

Controle interno como ferramenta gerencial: perspectivas e desafios na administração pública

Internal control as a management tool: perspectives and challenges in public administration

Macicley Félix da Silva¹

Universidade Federal da Paraíba, Brasil

<https://orcid.org/0000-0003-4149-1558>

macicleyfelix@yahoo.com.br

Resumo: O objetivo deste artigo é explicar a importância do controle interno como ferramenta gerencial na administração pública, mostrando a classificação e as técnicas de controles existentes. Ao descrever a fundamentação teórica evidencia os benefícios causados por sua utilização, sua relação de suporte fornecida aos trabalhos da auditoria interna, as dificuldades de implantação, manutenção e capacidade de ser tornar uma ferramenta de tomada de decisão na administração pública. A metodologia utilizada se fundamenta na pesquisa bibliográfica que demonstra a importância da utilização de controles internos na administração pública e que a implantação de um sistema de controle interno proporciona maior eficácia, eficiência, economicidade aos gastos públicos e mais transparência na aplicação dos recursos públicos. Ao final, constatou-se que as organizações a qual possuem sistemas de controles, muitas vezes, não o utilizam de forma adequada, tornando o processo mais lento e com resultados distorcidos. Para isso, propõe-se uma nova visão do gestor público com caráter mais gerencial na busca de um melhor gerenciamento dos recursos públicos.

Palavras-chave: controle interno; controle gerencial; administração pública.

Abstract: This The purpose of this article is to explain the importance of internal control as a managerial tool in public administration, showing the classification and techniques of existing controls. When describing the theoretical basis, it highlights the benefits caused by its use, its support relationship provided for the work of the internal audit, the difficulties of implementation, maintenance and the ability to become a decision-making tool in public administration. The methodology used is based on bibliographic research that demonstrates the importance of using internal controls in public administration and that the implementation of an internal control system provides greater effectiveness, efficiency, economy to public spending and more transparency in the application of public resources. In the end, it was found that organizations that have control systems often do not use it properly, making the process slower and with distorted results. For this, a new vision of the public manager with a more managerial character is proposed in the search for a better management of public resources.

Keywords: internal control; management control; public administration.

¹ Possui graduação em Ciências Contábeis pela UFPB (2009) e Especialização em Controladoria e Auditoria pela UNIPÊ (2012). Atualmente é mestranda no Programa de Pós-Graduação em Gestão nas Organizações Aprendentes na UFPB e servidora no Campus III da mesma Instituição, onde exerce a função de Técnica em Contabilidade participando da Comissão de Compras e Licitações do Centro, além de participar de Comissões de inventário patrimonial e outras tarefas de mesma natureza e nível de complexidade associadas ao ambiente organizacional.

<https://doi.org/10.51359/2177-1243.2022.249548>

Data de submissão do artigo: 10/02/2021

Data de aceitação do artigo: 10/08/2021

Este artigo está licenciado sob uma licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial 4.0 Internacional (CC BY-NC 4.0). Esta licença permite que outros distribuam, remixem, adaptem e criem a partir do seu trabalho, para fins não comerciais, desde que lhe atribuam o devido crédito pela criação original.

Texto da Licença: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>

1. INTRODUÇÃO

O momento atual, marcado pela escassez de recursos e por uma cobrança cada vez maior da sociedade, reflete nos gestores, sejam eles públicos ou privados, uma elevada preocupação no que se refere à existência de maior controle nas entidades que lhe cabem. A necessidade de informações confiáveis e tempestivas fez com que as empresas procurassem, cada vez mais, formas de manterem uma estrutura adequada de seus sistemas de controles, como agente corretivo que busca diminuir erros e fraudes existentes e procurando assegurar que as ações estão sendo executadas de acordo com o que foi planejado, visando com isso, atingir objetivos já predeterminados. Para estabelecer metas e objetivos, as empresas adotam ações, como o controle interno, para aumentar a probabilidade de alcance dos mesmos (LIMA et al, 2012).

A partir da segunda metade do século XX verificamos que com o surgimento de novas legislações e a influência dos padrões internacionais a Administração Pública tem passado por uma profunda mudança em decorrência da redefinição do papel e funções do Estado. Essas mudanças foram ocasionadas pela evolução da economia e das políticas internacionais, determinando o surgimento de um novo modelo de Estado, já delineado, mas não ainda de forma definitiva, já que continua sendo repensado (LIMA, 2011).

Para Lima (2011, p.1) neste novo modelo de Estado, tornaram-se essenciais para a gestão pública a profissionalização, a ética, a transparência e o controle social. Desse modo, hoje, em que tanto se fala de democracia participativa, controle social e cidadania, as cobranças de transparência na Administração Pública se tornaram ainda maiores. Cada vez mais o cidadão (usuário das informações) deseja estar ciente, em tempo real, do que acontece no cotidiano da gestão pública, de que forma o seu dinheiro (resultante da cobrança de uma pesada carga tributária) está sendo aplicado. Diante dessa necessidade surge a seguinte questão de pesquisa: Qual a importância do controle interno como ferramenta gerencial na administração pública?

O aperfeiçoamento contínuo das entidades em torno do princípio da continuidade e aliado a ele a busca pela qualidade, deu-se a partir da necessidade de manterem sistemas de informações gerenciais em bases contábeis com a que mantenham a possibilidade de construção e evidenciação de indicadores internos de desempenho econômico, financeiro, físico e de produtividade. Assim, justifica-se o presente artigo pela importância que assume

em discutir sobre o controle interno dentro das organizações, a partir de mudanças que vêm acontecendo no ambiente organizacional.

O objetivo geral é explicar a importância do controle interno como ferramenta gerencial na administração pública. Para alcançar o objetivo geral são necessários os seguintes objetivos específicos: Evidenciar os benefícios causados pela utilização dos métodos de controles internos; Relacionar os principais aspectos legais que norteiam sobre o controle interno na administração pública; Demonstrar a relação entre o sistema de controle interno e o processo de tomada de decisão na administração pública.

Para elaboração da presente pesquisa, optou-se pela utilização de uma pesquisa bibliográfica, através de conceitos e posicionamentos de diversos autores, publicados em livros, artigos, dissertações, além da pesquisa documental, através de documentos legais sobre o tema e outros que propiciaram uma estrutura e ordenamento do material em estudo.

A pesquisa bibliográfica, segundo Severino (2007, p. 122), é aquela que se realiza a partir “do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses etc.” Ainda segundo o autor, nesse tipo de pesquisa “utilizam-se de dados ou de categorias teóricas já trabalhados por outros pesquisados e devidamente registrados.”

O método de pesquisa utilizado neste trabalho foi o empírico-analítico, que são trabalhos e abordagens que apresentam em comum a técnica de coleta de dados, tratamento e análise de dados em que sua proposta tem como consecução de meta um processo sistemático de averiguação da bibliografia existente sobre o assunto pesquisado.

Esta pesquisa é considerada qualitativa porque se propõe a explicar a importância do controle interno como ferramenta gerencial na administração pública, utilizando um processo de busca de compreensão, de significados, de conceitos, baseada em livros, na legislação vigente e na pesquisa documental realizada com o intuito de absorver um maior nível de conhecimento sobre o tema.

Conforme Marconi e Lakatos (2017, p.302), “o estudo qualitativo desenvolve-se numa situação natural, oferecendo riqueza de dados descritivos, bem como focalizando a realidade de forma complexa e contextualizada.”

A pesquisa também é considerada descritiva, pois se utilizou de instrumento de análise científico, com intuito de atingir o envolvimento em explicar a importância do controle interno como ferramenta gerencial na administração pública evidenciando características por meio dos instrumentos de controle nos moldes legais e administrativos, no qual capta as

informações de um meio, reprocessa através da análise e transforma novamente em informações, porém não realiza alterações nas informações originais.

2. CONTROLE INTERNO: UMA VISÃO PANORÂMICA

O processo de controle interno dentro de uma organização tem como finalidade a utilização e a participação de um conjunto de procedimentos coordenados que visam à proteção do patrimônio da entidade, verifica a exatidão e a veracidade das informações produzidas o que ajudará no processo de continuidade da empresa. Surgiu a partir da necessidade que as empresas tinham de aperfeiçoar os métodos e técnicas organizacionais para o alcance das metas e objetivos traçados, com isso, instrumentos de controles estruturados foram desenvolvidos para possibilitar um maior controle, segurança e confiabilidade das informações fornecidas pela administração.

A complexidade das operações nas empresas torna indispensável o desenvolvimento de um sistema de controle interno que oriente o processo de gestão. A criação e a estruturação de controles internos passam a ser um diferencial competitivo, e devem atender as necessidades da organização, de acordo com a missão e a visão estabelecida, para a otimização do resultado econômico.

Para Almeida (2003, p.63), “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.”

O controle interno também pode ser entendido como qualquer ação tomada pela administração, salientando também a alta administração, para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas previstos sejam alcançados.

No entendimento de Perez Junior (2006, p.48):

o controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados numa empresa para proteger seus ativos, verificar a exatidão operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

A partir das definições pode-se observar a amplitude do significado do controle interno que, em verdade, inclui uma série de procedimentos bem definidos que, conjugados de forma adequada, asseguram a fluidez e a organização, necessárias para a obtenção de algo palpável.

Para Alczuk e Pires (2009, p.8) esse controle não deve ser feito apenas em relação ao gasto público, a despesa, mas também a receita precisa ser bem gerenciada, em busca de mecanismos para aumentá-la, com projetos e ações viabilizados pela estrutura funcional de cada órgão público, além de parcerias e/ou convênios.

Pode-se verificar, também, a existência de vários fatores que inter-relacionados proporcionam um controle adequado e que necessitam se claramente expostos:

- a) O plano de organização é o modo pelo qual se organiza um sistema, com distribuição de responsabilidades entre os vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas para a consecução dos objetivos da empresa;
- b) Os métodos e medidas estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim, mesmo que não tenham sido preestabelecidos formalmente;
- c) A proteção do patrimônio compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da empresa;
- d) A exatidão e fidedignidade dos dados contábeis correspondem à adequada precisão e observância aos elementos dispostos na contabilidade;
- e) A eficiência operacional compreende a ação ou força a ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa;
- f) As políticas administrativas compreendem o sistema de regras relativas à direção dos negócios e à prática dos princípios, normas e funções para a obtenção de determinado resultado.

Pela descrição desses fatores de controle é fácil compreender uma forte relação entre todos os itens e que qualquer deficiência deles comprometeria o funcionamento eficiente de todo o sistema.

A utilização de controles internos na organização visa prevenir erros, irregularidades e principalmente, a ineficiência, assim resguardar seus ativos e assegurar que as informações geradas nos registros, demonstrações, relatórios contábeis estejam fiéis, íntegras e transparentes com a realidade.

Os controles internos, antes de serem meios de fiscalização, têm um papel preventivo na organização, pois oferecem ao gestor público a tranquilidade de estar informado da

legalidade dos atos de administração que estão sendo praticados, da viabilidade ou não do cumprimento das diretrizes e metas estabelecidas, possibilitando a correção de desvios ou rumos da administração. Eles servem para auxiliar o gestor na busca de sua missão, através de técnicas modernas de planejamento e gestão.

Os sistemas de controle interno atuam antes, durante e depois dos atos administrativos, com a intenção de acompanhar o planejamento realizado, garantir a legitimidade, frente aos princípios constitucionais, verificar a adequação às melhores práticas de gestão e garantir que os dados contábeis sejam fidedignos.

O processo de controle interno opera-se de acordo com a dinâmica da organização e compreende o planejamento e controle orçamental dos meios, a execução das atividades planejadas e a avaliação periódica da atuação. Controlar um objeto significa influenciar seu comportamento de modo a obter um resultado desejado.

Segundo Perez Junior (2006, p.48), “os objetivos do controle interno são: obtenção de informação adequada, estimulação do respeito e da obediência às políticas da administração, proteção de ativos e promoção da eficiência e eficácia operacional”.

Os objetivos dos controles internos incluem a garantia de que as várias fases do processo decisório, o fluxo de registro de informações, a implementação das decisões e o feedback sobre medidas tomadas são devidamente confiáveis.

Para um melhor gerenciamento das informações, os controles internos são classificados em controles contábeis e controles administrativos. Os controles contábeis abrangem dentro da empresa todos os sistemas, métodos, e procedimentos, nos quais são utilizados dentro dos diversos setores, preocupam-se com os princípios que guardam o patrimônio e com a qualidade dos registros contábeis, permitindo o registro das transações quando necessário, a elaboração periódica das demonstrações e a manutenção do controle sobre os ativos. Os controles administrativos são aqueles que garantem o controle sobre as operações da empresa, compreendendo o plano de organização e métodos relacionados com a eficiência operacional, observando à obediência as políticas administrativas.

No entendimento de Almeida (2003, p.64), “a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de se está sendo seguido pelos funcionários, e por sua modificação, no sentido de adaptá-lo às novas circunstâncias”.

Os objetivos de um sistema de controle interno, além de comprovar a legitimidade dos atos, devem estar sempre aliados aos objetivos da organização. Cada instituição possui suas particularidades, mesmo que apresentem semelhanças, nunca é igual, logo um sistema de

controle interno nunca será igual ao outro e devem ser identificados e desenvolvidos para cada atividade da organização bem como apropriados, abrangentes, razoáveis e integrados aos objetivos gerais.

Para que se alcancem os objetivos de controle, algumas técnicas de controles internos devem estar inseridas nas rotinas das pessoas e unidades administrativas. Seguem algumas que devem obrigatoriamente ser instituídas por qualquer sistema de controle interno.

a) Autorização e Correlação

A autorização consiste em limitar determinadas operações mediante autorização de pessoa diferente da que executa a tarefa. A correlação concilia saldo de contas contábeis, ou seja, é uma conferência existente entre dados e informação, através de conciliações bancárias, inventários físicos e contábeis, arrecadação de tributos no setor tributário e os valores lançados na contabilidade, a entrada de bens patrimoniais e os valores contabilizados.

b) Numeração Sequencial e Controle de Totais

Com o objetivo de assegurar a integridade do processo, como pedidos e autorizações, a numeração sequencial consiste em enumerar sequencialmente determinado documento e que de forma simples e organizada possa manter certo controle. O controle de totais é uma técnica com objetivo de assegurar que todas as transações foram executadas, através do confronto da soma dos valores que precisam de conferências.

c) Operações Pendentes e Dupla Verificação

As operações pendentes consistem em registrar as operações faltantes de um processo e criar rotinas de verificação dessas operações. A dupla verificação caracteriza-se como fundamental mecanismo para detectar, erros e fraudes nas organizações. Consiste na repetição ou reexecução de uma atividade que necessita de controle, podendo ser realizado pela própria pessoa que desenvolve a atividade ou por uma outra, assim aumentando a confiabilidade.

d) Controle Prévio e Análise de Balanços

O controle prévio é um controle realizado previamente que consiste na avaliação de juízo das transações. Exemplo: controle da emissão da nota de empenho. Através da análise das demonstrações contábeis podem ser revelados importantes itens de controle ou a sua

ausência, principalmente a análise da evolução de índices e indicadores onde as alterações significativas devem ser investigadas.

i) Indicadores de Desempenho

Os indicadores de desempenho devem ser criados e analisados da mesma forma que é a análise de balanços, onde essa rotina pode revelar desvios de comportamento e de controles.

Conforme Bordin e Saraiva (2005, p.215) “um controle interno adequado proporciona segurança de que os relatórios contábeis e gerenciais são fidedignos e retratam de forma clara a realidade da empresa.”

3. ASPECTOS LEGAIS DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No novo cenário atual, várias Leis surgem para regulamentar o uso dos controles internos na administração pública, pois buscam uma nova abordagem que exigirá a instrumentalização de controles e outra dinâmica nos serviços públicos que procuram uma nova postura e qualificação dos servidores, pois passarão a atuar numa estrutura mais organizada, com atribuições e responsabilidades claramente definidas e que buscam fomentar o uso dos princípios básicos na gestão pública, como a legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade no dia-a-dia das entidades públicas.

O marco inicial da história do controle interno na Administração Pública Federal brasileira se dá com a implantação da Lei n°. 4320, de 17 de março de 1964, a qual introduziu expressões como controle interno e externo, apresentando a definição para as competências do exercício daquelas atividades. O controle interno sendo de responsabilidade do Poder Executivo e o controle externo do Poder Legislativo, exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas.

De acordo com a Lei o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle da execução orçamentária: a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou extinção de direitos e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Assim, a Lei definiu, primeiramente, a universalidade do controle, sua abrangência relacionada aos atos da administração, independentemente de se tratar da receita ou da despesa. Em seguida, o controle passou a contemplar cada agente da administração, de maneira individual, desde que apresentasse responsabilidade por bens e valores públicos.

O controle é tratado, pelos textos legais, como instrumento fundamental para promover a otimização dos escassos recursos públicos e como método de defesa do patrimônio público. Seguindo os aspectos que dizem respeito à fiscalização e ao controle, a Constituição Federal de 1988 representou um avanço da legislação brasileira quando da criação de sistemas de controle interno no Poder Legislativo, Executivo e Judiciário de forma integrada.

A constituição Federal de 1988, Art.70, em sua redação diz:

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.

Observa-se que o texto constitucional vigente não se restringe aos aspectos financeiros e orçamentários apenas, mas relata que o controle atuará sobre os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais das instituições.

Além disso, estabelece a exigência da instituição manter um sistema de controle interno como parte da estrutura da administração, sendo subordinado ao administrador e mantido, de forma integrada, pelos três poderes e priorizando ações preventivas, com a função de acompanhar a execução das ações a serem desempenhadas com vistas ao atendimento da legislação, como segue:

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.

Os Sistemas de Controle Gerencial, além de contribuírem para o alcance dos objetivos da economicidade, eficiência e eficácia das ações de governo, passaram a ser um instrumento fundamental depois da chamada Lei de Responsabilidade Fiscal. Essa lei que têm como princípios: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização, que, em seu conjunto, são orientadores para a implantação do modelo de informações gerenciais, pois o planejamento e o controle são instrumentos fundamentais para a geração de informações úteis não só para o atendimento da Lei, como também para auxiliar o processo decisório e consequentemente melhorar os demais princípios: a transparência e a responsabilização.

Após a promulgação da Lei Complementar 101/2000, que dedica um capítulo ao controle, fiscalização e transparência, observou-se um destaque na preocupação com o gasto público. A Lei de Responsabilidade Fiscal é um elemento orientador, constituindo-se em uma ferramenta gerencial a serviço da Administração Pública. Ela proporciona às finanças públicas um tratamento zeloso e enfatiza o planejamento da ação governamental, para que o orçamento tenha o papel que ele de fato deve ter numa sociedade democrática: o de peça de controle do gasto público e de definição das prioridades sociais. Ela insere-se numa composição de reformas, como a previdenciária, administrativa, a criação da lei de crimes fiscais, estatuto da cidade, que também surgiram como meio de assegurar um eficiente gerenciamento da atividade pública.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, o processo decisório dos governos se apresenta com novos conteúdos, disciplinando o planejamento orçamentário, pois estabelece normas voltadas para as responsabilidades do gerenciamento dos recursos públicos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal e o Controle Interno estão ligadas ao implemento de ações planejadas e transparentes, com procedimentos de gestão administrativas voltados à obtenção do equilíbrio orçamentário e financeiro. As Leis enfatizam nos seus respectivos textos que a contabilidade gerencial e financeira deve ter por objetivo a preparação de informações no sentido de verificação do cumprimento das metas estabelecidas e consequentemente do objetivo da entidade.

A legislação inovou, instituindo o que se denomina de controle gerencial, ou contabilidade gerencial, não se preocupando apenas com os aspectos legais. Trata-se do controle das metas e dos objetivos do plano plurianual, nas diretrizes orçamentárias e no orçamento, ou seja, acompanhar, analisar e avaliar a execução orçamentária em termos físicos.

4. BARREIRAS ENCONTRADAS NA IMPLANTAÇÃO E MANUTENÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

No novo cenário organizacional e de forte concorrência a presença do controle interno se torna essencial e de fundamental importância para o sucesso das organizações, no entanto algumas dificuldades são encontradas ao longo de todo o processo, provocando limitações e estando sujeito a falhas decorrentes do mau entendimento das instruções ou informações.

Uma das principais dificuldades encontradas nas empresas é a não observância, por parte dos dirigentes, da importante utilização dos controles internos como ferramenta que gera informações necessárias ao bom funcionamento da empresa. É preciso que haja uma preocupação mais elevada com as estruturas dos controles, o seu real valor, pois eles compreendem o plano da organização e o conjunto coordenados de métodos e medidas, com o intuito de proteger o patrimônio, analisar a exatidão e a fidelidade de dados contábeis, promovem a eficiência operacional e encorajam a adesão à política delineada pela administração.

Outra dificuldade apresentada é a questão da ética que muitas vezes é ignorada no sistema de controle interno. Numa instituição é importante a presença de um código de ética com instrumento propulsor de boas práticas, sendo requisito essencial aos controles internos, este deve ser elaborado e publicado pela organização, com acesso a todos os colaboradores, pois as pessoas tendem a se espelhar nos gerentes em relação às suas atitudes, daí a necessidade de haver um exemplo institucional formalizado.

A ausência de uma boa estrutura para o fortalecimento dos controles, a falta de segregação de funções e a tolerância em relação a condutas inadequadas, enfraquecem os valores éticos e prejudicam os controles internos.

Mais uma dificuldade encontrada é a falta de comunicação existe entre os sistemas de controles na administração pública do Brasil, pois esses sistemas, ainda, pouco se relacionam

e se restringem, muitas vezes, a situações estabelecidas pela legislação, onde se observa que um dos pontos mais importantes para que o controle seja atuante, traga benefícios para a sociedade e seja proveitoso ao país é uma maior comunicação/interação entre os órgãos de controle, com o objetivo de aumentar a transparência na gestão pública, diminuir os riscos e punindo com mais rapidez os responsáveis pela gestão ilegal de recursos públicos, além disso, é preciso uma mudança no perfil do gestor público, com caráter mais gerencial, próximo do modelo de gestão privado, com ênfase no planejamento, transparência e controle.

Para Antunes (2009, p.1) o que dificulta a prestação dos serviços públicos são as disparidades estruturais e organizacionais dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno, devido a falta de independência e isonomia técnica necessária para zelar pela racionalidade dos gastos públicos.

A solução para uma maior interação desses sistemas é a necessidade de mudança de atitude dos agentes envolvidos, pois só assim mudaria toda a estrutura e realmente se verificaria o verdadeiro gasto com os recursos públicos. Uma alternativa que ajudaria no processo de integração e fiscalização é a proposta de criação de órgãos de Ouvidoria, com o intuito de colher sugestões da sociedade e com isso, tentar colocar algumas propostas em prática.

Para isso, é importante uma profissionalização do servidor público, pois um conjunto de regras vem requerendo da administração pública e, por consequência, do servidor público um preparo mais adequado para lidar com os instrumentos de gestão, especialmente em se tratando do aprimoramento do sistema de controle interno, culminando na necessidade de criação de uma Unidade Central de Sistema de Controle Interno, por projeto de lei aprovado nos órgãos competentes, aliada à profissionalização dos servidores do respectivo Controle Interno. Uma vez que terão suas atividades voltadas para o exame da eficiência, eficácia e efetividade dos atos administrativos, sob os ângulos da legitimidade, razoabilidade e economicidade, trabalhando nas causas dos desconroles existentes.

Essa profissionalização se faz necessária, principalmente a partir da edição da Emenda Constitucional nº 19-98, que acrescentou o §2º ao art. 39 da Constituição Federal, nos seguintes termos:

Art. 39 [...]

§2º A União, os Estados e o Distrito Federal manterão escolas de governo para a formação e o aperfeiçoamento dos servidores públicos, constituindo-se a participação nos cursos um dos requisitos para a promoção na carreira,

facultada, para isso, a celebração de convênios ou contratos entre os entes federados.

Conforme exposto é requerido de cada um dos entes federativos um plano de seleção, capacitação dos servidores que atuarão no controle interno, proporcionando, assim, a disponibilização do conhecimento e informação ao alcance dos interessados, bem como dos cidadãos em geral, conforme preceitua o princípio constitucional da publicidade.

O grande número de processos e procedimentos dentro de uma organização faz com que o controle tenha um volume de trabalho considerável e, na maioria das vezes, estrutura física e de pessoal são insuficientes para atender tal demanda. Para um bom ordenamento no procedimento de controle, a descentralização das atribuições do sistema de controle interno serve como meio de quantificação do controle, tendo em vista a peculiaridade de cada órgão ou entidade.

É através dessa descentralização que será possível o conhecimento completo dos procedimentos adotados por determinado órgão ou entidade, e com a quantificação do controle será permitido ao servidor a determinação de que tipo de controle é importante no seu órgão, ou seja, permite uma visão sistêmica das atribuições e a determinação de competência específica em seu entendimento.

Outra dificuldade encontrada é a falta de padronização dos sistemas de controle interno que pode contribuir para um controle mais efetivo da administração. Acredita-se que um controle da gestão institucionalizado e fortalecido seja o fator preponderante para o fiel cumprimento das normas e princípios constitucionais e os olhos incansáveis à vigília da boa aplicação dos recursos públicos.

Os sistemas de controle modificam-se com o passar dos tempos, devido ao ingresso de novas tecnologias, alterações e inclusão de pessoas, modificação de processos, procedimentos que antes eram eficazes tornam-se obsoletos. É importante que haja um acompanhamento constante no sistema de controle interno, devendo estar presente no planejamento da organização.

Assim, para Cavalheiro e Flores (2007, p.64) a obsolescência dos sistemas de controle interno é outro problema, pois se deterioram com o tempo, seja por alterações em legislações, seja por melhores práticas, evolução tecnológica.

Essa rotina constante faz parte do próprio sistema de controle e consiste num teste por meio de amarrações do sistema, mediante relatórios e suas correlações ou evoluções relativas

aos índices de desempenho. Por exemplo, a análise do relatório de gastos com viagens ser feita por uma pessoa diferente daquela que o elaborou e este tem a responsabilidade de identificar desvios de comportamento nos gastos com viagens. Ocorrendo alterações, devem ser investigadas e podem revelar deficiências presentes nos controles internos da organização.

5. PERSPECTIVA GERENCIAL: NOVO AMBIENTE DO GESTOR PÚBLICO

Os gestores que antes gerenciavam os recursos sem um controle efetivo e que, às vezes, não detinham de dinheiro para cobrir as despesas ou formas de obtê-lo, hoje se defrontam com uma nova realidade embasada no equilíbrio entre o orçado, o executado e programação financeira. O cenário institucional que se desenha no País pressupõe mudanças no antigo modelo adotado pelas organizações. Para isso, hoje há um consenso sobre a necessidade de criar mecanismos de gestão capazes de controlar a eficiência dos gastos e da arrecadação na administração pública.

Atualmente, a administração pública tende a migrar do modelo burocrático para o modelo gerencial, no qual a principal diferença entre eles está na forma de controle, deixando de se basear apenas nos processos e passando a se concentrar também nos resultados.

Conforme Freire e Batista (2018, p.382) o controle interno assume um papel preventivo, voltado para a gestão de riscos, de forma a evitar o comprometimento da eficiência e eficácia dos objetivos propostos nas políticas públicas.

A ideia de desenvolver novas ferramentas de controle interno que permitam levantar indicadores gerenciais, principalmente no que diz respeito às atividades-fim, que são as prestações de serviços para a população, está ligada a constante preocupação com a economicidade das ações de governo e a constatação de que as informações na administração pública são distorcidas e insuficientes.

O controle gerencial dentro de uma organização pública deve mostrar ao gestor os caminhos que ele pode ou não seguir, orientá-lo a tomar a melhor decisão, mediante um conjunto de informações conceituadas, focada na organização de processos, nos resultados, problemas formais e materiais e gerenciamento de informações de toda a ordem relacionada à gestão governamental. Voltado à gestão dos recursos financeiros, tem se mostrado necessário nas instituições governamentais, pois as novas exigências legais têm levado a sociedade, por

meio de seus representantes, a buscar meios de controle sobre a administração pública, e formas de atribuir responsabilidades, mostrando transparência nos resultados obtidos.

Em paralelo à imposição legal, os gestores públicos vêm percebendo a importância das ferramentas administrativas das organizações privadas, que, com as devidas adaptações, podem ser implantadas com êxito nas organizações públicas. E uma delas é a substituição dos tradicionais sistemas de controle das entidades públicas, que serviam apenas para cumprir obrigações legais, pelos sistemas de controle gerencial, que se torna uma ferramenta poderosa no controle dos gastos e geração de informações úteis para tomada de decisões.

Para José Filho (2008, p.94) é preciso que haja também a segregação de funções para que ninguém tenha o controle direto de tudo, de forma que os registros existentes sirvam de controle das atividades dos departamentos.

O Sistema de controle interno das entidades públicas deve ficar a cargo de um órgão independente e autônomo, com seus titulares se reportando diretamente ao gestor público. Esse órgão é a Controladoria. É necessário esclarecer que a criação de uma Controladoria no setor público não difere da empresa privada, ambas mantêm os princípios fundamentais do controle e geração de informações para tomada de decisões.

Para Floriano e Lozecky (2008, p.7) quando o sistema acusa, de forma rápida, a necessidade de prevenção ou correção de algo, para minimizar ou eliminar perdas e ainda busca a maximização do lucro da organização ele é considerado um bom sistema de controle.

As entidades, objeto de fiscalização governamental, estão sendo instrumentalizadas com sistemas de controle interno diante da necessidade de suprir limitações encontradas para a fiscalização mediante controle externo, exercido pelo Poder legislativo de cada esfera do governo no que se refere à verificação da legalidade dos atos e do cumprimento do programa de trabalho, avaliação da legitimidade, efetividade, economicidade, eficiência e eficácia na administração pública, pois além de o controle interno subsidiar o externo, apresenta o propósito de garantir a existência de um controle na extensão proposta pela legislação, sendo exercido de forma preventiva e concomitante aos atos da gestão.

A junção da estrutura organizacional com os mecanismos de controles estabelecidos pela administração forma o controle interno dentro do ambiente organizacional, no qual são incluídas as normas internas que definem responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registro das operações.

Cada órgão possui uma chefia que é responsável por controlar a execução de programas que lhe concernem e a observância das normas que disciplinam suas atividades.

De acordo com Silva (2004, p. 212):

o controle interno-integrado constitui, em nossa visão, o controle do ESTADO como pessoa jurídica de direito público, ou seja, da entidade e o conjunto dos três Poderes, sendo responsável pela coordenação das atividades individuais de controle de cada um dos Poderes e atuando de modo independente para conferir pleno sentido a sua mais nobre função: a proteção permanente e contínua do patrimônio público.

E possível observar uma forte relação quando se trata da importância da comunicação entre os sistemas de controle existentes na administração pública, através dessa comunicação haverá um maior controle efetivo e preventivo de modo que venha a evitar prejuízos para a sociedade.

O controle interno com diversas funções que ele possui, encontra-se a verificação da existência do princípio da legalidade, do plano plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias, o cumprimento de metas atribuídas, os programas da administração em favor da sociedade, avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, regulamenta o emprego dos recursos públicos e gastos administrativos, após essa série de funções, as informações e documentações são enviadas para o controle externo, aqui são classificados como judicial, legislativo e tribunais de contas.

O controle externo é exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União e nele estão presentes os órgãos que julgam, criam, regulamentam, aprovam, fiscalizam e divulgam os atos do poder público.

Outro importante órgão é o tribunal de contas, responsável por verificar a prestação de contas dos entes públicos, fiscalizando e divulgando as informações prestadas para a sociedade. O Tribunal de Contas é um órgão autônomo, que auxilia o Poder Legislativo a exercer o controle externo, fiscalizando os gastos dos Poderes Executivo, Judiciário e do próprio Legislativo. Além de estar sujeito ao controle externo, cada Poder tem a responsabilidade de manter um sistema de controle interno. E, por sua vez, apesar de ser um tribunal, o Tribunal de Contas não faz parte do Poder Judiciário.

O controle pode ser feito pela sociedade em geral, pela própria Administração, pelo Poder Legislativo, pelo Ministério Público e pelos Tribunais de Contas.

Portanto, é notável que em razão do uso dos controles internos em cada ente público ou nível de governo, observou-se um grande avanço na administração pública, especialmente quando se fala na continuidade dos gastos públicos.

Após a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal os sistemas de controles tiveram que apresentar uma comunicação entre eles ainda maior que antes, pois essa lei surgiu visando à necessidade de um controle eficiente e eficaz dos recursos utilizados, avaliando e acompanhando a gestão orçamentária, financeira e patrimonial, a partir daí expressões como transparência, equilíbrio, participação popular, prevenção de riscos, publicidade dos resultados, tornaram-se constantes para a sociedade que passaram a ter mais uma ferramenta para cobrar das autoridades governamentais o não cumprimento de tais necessidades.

Com o advento dessas responsabilidades percebeu-se a necessidade da administração pública utilizar os recursos da contabilidade gerencial, valendo-se de informações de contabilidade governamental e seus controles para que forneça dados relativos aos resultados econômicos e financeiros da organização.

Devido às significativas mudanças que a administração pública passou nos últimos anos, mormente com a Reforma do Estado, o ponto alto dessas transformações foi uma nova concepção de controle, fulcrado na gestão gerencial e no princípio da eficiência. Surge na segunda metade do século XX a administração pública gerencial, como resposta, de um lado, à expansão das funções econômicas e sociais do Estado e, de outro, ao desenvolvimento tecnológico e à globalização da economia mundial. A busca pela eficiência se deu pela necessidade de reduzir custos e aumentar a qualidade dos serviços prestados à população.

Para uma noção detalhada de todo o contexto, veja o que traça o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (1995, p.21-22):

A reforma do aparelho do Estado passa a ser orientada predominantemente pelos valores da eficiência e qualidade na prestação de serviços públicos e pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações. A administração pública gerencial constitui um avanço, e até certo ponto um rompimento com a administração pública burocrática. Isso não significa, entretanto, que negue todos os seus princípios. Pelo contrário, a administração pública gerencial está apoiada na anterior, da qual conserva, embora flexibilizando, alguns dos seus princípios fundamentais, como a admissão segundo rígidos critérios de mérito, a existência de um sistema estruturado e universal de remuneração, as carreiras, a avaliação constante de desempenho, o treinamento sistemático. A diferença fundamental está na forma de controle, que deixa de basear-se nos processos para concentrar-se nos resultados, e não na rigorosa profissionalização da administração pública, que continua um princípio fundamental.

Ainda de acordo com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (1995, p.22):

Na administração pública gerencial a estratégia volta-se: (1) para a definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade; (2) para a garantia de autonomia do administrador na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros que lhe forem colocados à disposição para que possa atingir os objetivos contratados; e (3) para o controle ou cobrança *a posteriori* dos resultados.

Para o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (1995, p.23):

O paradigma gerencial contemporâneo, fundamentado nos princípios da confiança e da descentralização da decisão, exige formas flexíveis de gestão, horizontalização de estruturas, descentralização de funções, incentivos à criatividade. Contrapõe-se à ideologia do formalismo e do rigor técnico da burocracia tradicional. À avaliação sistemática, à recompensa pelo desempenho, e à capacitação permanente, que já eram características da boa administração burocrática, acrescentam-se os princípios da orientação para o cidadão-cliente, do controle por resultados, e da competição administrada.

A controladoria tem um papel fundamental no aspecto gerencial, tendo autonomia para captar e desenvolver sistemas de informações gerenciais que facilitem o processo decisório. Mediante análise do desempenho da gestão administrativa e dos controles existentes, a controladoria do setor governamental verifica de modo independente o grau de adesão dos agentes públicos às políticas determinadas.

A controladoria propicia elementos para a busca da modernidade, da qualidade, da transparência e da probidade administrativa, pois ao percorrer todos os setores administrativos de uma entidade, além de conhecer o funcionamento, o custo-benefício e a *performance* de cada setor e seus aspectos legais, poderá oferecer alternativas de melhoria de desempenho do setor e da Administração Pública como um todo.

A transparência mostra-se como fundamental para substituir controles burocráticos por controles sociais. Quando a Administração Pública se torna acessível, faz-se necessário dar maior publicidade às suas ações para poder controlar o bom uso dos recursos utilizados, além de estimular a concorrência entre os fornecedores e a participação da sociedade no processo decisório, dando mais legitimidade à ação estatal.

Silva (2004, p.216) declara que:

o aspecto gerencial representa uma mudança nos métodos de Controle Interno, eliminando o controle *a posteriori* e punitivo para uma abordagem preventiva e orientadora, mediante a análise sistemática e permanente do cronograma dos programas de governo. Os responsáveis pelos projetos e atividades passam, assim, a ver o órgão de controle como um parceiro na

busca da qualidade do gasto público e não apenas da legalidade formal da aplicação.

A eficácia dos procedimentos de controle como instrumento estratégico ao processo decisório está ligada ao processo de gestão organizacional, através da capacidade de percepção de mudanças e pela busca contínua na melhoria do gerenciamento das atividades e dos recursos disponíveis. Para Oliveira (2014, p. 204) o controle interno auxilia a gestão no cumprimento das metas e ações do governo.

Na administração pública, o bom funcionamento do sistema está ligado à racionalização dos recursos, desde a entrada, processamento e saída dos serviços postos à disposição da sociedade. Isso, através da busca pela eficiência de procedimentos, técnicas e organização de seus componentes, tornando um desafio nas organizações governamentais, de fazer mais com menos. Para isso, é preciso gerir (planejar, organizar, dirigir e controlar) o seu sistema de controle e de informações de forma mais eficiente e também eficaz.

De acordo com Jacques e Reske Filho (2007, p.9) as organizações precisam desenvolver estratégias dinâmicas, assim poderão obter informações relevantes e definir suas ações.

Assim, surge a necessidade de comparação de resultados, medição de trabalho, através de parâmetros por meio de mecanismos gerenciais que possibilitem a avaliação e adequação dessas informações. Os usuários sejam eles internos ou externos à organização precisam se assegurar que as informações geradas, através das operações mantidas por um sistema de controle, estejam de acordo com o planejado, mantendo a eficiência, eficácia e efetividade, garantindo o cumprimento das finalidades da instituição.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na pesquisa, observa-se a importância que um Controle Interno bem estruturado e eficiente proporciona para que a Administração Pública possa cumprir com sucesso a missão que lhe é atribuída pela sociedade. O Controle Interno, com o profissionalismo e as grandes inovações implementadas na gestão pública, adquiriu uma nova configuração, indo além de suas funções tradicionais de autofiscalização interna, ou seja, de acompanhamento e verificação da legalidade e moralidade dos atos administrativos.

O controle interno vem sofrendo uma grande evolução, organização fruto de um reconhecimento e uma oportunidade de aperfeiçoamento, sendo o principal cliente do sistema

de controle voltado à sociedade. Para desempenhar seu papel, o sistema de controle precisa estar munido de atributos de qualidade social, ética e credibilidade, enquanto as diversas organizações devem realizar suas operações em parceria para otimizar a utilização dos recursos e a obtenção de consistência e eficácia dos resultados.

Para que o controle interno alcance o completo objetivo na administração pública é necessário, ainda, superar as dificuldades apontadas e promover os ajustes necessários na estrutura com o exercício efetivo da função de controle e o organismo público como um todo.

Observou-se também que existe um sistema completo de controle na administração pública do Brasil, mas que esses sistemas, ainda, pouco se relacionam e se restringem, muitas vezes, a situações estabelecidas pela legislação, além disso, é preciso uma mudança no perfil do gestor público, com caráter mais gerencial, na busca de seguir o planejamento com transparência e controle.

Assim, à medida que os gestores públicos tomem conhecimento da importância de um sistema de controle gerencial para garantir o cumprimento de metas, otimização no uso dos recursos, transparência nos gastos, sua implantação será mais ampla, melhorando muito a eficiência da administração pública.

O sistema de controle interno, além de se constituir num excelente mecanismo gerencial e de transparência na atuação administrativa, também configura importante instrumento de efetivação da cidadania, pois dificulta a adoção de práticas fraudulentas e vincula o gestor à prestação de contas constante à população.

REFERÊNCIAS

ALCZUK, Silvestre; PIRES, José Santo Dal Bem. **O controle interno e seus reflexos no gerenciamento dos recursos financeiros em uma instituição pública de ensino superior.** II Congresso Consad de Gestão Pública, 2009. Disponível em: <https://www.consad.org.br/wp-content/uploads/2013/02/O-CONTROLE-INTERNO-E-SEUS-REFLEXOS-NO-GERENCIAMENTO-DOS-RECURSOS-FINANCEIROS-EM-UMA-INSTITUI%C3%87%C3%83O-P%C3%9ABLICA-DE-ENSINO-SUPERIOR1.pdf>. Acesso em: 05 Jan. 2021.

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

ANTUNES, Manoel Luiz Camilo de Moraes. **Controle interno no Brasil. Dificuldades de padronização.** Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2258, 6 set. 2009. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/13435/controle-interno-no-brasil>. Acesso em: 10 Jan. 2021.

BORDIN, Patrícia; SARAIVA, Cristiane Jardim. O controle como ferramenta fundamental para a fidedignidade das informações contábeis. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, 2(3), 218, 2005. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/200>. Acesso em 24 Jan. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa**, promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2005.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 19 de 14 de junho de 1998.** Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm. Acesso em: 25 Jan 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964.** Institui 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/14320.htm. Acesso em 19 jan 2021.

BRASIL. **Lei Complementar Nº. 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 15 jan 2021.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal.** Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007. Disponível em: https://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cont_int_mun.PDF. Acesso em: 02 fev. 2021.

FLORIANO, José Cebaldir; LOZECKYI, Jeferson. **A importância dos instrumentos de controle interno para a gestão empresarial**. Unicentro-Revista Eletrônica Lato Sensu, 2008. Disponível em:
http://ead2.fgv.br/ls5/centro_rec/docs/importancia_instrumentos_controle_interno.pdf.
Acesso em: 02 fev. 2021.

FREIRE, D. A. A.; BATISTA, P. C. DE S. Natureza Preventiva do Controle Interno no Setor Público. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 15, n. 2, p. 380-413, 18 maio 2018.

JACQUES, Elizeu de Albuquerque; RESKE FILHO, Antonio O controle interno como suporte estratégico ao processo de gestão. **Revista eletrônica de contabilidade**. v.4, n.1, 2007. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/68>. Acesso em: 01 fev. 2021.

JOSÉ FILHO, Antônio. **A importância do Controle Interno na Administração Pública**. Diversa, 2008. Disponível em: http://capa.tre-rs.gov.br/arquivos/JOSE_controle_interno.PDF. Acesso em 02 fev. 2021.

LIMA, Hyder Marcelo Araújo et al. Controle interno como ferramenta essencial contra erros e fraudes dentro das organizações. **Anais do IX SEGeT Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Resende-RJ. Período de**, v. 24, 2012.

LIMA, José Ossian. [Interlocução do controle interno da Administração Pública com a sociedade. A experiência cearense](#). **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, [ano 16, n. 2942, 22 jul. 2011](#). Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/19601>. Acesso em: 4 jun. 2021.

MARCONI, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 7. São Paulo: Atlas, 2017.

OLIVEIRA, D. F. DE. O controle interno e auditoria governamental: comparativo. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 12, n. 1, p. 196-211, 30 jun. 2014.

PEREZ JUNIOR, José Hernández. **Auditoria das demonstrações Contábeis: normas e procedimentos**. 3. ed. 2 reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO. Brasília, 1995.
Disponível em: <http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/publicacoes-oficiais/catalogo/fhc/plano-diretor-da-reforma-do-aparelho-do-estado-1995.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2021.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho Científico**. 23.ed. rev e atual. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.