

A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO PARA A GARANTIA DA TRANSPARÊNCIA E DA QUALIDADE DAS INFORMAÇÕES

André Amaral Medeiros*
Caren Silva Machado**

Resumo

O presente estudo tem o objetivo de analisar a importância do Sistema de Controle Interno previsto nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal para a garantia da transparência e da qualidade das informações. Pouco mais de 25 anos após a promulgação da Constituição Federal de 1988 a sociedade brasileira vive o amadurecimento de sua democracia participativa, influenciada principalmente pela evolução das novas tecnologias da informação, as quais têm propiciado cada vez mais a participação ativa do cidadão no controle da Administração Pública. Contudo para que haja o efetivo fortalecimento da democracia participativa faz-se necessário que o cidadão brasileiro tenha acesso às informações públicas dotadas de atributos de qualidade que garantam sua utilidade na fiscalização da aplicação dos recursos públicos, e que possibilitem que o cidadão também participe dos processos decisórios sobre a utilização desses recursos. Nesse contexto destaca-se a importância de um Sistema de Controle Interno eficiente, que garanta disponibilização de informações pautadas na clareza, confiança, relevância, tempestividade e ética sobre a gestão de recursos públicos.

Palavras-chave: Sistema de controle interno. Garantia. Transparência. Qualidade das informações.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo principal do presente estudo é analisar a importância do Sistema de Controle Interno previsto na Constituição Federal de 1988 para a garantia da transparência e da qualidade das informações sobre a gestão dos recursos públicos disponibilizados à sociedade brasileira.

Com o amadurecimento da democracia brasileira e a evolução das novas tecnologias da informação, principalmente a internet, surge cada vez mais a participação ativa do cidadão no controle da Administração Pública, como também no processo decisório das políticas públicas, como participação nos conselhos municipais de saúde, educação e assistência social, audiências públicas, orçamento participativo, entre outras formas de participação.

A transparência pública possibilita o fortalecimento da democracia participativa à medida que propicia o conhecimento da gestão pública por parte da população e por

* Contador da Fazenda Estadual de Santa Catarina; Especialista em Gestão Pública Municipal pela Universidade Federal de Santa Catarina; Pós-Graduando em Direito Tributário pela Universidade Paulista; Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Maria; Acadêmico de Direito da Universidade do Oeste de Santa Catarina; Pesquisador do Grupo de Pesquisa em Direitos Fundamentais Sociais do Mestrado da Universidade do Oeste de Santa Catarina; Av: Nereu Ramos, 3777-D, Bairro Seminário; 89813-000, Chapecó, SC; amedeiros@sefaz.sc.gov.br

** Advogada; Professora e pesquisadora da Universidade do Oeste de Santa Catarina; Especialização em Direito Material e Processual do Trabalho; Mestranda em Direito pela Universidade do Oeste de Santa Catarina; carenmac20@yahoo.com.br

consequência melhora a eficiência do controle social sobre o gasto público, além de possibilitar a prevenção e o combate à corrupção.

Desse modo não basta disponibilizar qualquer tipo informação ao cidadão, toda informação tornada pública pela transparência deve possuir atributos de qualidade como confiabilidade, integridade, relevância, tempestividade e ética dentre outras, que garantam ao cidadão o direito fundamental à informação e sua utilidade pelos usuários em geral.

Nesse contexto destaca-se a relevância dessa pesquisa ao trazer considerações sobre esse sistema visto que um Sistema de Controle Interno eficaz pode garantir uma transparência mais eficiente, com informações que tutelem o direito à informação aos cidadãos, e que se tornem ferramentas importantes para o fortalecimento da democracia participativa, ao possibilitar que cada cidadão exerça o controle social sobre a aplicação dos recursos públicos, e ainda possa participar cada vez mais dos processos decisórios sobre a utilização desses recursos.

Para atingir os objetivos da pesquisa apresentar-se-á no decorrer desse estudo a estrutura e o funcionamento do Sistema de Controle Interno no Brasil e sua importância para garantia de uma transparência eficiente, e ao mesmo tempo para garantia da qualidade das informações, de modo que o cidadão catarinense tenha credibilidade nessa informação a ponto de poder exercer o controle social.

2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração Pública “em sentido formal é o conjunto de órgãos instituídos para a consecução dos objetivos do governo, e em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral”. Assim numa “[...] visão global todo o aparelhamento do Estado ordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.” (MEIRELLES, 2004, p. 64).

Com isso definiu-se a Administração Pública como a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade segundo os preceitos do direito e da moral, visando ao bem comum (MEIRELLES, 2004, p. 84).

Com o objetivo de satisfazer as necessidades da sociedade brasileira a Administração Pública diferencia-se da administração privada pela obediência compulsória aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, e supremacia do interesse público (CARVALHO; FLORES, 2007, p. 14).

No âmbito normativo, a Constituição Federal trata da Administração Pública no Capítulo VII, e define seus princípios basilares no art. 37 segundo o qual a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito federal e dos Municípios “[...] obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.”

Com relação ao *Princípio da Legalidade*, Meirelle (2004) explica que na Administração Pública não há liberdade irrestrita, uma vez que só é permitido fazer ou deixar de fazer o que está previsto em lei, e explica que a legalidade significa que o administrador público está, em toda sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei, e às exigências do bem-comum, e deles não se pode afastar ou desviar.

Já o *Princípio da Impessoalidade* visa à satisfação do interesse público em oposição ao interesse particular e o favorecimento de terceiros, e impõe que os atos administrativos sejam praticados de acordo com os escopos da lei, precisamente para evitar autopromoções dos agentes públicos (BULOS, 2002, p. 577).

O *Princípio da Moralidade Administrativa* “[...] está intimamente ligada ao conceito do bom administrador, que é aquele que usando de sua competência legal, se determina não só pelos preceitos vigentes, mas também pela moral comum.” (MEIRELLES, 2004).

Pelo *Princípio da Publicidade* que o cidadão é informado dos atos públicos, e pode exercer seu papel de cidadão participativo no controle social e fortalecer a democracia. Para Meirelles (2004, p. 93) publicidade é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos e aquisição da validade universal.

Nos anos 1930, surgiu no Governo do Presidente Getúlio Vargas o modelo de *Administração Pública Burocrática* com o objetivo de resolver problemas da *Administração Pública Patrimonialista* como coronelismo, clientelismo, corrupção, confusão do patrimônio público e privado dos administradores públicos, entre outros. Para isso esse modelo burocrático era voltado a impessoalidade, ao formalismo, a hierarquia funcional, a ideia de carreira pública e a profissionalização do servidor. Entretanto na década de 1990 esse modelo de administração pública entrou em crise por não conseguir atingir seus objetivos e conseqüentemente as demandas da sociedade (LIMA, 2000).

Em sua substituição surgiu no governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso o modelo de *Administração Pública Gerencial* traçado no “Plano Diretor da Reforma do Estado”, preconizado principalmente pelo ex-ministro Bresser Pereira, para quem esse modelo gerencial se apresenta como uma nova forma de gestão da coisa pública mais compatível com os avanços tecnológicos, mais ágil, mais voltada para o controle de resultados do que de procedimentos, e mais compatível com o avanço da democracia em todo o mundo, que exige uma participação cada vez mais direta da sociedade na gestão pública (LIMA, 2000).

Nessa perspectiva gerencial foi aprovada, em 1998, a Emenda Constitucional n. 19, que veio a instrumentalizar as mudanças que se mostravam necessárias à remoção de obstáculos da Constituição Federal e a implantação plena dos postulados da Administração Pública Gerencial (BULOS, 2002, p. 581).

Com esse propósito a Emenda Constitucional n. 19 introduziu no *caput* do art. 37 o *Princípio da Eficiência* que traduz a ideia de presteza, rendimento funcional, responsabilidade no cumprimento dos deveres impostos a todo agente público. Seu objetivo é a obtenção de resultados positivos no exercício dos serviços públicos, satisfazendo as necessidades básicas dos administradores (BULOS, 2002, p. 581).

Por fim com relação ao dever constitucional de prestar contas da gestão dos recursos públicos tem-se utilizado o termo *accountability*, que em seu sentido mais abrangente, pode ser definido como a responsabilidade do governante de prestar contas de suas ações (CUBAS, 2009).

A *accountability* pode ser entendida também como a responsabilização permanente dos gestores públicos em termos da avaliação da legalidade, da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade (FELIX, 2008).

3 CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade é um instrumento de registro, controle, análise e interpretação de todos os atos e fatos da administração pública por meio da escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais (KOHAMA, 2000, p. 73).

Pode-se dizer que a contabilidade é a técnica que produz com fidedignidade relatórios que demonstram ao gestor público a segurança necessária à tomada de decisão (GALANTE, 2005, p. 31).

Segundo o artigo 83 da Lei Federal n. 4.320/64 que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes públicos “[...] a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.”

Pode-se afirmar que a contabilidade, exerce um papel fundamental na Administração Pública, uma vez que auxilia no controle de muitas áreas como a previsão e execução orçamentária, execução financeira, registros contábeis dos atos da administração, controle do patrimônio, avaliação e cumprimento de metas e controle interno (GALANTE, 2005, p. 32).

Corroborando com essa afirmação a disposição do artigo 85 da Lei n. 4.320/64, onde a contabilidade será organizada de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

A Lei n. 4.320/64 acrescenta nos artigos 87 e 89 que “[...] haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte,” e que a “[...] contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial.”

Percebe-se desses dispositivos legais a importância dada à contabilidade para o controle, avaliação, evidenciação e acompanhamento da execução orçamentária e financeira, composição do patrimônio e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros tão importantes para a tomada de decisão dos gestores públicos e para dar transparência aos atos de gestão.

No que tange as características qualitativas das informações busca-se na ciência contábil e seus princípios fundamentais a conceituação necessária, uma vez que essa ciência tem por essência a produção da informação.

A Contabilidade é uma ciência social que estuda a riqueza patrimonial individualizada, sob os aspectos quantitativos e qualitativos, tendo entre seus objetivos a geração de informação e a explicação dos fenômenos patrimoniais, possibilitando o controle, o planejamento, a tomada de decisão e a transparência.

Ainda, no que tange as qualidades da informação o Conselho Federal de Contabilidade ao tratar das informações contábeis aprovou a Resolução CFC n. 1.121/08 que trata da estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis

para o setor privado dispendo sobre atributos que tornam as informações úteis para os usuários em geral na tomada de decisões e avaliações.

No termos dessa norma as quatro principais características qualitativas das informações são:

- a) *Compreensibilidade*: refere-se a uma qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis de que “elas sejam prontamente entendidas pelos usuários.”
- b) *Relevância*: significa que “para serem úteis, as informações devem ser relevantes às necessidades dos usuários na tomada de decisões.”
- c) *Confiabilidade*: “para ser útil, a informação deve ser confiável, ou seja, deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar.”
- d) *Comparabilidade*: denota que “os usuários devem poder comparar as demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências na sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho.”

Em 2011, o Conselho Federal de Contabilidade revogou a Resolução CFC n. 1.121/08 por meio da Resolução CFC n. 1.374/11 que trouxe “[...] as características qualitativas fundamentais da informação contábil-financeira: a *relevância* e a *representação fidedigna*.”

A *relevância* da informação contábil-financeira “[...] é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. A informação pode ser capaz de fazer diferença em uma decisão [...]”

A *representação fidedigna* significa que “[...] para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar.” E acrescente que “[...] para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser *completa, neutra e livre de erro*.”

A referida resolução reafirmou a importância da *comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade* como características qualitativas “[...] que melhoram a utilidade da informação que é relevante e que é representada com fidedignidade.”

Para atender as informações do setor público o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução CFC n. 1.132/08 que aprovou a NBC T 16.5 - Registro Contábil que estabelece critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público. Essa resolução dispõe sobre as características do registro e da informação contábil no setor público da seguinte forma:

- a) *Comparabilidade*: os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades.
- b) *Compreensibilidade*: as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que estes já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público [...]

- c) *Confiabilidade*: o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão.
- d) *Fidedignidade*: os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem.
- e) *Imparcialidade*: os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades.
- f) *Integridade*: os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador.
- g) *Objetividade*: o registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida.
- h) *Representatividade*: os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes.
- i) *Tempestividade*: os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários.
- j) *Uniformidade*: os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades [...]
- k) *Utilidade*: os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários.
- l) *Verificabilidade*: os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades.
- m) *Visibilidade*: os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizados para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.

Desse modo, percebe-se a preocupação da Contabilidade, em especial, do Conselho Federal de Contabilidade com relação aos atributos de qualidade da informação. Por conseguinte a contabilidade apresenta-se como um instrumento a serviço da Administração Pública que se torna fundamental na era da informação para o aprimoramento a democracia pela possibilidade do gestor público ser provido de informações seguras para a tomada de decisões necessárias a melhoria dos serviços públicos, e ainda disponibilizar as informações sobre atos e fatos da gestão com a credibilidade necessária para o exercício do controle social.

4 CONTROLE INTERNO E SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Antes de iniciar-se a conceituação de Sistema de Controle Interno é razoável fazer-se uma distinção entre controle interno e sistema de controle interno.

O *controle interno* é formado pelo plano da organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela organização para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar

a boa aplicação das instruções da direção (INSTITUT FRANÇAIS EXPERTS COMPTABLES apud SÁ, 1998, p. 106).

Já o Sistema de Controle Interno pode ser entendido como conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno.

Portanto o *sistema de controle interno* pode ser definido com o conjunto de órgãos articulados a partir de um órgão central para o desempenho das atribuições de *controle interno* os quais se define como o plano da organização e todos os métodos e procedimentos adotados com o objetivo de verificar se existe conformidade com o resultado esperado ou com o que a legislação determina.

Com vista a garantir uma maior eficiência sobre a gestão dos recursos públicos, ganha cada vez mais importância o Sistema de Controle Interno, uma vez que um controle interno eficiente pode proporcionar melhorias na satisfação das necessidades da sociedade.

Pode-se resumir assim, que o Sistema de Controle Interno serve para auxiliar o gestor público na busca de sua missão de colocar serviços públicos de qualidade à disposição da sociedade, tendo em vista as necessidades da população e os objetivos de governo, por intermédio de técnicas modernas de controle, voltadas ao planejamento e a gestão eficiente dos recursos públicos.

Na década de 1960, a Lei n. 4.320/64 representou um marco da modernização da gestão pública, ao instituir normas gerais de direito financeiro para a *elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes públicos*, bipartindo o controle, na Administração Pública, em interno e externo (GALANTE, 200, p. 50).

No seu artigo 75 dispõe que o controle da execução orçamentária compreenderá a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; e o cumprimento do programa de trabalho em termos monetários e realização de obras e prestação de serviços, dentre outros.

Outra norma importante foi o Decreto 200 de 1967 que dispôs sobre a organização da Administração Federal e estabeleceu diretrizes para a Reforma Administrativa. Esse dispositivo determinou que a Administração Federal deveria obedecer aos seguintes princípios do Planejamento, Coordenação, Descentralização, Delegação de Competência e *Controle*.

Em 1988, a Constituição Federal trouxe novas exigências com relação ao controle ao dispor no seu art. 70 que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial será exercida pelo controle externo e pelo *sistema de controle interno* da cada Poder. Esse dispositivo enfatizou a fiscalização sob o enfoque da legalidade, eficiência, eficácia e economicidade na destinação dos recursos públicos:

Art. 70. A *fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial* da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante *controle externo*, e pelo *sistema de controle interno de cada Poder*.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária. (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Desse dispositivo constitucional, percebe-se a intenção do legislador de segregar a função de controle em *controle externo* que será exercido pelo Poder Legislativo com auxílio do Tribunal de Contas, e *controle interno* que será exercido pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder.

Assim, compete ao Sistema de Controle Interno de cada Poder (Executivo, Legislativo e Judiciário) a *fiscalização* contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

A Carta Magna continua a tratar do sistema de controle interno no artigo 74 que dispõe sobre a finalidade desse sistema:

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

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

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

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

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

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

§ 2º - *Qualquer cidadão*, partido político, associação ou sindicato *é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades* perante o Tribunal de Contas da União. (BRASIL, 1988, grifo nosso).

O art. 74 no seu § 2º traz um importante dispositivo de participação popular na fiscalização dos recursos públicos ao garantir que “qualquer cidadão é parte legítima para, na forma da lei, *denunciar irregularidades ou ilegalidades* perante o Tribunal de Contas da União”, assim como perante o Sistema de Controle Interno e ao Ministério Público, órgãos encarregados do controle sobre a administração pública.

Para Gattringer (2002, p. 42) um dos principais objetivos de um sistema de controle interno visa garantir a *veracidade das informações e relatórios contábeis, financeiros e operacionais* para isso deve buscar a *exatidão* e a *integridade das informações*, ou seja, assegurar que as informações abranjam a totalidade dos fatos ocorridos de maneira exata.

Em 2000, com o propósito de combater a crise fiscal que assolava o Estado Brasileiro foi editada a Lei Complementar 101 conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) importante norma que trata da responsabilidade na gestão fiscal.

Essa Lei de Responsabilidade Fiscal dispõe no seu art. 59 que o Poder Legislativo diretamente ou com auxílio do Tribunal de Contas e o *Sistema de Controle Interno* de cada Poder fiscalizarão o cumprimento das normas da LRF com ênfase no atingimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); nos limites e condições para reali-

zação de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; nas medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite; e nas providências tomadas para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites.

Desse modo tanto a Lei n. 4.320/64 e como a Lei de Responsabilidade Fiscal têm o objetivo, por meio do Sistema de Controle Interno, de evitar que a Administração Pública desperdice os recursos que a sociedade lhe entrega com a esperança de receber serviços públicos de qualidade (MACHADO JUNIOR; REIS, 2003, p. 166).

Portanto fica demonstrada a importância do Sistema de Controle Interno, que tem entre suas finalidades assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais, proporcionar a obtenção de informação oportuna e adequada e prevenir práticas como fraudes e desvios.

Por fim, apresentam-se algumas considerações quanto a forma de organização do sistema de controle interno pátrio, em especial a Controladoria Geral da União no âmbito do governo federal.

Em 2001, foi criada a Corregedoria-Geral da União por meio da Medida Provisória n. 2.143-31 que teve o propósito declarado de combater, no âmbito do Poder Executivo Federal, a fraude e a corrupção e promover a defesa o patrimônio público. Em 2003, a Medida Provisória n. 103, foi convertida na Lei n. 10.683/03 que alterou a denominação da Corregedoria-Geral da União para *Controladoria-Geral da União*.

A Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão do Governo Federal responsável por assistir direta e imediatamente ao Presidente da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das *atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria*.

Com relação à estruturação do sistema de controle interno no âmbito nacional cabe, ainda, apresentar a Proposta de Emenda Constitucional PEC 45/09, que tramita no Senado, a qual acrescenta o inciso XXIII ao art. 37 da Constituição Federal para disciplinar a instituição dos *sistemas de controle interno* dos entes públicos nos seguintes termos:

Art. 37. [...]

XXIII - as *atividades do sistema de controle interno* da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a que faz referência o art. 74, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão em especial as *funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição, e serão desempenhadas por órgãos de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas na forma da lei*. (BRASIL, 2009, grifo nosso).

Desse modo, percebe-se que o modelo adotado pela União da *Controladoria Geral da União* como órgão central do Sistema de Controle Interno integrando funções distintas de *controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria* amolda-se a intenção da PEC 45/09 de consolidar em um único órgão essas funções.

5 TRANSPARÊNCIA GOVERNAMENTAL

A redemocratização do Brasil a partir da Constituição de 1988, após mais de duas décadas de ditadura, trouxe consigo a necessidade da participação da sociedade brasilei-

ra para o aprimoramento da democracia, o que exige do cidadão a participação ativa no acompanhamento e fiscalização da administração pública.

A transparência é um requisito essencial para o Estado Democrático de Direito. Sem informação, o cidadão não pode exercer plenamente a participação política nem resguardar seus direitos (CONDEIXA, 2012).

Por isso sem transparência, o controle social caminha às escuras e o próprio governante pode deixar de captar situações indesejáveis na máquina estatal por ele comandada (BRAGA, 2012).

Na Administração Pública, o princípio da publicidade, foi estabelecido no artigo 37 da Constituição Federal. Essa constitucionalização dos princípios que tocam à Administração Pública como decorrência do triunfo do constitucionalismo somada a importância do princípio democrático permite que se imagine a publicidade como um meio de legitimação da administração à efetivação da participação popular (MOTTA, 2008).

A publicidade é um princípio constitucional que se caracteriza pelo dever da Administração Pública promover amplo acesso à informação dos atos administrativos, e que ao mesmo tempo permite ao cidadão tomar conhecimento e controlar esses atos emanados pelos agentes públicos.

A participação popular e a publicidade na elaboração das normas tocantes a Administração Pública são condições indispensáveis a sua futura eficácia, evitando o surgimento de um poder invisível, contrário ao caráter democrático do Estado. A publicidade possibilita a substituição da opacidade pela transparência, e promove a confiança da sociedade no Administrador e na Administração Pública (MEDAUAR, 2003, p. 235).

Em resumo o princípio da publicidade significa dar divulgação oficial aos atos administrativos, conferindo-lhes a transparência, para conhecimento público e início de seus efeitos externos. Em decorrência deste princípio, que se exige a transparência de todos os atos da Administração Pública, com restrição apenas ao sigilo imprescindível à segurança nacional e a intimidade das pessoas.

O constitucionalista Canotilho (2003, p. 1165) ensina que os postulados da *publicidade*, da *moralidade* e da *responsabilidade*, indissociáveis da diretriz que consagra a prática republicana do poder, não permitem que temas, como da destinação, da utilização e da comprovação dos gastos pertinentes a recursos públicos, sejam postos sob inconcebível regime do sigilo.

Em relação ao princípio transparência administrativa este pode ser entendido como conjunto composto pelo princípio da publicidade, da motivação e da participação popular na gestão administrativa, ou seja, o princípio da transparência é inerente a democracia (MARTINS JÚNIOR, 2004, p. 31).

No Brasil a transparência também é considerada um princípio da gestão fiscal responsável que deriva do princípio da publicidade, como afirma Cruz et al. (2001, p. 183) a respeito da transparência na gestão fiscal, que é tratada como um princípio de gestão, que tem por finalidade entre outros aspectos, franquear ao público acesso a informações relativas às atividades financeiras do Estado e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações.

Assim a transparência caracteriza-se pelo seu aspecto proativo, ou seja, não necessita do requerimento do cidadão para ter acesso à informação, postura essa que traz benefícios aos governos, pois melhora o fluxo das informações gerenciais com os cidadãos, contribuindo para a eficiência da ação governamental (DARBISHIRE, 2009 apud BRAGA, 2012).

Em 2000, Lei complementar n. 101/00, *Lei de Responsabilidade Fiscal*, representou uma mudança de paradigma marcante na Administração Pública, quando impôs aos gestores públicos a necessidade da responsabilidade na gestão fiscal e a transparência pública.

Essa responsabilidade na gestão fiscal pressupõe uma *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 na renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, dentre outras.

No seu capítulo IX a Lei de Responsabilidade Fiscal dispôs sobre a *transparência, controle e fiscalização*, e estabeleceu regras e procedimentos para a confecção e divulgação de relatórios e demonstrativos de finanças públicas, a fiscalização e o controle, visando permitir ao cidadão avaliar através da informação disponibilizada em relatórios e portais, o grau de eficiência obtido pela Administração Pública.

Em 2009, a Lei de Responsabilidade Fiscal sofreu uma importante alteração no capítulo que trata da transparência, pela Lei Complementar n. 131/09 que aprimorou os instrumentos necessários à transparência pública nos arts. 48, parágrafo único e 48-A:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

I - incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II - liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

III - adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A. (BRASIL, 2009, grifo nosso).

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

I - quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

II - quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários. (BRASIL, 2009, grifo nosso).

Percebe-se desse dispositivo legal que a transparência estabelecida na LRF se apresenta como mecanismo para que a sociedade possa tomar conhecimento das contas e ações governamentais e, deste modo, propiciar o controle e a efetiva participação da sociedade na administração dos recursos que ela coloca à disposição do governo.

Para a Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 48, consideram-se instrumentos de transparência da gestão fiscal os *planos (PPA)*; *orçamentos (LOA)* e a *Lei de diretrizes orçamentárias (LDO)*; as *prestações de contas e o respectivo parecer prévio*; os *relatórios de gestão fiscal* e os *relatórios resumidos da execução orçamentária e suas versões simplificadas*.

Com relação a esses planos, orçamentos e lei de diretrizes orçamentárias a Constituição Federal dispõe no seu art. 165 que o *Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual* são peças de planejamento orçamentário.

O *Plano Plurianual (PPA)* é o instrumento utilizado para planejar as ações do governo de caráter mais estratégico e de longo prazo. Estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

A *Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)* é elaborada no primeiro semestre de cada ano com o objetivo de estabelecer as regras gerais para o orçamento do ano seguinte, as metas e prioridades da Administração Pública.

A *Lei Orçamentária Anual (LOA)* é elaborada no segundo semestre de cada ano, fixando despesas e estimando receitas para o controle e a elaboração dos orçamentos e balanços, sempre de forma compatível com o PPA e com a LDO.

Com relação ao *Relatório Resumido da Execução Orçamentária*, a LRF dispõe nos seus arts. 52 e 53, que esse relatório deve ser composto por diversos demonstrativos, e ter elaboração e publicação bimestral. Tem por finalidade evidenciar a situação fiscal do Ente, de forma especial a execução orçamentária da receita e despesa, propiciando desta forma à sociedade, órgãos de controle e ao usuário da informação pública em geral, conhecer, acompanhar e analisar o desempenho das ações governamentais estabelecidas na LDO e LOA.

Sobre o *Relatório de Gestão Fiscal* a LRF, nos arts. 54 e 55, estabelece que o mesmo será emitido ao final de cada quadrimestre pelos titulares dos Poderes, prestando constas sobre a situação dos limites com despesas com pessoal, dívida, operações de crédito e as medidas corretivas implementadas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal assegura, ainda, a transparência pelo *incentivo à participação da população* e pela *realização de audiências públicas* durante os processos de elaboração e discussão do PPA, da LDO e da LOA.

Além disso, a LRF determina a *divulgação ampla em meios eletrônicos de acesso público*, em tempo real, os chamados de *portais da transparência*, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira.

O avanço das tecnologias da informação que vem ocorrendo nos últimos anos transformou a sociedade contemporânea na chamada “sociedade da informação”, uma sociedade onde a informação e o conhecimento ditam seu funcionamento (ARAKAKI, 2008).

Nesse sentido, as novas tecnologias, principalmente a internet, têm propiciado o surgimento de ferramentas que aproximam cada vez mais cidadão e Estado, como exem-

plo o surgimento do governo eletrônico (e-gov) que utiliza a tecnologia da informação para ampliar e melhorar a prestação de informações e serviços pela internet.

Na Internet o e-gov corresponde ao governo materializado nos portais que integram informações e serviços de interesse do próprio Estado e dos cidadãos, de forma acessível e coerente, permitindo alcançar níveis superiores de eficácia e eficiência dos serviços prestados aos cidadãos (ARAKAKI, 2008, p. 14).

Certamente a transparência fiscal constitui um dos mais importantes pilares de apoio e sustentação da responsabilidade na gestão fiscal e se revela um mecanismo democrático que busca o fortalecimento da cidadania, servindo de pressuposto ao controle social das contas públicas (MILESKI, 2002, p. 27).

Em 2011, a transparência governamental ganhou mais instrumentos de eficácia, com a promulgação da Lei n. 12.527/11, *Lei de Acesso a Informação*, com o objetivo de tutelar e assegurar o direito fundamental de acesso à informação, previsto na Constituição Federal de 1988 nos artigos 5º, inciso XXXIII; 37, § 3º, inciso II; e 216, § 2º.

A Lei de Acesso a Informação criou o que se convencionou chamar de transparência ativa e transparência passiva. A *transparência ativa* consiste na divulgação de informações, por iniciativa da própria Administração Pública, em meios de fácil acesso ao cidadão, e a *transparência passiva* consiste nos procedimentos para atender a demandas específicas dos cidadãos (CONDEIXA, 2012).

Segundo seu art. 3º os procedimentos previstos nesta lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios da Administração Pública e a observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção; a divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; a utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação; o fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na Administração Pública; e ao desenvolvimento do controle social.

Cabe aos entes públicos assegurar a gestão transparente da informação, propiciando amplo acesso a ela e sua divulgação, a proteção da informação, garantindo-se sua disponibilidade, autenticidade e integridade, e a proteção da informação sigilosa e da informação pessoal.

Ainda, segundo a referida lei, o acesso a informações públicas será assegurado mediante realização de *audiências ou consultas públicas, incentivo à participação popular* e a *criação de serviço de informações ao cidadão (SIC)*, nos órgãos e entidades do poder público, para atender e orientar o público quanto ao acesso a informações, informar sobre a tramitação de documentos e protocolizar documentos e requerimentos de acesso as informações.

Segundo seus arts. 10 e 11, qualquer interessado poderá apresentar pedido de acesso a informações aos órgãos e entidades, por qualquer meio legítimo, devendo o pedido conter a identificação do requerente e a especificação da informação requerida. Os órgãos e entidades têm o prazo de 20 dias, prorrogável por mais 10, para responder ao pedido de acesso, quando seu atendimento imediato não for possível.

Assim, a transparência rompe com os liames da questão orçamentária e financeira e passa a incorporar a gestão pública de forma global, envolvendo processos administrativos, a gestão de pessoal, além da eficácia e da eficiência dos órgãos públicos (BRAGA, 2012).

Desse modo, o direito de acesso à informação pública e os instrumentos de transparência introduzidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei de Acesso a Informação possibilitam o desenvolvimento das instituições públicas e fortalecem a participação cidadã, por conseguinte, cada vez mais é necessário que os cidadãos disponham de informações de qualidade.

Além disso, os bons gestores têm na transparência a confiabilidade dos seus atos de gestão, e a possibilidade de fortalecer a credibilidade da sociedade com relação a eles e as instituições públicas. O controle social pode ser um grande auxiliar do gestor público na detecção de desvios de recursos públicos e na melhoria da prestação dos serviços públicos, por meio da participação ativa do cidadão na fiscalização da gestão pública e na formulação de políticas públicas.

Portanto a ideia de controle social vincula-se às expressões de participação e democracia, e passar a ser uma necessidade do Estado Democrático de Direitos e um instrumento de cidadania ativa, que se consolida e se aperfeiçoa, tanto no plano individual dos cidadãos quanto no seio dos grupos sociais pelo implemento da transparência. (PINTO, 2012).

Ante a todo exposto fica evidente a relevância do sistema de controle interno para garantia da transparência pública e o direito de acesso à informação por meio do fornecimento de informações qualificadas que possibilitam o exercício da cidadania, de modo que o cidadão possa exigir a efetiva satisfação dos interesses da coletividade.

6 CONCLUSÃO

Com o surgimento das novas tecnologias e sua utilização cada vez maior pela população para fiscalização e acompanhamento da gestão pública, torna-se fundamental o aperfeiçoamento do Sistema de Controle Interno para garantir a melhoria das informações disponibilizadas pela transparência, uma vez que cabe a esse sistema melhorar a gestão dos recursos públicos e atestar a qualidade das informações.

Desse modo o bom desempenho do Sistema de Controle Interno de cada Poder possibilita aos gestores públicos tomarem decisões mais seguras, como também possibilita a sociedade acompanhar os atos de gestão e propor as melhorias necessárias, por meios dos canais de comunicação disponíveis.

Temos assim que um Sistema de Controle Interno eficiente proporciona a Administração Pública melhorias na gestão dos recursos públicos, e ainda permitir que os bons gestores públicos transmitam credibilidade à sociedade, demonstrando de maneira transparente que suas decisões são eficientes e buscam atender ao interesse público.

Portanto pode-se concluir que o Sistema de Controle Interno de cada Poder previsto no texto constitucional é um instrumental vital para a garantia da transparência das informações sobre gestão pública, pois possibilita que sejam disponibilizadas informações seguras ao cidadão, de modo que o exercício do controle social se aprimore, e que esse cidadão participe cada vez mais do processo de tomada de decisão sobre utilização dos recursos públicos.

The importance of internal control system for a warranty of transparency and quality of information

Abstract

The present study aims to analyze the importance of internal control system provided for in Articles 70 and 74 of the Federal Constitution to guarantee the transparency and quality of information. Just over 25 years after the promulgation of the 1988 Constitution Brazilian society lives ripening its participatory democracy, mainly influenced by the evolution of new information technologies, which have led to increasingly active citizen participation in the control of management public. But for there to be the effective strengthening of participatory democracy it is necessary that the Brazilian citizens have access to public information provided with quality attributes to ensure its usefulness in monitoring the use of public resources, and to enable the citizen participates processes decision-making on the use of these resources. In this context highlights the importance of an effective internal control system, which ensures availability of information guided by the clarity, confidence, relevance, timeliness and ethics on the management of public resources.

Keywords: System of internal control. Warranty. Transparency. Quality of information.

REFERÊNCIAS

ARAKAKI, C. *O governo eletrônico como instrumento de aproximação do governo e o cidadão*. 2008. 168 p. Dissertação (Mestrado em Ciências da Comunicação)-Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2008.

BULOS, A. L. *Constituição Federal anotada*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRAGA, M. V. de A. *A auditoria governamental como instrumento da transparência*. 2012. Disponível em: <<http://www.conaci.org.br>>. Acesso em: 05 maio 2013.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. *Resolução n. 1.132/08*. Aprova a NBC T 16.5 - Registro Contábil. 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 maio 2013.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. *Resolução n. 1.374/11*. Estabelece a estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 maio 2013.

_____. *Constituição*. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. *Lei complementar n. 101*, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 04 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 12 maio 2013.

_____. *Lei Federal n. 4.320*, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços. Brasília, DF, 04 maio 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 12 maio 2013.

CANOTILHO, J. J. G. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CAVALHEIRO, J. B.; FLORES, P. C. *A organização do sistema de controle interno municipal*. Porto Alegre: Atricon, 2007.

CHIZZOTTI, A. *Pesquisa em ciências humanas e sociais*. São Paulo: Cortez, 1991.

CONDEIXA, F. de M. S. P. Comentários à Lei de acesso à informação. *Evocati*, n. 77, 2012. Disponível em: <http://www.evocati.com.br/evocati/artigos.wsp?tmp_codartigo=531>. Acesso em: 25 maio 2013.

CRUZ, F. da; GLOCK, J. O. *Controle interno nos municípios: orientação para implantação e relacionamento com os tribunais de contas*. São Paulo: Atlas, 2003.

CRUZ, F. da et al. *Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CUBAS, V. de O. *Accountability e seus diferentes aspectos no controle da atividade policial no Brasil*. 2009. Disponível em: <<http://revistadil.dominiotemporario.com/doc/Dilemas8Art3.pdf>>. Acesso em: 13 maio 2013.

DI PIETRO, M. S. Z. *Direito administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FELIX, C. L. Auditoria de desempenho aplicada na avaliação da execução de metas orçamentárias do setor público. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. *Anais...* Gramado, 2008. Disponível em: <<http://www.ccontabeis.com.br/18cbc/413.pdf>>. Acesso em: 13 maio 2013.

GALANTE, C. *Contribuição do controle interno para a transparência e integridade dos atos administrativos nas Prefeituras dos Municípios da AMOSC*. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em: 21 maio 2013.

GATTRINGER, J. L. *Execução orçamentária: controle e auditoria*. Florianópolis: Ed. UFSC, 1991.

IUDÍCIBUS, S. de. *Contabilidade introdutória*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KOHAMA, H. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, S. M. P. *A Emenda Constitucional n. 19/98 e a administração gerencial no Brasil*. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/475>>. Acesso em: 27 maio 2013.

MACHADO JUNIOR, J. T.; REIS, H. da C. *A Lei 4320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 31. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2002, 2003.

MARTINS JUNIOR, W. P. *Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular*. São Paulo: Saraiva, 2004.

- MEDAUAR, O. *O Direito Administrativo em evolução*. 2. ed. São Paulo: RT, 2003.
- MEIRELLES, H. L. *Direito Administrativo Brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MELLO, C. A. B. de. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- MILESKI, H. S. Transparência do poder público e sua fiscalização. *Rev. Interesse Público Especial - Responsabilidade Fiscal*, ano 4, volume especial, 2002.
- MOTTA, F. *Notas sobre publicidade e transparência na Lei de Responsabilidade Fiscal*. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 14, abril/maio/junho, 2008. Disponível em: <<http://www.dirietodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em: 20 maio 2013.
- PINTO, L. P. F. Controle interno do setor público, um investimento necessário. *Revista Enfoque Fiscal*, dez. 2012.
- RICHARDSON, R. J. et al. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- SÁ, A. L. de. *Curso de auditoria*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

