

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA

**O CONTROLE INTERNO FRENTE À *ACCOUNTABILITY*:
O CASO DO ESTADO DE RORAIMA**

JOSENALDO BEZERRA DE OLIVEIRA

MANAUS
2009

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA

JOSENALDO BEZERRA DE OLIVEIRA

**O CONTROLE INTERNO FRENTE À *ACCOUNTABILITY*:
O CASO DO ESTADO DE RORAIMA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação “*Stricto Sensu*” em Contabilidade e Controladoria (Mestrado Profissional) da Universidade Federal do Amazonas, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Controladoria, área de concentração em Controladoria e Gestão em Organização Públicas e Privadas.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Mariomar de Sales Lima

MANAUS
2009

Ficha Catalográfica
(Catalogação realizada pela Biblioteca Central da UFAM)

Oliveira, Josenaldo Bezerra de

O48c O controle interno frente à *accountability*: o caso do estado de Roraima/ Josenaldo Bezerra de Oliveira. - Manaus: UFAM, 2009.
129 f.; il. color.

Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) —
Universidade Federal do Amazonas, 2009.

Orientadora: Profa. Dr^a. Mariomar de Sales Lima

1. Administração pública 2. Empresas - Contabilidade 3.
Controle financeiro I. Lima, Mariomar de Sales II. Universidade
Federal do Amazonas III. Título

CDU 657.6 (811.4)(043.3)

JOSENALDO BEZERRA DE OLIVEIRA

**O CONTROLE INTERNO FRENTE À *ACCOUNTABILITY*:
O CASO DO ESTADO DE RORAIMA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação “*Stricto Sensu*” em Contabilidade e Controladoria (Mestrado Profissional) da Universidade Federal do Amazonas, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Controladoria, área de concentração em Controladoria e Gestão em Organização Públicas e Privadas.

Aprovada em 23 de novembro de 2009.

BANCA EXAMINADORA

Prof^ª. Dr^ª. Mariomar de Sales Lima, Presidente
Universidade Federal do Amazonas

Prof. Dr. Manoel Martins do Carmo Filho, Membro
Universidade Federal do Amazonas

Prof^ª. Dr^ª. Maria da Glória Vitória Guimarães, Membro
Universidade Federal do Amazonas

Dedico este trabalho aos meus pais, Luiz Felisberto de Oliveira(*in memoriam*) e Maria da Paz Bezerra de Oliveira, pela realização de mais um sonho.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, que preservou minha saúde, proporcionando-me força e coragem para suportar a dura jornada de conciliação entre o trabalho, fonte de sustento, e o mestrado, fonte de conhecimento.

Aos meus familiares, que são à base de minha sustentação, pelo carinho e compreensão indispensáveis na trajetória deste trabalho. Em especial, agradeço a minha esposa, Lílian Ribeiro Costa, que não mediu esforços para proporcionar-me as condições necessárias à realização do que também é seu desejo – obter conhecimento –, pois dela foi subtraída a oportunidade de frequentar o mestrado e, concretizar suas expectativas ao presenciar seu esposo obter o título de Mestre.

À Prof^a. Dr^a. Mariomar de Sales Lima, que mesmo envolvida com inúmeras responsabilidades e afazeres sempre encontrou tempo para uma orientação firme, com dedicação, atenção e carinho. A Prof^a. Dr^a. Ilse Maria Beuren, a você devo meu crescimento intelectual e reafirmo minha amizade e eterna gratidão. Aos professores doutores do Programa: Antônia Silva de Lima, Antônio Jorge Cunha Campos, José Raimundo Gomes Pereira, Luíza M^a Bessa Rebelo, Milanez Silva de Souza e Omar Aktouf pelas valiosas contribuições.

Aos colegas de turma, que se tornaram bons amigos ao longo dessa jornada, sempre presentes e dispostos a estender a mão. Agradeço, especialmente, aos amigos Antônio Colares, Adenes Alves, Juscelino Nery, Oton Lira e Valcimeiri Gomes, pelo desprendimento pessoal em prol do grupo.

Aos funcionários da Faculdade de Estudos Sociais da UFAM, especialmente, à Luciana Rebelo Rocha, competente e sempre disposta a servir com boa vontade.

Aos colegas de trabalho pela compreensão e empenho em suprir minha ausência nos momentos em que me dedicava ao mestrado.

Aos amigos Luciano Alberto Ferreira e Juscelino Nery Ferreira, pela leitura crítica e construtiva do trabalho. A vocês, o meu mais sincero agradecimento.

A todos que de alguma forma contribuíram para esta realização.

RESUMO

A sociedade brasileira, a partir da redemocratização do país na década de 80, assumiu uma participação cada vez maior na vida política e econômica da nação. De mero assistente dos atos políticos e administrativos, o novo cidadão começa a assumir uma postura mais engajada, passa da figura de tutelado a sócio da coisa pública. Neste cenário novo que começa a se desenhar, onde o cidadão deve ser o centro de tudo e o interesse público deve prevalecer sempre, é necessária também a mudança de atitudes por parte dos agentes públicos. Assim, as ações não devem ser somente fiscalizadas, mas também avaliadas com o intuito de se certificar se foi alcançado o resultado desejado pela comunidade. Tal avaliação será feita pela sociedade (controle social) por meio de mecanismos adequados e também de forma institucional pelos órgãos de Controle Interno e Externo. Dentre os mecanismos mencionados destaca-se a *accountability*, expressão anglo-saxônica que não tem ainda uma tradução para o português, mas que significa transparência governamental, bem como a prestação de contas por parte das autoridades. Ante essa problemática, o objetivo deste trabalho consistiu em examinar a atuação do Órgão de Controle Interno do Estado de Roraima com vistas a avaliar se esta conduz o gestor público ao cumprimento dos requisitos de alcance da *accountability*. Para tanto, realizou-se um estudo de caso neste órgão que é o responsável pelo Sistema de Controle Interno do Governo do Estado de Roraima, coletou-se dados documentais, fontes legais aprovadas, tais como Leis, Decretos, dentre outros, que regulamentam a estrutura do Poder Executivo do Estado de Roraima, bem como os relatórios desenvolvidos pelos controles internos nos exercícios de 2006 a 2008. Os resultados mostram que a simples publicação legal não é suficiente para o atendimento aos requisitos da *accountability*. Os atores sociais tendem a se organizar para operar frente à administração pública, exigir o respeito ao direito à informação, além de atuar na fiscalização e na auditoria das contas governamentais e denunciando aos órgãos fiscalizadores as irregularidades detectadas. Dessa forma conclui-se que o órgão de Controle Interno do Poder Executivo do Estado de Roraima tem atuado em busca da transparência, considerando suas limitações, porém falta um mecanismo de divulgação de grande alcance à sociedade, fato este que vem motivando a realização de ações integradas com outras estruturas do Governo na luta pelo combate à corrupção.

Palavras-chave: Controle Interno. *Accountability*. Transparência Governamental.

ABSTRACT

Brazilian society, from the democratization of the country in the 80's, assumed an increasing participation in political and economic life of the nation. From Mere assistant to political and administrative actions the new citizen begins to take a posture more engaged, passing by the figure of a subordinate member to the public matter. In this new scenario that begins to draw, where the citizen must be the center of everything and the public interest should always prevail, it's also necessary to change attitudes on the part of public agents. Thus, actions should not only be monitored, but also evaluated in order to make sure that was assessed the desired result for the community. This assessment will be made by society (social control) through appropriate mechanisms and also in institutional organs of Internal and External Control. Among the mechanisms listed highlight the accountability, an Anglo-Saxon expression that does not yet have a translation into Portuguese, but it means government transparency and accountability on the part of authorities. Faced with this problem, the objective of this study was to examine the performance of the institutional organ of Internal Control of the State of Roraima in order to assess whether this leads the public manager to meet the requirements for reaching accountability. Therefore, there was a case study in this body that is responsible for Internal Control System of the State of Roraima, data was collected documents, legal sources approved, such as laws,, decrees, among others, governing the structure of the Executive Government of the State of Roraima, and the reports made by the internal controls in 2006 to 2008. The results show that publication is not legal enough to meet the requirements of accountability. The social actors tend to be organized to operate against the public administration, demanding respect for the right to information, in addition to acting, review and audit of the government counts, denouncing the law enforcement irregularities detected. Thus, it's concluded that the Internal Control Institute Organ of the Executive Government of the State of Roraima has acted in pursuit of transparency, considering their limitations, but lacks a mechanism for dissemination to reach society, a fact that has fueled the creation of integrated actions with other structures of Government in the fight against corruption.

Keywords: *Internal Control. Accountability. Transparency in Government.*

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Modelo de desenvolvimento para o Estado de Roraima previsto no P.P.A. 2008-2011.....	55
Figura 02 – Organograma da Controladoria Geral do Estado de Roraima.....	83
Figura 03 – Organograma Padrão Básico por Secretaria proposta pelo PROAGE.....	85
Figura 04 – Demonstrativo de gastos com pessoal de um órgão/entidade no exercício de 2008.....	89
Figura 05 – Designer do sítio Portal da Transparência do Governo do Estado de Pernambuco.....	90
Figura 06 – Designer do sítio da imprensa oficial do Estado de Roraima.....	91
Figura 07 – Designer do sítio da Secretaria de Estado da Gestão Estratégica e Administração (SEGAD).....	94
Figura 08 – Designer do sítio da Secretaria de Estado de Planejamento e Desenvolvimento (SEPLAN).....	94
Figura 9 – Complemento do designer do sítio da Secretaria de Estado de Planejamento e Desenvolvimento (SEPLAN)	95

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Controle interno e auditoria na gestão pública brasileira.....	45
Tabela 2 – Crescimento populacional do Estado de Roraima	50
Tabela 3 – Descrição das variáveis.....	76
Tabela 4 – Resumo de instrumentos disponíveis pelo Órgão Central de Controle Interno....	100
Tabela 5 – Atuação da COGER entre 2006 e 2008.....	103
Tabela 6 – Quantidade de contas certificadas pela COGER referente a 2006.....	103
Tabela 7 – Quantidade de contas certificadas pela COGER referente a 2007.....	103
Tabela 8 – Quantidade de contas certificadas pela COGER referente a 2008.....	104

LISTA DE SIGLAS

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountant)</i>
AP	Administração Pública
CF/88.....	Constituição Federal de 1998
CGU	Controladoria Geral da União
COGER.....	Controladoria-Geral do Estado
CP	Contabilidade Pública ou Governamental
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
FUNAI	Fundação Nacional do Índio
IBAMA.....	Instituto Brasileiro de Meio Ambiente
IBGE	Instituto Brasileiro de Geográfico de Estatística
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
IN	Instrução
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
OCI/RR.....	Órgão de Controle Interno do Estado de Roraima
PDS/PPA.....	Plano de Desenvolvimento Sustentável/Plano Plurianual
PNAGE	Programa Nacional de Apoio à Modernização da Gestão e do Planejamento dos Estados e do Distrito Federal
PPA	Plano Plurianual
PROAGE	Programa de Reforma Organizacional, Administrativa Gerencial
SAS	Statement on Auditing Produces
SEFAZ	Secretaria Estadual da Fazenda
SEGAD	Secretaria de Estado da Gestão Estratégica e Administração
SEPLAN	Secretaria de Estado Planejamento e Desenvolvimento
SIAFEM	Sistema Integrado a Administração Financeira para Estados e Municípios
TCU	Tribunal de Contas da União
TICs	Tecnologias de Informação e Comunicação
TCE/RR	Tribunal de Constas do Estado de Roraima
UERR	Universidade Estadual de Roraima
UPE	Universidade Estadual de Pernambuco

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
Tema e Problema de Pesquisa.....	14
Objetivos	16
Justificativa.....	16
Organização do estudo.....	19
1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	20
1.1 A Administração Pública.....	21
1.1.1 O Princípio da Legalidade.....	32
1.1.2 O Princípio da Impessoalidade.....	32
1.1.3 O Princípio da Moralidade.....	33
1.1.4 O Princípio da Publicidade.....	34
1.1.5 O Princípio da Eficiência.....	37
1.2 O Controle.....	38
1.2.1 O Controle na Administração Pública.....	39
1.2.2 Espécies de Controle.....	41
1.2.3 O Controle Interno na Administração Pública.....	47
1.2.4 O Controle Interno no Brasil.....	47
1.2.5 Os Controles Internos na Gestão Pública do Estado de Roraima.....	49
1.2.5.1 Integram o Plano Plurianual	51
1.3 A <i>Accountability</i> e o Controle Interno.....	60
1.4 A Contabilidade como Mecanismo de <i>Accountability</i>.....	67
2 METODOLÓGIA DE PESQUISA.....	73
2.1 Delimitação da pesquisa.....	74
2.2 Variáveis da pesquisa.....	75
2.3 Unidade de análise.....	76
2.4 Instrumento de coleta de dados.....	77
2.5 Tratamento de dados.....	78
3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS ACHADOS EMPÍRICOS.....	80
3.1 Estrutura e funcionamento do Controle Interno do Estado de Roraima.....	80
3.2 A transparência pública e o processo de Prestação de Contas no Estado de Roraima.....	88

3.3 O Controle Interno e os instrumentos de implementação e consolidação da <i>accountability</i> no Estado do Roraima	98
CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	107
CONCLUSÃO	107
CONSIDERAÇÕES FINAIS	112
REFERÊNCIAS.....	116
ANEXO.....	120

INTRODUÇÃO

A realidade político-administrativa brasileira apesar de inúmeras modificações após a promulgação da Constituição Federal de 1998 (CF/88), que intuiu direcionar a conduta a ser seguida pelos seus membros e servidores nas três esferas de governo e em todas as áreas de atuação, seja federal, estadual ou municipal, tem timidamente proporcionado aquilo que se buscava em relação à atuação do Estado perante a sociedade.

Nos últimos anos, sobretudo após a Reforma Administrativa instituída pela Emenda Constitucional nº 19/98 e da edição da Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000, a Administração Pública (AP) passa por profundas mudanças, notadamente no que se refere à eficiência, transparência, controle e fiscalização de seus atos. Neste contexto cabe aos Órgãos de Controle uma responsabilidade cada vez mais crescente, na medida em que são eles os responsáveis por esta fiscalização. Cabe-lhes ainda a responsabilidade de elaborar, certificar, publicar e atualizar os demonstrativos de prestação de contas que assegura a ampla transparência das ações do Governo.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 19, de junho de 1998, que alterou o teor do Art. 37 da CF/88, foi acrescentado aos princípios já existentes da legalidade, publicidade, impessoalidade e moralidade, o princípio da eficiência. Sem dúvida a motivação dos legisladores ao incluir no texto constitucional esse princípio administrativo que rege o que parece ser evidente, ou seja, a AP deve prestar serviços à sociedade de forma eficiente, foi dar-lhe a sua devida importância e, implantar procedimentos e instrumentos para medir a satisfação dos usuários com os serviços públicos que lhes são oferecidos.

Uma questão que se coloca é qual o padrão de eficiência ideal de atendimento e de prestação de serviços de educação, saúde e segurança, entre outros aos cidadãos pelos órgãos integrantes da administração pública? Para aferir o grau de satisfação do usuário em relação à

qualidade dos serviços públicos a ele destinados se faz necessário a criação de indicadores de desempenho que impossibilite a realização de qualquer tipo de avaliação. A própria CF/88, em seu artigo 74, definiu expressamente como uma atribuição do controle interno a avaliação dos resultados dos atos de gestão sob o aspecto da eficiência.

Outra questão que deve ser colocada é que meios dispõe a sociedade para exigir eficiência na execução dos serviços públicos, a prestação de contas dos atos de gestão dos gestores públicos e, quando couber, responsabilizar e punir os maus agentes e administradores que atuam com ineficiência e corrupção na realização de suas atribuições funcionais?

Neste sentido, o § 3º do artigo 37 da CF/88 com redação dada pela Emenda Constitucional nº. 19 remete à legislação infraconstitucional o disciplinamento das formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regula especialmente as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, assegura a manutenção dos serviços de atendimento ao usuário, avalia periodicamente externa e interna a qualidade dos serviços, o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos do governo.

Diante deste cenário da administração pública, em que por um lado cresce as necessidades da sociedade voltadas à implantação de programas e projetos sociais e, por outro diminui as fontes financiadoras de recursos e o esgotamento da capacidade contributiva, é imprescindível a prática de métodos gerenciais e de controle na aplicação dos recursos disponíveis a fim de melhorar os serviços públicos e atender os anseios da sociedade, sendo o Sistema de Controle Interno, ao ser implementado adequadamente, é um importante instrumento para alcançar esses resultados.

Na mesma direção a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no capítulo VIII que trata da transparência, controle e fiscalização, definidos em seus artigos 48 e 49 e parágrafos, descreve que os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas

e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos são instrumentos de transparência da gestão fiscal e devem ser amplamente divulgados, inclusive em meios eletrônicos de acesso público. Descreve ainda que a transparência seja assegurada de forma a incentivar à participação popular e as realizações de audiências públicas durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no Órgão Técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

As determinações legais supracitadas nos conduzem ao entendimento de que o desempenho/eficiência governamental, tarefa básica da reconstrução do Estado, depende também dos mecanismos de *accountability*, que “corresponde à responsabilidade do gestor de prestar contas pelos seus atos bem como a obrigação de relatar os resultados obtidos” (NAKAGAWA *apud* CATELLI, 1999, p. 208), principalmente no tocante ao controle pela “lógica dos resultados” e pela “competência administrada”.

O primeiro mecanismo refere-se à necessidade dos governos de prestar contas à sociedade acerca da efetividade de suas políticas e programas. A perspectiva da avaliação direta dos bens e serviços públicos com a participação da sociedade no controle de metas da ação governamental encontra-se no centro da lógica dos resultados. Esta perspectiva é fortemente comprometida com o estabelecimento de avaliações de resultados e desempenhos, com o estabelecimento de metas claras e transparentes que possam ser fiscalizadas pela

sociedade quanto ao seu cumprimento. Visa, dessa forma, a romper com a lógica auto-referenciada da burocracia, abre o Estado ao controle de seus atos por parte da população.

O segundo mecanismo de controle público vinculado ao desempenho das políticas consiste na competência administrada, relativa ao fim do monopólio do estado na provisão dos serviços e à formação de uma oferta plural e competitiva dos serviços, administradas por provedores privados ou de caráter público, mas não estatal (CLAD, 2000, p.21).

Diante das exigências mencionadas há necessidade de aperfeiçoamento do controle efetuado pelos órgãos responsáveis, tanto externos quanto internos, com vista ao atendimento deste novo enfoque gerencial. Instrumentos como a Contabilidade Gerencial e a Auditoria Operacional ou de Gestão (Auditoria de Resultados) têm a responsabilidade de produzir as informações necessárias para auxiliar os agentes de controles internos e externos, sendo que estes devem ampliar as suas atividades, exercer com plenitude as suas competências constitucionais, realizar um outro tipo de controle mais amplo em que se avalie os resultados dos programas e atividades governamentais, atender às novas expectativas sociais sem limitar-se apenas à verificar o atendimento ao princípio da legalidade.

Isto posto, o problema deste estudo centra-se em responder ao seguinte questionamento:

A atuação do Órgão de Controle Interno do Estado de Roraima (OCI/RR) conduz o gestor público ao cumprimento dos requisitos que compreendem o conceito de *accountability*?”

OBJETIVOS

O objetivo geral deste estudo consistiu em examinar a atuação do Órgão de Controle Interno do Estado de Roraima com vistas a avaliar se esta conduz o gestor público ao cumprimento dos requisitos para o alcance da *accountability*.

No que tange aos objetivos específicos buscou-se:

- a) Conhecer a estrutura do Controle Interno do Poder Executivo do Estado de Roraima;
- b) Descrever o funcionamento do citado controle;
- c) Verificar as formas de divulgação adotadas na Prestação de Contas do Poder Executivo do Estado de Roraima;
- d) Verificar quais instrumentos e programas o Órgão de Controle Interno do Governo do Estado de Roraima utiliza para garantir a implementação e consolidação da *accountability*.

JUSTIFICATIVA

Todo trabalho de pesquisa científica precisa evidenciar as razões que justificam sua realização. Justificativa é uma “[...] exposição sucinta, porém completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização da pesquisa” (MARCONI; LAKATOS, 2003, p. 219), além de ser o elemento que contribui mais diretamente para a aceitação da pesquisa. Em concordância com as autoras, este tópico apresenta as razões que justificam a pesquisa proposta.

A razão que impulsionou a realização deste trabalho foi à necessidade de analisar como o Órgão de Controle Interno do Estado de Roraima se posiciona e responde às novas

exigências imputadas pela reforma administrativa em nível federal e estadual, tarefa básica imposta com a reconstrução do Estado perante a Sociedade.

A modernização da Administração Pública Estadual passa, necessariamente, pelo estabelecimento e consolidação da cultura e dos mecanismos de *Accountability*. E, neste cenário, a atuação do Órgão de Controle Interno é da maior importância por ser ele o elemento garantidor da necessária credibilidade das informações integrantes das prestações de contas dos agentes públicos à sociedade. A possibilidade de utilizar instrumentos de grande alcance social como o Programa Estadual de Educação Fiscal em toda sua abrangência, proporcionará a necessária integração da sociedade civil com ao exercício da *accountability* social.

Muito embora o controle interno seja visto por alguns administradores como um órgão fiscalizador das ações governamentais que emperra a máquina administrativa e, por consequência, a execução de seus programas, se bem-estruturado e ativo, certamente auxiliará o gestor e possibilitar-lhe-á uma visão mais ampla e variada das situações que envolvem a administração, além de oportunizar a realização dos ajustes e correções que evitem o desperdício ou desvio do dinheiro público.

Dessa forma, o controle interno pode ser considerado o instrumento mais eficaz dentre todos no combate à corrupção. Ademais, sua existência e funcionamento, previstos constitucionalmente, são ignorados por muitos chefes de Poderes tanto do Executivo quanto do Legislativo, mormente em nível estadual. O que não pode continuar a ocorrer.

Um sistema de controle interno, que é um dos braços da Governança Pública, compreende a estrutura e o processo. Para Slomski (2007), a governança corporativa na gestão pública precisa reorientar e criar novas formas de ver a coisa pública, pois o cidadão não é mais visto como pagador de impostos, mas sim como integralizador de capital.

Assim sendo, o controle interno opera no Ente Público visando resguardar o patrimônio dos cidadãos, compreendendo o planejamento, a previsão dos meios, a execução das atividades planejadas e a avaliação periódica da atuação, bem como a divulgação para a comunidade do desempenho público quanto às fontes e aos usos de recursos demandados nos mais diversos projetos pelos cidadãos. Busca ainda contribuir para a efetiva disponibilização dos dados orçamentários estimados e realizados para a sociedade civil. No entanto, esta meta por si só pode não alcançar os resultados desejados.

Cabe ao Controle Interno a responsabilidade pela avaliação e acompanhamento da gestão pública de forma a garantir, efetivamente, que os atos realizados estejam sempre voltados ao interesse público conforme reza o artigo 74, II da Constituição Federal Brasileira (CF/88):

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: [...] II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Deve-se admitir que, ainda que não tenhamos evoluído para uma real conscientização pelos agentes públicos sobre a necessidade da busca da eficiência total, existem inúmeros mecanismos para obrigá-los a assim proceder. A busca da *accountability* passa também por uma reforma profunda da sociedade, que precisa adotar uma postura nova, passando de tutelados a sócios da coisa pública, seja na defesa de seus interesses particulares seja na defesa dos interesses de toda a sociedade.

Acredita-se que *accountability* não é apenas uma questão de desenvolvimento organizacional ou de reforma administrativa. A simples criação de mecanismos de controle burocrático não tem demonstrado eficiência sob as ações de responsabilidade dos servidores públicos. Outras variantes estão envolvidas, como mudança de valores, culturas e a própria

concepção de serviço público, tanto por parte da administração pública quanto por parte da sociedade.

Nesse sentido, a pesquisa aqui projetada busca contribuir com esse processo de reflexão acerca da *accountability* e seu papel na jurisdição dos servidores públicos, no entendimento de suas responsabilidades, na construção de valores e de uma concepção de serviço público que viabilize a participação por parte da sociedade na administração pública dos bens ou da coisa pública.

ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

Em termos de estrutura, organizou-se essa proposta de estudo em cinco seções, incluindo esta de caráter introdutório. Na seção seguinte, apresenta-se a abordagem inerente à fundamentação teórica com subseções que enfoca a origem histórica e conceituações de Administração e controle interno, desdobrado nas seguintes subseções: A administração Pública; O Controle; O Controle na Administração Pública; Espécies de Controle; O Controle Interno; O Controle Interno na Administração Pública; A *Accountability* e o Controle Interno e a Contabilidade como Mecanismo de *Accountability*. Na terceira seção expõe-se a metodologia a ser utilizada durante a investigação, na qual se enfatiza a classificação da pesquisa, bem como os procedimentos de coleta e análise de dados. Na sequência apresenta-se e analisa-se os achados empíricos; em seguida expõe-se as conclusões e recomendações; e por fim as referências.

1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção contém o embasamento teórico de diversos autores sobre os aspectos relativos à temática estudada, quais seja a administração pública, o controle e a *accountability*. Os assuntos estão diretamente relacionados ao tema do estudo. As subseções estão dispostas em uma seqüência lógica, de maneira a orientar e facilitar a interpretação do trabalho como um todo.

Inicialmente, abordar-se-á os conceitos de Administração, Administração Pública (AP) e seus princípios básicos. Em seguida, apresenta-se o controle com ênfase nas funções da ciência da administração, os tipos de controle, principalmente o controle interno na AP.

Dando continuidade relata-se sobre a *accountability* horizontal e vertical. A *accountability* horizontal pressupõe a existência de agências governamentais nos três poderes que têm a capacidade e poder de fiscalizar e impor sanções àqueles que agem contra os interesses da coletividade nas suas sanções administrativas. Já a *accountability* vertical é assegurada principalmente através de eleições e do povo. No entanto, para eleger seus candidatos de forma consciente bem como acompanhar suas ações depois de eleitos, a sociedade precisa ter acesso a informações. Esta é uma condição indispensável para a existência da *accountability* social. Encerra-se esta seção com uma incursão teórica na contabilidade como mecanismo de *accountability*.

1.1 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A evolução da Administração Pública (AP) deu-se em três modelos teóricos: Patrimonialismo, Burocrático e o Gerencial. Segundo Weber (1991) o Patrimonialismo é uma forma de exercício da dominação por uma autoridade. A base de sua legitimidade é a tradição, cujas características principais repousam no poder individual do governante que, amparado por seu aparato administrativo e recrutado com base em critérios pessoais, exerce o poder político sob um determinado território.

Em sua abordagem sobre o patrimonialismo, o autor supracitado associou o patrimonialismo a uma forma de patriarcalismo, em que a autoridade repousa sob o chefe de família. No patrimonialismo, o senhor precisa da boa vontade dos demais ao cumprir seus deveres e da conservação de suas capacidades para prestar-lhes serviços. Só que, ao mesmo tempo, o senhor “deve” alguma coisa ao submetido, não juridicamente, mas de acordo com o costume, como por exemplo, proteção a perigos externos ou ajuda em caso de necessidade, além de um tratamento “humano”, particularmente no respeito a suas limitações de capacidade, ou seja, não explorar demasiadamente seu trabalho. Não é uma dominação pessoal com o objetivo de conseguir dinheiro, mas para satisfazer necessidades pessoais do senhor.

Neste sentido, o patrimonialismo caracteriza-se pela falta de uma nítida divisão entre a “esfera privada” e a “oficial”. A principal característica do patrimonialismo é a confusão entre público e privado. A administração política é tratada pelo senhor como assunto puramente pessoal. Os bens adquiridos por meio dos tributos não se diferenciam dos bens privados do senhor, tudo faz parte do mesmo patrimônio.

Assim, no patrimonialismo, o governante confere poderes a seus funcionários, caso a caso, selecionando-os e atribuindo-lhes tarefas específicas com base na confiança pessoal que neles deposita e sem estabelecer nenhuma divisão de trabalho entre eles. Os funcionários, por

sua vez, tratam o trabalho administrativo que executam para o governante como um serviço pessoal, baseado em seu dever de obediência e respeito.

Ainda segundo o mesmo autor, ao quadro administrativo da dominação tradicional, em seu tipo puro, falta:

- A competência fixa segundo regras objetivas;
- A hierarquia racional fixa;
- A nomeação profissional (como norma);
- O salário fixo (muitas vezes) e o salário pago em dinheiro (ainda mais freqüentemente) (WEBER, 1991).

Em suas relações com a população, esse quadro administrativo pode agir de maneira tão arbitrária quanto aquela adotada pelo governante em relação a eles, contanto que não seja violada a tradição e o interesse do mesmo na manutenção da obediência e da capacidade produtiva de seus súditos. Em outras palavras, a administração patrimonial consiste em administrar e proferir sentenças caso por caso, além de combinar o exercício discricionário da autoridade pessoal com a consideração devida pela tradição sagrada ou por certos direitos individuais estabelecidos.

Daí, o termo patrimonialismo passou a ser usado para descrever o tipo de denominação política em que não há distinção entre interesses pessoais. Um exemplo é o fato de que prefeitos ao explorar terras públicas ficam com parte dos lucros. Os cargos públicos são considerados bens pessoais, podem ser vendidos ou transmitidos hereditariamente. As nomeações baseiam-se em critérios pessoais, trocas de favores. São utilizados os termos “sinecura” e “prebenda” para descrever os empregos públicos, pois significa ocupação rendosa de pouco trabalho. Segundo Bresser Pereira:

A característica que definia o governo nas sociedades pré-capitalistas e pré-democráticas era a privatização do Estado, ou a interpermeabilidade dos patrimônios público e privado. 'Patrimonialismo' significa a incapacidade ou a relutância de o príncipe distinguir entre patrimônio público e seus bens privados. A administração do Estado pré-capitalista era a administração patrimonialista (PEREIRA, 1997).

Segundo o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado:

No patrimonialismo, o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano, e os seus auxiliares, servidores possuem *status* de nobreza real. Os cargos são considerados prebendas. A *res publica* não é diferenciada da *res principis*. Em consequência, a corrupção e o nepotismo são inerentes a esse tipo de administração. No momento em que o capitalismo e a democracia se tornam dominantes, o mercado e a sociedade civil passam a se distinguir do Estado. Neste novo momento histórico, a administração patrimonialista torna-se uma excrescência inaceitável (1997).

Como características do modelo citam-se: a falta de uma esfera pública contraposta à privada; a racionalidade subjetiva e casuística do sistema jurídico; a irracionalidade do sistema fiscal; a não-profissionalização e a tendência intrínseca à corrupção do quadro administrativo. No patrimonialismo, o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano, o qual utiliza os bens públicos da forma que achar conveniente, particularmente em benefício próprio.

Outro modelo teórico de administração é o burocrático para o qual Bresser Pereira faz a seguinte afirmação:

A administração pública burocrática foi adotada para substituir a administração patrimonialista, que definiu as monarquias absolutas, na qual o patrimônio público e o privado eram confundidos. Nesse tipo de administração o Estado era entendido como propriedade do rei. O nepotismo e o empreguismo, senão a corrupção, eram a norma. Esse tipo de administração revelar-se-á incompatível com o capitalismo industrial e as democracias parlamentares, que surgem no século XIX. É essencial para o capitalismo a clara separação entre o Estado e o mercado por cidadãos, distingue-se do Estado ao mesmo tempo em que o controla (PEREIRA, 1997).

Assim, a maior complexidade da sociedade, decorrente do surgimento do capitalismo industrial e do fortalecimento da democracia, tornou necessária uma administração mais racional e impessoal. O nascimento da burocracia se deu entre a segunda metade do século XIX e a primeira metade do século XX.

Vimos que no patrimonialismo não havia regras claras na economia, esta era administrada de acordo com os interesses de alguns grupos. O desenvolvimento do capitalismo e a industrialização passaram a exigir um Estado impessoal, que não governasse caso a caso, mas que obedecesse ao princípio do universalismo de procedimentos, que defendesse o tratamento igualitário perante a lei. A AP não deveria fazer discriminações positivas ou negativas no atendimento aos administrados. Era preciso que a administração seguisse critérios legais e não pessoais.

Há pelos menos três grandes causas que levaram à formação da AP burocrática (Weber, 1991):

a) Processo de racionalização capitalista, por meio do qual as organizações complexas, privadas e públicas, deveriam profissionalizar sua gestão, padronizar os métodos administrativos e buscar maior eficácia em suas ações, em termos de estrutura hierárquica e qualificação prévia dos funcionários.

b) Expansão e complexificação do papel do Estado:

- Primeiramente, exército regular e tributação eficiente.
- Depois, direitos de propriedade, proteção legal.
- Ao longo do tempo, houve a expansão para outras atividades regulatórias e investimento em infra-estrutura.
- Nos países em desenvolvimento e mesmo nos casos de modernização conservadora, o Estado enquanto vetor do desenvolvimento dependeu da constituição de uma burocracia profissional.

c) Ampliação da democracia-liberal e a criação de políticas públicas que garantiriam direitos sociais:

- De forma tensa e conflituosa, o liberalismo transformou-se em democracia-liberal com a ampliação do sufrágio universal. A luta por direitos se ampliou e levou à criação,

paulatina, de políticas sociais, que demandavam de uma burocracia profissional para realizar esta nova tarefa.

- Esta luta por democratização e ampliação dos direitos também resultou em medidas que tornassem mais igualitário o acesso aos cargos públicos.
- Em suma, a criação da burocracia esteve no centro dos conflitos de montagem da democracia-liberal até a sua transformação, posteriormente, em democracia.

A administração burocrática trouxe uma série de avanços em relação à administração patrimonialista, dentre eles a impessoalidade, a racionalidade, o mérito, a profissionalização, o controle. No entanto, surgiram uma série de problemas, que a doutrina convencionou chamar de disfunções da burocracia, entre elas a rigidez e a lentidão.

O excesso de burocratização, de formalismo e despersonalização, originou as disfunções da burocracia. Esse excesso resultou na concepção popular de que a burocracia é um sistema ineficiente, dominado pela “papelada” e por funcionários de mentalidade estreita, incapazes de tomar decisões e pensar por conta própria.

As disfunções comumente listadas são as que seguem:

a) Internalização das regras e exagerado apego aos regulamentos: as normas e regulamentos passam a se transformar de meios em objetivos. A primeira consequência desse processo de formalização, especialmente quando levado aos extremos, torna o simples emaranhado de normas uma especialidade. O funcionário burocrático torna-se um especialista, não por possuir conhecimentos profissionais em determinado setor que interesse diretamente à consecução dos objetivos da organização, mas porque conhece perfeitamente todas as normas que dizem respeito à sua função. O conhecimento dessas normas torna-se algo muito importante, e para transformar tais normas, de meios que são em objetivos, há apenas um passo.

b) Desenvolvimento entre os funcionários, de um nível mínimo de desempenho: o respeito às normas passa a ser tão importante que o desempenho torna-se secundário. Quando os funcionários subordinados percebem que seu superior preocupa-se exclusivamente com a observância das normas estabelecidas, eles verificam a existência de certa margem de tolerância e que, desde que se mantenha dentro dessa margem, poderão reduzir seu desempenho ao mínimo, permanecendo, ainda assim, seguros.

c) Excesso de formalismo e de papelório: há a necessidade de documentar e de formalizar todas as comunicações dentro da burocracia a fim de que tudo possa ser devidamente testemunhado por escrito. Deriva diretamente do excesso de formalismo, do princípio de que tudo o que ocorre em uma organização deve ser documentado. O problema consiste em determinar o ponto em que o emprego desses documentos deixe de ser necessário e transforme-se em “papelada”.

d) Resistência a mudanças: o funcionário da burocracia está acostumado em seguir regras, ou seja, as incorpora a sua rotina, com isso, sente-se seguro, tranqüilo e resiste a possíveis mudanças.

e) Despersonalização do relacionamento: como vimos na característica da impessoalidade, a administração burocrática é realizada sem considerar as pessoas. Burocracia significa, etimologicamente, “governo de escritório”. O problema é que as pessoas passam a se relacionar de forma impessoal, pois começam a olhar os colegas como membros da organização. Os superiores se comunicam com os cargos ou registros sem levar em consideração as especificidades de cada funcionário como cada um reage se comporta.

f) Categorização como base do processo decisório: a burocracia se assenta em uma rígida hierarquização da autoridade, ou seja, na burocracia, quem toma as decisões é as pessoas que estão no mais alto nível da hierarquia. Isso faz com que as decisões sejam tomadas por pessoas distantes da realidade, que muitas vezes não tem o conhecimento

suficiente da situação. Além disso, o processo decisório torna-se lento, já que as demandas da sociedade têm sempre que passar por um superior

g) Superconformidade às rotinas e procedimentos: na burocracia as rotinas e procedimentos se tornam absolutas e sagradas para os funcionários. Os funcionários passam a trabalhar em função das regras e procedimentos da organização e não mais com os objetivos organizacionais, com isso, perde-se a flexibilidade, iniciativa, criatividade e renovação.

h) Dificuldade no atendimento a clientes e conflitos com o público: os funcionários trabalham voltados ao interior da forma auto-referida, sem atentar para as reais necessidades dos “clientes”, dos cidadãos. Os clientes necessitam de atendimentos personalizados, mas na burocracia os funcionários atendem os clientes num padrão, fazendo com que as pessoas fiquem insatisfeitas com os serviços.

Estes seriam fatores endógenos à burocracia que contribuíram para sua crise. No entanto, também podemos falar em fatores exógenos, que foram ainda mais preponderantes, principalmente aos novos desafios colocados pelo mundo contemporâneo desde a década de 1970. Tais desafios relacionam-se à crise do Estado, às mudanças sociais e tecnológicas do mundo contemporâneo e à democratização pública, sob o alicerce do lado mais positivo do modelo burocrático, que é a profissionalização do serviço civil.

A AP burocrática clássica foi adotada porque era uma alternativa muito superior à administração patrimonialista do Estado. Entretanto, o pressuposto de eficiência em que se baseava não se revelou real. No momento em que o pequeno Estado liberal do século XIX, cedeu definitivamente lugar ao grande Estado social e econômico do século XX, verificou-se que não garantia nem rapidez, nem boa qualidade, nem custo baixo aos serviços prestados ao público. Na verdade, a administração burocrática é lenta, cara, auto-referida, pouco ou nada orientada ao atendimento das demandas dos cidadãos.

Quando o Estado era pequeno, estas deficiências da burocracia não eram tão relevantes. Segundo Bresser (1997), no Estado liberal só eram necessários quatro ministérios: o da Justiça, responsável pela política; o da Defesa, incluindo o Exército e a Marinha; o da Fazenda; e o das Relações Exteriores. Nesse tipo de Estado, o serviço público mais importante era o da administração da justiça exercida pelo Poder Judiciário. O problema da eficiência não era, na verdade, essencial.

Contudo, a partir do momento em que o Estado se transformou no grande Estado social e econômico do século XX, também assumiu um crescente número de serviços sociais – educação, saúde, cultura, previdência e assistência social, pesquisa científica – e de papéis econômicos – regulação do sistema econômico interno e das relações econômicas internacionais, estabilidade da moeda e do sistema financeiro, provisão de serviços públicos e de infraestruturas – nesse momento, o problema da eficiência tornou-se essencial.

E outro modelo teórico de AP é o Gerencial. Para Bresser Pereira (1997), a administração pública gerencial emergiu na segunda metade do século XX, como resposta à crise do Estado; para enfrentar a crise fiscal; como estratégia para reduzir custos e tornar mais eficiente a administração dos imensos serviços de competência do Estado; como um instrumento para proteger o patrimônio público contra os interesses do *rent-seeking* ou da corrupção aberta.

Ela envolve uma mudança na estratégia de gerência, porém a estratégia tem de ser posta em atividade por meio de uma reforma na estrutura administrativa, tendo a descentralização como idéia central, ou seja, a delegação de autoridade. Mas é preciso ser mais específico, definir claramente os setores em que o Estado opera as competências e as modalidades de administração mais adequadas a cada setor.

O autor considera como características básicas da AP gerencial, como segue:

- É orientada para o cidadão e para a obtenção de resultados;

- Pressupõe que os políticos e os funcionários públicos são merecedores de um grau real ainda que limitado de confiança;
- Como estratégia, serve-se da descentralização e do incentivo à criatividade e à inovação; e
- Considera o contrato de gestão como instrumento mediante o qual se faz o controle sobre os órgãos descentralizados.

Ainda segundo Bresser Pereira (1997, p. 12):

[...] enquanto a administração pública burocrática se concentra, no processo legalmente definido; para compra de bens e serviços; e em satisfazer as demandas dos cidadãos, a administração pública gerencial orienta-se para resultados. A burocracia concentra-se nos processos sem considerar a alta ineficiência envolvida, porque acredita que este seja o modo mais seguro de evitar o nepotismo e a corrupção. Os controles são preventivos, vêm a priori. Entende, além disto, que punir os desvios é sempre difícil, senão impossível; prefere, pois, prevenir, estabelecendo estritos controles legais.

Para Cretella Júnior (1996, p. 27) Administração não é só governo – poder executivo – é também a complexa máquina administrativa, os administradores é quem movimenta a atividade desenvolvida por esse indispensável aparelhamento que possibilita ao Estado o preenchimento de seus fins. Assim, administração é a atividade que o Estado desenvolve, através de atos concretos e executórios para a consecução direta, ininterrupta e imediata dos interesses públicos. Meirelles (1990, p.65) entende a AP como: “[...] o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”.

Não deve haver nenhuma dúvida sobre a obrigatoriedade do desempenho da atividade pública na qual a AP deve estar comprometida, acima de qualquer coisa, com a continuidade da prestação de serviços à coletividade, com o máximo de eficiência. Assim, para que as atribuições estatais se concretizem e ingressem no mundo real é necessário o concurso dos homens e mulheres, ou seja, é indispensável à ação dos agentes públicos, mesmo porque, segundo Meirelles (1990), o Estado expressa a sua vontade através da vontade psíquica do agente público, da pessoa física.

É oportuno mencionar Mello (1998, p. 29-30), quando diz que “[...] o interesse público que à Administração incumbe zelar, encontra-se acima de quaisquer outros e, para ela, tem o

sentido de dever, de obrigação. É obrigada a desenvolver atividade contínua compelida a perseguir suas finalidades públicas”. O mesmo autor, ao analisar as funções do Estado, assevera que a função pública é a atividade exercida no cumprimento do dever de atingir o interesse público, mediante o uso dos poderes instrumentalmente necessários conferidos pela ordem jurídica. Normalmente, a missão de uma organização pública é definida em lei.

A expressão “Administração Pública” pode ser entendida sob dois aspectos: 1º) como o ato de realizar os serviços que visam ao bem-estar coletivo e ao atendimento dos interesses e anseios da sociedade, por intermédio das ações de governo; 2º) a AP deve ser como um conjunto de entes federais, estaduais e municipais que desempenham tais atividades. Abrange os órgãos da administração direta e indireta, tais como: autarquias, fundações públicas, sociedade de economia mista, empresas públicas e empresas privadas a quem o Estado delega a consecução de determinados serviços públicos.

A cada dia que passa, verifica-se um movimento social cada vez mais intenso na direção de uma tomada de consciência dos cidadãos quanto às suas necessidades, aos seus direitos e deveres, o que pressupõe a ampliação da compreensão do conceito de AP. Assim, ao buscar bons serviços de saúde pública, educação, transporte coletivo, lazer, segurança, dentre outros, tanto maiores serão as possibilidades de obtê-los com qualidade quanto mais consciente estiver à sociedade acerca do papel a ser desempenhado pelo Estado e dos mecanismos de controle de que dispõem os cidadãos para conferir e exigir a prestação de tais serviços.

Com o aumento da conscientização do cidadão e na ampliação do exercício da cidadania alguns exemplos concretos podem ser relacionados, bem como os de alguns Estados e Municípios que estão indo de encontro às suas comunidades e associações de bairros e/ou rurais, não apenas para consultá-las acerca das suas prioridades na elaboração do orçamento-programa, mas também na realização de prestação de contas daquilo que foi

realizado, possibilitando a discussão, por parte da sociedade, das prioridades da ação governamental.

Alguns exemplos positivos podem ser citados, tais como: a) o processo de consulta popular efetuado pelo Governo do Estado de Roraima para a escolha das prioridades de cada região em relação à oferta de cursos a serem ministrados pela Universidade Estadual de Roraima (UERR), mediante audiências públicas, garantindo uma maior interação e afinidade com o curso superior que a comunidade de determinada região almeja; b) a Câmara de Vereadores da cidade de Boa Vista, com suas sessões itinerantes nos bairros periféricos; c) a Prefeitura do Município de Boa Vista na elaboração do Plano Diretor. Todas essas ações almejam maior participação das comunidades envolvidas diretamente.

Tais experiências de participação popular são, em termos de AP, uma tendência moderna e democrática, já que insere o cidadão no processo por dar força e legitimidade para opinar sobre os serviços e projetos que irão satisfazer à comunidade.

Essa evolução determina um relacionamento direto do cidadão com a AP e altera as relações de poder, mas pode e deve ser estendido também aos responsáveis pela definição e planejamento das políticas públicas plurianuais, que antecede e orienta a elaboração da proposta orçamentária anual para os poderes públicos nas esferas Municipais, Estaduais e Federais.

Para que serviços públicos satisfatórios possam ser oferecidos aos cidadãos é imprescindível o bom gerenciamento dos escassos recursos públicos, de forma a aplicá-los em atividades prioritárias à comunidade. Mais uma vez a conscientização do papel da AP ganha relevância, na medida em que permite ao contribuinte que, direta ou indiretamente paga imposto, cobrar o retorno esperado.

Segundo Meirelles (1990), os princípios básicos da AP estão consubstanciados em quatro regras de observância permanente e obrigatória para o bom administrador: legalidade,

moralidade, impessoalidade e publicidade. A este grupo, juntou-se, mais recentemente, o princípio da eficiência.

1.1.1 O Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade vincula a ação da AP à lei. Basicamente significa dizer que nenhum ato pode ser executado pelos Administradores sem que haja lei autorizando, determinando ou, ao menos, não proibindo. Pelo exposto fica claramente delineada e caracterizada a grande distinção existente entre a Administração Pública (AP) e a Privada, que consiste, segundo Meirelles (1990, p.85) no fato de que “[...] na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. 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”.

1.1.2 O Princípio da Impessoalidade

Este princípio constitucional obriga os Administradores a atuar com vistas a atingir toda a coletividade e não somente beneficiar determinados grupos, ou seja, o objetivo deste princípio é a finalidade pública.

1.1.3 O Princípio da Moralidade

O princípio da Moralidade, também conhecido como Princípio da Probidade Administrativa, nada mais é do que a exigência da obediência a um conjunto de regras que dão valor jurídico à vontade do administrador.

A função precípua da Administração Pública (AP) é a prestação de serviços com eficiência e efetividade, em vista a satisfazer plenamente os anseios da sociedade. Para atender estes requisitos da cidadania os atos administrativos devem ser revestidos, dentre outros, dos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Os atos que atentam contra estes princípios configuram atos de improbidade administrativa, previstos na Lei Federal n.º 8.429/92.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) destaca estes princípios da AP e, ao mesmo tempo prevê as penalidades para os atos de improbidade administrativa que podem causar a “[...] suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário”.

A Lei Federal n.º 8.429, de 02 de junho de 1992, também conhecida como a Lei da Improbidade Administrativa, veio em um momento importante, na trilha do avanço democrático do país e da modernização das instituições públicas e proporcionou os indisponíveis mecanismos de punição preconizados pela *accountability*. Em seu artigo 4º determina que “os agentes públicos de qualquer nível ou hierarquia são obrigados a zelar pela estrita observância dos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade no trato dos assuntos que lhe são afetos”. Todos os atos realizados à margem destes princípios são considerados atos de improbidade administrativa.

O mesmo Diploma Legal em seus artigos 9º, 10º e 11º, distingue os atos ímprobos em três classes:

- Atos de Improbidade Administrativa que importam Enriquecimento Ilícito;
- Atos de Improbidade Administrativa que causam Prejuízo ao Erário;
- Atos de Improbidade Administrativa que atentam Contra os Princípios da Administração Pública.

As penalidades aplicáveis aos atos de improbidade administrativa estão previstas no artigo 12, e pode acarretar independentemente das sanções penais, civis e administrativas, previstas na legislação específica, a perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio; ressarcimento integral do dano, quando houver; perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de três a dez anos; pagamento de multa civil de até três vezes o valor do acréscimo patrimonial; e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios, incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de até dez anos.

Dos atos de improbidade administrativa merece destaque os que causam lesão ao erário porque atenta contra a própria cidadania, eis que todos os bens e valores públicos pertencem à sociedade.

1.1.4 O Princípio da Publicidade

O princípio da Publicidade assegura transparência aos atos administrativos e propicia a fiscalização de toda a sociedade sobre a gestão, é também requisito para eficácia dos atos praticados pelos Administradores. A publicidade ou divulgação das atividades realizadas pela Administração Pública (AP), de forma a ser compreendida por toda a sociedade, é a própria

essência da democracia e revela o verdadeiro estágio de prática democrática e política de uma sociedade. Uma avaliação eficaz e efetiva dos atos de gestão pública pela sociedade organizada depende da qualidade e volume das informações disseminadas. É possível afirmar que há uma correlação direta entre transparência da AP e adoção da avaliação como instrumentos de gestão democrática.

Segundo Coelho (apud Tristão 2002, p.1):

[...] no âmbito governamental verificamos que os processos de reforma e modernização da gestão pública estão enfrentando um novo desafio, qual seja, o de adaptarem-se à crescente difusão das inovações tecnológicas e à expansão de um novo paradigma produtivo associado ao estabelecimento da chamada sociedade do conhecimento.

Ao acompanhar o avanço democrático das sociedades mais desenvolvidas, percebe-se uma crescente mobilização social e da mídia que exige uma maior divulgação e transparência das ações desempenhadas pelos administradores públicos. Ao procurar dar respostas concretas a estas demandas contemporâneas foram introduzidas modificações estruturais nos sistemas de informações dos governos, com o uso intensivo das modernas tecnologias da informação e da rede mundial de computadores, a *internet*. Esse conjunto de ações ganhou a denominação de governo eletrônico.

No Brasil existem centenas de sites governamentais na *internet* que oferecem uma quantidade considerável de serviços e de informações aos cidadãos. No *site* da Imprensa Oficial do Estado de Roraima, existe o link “pesquisa *on line*”, onde se encontram todos diários oficiais publicados e disponíveis para consulta.

No âmbito do Governo Federal, o Decreto n.º 3.585, de 18 de outubro de 2000, criou o Projeto Governo Eletrônico. A principal meta é a ampliação do acesso à *internet*, considerada o maior desafio do Governo Eletrônico. Contudo, não basta disponibilizar os serviços e informações via *internet* se o cidadão não tiver acesso ao meio, ou se não tiver capacitado a utilizá-la. O ideal seria promover o amplo acesso à *internet*.

Para Meira Jr. (2001, p.13) isso,

[...] implica no acesso amplo, irrestrito e de baixo custo á rede mundial de computadores. O grande desafio é que as disparidades e desigualdades hoje existentes são consideráveis, particularmente em países em desenvolvimento como o Brasil, onde os custos associados ao acesso à *internet* a tornam inacessível para uma grande parte da população.

Esse será o grande desafio nas próximas décadas e que deverá ser obrigatoriamente enfrentado por todos os governos, em qualquer nível, no nosso país. Como o Brasil, um país com tantas deficiências nas áreas sociais, conseguirá atender, além das demandas de saneamento, habitação e saúde, a questão da inclusão digital? O uso cada vez mais intensivo da rede mundial de computadores na disseminação das informações é um processo irreversível. Atrai, sobretudo, os jovens e crianças que detém uma espantosa facilidade para lidar com este mundo eletrônico.

Esta seria uma preciosa oportunidade para incutir nas crianças e jovens o interesse pela atividade pública; ter conhecimento sobre a origem e a aplicação dos recursos públicos; a se interessar pela preservação do patrimônio e do meio ambiente; alancear a discussão acerca das prioridades do orçamento e sua execução; a exigir a prestação de contas das atividades desenvolvidas pelos gestores públicos; a discutir e se posicionar sobre como estas questões afetam a vida de cada um.

Os Programas Nacionais e Estaduais de Educação Fiscal em andamento no país, em praticamente todos estados, é seguramente o caminho certo para despertar nas crianças e jovens o senso de cidadania participativa e da *accountability* social. Discorreremos mais sobre os Programas de Educação Fiscal ao longo deste trabalho.

1.1.5 O Princípio da Eficiência

O princípio da eficiência está diretamente ligado à idéia de qualidade na prestação de serviço, à obtenção de resultados favoráveis na consecução dos fins que cabem ao Estado alcançar, transformando a Administração Pública (AP) em prestadora de serviço e não mais apenas em uma instituição burocrática. Para tanto, os órgãos e as entidades públicas devem atender os legítimos destinatários da ação pública, o cidadão, impondo-se uma atuação não apenas em padrões aceitáveis de presteza, correção e rendimento, mas, isto sim, criando mecanismos que viabilizem a superação de suas expectativas em relação aos resultados esperados.

A excessiva regulamentação e as constantes e reiteradas exigências formais impostas às atividades administrativas não podem constituir-se em fatores que dificultem a atuação do agente público. Nessa perspectiva, se faz necessário o reexame das centenas de procedimentos administrativos, os regulamentos, as normas e se minimize a importância do formalismo como demonstração da regularidade dos atos da administração. Regulares deverão ser os atos praticados de modo eficaz e econômico para a Administração, obviamente dentro do contexto da legalidade, proporcionando, de modo oportuno, sempre os melhores resultados para a sociedade.

Bresser Pereira (1997, p. 20), afirma:

Depois da grande crise dos anos 80, na década dos 90, está sendo construído um novo Estado. Este novo Estado será o resultado de profundas reformas. Estas reformas habilitarão o Estado a desempenhar as funções que o mercado não é capaz de desempenhar. O objetivo é construir um Estado que responda às necessidades de seus cidadãos. Um Estado democrático no qual os burocratas prestem contas aos políticos e estes aos cidadãos de uma forma responsável (*accountable*). Para isto, são mudanças essenciais: a reforma política, que dê maior legitimidade aos governos; o ajuste fiscal, a privatização, a desregulamentação, que reduzam o tamanho do Estado e recuperem sua saúde financeira; e uma reforma administrativa que, combinada com a financeira, dote o Estado de meios para alcançar uma boa governança.

Para atingir estes objetivos a AP precisa da parceria do servidor público, representante nato junto à sociedade, a qual só poderá ser conquistada a partir da conscientização de seu real papel e do valor de sua missão no contexto social; da profissionalização do serviço público; da avaliação do desempenho por resultados, a partir de objetivos definidos; do reconhecimento do mérito do servidor, traduzido pelo respeito às normas pactuadas quando do seu ingresso no serviço público.

1.2 O Controle

A ênfase nas funções da ciência da administração (planejamento, organização, direção e controle) segue basicamente a linha defendida por Fayol (1949), que também havia citado alguns princípios muito válidos, considerando que ele vivia no início do Século XX. Passado quase um século, tais princípios foram atualizados e adaptados à nova realidade empresarial, formando um processo administrativo interativo, cíclico e dinâmico, das variáveis que foram denominadas Funções Administrativas.

Fayol (1949) considera como as cinco funções da administração o planejamento, a organização, o comando, a coordenação e o controle. Este conceito não difere muito entre os autores, havendo apenas diferenças muito sutis, e não existe maior controvérsia a respeito dessa classificação.

Koontz e O'Donnell (1976) preferem classificar as funções administrativas em planejamento, organização, designação do pessoal, direção e controle. Como se pode perceber as diferenças entre as classificações está mais relacionada com a atualização dos termos do que com as atividades de cada função.

A Função Administrativa Controle, não por acaso, é sempre colocada na última posição da série de funções, pelo fato de se inter-relacionar com todas as demais, é o objeto maior do nosso estudo. Segundo Koontz & O'Donnell (1976, p.225):

Controle é a função administrativa que consiste em medir e corrigir o desempenho de subordinados para assegurar que os objetivos da empresa e os planos delineados para alcançá-los sejam realizados. É, pois, a função segundo a qual cada administrador, do presidente ao mestre, certifica-se de que aquilo que é feito está de acordo com o que se tencionava fazer.

Com relação à etapa mais adequada em que o controle deve ser exercido e na qual se mostra mais eficaz, recomenda Koontz & O'Donnell (1976, p. 225) que “[...] o melhor controle é aquele que corrige os desvios dos planos antes que eles ocorram. Outro método, quase tão bom, é descobri-los assim que ocorrem”. Já De Plácido e Silva (2000, p.221) afirmam que a expressão é:

[...] derivado do francês controller (registrar, inspecionar, examinar) ou do italiano controllo (registro, exame), admitiu-se o vocábulo na técnica comercial para indicar inspeção ou exame, que se processa nos papéis ou nas operações, registradas a cada instante, nos estabelecimentos comerciais.

Contudo, o controle deve ser tempestivo, ou seja, deve ser exercido num espaço de tempo o mais próximo possível do evento controlado, caso contrário tende a perder a sua eficácia e pode causar prejuízos consideráveis à organização. O momento ideal para ser aplicado é aquele que antecede os fatos, pois isto propiciaria as medidas corretivas a tempo de evitar as falhas e os prejuízos.

1.2.1 O Controle na Administração Pública

A Administração Pública (AP), no exercício rotineiro de suas atividades, deve submeter-se permanentemente ao controle dos Poderes Legislativo e Judiciário (Controle

Externo), além do autocontrole, que é exercido por órgãos legalmente instituídos e que integram a estrutura administrativa (Controle Interno). Ressalta-se que ao se falar em controle da AP se refere, inclusive, aos Poderes Legislativo e Judiciário e, não apenas do Poder Executivo. Aqueles, assim como este, quando no exercício das suas atividades administrativas, financeiras e orçamentárias, também são atingidos pelo controle.

Segundo Martins (1997, p.6):

Controle ou fiscalização externa é o exercício da vigilância orçamentária e financeira de outro Poder, que não o fiscalizante, com o objetivo de verificar a probidade da Administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento preciso da lei de meios, conforme preceitua a Lei Federal n.º 4320/64.

No entender de Meirelles (1990, p. 568): “Controle, em tema de AP, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro”. Para Di Pietro (2000, p. 576) o,

[...] controle da Administração Pública como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciários, Legislativos e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.

A existência de órgãos fiscalizadores da ação pública, especificamente a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, no que se refere aos seus aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade consagrada pela Constituição República Federativa do Brasil em seu artigo 70, criou, do ponto de vista da *Accountability*, um instrumento vital para a sua consecução. A vigilância exercida sobre os órgãos da administração pelos agentes de controle externo e interno assegura-lhes a legitimidade e a legalidade bem como garante a credibilidade das ações da AP.

Di Pietro (2000, p. 575) enfatiza que:

[...] 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.

1.2.2 Espécies de Controle

Com relação a sua posição na estrutura administrativa o controle pode ser classificado em Externo e Interno. O controle Externo é aquele exercido por um dos Poderes sobre os outros e; Interno aquele que o Poder exerce sobre os seus próprios atos. Neste trabalho enfatiza-se o controle interno, deixando de lado o controle externo por questões de direcionamento do tema da dissertação.

As expressões Controle Interno e Externo surgiram com a edição da Lei Federal n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Embora não tenha a mesma divulgação que tem o controle externo e, por isso, poucos sabem do verdadeiro e importante papel que tem na Administração Pública (AP), o Controle Interno desempenha o papel de guardião dos recursos públicos, por zelar e fiscalizar sua aplicação, vigiar a conduta funcional dos agentes públicos e elaborar os demonstrativos das ações realizadas pelos gestores públicos bem como determina a prestações de contas de seus atos à sociedade, entre outras atividades.

A criação de Controles Internos é essencial para evitar abuso de poder, o erro, a fraude e, principalmente, a ineficiência. São fundamentais para que a AP resguarde os seus ativos; assegure a fidelidade e integridade dos registros, demonstrações, informações e relatórios contábeis; reconheça efetivamente a realidade administrativa; estabeleça e conheça quais os seus compromissos com a gestão; oriente e estimule a organização estrutural e funcional; comunique as diretrizes administrativas. A teoria do controle é formulada na matemática e trata dos princípios básicos sob os quais são analisados e elaborados os sistemas de controle.

Controlar um objeto significa influenciar seu comportamento de modo a obter um resultado desejado. Nesse compasso, é necessário também que a AP crie regras claras para a

fiscalização, avaliação e observância daquilo que foi traçado pelas normas legais e também pelas estratégias políticas.

A definição de controle interno emitida em 1949 pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA –*American Institute of Certified Public Accountant*) é a mais difundida até hoje; ou seja:

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

Para Almeida (1996, p. 50), o controle interno representa para uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Ao analisar os conceitos acima, Controle Interno deve se concebido como um plano de organização e de todos os métodos e medidas adotadas em uma empresa, em especial na proteção de seu ativo, pois instrumentaliza a verificação, a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, além de incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

O Artigo 75 da Lei Federal 4.320, de 17 de março de 1964, dispõe:

Art. 75 - O Controle da execução orçamentária compreenderá:
I – a legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesas, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
II – a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;
III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestações de serviços.

O fundamento do controle interno na AP Brasileira está no artigo 76 da Lei supracitada, o qual dispõe:

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

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

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

O controle interno, como preceito constitucional, aparece pela primeira vez na Constituição Federal de 1967:

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

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) deu grande importância ao Controle Interno, pois ao mesmo tempo em que o separou, determinou seu funcionamento nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, de forma integrada:

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 exercido pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

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

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

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

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

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

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

O controle interno é o controle administrativo direto, exercido de forma prévia, concomitante ou *a posteriori*, por órgão formalmente inserido na estrutura administrativa. Cabe ao Controle Interno apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional (art. 74, IV, CFRFB).

Segundo Coelho (2002, p. 12-13):

Para se ter um controle interno eficiente no cumprimento de suas finalidade, em qualquer Poder, Órgão ou esfera de governo, independentemente do nome que lhe atribua, é fundamental que se observem os seguintes preceitos:

- a) ser estruturado adequadamente e constituído por servidores motivados, treinados e com conhecimentos específicos e instrução necessária à execução de suas atividades;
 - b) tenham os seus membros discrição, responsabilidade, ética e profissionalismo;
 - c) ser eficiente, não ser subserviente; manter absoluto sigilo profissional;
 - d) que seus membros tenham conhecimentos técnicos básicos de contabilidade pública e geral, direito, administração pública, finanças, etc., bem como conheçam o Regimento e os atos normativos que regulam a atividade do órgão o qual trabalham;
 - e) tenham conhecimento dos princípios de contabilidade, das normas de auditoria e código de ética;
 - f) ter como alicerce os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência;
 - g) manter um alto padrão de comportamento moral e funcional e ser cumpridor dos deveres funcionais;
 - h) acompanhar, com interesse e permanentemente, a legislação, doutrina e jurisprudência pertinentes à administração pública;
 - i) estar apto e atualizado a atender a administração no desempenho de seu mister.
 - j) estabelecer metas e planos de trabalho(auditoria) e zelar pela sua execução.
- Cabe ao órgão ao qual o controle interno esteja vinculado – não subordinado – o dever de exigir e acompanhar o cumprimento das metas de trabalho. De forma a alcançar a eficácia no desempenho de suas finalidades;
- k) a eficácia dos controles depende fundamentalmente das pessoas que os executam e do interesse da administração em seus resultados.

O mesmo autor destaca as limitações ou deficiências dos controles internos:

- a) absoluto desconhecimento das finalidades do órgão de controle interno na administração;
- b) negligência dos servidores na execução das tarefas diárias;
- c) alta de formação e/ou experiência condizente com a função;
- d) desinteresse no aprimoramento profissional, por meio da participação em cursos, seminários, etc.;
- e) conluio de servidores nas fraudes e irregularidades;
- f) omissão no apontamento de impropriedade ou falta de comunicação à administração para o devido saneamento;
- g) falta de interesse da administração em estruturar o controle interno de modo a cumprir satisfatoriamente suas atribuições constitucional e legal;
- h) criação do órgão apenas para cumprir a lei ou atender o Tribunal de Contas, sem preocupar-se em dotá-lo de servidores qualificados, competentes e interessados, e sem interesse no seu regular funcionamento.

Diante das definições acima podemos classificar o controle interno em dois grandes grupos: o controle interno contábil e o controle interno administrativo; este último envolve parte da gestão, no qual se enquadra o cumprimento dos aspectos legais, a observância das metas e objetivos fixados em um determinado período e; a parte operacional, na qual se enquadra a verificação sob óticas da eficácia, economicidade, efetividade e aquele,

responsável por verificar a fidedignidade dos registros das transações financeiras e patrimoniais.

O comitê do AICPA publicou o SAS (Statement on Auditing Produceres) nº 29, em outubro de 1958, subdividindo o controle interno em contábil e administrativo:

Controle Interno Contábil – compreende o plano de organização e todos os procedimentos referentes diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros. Geralmente compreende controles, tais como os sistemas de autorização e aprovação, segregação entre tarefas relativas à manutenção e elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou custo-dia do ativo, controles físicos sobre o ativo e auditoria interna.

Controle Interno Administrativo - compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional, e à obediência às diretrizes administrativas que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. Incluem-se aqui controles como análise estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, controle de qualidade.

Mediante o exposto, conclui-se que o Controle Interno faz parte das atividades normais da AP, se subordina ao titular do órgão ou da entidade e tem como função acompanhar a execução dos atos, indicarem em caráter opinativo, preventivo ou corretivo as ações a ser desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, bem como os controles administrativos de um modo geral. Uma síntese de tal sentença é apresentada no quadro abaixo.

Classificação do Controle Interno	Auditorias
Contábil	Contábil
Administrativo	Gestão
	Operacional

Tabela 1 - Controle interno e auditoria na gestão pública brasileira
FONTE: ELABORAÇÃO DO AUTOR.

Com relação ao momento em que é realizado o Controle pode ser classificado em prévio, concomitante ou *a posteriori*.

O Controle prévio é, seguramente, o mais eficiente já que pode abortar um ato administrativo antes que o mesmo ocorra, o que evita, muitas vezes, prejuízo relevante ao erário. Como exemplo de controle exercido previamente cita-se o acompanhamento do processo licitatório, que antecede a realização da despesa, e no quais eventuais falhas ou atos irregulares podem interromper o processo.

Já o controle concomitante é aquele que acompanha a atividade administrativa durante a sua execução, nas suas diversas etapas. Assim, a realização de uma despesa em que a fase da licitação já tenha sido vencida, as fases subseqüentes de empenho, liquidação e pagamento poderão ser acompanhados também na medida em que são realizadas.

Finalmente, o controle *a posteriori* é aquele realizado mediante a consumação do ato administrativo. Serve apenas para revisá-lo. Isto significa que poderá ser realizado logo após a realização do ato, ou após um período de tempo considerável. Pela sua tipicidade, este controle tem menos eficácia já que, em muitos casos, nada mais pode ser feito para reparar eventuais falhas ocorridas durante o processo de execução do ato administrativo. Nestes casos, se for comprovada a culpa do agente público poderá ser responsabilizado. Este é o típico controle utilizado pelo o controle externo e pelos serviços de auditoria. Já o controle prévio e o concomitante são característicos do controle interno. Nada impede, porém que os três possam ser exercidos pelo órgão de controle.

1.2.3 O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O Controle Interno, principalmente em função desta Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foi alçado à condição de um dos grandes provedores de informações sobre a gestão

pública. Se por um lado este fato significa aumento de responsabilidade, por outro fortalece a atuação do controle.

1.2.4 O CONTROLE INTERNO NO BRASIL

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

Um grande passo foi dado com a promulgação da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas de direito financeiro para a elaboração e controle nos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, dando início ao aperfeiçoamento das instituições orçamentárias e contábeis no Brasil.

A publicação do Decreto-Lei nº 200, em 25 de Fevereiro de 1967, que dispõe as regras para a organização da Administração Federal e das diretrizes para a Reforma Administrativa, estabeleceu ainda em seu art. 6º, que as atividades da Administração Federal obedecem aos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle.

No âmbito Federal, a fiscalização dos atos dos administradores públicos é exercida, de forma dualística tanto pelo controle interno quanto pelo externo. No poder executivo, pela Secretaria Federal de Controle, nos Poderes Legislativos e Judiciários pelos seus respectivos controle interno. O controle externo é atribuição do Congresso Nacional que, com auxílio do

Tribunal de Contas da União (TCU), acompanha os atos de que resulte a realização de receita e a execução de despesas. Diversas disposições legais prevêm formas de controle do orçamento público no Brasil, entre as quais, destacam-se: Artigo 70, 71 e 74 da CF/88; e os Artigo 75 e 76 da Lei Federal 4.320, de 17 de março de 1964.

Coelho (2002, p. 12-13), trata dos principais preceitos a serem observados na implementação do controle interno, tais como: ser estruturado adequadamente e constituído por servidores motivados, treinados e com conhecimentos específicos e instrução necessária à execução de suas atividades; que seus membros tenham conhecimentos técnicos básicos de contabilidade pública e geral, direito, AP, finanças, etc., bem como conheçam o Regimento e os atos normativos que regula a atividade do órgão em que trabalham; tenham conhecimento dos princípios de contabilidade, das normas de auditoria e código de ética; e observação dos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

O mesmo autor, também, destaca algumas limitações ou deficiências dos controles internos, dentre as quais destacam-se: absoluto desconhecimento das finalidades do órgão de controle interno na administração; negligência dos servidores na execução das tarefas diárias; falta de formação e/ou experiência condizente com a função; desinteresse no aprimoramento profissional, por meio da participação em cursos, seminários, etc.; dentre outros.

Outro fato importante que deve ser considerado foi à promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em maio de 2000, que trouxe à administração novas responsabilidades referentes à gestão fiscal como o cumprimento de limites, a elaboração de relatórios, a criação de mecanismos de transparência, entre outras obrigações. Responsabilidades estas que demonstra a necessidade de um sistema de controle interno que previna riscos e corrija desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

1.2.5 Os controles internos na Gestão Pública do Estado de Roraima

Localizado no extremo Norte do Brasil, Roraima possui área territorial de 224.298,98 km², distribuída entre os seus 15 municípios. Tem como limites: ao Norte, a Venezuela e a República Cooperativista da Guiana; ao sul, o Estado do Amazonas; a leste, a República Cooperativista da Guiana e o Estado do Pará e a Oeste, o Estado do Amazonas e a Venezuela. Seus limites internacionais são de 958 km com a Venezuela e 964 km com a República Cooperativista da Guiana, perfazendo um total de 1.922 km de fronteiras com outros países (SEPLAN/RR).

Suas fronteiras estaduais são de 1.535 km, sendo 1.375 km com o Estado do Amazonas e 160 km com o Estado do Pará. A sua localização geográfica favorece o escoamento da produção através de Puerto Ordaz, na Venezuela, e do Porto de Itacoatiara, no Estado do Amazonas. Ambos possibilitam acesso competitivo de Roraima aos principais mercados internacionais (América Central, Caribe, Estados Unidos e Europa).

A população estimada de Roraima em 2005 pelo Instituto Brasileiro de Geográfico de Estatística (IBGE) era de 391.317 habitantes, crescendo no período compreendido entre 2001 a 2005, a uma taxa média de 3,86%. De acordo com esta média, o aumento da população gira em torno de 13.500 pessoas por ano, o que vai refletir em novas demandas nos serviços públicos. Para 2006, estimou-se 403.334 habitantes, com forte concentração nas zonas urbanas, principalmente na capital Boa Vista, atingindo aproximadamente 62% desse total; ainda na capital encontra-se o centro mais dinâmico do Estado, no qual se tem a maior quantidade de bens e serviços públicos e privados;

As implicações dos movimentos demográficos ocorridos no período recente impõem novos desafios ao poder público e a outros atores relevantes, aumentando com isso os compromissos das esferas governamentais no equacionamento dos problemas. A tabela

abaixo faz referência ao crescimento populacional no período de 1998 a 2006, com sua respectiva variação percentual de crescimento.

ANO	POPULAÇÃO	VARIAÇÃO(%)
1998	260.705	----
1999	266.922	2,4
2000**	324.397	21,5
2001*	337.237	4,0
2002*	346.871	2,9
2003*	357.302	3,0
2004*	381.896	6,9
2005*	391.317	2,5
2006*	403.334	3,1

Tabela 2 – Crescimento Populacional do Estado de Roraima
 FONTE: IBGE *ESTIMATIVA IBGE **CENSO

O Estado detém um espaço geográfico de 22.429.898,0000ha, deste total, de acordo com dados obtidos a partir de desenhos georeferenciados sobre a base cartográfica digital do Estado e, a partir dos memoriais descritivos e Decretos correspondentes a cada área, constata-se que cerca de 90% das terras encontram-se sob domínio da União e 10% sob domínio do Estado de Roraima. De acordo com esses dados georeferenciados, da área total do Estado, 46,12% estão destinadas às terras indígenas, sob gestão da Fundação Nacional do Índio (FUNAI); as unidades de conservação e preservação ambiental (7,08%), sob gestão do Instituto Brasileiro de Meio Ambiente (IBAMA); 0,78% correspondem às áreas do Ministério da Defesa; e, como área livre da União, temos 36,34% o que equivale a 8.150.925,0000ha. Entretanto, segundo o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), desta

área livre da União, 14,66% foram destinados a projetos de assentamento dirigido do INCRA e 7,58% são áreas tituladas, portanto, áreas de domínio privado, fora dos projetos de assentamento. A área restante, 6.337.470,0000ha, é contabilizada pelo INCRA, como remanescente.

1.2.5.1 Integram o Plano Plurianual

Programas Finalísticos: mediante os quais são organizadas as ações que culminam com a prestação de bens e serviços ofertados diretamente a sociedade e/ou que estejam alinhadas com a missão institucional de cada órgão ou entidade;

Programa de Serviços ao Estado: nos quais são organizadas ações que resultem em bens e serviços ofertados diretamente ao Estado, por instituições criadas para esse fim;

Programa de Gestão de Políticas Públicas: nos quais são organizadas ações de gestão dos órgãos governamentais, tais como planejamento, orçamento, controle interno, sistemas de informações e diagnósticos de suporte à formulação, coordenação, supervisão, avaliação e divulgação de políticas públicas;

Programa de Apoio Administrativo: no qual estão organizadas atividades relacionadas com gastos de natureza puramente administrativa. O estabelecimento de Programas tem por base o reordenamento da atuação governamental, os quais são agregados as ações do Estado por projetos, atividades e outras ações.

O Plano de Desenvolvimento Sustentável/Plano Plurianual 2008-2011 (PDS/PPA) foi concebido com o Macro Objetivo de proporcionar a dinamização do processo de transformação do Estado, estabeleceu como objetivo-síntese o Desenvolvimento Humano Sustentável. Para isso, o Plano define conjunto de definições estratégicas, de tal forma que a

atuação governamental implemente as mudanças sócio-econômicas requeridas pela sociedade por meio do emprego racional e produtivo dos recursos. Nesse sentido, o PDS/PPA deve concentrar-se em temas considerados estratégicos para o desenvolvimento sustentável e priorizar a intervenção governamental na realidade através de três grandes eixos, traduzido nas Dimensões Estratégicas do novo modelo: a) Crescimento Sustentável; b) Inclusão Social; e c) Eficiência, Transparência e Gestão Governamental.

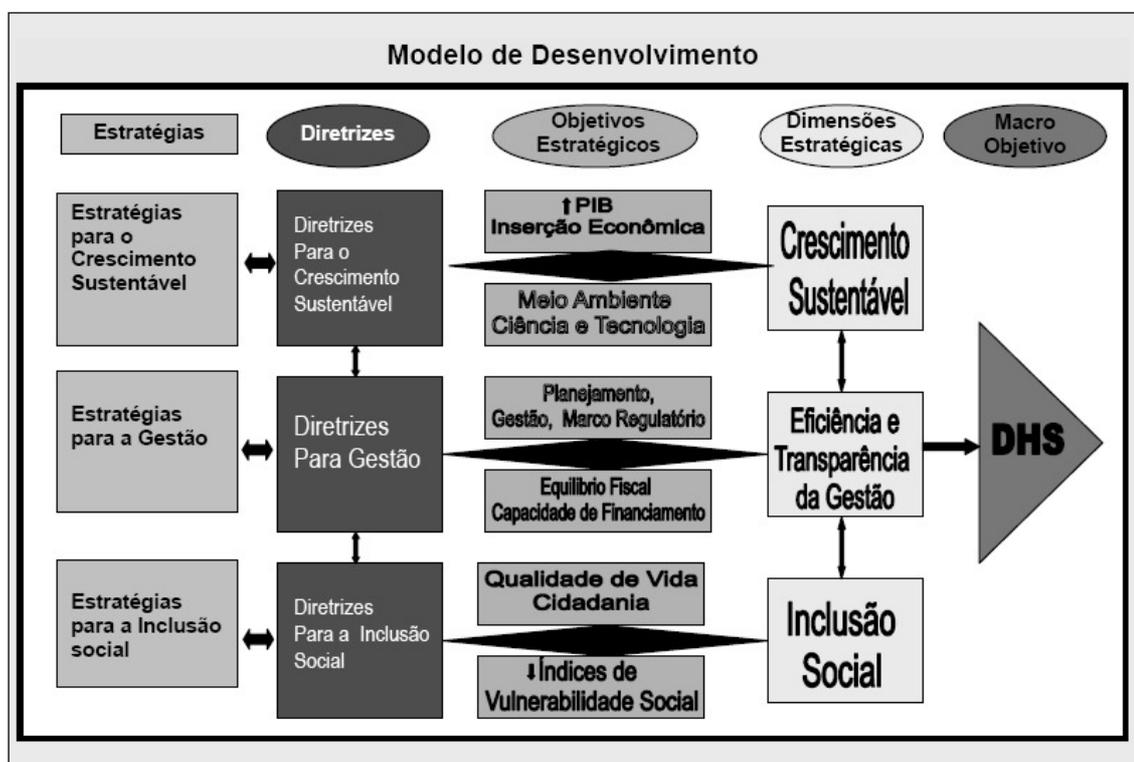


Figura 01– Modelo de desenvolvimento para o Estado de Roraima previsto no P.P.A. 2008-2011
 FONTE: FÓRUM DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL\SEPLAN\RR

Precisam-se gerar produtos, empregos e renda. Para tanto, através das estratégias traçadas, estão os indicativos de que devem ser incentivados à implantação e a dinamização da agropecuária em base empresarial (agropólos); fortalecimento da agricultura familiar; as indústrias de transformação; a integração das atividades e a instalação de agroindústrias; o

fortalecimento do turismo; a criação do pólo de serviços públicos de qualidade e integração dos projetos transversais de infra-estrutura econômica e de preservação ambiental.

Assim, os investimentos em infra-estrutura, meio ambiente, ciência e tecnologia darão sustentação para as iniciativas governamentais. Essas iniciativas, com suas estratégias bem definidas e traduzidas na Dimensão Crescimento Sustentável, evidenciam os sinais de esgotamento do modelo de desenvolvimento em vigor, que apesar de revelar-se satisfatório, não possibilita o avanço mais vigoroso da produção e do nível de empregos e nem a melhoria consistente e sustentável da renda.

O desenvolvimento precisa ser endógeno¹ e não pode ser construído apenas a partir da dimensão econômica, mas também da social e cultural. Uma coletividade cujos membros não se sentem unidos em torno de um projeto comum é uma comunidade incapaz de reter os seus recursos humanos, e nem de resistir às pressões econômicas e sociais vindas do exterior. O ambiente econômico - estrutural e conjuntural - marca o limite do que é possível desenvolver em determinado território. Para se trabalhar o desenvolvimento econômico deve-se favorecer um clima empreendedor. O que distingue uma economia em expansão de uma economia em declínio não é tanto a taxa de desemprego, mas sim o espírito de inovação. A conjugação do crescimento econômico com ações de desenvolvimento social destaca como prioridade, os investimentos em educação como política potencial de elevação da renda. Sente-se na sociedade essa demanda, de que a educação para a cidadania, para o trabalho e para o empreendedorismo constitui vetor essencial e inadiável para a decolagem segura do atual estágio de desenvolvimento estadual.

As políticas sociais, priorizadas na Dimensão Inclusão Social, terão como suporte a educação, a qualificação profissional, o apoio aos pequenos negócios e as ações compensatórias para os segmentos sociais marginalizados ou excluídos da economia de

¹ Atuar de dentro para fora.

mercado. A busca constante pela melhoria dos indicadores sociais, mediante a sua complexidade é imprescindível para o bom termo do processo de reforma da administração pública e para que haja o envolvimento dos atores institucionais, sociais e políticos.

A formulação de políticas e diretrizes da administração estadual demanda ampliação dos serviços de saneamento básico; preservação do meio ambiente; prestação de assistência social; melhoria na qualidade da segurança e defesa do cidadão e da justiça; o acesso e humanização dos serviços de saúde.

A formação de capital humano e social é elemento chave para garantir a empregabilidade presente e futura dos recursos humanos de um determinado território. A qualificação e desenvolvimento de habilidades são fatores de importância crescente para todas as atividades econômicas, tanto na indústria, com seus distintos níveis tecnológicos, quanto na agroindústria e no setor de serviços. Torna-se elemento determinante para a melhoria da qualidade de vida da população. Frente ao desenvolvimento, os recursos humanos devem receber capacitação permanente e adequada para que se obtenha uma melhor perspectiva de crescimento pessoal, tanto no âmbito econômico quanto no social. Cabe erradicar o analfabetismo, universalizar a educação básica com qualidade e investir na formação de tecnólogos, profissionais de nível médio e pós-graduados². A interiorização e a inserção pela educação requerem base tecnológica moderna que viabilize o ensino à distância.

Uma das chaves fundamentais para o estabelecimento de uma política moderna de formação de capital social em um território é a capacidade de impulsionar a cultura da iniciativa em contraposição à cultura da passividade. É necessário, ainda, que seja criada outra condição fundamental para o crescimento econômico: a instalação de um governo que preze a responsabilidade fiscal e tenha uma administração eficaz.

² Especialistas, mestres e doutores.

Na Dimensão Eficiência, Transparência e Gestão, deve-se buscar a modernização da Gestão Pública e a capacidade de gestão estratégica do Estado. Ampliar e melhorar a qualidade dos serviços públicos. Para que isso aconteça, é preciso estabelecer um novo modo de operação do Estado que sanei as finanças e busque a eficácia da máquina pública, que colabore para uma Política Fiscal bem delineada e viabilize a otimização dos recursos públicos com gerência eficiente, eficaz e efetiva.

A Modernização do Setor Público exige verdadeira mudança no processo de Gestão Pública. Tem por objetivo essencial a melhoria da qualidade da prestação dos serviços ao cidadão. Por isso, a estratégia deve assegurar o incremento dos níveis gerais de eficiência e eficácia da ação pública, referenciada no princípio da economicidade, mas sem deixar de ser acolhedora e humanizada mesmo, isto é, o cidadão não pode ser transformado em um frio código de acesso à máquina estatal. Possibilitar a ampliação dos serviços de saneamento básico; preservação do meio ambiente; prestação de assistência social; melhoria na qualidade da segurança e defesa do cidadão e da justiça; acesso e humanização dos serviços de saúde.

As modificações e ajustes do aparato institucional³ requerem também a adoção de métodos e processos de planejamento mais democráticos, acompanhamento e avaliação das ações públicas com maior visibilidade e transparência, aprofundamento do esforço de capacitação dos recursos humanos em vista a privilegiar a parceria governo-sociedade cidadão mediante expansão dos canais de acesso ao exercício da cidadania e, redobrar esforços políticos e técnicos na potencialização do processo de captação de recursos para o Estado.

As Dimensões Estratégicas deste modelo sintetizam a atuação do Governo como indutor de ações para o desenvolvimento e trazem consigo um conjunto de objetivos que evidenciem os indicadores de resultados a serem alcançados ao longo da execução do Plano.

³ Eliminação das regras inadequadas; as exigências formais descabidas; a resolução da questão do uso e posse da terra; exigência descabida de garantia real para pequeno financiamento; a adequação da estrutura administrativa do Poder Executivo

Para isso, cada Dimensão conta com conjunto de Diretrizes e Estratégias aprovadas no Fórum de Desenvolvimento Sustentável que vão adquirir inúmeras vezes um caráter intersetorial que extrapole o espaço de atuação de uma Secretaria ou de um Órgão.

Esta característica evitará a fragmentação e a superposição das iniciativas e a pulverização dos recursos, buscando a convergência e a atuação conjunta de diferentes áreas do Governo. Percebe-se que algumas estratégias possuem caráter mais abrangente, entretanto, a sua permanência no rol apresentado é fundamental, pois serve para evidenciar a clareza das percepções colhidas ao fim do Fórum.

Nos exercícios financeiros de 2002/2003, a Auditoria-Geral atuou nos órgãos integrantes da Administração direta, indireta, autárquica e funcional do Poder Executivo Estadual, procedendo a auditorias setoriais nos respectivos órgãos. Porém isso não ocorreu nos demais exercícios financeiros, haja vista a limitação de servidores em seu quadro funcional, pois existiam apenas seis profissionais para executar as atividades de auditoria, fiscalização e avaliação de gestão.

A Instrução (IN) n.º 01, de 06 de abril de 2001, do MF/SFCI, alterada pela IN n.º 01 de 13 de março de 2003 da Controladoria Geral da União (CGU), define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Com a Reorganização Administrativa do Estado de Roraima, aprovada pela Lei n.º 499, de 19 de julho de 2005, bem como, com a introdução da Lei n.º 498, de mesma data, que dispõe sobre as Diretrizes e Bases da Administração Estadual, determinou que a Auditoria-Geral do Estado passasse a denominar Controladoria-Geral do Estado – COGER. Conforme o disposto no Art. 60 da Lei n.º 499, permaneceu como Órgão integrante na estrutura da Governadoria.

A COGER, instituído pela citada Lei, sem prejuízo das competências constitucionais e legais de outros Poderes, bem como de órgão da administração pública do Estado, tem como competência:

- I - exercer o controle interno, em todos os níveis, com a colaboração da Secretaria de Estado do Planejamento e Desenvolvimento, da Secretaria de Estado da Gestão Estratégica e Administração, da Secretaria de Estado da Fazenda, da Procuradoria-Geral do Estado e da Casa Civil;
- II - orientar, coordenar e articular as atividades de controle interno nos Órgãos e Entidades da Administração Direta que compõem o Sistema de Controle Interno;
- III - verificar a legalidade, eficiência, eficácia e efetividade dos atos da gestão contábil, orçamentária, patrimonial, administrativa e financeira, avaliando controles, registros, demonstrações, apurações e relatórios, além de outras atividades de controle interno, em todos os níveis dos Órgãos do Poder Executivo;
- IV - realizar inspeções junto aos Órgãos, visando à salvaguarda dos bens, a execução do orçamento, a verificação, exatidão e regularidade das contas;
- V - averiguar a regularidade da receita e despesa;
- VI - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos;
- VII - examinar a regularidade dos atos que resultem em criação ou extinção de direitos e obrigações, na esfera do Poder Executivo do Estado;
- VIII - criar condições propícias ao desenvolvimento das atividades de auditorias e inspeções;
- IX - baixar normas internas sobre a execução das atividades de auditoria e inspeções;
- X - impugnar despesas e determinar a inscrição de responsabilidade;
- XI - representar a autoridade administrativa, para aplicação das medidas cabíveis sobre irregularidades que verificar, no exercício da fiscalização das atividades de administração financeira, patrimonial, execução orçamentária e contabilidade;
- XII - prestar assessoramento, quando necessário, aos Órgãos auditados, visando à eficiência dos sistemas de controle interno, de modo a assegurar progressiva racionalização de seus programas, projetos e atividades;
- XIII - verificar, na execução direta das atividades de auditoria:
 - a) a exatidão dos balanços, balancetes e outras demonstrações contábeis, em face dos documentos que lhes derem origem;
 - b) o exame das prestações e das tomadas de contas dos agentes, exatores, ordenadores de despesas, administradores e responsáveis, de direito e de fato, por bens, numerários e valores do Estado ou a este confiados;
 - c) a exatidão dos controles financeiros, patrimoniais, orçamentários e contábeis, examinando se o registro da execução dos programas obedece às disposições legais e às normas de contabilidade estabelecidas para o Serviço Público Estadual;
- XIV - exercer outras atividades correlatas (Lei n.º 499, de 19 de julho de 2005).

Com a edição da Lei de Diretrizes e Bases da Administração Estadual o órgão responsável pela orientação, coordenação e supervisão das providências, no âmbito do Poder Executivo, será a COGER, para tanto descrevo parte do Capítulo IV da Lei nº 498, como segue:

- Art. 20. O controle das atividades da Administração Pública Estadual será exercido visando a resguardar:
- I - a execução dos programas e a observância das normas que governam a atividade específica do Órgão ou Entidade controlada;

II - a boa aplicação do dinheiro público e a guarda dos bens e valores do Estado e de suas Entidades; e

III - o respeito ao exercício dos direitos individuais e coletivos.

Art. 21. São objetivos do controle na Administração Estadual:

I - acompanhar a execução dos programas de trabalho e a do orçamento;

II - avaliar os resultados alcançados e verificar a execução dos contratos; e

III - criar condições para o controle externo e para a realização regular da despesa e da receita.

...

Art. 23. Compete às Secretarias de Estado controlar a execução dos programas de trabalho e a observância das normas que regem a atividade específica de cada Órgão ou entidade subordinada ou vinculada à Administração Direta ou Indireta.

Art. 24. A orientação, coordenação e supervisão das providências deste capítulo, no âmbito do Poder Executivo, ficarão a cargo da Controladoria-Geral do Estado – COGER.

A Constituição Estadual de 1991 consagrou a sistemática existente no Estado ao estabelecer:

Art. 49. A fiscalização contábil, financeira e orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, das entidades da administração direta e indireta e das fundações instituídas ou mantidas pelo poder público, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicações de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembléia Legislativa, mediante controle externo do Tribunal de Contas do Estado e pelo controle interno de cada Poder, observadas as disposições da Constituição Federal.

Lino Martins afirma que o Município do Rio de Janeiro criou em 1993, a Controladoria Geral do Rio de Janeiro, diretamente subordinada ao Prefeito, passando a aglutinar em sua estrutura as funções de Contabilidade e Auditoria e com atribuições principais: exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial de toda a administração municipal; zelar pela eficiência da aplicação das receitas públicas e; apoiar o Tribunal de Contas.

Com a Edição do Decreto nº 7.079-E, de 03 de maio de 2006, que aprovou a estrutura organizacional e o quadro demonstrativo dos cargos em comissão e das funções de confiança da Controladoria-Geral do Estado, ou seja, foi elevado e estruturado de forma alavancadora, com vários níveis na estrutura, conforme exposto nos Art. 2º e 3º, do mencionado Decreto, como segue:

Art. 2º A Controladoria-Geral do Estado tem a seguinte estrutura organizacional:

I – Nível de Administração Superior:

a) Controlador-Geral do Estado

II – Nível de Gerência Superior:

a) Controlador Adjunto

III - Nível de Assessoramento:

a) Gabinete; e

b) Assessoria.

IV – Nível de Execução Instrumental:

a) Unidade Gestora de Atividade Meio:

1. Núcleo de Administração;

2. Núcleo de Orçamento e Finanças; e

3. Núcleo de Informática.

V- Nível de Execução Orçamentária:

a) Departamento de Análise de Convênios;

b) Departamento de Análise Contábil, Gestão e Ajuste Fiscal;

c) Departamento de Auditoria dos Órgãos da Administração Direta;

d) Departamento de Auditoria dos Órgãos da Administração Indireta; e

e) Departamento de Análise Prévia e Liquidação da Despesa.

Art. 3º Ficam remanejados das Secretarias de Estado, para Controladoria-Geral do Estado – COGER, 13 cargos de Chefe de Controle Interno CNES-IV.

1.3 A *Accountability* e o Controle Interno

Accountability é uma expressão anglo-saxônica que não tem ainda uma tradução para o português. Embora haja diferentes concepções sobre o seu significado, entre os diversos autores, pode-se conceituá-la como a obrigação que as organizações e ocupantes de cargos públicos têm de prestar contas, perante a sociedade, em função das responsabilidades que decorre de uma delegação de poder.

Sobre isso, a interface ocorre porque o processo de *accountability*, conceito advindo da Administração, é um elemento utilizado para realizar o controle do processo de gestão organizacional. Controle este que está no escopo da definição de Controladoria, que “é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional” (BORINELLI, 2006 p.116).

Ademais, quando se remete essa questão à perspectiva prática, verifica-se que a Controladoria tem participação direta e relevante na *accountability*, evidencia a relação próxima que existe entre essas duas áreas de conhecimento.

A existência de democracia é o oxigênio de que necessita a *accountability* para sobreviver. Este é um pressuposto básico: sem democracia não há *accountability*. Nos países que foram gestores e berço desta construção simbiótica de capitalismo e democracia, como a Inglaterra e os Estados Unidos, esse sistema político faz parte do cotidiano das pessoas. A valorização do sistema democrático foi internalizada pelos cidadãos desses países, através de um sólido processo de socialização política.

A realidade latino-americana, entretanto, é sustentável e historicamente diferente. Por exemplo, aqui o surgimento do capitalismo se deu sem que existisse uma base social, política,

econômica ou ideológica de cunho liberal. Dessa forma, ao contrário do que acontece com os povos chamados desenvolvidos, a democracia liberal não é tão natural na América Latina.

Ao analisar a experiência latino-americana de democratização recente, O'Donnell (2001, p. 5-32) assume o conceito de poliarquia desenvolvido por Robert Dahl (1989) para analisar os modelos contemporâneos de democracia, que tem os seguintes atributos: eleições dos governantes; eleições livres e limpas; sufrágio universal; direito de concorrer aos cargos eletivos; liberdade de expressão; pluralismo de fontes de informação e liberdade de associação. Acrescenta a ele mais quatro atributos, a saber:

- a) os representantes escolhidos para as posições governamentais mais elevadas, além de serem eleitos em pleitos honestos, não devem ter seus mandatos corrompidos antes de se completar o período estabelecido constitucionalmente;
- b) as autoridades eleitas não devem estar sujeitas a restrições severas ou a vetos que sejam impostos por outros atores não eleitos e nem devem ser excluídas de determinados âmbitos de decisão política;
- c) deve haver um território indisputado que define claramente o demos votante;
- d) uma definição adequada de poliarquia deve ainda incluir uma dimensão temporal – a expectativa generalizada de que um processo eleitoral limpo e as liberdades que o acompanham terão vigência por um futuro indefinido.

A democracia política, chamada por Dahl (1989, apud. O'Donnell, 2001) de poliarquia, é um fenômeno relativamente recente na América Latina. Entretanto, pode-se afirmar que as condições básicas para a existência de um regime politicamente democrático são, hoje, plenamente satisfeitas na maior parte dos Estados latino-americanos, isto é, as autoridades são eleitas por meio de eleições livres e justas. O sufrágio é inclusivo e universal, os cidadãos têm o direito de se candidatar aos cargos eletivos, há liberdade de expressão, informação alternativa e liberdade de associação.

Dahl (apud AZEVEDO, 2002, p.10):

[...] utiliza a noção de democracia para denotar um “sistema ideal” (conceito normativo) e emprega a noção de poliarquia para caracterizar uma situação real (conceito instrumental), possibilitando, desta forma, a elaboração de modelos comparativos entre sistemas competitivos e não-competitivos e o grau de democracia entre os sistemas competitivos. Para ele, um sistema político se transforma efetivamente em poliárquico quando, além dos pré-requisitos democráticos mínimos (liberdade básicas, rotatividade no poder, respeito a minoria e à oposição, et.) ele também competitivo (do ponto de vista eleitoral) e participativo

(do ponto de vista da representação), ensejando, desta forma, o controle recíproco dos atores políticos.

Desde a promulgação da Carta Magna em 1988, nunca houve na história do Brasil uma legislação tão farta dispendo sobre o controle da administração pública, assegurando a participação de segmentos organizados da sociedade no acompanhamento e fiscalização da boa e regular aplicação dos recursos públicos, assim como responsabilizando e punindo os gestores públicos que cometam atos nocivos ao interesse público. Dentre estes dispositivos legais merece destaque a Lei n.º 8.429/92, conhecida como a Lei de Impropriedade Administrativa e a Lei n.º 101/2000, também consagrada como a Lei de Responsabilidade Fiscal. Neste período também foram criados inúmeros conselhos, estaduais e municipais, condição exigida para a liberação de recursos federais: Conselho de Merenda Escolar, Conselho da Criança e do Adolescente, Conselho de Saúde, etc.

Recentemente foi aprovado pelo congresso Nacional, importante instrumento que resgata o respeito aos direitos dos idosos, condição indispensável para alinhar o Brasil ao lado das nações socialmente desenvolvidas, o Conselho do Idoso. Nos âmbitos federal e estaduais foram criadas ainda as agências reguladoras dos serviços públicos concedidos: ANATEL, ANEEL, AFERR, etc.

Todo o arcabouço jurídico que fortalece a atuação das inúmeras instituições de controle e julgamento (as agências de *accountability* horizontal), assim como o ambiente de plena democracia vivido hoje pelo país, assegura eleições livres e democráticas, a liberdade de imprensa, a livre associação, o pluripartidarismo, as instituições políticas funcionando livremente bem como a liberdade exercida pelo poder legislativo e a independência do poder judiciário asseguram o ambiente adequado para a existência da *accountability* no Brasil.

Indubitavelmente existe no país uma crescente demanda pela implantação de mecanismos de *accountability*, quais sejam agências e instrumentos legais que obriguem

qualquer ocupante de cargo público, de caráter eletivo ou não, a prestar contas e, quando couber, ser responsabilizado pelos seus atos na administração das instituições do Estado.

Existem basicamente dois tipos de *accountability*: a vertical e a horizontal.

A *accountability* pode ser vertical quando a prestação de contas é avaliada pela população por meio das eleições (voto) e das reivindicações sociais manifestadas por meio da liberdade de opinião e de associação, assim como pelo livre acesso às informações. Para isto é fundamental a existência de uma imprensa livre, crítica e imparcial.

O segundo tipo de *accountability* é o horizontal. Esta é mais difícil de ser obtida já que pressupõe

[...] a existência de agências estatais que têm autoridade legal e estão realmente dispostas e capacitadas (*empowered*) para empreender ações que vão desde o controle de rotina até sanções legais, inclusive impeachment, diante de atos e/ou omissões de outros agentes públicos ou agências do Estado, que podem, em princípio ou presumidamente ser qualificadas como ilícitas. (O'DONNELL, 2001, p. 1).

Campos (1990, p. 34) alerta que “[...] embora necessários, os mecanismos de controle não bastam para garantir que o serviço público sirva a sua clientela de acordo com os padrões normativos do governo democrático”.

A ausência de independência e de autonomia mínima torna os controles internos excessivamente dependentes e até subordinados, normalmente, a órgãos de finanças ou de fazenda.

No caso do Brasil, como exceção do Controle Interno da União, de alguns Estados (especialmente Roraima) e de alguns municípios, os controles internos não estão estruturados de forma adequada, não possuem quadro próprio e, em inúmeros municípios eles simplesmente inexistem.

Neste contexto, as necessidades de atender as demandas e os interesses de seus superiores hierárquicos, de quem dependem, podem desviar o foco de atuação dos integrantes do controle interno, voltando-se este mais grave, na investigação de atos de improbidade

administrativa, corrupção ou má qualidade na prestação dos serviços públicos, numa violação aos princípios institucionais do controle.

Campos (1990, p.34) questiona a eficiência e a isenção dos governos em avaliar o desempenho de sua própria burocracia, detectar abusos de poder, justiça na distribuição de benefícios bem como a qualidade dos serviços públicos prestados, entende que mesmo “[...] os melhores mecanismos de controle burocrático estarão sempre limitados aos valores burocráticos tradicionais: eficiência, honestidade, observância das regras”.

Efetivamente, vivemos ainda as influências de todo um processo cultural, fruto do nosso conturbado processo de evolução democrática ao longo da história, onde se sucederam períodos alternados de autoritarismo e de populismo. O período relativamente curto de estabilidade democrática vivido no país após a revolução de 64, de certa forma, representa uma novidade em nossa história política. Neste contexto, o princípio administrativo que até bem pouco tempo preponderava nas avaliações que os órgãos de controle realizavam sobre a administração pública era aquele que levava em consideração a observância das regras: o princípio da legalidade.

No entanto, o princípio da eficiência ao texto constitucional (EC 19/98), a questão acerca do que deve preponderar na fiscalização e avaliação dos atos administrativos, começou a pautar as discussões internas, cursos e seminários no âmbito dos controles internos e externos. Sendo o Estado um ser ético-político, a avaliação da conduta de seus agentes não pode pautar-se, apenas, pelo o aspecto da legalidade.

Sem deixar de lado o rigorismo com que deve ser tratado o aspecto da legalidade dos atos administrativos, o Controle Interno Estadual que há muito já manifestava essa preocupação ao implantar programas de auditoria operacional e de sistemas de acompanhamento de ações governamentais⁴, como por exemplo, acompanhamento físico e

⁴ Contabilidade gerencial.

financeiro dos contratos de obras e serviços, passou a adotar também a eficiência como critério de validação das contas públicas.

A sociedade tem grandes dificuldades para avaliar a conduta dos agentes públicos e isso se deve a dois motivos básicos: o primeiro advém da pobreza política desta mesma sociedade manifestada através da baixa participação e representação, do pouco do associativismo. Ao invés de organizar-se para reivindicar e manifestar seus direitos, a população prefere esperar que o Estado proteja e defenda os seus interesses. Parece ser um traço cultural de grande parcela da sociedade brasileira certa submissão ou resignação ao estado das coisas, aceitá-las como são, omitindo-se no seu papel de agente ativo de transformação. Isto transforma a relação entre o estado e o cidadão numa relação de dependência, onde o Estado transforma-se em tutor e a população em tutelado.

Como mudar esta situação? A saída parece ser a recuperação de valores fundamentais como a cidadania, a liberdade, a justiça social e a auto-estima dos brasileiros. E isto somente se conseguirá fazer através da conscientização, que poderá vir por meio da educação e da disseminação efetiva das informações, pelos Órgãos de Controle, no exercício de seu papel como agências de *accountability*, contribuindo para a garantia da transparência e estimulando o exercício da cidadania e, sobre tudo, o controle social pela população. E este é o segundo motivo da dificuldade para o exercício do controle social.

Embora se tenha alcançado um bom nível de desenvolvimento democrático que nos assegura eleições livres e seguras, com modernos sistemas de escrutínio, existem ressalvas quanto a sua eficácia como mecanismo de garantia de que os representantes escolhidos atuarão em função dos interesses da coletividade, uma vez que os cidadãos não dispõem de todas as informações necessárias para uma escolha absolutamente correta. E a mesma desinformação continua a existir após as eleições quando o candidato eleito assume o governo.

Neste contexto, é de extrema importância a existência e atuação de órgãos integrantes da estrutura do Estado, entre os quais o Ministério Público, os órgãos de controle interno e externo e o Poder Judiciário, integrados em uma verdadeira rede de agências de *accountability* e comprometidos com a supervisão, o controle, a aplicação de sanções e, sobretudo, em prover o cidadão das informações relativas à conduta do gestor público.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) cria condições para implantação de uma nova cultura gerencial na gestão dos recursos públicos e incentiva o exercício pleno da cidadania, especialmente no que diz respeito à participação do contribuinte no processo de acompanhamento da aplicação dos recursos públicos e de avaliação de seus resultados.

O Controle Interno, principalmente em função desta Lei, foi levado à condição de um dos grandes provedores de informações sobre a gestão pública. Se por um lado este fato significa aumento de responsabilidade, por outro fortalece a atuação do controle. A COGER, como órgão central do controle interno do Estado, passa a ter responsabilidade direta na produção e divulgação das informações relativas a Transparência da Gestão Fiscal, Escrituração e Consolidação das Contas, Relatório resumido da Execução Orçamentária, Relatório de Gestão Fiscal e de Prestação de Contas do Poder Executivo do Estado.

Entretanto, além desses relatórios legais, outras informações devem ser disponibilizadas tempestivamente e em linguagem compreensível para a maioria da população, para que possam constituir-se em verdadeiro instrumento de transparência pública. Não basta apenas cumprir exigência legal de publicar e informar dados, mas assumir o compromisso que lhe cabe como agente transformador da realidade social através da comunicação e da informação que permita, efetivamente, a inserção e a participação dos cidadãos no processo de controle social da Administração Pública (AP).

Para obter sucesso nesta missão é preciso que o Controle Interno acrescente à forma de comunicação usual, que é excessivamente técnica e incompreensível para a imensa maioria da

população, uma linguagem que seja de fácil compreensão pelas pessoas comuns. É preciso ir ao encontro do povo menos esclarecido e, por isto mesmo, com menores possibilidades de acesso aos dados e falar na sua linguagem. Em sentido figurado, será preciso substituir o termo azul-marinho pela calça “jeans”, tira a gravata e arregaçar as mangas.

1.4 A Contabilidade como mecanismo de *accountability*

A Contabilidade aplicada às entidades governamentais denomina-se Contabilidade Pública ou Governamental (CP). Por ser um ramo da ciência contábil, se sujeita aos princípios e normas contábeis, não se justifica a omissão da aplicação da teoria contábil, no que couber, por ocasião da escrituração e divulgação dos balanços públicos.

A contabilidade é vista pela maioria das pessoas como algo muito complexo, de difícil compreensão e acessível apenas para um número infinitamente pequeno de pessoas especialistas na matéria, sobre tudo, a contabilidade pública que se constitui no mais complexo ramo da Ciência Contábil. Mesmo para os iniciados e especialistas, a contabilidade precisa ser desvendada, interpretada, analisada. Não basta apenas olhar os números que ela apresenta, é preciso compará-los com outros, confrontá-los com outros exercícios, observar cenários, analisar o contexto econômico, ir mais além.

Escrevendo sobre o assunto, Lima e Castro (2003, p. 13) apresentam o seguinte conceito de CP (ou governamental):

A Contabilidade Pública é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo aplicar os conceitos, Princípios e Normas Contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos Órgãos e Entidades da Administração Pública, e, como ramo da Contabilidade, oferecer à sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública.

De que maneira seria possível transformar esta matéria tão complexa, mas também muito reveladora sobre os atos de gestão, em uma autêntica fonte de informações de fácil entendimento para leigos e pela sociedade em geral, transformando-a em verdadeiro instrumento de *accountability*?

Todos os atos praticados pela administração pública são registrados pela contabilidade de forma minuciosa, tempestivamente, em rigorosa ordem cronológica e de forma sistemática.

Em relação à produtividade, praticidade e eficiência da CP, Angélico (1994, p.107) esclarece:

A Contabilidade Pública, aplicando normas de escrituração contábil, registra a previsão das receitas, a fixação das despesas e as alterações introduzidas no orçamento. Controla as operações de crédito, exerce fiscalização interna, acompanhando passo a passo a execução orçamentária, a fim de que ela se processe em conformidade com as normas gerais do Direito Financeiro. Compara a previsão e a execução orçamentárias mostrando as diferenças. Mostra a situação financeira do Tesouro. Aponta em seus relatórios finais, o resultado da execução orçamentária e seus reflexos econômico-financeiros. Revela as variações patrimoniais resultantes ou não da execução orçamentária. Evidencia as obrigações, os direitos e os bens da entidade.

A Lei 4.320/64 que estatui Normas Gerais de Direito Financeiros para elaboração e controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, no seu artigo 83 descreve o seguinte: “A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.”

Com isto a lei impõe a contabilidade como instrumento de informações para o controle e avaliação da gestão, as regras que deverão evidenciar-se através dos registros e relatórios que serão a base para decisões administrativas. Fica evidente que a missão da contabilidade é de ordem universal, ou seja, abrange todos os atos e fatos de gestão, quer se trate de receita, de despesa da administração ou guarda de bens, quer seja de valores pertencentes ao poder público ou a ele confiados.

O art. 85 da mesma lei estabelece:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (Lei 4.320/64).

A contabilidade, como instrumento de controle interno, obedece a regras próprias cujo maior objeto é o de evidenciar os fatos ocorridos na Administração. Deve também produzir, com oportunidade e fidedignidade, informações que orientem os gestores públicos no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade.

A informação contábil permite à Administração a análise e a tomada de decisões com vistas a melhorar a arrecadação das suas receitas; aperfeiçoar os mecanismos de cobrança de seus créditos; proporcionar bases para uma melhor programação da despesa e dos desembolsos; e, ainda, dar ao administrador, ao público e àqueles com quem a entidade transaciona, elementos sobre a composição qualitativa e quantitativa do patrimônio da instituição. Por fim, compete ao profissional contábil analisar e interpretar os resultados obtidos.

Para poder exercer as funções acima descritas, a contabilidade serve-se de mecanismos próprios que denominam contas. Estas são estruturadas em um Plano de Contas, conforme especifica a Lei 4320/64 e deve considerar os objetos da entidade. Na AP a contabilidade deve ser estruturada de forma que se cumpram as disposições desta Lei, as quais evidenciam os reais objetivos perseguidos pela administração e as relações contábeis/jurídicas/econômicas.

A organização do sistema de contabilidade tem como objetivo apontar todas as modificações que o Patrimônio sofre em razão das operações realizadas pelos gestores. Essas modificações devem ser refletidas na contabilidade orçamentária, financeira e patrimonial com muita clareza, sem deixar dúvidas ao usuário da informação.

Existem diversas maneiras de evidenciar estas ocorrências, tais como: relatórios de gestão, demonstrativos contábeis (balancetes, balanços), demonstrações complementares, notas explicativas, demonstrações consolidadas, quadros, gráficos, etc.

A Lei Complementar 101/2000 (LRF) através do seu artigo 48 dispõe que são instrumentos de transparência de gestão fiscal, os quais devem ser divulgados, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o relatório da execução orçamentária e o relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

No parágrafo único do artigo 48, a transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e a realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos.

O artigo 49 da mesma Lei dispõe que as contas apresentadas pelo chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consultas e apreciações dos cidadãos e instituições da sociedade.

A Lei Complementar 101/2000 introduz o conceito de controle popular mediante o incentivo à participação popular nas decisões sobre ações que devam ser levadas a efeito pela administração e, que estejam refletidos nos instrumentos de planejamento como os planos, as diretrizes orçamentárias e orçamento, fazendo com que as contas apresentadas pelo chefe do Poder Executivo fiquem à disposição da sociedade e das instituições durante todo o exercício para consulta e apreciação pelos cidadãos.

É preciso esclarecer, contudo, que os instrumentos de que tratam os artigos 48 e 49, e respectivos parágrafos são repositórios de informações que devem ter aquelas características, dentre as quais sobressai a que diz respeito ao conteúdo informativo, cujo significado é de extrema importância para que o cidadão leigo não tenha dificuldades ao examiná-los. Assim,

não basta que esses instrumentos sejam postos à disposição da cidadania e, tampouco, lhe seja facilitada a acessibilidade à informação pelos meios eletrônicos ou que ainda amplamente divulgadas, o importante é o entendimento do cidadão. Isso significa que as demonstrações contábeis, que os instrumentos mencionados ou mesmo os relatórios resumidos tenham informações que atenda principalmente o cidadão neófito em assuntos de finanças, orçamento e contabilidade.

A Lei 4320/64 em seus diversos artigos no capítulo contabilidade determina que devam ser evidenciados nos registros contábeis os fatos ligados à gestão financeira, orçamentária, patrimonial e industrial; os direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a AP for parte; o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e as despesas realizadas, as dotações disponíveis; as operações de natureza extra-orçamentária; o registro analítico de todos os bens de caráter permanente e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração; as receitas, a dívida fundada e flutuante, os devedores, os créditos e obrigações, os bens móveis e imóveis.

Não há a menor dúvida de que, a despeito da existência de outros controles paralelos ou mesmo de outros sistemas paralelos de informação, é na contabilidade que todos os fatos de gestão estão (ou deveriam estar) devidamente registrados. Além de estarem agrupadas em um único sistema, os registros e as informações sobre os atos de gestão têm a vantagem de serem fidedignos, pois são construídos por profissionais habilitados, cuja atuação é fiscalizada por órgão profissional (Conselho de Contabilidade) tanto no aspecto profissional quanto no aspecto ético. Daí porque as informações emitidas pelos serviços de contabilidade têm fé pública e deve merecer por parte das autoridades e da sociedade total credibilidade quanto a sua fidedignidade e correção.

Existe, todavia, um problema que até hoje os profissionais da contabilidade não conseguiram ou não fazem muitos esforço para resolver: a dificuldade de interpretação das

informações contábeis pelo público leigo. Ditas informações, via de regra, exigir da pessoa que as analisa um razoável conhecimento técnico.

Como começar a enfrentar o problema para adequar-se as exigências da nova gestão pública? Como tornar a contabilidade uma verdadeira fonte de informações para todos? A Secretaria de Estado da Fazenda de Roraima em conjunto com o Serviço de Processamento de Dados do Governo Federal, vem desenvolvendo de maneira gradativa e implantando o Sistema de Contabilidade Único no Estado, denominado Sistema Integrado a Administração Financeira para Estados e Municípios (SIAFEM). Este uma imposição do Governo Federal que visa o ajuste fiscal do Estado de Roraima nas esferas dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, Ministério Público, Autarquias e Fundações Públicas.

Só a partir do exercício de 2006, que o Poder Legislativo implantou o sistema de contabilidade adotado pelo Estado de Roraima – SIAFEM, os técnicos envolvidos decidiram que era hora de mudar o jeito de disponibilizar, uniformizar as informações contábeis, modernizar os procedimentos com vistas a torná-la uma verdadeira fonte de informação tanto para o cidadão leigo, quanto para profissionais e gestores públicos. Viabiliza ainda um eficiente controle e acompanhamento da gestão pública estadual graças aos avanços das tecnologias de informação que permite aplicar na construção do SIAFEM a tecnologia *WEB* (da rede mundial de computadores – *internet*), o que possibilita pensar em mudanças que, no futuro, poderão tornar a contabilidade do setor público Roraimense mais eficiente e confiável.

2 METODOLOGIA DE PESQUISA

A operacionalização da pesquisa empírica demanda também aportes metodológicos compatíveis não só com as categorias eleitas como objeto de estudo, mas também com as limitações materiais para pesquisa de campo, instrumentos de coleta disponíveis e, com as limitações teórico-metodológicas do pesquisador para análise e interpretação dos achados empíricos. Assim, cabe inicialmente destacar o tipo de estudo realizado, para, em seguida, delinear as etapas posteriores ou mesmo concomitantes.

O método adotado para realização do estudo fundamenta-se nas colocações de Beuren *et al* (2008), para ele não existe um tipo de delineamento específico para estudos vinculados à Contabilidade, mas sim tipos de pesquisa que melhor se ajusta à investigação de problemas desta área do conhecimento. Tais tipologias são classificadas em três grupos: a) quanto aos objetivos (exploratória, descritiva e explicativa); b) quanto aos procedimentos (estudo de caso, levantamento ou *survey*, bibliográfica, experimental, documental e participante; e c) quanto à abordagem do problema (qualitativa e quantitativa).

Assim, quanto aos objetivos propostos este estudo é classificado como de natureza exploratória, pois segundo Gil (2006, p.41): “embora o planejamento da pesquisa exploratória seja bastante flexível, na maioria dos casos assume a forma de pesquisa bibliográfica ou de estudo de caso”. Ainda, segundo Gil (2006), a pesquisa exploratória tem como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou mesmo a descobertas de intenções. Na maioria dos casos, esse tipo de pesquisa envolve um levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiência prática com o problema pesquisado. Outro objetivo deste tipo de pesquisa é a análise de exemplos que estimula a compreensão de determinado fenômeno. Quanto aos procedimentos, caracteriza-se inicialmente como pesquisa bibliográfica ao investigar a literatura exposta por vários autores de áreas e ramificações diferenciadas, por

exemplo, Administração e Contabilidade, Contabilidade Gerencial, Controladoria, Auditoria, Planejamento Financeiro, Orçamento Empresarial e Motivação. Porém, o seu foco está centrado em um estudo de caso com abordagem qualitativa envolvendo um Órgão de Controle Interno, onde serão coletados dados secundários, com o intuito de avaliar as condições e estrutura existente no órgão de Controle Interno do Estado de Roraima para o exercício da *accountability*.

Quanto ao método de procedimento, este trabalho trata de um estudo de caso de caráter predominantemente descritivo, com o intuito de avaliar especificamente as condições de atuação do órgão de Controle Interno do Estado de Roraima para o exercício da *accountability*.

Quanto ao procedimento geral, conforme Cervo e Berviam (1996), foi utilizado a pesquisa bibliográfica para entender o problema a partir de referências teóricas publicadas em livros, artigos e revistas e a pesquisa descritiva, através da observação, registro, análise e correlacionamento das variáveis no seu ambiente natural, sem manipulá-las.

A pesquisa descritiva foi desenvolvida na forma de:

- ✓ Pesquisa documental, a fim de se descrever e comparar os discursos vigentes com as práticas existentes; e
- ✓ Estudo descritivo, com a finalidade de descrever as características, propriedades ou mesmo relações existentes na realidade pesquisada.

2.1 Delimitação da pesquisa

Quanto à delimitação da pesquisa, cabe, inicialmente, abordar o significado deste termo. Para Cervo & Bervian (2002), a delimitação da pesquisa implica em selecionar um tópico ou

parte a ser focalizada, ou seja, é focar uma parte num todo que permita estudos em profundidade.

Assim, nesta pesquisa, têm-se as seguintes delimitações:

- Estudo sobre a real atuação dos órgãos de controle interno do Poder Executivo do Governo do Estado de Roraima. Neste sentido, o *locus* da pesquisa concentra-se nos atos de gestão relacionados às práticas de controle interno enquanto instrumento de *accountability*;
- O *focus* nos princípios e regras basais da administração pública brasileira e roraimense, e, principalmente, o conceito de *accountability*;
- A ordem geográfica, pois se limita a duas secretarias estaduais do governo de Roraima – a de Planejamento e a de Fazenda – e ao órgão central de controle interno, a Controladoria Geral do Estado (COGER).

2.2 Variáveis da pesquisa

Variáveis são aspectos, propriedades ou fatores reais ou não, que podem ser mensuráveis através de valores. Estes podem ser dados a uma quantidade, qualidade, característica, magnitude etc., que pode oscilar em cada caso específico. Ex.: salário, idade, profissão dentre outros.

A definição operacional das variáveis levou em consideração as operações a ser realizadas e os mecanismos a ser utilizado para validar ou não a conexão existente entre as variáveis independentes e a dependente, conforme quadro a seguir:

Tipo de variável	Descrição
Independentes	<ul style="list-style-type: none"> - Estrutura de controle interno; - Formas de funcionamento dos controles internos; - Formas de divulgação na prestação de contas.
Dependente	<ul style="list-style-type: none"> - Implementação ou não do conceito de <i>accountability</i> na gestão pública do governo de Roraima.

Tabela 3 - Descrição das variáveis
 FONTE: ELABORAÇÃO DO AUTOR.

2.3 Unidades de análise

Segundo Babbie (2001 *apud* ASSOLARI, 2005, p. 74): “Unidades de análise em um estudo são geralmente as unidades de observação. [...] unidades de análise, então, são aquilo que nós examinamos a fim de criar descrições sumárias de tais unidades e explicar diferenças entre elas.”

Fundamentado a conceituação acima, a pesquisa teve como unidades de análise o órgão central responsável pelo sistema de controle interno Estadual ligado a Administração Direta do Governo do Estado de Roraima, que desenvolve, necessariamente, atividade relacionada à área de controle e gestão.

2.4 Instrumento de Coleta de Dados

Baseado em Marconi e Lakatos (2003), as técnicas de pesquisa utilizadas foram:

- Documentação indireta, através de pesquisa bibliográfica, para entender o problema a partir de referências teóricas publicadas em livros, artigos e revistas; documentos oficiais dos órgãos relacionados com o *locus* da pesquisa;
- Documentação direta, através de pesquisa de campo descritiva.

Os dados desta pesquisa foram inicialmente coletados por meio de pesquisa documental utilizando como fonte os instrumentos legais aprovados, tais como: Leis, Decretos, regimento interno, dentre outros, que regulamentam a estrutura do Poder Executivo do Estado de Roraima, bem como os relatórios desenvolvidos pelos controles internos nos exercícios de 2006 a 2008, de modo a identificar os principais elementos que pode influenciar na formação de instrumento de *accountability*.

Para Marconi e Lakatos (2003, p. 219), o que caracteriza a pesquisa documental “[...] é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser feitas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois”. As fontes primárias são chamadas por Gil (2006) de documentos de primeira mão, ou seja, informações sem tratamento analítico ou edições. Um exemplo de fonte primária, que inclusive se aplicou ao estudo proposto, são os relatórios contábeis.

Os procedimentos adotados para documentação direta foram: observação direta extensiva, através de formulário e, observação direta intensiva, através de observação assistemática participante.

A observação assistemática participante foi realizada no período entre os anos de 2006 a 2008. Como Marconi e Lakatos (2003) discorrem, tal técnica foi aplicada no campo de

forma espontânea, sem que o pesquisador precise fazer perguntas diretas, mas, ao mesmo tempo, este sempre soube o que observar. Foi participante, pois o pesquisador atuou profissionalmente na antiga Auditoria Geral do Estado (atual Controladoria Geral do Estado – COGER) e Procuradoria Geral do Estado – PROGE, vivenciou e trabalhou dentro do mesmo sistema de referências do objeto de pesquisa. Tal situação ofereceu oportunidades relevantes em termos de informações, experiências, sentimentos e idéias. Esta técnica atendeu aos objetivos de conhecer a estrutura do Controle Interno do Poder Executivo do Estado de Roraima, descrever o funcionamento do citado controle e verificar quais os instrumentos e programas que o Órgão de Controle Interno do Governo do Estado de Roraima utiliza para garantir a implementação e consolidação da *accountability*.

2.5 Tratamento dos Dados

Inicialmente, esclarece-se que o objetivo da análise de dados foi agrupar os dados coletados de forma a dar respostas ao problema de pesquisa (GIL, 2006). Dentre as técnicas existentes para a análise dos dados, acredita-se que a mais adequada para a pesquisa em foco foi a análise de conteúdo. Gomes (2002) assevera que essa técnica tem duas funções principais: encontrar respostas para as questões formuladas e desvendar o conteúdo subjacente das informações coletadas. Para Rey (2002, p. 143), a análise de conteúdo é a “[...] técnica que se apóia na codificação da informação em categorias para dar sentido ao material estudado.”. Então, os dados foram agrupados em categorias e a interpretação dos mesmos foi feita por meio do cotejamento de seus achados com os conceitos integrantes do arcabouço teórico que subsidiou a investigação.

Considerando a descrição de Ferrari (1982, p.241), os tipos de análises desenvolvidas nessa pesquisa foram predominantemente descritiva e qualitativa:

- ✓ Análise descritiva – procura enumerar ou descrever as características dos fenômenos observados tais como: coisas, objetos, conhecimentos ou eventos, de forma que os diferentes dados podem ser tratados através de dedução e indução, assumindo forma verbal ou estatística ou mesmo uma combinação dessas formas;
- ✓ Análise qualitativa – a partir da decomposição do fenômeno em suas partes essenciais de tal modo que essas partes se organizem em sua recíproca dependência, procurando estabelecer as relações que se estabelece entre as partes.

Os dados gerais e individuais derivados do levantamento de documentos, como certificado e pareceres de prestação de contas com ressalva, certificados e pareceres de prestação de contas sem ressalva, de cada órgão, foram tratados através de análise descritiva, utilizando tabelas, gráficos e realizando cruzamentos entre as categorias para verificar possíveis associações. Para a elaboração dessas tabelas e gráficos recorreu-se ao uso dos Softwares Excel, versão 2003.

Em seguida, a interpretação procurou dar um significado mais amplo aos dados levantados, vinculando-as aos conhecimentos obtidos junto aos sítios eletrônicos e documentos das instituições públicas relacionadas ao universo da pesquisa e às categorias teóricas apresentadas no referencial teórico.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS ACHADOS EMPÍRICOS

Neste capítulo apresenta-se a descrição, análise e interpretação dos dados coletados durante a realização da pesquisa e a Estrutura e funcionamento do Controle Interno do Estado de Roraima. Sendo composta por três seções: 3.1 Estrutura e funcionamento do Controle Interno do Estado de Roraima; 3.2 A transparência pública e o processo de Prestação de Contas no Estado de Roraima; e 3.3 O Controle Interno e os instrumentos de implementação e consolidação da *accountability* no Estado do Roraima.

3.1 Estrutura e funcionamento do Controle Interno do Estado de Roraima

O Órgão inicialmente denominado Auditoria-Geral do Estado, era subordinado diretamente à Secretaria de Estado da Fazenda e possuía como finalidade a realização de auditagens periódicas no âmbito da Administração Direta e Indireta, com vistas à supervisão, inspeção, orientação e controle da aplicação das normas administrativas, financeiras e contábeis, conforme Decreto n.º 158 de 1º de novembro de 1991.

A 10 abril de 2001, através da Lei n.º 284, a Auditoria-Geral do Estado foi instituída como Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, deixando de ser unidade administrativa da estrutura organizacional da Secretaria de Estado da Fazenda para fazer parte da estrutura da Governadoria (Lei n.º 285 de 11 de abril de 2001). Por fim, com a Lei n.º 499 de 19 de Julho de 2005, art. 60, a denominação de Auditoria-Geral do Estado foi transformada para Controladoria-Geral do Estado, com as competências de:

I - exercer o controle interno, em todos os níveis, com a colaboração da Secretaria de Estado do Planejamento e Desenvolvimento, da Secretaria de Estado da Gestão Estratégica e Administração, da Secretaria de Estado da Fazenda, da Procuradoria-Geral do Estado e da Casa Civil;

- II - orientar, coordenar e articular as atividades de controle interno nos Órgãos e Entidades da Administração Direta que compõem o Sistema de Controle Interno;
- III - verificar a legalidade, eficiência, eficácia e efetividade dos atos da gestão contábil, orçamentária, patrimonial, administrativa e financeira, avaliando controles, registros, demonstrações, apurações e relatórios, além de outras atividades de controle interno, em todos os níveis dos Órgãos do Poder Executivo;
- IV - realizar inspeções junto aos Órgãos, visando à salvaguarda dos bens, a execução do orçamento, a verificação, exatidão e regularidade das contas;
- V - averiguar a regularidade da receita e despesa;
- VI - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos;
- VII - examinar a regularidade dos atos que resultem em criação ou extinção de direitos e obrigações, na esfera do Poder Executivo do Estado;
- VIII - criar condições propícias ao desenvolvimento das atividades de auditagens e inspeções;
- IX - baixar normas internas sobre a execução das atividades de auditoria e inspeções;
- X - impugnar despesas e determinar a inscrição de responsabilidade;
- XI - representar a autoridade administrativa, para aplicação das medidas cabíveis sobre irregularidades que verificar, no exercício da fiscalização das atividades de administração financeira, patrimonial, execução orçamentária e contabilidade;
- XII - prestar assessoramento, quando necessário, aos Órgãos auditados, visando à eficiência dos sistemas de controle interno, de modo a assegurar progressiva racionalização de seus programas, projetos e atividades;
- XIII - verificar, na execução direta das atividades de auditoria:
 - a) a exatidão dos balanços, balancetes e outras demonstrações contábeis, em face dos documentos que lhes derem origem;
 - b) o exame das prestações e das tomadas de contas dos agentes, exatores, ordenadores de despesas, administradores e responsáveis, de direito e de fato, por bens, numerários e valores do Estado ou a este confiados;
 - c) a exatidão dos controles financeiros, patrimoniais, orçamentários e contábeis, examinando se o registro da execução dos programas obedece às disposições legais e às normas de contabilidade estabelecidas para o Serviço Público Estadual;
- XIV - exercer outras atividades correlatas (Lei n.º 499/2005; Art. 24) .

Com a Edição do Decreto nº 7.079-E, de 03 de maio de 2006, foi aprovada a estrutura organizacional e o quadro demonstrativo dos cargos em comissão e das funções de confiança da Controladoria-Geral do Estado, em síntese, elevou-se e estruturou-se de forma alavancadora, com vários níveis na estrutura, conforme exposto nos Art. 2º e 3º, do mencionado Decreto, como segue:

- Art. 2º A Controladoria-Geral do Estado tem a seguinte estrutura organizacional:
- I – Nível de Administração Superior:
 - b) Controlador-Geral do Estado
 - II – Nível de Gerência Superior:
 - b) Controlador Adjunto
 - III - Nível de Assessoramento:
 - c) Gabinete; e
 - d) Assessoria.
 - IV – Nível de Execução Instrumental:
 - b) Unidade Gestora de Atividade Meio:
 - 1. Núcleo de Administração;

2. Núcleo de Orçamento e Finanças; e
 3. Núcleo de Informática.
- V - Nível de Execução Programática:
- a) Departamento de Análise de Convênios;
 - b) Departamento de Análise Contábil, Gestão e Ajuste Fiscal;
 - c) Departamento de Auditoria dos Órgãos da Administração Direta;
 - d) Departamento de Auditoria dos Órgãos da Administração Indireta; e
 - e) Departamento de Análise Prévia e Liquidação da Despesa.
- Art. 3º Ficam remanejados das Secretarias de Estado, para Controladoria-Geral do Estado – COGER, 13 cargos de Chefe de Controle Interno CNES-IV.

Quanto ao quadro de cargos comissionados que antes era bem enxuto, passou a ter um Auditor-Geral, seis Assessores Especiais e uns cinco cargos Administrativos. Atualmente, esse quadro já é bem diferente, muito embora tenha aumentado o número de funcionários, é outra realidade tendo em vista não só a nova estrutura de quadro de cargos comissionados e funções gratificadas, mas também em consequência do concurso do Governo do Estado, ocorrido em 2003, que convocou todos os aprovados para desempenhar suas funções em diversos Órgãos do Estado, inclusive a Controladoria-Geral do Estado.

O quadro de cargos comissionados e funções de confiança da Controladoria-Geral do Estado totalizam-se em 55 (cinquenta e cinco) pessoas, assim distribuídos: 01 (um) Controlador-Geral; 01 (um) Controlador Adjunto; 05 (cinco) Diretores de Departamentos; 01 (um) Gestor de Atividade Meio; 06 (seis) Assessores Especiais de Auditoria; 01 (um) Chefe de Gabinete; 14 (quatorze) Assessores Especiais; 03 (três) Gerentes de Núcleo; 12 (doze) Assistentes de Auditoria; 02 (duas) Secretárias de Gabinete; 06 (seis) Secretárias de Diretor e 03 (três) Secretárias de Núcleo.

O quadro de servidores efetivos totaliza 24 (vinte e quatro), assim distribuídos: 01 (um) Economista; 01 (um) Administrador; 01 (um) Arquiteto; 01 (um) Analista-Técnico Administrativo; 08 (oito) Contadores; 05 (cinco) Assistentes Administrativos; 02 (dois) Auxiliares Administrativos; 01 (um) Auxiliar de Serviços Gerais; 01 (um) Motorista e 03 (três) Copeiras.

Sendo que, a maioria dos cargos comissionados da COGER são exercidos por servidores efetivos do quadro Geral do Estado de Roraima e do quadro da União.

Com as alterações promovidas pela Reorganização Administrativa do Estado de Roraima, aprovada pela Lei n.º 499, de 19 de julho de 2005 e com a Edição do Decreto n.º 7.079-E, de 03 de maio de 2006, o qual aprova a estrutura organizacional e o quadro demonstrativo dos cargos em comissão e das funções de confiança da Controladoria Geral do Estado de Roraima, órgão integrante da Governadoria, o Organograma da Controladoria-Geral do Estado está estruturado conforme exposto na figura n.º 02.

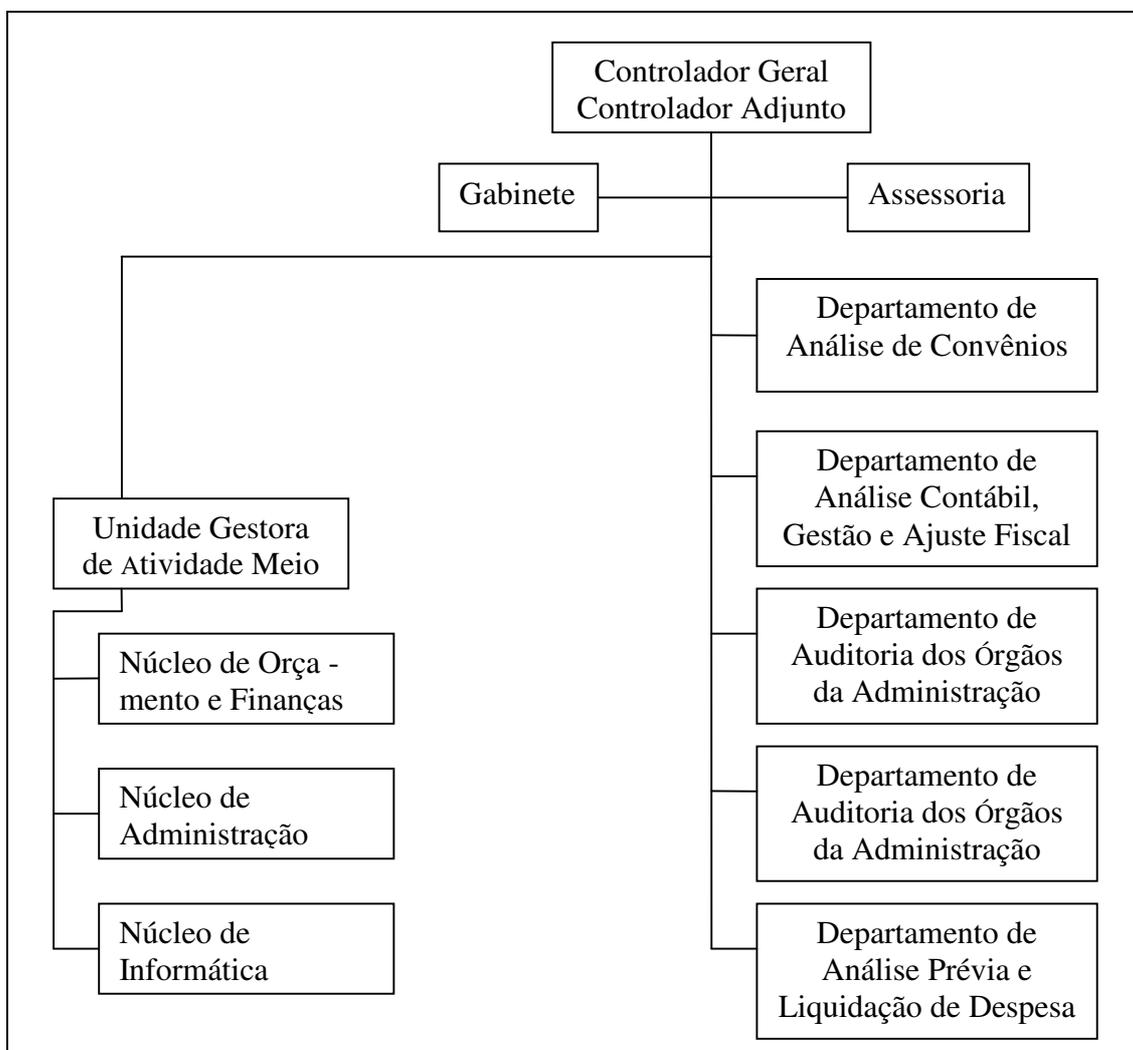


Figura 02– Organograma da Controladoria Geral do Estado de Roraima
 FONTE: CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DE RORAIMA

A estrutura mencionada foi alterada com a Reorganização Administrativa do Estado de Roraima, aprovada pela a Lei n.º 499, de 19 de julho de 2005, bem como com a introdução da Lei n.º 498, de mesma data, que dispõe sobre as Diretrizes e Bases da Administração Estadual, a estrutura organizacional básica do Poder Executivo passou a compreender as seguintes unidades:

I - Governadoria:

- a) a Vice-Governadoria;
- b) a Casa Civil;
- c) a Casa Militar;
- d) a Assessoria de Imprensa e Comunicação;
- e) a Procuradoria-Geral do Estado – PROGE;
- f) a Controladoria-Geral do Estado – COGER;
- g) a Comissão Permanente de Licitação – CPL;
- h) as Secretarias de Estado Extraordinárias.

II - Secretarias de Estado:

- a) Secretaria de Estado do Planejamento e Desenvolvimento - SEPLAN;
- b) Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ.
- c) Secretaria de Estado da Gestão Estratégica e Administração - SEGAD;
- d) Secretaria de Estado da Infra-estrutura - SEINF;
- e) Secretaria de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - SEAPA;
- f) Secretaria de Estado do Trabalho e Bem Estar Social - SETRABES;
- g) Secretaria de Estado da Educação, Cultura e Desporto - SECD;

- h) Secretaria de Estado da Saúde - SESAU;
- i) Secretaria de Estado da Segurança Pública – SESP;
- j) Secretaria de Estado da Justiça e Cidadania – SEJUC;
- l) Secretaria de Estado do Índio – SEI;
- m) Secretaria de Estado da Articulação Municipal e Política Urbana.

III - Defensoria Pública

Com as mudanças mencionadas a atual estrutura proposta pela reforma Administrativa do Estado de Roraima, implantada pelo Programa de Reforma Organizacional, Administrativa Gerencial - PROAGE, para todas as Secretarias de Estado, entre elas a Controladoria-Geral do Estado de Roraima (COGER), segue o modelo de organograma padrão básico, apresentado pelo PROAGE, conforme figura abaixo:

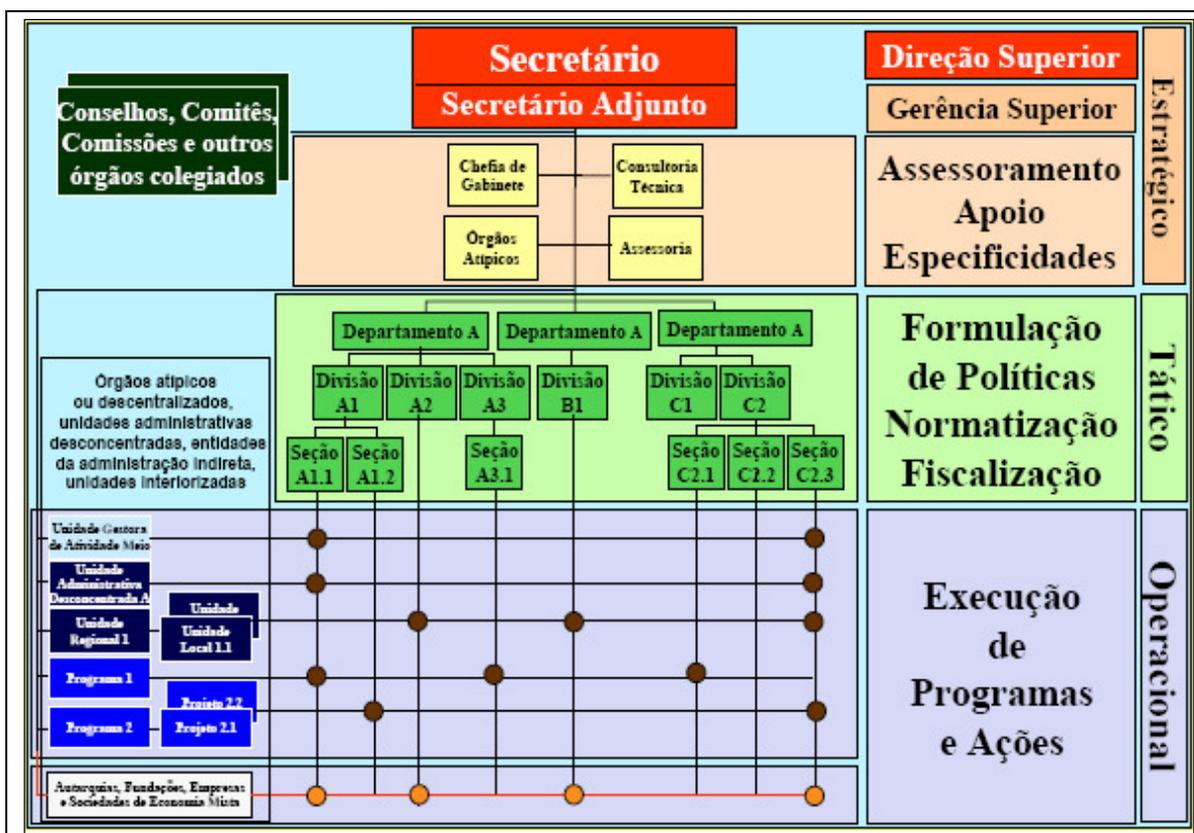


Figura 03– Organograma Padrão Básico por Secretaria proposta pelo PROAGE
 FONTE: PROGRAMA DE REFORMA ORGANIZACIONAL, ADMINISTRATIVA GERENCIAL – PROAGE

Com a reforma promovida pelo PROAGE, as secretarias de estado terão que seguir o organograma padrão, conforme modelo acima, obedecendo as particularidades de cada secretaria.

A COGER, é um órgão diretamente subordinado ao Governador do Estado, é o Órgão Central responsável pela coordenação, orientação técnica, articulação e supervisão do sistema de Controle Interno da Administração Pública do Poder Executivo Estadual, tendo diversas atribuições conforme regimento interno.

Ressalta-se que a atividade de auditoria interna faz parte da estrutura do Sistema de Controle Interno, que exerce relevante atividade com a finalidade de fiscalizar, supervisionar e avaliar o grau de confiabilidade dos controles internos. A auditoria pode ser realizada de forma tradicional, atendo-se a observação da legalidade por parte da administração, ou de forma operacional ou de desempenho, focando sua análise na avaliação das ações gerenciais e nos procedimentos relacionados ao processo operacional executados de forma eficiente, eficaz e efetiva.

Os órgãos de controle interno ao desempenhar seu papel pressupõem desempenhar a *accountability* horizontal, caracterizada anteriormente e de acordo com O'Donnell (2001), uma vez que a existência de agências governamentais nos três poderes que tenha capacidade e poder para fiscalizar e impor sanções àqueles que agem contra os interesses da coletividade nas suas sanções administrativas são pressupostos da *accountability* horizontal.

Sobre isso, a interface ente o controle interno e a *accountability* horizontal ocorre porque o processo de *accountability* é um elemento utilizado para realizar o controle do processo de gestão organizacional, controle este que está no escopo da definição de Controladoria supracitada. Ademais, quando se remete essa questão à perspectiva prática, verifica-se que a Controladoria tem participação direta e relevante na *accountability*, evidenciando-se a relação próxima que existe entre essas duas áreas de conhecimento.

Tal entendimento é corroborado por Mello (1998, p. 29-30), quando diz que “[...] o interesse público que à Administração incumbe zelar, encontra-se acima de quaisquer outros e, para ela, tem o sentido de dever, de obrigação. É obrigada a desenvolver atividade contínua compelida a perseguir suas finalidades públicas”. O mesmo autor, ao analisar as funções do Estado, assevera que a função pública é a atividade exercida no cumprimento do dever de atingir o interesse público, mediante o uso dos poderes instrumentalmente necessários conferidos pela ordem jurídica. Normalmente, a missão de uma organização pública é definida em lei.

Verifica-se que a postura adotada pelo Sistema de Controle Interno vem ao encontro com o exposto por Slomski (2007), ao mencionar que a governança corporativa na gestão pública precisa reorientar, criar novas formas de ver a coisa pública, pois o cidadão não é mais visto como pagador de impostos, mas sim como integralizador de capital. Sendo assim, o controle interno opera no Ente Público, visando resguardar o patrimônio dos cidadãos, compreendendo o planejamento e a previsão dos meios, a execução das atividades planejadas e a avaliação periódica da atuação, bem como a divulgação para a comunidade do desempenho público, quanto às fontes e aos usos de recursos demandados nos mais diversos projetos pelos cidadãos.

Por outro lado, pode existir situações em que algumas alterações precisam ser executadas independentemente de uma revisão geral da estrutura, visto que a melhor utilização do Sistema de Controle Interno depende dessas mudanças. Como, por exemplo, é possível citar a criação de um plano de cargos, carreiras e salários visando à realização de concurso público para as atividades desenvolvidas pela Controladoria.

3.2 A transparência pública e o processo de Prestação de Contas no Estado de Roraima

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) ampliou ainda mais as formas de controle, conforme se depreende dos seus artigos 70, 71, 74 e 75, pois tanto atribui a fiscalização orçamentária, financeira, operacional e patrimonial quanto à aplicação dos recursos públicos de forma legal, legítima, econômica e eficiente aos órgãos de controle externo e ao sistema de controle interno de cada Poder.

Com a intenção de subsidiar o estudo em relação à transparência pública e o processo de Prestação de Contas do Governo do Estado de Roraima no que concerne à implantação de uma estrutura própria e centralizada no âmbito da Administração para o desenvolvimento das atividades intrínsecas ao controle interno, foi desenvolvida através de pesquisas documentais das Decisões das Prestações de Contas por Secretarias/Órgãos, referente aos exercícios de 2006 a 2008, proferidas pelo Tribunal de Contas do Estado de Roraima, bem como dos relatórios da Controladoria Geral do Estado de Roraima referente à Prestação de Contas das Secretarias/Órgãos.

Em relação à transparência pública, verificou-se que não há um site oficial com divulgação dos atos e das atividades desenvolvidas, bem como a divulgação das Prestações de Contas. Fato este que pode ser observado em outros estados brasileiros que divulgam suas Prestações de Contas em sites oficiais, a exemplo podemos citar o Governo do Estado de Pernambuco, conforme demonstrado na figura a seguir, em especial da Universidade Estadual de Pernambuco (UPE):



SECGE
Secretaria Especial da Controladoria Geral do Estado
DEMONSTRATIVO DOS GASTOS COM PESSOAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL
Período 2008

ÓRGÃO/ENTIDADE: **UNIVERSIDADE DE PERNAMBUCO - UPE**
FUNDAÇÃO

Elemento da Despesa	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS - PESSOAL CIVIL	11.281.884,93	10.132.251,50	10.077.309,34	10.285.472,86	11.232.229,60	10.742.174,62	10.530.751,91	11.457.202,06	11.740.453,83	12.354.927,37	22.932.362,94	12.021.489,67
OBRIGAÇÕES PATRONAIS	27.030,74	26.619,13	30.306,56	29.456,08	26.905,06	29.014,89	29.118,37	36.386,72	26.778,11	30.259,82	47.737,45	51.813,24
SALÁRIO-FAMÍLIA	2.269,12	1.607,16	1.115,10	5.858,38	2.897,90	2.766,39	2.697,11	1.131,03	1.058,34	1.007,13	521,78	904,71
CONTRATAÇÃO POR TEMPO DETERMINADO	16.229,59	31.261,80	15.470,38	78.975,46	37.615,80	24.892,46	81.395,16	15.645,60	45.010,13	44.673,03	97.955,29	83.689,20
OUTRAS DESPESAS VARIÁVEIS - PESSOAL CIVIL	53.754,55	130.755,10	135.859,18	1.183.412,09	974.643,63	1.494.626,33	1.442.657,65	1.424.760,77	1.542.330,12	1.844.073,37	1.604.543,63	1.662.404,11
SENTENÇAS JUDICIAIS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	61.383,23	0,00	35.976,79	6.802,45	17.009,75
DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	1.293.355,32	1.124.094,29	1.368.114,69	2.473,92	21.421,96	0,00	1.040,97	0,00	0,00	0,00	0,00	3.106,14
INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES	1.937,50	18.112,80	29.501,75	3.633,30	0,00	0,00	0,00	0,00	7.311,29	2.042,56	12.263,59	116.002,75
REBORSAMENTO DE DESPESAS DE PESSOAL REQUISITADO	0,00	0,00	0,00	1.597,37	3.194,74	0,00	0,00	0,00	5.638,00	1.534,60	0,00	5.766,82
OBRIGAÇÕES PATRONAIS	1.877.815,12	1.896.505,44	1.906.708,40	1.962.842,34	2.135.695,43	1.982.510,06	1.985.655,37	2.138.908,53	2.171.880,68	2.344.217,64	4.452.777,20	2.272.439,32
DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	0,00	0,00	0,00	0,00	1.226,60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	14.664.277,88	18.981.208,22	18.684.886,40	18.668.721,80	14.486.981,72	14.275.989,75	14.073.318,64	16.105.417,94	16.644.480,60	18.980.122,81	29.165.484,83	18.244.827,76

Figura 04– Demonstrativo de gastos com pessoal de um órgão/entidade no exercício de 2008.

FONTE: *INTERNET* Disponível em <http://www.portaldatransparencia.pe.gov.br/>. Acesso em: 09 de agosto de 2009



Figura 05– Designer do sítio Portal da Transparência do Governo do Estado de Pernambuco

FONTE: *INTERNET* Disponível em <http://www.portaldatransparencia.pe.gov.br/>. Acesso em: 09 de agosto de 2009

Verificou-se que o Governo do Estado de Roraima ainda não implantou a divulgação de suas prestações de contas em *sites* oficiais, embora haja uma divulgação de todos os atos e ações realizados pelo Governo do Estado de maneira contínua através da Publicação do Diário Oficial do Estado, sendo o mesmo disponibilizado diariamente na *internet*, pelo site

www.imprensaoficial.rr.gov.br, bem como a divulgação dos atos de gestão nos *sites* oficiais do Governo e das secretária/órgãos, conforme figuras a seguir:



Figura 06– Designer do sítio da imprensa oficial do Estado de Roraima.

FONTE: *INTERNET* Disponível em <http://www.imprensaoficial.rr.gov.br/>. Acesso em: 09 de agosto de 2009

Cabe destacar que a CF/88, nos artigos 163 a 169 dispõe sobre as normas de Finanças Públicas, traduzida num processo integrado de alocação de recursos mediante os instrumentos de planejamento e orçamento da Administração Pública (AP), quais sejam: o Plano Plurianual (PPA); a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). Estes instrumentos estão regulamentados em diversas normas, principalmente na Lei n.º 4.320/64 e na Lei Complementar n.º 101/2000 (LRF), além de outros atos normativos.

A partir desses instrumentos os gestores públicos desenvolvem suas atividades, buscando (ou pelo menos deveriam buscar) indicadores de eficiência, eficácia, efetividade, economicidade, entre outros. O PPA, a LDO e a LOA, no âmbito estadual, encontram-se

disponíveis aos cidadãos no sítio da Secretaria de Estado Planejamento e Desenvolvimento (SEPLAN), bem como, há um relatório de finanças públicas do Estado de Roraima referente aos exercícios de 2002 a 2007, disponível também no sítio da SEPLAN.

A LRF (Lei Complementar 101/2000) regulamentou dispositivos importantes para o controle da gestão fiscal, estabeleceu à transparência pública na produção e divulgação sistemática de informações, relatórios, realização de audiências públicas, prestação de contas dos responsáveis, visando ao fortalecimento do controle social e incentivo à participação social e, o Estado de Roraima vem atendendo a essas prerrogativas através da publicação dos relatórios no Diário Oficial do Estado.

Essa lei estabeleceu os principais instrumentos de transparência fiscal, procedimentos destinados a orientar a elaboração e divulgação de relatórios fiscais e demonstrativos contábeis, dispõe ainda sobre mecanismos de fiscalização e controle. Esses instrumentos são: a) os planos, leis de diretrizes orçamentárias e orçamentos; b) prestações de contas e respectivos pareceres; c) relatório resumido de execução orçamentária e relatório de gestão fiscal; d) e versões simplificadas destes documentos (CULAU; FORTIS, 2006).

O PPA é um planejamento estratégico governamental de médio prazo, contem os projetos e atividades pretendidas pelo governo, ordena suas ações para a consecução de objetivos e metas a serem atingidos nos 04 (quatro) anos de mandato do governante.

Cabe destacar as estratégias expressas no plano de desenvolvimento sustentável de Roraima para a modernização da administração pública do Estado e a consolidação do papel do planejamento estadual como instrumento estratégico de desenvolvimento, fortalecimento do processo de captação de poupança pública e atração de investimentos privados, dentre os quais citamos alguns: Profissionalização de servidor público; Otimização e transparência da gestão pública, com ênfase na implementação do governo eletrônico; Revisão da estrutura organizacional do Estado; Sensibilização e mobilização dos servidores para que se tornem

agentes ativos da transformação da gestão pública; e Operacionalização das propostas do Programa Nacional de Apoio à Modernização da Gestão e do Planejamento dos Estados e do Distrito Federal (PNAGE).

E ainda, a implantação de Gestão por Programas⁵; Efetivação do controle e monitoramento das ações; Ampliação da capacidade de análise de resultado; e Dinamização do processo de ajuste dos programas de governo. Como se observa, menciona-se o controle e participação da sociedade e à transparência pública das ações governamentais.

Sobre as prestações de contas dos responsáveis há uma variedade de normas regendo os procedimentos para elaboração de processos de tomadas e prestação de contas. Tem-se a CF/88, a LRF, a Lei 4.320, o Decreto 93.872/86, entre outras.

No sítio da SEPLAN encontram-se diversas informações sobre o orçamento público, plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias, lei orçamentária anual, há também no sítio do servidor as ações desenvolvidas pela Secretaria de Estado da Gestão Estratégica e Administração (SEGAD).

A seguir, apresenta-se o designer das páginas da SEGAD (sítio do servidor) e da SEPLAN.

⁵ Utiliza uma metodologia inovadora que representa um “*up grade*” significativo na gestão pública, que contribui para uma maior celeridade do processo de desenvolvimento sustentável de Roraima, garantindo com isso mais eficiência e eficácia das ações



Figura 07– Designer do sítio da Secretaria de Estado da Gestão Estratégica e Administração - SEGAD
 FONTE: *INTERNET* Disponível em <http://www.servidor.rr.gov.br/>. Acesso em: 12 de fevereiro de 2007.



Figura 08– Designer do sítio da Secretaria de Estado de Planejamento e Desenvolvimento - SEPLAN
 FONTE: *INTERNET* Disponível em: < <http://www.seplan.rr.gov.br/> >. Acesso em: 22 de agosto de 2006.



Figura 9 – Complemento do designer do sítio da Secretaria de Estado de Planejamento e Desenvolvimento-SEPLAN

FONTE: *INTERNET* Disponível em: < <http://www.seplan.rr.gov.br/> >. Acesso em: 22 de agosto de 2006.

No sítio do departamento de imprensa oficial, encontra-se disponível o Relatório Resumido de Execução Orçamentária do Governo Estadual e no da Escola de Governo sobre os cursos de capacitação realizados e a programação dos que serão realizados, contendo a seguinte descrição: Curso; Instituição parceira; Número de turmas; Conteúdo programático; Público alvo; Docente; Carga Horária; Número de vagas e período do curso.

A abertura de canais de comunicação entre o Estado e a coletividade também se consubstancia como um modo de dar transparência governamental. Aliás, a discussão entre o Estado e os cidadãos acerca dos atos e fatos da administração pública, gera oportunidades para os governantes modificar sua gestão, no intuito de satisfazer as necessidades e os interesses do coletivo.

Atualmente há normatizações que preconizam a obrigatoriedade da veiculação das contas do Estado para a coletividade através de *links* dispostos nos sítios oficiais. A chamada

“Lei de Contas Públicas”⁶ dispõe sobre a divulgação dos demonstrativos contábeis em páginas virtuais da administração pública.

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e Leis de Diretrizes Orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Neste mundo globalizado as Tecnologias de Informação e Comunicação (TICs), especialmente a *internet*, são ferramentas aptas a desenvolver a *accountability* tanto no que tange à disseminação da informação quanto no que se reporta à prestação de contas por parte dos gestores públicos, como também na possibilidade de organização e engajamento dos atores sociais para requisitar melhorias nas políticas públicas adotadas.

Denota-se que nas Secretarias Estaduais do Governo do Estado de Roraima, em especial na COGER, a implantação da *accountability* é incipiente, embora divulgue programas de governo, ainda é principiante o compromisso destes órgãos com a prestação de contas públicas.

O Estado tem por obrigação legal o dever de informar aos cidadãos dos atos e fatos da administração pública. Por sua vez, aos cidadãos cabe a exigência acerca do cumprimento da *accountability* por parte dos gestores públicos. Indaga-se se a sociedade digital conhece o poder que detém no que tange à *accountability* e as conseqüências do forte impacto social suscitado por sua prática.

⁶ Pela Lei n.º 9.755/98 (art. 1.º) existe a exigência de demonstrativos sobre as contas públicas. Além do

O que deve ser deixado de lado é utópica e equivocada concepção de que a cidadania circunscreve-se apenas a deveres a serem respeitados. Não obstante ser pertinente este entendimento, a cidadania é muito mais ampla, compele ao indivíduo e ao coletivo adotar atitudes concretas.

No atual mundo globalizado a organização da sociedade local fortalece os caminhos para o exercício da cidadania participativa, utilizando de maneira crítica os dispositivos partidários e eleitorais na escolha dos representantes políticos. As associações civis são exemplos de atores sociais que interagem para a luta de uma sociedade mais justa, ou menos injusta.

Todavia, todo esse aparato para uma efetiva atuação dos cidadãos na construção de uma nova sociedade não terá muita eficácia se a coletividade não obtiver acesso às informações pertinentes aos seus interesses. Uma vez que a disponibilização de informações acerca de documentos públicos para a coletividade reflete a transparência administrativa por parte do Estado.

Entretanto, a simples publicação legal não é suficiente para o atendimento aos requisitos da *accountability*. Os atores sociais tendem a se organizar para operar frente à administração pública, exigindo o respeito ao direito à informação, além de atuar na fiscalização e na auditoria das contas governamentais, denunciando aos órgãos fiscalizadores as irregularidades de que tiver conhecimento.

3.3 O Controle Interno e os instrumentos de implementação e consolidação da *accountability* no Estado do Roraima.

O Controle Interno Estadual, além das tarefas rotineiras de fiscalização da Gestão Pública visando à correção das ações administrativas, promove diversas orientações junto aos órgãos da administração, os quais tendem a otimizar o uso dos recursos públicos e buscar maior eficiência na sua utilização. Embora a fiscalização, em especial de Auditorias Operacionais tenha iniciado recentemente, após a reestruturação do Sistema de Controle Interno Estadual, efetivamente realizado em maio de 2006, com a transformação da Auditoria Geral do Estado em Controladoria-Geral do Estado.

Visando a uniformização dos métodos e procedimentos de trabalho com a padronização mínima, permitindo o levantamento de elementos para emissão de juízo sem, contudo, limitar os trabalhos dos servidores, foi elaborado em 2002 um Manual de Auditoria do Controle Interno Setorial, o qual nunca foi utilizado e, que na atual gestão está sendo aperfeiçoado e revisado para ser implantado a nível Estadual pelo Órgão de Controle Interno.

Instrumentos disponibilizados pela COGER objetivam a padronização de procedimentos pelos órgãos do Estado de Roraima, conforme segue:

Formalização de processos	O qual contém instruções para formalização de processos	I – Processos de dispensa de licitação e inexigibilidade II – Processo de carta convite III- Processos de tomada de preços IV- Processos de concorrência pública V- Sistema de registro de preço –SRP – por adesão
Elaboração dos processos de reconhecimento de dívida	Instruções para a formalização documental de processos de	I – Processos de dispensa e inexigibilidade de licitação; II – Processos de licitação relativos a convite, tomada de preços e concorrência: a) Disposições Gerais;

	reconhecimento de dívida	<p>b) Tomada de Preços;</p> <p>c) Concorrência.</p> <p>III – Despesas com contratos</p> <p>IV – Termo aditivo ao contrato</p> <p>V – Pagamento das despesas</p> <p>VI – Despesas com suprimentos de fundos:</p> <p>a) Concessão</p> <p>b) Comprovação</p> <p>VI – Despesas com diárias.</p>
Manual para concessão de diárias	O qual tem por objetivo disciplinar a utilização de despesas com diárias	Despesa com diária, a qual é regulamentada pelo Decreto nº 4.683-E, de 04 de abril de 2002 e na Lei Complementar nº 53, de 31 de dezembro de 2001.
Aquisição de materiais e contratações de obras e serviços	Padronização de procedimentos para aquisição de materiais e contratações de obras e serviços.	Elaborou um roteiro, contendo o fluxo de processos para aquisição de materiais e contratações de obras e serviços nas várias modalidades licitatórias, e para dispensa e inexigibilidade.
Concessão e utilização do regime de adiantamento, suprimento	Procedimentos de concessão e utilização do regime de adiantamento,	Manual de suprimento de fundos para a Administração Pública Estadual, o qual tem por objetivo consolidar os conceitos e regras, adequar a legislação atual à nova sistemática e padronizar procedimentos para facilitar a aplicação e comprovação, regulamentando a concessão da

de fundos na modalidade Cartão de Pagamento – CPGE	suprimento de fundos na modalidade CPGE	modalidade “Cartão de Pagamento do Governo do Estado”
Programa de auditoria	Atuação da COGER	Programa de auditoria contemplando as ações do órgão para o exercício.

Tabela 4 - Resumo de instrumentos disponíveis pelo Órgão Central de Controle Interno
 FONTE: ELABORADO PELO AUTOR COM DADOS FORNECIDOS PELA CONTROLADORIA

Porém não há registros relevantes do Sistema de Controle Interno Estadual a ser relatado, espera-se futuramente, colher resultados com a nova estrutura aprovada recentemente e que começou a proceder a trabalhos de auditoria nos Órgãos do Governo Estadual. Nesta dimensão formal percebe-se a preocupação constante em criar normas e obrigações comuns a ser seguidas por todos os atores sociais ligados às atividades de controle interno.

Por outro lado, não se deve desvincular as estruturas e processos administrativos da dimensão informal humana, falha, enviesada e multifacetada. Deve-se considerar, também, que vivemos ainda as influências de todo um processo de cultura política fruto do nosso conturbado processo de evolução ao longo da história, onde se sucederam períodos alternados de autoritarismo e de populismo. Neste sentido, reporta-se as colocações Campos (1990, p.34), ao afirmar que, mesmo reconhecendo que “[...] os melhores mecanismos de controle burocrático estarão sempre limitados aos valores burocráticos tradicionais: eficiência, honestidade, observância das regras”. Tal afirmação, apresenta o questionamento acerca da eficiência e a isenção dos governos em avaliar o desempenho de sua própria burocracia, detectar abusos de poder, justiça na distribuição de benefícios bem como a determinar a

qualidade dos serviços públicos prestados. Abre-se assim, espaço para estudos que procure explicar as causas da eficácia ou ineficácia de estruturas organizacionais.

Além dos Manuais relacionados acima, há na administração pública estadual um vasto suporte normativo, representado pela Constituição Estadual, leis, decretos, portarias, resoluções, instruções normativas, tudo direcionado para disciplinar a boa gestão de bens, dinheiros e valores públicos, para respaldar tanto as ações dos gestores quanto a sua responsabilização.

Neste contexto cabe aos Órgãos de Controle uma responsabilidade cada vez mais crescente, na medida em que são os responsáveis por esta fiscalização. Cabe-lhes ainda a responsabilidade de elaborar, certificar, publicar e atualizar os demonstrativos de prestação de contas que assegure a ampla transparência das ações do Governo.

Uma questão que se coloca é qual o padrão de eficiência ideal de atendimento e de prestação de serviços de educação, saúde e segurança, entre outros, aos cidadãos, pelos órgãos integrantes da administração pública? Para aferir o grau de satisfação do usuário em relação à qualidade dos serviços públicos a ele destinados é necessária a criação de indicadores de desempenho, sem os quais é impossível a realização de qualquer avaliação. A própria Constituição Federal, em seu artigo 74, definiu expressamente como uma atribuição do controle interno a avaliação dos resultados dos atos de gestão sob o aspecto da eficiência.

Outra questão que se coloca é que meios dispõe a sociedade para exigir eficiência na execução dos serviços públicos, a prestação de contas dos atos de gestão, dos gestores públicos bem como, quando couber, a responsabilização e punição dos maus agentes e administradores que atuam com ineficiência e cometem erros nas suas atribuições funcionais?

A busca da transparência e a ação integrada com outras estruturas do Governo na luta pelo combate à corrupção foram ações prioritárias pela Controladoria Geral do Estado de Roraima, a título de exemplos podemos citar a campanha contra a corrupção lançada em

agosto de 2008 pelo Ministério Público do Estado de Roraima e da Fundação Transparência Roraima, criada recentemente.

Além da mudança de foco para uma visão de combate à corrupção, a Controladoria adotou nova metodologia para os trabalhos de controle interno que já estavam em andamento. As avaliações tanto da execução dos programas de governo quanto à gestão dos administradores públicos estaduais passaram a incorporar os resultados das auditorias realizadas sobre a aplicação local de recursos públicos mediante cronograma pré-estabelecido a cada início de exercício. Basearam-se principalmente nas ações existentes realizadas sobre a execução de programas de governo, selecionados em função de suas importâncias relativas e riscos para a consecução das políticas públicas, com as auditorias definidas por meio de amostras estatísticas aleatórias.

Tal mudança vem corroborar com o que é recomendado por Koontz & O'Donnell (1976, p.225) com relação à etapa mais adequada em que o controle deve ser exercido e na qual se mostra mais eficaz: “[...] o melhor controle é aquele que corrige os desvios dos planos antes que eles ocorram. Outro método, quase tão bom, é descobri-los assim que ocorrem”.

Para poder avaliar a gestão e emitir parecer sobre as prestações de contas dos Gestores da Administração Direta e Órgãos ligados ao Poder Executivo, foi realizado 24 (vinte e quatro) auditorias em todo o Estado no exercício de 2006, 14 (quartoze) no exercício de 2007 e 26 (vinte e seis) no exercício de 2008, abrangendo Órgãos e Secretarias Estaduais.

No exercício de 2007, pelo caráter inusitado da nova forma de atuação e pelo quantitativo insuficiente da força de trabalho, os resultados ainda apontaram uma demanda reprimida de auditorias realizadas. O quadro III mostra a atuação da COGER entre 2006 e 2008, com destaque às auditorias de acompanhamento do exercício de 2008:

Tipo de ação de controle	2006	2007	2008
Auditoria de Avaliação de Gestão	24	13	26
Auditoria Especial	0	01	0

Tabela 5 - Atuação da COGER entre 2006 e 2008

FONTE: ELABORAÇÃO DO AUTOR COM DADOS FORNECIDOS PELA CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO

O crescimento do número de auditorias, a atuação concomitante das auditorias e o foco preventivo, ainda não surtiram efeitos quanto aos certificados das contas, conforme observado nos quadros abaixo:

Certificado / Responsáveis	Ordenador	Almoxarifado	Patrimônio
Sem Ressalvas	01	0	0
Com Ressalvas	36	22	25
Irregular	0	0	0
Total	37	22	25

Tabela 6 - Quantidade de contas certificadas pela COGER referente a 2006

FONTE: CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO

Certificado / Responsáveis	Ordenador	Almoxarifado	Patrimônio
Sem Ressalvas	01	0	0
Com Ressalvas	38	23	23
Irregular	0	0	0
Total	39	23	23

Tabela 7 - Quantidade de contas certificadas pela COGER referente a 2007

FONTE: CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO

Certificado / Responsáveis	Ordenador
Sem Ressalvas	0
Com Ressalvas	39

Irregular	0
Total	39

Tabela 8 - Quantidade de contas certificadas pela COGER referente a 2008*
 FONTE: CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO

O Controle Interno do Estado de Roraima, de acordo com o seu modelo institucional histórico, trabalha com apenas um instrumento: A Auditoria Interna. Falta a Contabilidade, outro instrumento de extrema importância para o desempenho mais eficaz haja vista que por meio da contabilidade é possível proceder ao acompanhamento prévio e concomitante dos atos administrativos, o que culminaria com o registro contábil propriamente dito, com a elaboração e publicação dos respectivos demonstrativos, representaria a garantia da lisura, correção e transparência da gestão.

Já a auditoria que tem como principal função a avaliação da eficiência dos sistemas de controles internos das entidades, desempenha importante papel não apenas na fiscalização dos atos praticados pelas entidades bem como na orientação aos gestores no tocante à implementação de melhorias que forem julgadas necessárias no intuito de melhorar o desempenho da instituição.

O controle interno, por meio da contabilidade e auditoria, atende os pressupostos básicos da *accountability* horizontal e social. Na *accountability* horizontal, o acompanhamento prévio, concomitante e posterior, garante a existência dos mecanismos de *accountability* que possibilite a responsabilização dos ocupantes de cargos públicos, sejam eleitos ou não, por seus atos à frente das instituições do Estado.

Paralelamente a este aspecto predominante fiscalizador, o controle interno é o responsável pela produção e disseminação das informações contábeis que possibilita o cidadão a fácil compreensão das ações desenvolvidas durante a gestão dos responsáveis pela

* As contas foram unificadas, conforme regulamentação do TCE.

administração pública, pressuposto indispensável para obtenção e disseminação da *accountability* social.

Com relação ao Sistema de Controle Interno Integrado, o problema reside na sua organização e na localização, ou seja, na determinação de qual o poder que sediará ou fará a integração. Na prática, verifica-se que esta tarefa se localiza no Poder Executivo, especificamente no Órgão Central do Sistema de Controle Interno (COGER) em conjunto com a Secretaria Estadual da Fazenda (SEFAZ), a qual é incumbida a organização dos Balanços Gerais do Estado.

Há maior consciência e participação social na vida político-administrativo do país, a nossa democracia está consolidada, o processo eleitoral brasileiro é um dos melhores do mundo, proliferam e modernizam-se os órgãos de controle bem como a legislação pertinente. Enfim, está sendo construído e consolidado um novo cenário bastante propício ao crescimento e consolidação da *accountability*, em decorrência da atuação dos Órgãos de Controle, especialmente o Controle Interno bem estruturado, de atuação firme e independente e consciente de sua missão institucional.

Percebe-se claramente a relevância de valores geralmente aceitos e amplamente difundidos para a coisa pública, os quais manifestam de forma mais forte os aspectos formais do modelo de ator social institucional.

Por outro lado, trabalhos acadêmicos têm evidenciado a ineficácia dos controles internos, dentre estes destaca-se Coelho (2002). Este autor apresenta algumas limitações ou deficiências comuns dos controles internos na administração pública brasileira:

- absoluto desconhecimento das finalidades do órgão de controle interno na administração;
- negligência dos servidores na execução das tarefas diárias;
- desinteresse no aprimoramento profissional, dentre outros.

Nesta dimensão, sugere-se a relevância de valores geralmente aceitos e amplamente difundidos entre servidores e demais indivíduos e grupos envolvidos na gestão pública, manifestando de forma mais forte, por outro lado, o modelo de ator social institucional informal.

Em consultas no site do Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE/RR) verificou-se que os votos dos relatores das Prestações de Contas dos Gestores da Administração Direta e Órgãos ligados ao Poder Executivo acompanham em sua maioria o parecer emitido pela Controladoria-Geral do Estado.

Concluiu-se que existem poderosos instrumentos à disposição da COGER, porém poucos utilizados, bem como o fato de que o processamento e escrituração da contabilidade ficar sob a responsabilidade da SEFAZ em detrimento da COGER. É predominante que a COGER supere essas barreiras, com objetivo à obtenção da *accountability* de forma completa e sem ingerência de outros órgãos da administração.

CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta dissertação teve como objetivo examinar a atuação do Órgão de Controle Interno do Estado de Roraima com vistas a avaliar se esta conduz o gestor público ao cumprimento dos requisitos para o alcance da *accountability*, considerando, principalmente, as modernas premissas da *accountability*.

Partindo desse pressuposto, selecionou-se para análise os instrumentos legais aprovados, tais como Leis, Decretos, regimento interno, dentre outros, que regulamentam a estrutura do Poder Executivo do Estado de Roraima, bem como os relatórios desenvolvidos pelos controles internos nos exercícios de 2006 a 2008. Estes relatórios permitiram a coleta e análise de dados tanto sobre a atuação do Órgão de Controle Interno do Estado de Roraima quanto às ações desenvolvidas e meios de publicações disponibilizados a sociedade acerca da eficiência na execução dos serviços públicos, a prestação de contas dos atos de gestão dos gestores públicos. Os resultados permitiram as formulações que seguem abaixo.

Conclusão

Após o exame dos dados coletados durante o desenvolvimento do trabalho, conclui em relação a atuação do Órgão de Controle Interno do Estado de Roraima como instrumento viabilizador da *accountability*, que:

a) A estrutura do Controle Interno do Poder Executivo do Estado de Roraima é composta por cinco (cinco) níveis, sendo cada um responsável por determinadas atribuições, conforme exposto a seguir:

- 1.º) É formado pela Administração Superior, composta pela Controlador-Geral;
- 2.º) É denominado de nível de gerência superior, o qual tem como responsável o Controlador adjunto;

- 3.º) É denominado de assessoramento e é formado pela Chefia de Gabinete e assessoria;
- 4.º) É o de execução instrumental composto pela Unidade Gestora de Atividade Meio, subordina os núcleo de Administração, Informática, Orçamento e Finanças;
- 5.º) É composto pelo Departamento de Análise de Convênios; Departamento de Análise Contábil, Gestão e Ajuste Fiscal; Departamento de Auditoria dos Órgãos da Administração Direta; Departamento de Auditoria dos Órgãos da Administração Indireta; e Departamento de Análise Prévia e Liquidação da Despesa.

O quadro de cargos comissionados e funções de confiança da Controladoria-Geral do Estado totalizam-se em 55, assim distribuídos: 01 (um) Controlador-Geral; 01 (um) Controlador Adjunto; 05 (cinco) Diretores de Departamento; 01 (um) Gestor de Atividade Meio; 06 (seis) Assessores Especiais de Auditoria; 01 (um) Chefe de Gabinete; 14 (quatorze) Assessores Especiais; 03 (três) Gerentes de Núcleo; 12 (doze) Assistentes de Auditoria; 02 (duas) Secretárias de Gabinete; 06 (seis) Secretárias de Diretor e 03 (três) Secretárias de Núcleo.

Há alguns servidores efetivos que fizeram concurso para a Secretaria de Estado de Gestão Estratégica e Administração e encontram-se lotados na Controladoria-Geral do Estado, bem como alguns servidores do Ex-Território de Roraima que, em grande parte, são cargos comissionados neste órgão.

Logo, constatou-se que o sistema de controle interno do Estado de Roraima necessita passar por transformações que venham permitir abrir caminhos para sua melhor estruturação. É necessário ainda, a realização de concurso público a exemplo da Procuradoria-Geral do Estado, recentemente regulamentada através da Lei Complementar n.º 071/2003, e que já homologou dois (dois) concursos públicos para Procuradores do Estado, e planejam o terceiro concurso no intuito de fortalecer cada vez mais a classe, bem como o Órgão Jurídico do Estado.

Quanto ao funcionamento do citado controle interno, constatou-se que Controladoria-Geral do Estado de Roraima (COGER) é um órgão diretamente subordinado ao Governador do Estado, é o Órgão Central responsável pela coordenação, orientação técnica, articulação e supervisão do sistema de Controle Interno da Administração Pública do Poder Executivo Estadual. Está composta:

- 1) Controlador Geral do Estado, o qual está ligado ao Nível de Administração Superior, com atribuições de assessorar o Governador do Estado em assuntos de competência da COGER; coordenar, controlar e dirigir as atividades deste órgão; comparecer perante a Assembléia Legislativa do Estado ou Comissão Parlamentar para esclarecimentos relativos à Pasta que dirige, entre outras;
- 2) Controlador Adjunto, hierarquicamente subordinado ao Controlador Geral do Estado e tem como competências auxiliá-lo na coordenação e no planejamento das atividades da Controladoria;
- 3) Chefe de Gabinete, hierarquicamente subordinado ao Controlador Geral do Estado e ao Controlador Adjunto e, estando ligado ao Nível de Assessoramento, tem por finalidade garantir o assessoramento direto e imediato ao Controlador Geral do Estado e ao Controlador Adjunto do Estado no exame, encaminhamento e solução de assuntos políticos e administrativos; providenciar e coordenar as atividades de representação institucional; preparar relatórios e atas solicitadas pelo Controlador Geral do Estado e Controlador Adjunto;
- 4) Assessoria, hierarquicamente subordinado ao Controlador Geral do Estado e ao Controlador Adjunto, tem por finalidade prestar assessoramento ao Controlador Geral e ao Controlador Adjunto em assuntos técnicos, administrativos e jurídicos;
- 5) Núcleos de Informática; 6) Administração; 7) Orçamento; 8) Finanças; todos hierarquicamente subordinados a Unidade Gestora de Atividade Meio;

9) Unidade Gestora de Atividade Meio, hierarquicamente subordinado ao Controlador Geral do Estado e ao Controlador Adjunto, estando ligados ao Nível de Execução Instrumental;

10) Nível de Execução Instrumental lhe compete as atividades meio, tais como: coordenação da prestação de serviços aos setores da Controladoria, nas áreas de finanças e orçamento, material e patrimônio, controle de serviços de terceiros, transportes internos e atividades complementares de apoio administrativo;

11) 05 (cinco) departamentos que estão hierarquicamente subordinados ao Controlador Geral do Estado e ao Controlador Adjunto e ligados ao Nível de Execução Instrumental, competes-lhes as atividades fins relacionados ao órgão de Controle Interno do Estado de Roraima; sendo assim divididos: Departamento de Análise de Convênios; Departamento de Análise Contábil, Gestão e Ajuste Fiscal; Departamento de Auditoria dos Órgãos da Administração Direta; Departamento de Auditoria dos Órgãos da Administração Indireta; e Departamento de Análise Prévia e Liquidação da Despesa.

Assim, pressupõe-se que os órgãos de controle interno desempenham a *accountability* horizontal, uma vez que a existência de agências governamentais nos três poderes que têm a capacidade e o poder para fiscalizar e impor sanções àqueles que agem contra os interesses da coletividade nas suas sanções administrativas.

Todavia, esperam-se resultados satisfatórios com a aprovação do regimento interno da Controladoria-Geral do Estado de Roraima que ocorreu recentemente e, que as ações decorrentes do mesmo, comece a fortalecer os trabalhos de auditoria nos Órgãos do Governo Estadual, bem como seja a conquista de mais um passo a caminho da realização de concurso público.

b) Tratando-se das formas de divulgação adotadas na Prestação de Contas do Poder Executivo do Estado de Roraima, verificou-se que há publicação no Diário Oficial do Estado, as quais

apresentam os atos e as atividades desenvolvidas, bem como o julgamento das Prestações de Contas pelo órgão de Controle Externo. Porém ainda é necessária maior transparência e divulgação de suas Prestações de Contas à sociedade, a exemplo do Estado de Pernambuco.

d) No que diz respeito aos instrumentos e programas que o órgão de Controle Interno utiliza para garantir a implementação e consolidação da *accountability*, verificou-se que existe poderosos instrumentos e programas no âmbito do Sistema de Controle Interno Estadual, os quais vêm padronizando e uniformizando os métodos e procedimentos de trabalho, rotinas e ações rotineiras de fiscalização da Gestão Pública, visando à correção das ações administrativas.

A busca da transparência e a ação integrada com outras estruturas do Governo na luta pelo combate à corrupção foram ações priorizadas pela Controladoria-Geral do Estado de Roraima, a título de exemplos pode-se citar a campanha contra a corrupção lançada em agosto de 2008 pelo Ministério Público do Estado de Roraima e a criação da Fundação Transparência Roraima.

Por outro lado, não desvincula-se as estruturas e processos administrativos da dimensão informal humana, falha, enviesada e multifacetada. Deve-se considerar, também, que ainda se vive as influências de todo um processo de cultura política fruto do nosso conturbado processo de evolução ao longo da história, onde se sucederam períodos alternados de autoritarismo e de populismo.

Neste sentido, reporta-se a Campos (1990) quando afirmar que: “[...] os melhores mecanismos de controle burocrático estarão sempre limitados aos valores burocráticos tradicionais: eficiência, honestidade, observância das regras”. Questiona a eficiência e a isenção dos governos em avaliar o desempenho de sua própria burocracia, detectar abusos de poder, justiça na distribuição de benefícios bem como determinar a qualidade dos serviços

públicos prestados. Abre-se, assim, espaço para estudos que procurem explicar as causas da eficácia ou ineficácia de estruturas organizacionais.

Considerações Finais

Por se tratar de um estudo de caso, este trabalho foi realizado no âmbito do Órgão de Central do Sistema de Controle Interno do Estado de Roraima e, serve de referência para comparações com dados coletados em outras pesquisas que aborde informações referentes a outros períodos.

Neste estudo centrou-se no examinar da atuação do Órgão de Controle Interno do Estado de Roraima, se a mesma conduz o gestor público ao cumprimento dos requisitos para o alcance da *accountability*. Assim sendo, apresento as seguintes considerações:

O Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Estado de Roraima, de acordo com o seu modelo institucional histórico, trabalha com apenas um instrumento: A Auditoria Interna, faltando a Contabilidade, por a mesma ser realizada de forma centralizada na Secretaria de Estado da Fazenda de Roraima. Sendo a contabilidade considerada um instrumento de extrema importância para o desempenho mais eficaz haja vista que por meio dela é possível proceder o acompanhamento prévio e concomitante dos atos administrativos, pois com o registro contábil propriamente dito, a elaboração e publicação dos respectivos demonstrativos, representa a garantia da lisura, correção e transparência da gestão.

Já a auditoria desempenha importante papel não apenas na fiscalização dos atos praticados pelas entidades bem como também na orientação aos gestores no tocante à implementação de melhorias julgadas necessárias e que visem o melhor desempenho da instituição.

O controle interno do Estado de Roraima, por meio da contabilidade e auditoria, atende os pressupostos básicos da *accountability* horizontal e social. Na *accountability* horizontal o acompanhamento prévio, concomitante e posterior garante a existência dos mecanismos de *accountability* que possibilitam a responsabilização daquelas pessoas ocupantes de cargos públicos, sejam eleitos ou não, por seus atos à frente das instituições do Estado.

Paralelamente a este aspecto predominante e fiscalizador, o controle interno é o responsável pela produção e disseminação das informações contábeis que possibilitam ao cidadão a fácil compreensão das ações desenvolvidas durante a gestão dos responsáveis pela administração pública, indispensável pressuposto para obtenção e disseminação da *accountability* social.

Evidentemente há outras questões que o órgão de Controle Interno deve superar, principalmente aquelas relacionadas a pessoal qualificado e em número suficiente para atender as demandas existentes, mas este é um desafio a ser vencido.

Uma vez demonstrada a sua importância para a garantia da correção e transparência dos atos da gestão pública, a própria sociedade será a avalista dessa justa reivindicação. Deve-se ainda reinventar a contabilidade, transformando-a de tal forma para que possa vir a ser utilizada por qualquer pessoa, sem que ela tenha necessariamente conhecimento técnico adequado, este é um grande desafio que se impõe Órgãos de Controle Interno daqui para frente. É preciso transformar esta verdadeira e real base de informações sobre gestão pública que é a contabilidade, em um instrumento de consulta popular.

O enorme desafio imposto as sociedades atuais é superar a segregação digital e, preparar-se para fazer melhor uso dos recursos disponíveis. Certamente às novas tecnologias poderão se tornar fortes aliadas na redução das diferenças sociais, consolidação da cidadania e da democracia.

Outro desafio que se impõe é o desconhecimento da existência do Controle Interno, bem como sua importância para a sociedade. É necessário ir ao seu encontro, promover campanhas, aproveitar intensamente o momento. *Accountability* não é apenas uma questão de desenvolvimento organizacional ou de reforma administrativa.

A simples criação de mecanismos de controle burocrático não se tem mostrado suficiente para tornar efetiva a responsabilidade dos servidores públicos, outras variantes estão envolvidas, como mudança de valores e culturas e a própria concepção de serviço público, tanto por parte da administração pública quanto por parte da sociedade.

Muito embora o Controle Interno seja visto por alguns administradores como um órgão fiscalizador das ações governamentais que acaba por emperrar a máquina administrativa e, por conseguinte, a execução de seus programas, se bem-estruturado e ativo, certamente auxiliará o gestor e possibilitará visões das mais variadas situações que envolvem a administração, conseqüentemente, poderá realizar ajustes e correções que evite o desperdício ou desvio do dinheiro público.

Falta qualificar melhor os servidores que lidam diretamente com os processos de realização das despesas, bem como inexisti maior consciência e participação social na vida político-administrativo do país, em especial em Roraima. Pois a democracia brasileira está consolidada, o processo eleitoral adotado aqui é um dos melhores do mundo, prolifera-se e modernizam-se os órgãos de controle e a legislação pertinente. Enfim, está sendo construído um novo cenário bastante propício para o crescimento e consolidação da *accountability*, no qual os Órgãos de Controle, especialmente o Controle Interno bem estruturado, de atuação firme e independente e consciente de sua missão institucional, será um dos principais atores.

O presente trabalho abre espaço para outras pesquisas complementares a fim de responder aos seguintes questionamentos: Estão os servidores do órgão de Controle Interno estadual devidamente preparados para auditar através da contabilidade as ações dos gestores

públicos? Qual a relação entre os relatórios do órgão de Controle Interno com os relatórios emitidos pelo Tribunal de Contas quanto ao julgamento das Prestações de Contas dos administradores públicos? Qual o motivo que leva os auditores internos a não fazer uso, com mais frequência, da contabilidade nos trabalhos de auditoria?

Estas indagações ficam aqui registradas, de forma a abrir leques de opções para outros estudos, bem como se constituir em perspectivas que sinalizem para o estabelecimento do cumprimento e o alcance da *accountability*.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

ASSOLARI, Lílian Moreira de Alvarenga. **Influência dos sistemas empresariais integrados (ERP's) nos aspectos organizacionais da área de contabilidade**: estudos de casos em empresas do Paraná. 2005. 202 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: < http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-09042007-191534/publico/Lílian_Assolaria_dissertacao.pdf >. Acesso em 2 jul. 2008.

AZEVEDO, Fernando Antônio. **Imprensa e Política**: a cobertura dos jornais paulistas no pleito de 2000. Trabalho apresentado no 3º encontro da ABCP – 2002.

BARBALHO, Célia Regina Simonetti; MORAES, Suely oliveira. **Guia para normalização de teses e dissertações**. Manaus: UFAM 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandras. **Comentários à Constituição do Brasil**. Vol. 4, Tomo II. São Paulo: Saraiva, 1997.

BEUREN, Ilse Maria (org.) et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3ª ed. 2ª reimpr. São Paulo: Atlas, 2008

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis / Márcio Luiz Borinelli. – São Paulo, 2006. 341 p. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/>> Acesso em 6 jan. 2008.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Texto Constitucional promulgada em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 52/2006 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94. – Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2006.

_____. **Lei n. 8429/92. Lei da Improbidade Administrativa**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/legisla>>. Acesso em 29 de abr.2006.

_____. **Decreto-Lei n 200, de 25 de Fevereiro de 1967**. Diário Oficial da União, Poder Executivo. Brasília, DF, 27 de fev. de 1967. Disponível em <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/24/1967/200.htm> >acesso em 08 fev. de 2009.

CAMPOS, Anna Maria. **Accountability**: quando poderemos traduzí-la para o português? In. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, Ano 24, n.2, fev./abr.1990.

CASTELLS, Manuel. A sociedade em Rede. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

CATELLI, Armando (coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON – 2. ed. – 6. reimp. – São Paulo: Atlas, 2007.

CERVO, A. L.; BERVIAN, Alcino. Metodologia científica. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CLAD. *La responsabilización en la nueva gestión pública latinoamericana*. Estudio coordinado por el Consejo Científico del CLAD. Buenos Aires: Eudeba, 2000.

COELHO, José Nacip. **Controle Da Administração Pública**. Belo Horizonte, 2002. Disponível em < <http://www.federativo.bndes.gov.br> > Acesso em : 09 jan.2006

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria(org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1997.

CULAU, A. A. e FORTIS, M. F. A. **Transparência e controle social na administração pública brasileira**: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. In: XI Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, 2006, Guatemala.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2000.

FAYOL, Henri. *Administratiom Industrielle et Générale*. Paris: Dunod. 1950

FERRARI, Afonso Trujillo. **Metodologia da Pesquisa Científica**. São Paulo: McGraw-Hill, 1982

FERREIRA, Luciano Alberto. **Decisão e participação em programa de emprego e renda**: o caso dos Núcleos de Produção do Programa SER da Prefeitura Municipal do Natal. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2004. Disponível em <http://servicos.capes.gov.br/arquivos/avaliacao/estudos/dados1/2004/23001011/027/2004_027_23001011007PO_Teses.pdf >. Acesso em: 30 jul. 2007

FÊU, Carlos Henrique. **Controle interno na Administração Pública**: um eficaz instrumento de *accountability*. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 119, 31 out. 2003. Disponível em:< <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4370> >. Acesso em: 23 set. 2008

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GOMES, Romeu. A análise de dados em pesquisa qualitativa. In MINAYO, Maria Cecília de Souza(Org.). **Pesquisa Social**: teoria, método e criatividade. 20ª ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

JAYME, Baleeiro Neto. **As organizações sociais e o controle dos Tribunais de Contas**. 2002. 118 f. Dissertação(Mestrado em Direito Econômico) – Curso de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal da Bahia. Salvador. Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br/atividades/publicacoes.php#teses>>. Acesso em 3 set. 2008.

KOONTZ, Harold; O'DONNELL, Cyril. **Princípios de Administração**: uma análise das funções administrativas. São Paulo: Pioneira, 1976.

La responsabilización en la Nueva Gestión Pública Latinoamericana (2000). Estudio coordinado por el Consejo Científico del CLAD.

Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar nº 101/2000. Adauto Viccari Júnior...[et al.]; Flávio da Cruz (Coordenador).–5ª ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, Diana Vaz; CASTRO, Róbison Gonçalves. **Contabilidade pública:** integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM). 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO JR., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A lei nº. 4.320/64 comentada.** 30ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2000.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** São Paulo: Altas, 2007.

MEIRA JR, Wagner; CAMPOS, Sérgio; e GUEDES, Dorgival. **O Projeto do computador popular.** Belo Horizonte. Revista Informática Pública, Ano 3, nº 2, Dezembro. 2001.

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro** . 23ª ed. 2ª Tiragem São Paulo: Malheiros, 1990.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo.** Atualizada Por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo, José Emmanuel Burle Filho.1998.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria:** seu papel na administração de empresas. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, A. B. S. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade.** São Paulo: Saraiva, 2003.

O'DONNELL, Guillermo. **Accountability Horizontal:** la institucionalización legal de la desconfianza política. In: Revista de Reflexion y analisis político, Buenos Aires, maio de 2001. Disponível em: <http://www.top.org.ar/indice_doc21.htm> Acesso em 25 jan. 2006

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças Públicas:** controladoria governamental. 1. ed. 4ª Tiragem. Curitiba: Juruá, 2006.

PEREIRA, Paulo Alexandre Adler. **Curso de Especialização em Educação Fiscal.** Rio de Janeiro, 2002.

PEREIRA, Luis Carlos Bresser. **Reforma do Estado e Administração Pública.** Rio de Janeiro: FGV, 2003.

_____, A administração pública gerencial: estratégia e estrutura para um novo Estado. Revista do Serviço Público/Fundação Escola Nacional de Administração Pública – v. 1, n.1(nov. 1937) – Ano 48, n. 1 (jan-abr/1997). Brasília: ENAP, 1997

REIS, L. G. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da Teoria Institucional.** 2008. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

REY, Fernando Luis Gonzalez. **Pesquisa qualitativa em psicologia: caminhos e desafios.** São Paulo: Pioneira, 2002.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

Roraima. Tribunal de Contas do Estado. **Manual da administração transparente: instrução normativa nº 001 e 002 / 2004 / Tribunal de Contas – Boa Vista: TCE/RR, 2004**

_____. **Constituição do Estado de Roraima.** Texto Constitucional promulgada em 31 de dezembro de 1991, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/93 a 16/2005 Disponível em <http://www.servidor.rr.gov.br/leis.php> Acesso em 09 jan. 2006.

SANO, Hironobu. **Nova Gestão Pública e accountability: o caso das organizações sociais paulistas.** São Paulo: FGV/EAESP, 2003, 149 p. (Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso de Pós-graduação na FGV/EAESP. Disponível em <<http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/os/03.10.15-DISSERTACAO-HIRO.pdf>> Acesso em 09 jan. 2006.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico.** 22.ed. rev. e ampl. de acordo com a ABNT – São Paulo: Cortez, 2002

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico.** 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

WEBER, M. **Economia e Sociedade.** Brasília, DF. Editora Universidade de Brasília, 1991.

YIN, Robert K. **Estudos de Caso: Planejamento e Métodos.** 3ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ANEXO

REGIMENTO

INTERNO

BOA VISTA/RR

2009

COMPOSIÇÃO

LUIZ RENATO MACIEL DE MELO
CONTROLADOR GERAL DO ESTADO

MARIA PERPÉTUA S. G. MAGALHÃES
CONTORLADORA ADJUNTA DO ESTADO

ELABORADORES

JULES RIMET DE SOUSA CRUZ SOARES
DIRETOR DO DEPARTAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA

KEYLLA CRISTINA SOUSA SILVA
ASSESSORA ESPECIAL DE AUDITORIA

ALTAMIR DA SILVA SOARES
ASSESSOR ESPECIAL

ADELAID PEREIRA MOTA BEZERRA
ASSESSORA ESPECIAL

COLABORADOR

ADOLFO SALATIEL SOARES DE SOUSA
ASSESSOR ESPECIAL DE AUDITORIA

CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º A Controladoria Geral do Estado de Roraima foi criada através da Lei nº 284 de 10 de Abril de 2001, sob a denominação de Auditoria Geral do Estado de Roraima, concebida como órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, responsável pela execução centralizada das atividades de auditoria, fiscalização e avaliação de gestão.

Art. 2º Para garantir a operacionalidade da organização estrutural e para permitir o constante aperfeiçoamento de suas ações e sua consolidação institucional, passou por várias Leis e Decretos de reorganização, e com a Lei nº 499, de 19 de Julho de 2005, que “*Dispõe sobre a Reorganização Administrativa do Estado de Roraima e dá outras providências*”, em especial no seu art. 60, foi conferida a transformação de Auditoria Geral do Estado para Controladoria Geral do Estado – CGE.

CAPÍTULO II DA NATUREZA E DA COMPETÊNCIA

Seção I *Da Natureza*

Art. 3º A Controladoria Geral do Estado de Roraima – CGE, diretamente subordinada ao Governador do Estado, é o Órgão Central, responsável pela coordenação, orientação técnica, articulação e supervisão do Sistema de Controle Interno da Administração Pública do Poder Executivo Estadual.

Seção II *Da Competência*

Art. 4º À Controladoria Geral do Estado compete:

I - exercer o controle interno, em todos os níveis, com a colaboração da Secretaria de Estado do Planejamento e Desenvolvimento, da Secretaria de Estado da Gestão Estratégica e Administração, da Secretaria de Estado da Fazenda, da Procuradoria Geral do Estado e da Casa Civil;

II - orientar, coordenar e articular as atividades de controle interno nos órgãos e entidades da Administração Direta que compõem o Sistema de Controle Interno;

III - verificar a legalidade, eficiência, eficácia e efetividade dos atos da gestão contábil, orçamentária, patrimonial, administrativa e financeira, avaliando controles, registros, demonstrações, apurações e relatórios, além de outras atividades de controle interno, em todos os níveis dos órgãos do poder executivo;

IV - realizar inspeções junto aos órgãos, visando à salvaguarda dos bens, a execução do orçamento, à verificação, exatidão e regularidade das contas;

V - averiguar a regularidade da receita e da despesa;

VI - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a

execução dos contratos;

VII - examinar a regularidade dos atos que resultem em criação ou extinção de direitos e obrigações, na esfera do poder executivo do estado;

VIII - criar condições propícias ao desenvolvimento das atividades de auditagens;

IX - baixar normas internas sobre a execução das atividades de auditoria;

X - impugnar despesas e determinar a inscrição de responsabilidade;

XI - representar a autoridade administrativa, para aplicação das medidas cabíveis sobre irregularidades que verificar, no exercício da fiscalização das atividades de administração financeira, patrimonial, execução orçamentária e contabilidade;

XII - prestar assessoramento, quando necessário, aos órgãos auditados, visando à eficiência dos sistemas de controle interno, de modo a segurar progressiva racionalização de seus programas, projetos e atividades;

XIII - verificar, na execução direta das atividades de auditoria:

a) a exatidão dos balanços, balancetes e outras demonstrações contábeis, em face dos documentos que lhes derem origem;

b) o exame das prestações e das tomadas de contas dos agentes, exatores, ordenadores de despesas, administradores e responsáveis, de direito e de fato, por bens, numerários e valores do estado ou a este confiado;

c) exatidão dos controles financeiros, patrimoniais, orçamentários e contábeis, examinando se o registro da execução dos programas obedece às disposições legais e às normas de contabilidade estabelecidas para o serviço público estadual;

XIV - emitir certificado de auditoria sobre a prestação de contas anual do exercício financeiro dos administradores e gestores dos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, nos termos das exigências do Tribunal de Contas do Estado de Roraima;

XV - manter com o Tribunal de Contas colaboração técnica e profissional relativamente à troca de informações e de dados, objetivando uma maior integração dos controles interno e externo;

XVI - aferir o cumprimento das metas do Plano Plurianual, a execução do Programa de Governo e do Orçamento;

XVII - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos e entidades da Administração Estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

XVIII - manter constante acompanhamento das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos haveres e direitos do estado;

XIX - elaborar relatório sobre o balanço geral do estado;

XX - exercer outras atividades correlatas.

CAPÍTULO III DA ESTRUTURA ORGÂNICA

Art. 5º Para desempenhar suas atividades administrativas e funções institucionais e realizar os procedimentos dela decorrentes, a Controladoria Geral do Estado conta com a seguinte estrutura organizacional:

I - Nível de Administração Superior:

a) Controlador Geral de Estado.

II - Nível de Gerência Superior:

a) Controlador Adjunto.

III - Nível de Assessoramento:

a) Gabinete;

b) Assessoria.

IV - Nível de Execução Instrumental:

a) Unidade Gestora de Atividade Meio:

a.1) Núcleo de Administração;

a.2) Núcleo de Orçamento e Finanças;

a.3) Núcleo de Informática.

V - Nível de Execução Programática:

a) Departamento de Análise de Convênios;

b) Departamento de Análise Contábil, Gestão e Ajuste Fiscal;

c) Departamento de Auditoria dos Órgãos da Administração Direta;

d) Departamento de Auditoria dos Órgãos da Administração Indireta;

e) Departamento de Análise Prévia e Liquidação da Despesa.

CAPÍTULO IV DA COMPETÊNCIA DAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS

Seção I

Do Controlador Geral do Estado

Art. 6º A Direção Superior da Controladoria Geral do Estado é exercida por um Controlador Geral, nomeado, em Comissão, por ato do Chefe do Poder Executivo.

Parágrafo único. Ao Controlador Geral compete:

I - assessorar o Governador do Estado, em assuntos de competência da Controladoria Geral do Estado;

II - coordenar, controlar e dirigir as atividades da Controladoria Geral do

Estado;

III - comparecer perante a Assembleia Legislativa do Estado ou Comissão Parlamentar para esclarecimentos relativos à Pasta que dirige, quando regularmente convocado;

IV - submeter à aprovação dos órgãos competentes à proposta orçamentária anual e plurianual da Controladoria Geral do Estado, bem como os pedidos de créditos adicionais;

V - aprovar a programação a ser executada pela Controladoria Geral do Estado, a proposta de objetivos anuais, as alterações e os ajustamentos que se fizerem necessários;

VI - requisitar a qualquer autoridade ou órgão da Administração Estadual Direta ou Indireta documentos, registros, informações e esclarecimentos necessários à atuação da Controladoria Geral do Estado;

VII - assinar convênios, contratos, acordos e outros instrumentos congêneres em que a Controladoria Geral do Estado seja parte;

VIII - baixar portarias, resoluções e expedir instruções;

IX - propor ao Governador do Estado a criação ou extinção de cargos e funções gratificadas no âmbito da Controladoria Geral do Estado;

X - solicitar ao Governador do Estado a nomeação e exoneração dos servidores da Controladoria Geral do Estado;

XI - delegar atribuições, por ato expresso, aos seus subordinados dentro das limitações da constituição e da legislação;

XII - autorizar a abertura de processo de licitação, homologando e adjudicando o resultado, bem como dispensá-la ou inexigi-la, nos termos da legislação específica;

XIII - autorizar a transformação de auditoria regular em auditoria especial, fundamentando o ato;

XIV - instaurar tomada de contas especial, no âmbito da Controladoria Geral do Estado;

XV - expedir instruções para execução de normativos, decretos e regulamentos, cujo cumprimento envolva atribuições ou competências da Controladoria Geral do Estado;

XVI - desenvolver outras atividades compatíveis com sua Pasta, determinados pelo Governador do Estado;

XVII - submeter, anualmente à apreciação do Governador do Estado, o plano e o programa das atividades a serem desenvolvidas no exercício;

XVIII - exercer outras atividades correlatas.

Seção II *Do Controlador Adjunto*

Art. 7º Ao Controlador Adjunto, além de substituir o titular da Controladoria Geral do Estado em suas ausências e impedimentos, independentemente de designação e de retribuição adicional, salvo se superior a quinze dias, observada a legislação pertinente, compete:

I - auxiliar o Controlador Geral do Estado na coordenação e no planejamento das atividades da Controladoria;

II - dirigir, orientar, supervisionar, avaliar e controlar as atividades dos diversos níveis de atuação instrumental, programática e de assessoramento da Controladoria Geral do Estado;

III - estabelecer medidas necessárias à celebração de acordos, convênios e outros instrumentos correlatos;

IV - aprovar programas de trabalho dos diretores de departamento e avaliar sua execução;

V - submeter à consideração do Controlador Geral do Estado os assuntos que excedam a sua competência;

VI - executar atos administrativos internos de interesse da Controladoria Geral do Estado por delegação do Controlador Geral;

VII - designar grupos técnicos destinados a proceder auditagens, nos órgãos e entidades da Administração Estadual, e das entidades da Administração Indireta, incluídas as Fundações e Sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público estadual;

VIII - exercer outras atividades correlatas.

CAPÍTULO V **DO NÍVEL DE ASSESSORAMENTO**

Seção I *Do Gabinete*

Art. 8º O Gabinete tem por finalidade garantir o assessoramento direto e imediato ao Controlador Geral do Estado e ao Controlador Adjunto do Estado, competindo-lhe:

I - assessorar o Controlador Geral do Estado e o Controlador Adjunto do Estado no exame, encaminhamento e solução de assuntos políticos e administrativos;

II - providenciar e coordenar as atividades de representação institucional;

III - preparar relatórios e atas solicitadas pelo Controlador Geral do Estado e Controlador Adjunto do Estado;

IV - providenciar o atendimento às consultas e a análise dos requerimentos

enviados ao Controlador Geral do Estado e ao Controlador Adjunto do Estado, encaminhando os assuntos pertinentes às diversas unidades da CGE;

V - acompanhar o desenvolvimento das atividades de comunicação da Controladoria Geral do Estado;

VI - exercer outras atividades correlatas.

Seção II *Da Assessoria*

Art. 9º A Assessoria tem por finalidade prestar assessoramento ao Controlador Geral e ao Controlador Adjunto em assuntos técnicos, administrativos e jurídicos, competindo-lhe:

I - assistir diretamente o Controlador Geral em assuntos de natureza técnico-administrativa;

II - assegurar a elaboração de planos, programas e projetos relativos às funções da Controladoria Geral do Estado;

III - promover o relacionamento interno com outros órgãos, com vistas à divulgação de atos, ações e eventos de natureza da Controladoria Geral do Estado;

IV - assessorar o Controlador Geral e o Controlador Adjunto em assuntos relativos à Pasta de sua especialização, elaborando pareceres, notas técnicas, minutas e informações;

V - coordenar as atividades de natureza jurídica;

VI - prestar assessoria e consultoria jurídica ao Controlador Geral do Estado e ao Controlador Adjunto;

VII - assessorar o Controlador Geral do Estado no controle interno da legalidade administrativa dos atos a serem praticados pela CGE;

VIII - interpretar os atos normativos a serem cumpridos pela Controladoria Geral;

IX - elaborar estudos e preparar informações por solicitação do Controlador Geral do Estado e Controlador Adjunto do Estado;

X - exercer outras atividades correlatas.

CAPÍTULO VI **DO NÍVEL DE EXECUÇÃO INSTRUMENTAL**

Seção I *Da Unidade Gestora de Atividade Meio*

Art. 10º A Unidade Gestora de Atividade Meio compete:

I - coordenar a prestação de serviços aos setores da Controladoria, nas áreas de finanças e orçamento, material e patrimônio, controle de serviços de terceiros,

transportes internos e atividades complementares de apoio administrativo;

II - controlar as atividades de gestão orçamentária e financeira, possibilitando a eficiência na utilização dos recursos financeiros da Controladoria;

III - assistir o Gabinete do Controlador e os demais setores da Controladoria nos assuntos referentes aos aspectos administrativos, financeiros e orçamentários;

IV - supervisionar as atividades relativas ao controle de bens patrimoniais e materiais da Controladoria;

V - exercer outras atividades correlatas.

Subseção I

Do Núcleo de Administração

Art. 11 Ao Núcleo de Administração da Unidade de Atividade Meio, compete:

I - assessorar o Gestor de Atividade Meio;

II - coordenar, supervisionar, controlar e executar as atividades afetas aos Recursos Humanos, nas áreas de direitos e deveres e movimentação;

III - manter em perfeita ordem todos os registros do pessoal efetivo e comissionado, inclusive no tocante às condições formais estabelecidas para ocupação dos cargos da Controladoria;

IV - pronunciar-se em processos que envolvam Recursos Humanos;

V - manter registro atualizado dos dados referentes a vencimentos, vantagens, descontos e consignações de pessoal;

VI - propor programas de treinamento e aperfeiçoamento nas áreas de trabalho que envolvam a melhoria do desenvolvimento das atividades da Controladoria Geral;

VII - controlar e supervisionar as atividades referentes à administração de material, telefonia, protocolo e arquivo, reprografia, transporte e manutenção de equipamentos;

VIII - atestar os documentos de compras e prestação de serviços para fins de autorização de pagamento;

IX - gerenciar os serviços de fornecimento de material e registro patrimonial;

X - supervisionar a guarda e conservação dos livros e revistas técnicas;

XI - exercer outras atividades correlatas.

Subseção II

Do Núcleo de Orçamento e Finanças

Art. 12 Ao Núcleo de Orçamento e Finanças da Unidade Gestora de Atividade Meio, compete:

I - articular e acompanhar, nos órgãos técnicos de deliberação orçamentária e financeira, todas as questões de interesse da Controladoria Geral do Estado;

II - promover a programação, a execução e o controle contábil, orçamentário, financeiro e patrimonial da Controladoria Geral do Estado;

III - solicitar autorização para abertura de crédito adicional ou remanejamento que possibilitem melhor adequação orçamentária na execução das atividades da Controladoria Geral do Estado;

IV - participar da elaboração da proposta da lei orçamentária anual e do plano plurianual;

V - analisar, sob a ótica dos princípios e normas da Administração Pública, os documentos relativos ao custeio das atividades da Controladoria Geral do Estado, organizando-se em procedimento internos de prestação de contas;

VI - organizar e elaborar as prestações de contas exigidas pelo controle externo, no âmbito de suas competências;

VII - exercer outras atividades correlatas.

Subseção III

Do Núcleo de Informática

Art. 13 Ao Núcleo de informática da Unidade Gestora de Atividade Meio, compete:

I - instalar e operacionalizar os Sistemas de Informação;

II - manter os ambientes operacionais de Servidores e Desktops;

III - administrar e Gerenciar a Rede Local e dispositivos de Redes;

IV - atualizar os Aplicativos e Patches de Segurança;

V - instalar e configurar Ferramentas Antivírus;

VI - instalar, configurar e ajustar os dispositivos de impressão e captura de imagens;

VII - instalar e configurar acessórios diversos de controle;

VIII - elaborar apresentações, planilhas e documentos eletrônicos;

IX - gerenciar chamados técnicos de manutenção;

X - atestar os documentos referentes a serviços e aquisições de equipamentos na área de tecnologia de informação;

XI - exercer outras atividades correlatas.

CAPITULO VII DO NÍVEL DE EXECUÇÃO PROGRAMÁTICA

Seção I

Do Departamento de Análise de Convênios

Art. 14 Ao Departamento de Análise de Convênios compete:

- I - analisar as prestações de contas apresentadas pelos convenientes;
- II - emitir parecer sobre irregularidades verificadas na execução e prestação de contas de convênios;
- III - notificar o conveniente, nos seguintes casos:
 - a) quando não apresentar a prestação de contas;
 - b) quando não apresentar no prazo legal as devidas correções ou justificativas decorrentes das irregularidades.
- IV - realizar auditoria nos processos de Convênios;
- V - opinar, quando necessário, sobre eventuais tomadas de contas especiais;
- VI - acompanhar e fiscalizar a celebração, execução e prestação de contas encaminhadas a esta Controladoria, dos processos de Convênios celebrados pelos órgãos e entidades da Administração Direta do Governo Estadual com os Municípios e entidades privadas sem fins lucrativos deste Estado;
- VII - acompanhar, através do SIAFEM, os repasses de recursos de Convênios, e elaborar os respectivos relatórios;
- VIII - acompanhar e conferir as publicações de Convênios no Diário Oficial do Estado;
- IX - verificar “*in loco*,” quando necessário, a execução do Convênio;
- X - exercer outras atividades correlatas.

Seção II

Do Departamento de Análise Contábil, Gestão e Ajuste Fiscal

Art. 15 Ao Departamento de Análise Contábil, Gestão e Ajuste Fiscal compete:

- I - verificar a legitimidade, economicidade, operacionalidade e essencialidade dos atos praticados no âmbito do Poder Executivo do Estado, fazendo, ainda, o monitoramento auditorial das ações dos demais componentes de controle interno e dos instrumentos utilizados, bem como dos atos de prevenção e correição, extensivo à supervisão das unidades gestoras monitoradas;
- II - avaliar a eficiência, eficácia e segurança das operações orçamentárias, financeiras, contábeis, patrimoniais e demais atos administrativos com a devida apreciação auditorial dos resultados obtidos pelos programas e ações de governo expressos no Plano Plurianual;
- III - formular e propor ações preventivas e corretivas, em face dos problemas

identificados nos processos gerenciais das políticas públicas;

IV - fiscalizar a regularidade dos atos de que resultem receitas e despesas em todas as suas fases, bem como a criação, modificação ou extinção de direitos e obrigações do Estado, identificando e compondo os parâmetros legais, gerenciais, regimentais e institucionais das políticas públicas e de seus gestores;

V - identificar e acompanhar as ações de controle dos componentes e dos instrumentos de controle interno, promovendo a normatização, o acompanhamento, a sistematização e a padronização dos procedimentos de auditoria, fiscalização e avaliação de gestão;

VI - solicitar esclarecimentos sobre as ocorrências objeto das ações de controle ou dos atos de prevenção e correição, prestando assistência aos órgãos auditados, visando à correção de irregularidades e o aprimoramento dos métodos para o cumprimento de normas;

VII - supervisionar os processos gerenciais com atitudes preventivas, tendo como referência as ações de controle e os atos de correição dos componentes e instrumentos específicos, mediante auditorias, fiscalizações e emissão de relatórios sobre a administração dos gestores públicos;

VIII - promover o monitoramento do registro das conformidades realizadas pelos Agentes Públicos de Controle Interno;

IX - analisar a situação físico-financeira dos projetos e atividades constantes do Orçamento do Estado, identificando os padrões desejados de desempenho no processo de planejamento das etapas as ações de governo, que devem compreender quantidades previstas, prazos estabelecidos, custos estimados, especificações das execuções e vinculabilidade das metas com os objetivos definidos;

X - analisar a eficiência dos controles contábeis, orçamentários, financeiros, patrimoniais, operacionais, de pessoal e demais sistemas administrativos dos órgãos e entidades auditados, apurando, direta ou indiretamente os resultados das execuções;

XI - verificar a exatidão e suficiência dos dados relativos à admissão de pessoal a qualquer título;

XII - aferir os desempenhos, comparando-o analiticamente os resultados previstos com os resultados obtidos;

XIII - efetuar fiscalizações e auditorias de caráter especial, a juízo do Governador do Estado, do Controlador Geral do Estado ou, ainda, por solicitação de Secretário de Estado, evidenciando os problemas, selecionando os resultados indesejados, para subsidiar a identificação das causas gerenciais dos entraves nas políticas públicas;

XIV - cientificar formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure tomada de contas, sempre que for constatada ilegalidade ou irregularidade;

XV - elaborar relatórios de fiscalização, auditoria e avaliação, ação preventiva e ação corretiva, de caráter operacional, gerencial ou estratégico para atendimento dos diversos setores da Administração Pública Estadual;

XVI - acompanhar a programação, a execução e o controle contábil,

orçamentário, financeiro e patrimonial na Controladoria Geral do Estado;

XVII - participar da elaboração da proposta da Lei Orçamentária Anual e do Plano Plurianual;

XVIII - manter mecanismos para que os cidadãos sejam permanentemente informados sobre os dados da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Estado;

XIX - sugerir normas e procedimentos com o propósito de orientar, coordenar e controlar as atividades de monitoramento, avaliação, ação preventiva e ação corretiva no âmbito de cada área, obedecidas às normas de auditoria e controle;

XX - estabelecer as prioridades de sua área para efeito de controle permanente;

XXI - prestar apoio técnico aos auditores designados para o trabalho de campo;

XXII - realizar reuniões com as equipes de auditores inteirando-se da situação dos trabalhos desenvolvidos e adotando medidas alternativas para superação de impasses eventualmente surgidos;

XXIII - elaborar e submeter à aprovação superior a programação de auditoria de sua área para o exercício seguinte;

XXIV - programar, em articulação com o Controlador Geral e Controlador Adjunto, ou com as demais Gerências da Controladoria Geral do Estado, reuniões técnicas de trabalho que ensejem discussões e deliberações de assuntos de interesse do Órgão;

XXV - exercer outras atividades correlatas.

Seção III

Do Departamento de Auditoria dos Órgãos da Administração Direta

Art. 16 Ao Departamento de Auditoria dos Órgãos da Administração Direta compete:

I - promover, coordenar e executar auditoria orientada segundo os objetivos institucionais de eficiência e eficácia dos procedimentos administrativos no âmbito da Administração Direta do Poder Executivo Estadual, bem como as atividades correlatas e aquelas que regularmente lhe forem conferidas;

II - examinar e avaliar as demonstrações financeiras no que concerne à adequação dos registros e procedimentos contábeis, à sistemática dos controles e à observância de normas, regulamentos e padrões aplicáveis;

III - examinar e certificar prestações de contas dos ordenadores de despesas e demais responsáveis por bens e valores, para certificar a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados quanto à eficiência e eficácia da aplicação dos recursos públicos;

IV - encaminhar ao Controlador Geral informações acerca das respectivas atividades de auditoria, sistematizando os resultados obtidos e justificando as distorções apuradas entre os atos programados e os executados;

V - atender a consultas de natureza técnica dos órgãos sujeitos a sua circunscrição;

VI - contribuir para a integração entre as atividades de planejamento, coordenação finanças, gestão e contabilidade das ações governamentais;

VII - acompanhar a implementação de providências recomendadas pelo Controlador Geral do Estado, Tribunal de Contas do Estado, Controladoria Geral da União, Tribunal de Contas da União e a Secretaria do Tesouro Nacional;

VIII - elaborar a programação dos trabalhos de auditoria, observadas as diretrizes da Controladoria Geral do Estado, e submetê-la à aprovação do Controlador Geral;

IX - examinar e avaliar os ingressos de recursos financeiros e a execução da despesa pública;

X - realizar auditoria operacional e de gestão nas diversas áreas dos órgãos da Administração Direta do Estado;

XI - examinar e emitir parecer sobre as licitações e a execução de contratos, convênios e quaisquer outros instrumentos e atos que determinem o surgimento ou a extinção de direitos e obrigações para órgãos da Administração Direta do Estado;

XII - avaliar o cumprimento das metas estabelecidas nos planos e programas governamentais;

XIII - exercer outras atividades correlatas.

Seção IV

Do Departamento de Auditoria dos Órgãos da Administração Indireta

Art. 17 Ao Departamento de Auditoria dos Órgãos da Administração Indireta compete:

I - promover, coordenar e executar auditoria orientada segundo os objetivos institucionais de eficiência e eficácia dos procedimentos administrativos no âmbito da Administração Indireta e entidades do Governo Estadual, bem como as atividades correlatas e aquelas que regularmente lhe forem conferidas;

II - examinar e avaliar as demonstrações financeiras no que concerne à adequação dos registros e procedimentos contábeis, à sistemática dos controles e à observância de normas, regulamentos e padrões aplicáveis;

III - examinar e certificar prestações de contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores, para certificar a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados quanto à eficiência e eficácia da aplicação dos recursos públicos;

IV - realizar Tomadas de Contas Especiais;

V - examinar e emitir parecer sobre as licitações e a execução de contratos, e quaisquer outros instrumentos e atos que determinem o surgimento ou a extinção de direitos e obrigações para entidades da Administração Indireta;

VI - encaminhar ao Controlador Geral informações acerca das respectivas atividades de auditoria, sistematizando os resultados obtidos e justificando as distorções apuradas entre os atos programados e os executados;

VII - atender a consultas de natureza técnica no âmbito da Administração Indireta e entidades do Governo Estadual;

VIII - acompanhar a implementação de providências recomendadas pelo Controlador Geral do Estado, Tribunal de Contas do Estado, Controladoria Geral da União, Tribunal de Contas da União e a Secretaria do Tesouro Nacional;

IX - elaborar a programação dos trabalhos de auditoria no âmbito da Administração Indireta e entidades do Governo Estadual, observadas as diretrizes da Controladoria Geral do Estado, e submetê-la à aprovação do Controlador Geral;

X - examinar e avaliar os ingressos de recursos financeiros e a execução da despesa pública;

XI - realizar Auditoria Operacional e de Gestão nas diversas áreas dos órgãos da Administração Indireta do Estado;

XII - exercer outras atividades correlatas.

Seção V

Do Departamento de Análise Prévia e Liquidação da Despesa

Art. 18 Ao Departamento de Análise Prévia e Liquidação da Despesa, compete:

I - determinar se os processos de despesas obedeceram às normas legais, compreendendo, além dos aspectos formais, o exame de seu objeto em face da legislação aplicável, o interesse público e a oportunidade de sua celebração, bem assim a conformidade dos valores firmados com aqueles praticados no mercado, tendo em vista, inclusive, qualidade, quantidade e economicidade;

II - analisar e acompanhar a documentação referente ao procedimento licitatório;

III - verificar, na realização das licitações em geral, se atendem às normas que regem a matéria, e se guardam conformidade com a proposta;

IV - avaliar se as dispensas e inexigibilidades de licitação ocorreram nos casos previstos em lei e foram devidamente formalizadas e autorizadas;

V - observar se houve autorização expressa da autoridade competente para a ocorrência de dispensa e inexigibilidade de licitações nos casos previstos na lei, e se foi ratificado pelo Secretário de Estado;

VI - verificar se houve fragmentação de despesa para evitar licitação ou alterar-lhe a modalidade;

VII - verificar se foram cumpridas as obrigações contratuais;

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

IX - verificar a importância exata a pagar;

X - verificar a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação;

XI - exercer outras atividades correlatas.

CAPÍTULO VIII DAS CONSULTAS

Art. 19 A Controladoria responderá, por meio de Parecer Técnico ou outro instrumento congêneres, às consultas formuladas por seus circunscritos quanto à aplicação de dispositivos legais e regulamentares em matéria de sua competência.

Art. 20 A consulta deverá revestir-se das seguintes formalidades:

I - ser subscrita por autoridade competente, ou outro servidor público a serviço do órgão ou da entidade da Administração Pública Estadual;

II - conter indicação precisa da dúvida ou controvérsia suscitada, com a formação de quesitos objetivos;

III - conter o nome legível, a assinatura e a qualificação do consulente.

§ 1º A Controladoria não conhecerá das consultas que não atendam aos requisitos previstos neste artigo ou quando entender que está formulada de modo ininteligível ou capcioso.

§ 2º As consultas que versarem sobre matéria objeto de auditoria e inspeção em curso no órgão ou entidade consulente, serão sobrestadas.

Parágrafo único. Não atendidos os requisitos de admissibilidade, o Controlador não conhecerá da consulta e a devolverá ao consulente, dando posterior conhecimento ao Órgão ou entidade que originou a consulta.

Art. 21 Conhecida a consulta, depois de autuada, será ela encaminhada ao setor competente para análise e emissão de parecer técnico.

Art. 22 O consulente poderá, a qualquer tempo, repetir a consulta desde que sobrevenham fatos que importem na modificação do teor do parecer técnico.

Art. 23 A Controladoria, por ato do Controlador, verificando que a matéria a que se refere à consulta já foi objeto de análise, remeterá ao consulente cópia do parecer anterior.

CAPÍTULO IX DAS DENÚNCIAS

Art. 24 As denúncias, depois de registradas e autuadas, serão remetidas à Assessoria para exame de sua admissibilidade.

Art. 25 Para ser conhecida, a denúncia deverá conter os seguintes requisitos:

I - referir-se a administrador ou responsável sujeito a circunscrição da Controladoria;

II - ser redigida na língua portuguesa, em linguagem clara e objetiva, com indicação precisa dos atos e fatos apontados, bem como dos indícios a que se referem às ilegalidades e irregularidades;

III - se pessoa física, conter nome legível do denunciante, sua qualificação e endereço; e se pessoa jurídica, deve ser subscrita por seu representante legal;

IV - estar acompanhada de prova ou indício do fato denunciado.

§ 1º Não obedecidos os requisitos dispostos nos incisos anteriores, a denúncia será arquivada, dando posterior ciência ao Controlador.

§ 2º A Controladoria não conhecerá das denúncias anônimas, podendo, entretanto, valer-se das suas informações para a realização de auditorias ou visitas técnicas de sua competência.

Art. 26 Conhecida a denúncia, o processo será instruído e, após, concluída a apuração dos fatos será remetido relatório ao Titular do órgão ou entidade envolvido na denúncia.

Art. 27 Se o fato denunciado demonstrar possibilidade de grave dano ao erário, o Controlador poderá propor como medida acautelatória, sustação do ato administrativo, até ulterior deliberação, ou mesmo tomar outras medidas necessárias.

CAPÍTULO X DA ÉTICA NO EXERCÍCIO DO CONTROLE INTERNO

Art. 28 É vedado aos servidores incumbidos de realizar as atividades fiscalizatórias, além das proibições constantes no Regime Jurídicos dos Servidores Públicos Civis do Estado de Roraima:

I - criticar, aconselhar e influenciar sob sua ótica pessoal o gestor de como deve dirigir o órgão auditado;

II - participar de auditorias em órgãos e entidades em que membros da sua família, até o 3º grau, estejam ocupando posição diretiva, nem de auditoria onde houver anteriormente ocupado posto financeiro ou administrativo, sobretudo quando a situação superveniente for suscetível de atentar contra sua independência e objetividade.

Parágrafo único. A inobservância do disposto neste artigo sujeitará o servidor às penas disciplinares, previstas na Lei Complementar nº 053/2001, podendo os responsáveis por órgãos ou entidades representar a Controladoria contra excesso ou abuso cometido por servidor incumbido da fiscalização.

Art. 29 Além do estabelecido no art. 5º, e parágrafos, das Disposições Finais da Lei Nº. 284, de 10 de abril de 2001, e art. 24 da Lei nº. 499 de 19 de julho de 2005, a Controladoria Geral do Estado, no exercício de suas atribuições terá irrestrito acesso a todas as fontes de informações disponíveis em órgãos e entidades da Administração Pública Estadual inclusive a sistemas eletrônicos de processamento de dados.

§ 1º No atendimento do que dispõe este artigo os órgãos e entidades auditados, fiscalizados e avaliados adotarão providências no sentido de facilitar os trabalhos dos auditores proporcionando-lhe local adequado à execução dos serviços e franqueando-lhe acesso a todas as suas dependências administrativas e técnicas,

documentos, registros, relatórios, processos e arquivos não lhe podendo sonegar sob qualquer pretexto, informações necessárias ao desempenho de sua missão.

§ 2º Nenhum processo, documento ou informação, inclusive informatizados, poderá ser sonegado, sob qualquer pretexto, aos técnicos da Controladoria em suas pesquisas, consultas, auditorias e visitas técnicas.

§ 3º Em caso de sonegação, o Coordenador de Equipe oficiará ao dirigente do órgão ou entidade e comunicará ao Controlador Geral do Estado.

Art. 30 As auditorias, inspeções e visitas técnicas deverão, quando possível, ser realizadas concomitantemente aos fatos e atos fiscalizados.

CAPÍTULO XI DAS DISPOSIÇÕES GERAIS E FINAIS

Art. 31 No desenvolvimento das atribuições de fiscalização, auditoria e avaliação de gestão, na fase de monitoramento, quando forem detectadas situações irregulares, a Controladoria Geral do Estado notificará ou solicitará informações ao dirigente máximo do órgão ou entidade, visando à obtenção de esclarecimentos e justificativas ou à implementação de ação corretiva ou preventiva para o saneamento.

§ 1º As informações solicitadas e as recomendações formuladas aos órgãos ou entidades fiscalizados, auditados e avaliados serão atendidas nos prazos fixados pela Controladoria Geral do Estado, observando-se o máximo de:

I - 05 (cinco) dias, quando se tratar de pedido de informação, prorrogável por igual período, devidamente justificado;

II - 15 (quinze) dias, quando se tratar de solicitação de ação corretiva ou preventiva, prorrogável por igual período, devidamente justificado;

III - até 15 (quinze) dias, quando se tratar de inspeção e visita técnica por deliberação do Controlador.

§ 2º Os prazos a que se refere o parágrafo anterior poderão ser prorrogados pela Controladoria Geral do Estado, mediante solicitação fundamentada do dirigente do órgão ou da entidade pública.

§ 3º Na realização de vista técnica, inspeção ou auditoria a equipe de auditores poderá solicitar saneamento de falhas formais detectadas nos processos.

Art. 32 Os integrantes do quadro de servidores da Controladoria Geral do Estado sejam efetivos ou comissionados, não poderão participar de Conselhos Fiscais, Conselhos de Administração ou qualquer outro órgão colegiado de empresas públicas e privadas.

Art. 33 As atividades de assistência jurídica e representação judiciária serão exercidas pela Procuradoria Geral do Estado, nos termos da legislação.

Art. 34 Para o exercício do controle interno a Controladoria Geral considerará:

I - a estrutura e o funcionamento dos órgãos e entidades de sua circunscrição;

II - as peculiaridades das Autarquias e Fundações, bem como os objetivos, métodos, normas e natureza das Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista.

Art. 35 O controle interno a cargo da Controladoria Geral apreciará e compreenderá, ainda:

I - os níveis de endividamento dos órgãos e entidades fiscalizados, com a discriminação de suas fontes e usos, prazos de carência, de amortização juros e respectivo perfil da dívida;

II - a aplicação de recursos provenientes de operações de créditos, com o objetivo de observar sua produtividade e seus reflexos na economia estadual;

III - os resultados da ação governamental tendo em vista sua eficiência, eficácia e efetividade;

IV - o impacto da ação do Poder Público sobre a economia e a sociedade.

V - a aferição do cumprimento das metas do plano plurianual, a execução do programa de governo e do orçamento;

VI - a comprovação da legalidade e avaliação dos resultados quanto à eficiência, eficácia e efetividade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta;

VII - a manutenção do constante acompanhamento das operações de crédito, avais e garantias, bem como os haveres e direitos do Estado.

Art. 36 O Controlador Geral do Estado, observada a legislação pertinente, promoverá a movimentação interna do pessoal, objetivando o atendimento das necessidades da Controladoria Geral do Estado.

Art. 37 Aos servidores incumbidos da realização das atividades fiscalizatórias, indicados pelo Controlador, para desempenhar funções de auditoria, de inspeções e de visitas técnicas, deverão estar devidamente identificados, sendo garantida toda a logística ao desempenho de seu trabalho, assegurando-lhes as seguintes prerrogativas:

I - livre ingresso em órgãos e entidades sujeitas à circunscrição da Controladoria;

II - amplo acesso a todos os documentos e informações necessárias à realização de seu trabalho.

Parágrafo único. Nas atividades “*in loco*”, o Coordenador de Equipe de Campo requisitará aos dirigentes dos órgãos e entidades, por meio de ofício, os documentos e as informações necessárias à realização das atividades fiscalizatórias, assinando prazo para o seu cumprimento.

Art. 38 São obrigações do servidor que exercer funções específicas de Controle Interno da Controladoria:

I - manter no desempenho de suas tarefas, atitude de independência, serenidade e imparcialidade;

II - guardar sigilo sobre dados e informações obtidas em decorrência do

exercício de suas funções e pertinentes aos assuntos sob sua fiscalização, utilizando-os, exclusivamente, para a elaboração de relatórios e pareceres quando necessários, destinados ao Controlador Geral.

Art. 39 A equipe de campo, ao final da atividade fiscalizatórias elaborará relatório circunstanciado e minucioso, expondo claramente a análise fundamentada dos trabalhos.

§ 1º Os relatórios, assinados pela equipe técnica de campo, não devem expressar juízos pessoais imotivados e neles serão consignadas as constatações, indícios e informações relevantes recolhidos na auditoria, inspeção ou visita técnica.

§ 2º Na hipótese da atividade fiscalizatórias abranger gestões ou exercícios financeiros diferentes, o relatório deverá individualizar as responsabilidades dos gestores.

§ 3º O relatório Técnico de que trata este artigo deverá ser concluídos no prazo máximo de 15 (quinze) dias, após a conclusão dos trabalhos “*in loco*”, cabendo prorrogação quando devidamente justificada e autorizada pelo Controlador Geral do Estado.

§ 4º No caso de Auditoria Especial, e com a devida autorização do Controlador Geral do Estado o prazo acima mencionado pode ser superior a 15 (quinze) dias, considerando cada caso concreto.

§ 5º Em relação à Visita Técnica com características não alcançadas pelas demais modalidades de auditoria, será estipulado o prazo de 05 (cinco) dias, para elaboração do mencionado termo de vista.

Art. 40 Os servidores designados para realização das visitas técnicas, inspeções ou auditorias nos órgãos e entidades sujeitas á fiscalização da Controladoria Geral do Estado poderão sugerir a correção de falhas formais e outras inobservâncias correlatas sanáveis, para que haja o correto desenvolvimento de suas atividades institucionais, sem existir a necessidade de constar nos relatórios técnicos.

Art. 41 A Controladoria Geral do Estado editará normas complementares necessárias à efetivação deste Regimento.

Art. 42 Os casos omissos e as dúvidas que surgirem na aplicação do presente Regimento Interno, serão dirimidos pelo Controlador Geral do Estado.

Art. 43 Este Regimento entrará em vigor na data de sua aprovação por Decreto do Poder Executivo, podendo ser objeto de alterações, propostas à instância governamental, quando a sua implementação assim o impuser.

Art. 44 Revogam-se as disposições em contrário, em especial o Decreto nº 158, de 1º de novembro de 1991.