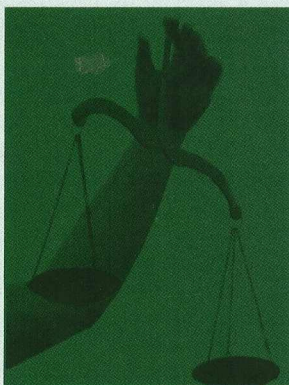


O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA: A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE



Maria Gorete Ferreira Sousa⁽¹⁾

RESUMO

O tema do controle remonta às mais antigas civilizações. No Brasil, a história do controle também não é recente. O ordenamento legal brasileiro prevê basicamente dois tipos de controle: o controle externo e o interno. O controle interno no âmbito da Administração Pública Brasileira é uma exigência legal. Este artigo foca o controle interno e destaca a Contabilidade como um instrumento importante para se alcançar tal mister.

PALAVRAS-CHAVE

Controle interno, Administração Pública, Contabilidade.

ABSTRACT

The theme of control has origin in ancient ci-

vilizations. The history of control is not recent in Brazil. The homeland law system points out two types of control, basically, the external control and the internal control. The internal control in Brazilian Public Administration is a legal requirement. The focus of this paper is the internal control and the Accounting as an important tool to one reaches this purpose.

KEYWORDS

Internal Control, Public Administration, Accounting.

1. INTRODUÇÃO

No âmbito da Administração Pública Brasileira, mormente nos tempos atuais, é manifesta a importância do controle uma vez que a firmeza, a transparência, a eficiência e a objetividade das ações dos gestores públicos perpassam obrigatoriamente pelas ações de controle.

Contudo, surgem questionamentos principalmente em relação a por quê, como, que tipo de controle implementar e quais os instrumentos necessários para tanto.

Presentemente assiste-se a inúmeros casos de impropriedades na execução dos gastos públicos em todos os níveis e entidades das esferas de governo. A corrupção e a malversação do dinheiro público estão na ordem do dia. Esses fatos clamam por uma discussão mais profícua sobre a temática do controle e principalmente pela implementação de mecanismos de controles mais eficientes para, se não evitar, pelo menos amenizar o atual estado de abusos e irregularidades na Administração Pública e que assolam a já combalida sociedade brasileira, que ao final das contas, como responsável pelo custeio do Estado, é quem tem de pagar pelos erros de administradores corruptos e sem compromisso com a causa pública.

O que a Administração Pública Brasileira necessita, acima de tudo, é de planejamento. Não tão-

¹Técnica de Controle Externo/TCE-PI, Especialista em Controles na Administração Pública

somente de como orgar e utilizar os recursos públicos, mas também de como controlar as suas ações com o propósito de usar racionalmente estes recursos e assim evitar tantos impropérios que têm lugar no âmbito administrativo em nosso País.

O controle interno da Administração Pública, por ser uma modalidade de controle realizado por órgão da própria Administração, isto é, integrante do aparelho do próprio Poder em questão, por estar mais próximo do dia-a-dia do meio administrativo e da sua problemática, é o que se abordará neste trabalho, até porque é o controle que a Administração Pública está obrigada a implantar em decorrência do que estatui o ordenamento legal brasileiro.

Neste contexto, é de suma importância entender a natureza do controle interno, como a Administração Pública, através do controle interno organizado, pode instituir medidas de controle e de quais instrumentos ela pode munir-se para realizar tal mister de forma efetiva.

O trabalho é de natureza estritamente teórica e de cunho informativo. Vale-se da pesquisa bibliográfica para expor a temática que explora, cujo objetivo é impor o resultado da análise bibliográfica, mostrando a importância significativa que o processo de controle interno bem instrumentalizado exerce sobre a Administração Pública, buscando-se, de uma forma consistente, analisar e discutir as informações apresentadas e esperando-se que possa contribuir para desenvolver um pensamento crítico sobre a temática focada e assim ajudar no aprimoramento dos sistemas de controle interno do setor público.

O trabalho está sistematizado em três partes. Primeiramente faz uma reflexão historiográfica acerca do controle de uma maneira geral, sobre os tipos de controle exercidos à luz da legislação de nosso País. Posteriormente procura-se esclarecer os preceitos legais sobre os quais se devem assentar a organização e conduta do controle interno no Brasil; faz também referência à importância da legislação e a responsabilidade no que pertine à gestão fiscal. Por derradeiro, faz uma explanação acerca da Contabilidade como um instrumento do qual o controle interno da Administração Pública pode municiar-se para o atingimento de um controle mais efetivo.

2. CONTROLE: DISCUSSÃO INICIAL

2.1 ASPECTOS CONCEITUAIS E HISTORIOGRÁFICOS

Hodiernamente, não se pode conceber a Administração Pública sem o controle efetivo dos atos da gestão que a gerenciam. O tema do controle na administração pública está a cada dia mais em pauta, principalmente diante do quadro atual de demandas que impõem em nosso País: o desperdício e o mau uso dos recursos

públicos, os altos índices de corrupção, com funestas consequências para a sociedade, a qual tem que pagar um alto preço por tais deficiências.

Mas o que se entende por Controle?

O Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa (HOLANDA FERREIRA, 1986, p. 469), em uma das acepções apresentadas, define controle (do francês *controler*) como a aceção de registrar, inspecionar, examinar ou do italiano *controllo* com a conotação de registro, exame. Semanticamente a palavra foi utilizada no âmbito comercial no sentido de inspeção ou exame levado a efeito nos papéis ou nas operações que teriam registro nos estabelecimentos comerciais.

Para Meirelles (1995, p. 570), "controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, de exercer sobre a conduta funcional de outro". Historicamente a idéia de controle sempre esteve relacionada à noção de fiscalizar, vigiar, corrigir, orientar, prevenir e sempre com o intuito de organização.

Cortas e Silva (1999, p. 20-21), discorrendo sobre a origem e evolução do controle aduz que:

A necessidade de controle dos gastos públicos é antiga, tendo surgido com a evolução do próprio homem. Dos primeiros grupos sociais evoluímos para comunidades baseadas em relações de troca. Com o fim de regular essas relações surgiu o mercado e a partir deste surgiram os governos, que passaram a funcionar como mediadores das relações entre os diversos mercados, impondo-lhes critérios, regras e limites prestabelecidos, como forma de garantir proteção ao próprio mercado e à comunidade. Da formação dos governos, adveio a necessidade de destinação de parcela dos bens produzidos pelas comunidades à conta desses governos — que posteriormente evoluíram para os impostos —, com vistas a suportar as despesas necessárias à sua manutenção e à administração dos negócios da comunidade e dos mercados envolvidos.

Posteriormente, com a maior intensidade da intervenção dos governos na vida e nas finanças privadas, surgiu a necessidade de estabelecimento de formas de fiscalização e controle dos atos dos governos e das despesas por eles efetuadas, tendo sido tais mecanismos de controle adotados em escalas e tempos diferentes pelos diversos povos, dependendo do grau de relacionamento existente entre os governantes e governados, via de regra precedidos de muitas lutas e conflitos.

A história do controle da atividade estatal remonta às antigas civilizações. Interessante abordagem a respeito pode ser encontrada em publicação editada pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, a qual resgata a história dos 50 anos de atuação daquele órgão e também propõe uma reflexão sobre o Tribunal de Contas do futuro:

[...] Os primeiros indícios de experiências de prestação de contas surgiram em regimes que tinham perfil eminentemente teológico. Na Índia, ainda no século XIII a.C., os sacerdotes estabeleceram sistemas de controle dos gastos do Estado. A previsão dos mecanismos estava no Código de Manu, documento que determinava as regras econômicas, administrativas, jurídicas e morais da sociedade. Entre os hebreus e os babilônios, havia regras parecidas na Legislação Mosaica e no Código de Hamurabi. Pesquisadores acreditam que também a China tivesse regras e até um órgão responsável pela verificação das despesas públicas na época.

Apesar do pioneirismo de hindus, chineses, hebreus e babilônios, o sistema de controle de gastos públicos que mais se assemelha aos atuais surgiu na Grécia. Lá, dois fatores contribuíram para o aparecimento dos mecanismos de fiscalização de gastos públicos. De um lado, o militarismo da sociedade fez crescerem os gastos bélicos. Assim, o orçamento estatal e o número de funcionários públicos necessários para manter o governo cresceram significativamente. Por outro lado, diz Marianna Montebello, no estudo *Os Tribunais de Contas e o Controle das Finanças Públicas*, “como as preocupações de ordem moral e política eram supervalorizadas em Atenas, os legisladores trataram de elaborar mecanismos de vigilância financeira que acabaram culminando com a institucionalização de duas comissões de auditores – os chamados logistas –, às quais competia o exame das contas dos magistrados incumbidos da administração financeira, exame este realizado após o término de seu mandato”.

Em dois de seus livros – *A Política e A Constituição de Atenas* –, Aristóteles destaca a necessidade de prestação de contas dos gastos feitos com recursos públicos. No segundo, prevê até punições para pessoas culpadas por prática de fraude ou desvio de dinheiro arrecadado com impostos. Na prática, porém, dificilmente seriam aplicadas punições em governantes de cidades-estado como as que formavam a Grécia Antiga. (TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA, 2006, p. 30-32)

Já no Brasil a história do controle não é recente. Há registros sobre o exercício desta atividade nos primórdios de nossa história.

No site do TCU – Tribunal de Contas da União (www.tcu.gov.br), encontra-se uma síntese bem didática sobre a história do controle no Brasil. Um trecho da mesma pode ser vislumbrado como segue:

A história do controle no Brasil remonta ao período colonial. Em 1680, foram criadas as Juntas das Fa-

zendas das Capitanias e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas a Portugal.

Em 1808, na administração de D. João VI, foi instalado o Erário Régio e criado o Conselho da Fazenda, que tinha como atribuição acompanhar a execução da despesa pública.

Com a proclamação da independência do Brasil, em 1822, o Erário Régio foi transformado no Tesouro pela Constituição monárquica de 1824, prevendo-se, então, os primeiros orçamentos e balanços gerais.

A idéia de criação de um Tribunal de Contas surgiu, pela primeira vez no Brasil, em 23 de junho de 1826, com a iniciativa de Felisberto Caldeira Brandt, Visconde de Barbacena, e de José Inácio Borges, que apresentaram projeto de lei nesse sentido ao Senado do Império.

As discussões em torno da criação de um Tribunal de Contas durariam quase um século, polarizadas entre aqueles que defendiam a sua necessidade – para quem as contas públicas deviam ser examinadas por um órgão independente – e aqueles que o combatiam, por entenderem que as contas públicas podiam continuar sendo controladas por aqueles mesmos que as realizavam.

Somente a queda do Império e as reformas político-administrativas da jovem República tornaram realidade, finalmente, o Tribunal de Contas da União. Em 7 de novembro de 1890, por iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, o Decreto nº 966-A criou o Tribunal de Contas da União, norteado pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia.

A Constituição de 1891, a primeira republicana, ainda por influência de Rui Barbosa, institucionalizou definitivamente o Tribunal de Contas da União, inscrevendo-o no seu art. 89 [...]. (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2006)

O controle interno propriamente dito foi institucionalizado no Brasil com o advento da lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a qual trouxe no seu bojo noções e conceitos importantes para a administração pública de nosso País. Além de cunhar as expressões controle interno e controle externo, definiu a universalidade do controle, ou seja, o alcance do controle a todos os atos e fatos administrativos quer se refiram às receitas quer às despesas.

Daí para diante a legislação brasileira, leia-se aqui as constituições federais e suas emendas e outras leis federais importantes, trouxeram preceitos importantes, institucionalizando, sedimentando e ampliando de forma paulatina o controle interno no cerne da Administração Pública em nosso País, buscando-se através de uma gestão gerencial, estribada preponderantemente nos princípios da economicidade, eficiência e eficácia, uma maior qualidade dos serviços públicos no Brasil. Um significativo avanço nesse sentido foi conseguido, principalmente com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, a qual deu nova luz à questão do controle aplicada à gestão da coisa pública.

2.2 OS TIPOS DE CONTROLE EXISTENTES NO BRASIL

A Constituição Brasileira é quem dita as regras no que se refere ao exercício da função de controle no âmbito da administração pública. Sendo assim, à luz do Texto Constitucional de 1988 distinguem-se dois os tipos de controle expressamente incidentes sobre esta administração, a saber: Controle Interno e Controle Externo.

O controle interno é aquele exercido pelos próprios órgãos do aparelho estatal, ou seja, é realizado pela própria administração de cada um dos Poderes, intra-organicamente. Assim, cada Poder dispõe de seu próprio controle interno. Como bem enfatiza Campelo (2004, p. 5), “o controle interno há de ser entendido como parte da gestão da coisa pública, constituindo-se, dessa forma, numa das mais importantes funções em tal processo”.

Esta modalidade de controle encontra fundamento nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal, como se demonstrará mais adiante, uma vez que a análise de sua importância se constitui no escopo deste trabalho.

O controle externo, por seu turno, é aquele exercido por órgão fiscalizador diverso, alheio, portanto, ao Poder então em questão. O artigo 71 da Carta Magna estabelece que o controle externo está a cargo do Poder Legislativo que o deve exercer com o auxílio do Tribunal de Contas.

A título esclarecedor vale ressaltar o que assinala Di Pietro (2000, p. 576) sobre a temática abordada: “É interno o controle que cada um dos Poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes. É externo o controle exercido por um dos Poderes sobre o outro”.

Citadini (1998, p. 5) ressalta algumas diferenças primordiais entre os dois tipos de controle aqui enfocados:

[...] o sistema de Controle Interno faz parte da Administração, subordina-se ao Administrador, tendo por função acompanhar a execução dos atos, indicando, em caráter opinativo, preventiva ou corretivamente, ações a serem desempenhadas com vistas ao atendimento da legislação.

Já o Controle Externo é exercido por órgão autônomo, independente da Administração, não participando, portanto, dos atos por ela praticados, cabendo-lhe, entre as funções reservadas pela Constituição, exercer a da fiscalização.

No exercício de sua fiscalização impõe-se-lhe o dever de verificar se os atos praticados pela Administração o foram na conformidade da lei, e esta verificação deve ser feita de forma abrangente, envolvendo os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais.

Diferença que também se ressalta diz respeito ao resultado do trabalho de cada sistema. Enquanto o sistema de Controle Interno tem caráter opinativo,

não obrigatório para a Administração, que pode ou não atender à proposta que lhe seja feita para alterar o modo ou forma de praticar determinado ato, - sem dúvida que ao não atender estará o Administrador assumindo o risco de sua decisão - no caso do Controle Externo, tem o Tribunal de Contas poderes para determinar correções que obrigam a Administração.

O controle externo, a cargo do Legislativo, é uma forma de controle permanente. Todavia, é interessante abordar o controle sobre os órgãos públicos levado a efeito pelo Poder Judiciário, o denominado controle jurisdicional, o qual, pelo seu modo de operar, também é de natureza externa. O controle jurisdicional, ao contrário do controle parlamentar, tem um caráter eventual e pode ser desencadeado, por exemplo, quando da ilegalidade ou ilegitimidade dos atos praticados pela administração. O controle jurisdicional encontra respaldo no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988, o qual reza o seguinte: “A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”. Este mandamento constitucional corporifica o chamado princípio da inafastabilidade do controle do Poder Judiciário.

Eis o que diz Medauar (2000, p. 461-462):

No tocante ao controle da administração, o preceito afirma a regra da unidade de jurisdição. Assegura a proteção judiciária como garantia dos direitos reconhecidos pelo ordenamento e como garantia contra a ameaça de lesão de direitos. A proteção judiciária representa um dos pilares do Estado de Direito, sobretudo como corolário do princípio da legalidade que norteia a atuação dos poderes públicos.

A mesma autora esclarece (2000, p. 460):

A expressão controle jurisdicional da Administração abrange a apreciação, efetuada pelo Poder Judiciário, sobre atos, processos e contratos administrativos, atividades ou operações materiais e mesmo a omissão ou inércia da Administração.

O controle jurisdicional caracteriza-se como controle externo, de regra “a posteriori”, repressivo ou corretivo, podendo apresentar conotação preventiva. É desencadeado por provocação (não existe jurisdição sem autor) e efetuado por juízes dotados de competência. (destaque da autora)

Dentre os remédios judiciais que se pode intentar no afã de se corrigir desvios de conduta da administração, pode-se citar o habeas corpus (art. 5º, LXVIII, da C. F.), o mandado de segurança individual ou coletivo (art. 5º, LXIX e LXX, da C. F.), o habeas data (art. 5º, LXXII, da C. F.), o mandado de injunção (art. 5º, LXXI, da C. F.), a ação popular (art. 5º, LXXIII, da C. F.), a ação civil pública (art. 129, III, da C. F.) e a ação direta de inconstitucionalidade, por ação ou omissão (arts. 102, I, “a” e 103, da C. F.) (MELLO, 2001).

Consoante anotado, a atividade de controle, seja interno ou externo, é ferramenta de que o Estado se mune para que os poderes se fiscalizem (no sentido de vigilância, orientação, correção) a si próprios e uns aos outros em prol de uma prática administrativa mais transparente, eficiente, moderna e que atenda ao interesse coletivo, fim maior da Administração. O controle, por este raciocínio vem a exercer um efeito catalisador da gestão da coisa pública.

3. O CONTROLE INTERNO E SUA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO BRASIL

O ordenamento jurídico nacional tratou com muita consistência a questão do controle interno da administração pública, dado ser ele o controle primário, realizado no âmbito de cada um dos poderes de maneira interna corporis, ou seja, a partir de dentro da própria administração. Sendo assim, cada um dos poderes tem o seu próprio controle interno, o qual é exercido por órgão de sua própria hierarquia administrativa.

3.1 A GÊNESE DO CONTROLE INTERNO: A LEI Nº 4.320/64

A exigência legal do controle interno deu-se por intermédio da Lei Federal nº 4.320/64. O controle interno, assim, não é temática recente no ordenamento pátrio. Consoante já salientado neste trabalho, esta Lei introduz a expressão controle interno no âmago da Administração Pública Brasileira. Além disso, estabelece normas de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços de todos os entes jurídicos de Direito Público Interno, quais sejam, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Em seu bojo, esta importante Lei define as competências para o exercício da atividade de controle no transcurso da execução orçamentária, individualiza a responsabilidade pelo controle, fazendo-o recair sobre cada agente responsável por bens e valores públicos, atribui ao Poder Executivo a incumbência do controle interno, além, é óbvio, de enfatizar a importância do planejamento orçamentário e do setor contábil para a otimização dos serviços prestados pela administração, o que está presente nos artigos 75 a 80 da Lei nº 4320/64.

3.2 O CONTROLE INTERNO SOB A ÓTICA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Brasileira de 1988 dá nova luz ao Controle Interno da Administração Pública no Brasil. A Lei Maior, atualmente em vigor, privilegia o controle interno das finanças públicas e por conseguinte,

a boa gestão pública, como algo nunca dantes vislumbrado no ordenamento legal brasileiro.

Ao estatuir a exigência da implementação de um Sistema de Controle Interno no âmbito de todas os poderes, a Lex Fundamental de 1988 enaltece a tese da vigilância dos atos e prevenção de abusos no cerne da Administração Pública e faz disso algo imperativo a ser alcançado. Também acentua o caráter gerencial do controle interno e fomenta, por assim dizer, a cultura de resultados como uma forma de se garantir o atingimento dos objetivos da administração, sem contudo, se descuidar da observância aos princípios fundamentais que a norteiam. Tal visão pode ser detectada nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988.

Um ponto importante a ser enfatizado é que a Constituição Federal de 1988 tirou do Poder Executivo (conforme prescrevia a Constituição Federal de 1967) a prerrogativa do controle interno, consoante se infere ao percorrer o artigo 74, o qual preceitua que tal controle deve ser exercido na forma de Sistema e de forma integrada pelos três poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário.

Reis (1997a, p. 349), citando a lição da Price Waterhouse, também se manifesta a respeito:

A obrigatoriedade de se manter um sistema de controle interno não é mais somente do Poder executivo. A Constituição de 1988 a estende também aos Poderes Legislativo e Judiciário, conforme o disposto no art. 74.

Além do seu próprio sistema de controle interno, os três Poderes manterão de forma integrada um outro sistema de controle, o que resultará na existência de três níveis de controle: o externo, executado pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União; o interno de cada um dos Poderes, e o interno-integrado, mantido em conjunto pelos três Poderes.

Evidentemente, o entendimento é que o que se estatui no art. 74 da Constituição Federal é válido para as entidades de direito público interno, isto é, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, com as devidas adaptações implementadas à organização administrativa de cada esfera governamental (REIS, 1997a). Nos municípios, a regulamentação constitucional do controle interno vem no artigo 31.

É assaz pertinente consignar que, não obstante tal mandamento constitucional, só bem recentemente os municípios brasileiros atentaram para a implantação do controle interno em suas administrações (atuando, contudo, de uma forma bastante precária e incipiente), principalmente em virtude da edição da Lei Complementar 101/00, ou LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual veio ultimar a implementação de tal controle na esfera municipal. A importância da LRF para a Administração Pública Brasileira será analisada mais contundentemente no tópico a seguir.

3.3 O CONTROLE INTERNO E A RESPONSABILIDADE FISCAL

A exigência legal para a implantação do controle interno veio mais veementemente com a edição da Lei Complementar 101/00 ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual foi sancionada pelo Presidente da República em 4 de maio de 2000, entrando em vigência na data de sua publicação (DOU, 5.5.2000), para “estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dar outras providências”.

Não se pode abordar o tema Responsabilidade Fiscal sem tocar na temática do controle, posto que é tão-somente através de eficaz Sistema de Controle de suas finanças que os entes federativos, através obviamente de suas administrações, podem alcançar o tão almejado equilíbrio fiscal e assim cumprir aos ditames da LRF, a qual é bastante taxativa no seu art. 1º, § 1º, quando preceitua:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Deduz-se do mandamento supra que o escopo da LRF nada mais é do que assegurar uma gestão responsável e transparente quanto ao uso dos recursos públicos através do fortalecimento de conceitos e de estruturas fundamentais da Administração Pública Brasileira. Para conseguir tal propósito, dentre vários parâmetros a serem considerados e adotados de forma efetiva está o controle da gestão fiscal. É de se inferir com este raciocínio que o controle é um dos sustentáculos da LRF, sem o qual o equilíbrio das contas públicas ficará comprometido.

A transparência na Administração Pública, cuja persecução pelo gestor público deve estar, doravante, na ordem do dia, dada as exigências da LRF, está intrinsecamente ligada à questão do controle. Como diz Moura (2000, p. 74): “A transparência é um dos instrumentos mais eficazes para a disciplina fiscal, e o controle, o meio mais propício para viabilizar a transparência”.

Zymler (1998, p. 18) também assevera que: “A questão do controle prende-se de maneira ontológica à necessidade de transparência no exercício do poder do Estado, exercido, hegemonicamente, pela Administra-

ção Pública, inserida no Poder Executivo”.

Indubitavelmente, todos os entes públicos de todos os Poderes da República, os quais estão sob a abrangência da LRF, terão que instituir e implantar o seu controle interno sob pena de não observar o que dispõe esta Lei e até receber as sanções que ela estabelece.

Destarte, como bem assevera Faccioni ((2001, p. 2)

Estou convicto, pela experiência de vida pública, que a implantação do Controle Interno é questão de sobrevivência para a Administração Pública. Para esta conclusão, não é necessário ser “letrado” em Administração Pública, pois a mera leitura da LRF mostra o seu escopo - o equilíbrio da contas públicas -, só se alcançará a partir da eficiência do Controle Interno. (destaques do autor)

É cediço que o objetivo principal da LRF é incrementar a economia do País, uma vez que ela foi concebida no auge da crise fiscal brasileira. O controle rigoroso e contínuo dos gastos públicos e uma severa disciplina fiscal são os indutores deste processo. A gestão fiscal responsável se constitui assim em um elemento preponderante para o restabelecimento do equilíbrio das contas públicas.

No que atine especificamente ao equilíbrio da gestão fiscal a LRF objetiva, de forma precípua:

- a. Incremento da Arrecadação através de uma efetiva cobrança de tributos;
- b. Controle dos gastos públicos através do estabelecimento de limites de gasto com pessoal e com serviços de terceiros;
- c. Redução do endividamento através da observância a certos limites e proibição de endividamento em curto prazo. Sendo assim, a administração não pode deixar restos a pagar sem a correspondente disponibilidade de caixa para cobertura.

Tais medidas são imprescindíveis para o saneamento das contas públicas. As mesmas redundam, inquestionavelmente, em maiores limitações e maior rigidez nas despesas públicas, para o que a Administração Pública necessita de imperiosa adequação em todas as esferas de governo.

Já se passaram alguns anos da edição da LRF e ainda se vêem administradores perseguindo os ditames impostos por esta Lei, principalmente por causa da carência ou mesmo completa ausência de um controle interno eficiente e eficaz em suas administrações.

É manifesto que ainda imperam em nosso País modos obscuros de administrar, sem observância ao aspecto legal e sem a prevalência do interesse público, sem falar na corrupção, este grande mal entranhado na Administração Pública Brasileira. Não há argumento maior do que este que impulse e reforce a necessidade premente de se institucionalizar e se constituir controles internos.

Portanto, imperiosa também é a necessidade de se fortalecer a dimensão ética na Administração Pública de nosso País através de práticas em que prevaleçam a eficiência e a transparência de ações. A LRF impõe ao administrador normas de conduta que propiciam isso. Mas para tanto, todavia, é relevante que se constitua um eficiente e eficaz Sistema de Controle Interno. É este que irá respaldar e instigar a correta conduta administrativa dos gestores públicos brasileiros, pois como bem enfatiza Moreira (2005, p. 4):

A Lei de Responsabilidade Fiscal e o Controle Interno convergem para o implemento de ações planejadas e transparentes, com procedimentos de gestão administrativas voltados à obtenção do equilíbrio orçamentário e financeiro.

Podemos afirmar que a Lei de Responsabilidade Fiscal criou o ambiente de seriedade administrativa que faltava para que os Controles Internos pudessem prosperar.

Desta forma, a Controladoria tornou-se um notável instrumento de modernização da Administração Pública [...].

A necessidade de um controle interno atuante é tão importante que a LRF prevê que o Relatório de Gestão Fiscal (art. 54), o qual o ente administrativo está obrigado a elaborar, terá que receber a anuência do Sistema de Controle Interno.

É de se concluir que a LRF inaugura um novo tempo para a Administração Pública Brasileira e representa um avanço para o controle das finanças públicas, na medida em que coíbe desmandos que comprometem a gestão governamental, através de uma prática administrativa responsável e com ênfase no fortalecimento do controle interno.

4. A CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE INTERNO

Quando se fala em instrumentalização do controle, de uma maneira geral quer-se abordar acerca dos instrumentos e/ou mecanismos que o sistema de controle em qualquer esfera de governo utiliza para reconhecer a situação em que se encontra a gestão dos recursos públicos em um dado momento.

Um dos instrumentos importantes que a Administração Pública utiliza para o exercício da atividade de controle interno é a Contabilidade. Para o cumprimento deste mister, a Contabilidade Governamental deverá organizar-se com o propósito de viabilizar informações relevantes, úteis, atualizadas e exatas aos administradores públicos, para que estes tenham elementos consistentes e de qualidade para a tomada de decisões de cunho administrativo, gerencial e financeiro, os quais redundarão em benefícios à coletividade.

Para Reis (1997b, p. 343)

A função da Contabilidade é produzir informações úteis e confiáveis para o exercício do controle e da avaliação de desempenho, com base em princípios ou regras que lhes são inerentes. Quanto à auditoria, sua função é verificar o cumprimento das obrigações, dos programas e da veracidade das informações geradas pela Contabilidade, bem como prevenir danos ou prejuízos ao patrimônio da entidade.

Machado Jr. e Reis (2002/2003), em comentários à lei 4.320, dizem que modernamente, a contabilidade é um processo que gera informações sobre o que a Administração Pública realizou, realiza ou realizará em termos financeiros. Para eles a Contabilidade é um processo possibilitador de informações úteis para a tomada de decisões, controle e avaliação de desempenho.

Para Reis (1997c, p. 331), a Administração Pública, ao fazer o planejamento do controle não pode prescindir da Contabilidade como importante instrumento para o desempenho desta atividade. Diz ele que:

A Contabilidade como processo gerador de informações deve ser organizada de maneira que as informações obedeçam aos princípios contábeis geralmente aceitos e que possuam as características que lhes são inerentes, entre as quais a da utilidade e a da confiabilidade, que permitam respostas claras e precisas às questões que lhes são formuladas pelos seus usuários, interno e externo. Assim, as informações deverão evidenciar os fatos ligados à administração financeira, patrimonial, orçamentária e operacional, que permitam o controle, a avaliação de desempenho e, conseqüentemente, tomada de decisões.

Consoante dito, para que a Contabilidade Governamental cumpra as suas funções específicas, deve se organizar de forma a observar regras, princípios e características que lhe são inerentes.

De acordo com Franco (1993, p. 172): “Em contabilidade, sob a titulação de princípios, na realidade recorreremos a preceitos, normas e regras convencionais para explicar a doutrina e a técnica contábil”.

O mesmo autor, citado por Reis (1997b, p.172) assim entende a finalidade básica dos princípios contábeis: “A finalidade prática dos chamados princípios contábeis é a de servir de guia ou parâmetros para o registro de fatos e a elaboração de demonstrações dentro de regras uniformes que facilitam a função informativa da Contabilidade”.

Segundo Machado Jr. e Reis (2002/2003, p. 191), “são características da informação contábil (orçamentária, financeira, patrimonial): **utilidade, confiabilidade, estabilidade ou consistência, objetividade, verificabilidade e a provisoriedade**”. (grifos do autor)

Na área governamental podem-se destacar como princípios importantes, os quais devem nortear a Contabili-

dade no exercício de suas funções informativas, os seguintes

- Princípio da Entidade Contábil

De acordo com este princípio o patrimônio da entidade não deve ser confundido com o patrimônio dos seus dirigentes.

- Princípio da Objetividade

Este princípio reza que todos os registros contábeis serão precedidos de documentos legais que lhes dê fundamento.

- Princípio da Consistência

Consoante este princípio a Contabilidade deve adotar procedimentos técnicos uniformes, de maneira a possibilitar a sua comprovação com maior clareza, permitindo, assim, uma maior confiabilidade e transparência dos registros efetuados.

- Princípio da Equidade

Este princípio proclama a exclusão de conflitos de interesse quando da escrituração contábil, de tal maneira que se preservem sempre os critérios de igualdade e moderação acima das aparências e formas.

- Princípio da Continuidade

De acordo com este princípio os procedimentos contábeis devem considerar a continuidade dos negócios da entidade, uma vez que esses negócios se renovam por meio de seu ciclo de operações e investimentos.

- Princípio da Evidenciação

Segundo este princípio as demonstrações contábeis deverão ser consolidadas registrando-se com clareza e transparência as informações necessárias para a avaliação das situações orçamentária, financeira e patrimonial da entidade.

- Princípio da Competência dos Exercícios

Por este princípio entende-se que as receitas e as despesas devem ser consideradas para a apuração do resultado do período a que se referirem e no momento de sua ocorrência. Não importa o momento que a receita foi recebida ou o momento em que a despesa foi paga. Para a determinação do resultado do período a realização da receita deve ser reconhecida quando bens ou serviços são transferidos a terceiros. As despesas devem ser registradas dentro do período e quando são consumidas.

- Princípio da Prudência

O princípio da prudência deve ser observado quando surgirem dúvidas sobre a correção dos valores a serem registrados. Devemos reconhecer o menor valor para o ativo e o maior valor para o passivo.

- Princípio da Oportunidade

A integridade dos registros é de fundamental importância para a análise dos elementos patrimoniais, pois todos os fatos contábeis devem ser registrados, incluindo os das filiais, sucursais e demais dependências de uma mesma entidade.

A obediência aos princípios contábeis da Contabilidade, na visão de Reis (1997b, p. 346)

[...] auxiliará a administração da entidade governa-

mental ou não, com ou sem fim lucrativo, a identificar as chamadas área-problema e nelas tomar as decisões que lhe são inerentes, a fim de melhor alcançar os objetivos delineados, evitando-se, assim, um duplo trabalho.

Para o autor citado acima (1997a, p. 351) a Contabilidade, como processo gerador de informações úteis e confiáveis, além de se organizar com observância aos princípios que a norteiam e as características que lhe são inerentes, os quais devem ser amplamente respeitados, deve considerar os seguintes aspectos para a consecução de seus propósitos:

1. A área de responsabilidade, onde se executam as ações em busca dos objetivos e resultados programados previamente;
2. Os órgãos como instrumentos institucionais para a concretização daqueles objetivos;
3. Os fundos alocados a fim de que os objetivos sejam concretizados;
4. O processo decisório, que estará centralizado ou descentralizado conforme a organização interna da entidade. De qualquer maneira, a confiabilidade das entidades governamentais levará em conta o disposto no art. 83, da lei nº 4.320 [...]

A Contabilidade Pública Aplicada à Administração Pública, seja na área Federal, Estadual ou Municipal tem definida os exercícios de sua funções na Lei 4.320, Título IX, Capítulos I ao IV (arts. 83 a 106). É interessante a análise de alguns artigos do capítulo I, os quais estabelecem as regras gerais a que os entes governamentais devem observar na geração de informações para o controle e avaliação da gestão patrimonial, as quais devem influir na tomada de decisões administrativas e à própria organização da Administração.

Em comentários à Lei 4.320, Machado Jr. e Reis (2002/2003, p.185-200) fazem explanações acerca dos artigos 83 a 89.

Em relação ao artigo 83 (2002/2003, p.185):

Mostra o artigo que a missão da contabilidade é de ordem universal, isto é, abrange todos os atos, (decisões) e fatos de gestão, (efeitos ou conseqüências) quer se trate da receita, da despesa, da administração ou guarda de bens e valores pertencentes **ou de propriedade da entidade governamental** (como os prédios, os dinheiros etc) ou a ela confiados (como as cauções, as arrecadações por conta de terceiros etc) [e] procura individualizar a responsabilidade de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens pertencentes à Fazenda Pública ou a ela confiados, o que obviamente constitui política acertada porque toda a responsabilidade é individual. [...] (grifo do autor)

Em relação ao artigo 84 (2002/2003, p.187):

A razão de ser deste artigo está, exatamente, no fato de a contabilidade ser o instrumento fundamental processador de informações para o controle, de modo que a lei, ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, lhe confia prioritariamente a realização das tomadas de contas ou, pelo menos, que lhe caiba a superintendência ou supervisão, como fez com a despesa, cujo pagamento só poderá ser efetuado se processado antes pelos serviços de contabilidade. [...]

Em relação ao artigo 85 (2002/2003, p.187-188):

Cuida o artigo de dispor sobre a organização, tanto administrativa quanto técnica, a fim de que suas funções possam ser executadas eficientemente.

Assim se faz ressaltar que o planejamento do controle gerencial e financeiro das entidades de Direito Público interno, deve ser realizado com o objetivo de atender à Administração com informações que lhe possibilitem verificar se as metas programadas estão sendo alcançadas como planejadas e providenciar as medidas necessárias caso os desvios sejam detectados.

Como instrumento do sistema de controle interno, a contabilidade obedece a regras próprias, que têm por escopo a evidência dos fatos ocorridos na Administração. [...]

A evidência através dos registros, e consequentemente das demonstrações contábeis, mediante os quais se toma conhecimento dos bens, direitos e obrigações que estão sob a responsabilidade de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem esses bens pertencentes às instituições públicas. [...]

Portanto, em vista das explanações acima, pode-se perceber que o objetivo fundamental da Contabilidade é proceder a todos os registro de operações que a entidade governamental realizar, do modo mais transparente e escorreito possível, a fim de tornar a Administração Pública mais eficiente e permitir um controle mais eficaz, pautado em informações confiáveis e exatas.

Para dar cumprimento aos preceitos legais citados, a contabilidade utiliza um sistema de contas, as quais gerarão informações sobre todos os atos praticados por agentes envolvidos com a administração.

Como bem dizem Machado Jr. e Reis (2002/2003, p. 188), em seus comentários à lei 4.320:

A organização do sistema de informações deverá ser executada sob a orientação de um plano de Contas, que será estruturado com base nas regras impostas por esta lei, nos **princípios fundamentais de contabilidade**, e nas exigências da Administração. (grifo dos autores)

Um sistema contábil e de contas bem estruturado reveste-se de grande importância para o controle das ações governamentais. Assim, a entidade governa-

mental deve se esmerar na instituição de um Plano de Contas claro e descritivo, já que este é um dos aspectos mais relevantes da organização contábil.

Piscitelli, Timbó e Rosa (2004, p. 299) bem definem Plano de Contas quando afirmam:

O Plano de Contas é o conjunto de títulos, previamente definidos representativos de um estado patrimonial e de suas variações, organizados e codificados com o objetivo de sistematizar e uniformizar o registro contábil dos atos e fatos de uma gestão, devendo permitir de forma precisa e clara, a obtenção dos dados relativos ao Patrimônio.

Abordando sobre a importância da organização da Contabilidade, Machado Jr. e Reis (2002/2003, p. 188) aludem, em seus comentários à lei 4.320, que:

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 dos 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 cumpre-lhe analisar e interpretar os resultados obtidos.

Para exercer as funções descritas, a contabilidade serve-se de mecanismo próprio que se denominou conta. As contas devem ser estruturadas tendo em vista os objetivos da entidade. Na Administração Pública a contabilidade deve ser estruturada de tal forma que cumpram as disposições desta lei, evidenciando os reais objetivos perseguidos pela Administração e as relações contábeis/jurídicas/econômicas.

Contudo, esclarecem que (2002/2003, p.188):

A organização do sistema de informação contábil depende, exclusivamente, das necessidades da administração da entidade governamental, União, Estado, Município, e o Distrito Federal, que estabelecerá de per si as regras específicas, observadas as normas gerais estabelecidas por esta lei.

Um bom Plano de Contas não pode ser rígido e inflexível. A rápida evolução dos aspectos inerentes à economia, à legislação e a circulação de informações de modo intenso e contínuo requerem um plano que proporcione uma maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados de modo a atender de forma dinâmica à evolução dos fatos e permitir a constante atualização dos elementos de informação.

Para Machado Jr. e Reis (2002/2003, p. 189), o planejamento contábil objetiva, sobretudo, permitir:

I - Conhecimento da composição patrimonial, a fim de ser analisada sob os aspectos quantitativo e qualitativo;

II - Conhecimento dos resultados obtidos nas operações das unidades de gestão nas atividades pelas

quais são responsáveis e desenvolvidas nas áreas de responsabilidade governamental;

III - O conhecimento das relações financeiras entre os Poderes constituídos e entre os órgãos da administração direta, indireta e fundacional integrantes da organização governamental e a consolidação das contas governamentais;

IV - Conhecimento dos direitos e obrigações de qualquer natureza, resultantes de leis, contratos, convênios, acordos e ajustes;

V - Conhecimento de bens e valores de qualquer natureza, pertencentes ou confiados à guarda ou custódia da entidade, bem como a localização da sua origem;

VI - O conhecimento dos custos dos serviços de qualquer natureza mantidos pela entidade, ou ainda da produção de produtos a fim de determinar a sua correlação com o serviço prestado ou com o produto e de orientar decisões na fixação dos preços e correções de desvios detectados;

VII - Conhecimento dos resultados da gestão de atividade financiadas com recursos financeiros constituintes de fundos especiais de qualquer natureza;

VIII - Conhecimento das receitas obtidas e das despesas realizadas, observando os respectivos períodos de ocorrência, fatos geradores e o correlacionamento existente entre ambos;

IX - Conhecimento da responsabilidade de todos quantos de qualquer modo arrecadem receitas, efetuem despesas ou guardem bens pertencentes ou confiados à entidade;

X - Comparações ou confrontos e verificações de qualquer natureza;

XI - Conhecimento do volume de operação e recursos movimentados por área de responsabilidade, bem como por toda a organização, através da consolidação das demonstrações das entidades que compõem o grupo estatal, sejam da administração direta, sejam da administração indireta;

XII - O conhecimento, a análise e a interpretação dos resultados orçamentário, primário, financeiro e econômico da gestão;

XIII - A elaboração das demonstrações contábeis, de caráter orçamentário, financeiro, patrimonial e gerencial para análises e avaliações de desempenho;

XIV - Acompanhamento da execução orçamentária.

No que concerne ao sistema de custos, além de ser uma exigência da Lei 4.320, a Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual exige da contabilidade governamental uma informação mais consistente e responsável, assim prescreve em seus artigos 4º e 50, in verbis:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

(...)

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

(...)

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

[...]

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Machado Jr. e Reis (2002/2003, p. 199-200), assim comentam a respeito:

[...] a administração manterá um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Ou seja, aplica-se um sistema de custos com vários objetivos: para fixação de preços de produtos ou de serviços; para se avaliar a eficiência da atuação de um determinado setor da administração; para apurar custos da execução de uma ação (construção de uma estrada, por exemplo), enfim, com vários objetivos.

É de se concluir que o sistema de custos é um dos instrumentos importantes a serem utilizados como mecanismo de controle e regulação da aplicação dos recursos públicos.

Quando se aborda a questão do sistema contábil e de custos, os quais estão relacionados pela própria dinâmica da contabilidade, não se deve esquecer que nos dias de hoje a informatização dos métodos e processos necessários à rotina dos trabalhos nesta área é um elemento imperativo, dada a rapidez com que as informações são introduzidas.

Vale frisar que a informatização dos diversos setores que compõem a entidade governamental é uma exigência do mundo moderno da qual nenhum gestor público pode descurar, até porque, atualmente, a ordem vigente é que todos os entes devem apresentar suas contas por meio eletrônico, evitando-se entregar aos órgãos responsáveis pelo controle uma "montanha" de papéis. Tal fato já é uma realidade em grande parte dos Estados brasileiros. O Tribunal de Contas do Estado do Piauí/TCE-PI, por exemplo, ao editar recentemente norma (Resolução TCE nº 1.605/07, de 13 de dezembro de 2007) em que prescreve que grande parte dos entes governamentais do Legislativo e do Executivo da Administração Pública Municipal sob sua jurisdição, a partir do exercício financeiro de 2008, devem obrigatoriamente prestar suas contas, informações e relatórios por via eletrônica e documental, deu um grande passo nesse sentido. A perspectiva é que em pouco tempo a prestação de contas será realizada somente por via eletrônica neste Estado para todos os entes sob a jurisdição do TCE-PI.

Na visão de Reis (1997a), no sistema de controle interno deve a Contabilidade ser organizada com o propósito de acompanhar a execução do orçamento nos aspectos financeiro e gerencial e também as operações extra-orçamentárias de natureza financeira ou não. O citado autor alega que para o seu bom funcionamento,

o controle interno necessita respaldar-se em um bom sistema de informações contábeis, escudando-se em dois importantes seguimentos, a saber:

- Contabilidade Financeira, a qual deve observar os princípios contábeis geralmente aceitos e cujas informações serão de interesse externo. Este tipo de Contabilidade tem a sua preocupação voltada para a entidade como um todo.
- Contabilidade Gerencial, que por sua vez tem a preocupação voltada para as partes da organização, não necessitando a sua informação observar os princípios contábeis geralmente aceitos. É uma Contabilidade de ordem mais administrativa, mais para uso interno. A Contabilidade Gerencial deve se apoiar em uma boa Contabilidade de Custos. (REIS, 1997, p. 333-334)

Machado Jr. e Reis (2002/2003) quando comentam a Lei 4.320 enfatizam que para o processamento de informações para controle e avaliação de desempenho a Contabilidade Pública desmembra-se, de maneira tradicional, em Contabilidade Orçamentária, Contabilidade Financeira e Contabilidade Patrimonial. Contudo, um subsistema que poderá surgir em definitivo, em razão dos incentivos que são evidentes na Lei Complementar 101 ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é o que se pode chamar de Contabilidade Gerencial, que na verdade nada mais é do que uma contabilidade mais administrativa, posto que as informações por ela processadas têm efeitos mais internos que externos e porque não está sujeita a formalidades como os demais subsistemas contábeis.

Os mesmos autores analisam que o próprio ordenamento legal brasileiro enfatiza a importância da contabilidade gerencial e financeira para o controle interno:

Em realidade, a Constituição [Federal], a própria LC 101/2000 e esta Lei 4.320 enfatizam nos seus respectivos textos, como já afirmado, a contabilidade gerencial e financeira cujo objetivo é o de preparar informações no sentido da verificação do cumprimento das metas estabelecidas e conseqüentemente do objetivo da entidade. (MACHADO JR. e REIS, 2002/2003, p. 172)

Como se pode depreender do exposto até o momento, o advento da Lei Complementar 101 ou LRF passou a dar maior visibilidade à Contabilidade, pelo fato de se exigir atualmente um maior volume de informações úteis para a avaliação qualitativa bem como do desempenho das atividades desenvolvidas pelos diversos entes administrativos.

No que concerne à LRF, por exemplo, esta lei exige da Contabilidade a elaboração de importantes documentos, os quais serão úteis para o controle e a transparência da gestão fiscal, tais como o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), este importantís-

simo, por sinal, posto que vai demonstrar se foram atingidas as metas e os limites definidos na LRF. É de bom alvitre frisar que esta Lei manda que seja dada ampla divulgação, inclusive em meio eletrônico, para facilitar o acesso ao público, a estes e outros instrumentos que todos os organismos públicos terão que elaborar. Portanto, não há como negar que a contabilidade é um importante instrumento de controle da Administração Pública.

No plano orçamentário a relevância da Contabilidade ainda é mais evidente, posto que a ela é atribuída a responsabilidade pelo processamento de informações para o controle e a avaliação de desempenho dos programas e ações dos governos, os quais estão materializados no Orçamento Público.

O Campo de aplicação da Contabilidade no âmbito governamental é vastíssimo, visto que é através das informações geradas por ela que depende a fidedignidade da gestão dos recursos públicos. A informação contábil é, assim, o elemento fundamental de todo a dinâmica das ações no cerne da Administração Pública, a qual se processa desde a elaboração, discussão e aprovação do Orçamento Público, seqüenciando com a programação financeira, materializando-se com a execução das atividades e projetos e complementando-se com a verificação da realização dos objetivos e metas de governo e a respectiva avaliação de seu desempenho.

5. INFERÊNCIAS FINAIS

O controle, no âmbito estatal, é uma atividade que remonta às mais antigas civilizações. No Brasil, o controle também não é uma atividade recente, e desde os primórdios de sua história, há registros de sua ocorrência.

O ordenamento legal brasileiro, mormente a Constituição Brasileira de 1988, cita que no âmbito da Administração Pública de nosso País devem existir dois tipos de controle, o controle externo, o qual é realizado pelo Poder Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o controle interno, realizado pela própria Administração. Uma outra modalidade de controle, caracterizada como controle externo, é o controle jurisdicional, efetuado pelo Poder Judiciário.

Legalmente, o controle interno surge no Brasil com a Lei 4.320/64. A partir da vigência da Constituição Federal de 1988, assim como da LRF, passou-se a exigir cada vez mais a transparência, eficiência e a responsabilidade na gestão pública, urgindo-se a necessidade de implantação de um controle governamental mais efetivo e atuante. Para o exercício da atividade de controle interno a Administração Pública deve dotar-se de certos instrumentos.

A Contabilidade é um importante instrumento de controle interno governamental, uma vez que é responsável por munir os gestores públicos de informações

consistentes, atualizadas e exatas, fornecendo subsídios para a tomada de decisões. Além do que, por fazer o registro de todos os bens, das receitas, dos investimentos e das despesas da entidade, assume um papel relevante no contexto do controle interno da Administração Pública, pois propicia o monitoramento diário da situação por que passa determinado ente em termos financeiros, patrimoniais, orçamentários e operacionais, permitindo, desta feita, respostas claras e precisas às questões que lhes são formuladas pelos seus usuários, interno e externo. É um instrumento importantes, sobretudo, porque permite o ajustamento e a correção de rumos, assegurando o atingimento das metas, programas e ações estabelecidos em planejamento governamental, além de subsidiar planejamentos futuros, uma vez que dota os gestores públicos de informações gerenciais que garantem a implementação de políticas públicas precisas, consoante as reais necessidades do Estado.

O controle interno da Administração Pública, quando se escuda em instrumentos como a Contabilidade para a consecução de seus intentos, é uma ferramenta imprescindível para o cumprimento do dever da boa e regular gestão da coisa pública.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. 26. ed. atual. e amp. Sarai-va, 2004.

_____. *Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, 5 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Quadro_Lcp.htm>. Acesso em: 11 ago. 2006

_____. *Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/QUADRO/1960-1980.htm>. Acesso em : 10 set. 2006.

CAMPELO, V. *A relação dos Tribunais de Contas com o controle interno*. 2004. Tese apresentada no III Seminário Geral das Instituições Supremas de Controle da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa. Fortaleza, 2004. Disponível em: <www.tribunaiscplp.gov.br/.../Tema%20I%20-%20Brasil%0-%20A%0Relação%20doc>. Acesso em: 25 out. 2006.

COTIAS E SILVA, A. A. *O Tribunal de Contas da União na história do Brasil: evolução histórica, política e administrativa (1890 - 1998)*. In: Prêmio Serze-

dello Corrêa 1998: Monografias Vencedoras / Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 1999. p. 19-141. Disponível em: <http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/PUBLICACOES/PUBLICACOES_INSTITUCIONAIS/PSC1998_AHISTORIADOTCU.PDF>. Acesso em: 2 out. 2006.

DI PIETRO, M. S. Z. *Direito Administrativo*. In: _____. *Controle da Administração Pública*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000. cap. 17, p. 575-644.

FACCIONI, V. J. *Sistema de controle interno da Administração Pública Municipal: proposta para instituir controle interno nas Administrações Municipais*. 2001. Painel apresentado no Encontro Nacional dos Tribunais de Contas. Belém, 2001. Disponível em: <http://www.tce.rs.gov.br/legislacao/controlado_interno/pdf/palestra.pdf>. Acesso em: 15 out. 2006.

FRANCO, H. *Contabilidade Geral*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

HOLANDA FERREIRA, A. B. de. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

MACHADO JR., J. T.; REIS, H. da C. *A Lei 4.320 Comentada*. 27. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1997.

MACHADO JR., J. T.; REIS, H. da C. *A Lei 4.320 Comentada: e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MEIRELLES, H. L. *Direito Administrativo Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MEDAUAR, O. *Direito Administrativo Moderno*. In: _____. *Controle da Administração Pública*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. cap. 18, p. 440-481.

MELLO, C. A. B. de. *Curso de Direito Administrativo*. In: _____. *O Controle da Administração Pública*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. cap. IV, p. 204-207.

MOREIRA, M. M. *O controle interno como paradigma da Administração Pública gerencial*. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 10, n. 890, 10 dez. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7569>>. Acesso em: 18 set. 2006.

MOURA, K. A. S. de. *A Lei de Responsabilidade Fiscal e o controle pelos Tribunais de Contas*. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 37, n. 4, p. 73-80, out./dez. 2000.

PIAUÍ. *Tribunal de Contas do Estado*. *Resolução nº 996, de 26 de outubro de 2006*. Altera a Resolução TCE nº 1.276, de 16 de dezembro de 2004. Disponi-

vel em: <<http://www.tce.pi.gov.br/sagres/Resolucao%20nº%20996-2006.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2006.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F.; ROSA, M. B. **Contabilidade Pública**. 8. ed. rev. amp. e atual. até maio de 2004. São Paulo: Atlas, 2004.

REIS, H. da C. Áreas e Centros de Responsabilidade no Controle Interno das Entidades Governamentais. In: MACHADO JR., J. T.A.; REIS, H. da C. **A Lei 4.320 Comentada** (leitura complementar). 27. ed. Rio de Janeiro:IBAM, 1997a. p. 348-362.

_____. Em busca da Transparência na Contabilidade Governamental. In: MACHADO JR., J. T.A.; REIS, H. da C. **A Lei 4.320 Comentada** (leitura complementar). 27. ed. Rio de Janeiro:IBAM, 1997b. p. 338-347

_____. Auditoria Governamental: uma visão de qualidade. In: MACHADO JR., J. T.A.; REIS, H. da C. **A Lei 4.320 Comentada** (leitura complementar). 27. ed. Rio de Janeiro:IBAM, 1997c. p. 329-337.

SILVA, De P. e. **Vocabulário Jurídico**. 17ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Conheça o TCU-História**: Breve histórico. Disponível em: <http://www2.tcu.gov.br/portal/page?_pageid=33,208335&_dad=portal&_schema=PORTAL>. Acesso em: 30 set. 2006>. Acesso em: 30 set. 2006.

TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA. **Tribunal de Contas de Santa Catarina: 50 anos de história**. Florianópolis : Tribunal de Contas, 2006.

ZYMLER, B. Questões de controle. Controle das finanças públicas no Brasil: visão atual e prospectiva. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, DF, v. 29, n. 76, p. 15-72, abr./jun. 1998. Disponível em: <http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/PUBLICACOES/PUBLICACOES_PERIODICAS/REVISTA_TCU/REVISTA_A0076.PDF>. Acesso em: 13 out. 2006.t