

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA

O PAPEL DO CONTROLE INTERNO NO CICLO DE GESTÃO PÚBLICA: O CASO DA  
CONTADORIA E AUDITORIA-GERAL DO ESTADO

DOUGLAS RONAN CASAGRANDE DA SILVA

SANTA MARIA, RS, BRASIL

2016

O PAPEL DO CONTROLE INTERNO NO CICLO DE GESTÃO PÚBLICA: O CASO DA  
CONTADORIA E AUDITORIA-GERAL DO ESTADO

DOUGLAS RONAN CASAGRANDE DA SILVA

Artigo apresentado ao curso de Especialização em Gestão Pública do  
Departamento de Ciências Administrativas do Centro de Ciências Sociais e Humanas da  
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS) como requisito parcial para obtenção do  
grau de Especialista em Gestão Pública.

Orientadora: Dra. Vânia de Fátima Barros Estivaleta

Santa Maria, RS, Brasil

2016

Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Departamento de Ciências Administrativas  
Curso de Especialização em Gestão Pública

A comissão Examinadora, abaixo assinada  
aprova o artigo:

O PAPEL DO CONTROLE INTERNO NO CICLO DE GESTÃO PÚBLICA: O CASO DA  
CONTADORIA E AUDITORIA-GERAL DO ESTADO

Elaborado por  
Douglas Ronan Casagrande da Silva

Como requisito parcial para obtenção do grau de especialista em Gestão Pública

COMISSÃO EXAMINADORA:

Vania de Fatima Barros Estivaleta, Dra. (Professor Orientador)

Gilnei Luis de Moura. Dr. (Examinador)

Marta Olivia Rovedder de Oliveira, Dra. (Examinador)

Ivo Elesbão, Dr. (Suplente)

Santa Maria, 06 de janeiro de 2016

Área Temática: Gestão Pública

## O Papel do Controle Interno no Ciclo de Gestão Pública: O Caso da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado

Resumo: Este trabalho se propõe a realizar um estudo sobre a posição e a função do controle interno na gestão pública, tendo como foco o órgão central do sistema de controle interno do Estado do Rio Grande do Sul, a partir da análise de sua composição, estrutura e funções institucionais. Ao final, pretende-se identificar alguns dos principais desafios tomando-se por base estudos relacionados a outros órgãos de controle interno estaduais e da União e efetuar proposta de resolução dos problemas advindos destas questões.

Palavras-chave: controle interno; controle interno na Administração Pública, auditoria governamental, gestão pública, auditor do estado

Abstract: This paper aims to perform a study on the hierarchical position and the role of internal control in public administration, focusing on the internal controls system central agency of Rio Grande do Sul state, based on an analysis of its composition, structure and institutional functions. At the end, we intend to identify some of the key challenges of the internal control in Rio Grande do Sul state using as a basis studies related to other state internal control agencies and to the federal government agency and make proposals for solving the problems arising from these issues.

Key-words: internal controls, internal controls in the public management, government auditing, public management, state auditor

### **1 INTRODUÇÃO**

A partir do momento que decide administrar uma organização, seja ele uma empresa, uma repartição pública ou mesmo um Estado interno, o gestor passa a lançar mão das ferramentas da Administração, de empresas ou pública, e a aplicar as funções administrativas: planejamento, organização, direção e controle. Toda a literatura neoclássica da Administração se baseia no processo administrativo para explicar como as várias funções administrativas são desenvolvidas nas organizações.

Neste contexto, destaca-se a função controle, a qual cabe verificar se as metas e objetivos estabelecidos na fase de planejamento foram atingidas por meio das funções de organização e direção implementadas. Destarte, o controle é a função administrativa que monitora e avalia as atividades e os resultados alcançados para assegurar que o planejamento, a organização, e a direção sejam bem-sucedidos. Fundamental em uma organização é que essa

função administrativa seja exercida não apenas ao final do ciclo de gestão, mas sim, ao longo deste, buscando, sempre que possível, corrigir as inconformidades antes mesmo de sua ocorrência (CHIAVENATO, 2012).

Na Administração Pública, dado o caráter sensível dos recursos com o qual o gestor trabalha diariamente, a função de controle assume importância ainda maior, visando coibir erros ou fraudes que levam à incorreta gestão dos recursos públicos, culminando em serviços públicos de má qualidade e atendimento precário ao cidadão. O controle interno, neste âmbito, é a materialização da função controle em órgãos organizados especificamente para o fim de proteger os recursos públicos, garantindo sua adequada e regular aplicação.

No Estado do Rio Grande do Sul, cabe à Contadoria e Auditoria-Geral do Estado (CAGE) esta importância missão, que traz consigo a necessidade premente de constante evolução e desenvolvimento, dado o surgimento das novas tecnologias, recursos públicos cada vez mais exíguos e a intolerância social cada vez maior com relação à corrupção e, notadamente, a gestão ineficiente do dinheiro público. Tais necessidades fazem emergir desafios para uma atuação dotada de maior eficácia e efetividade, os quais foram objeto do presente estudo.

Visando atingir os objetivos propostos, realizou-se uma pesquisa de caráter descritivo e de cunho qualitativo. A estratégia de coleta de dados baseou-se em análise documental e observação participante e os dados foram analisados à luz do referencial teórico sobre o tema abordado no estudo.

## **2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO E O CICLO DE GESTÃO PÚBLICA**

O planejamento serve para definir os objetivos e decidir sobre os recursos e as tarefas necessárias para alcançá-los adequadamente. Segundo Chiavenato (2012), o trabalho do administrador não se restringe ao presente, ao atual, ou ao corrente; ele precisa extrapolar o imediato e projetar-se para a frente. Portanto, o planejamento está voltado para o futuro, e é para ele que a organização deve estar preparada a todo instante.

No Ciclo da Gestão Pública, consoante Paludo (2010) consiste em estabelecer onde e em que investir a médio e longo prazos, evidenciando as ações a serem mantidas, neste período, oriundas dos investimentos iniciais. Durante esse processo de planejamento são estabelecidos as Diretrizes (onde investir), os Objetivos (Para quê e por quê investir) e as Metas (em que Investir) a serem atingidos pela Administração Pública.

A função administrativa de direção está relacionada à maneira pela qual os objetivos devem ser alcançados, isto é, por meio da atividade das pessoas e da aplicação dos recursos que compõem a organização. Após definir os objetivos, traçar as estratégias para alcançá-los, estabelecer o planejamento e estruturar a organização, cabe à função de direção colocar tudo em marcha (CHIAVENATO, 2012).

Por sua vez, a função de organização, na visão de Chiavenato (2012), significa o ato de organizar, estruturar e integrar os recursos e os órgãos incumbidos de sua administração e estabelecer relações entre eles e suas atribuições, de modo a atingir as metas e objetivos pré-estabelecidos na fase de planejamento.

Finalmente, o controle, função objeto deste estudo, é a etapa final do Processo Administrativo, embora o processo seja cíclico e constantemente retroalimentado (figura 1).

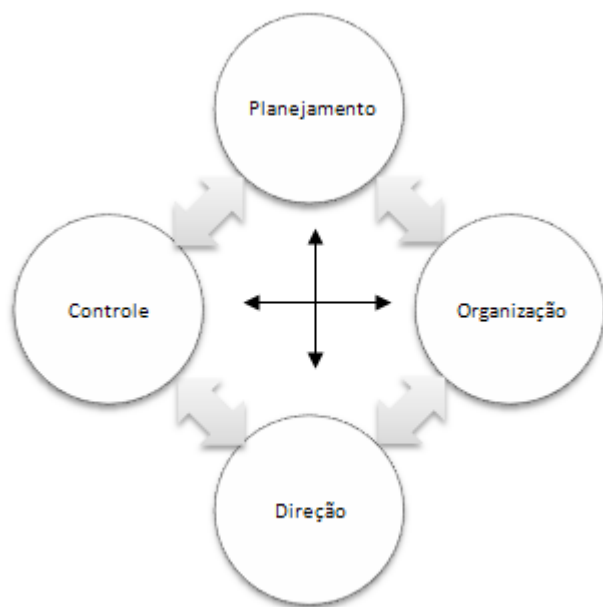


Figura 1: O processo administrativo, ciclo da gestão.

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de Chiavenato (2012).

Conforme o COSO (2004), os objetivos do Controle Interno são garantir a efetividade e a eficiência nas operações, garantir a confiabilidade nos relatórios financeiros e garantir o atendimento às leis e aos regulamentos aplicáveis, sendo predominantemente preventivo.

No Ciclo de Gestão, Paludo (2012) afirma que ela se refere à etapa do monitoramento (acompanhamento e revisão), visando ao efetivo desempenho de uma política pública, sendo o momento a verificação da execução física e financeira inicialmente planejadas e da proposição de ação corretiva do desempenho de uma política pública.

### 3 A FUNÇÃO CONTROLE E O CONTROLE INTERNO

Controle é uma palavra proveniente do francês *controler*, que significa registrar, inspecionar e/ou examinar, ou então do italiano *controllo*, que significa registro e/ou exame. O controle é o conjunto de métodos e ferramentas que os agentes da empresa utilizam para manter a trajetória de modo a alcançar os seus objetivos. Os executivos não podem aplicar as técnicas de controle sobre coisas passadas, porém devem utilizar os conhecimentos adquiridos com os acontecimentos para delinear novas estratégias e ações futuras dentro do ciclo de negócios da empresa. (GIL, ARIMA & NAKAMURA, 2013)

Portanto, conforme Gil et. al. (2013) o controle tem o sentido de uma fiscalização organizada no próprio estabelecimento para controlar os negócios que estão realizando no cotidiano, por meio de conferências e registros a qualquer momento.

Num ciclo de negócios de uma organização, o controle é decorrente do processo de planejamento. Portanto, a organização teria de ser controlada por meio de ferramentas que assegurem a execução de processos e os direcionem dentro dos objetivos traçados pela alta administração.

A função de controle tem por finalidade assegurar que as coisas sejam feitas de acordo com as expectativas ou conforme o que foi planejado, organizado e dirigido, assinalando as faltas e os erros a fim de repará-los e evitar sua repetição.

Além disso, o controle não é somente uma quarta fase do planejamento, mas um item que acompanha todas as etapas do processo administrativo, ou seja, o planejamento, a organização e direção. Com isso, para que o controle seja efetivo, deve possibilitar a correção de falhas atuais e prevenção de futuros erros.

Consoante Chiavenato (2012), a finalidade do controle é assegurar que os resultados do que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos.

A essência do controle reside na verificação, se a atividade controlada está ou não alcançando os objetivos ou resultados desejados. Assim, o controle consiste basicamente em um processo que guia a atividade exercida para um fim previamente determinado.

O processo de controle apresenta quatro etapas ou fases: 1) estabelecimentos dos objetivos ou padrões de desempenho; 2) avaliação ou mensuração do desempenho atual; 3)

comparação do desempenho atual com os objetivos ou padrões estabelecidos; e 4) tomada de ação corretiva para corrigir possíveis desvios ou anormalidades (CHIAVENATO, 2012).

O processo de controle se caracteriza pelo seu aspecto cíclico e repetitivo. Na verdade, o controle deve ser visualizado como um processo sistêmico em que cada etapa influencia e é influenciada pelas demais.

Castro (2010) afirma que o controle interno – ou controle interno administrativo – representa a segurança do administrador. É fundamental para o gestor público, porque este responde – com seus bens e sua reputação – pelos atos que realiza ou delega a terceiros para praticar em seu nome.

O administrador, no caso, gestor público, precisa estabelecer controle em todos os níveis e de forma prévia para dar suporte a todos os seus atos decisórios.

Segundo a aceção do AICPA – Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados “o controle interno compreende o plano de Organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.”

#### **4 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Chiavenato (2012) assevera que, no âmbito da Administração, a Constituição da República, ao regulamentar o controle dos gastos públicos, estabeleceu em seus artigos 70 a 74, mormente, dois tipos de controle: o externo e o interno.

Por controle externo, entende-se aquele exercido pelo Poder Legislativo, auxiliado pelos Tribunais de Contas da União, dos Estados e dos Municípios (onde houver). O controle interno é assim chamado por ser exercido pelo próprio Poder. Desse modo, as três esferas da Administração Direta e as Entidades da Administração Indireta e mantêm Órgãos com a finalidade precípua de controlar seus próprios gastos (CHIAVENATO, 2012).

A definição trazida pela Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é de que o controle interno compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com as finalidades de, entre outras, salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais e auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações, conforme a Resolução CFC nº 1.135/08.



Na Administração Pública, o controle é visto como um instrumento da democracia. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, em seu artigo 15, afirma que: “A sociedade tem o direito de pedir contas a todo o agente público sobre sua administração”, consagrando o princípio da Transparência.

Para Meirelles (1999), controle, na administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro. É todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. É, na sua plenitude, um controle de legalidade, conveniência, oportunidade e eficiência.

Na concepção de Lima (2011), o controle interno é ferramenta de capital importância. Sua natureza eminentemente preventiva torna seu fortalecimento medida estratégica para a substancial redução de fraudes e irregularidades na gestão pública.

O sistema de controle interno na administração pública brasileira foi instituído pela Lei nº 4.320/1964. Seu artigo 76 previu que o Poder Executivo exerceria os três tipos de controle – prévio, concomitante e subsequente, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas. O art. 78 da mesma lei estabeleceu que além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, pode haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal atribuiu novas responsabilidades ao controle interno. Assim, em seu art. 54, estabelece que os Relatórios de Gestão Fiscal, quadrimestrais, assinados pelos titulares dos Poderes e órgãos mencionados no seu art. 20 (Tribunal de Contas, Ministério Público e Tribunais Superiores) serão também assinados pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno. Adiante, o artigo 59 atribui ao Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, a fiscalização do cumprimento das normas da gestão pública.

Segundo Lima (2012), é necessário, para efetivamente cumprir sua importante missão, que o controle interno esteja devidamente aparelhado, com servidores de carreira, adequadamente remunerados e motivados. Neste sentido, o Estado do Rio Grande do Sul promulgou a Lei estadual nº 13.451/2010 – Lei Orgânica da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do RS, regulamentando a Carreira de Auditor do Estado e dando status de Subsecretaria da Fazenda a seu Órgão Central de Controle Interno, a CAGE.

## 5 CONTROLE INTERNO NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL E A CONTADORIA E AUDITORIA-GERAL DO ESTADO

A Constituição Federal de 1988 determina, por meio de seu artigo 74, que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão sistema de controle interno com a finalidade de, entre outras, avaliar o cumprimento das metas dos planos plurianuais, a execução dos programas de governo e orçamentos, comprovando a legalidade e avaliando resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública. Ademais, o § 1º do mesmo artigo dispõe a obrigatoriedade de dar ciência ao Tribunal de Contas da União sobre quaisquer irregulares que tomarem conhecimento, sob pena de responsabilidade solidária.

A Constituição Estadual do Rio Grande do Sul, em seu artigo 76, reproduziu integralmente as disposições da Constituição Federal, determinando, entretanto, que o Sistema Controle Interno do Estado do Rio Grande do Sul terá “organização uma e integrada, compondo órgão de contabilidade e auditoria-geral do Estado, com delegações junto às unidades administrativas dos três Poderes”.

A Contadoria e Auditoria-Geral do Estado – CAGE é, portanto, o órgão constitucional do sistema de Controle Interno, atuando com delegações junto às unidades administrativas dos três Poderes do Estado.

É primeiro órgão de controle interno estadual de Brasil, tendo sido criado pela Lei estadual 521, de 28 de dezembro de 1948, a 67 anos, portanto, como Contadoria-Geral do Estado, tendo a Auditoria sido acrescentada a partir de março de 1970 (Decreto nº 20.193, de 03 de março de 1970). O Regime Jurídico do órgão é definido pela Lei Complementar nº 13.451/2010 do Estado do Rio Grande do Sul, a qual define, já em seu artigo primeiro, a posição institucional e a função primordial do órgão:

*Art. 1.º A Contadoria e Auditoria-Geral do Estado – CAGE, órgão de execução subordinado à Secretaria da Fazenda, instituição de caráter permanente vinculada ao interesse público como atividade essencial ao funcionamento do Estado, organizada sob a forma de sistema, obedecerá ao regime jurídico especial estabelecido por esta Lei Complementar.*

*Parágrafo único. A Contadoria e Auditoria-Geral do Estado - CAGE é o órgão central do sistema de controle interno do Estado, de que trata o art. 76 da Constituição Estadual, com funções institucionais junto aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e ao Ministério Público. (grifei)*

Lima (2011) destaca que, no Rio Grande do Sul, a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado tem a seu encargo o controle interno dos três poderes estaduais, fato único dentre os órgãos centrais de controle interno dos estados brasileiros.

Tal modelo de atuação faz com que a CAGE tenha a possibilidade de auxiliar a gestão do Estado de forma linear e uniforme, atuando na normatização e no controle da gestão pública sob os aspectos constitucionalmente determinados. Os benefícios do modelo adotado pelo Estado do Rio Grande do Sul, por meio da CAGE, de um sistema de controle interno integrado e atuando com excelência são inumeráveis (SILVA, 2002).

## **5.1 ESTRUTURA DO ÓRGÃO**

O sistema idealizado e concebido para o Estado se traduz em uma estrutura integrada, segundo a qual o órgão central mantém delegações, denominadas seccionais ou setoriais da CAGE, junto aos órgãos (secretarias de estado ou órgãos autônomos) e entidades (administração indireta: autarquias, fundações e sociedades de economia mista), respectivamente (SILVA, 2002).

Conforme Silva (2002) e essas unidades representam o órgão central do sistema e a elas compete orientar os administradores quanto à organização e funcionamento dos controles contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais, bem como exercer a fiscalização sobre os atos de gestão.

Nos termos do artigo 1º da Lei estadual nº 13.451/2010, a CAGE é órgão de execução subordinado à Secretaria da Fazenda. O órgão possui carreira de estado própria, denominada “Auditor do Estado”, cujo regime jurídico se dá pela Lei estadual nº 13.451/2010 sendo chefiada pelo Contador e Auditor-Geral do Estado, com prerrogativas de subsecretário, escolhido dentre membros da carreira de Auditor do Estado, própria do órgão. Sua estrutura funcional-hierárquica é determinada pelo Decreto Estadual nº 47.590/2010:

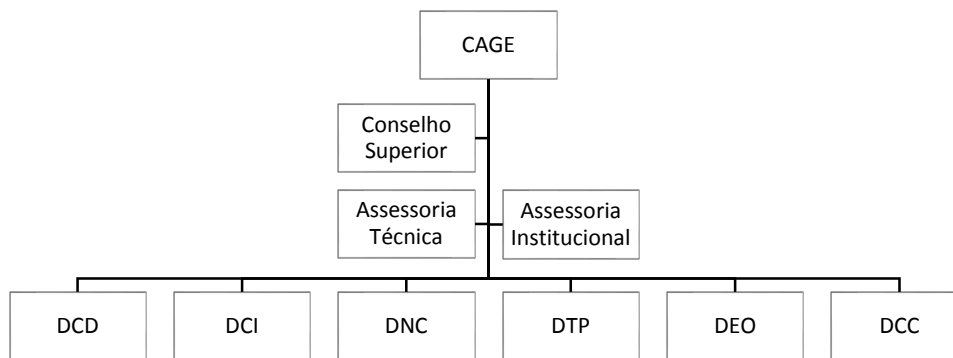


Figura 2: Estrutura Simplificada da CAGE

Fonte: produzido pelo autor com base no Decreto Estadual nº 47.590/2010

Cabe à Divisão de Controle da Administração Direta (DCD), por meios de suas seções de Controle Contábil, Análise de Riscos, Suporte às Seccionais e as próprias Seccionais, realizar o controle interno dos órgãos da Administração Direta nos três Poderes, Ministério Público, Defensoria Pública, ao passo que à Divisão de Controle da Administração Indireta (DCI) incumbe, através das Seções de Administração e Revisão Técnica, Consultoria, Planejamento e Logística, Delegações e Setoriais, o controle interno das entidades da Administração Indireta do Estado.

Por sua vez, a Divisão de Normatização e Informação Contábil (DNC) é responsável por emitir instruções normativas visando a uniformização dos procedimentos contábeis no âmbito da administração pública do Estado do Rio Grande do Sul e por elaborar o Balanço Geral do Estado e todos os demonstrativos contábeis exigidos tanto pela legislação de s responsabilidade fiscal quanto pelas leis de contabilidade pública vigentes no país.

À Divisão de Tecnologia e Projetos (DTP) cabe realizar a administração dos sistemas de tecnologia de informação de contabilidade e controle do Estado, notadamente o sistema FPE – Finanças Públicas do Estado, o qual congrega a contabilidade, a administração financeira e patrimonial, além das bases de dados para informações gerenciais de receita, despesa e custos do Estado. Outrossim, à DTP incumbe estar à frente de projetos que envolvam a implantação de novas soluções de tecnologia referentes a sistemas de controle interno e finanças no âmbito do Estado.

A Divisão de Custos e Controle Especiais (DCC) é a divisão responsável pela implantação, administração e controle da Contabilidade de Custos do Estado do Rio Grande do Sul, bem como o controle de Cadastros Especiais de Controle Interno, como o CADIN –

Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público estadual e o CFIL – Cadastro dos Fornecedores Impedidos de Licitar com o estado.

Por fim, a Divisão de Estudos e Orientação (DEO) funciona como a referência normativa e informativa do órgão, de onde são emanadas as orientações e informações que servem como guia aos gestores na implementação de suas políticas, bem como as normas referentes ao controle, licitações, contratações e fiscalização de convênios e contratos a serem seguidas por todos os órgãos e entidades do Estado do Rio Grande do Sul.

## **5.2 FUNÇÕES INSTITUCIONAIS**

As funções institucionais da CAGE encontram-se estabelecidas em rol não exaustivo de 35 incisos presentes ao artigo 2º da Lei estadual nº 13.451/2010, refletindo uma miríade de funções que faz da CAGE um órgão multidisciplinar de competências altamente complexas, que podem ser resumidas em macro funções que propusemos:

### **5.2.1 Controladoria e Contabilidade Governamental**

O CONACI (2014) conceitua a controladoria como a função que tem por finalidade orientar e acompanhar a gestão governamental, para subsidiar a tomada de decisões a partir da geração de informações, de maneira a garantir a melhoria contínua do gasto público.

Segundo o CONACI (2014), as principais atividades desta função relacionam-se com a elaboração de normas e orientações para uniformizar entendimentos, apoio. Quanto à geração de informações para a tomada de decisões, a CAGE o faz por meio da contabilidade, em relação à qual também é o órgão central do Estado do Rio Grande do Sul.

Consoante Castro (2010) “a Contabilidade caracteriza-se por um conjunto de procedimentos ordenados e concretos aplicáveis na busca do objetivo específico que é a informação”. O autor afirma, outrossim, que a contabilidade é a parte mais segura das informações produzidas na entidade, traduzindo-se em importante instrumento para subsidiar os dirigentes, dar transparência à sociedade e garantir a fidedignidade aos órgãos de controle interno e externo.

A CAGE é um órgão essencialmente contábil por natureza. Desde sua criação em 1948, exerce a função de órgão central de contabilidade do Estado do Rio Grande do Sul, tendo a auditoria sido incluída em 1970.

No exercício desta importante competência, a CAGE realiza, por meio de seus sistemas de informação contábil e gerencial, o controle e acompanhamento da execução orçamentária, exerce o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado, realizando todos os procedimentos relativos à relevação contábil da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, no âmbito dos três Poderes.

Entre as principais atribuições ligadas a esta macrofunção, está o levantamento do Balanço Geral do Estado e do Balanço Consolidado do Setor Público Estadual, assim como a análise, interpretação e avaliação dos elementos integrantes destes e dos balanços das entidades públicas estaduais; a elaboração, supervisão e revisão dos demonstrativos do Estado, exigidos legalmente, assim como pelos outros órgãos de controle externo da Administração Pública, além de efetuar o controle das receitas públicas, inclusive os ingressos, desonerações e renúncias fiscais, entre outras atividades de natureza análoga

### **5.2.2 Auditoria Governamental**

Conforme o CONACI (2014), a função tem por finalidade avaliar os controles internos administrativos dos órgãos e entidades jurisdicionados, examinar a legalidade, legitimidade e avaliar os resultados da gestão contábil, financeira, orçamentária e patrimonial quanto à economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, bem como a aplicação de recursos por pessoas físicas ou jurídicas.

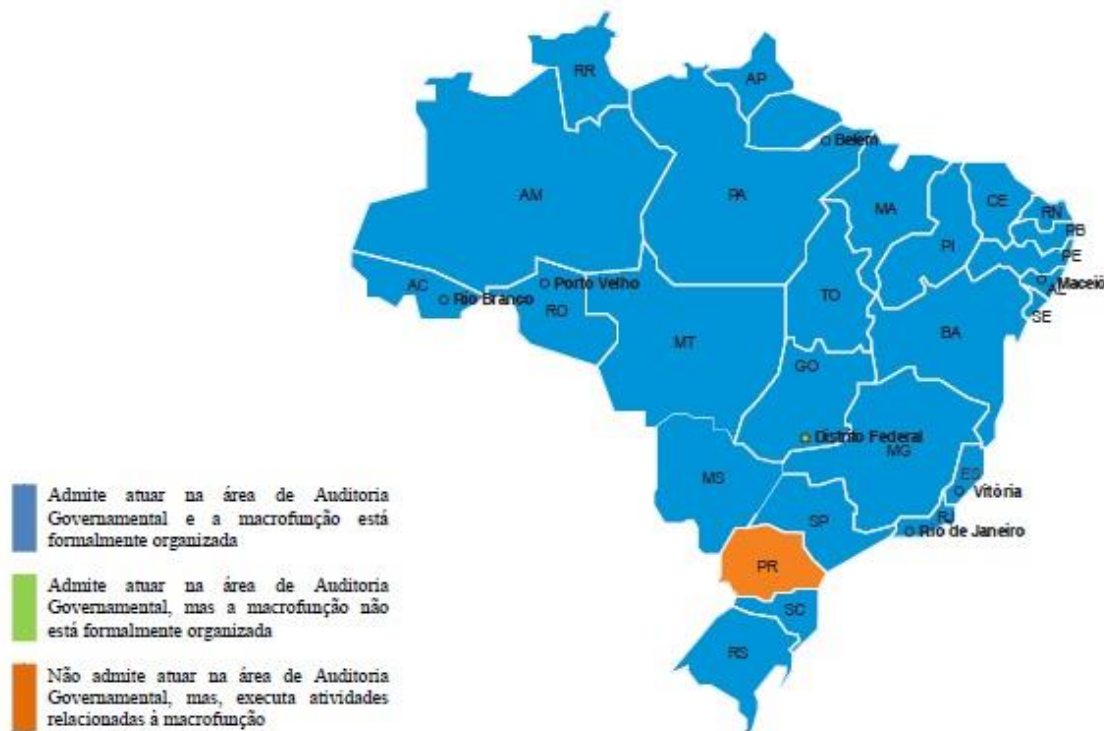


Figura 6: Distribuição geográfica da execução da macrofunção Auditoria Governamental  
 Fonte: Elaborada pelos autores

Figura 3: Distribuição geográfica da execução da macrofunção Auditoria Governamental

Fonte: CONACI (2014)

A CAGE exerce, a título de controle interno, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, dos órgãos da Administração Direta e das entidades da Administração Indireta e de quaisquer entidades que tenham recebido auxílios, contribuições ou subvenções do Estado, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e demais princípios constitucionais, comprovando a legalidade e avaliando os resultados, quanto à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial no âmbito da Administração Pública Estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Realiza, outrossim, auditorias contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial na Administração Direta, nas autarquias, nas fundações de direito público e de direito privado, nas sociedades de economia mista e nas suas subsidiárias, bem como nas entidades de direito privado que apliquem recursos públicos, emitindo os respectivos relatórios e pareceres.

Ademais, manifesta-se previamente sobre a criação ou organização de sistemas de controle interno, no âmbito da Administração Pública Estadual, disciplinando, acompanhando e controlado as contratações de consultorias e de auditorias independentes, avaliando, ainda, as

estruturas de controle, bem com os sistemas de informações utilizados pela Administração Pública Estadual, quanto a integridade e segurança destes, recomendando os ajustes necessários.

### **5.2.3 Orientação e Normatização da Gestão Estadual**

A CAGE emite pareceres e presta informações sobre matérias pertinentes ao controle interno, normatiza e padroniza, e ou determina a revisão dos procedimentos relativos à contabilidade, auditoria, fiscalização e avaliação de gestão, na área de sua competência, além de normatizar as realizações de inventários na Administração Pública Estadual.

Do mesmo modo, a CAGE emite o “Manual do Gestor Público – Um Guia de Orientação ao Gestor Público”, cujo objetivo precípua é oferecer a todos aqueles que se responsabilizam pela gestão de recursos públicos, interferem ou se envolvem em sua dinâmica – como os Secretários de Estado, os Dirigentes de Autarquias e Fundações, os Diretores de Departamento, os Chefes de Divisão, os Assessores, Gerentes ou Contadores – uma fonte de consulta e orientação, em termos técnicos, com vistas à correta abordagem e tomada de decisão no trato das finanças públicas, observadas as normas legais vigentes, bem como os princípios aplicáveis à Administração Pública (RIO GRANDE DO SUL, 2013).

### **5.2.4 Prevenção e Combate à Corrupção**

Pela natureza de suas atividades de controle interno, a CAGE exerce diariamente a prevenção à corrupção, cientificando o Tribunal de Contas do Estado, o Ministério Público e outros órgãos de controle interno das irregularidades ou ilegalidades de que tome conhecimento, exercendo o controle sobre todos os atos daqueles que, a qualquer modo, arrecadem rendas, efetuem despesas ou administrem bens do Estado.

Adicionalmente, a CAGE deve, por força legal, encaminhar ao Ministério Público os documentos necessários ao oferecimento de denúncia de crimes praticados, por agentes públicos ou particulares, em licitações, contratos administrativos ou por atos praticados contra o erário.

Outrossim, o órgão de controle interno estadual examina e emite parecer sobre processos de prestação e tomadas de contas de qualquer pessoa física ou entidade pública que



utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assuma obrigações pecuniárias.

Contribui para esta função o exame de licitações, contratos, ajustes, convênios ou outros instrumentos que, direta ou indiretamente, possam originar despesas públicas por meio de seccional específica instala junto a Central de Licitações – CELIC, subsecretaria da Secretaria de Modernização Administrativo e Recursos Humanos responsável pela ampla maioria das licitações do Estado do Rio Grande do Sul.

### **5.2.5 Controle da Responsabilidade e Regularidade Fiscal**

Conforme o CONACI (2014), merece valorização a responsabilidade fiscal no manejo das contas públicas, cabendo repúdio à ironicamente denominada “contabilidade criativa”, a maquiar balanços oficiais com estratégias inconsequentes que afetam a credibilidade dos demonstrativos alusivos ao erário, os quais devem primar pela transparência e coerência.

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 6ª Edição (2014) o Controle da Responsabilidade e Regularidade Fiscal compreende a apuração e evidenciação, por meio da contabilidade, dos indicadores estabelecidos pela LRF, dentre os quais se destacam os da despesa com pessoal, das operações de crédito e da dívida consolidada, além da apuração da disponibilidade de caixa, do resultado primário e do resultado nominal, a fim de verificar-se o equilíbrio das contas públicas. O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) representam os principais instrumentos para evidenciar esse aspecto.

Diversos atos e fatos registrados pela contabilidade poderão alcançar apenas um, dois ou todos os aspectos citados. Dessa maneira, cabe aos responsáveis pelos serviços de contabilidade em cada ente da Federação compreender os eventos e seus efeitos na evidenciação contábil, a partir do entendimento das normas e conceitos inerentes a cada aspecto fiscal. (BRASIL, 2014)

A CAGE, substancialmente por meio da Divisão de Normatização e Informação Contábil é responsável por acompanhar e controlar os indicadores de responsabilidade fiscal, emitindo os Relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e fornecendo aos gestores informações necessárias para a manutenção dos índices exigidos legalmente.

### **5.2.6 Transparência e Estímulo ao Controle Social**

Paludo (2012) declara que a transparência é inerente aos Estados democráticos modernos, inserindo-se no bojo da democracia, afirmando ainda que “um dos pressupostos do Estado moderno é a sua visibilidade social”.

No Estado do Rio Grande do Sul, por força da Lei Orgânica da CAGE, cabe ao órgão apoiar e estimular o exercício do controle social; promover ações com vista a assegurar a transparência das contas públicas, estimulando a participação da sociedade no exercício do controle social; apoiar o controle externo, no exercício de sua missão institucional.

Tais funções estão representadas tanto na forma da transparência ativa ou passiva. Quando se tratar de informações de interesse geral, os órgãos e entidades devem optar pela transparência ativa, ou seja, devem se esforçar e se organizar para publicar o máximo de informações possíveis na internet pois, neste caso, provavelmente haverá um acúmulo de pedidos idênticos, que mobilizarão os mesmos recursos várias vezes.

Enquanto por meio transparência ativa a administração pública tem um custo para divulgar informações que milhares de pessoas podem acessar, na transparência passiva a administração pública incorre em custos com pessoal e serviços e consegue atender somente a quem solicitou a informação.

A transparência ativa capitaneada pela CAGE está materializada substancialmente no Portal “Transparência RS” - <http://www.transparencia.rs.gov.br/>, o qual congrega informações sobre a despesa e receita pública estadual, folha de pagamento, convênios e contratos, relatórios de auditorias efetuadas pela CAGE, entre outras informações de interesse da sociedade, ao passo que a transparência passiva é fomentada pela resposta diária de informações demandadas pela sociedade na forma de requisições formais.

## **6 DESAFIOS ATUAIS DA CAGE**

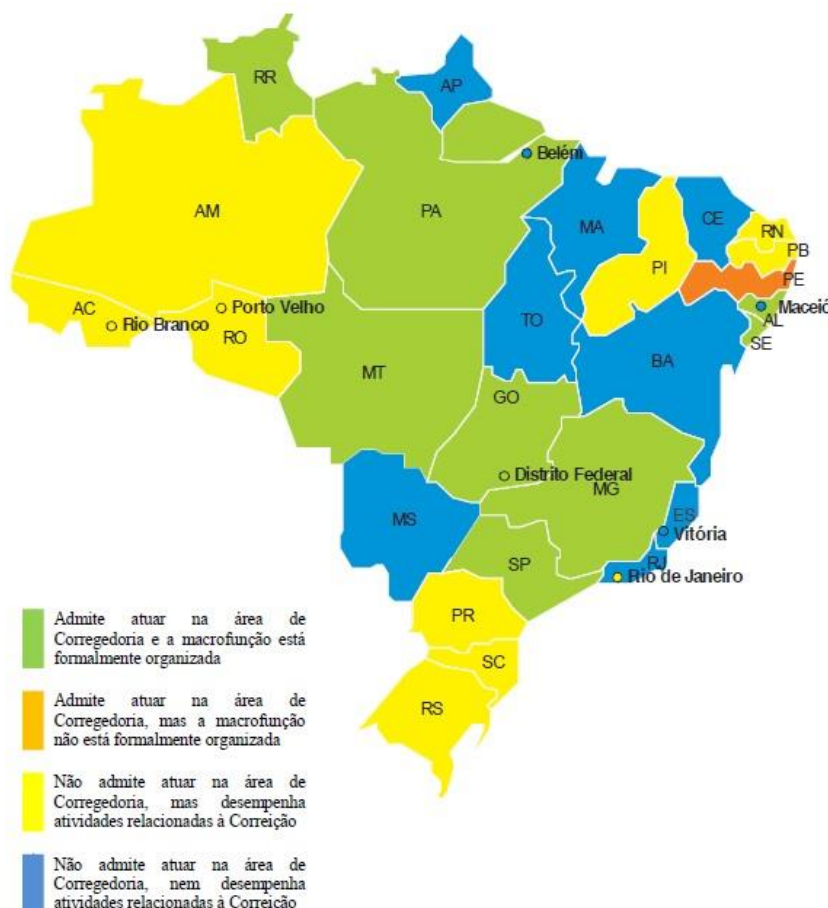
### **6.1 Correição e a função de Corregedoria**

A Corregedoria é a função que tem por finalidade apurar os indícios praticados no âmbito da Administração Pública e promover a responsabilização dos envolvidos, por meio da instauração de processos e adoção de procedimentos, visando inclusive o ressarcimento nos casos em que houver danos ao erário.

Entre as principais atividades relativas à Corregedoria executadas pelos órgãos centrais de controle interno, destacam-se: 1) a articulação com unidades de correição dos órgãos e entidades do Poder Executivo; 2) atuar previamente, com base nas informações resultantes dos procedimentos apuratórios, a fim de aprimorar a gestão pública e reduzir a ocorrência dos ilícitos funcionais; e 3) realizar diligências iniciais para apuração “de ofício” ou por manifestações, representações ou denúncias recebidas (CONACI, 2014).

No âmbito do Governo Federal, a CGU exerce a função por meio da Corregedoria-Geral da União (CRG) com setoriais atuando, por exemplo, nas Áreas de Cultura e Esporte, Educação, Justiça, Saúde, entre outros, de acordo com a área temática.

Conforme pesquisa realizada pelo CONACI (2014), atualmente em apenas 9 estados da federação a função está formalmente organizada. Não obstante desempenhe atividades relacionadas à Correição, segundo o CONACI (2014), a CAGE não possui unidade ou divisão específica para tratar da função, conforme demonstra-se:



Inferese, dessarte, como um desafio para o futuro da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado a ampliação de suas competências, sem prescindir das demais que já exerce, incluindo divisão específica, constituindo Corregedoria-Geral do Estado, denominada, para fins administrativos, de Divisão de Corregedoria Geral (DCG).

## **6.2 Canais de Ouvidoria e Denúncia**

A Ouvidoria é a função de controle interno que tem por finalidade fomentar o controle social e a participação popular, por meio do recebimento, registro e tratamento de denúncias e manifestações do cidadão sobre serviços prestados à sociedade e a adequada aplicação dos recursos públicos, visando à melhoria da sua qualidade, eficiência, resolubilidade, tempestividade e equidade.

No Governo Federal, a função é exercida pela Ouvidora-geral da União (OGU), que, conforme seu site (<http://www.cgu.gov.br/assuntos/ouvidoria>), é responsável por receber, examinar e encaminhar denúncias, reclamações, elogios, sugestões e pedidos de informação referentes a procedimentos e ações de agentes, órgãos e entidades do Poder Executivo Federal.

Para facilitar o contato com os órgãos do Poder Executivo Federal, a CGU desenvolveu um sistema eletrônico (e-Ouv) para recebimento e análise de manifestações. Esta ferramenta funciona de forma integrada, pois permite escolher para qual órgão direcionar uma manifestação.

A CAGE atualmente exerce atividades relacionadas à área, como, conforme o CONACI (2014) responder e orientar os dirigentes de órgãos e entidades quanto à prática de determinados procedimentos, no sentido de prevenir irregularidades, e receber e apurar denúncia, feitas pelos cidadãos, de irregularidades na administração pública. Contudo, conforme CONACI (2014) a função não está formalmente organizada no âmbito do órgão central de controle interno do Rio Grande do Sul.

Diante do exposto, coloca-se como desafio à CAGE a implementação de unidade específica de ouvidoria, com o estabelecimento de Divisão de Ouvidoria-Geral (DOG) a fim de executar outras atividades típicas da função, como estabelecer estruturas para identificar o interesse do cidadão e ouvir a sociedade e intermediar a relação entre o cidadão e a administração pública, permitindo o registro ou a publicidade de sugestões, denúncias, ou reclamações contra os agentes públicos.

### 6.3 Ferramentas de TI e Inteligência

Nas palavras de Paludo (2012), a informação é a ponte entre os dados brutos e o conhecimento que a informação é capaz de gerar. A informação é considerada a base para a competição moderna, sendo as alternativas tecnológicas consequências das necessidades de gerenciamento de informação.

A utilização gerencial da informação (gestão da informação) insere-se num contexto mais abrangente, que envolve desde a política em relação à informação, a cultura quanto aos valores e às crenças atribuídos à informação, a forma de utilização nos processos internos, até a escolha da tecnologia adequada. Não existe “fórmula mágica” para determinar como utilizar as informações da melhor maneira. Tudo depende da organização, da cultura, do segmento, da finalidade e de outros aspectos relacionados ao negócio ou entidade. Sendo a informação um bem que agrega valor a uma empresa ou um indivíduo, é necessário sistematizá-la de maneira apropriada, ou seja, é preciso utilizar ferramentas, sistemas ou outros meios que façam das informações um diferencial a seu favor (PALUDO, 2012).

Neste desiderato, no âmbito do Governo Federal, a CGU criou o denominado Observatório da Despesa Pública (ODP) cujo objetivo é “criar mecanismos para monitorar os gastos dos recursos públicos é mais uma linha de atuação da CGU na busca pela prevenção da corrupção. Produzindo informações estratégicas e aprimorando ferramentas, a CGU gera conhecimento para subsidiar e acelerar a tomada de decisões por parte dos gestores públicos.

Um instrumento fundamental para prevenção da corrupção e melhoria da gestão é o Observatório da Despesa Pública (ODP). A unidade, criada pela CGU em 2008, aplica metodologia científica, apoiada em tecnologia de ponta, para o monitoramento dos gastos públicos. Dentre os temas monitorados incluem-se as licitações públicas, os gastos com cartão corporativo, despesas com diárias e passagens e terceirização. São emitidos alertas de transações que se enquadram em alguma das dezenas de tipologias de ilícitos mapeadas, em geral utilizadas nas auditorias da CGU. O ODP é uma unidade de produção de informações estratégicas voltadas às ações de prevenção da corrupção, à tomada de decisão pela CGU e ao apoio à boa e regular gestão pública.

O Observatório da Despesa Pública (ODP) é uma unidade permanente da Controladoria-Geral da União (CGU) voltada à aplicação de metodologia científica, apoiada em tecnologia da informação de ponta, para a produção de informações que visam a subsidiar e a acelerar a tomada de decisões estratégicas, por meio do monitoramento dos gastos públicos.

O objetivo do ODP é contribuir para o aprimoramento do controle interno e funcionar como ferramenta de apoio à gestão pública, os resultados gerados pela unidade servem como insumo para realização de auditorias e fiscalizações conduzidas pela CGU, bem como para informar aos gestores sobre indicadores gerenciais relativos à realização de gastos públicos, de modo a permitir análises comparativas, subsidiando a tomada de decisões para melhoria da aplicação dos recursos públicos.

Os resultados gerados pela unidade servem como insumo para a realização de auditorias e fiscalizações conduzidas pela CGU, bem como para informar aos gestores federais sobre indicadores gerenciais relativos à realização de gastos públicos, de modo a permitir análises comparativas, subsidiando a tomada de decisões para melhoria da aplicação dos recursos públicos.

Com o objetivo de fomentar iniciativas semelhantes no âmbito dos estados brasileiros, a CGU criou o projeto ODP.estadual, tendo sido conforme “Carta Consulta para Adesão à Rede de Observatório da Despesa Pública Estadual” realizados projetos piloto nos estados da Bahia e Santa Catarina.

Nesse diapasão, pode-se afirmar que a implantação de uma unidade de inteligência e monitoramento da despesa pública, de modo a fornecer informações estratégicas de controle para auditoria e tomada de decisão, constituindo Divisão de Inteligência do Controle (DIC) adaptadas às necessidades específicas do Estado, responsável por fomentar os Auditores do Estado de ferramentas para melhor controle dos atos de gestão e execução da despesa, constituindo importante desafio à CAGE.

## **7 CONCLUSÕES**

O papel dos órgãos de controle governamental vem ganhando relevante importância ao longo das últimas décadas. Com o processo de maturação e consolidação de nossa democracia, órgãos como o Ministério Público, Polícia Federal e os Tribunais de Contas vêm conquistando a necessária autonomia para atuar na prevenção e no combate à corrupção. Neste mesmo contexto evolutivo encontram-se os órgãos de controle de interno governamental, como a CGU no Governo Federal e, mais particularmente no Estado do Rio Grande do Sul, a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado.

Não obstante a autonomia mitigada em relação aos demais órgãos de controle retro citados, tanto por sua condição de órgãos subordinados aos Chefes de cada Poder e dos órgãos autônomos quanto pela natureza *interna corporis*, os órgãos de controle interno - e, mais

notadamente, a CAGE - trazem a compensação e, por que não dizer, vantagem, de atuarem com uma proximidade da Administração sem paralelo com outros órgãos de supervisão e fiscalização no âmbito governamental.

Em que pese a proximidade com a Administração e o conjunto de ferramentas apresentadas ao longo deste estudo de que a CAGE dispõe, macro funções consideradas como típicas dos órgãos de controle ainda se encontram em fase de desenvolvimento e maturação no âmbito do órgão central de controle interno do Estado do Rio Grande do Sul.

Destarte, para que se garanta a contínua efetividade e aprimoramento da atuação da CAGE, sugere-se a implementação de divisão específica para exercício da correição de servidores e gestores identificados pelo órgão efetuando atos de improbidade e má gestão dolosa da coisa pública. Ademais, a intensificação de ferramentas de gestão e utilização da informação em favor da ação do controle, como a implementação de um Observatório da Despesa Pública Estadual mostram-se amplamente salutares no fortalecimento da ação de controle interno do Estado do Rio Grande do Sul.

Importa ressaltar, contudo e finalmente, que o estudo conclui pela agregação de macro funções hoje não plenamente implantadas, com a integral manutenção das demais funções e competências que fazem da CAGE um órgão com amplo campo de ação e possibilidade de atuação com efetividade em todos os órgãos e entidades da gestão pública gaúcha, na defesa dos interesses do maior interessado na correta aplicação de seus recursos: o cidadão.

As propostas presentes a este estudo, para que se efetivem, deverão superar certas bases preliminares, quais sejam: 1) alterações legislativas que permitam ao órgão exercer integralmente as funções de ouvidoria e correição, hoje ligados a outros órgãos do estado, Gabinete do Governador e Procuradoria-Geral do Estado, respectivamente; 2) alterações legislativas em âmbito nacional, com a aprovação da Proposta de Emenda Constitucional 45/2009, agregando as macrofunções em nível nacional; 3) agregação, em nível estadual, de competências orgânicas à CAGE, por meio de alterações de leis estaduais, entre as quais a própria lei orgânica, Lei Estadual 13.451/2010; 4) alteração do Decreto Estadual 47.590/2010, modificando a estrutura interna do órgão, para incluir as 3 novas divisões propostas e, por fim, 5) treinamento dos auditores em técnicas de Ouvidoria, Correição e Inteligência do Controle.

Este estudo possuiu como limitações o fato de valer-se apenas dos levantamentos da análise documental e da observação participante. Uma análise mais ampliada sobre o papel do controle interno na gestão pública poderia contemplar a realização de entrevistas com os auditores e gestores públicos no sentido de contribuir com o avanço do conhecimento acerca

desta temática. Assim, sugerem-se estudos futuros que avancem buscando suprir estas limitações.

## 8 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants. **Princípios de controle interno**. Disponível em: < <http://www.aicpa.org> >. Acesso em 04 novembro 2015.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 8ª Edição. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil do 1988**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm) >. Acesso em 20 de dezembro de 2015.

\_\_\_\_\_. **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. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm) >. Acesso em 20 de dezembro de 2015.

\_\_\_\_\_. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 6º Edição. Brasília: STN, 2014

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração Geral e Pública**. 3ª Edição. São Paulo: Monelo, 2012.

COMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Enterprise Risk Management – Integrated Framework**. Set. 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.135/2008**. Aprova a NBCT 16.8 – Controle Interno.

CONSELHO NACIONAL DO CONTROLE INTERNO - CONACI. **Panorama do controle interno no Brasil** / Organizadores Gustavo Gonçalves Ungaro e Raphael Rodrigues Soré. Brasília: CONACI, 2014.

DRUCKER, Peter. **A sociedade pós-capitalista**. 1ª Edição. São Paulo: Pioneira, 1993.

GIL, Antonio de Loureiro; ARIMA, Carlos Hideo & NAKAMURA, Wilson Toshiro. **Gestão: Controle Interno, Risco e Auditoria**. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

KNOPLOCK, Gustavo Mello. **Manual de Direito Administrativo**. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Elsevier: 2013.



LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo: Teoria e Jurisprudência**. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Elsevier: 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 24ª Edição atualizada por Eurico Andrade Azevedo, Décio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1999.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Administração Pública**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

RIO GRANDE DO SUL. **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul**. Disponível em: < <http://www.al.rs.gov.br/legislativo/LegislaçãoEstadual.aspx> >. Acesso em 20 de dezembro de 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 13.451, de 26 de Abril de 2010**. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado, órgão central do sistema de controle interno do Estado do Rio Grande do Sul, disciplina o regime jurídico do cargo da carreira de Auditor do Estado e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.al.rs.gov.br/legislativo/LegislaçãoEstadual.aspx> >. Acesso em 20 de dezembro de 2015.

\_\_\_\_\_. **Manual do Gestor Público: um guia de orientação ao gestor público**. 2ª Edição Porto Alegre: Companhia Rio-grandense de Artes Gráficas (CORAG), 2011.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne. **O Papel do Controle Interno na Administração Pública**. Contexto, Porto Alegre, v. 2, n.2, p. 7-24, 2002.