

**O CONTROLE INTERNO E SEUS REFLEXOS
NO GERENCIAMENTO DOS RECURSOS
FINANCEIROS EM UMA INSTITUIÇÃO PÚBLICA
DE ENSINO SUPERIOR**

Silvestre Alczuk
José Santo Dal Bem Pires

O CONTROLE INTERNO E SEUS REFLEXOS NO GERENCIAMENTO DOS RECURSOS FINANCEIROS EM UMA INSTITUIÇÃO PÚBLICA DE ENSINO SUPERIOR

Silvestre Alczuk
Santo Dal Bem Pires

RESUMO

X O controle interno voltado à gestão dos recursos financeiros tem se mostrado necessário nas instituições governamentais. Neste sentido, o presente estudo teve por objetivo contribuir com o processo de tomada de decisão por parte dos gestores de uma instituição pública de ensino superior no que se refere ao gerenciamento dos recursos financeiros obtidos por meio da trilogia ensino, pesquisa e extensão. Buscou-se a fundamentação teórica na literatura e nos dispositivos legais, abordando assuntos relacionados ao controle interno como ferramenta gerencial nas entidades governamentais. O objeto do trabalho foi um estudo de caso aplicado a uma universidade pública do Estado do Paraná, o qual consistiu em uma pesquisa bibliográfica e documental de natureza descritiva com tratamento dos dados de forma qualitativa. A análise e apresentação dos resultados mostram que é preciso avançar no controle interno dos recursos financeiros gerados como receitas próprias. Ao final concluiu-se que a imediata programação orçamentária dos recursos financeiros arrecadados disponibiliza a todas as unidades organizacionais o orçamento como instrumento eficaz de gestão, que aliado aos controles internos das unidades, possibilita aos seus responsáveis um efetivo acompanhamento e otimização dos recursos financeiros colocados à disposição das unidades gestoras.

Palavras-chave: Controle interno. Orçamento. Recursos financeiros.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	3
2 CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA GERENCIAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	4
2.1 Conceitos básicos e finalidades.....	4
2.2 Fundamentos legais do controle na administração pública.....	4
2.3 Princípios inerentes à atividade de controle.....	7
2.4 Sistema de controle interno na administração pública.....	9
2.5 Distinção entre sistema de controle interno e o controle interno.....	11
2.6 Orçamento público como instrumento de controle.....	13
2.7 O orçamento da Universidade Estadual de Maringá.....	14
2.8 Recursos humanos e características profissionais.....	16
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	18
4 CONTROLE INTERNO E SEUS REFLEXOS NO GERENCIAMENTO DOS RECURSOS FINANCEIROS NA UEM.....	19
4.1 Gerenciamento dos recursos financeiros na UEM.....	19
4.2 Dificuldades e consequências na gestão de recursos financeiros na UEM.....	19
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	23
6 REFERÊNCIAS.....	25

1 INTRODUÇÃO

As instituições públicas de ensino superior do Paraná possuem características específicas de gestão, com estrutura administrativa descentralizada, que tem por objetivo colocar à disposição da comunidade local e de toda a região de influência da instituição ensino superior de qualidade nas mais diversas áreas do conhecimento. Desenvolvem pesquisas para o avanço da ciência e de novas tecnologias aplicadas ao potencial produtivo da comunidade local e da região de abrangência, sendo suas ações motivadas não só pelo gestor da instituição, mas sim, por toda a comunidade universitária, composta por docentes, técnicos administrativos e alunos.

Essas instituições precisam encontrar formas para melhorar seus resultados na utilização dos recursos financeiros destinados aos projetos propostos pela comunidade universitária relacionados às atividades de ensino, pesquisa e extensão, recursos que são arrecadados diretamente ou por meio de convênios com órgãos públicos federais, estaduais e municipais e com empresas da iniciativa privada. Destacam-se também os recursos financeiros gerenciados por fundações e institutos de pesquisa, os quais têm se constituído como estratégia para a consolidação dos projetos de pesquisa, ensino e extensão universitária.

O presente artigo, com base na literatura da área e na legislação vigente, discute os reflexos do controle interno na gestão desses recursos e a utilização do orçamento como mecanismo de controle das ações dos gestores.

2 CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA GERENCIAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

2.1 Conceitos básicos e finalidades

Em se tratando de ação de controle sobre qualquer atividade, somos levados imediatamente a pensar em atitude de fiscalização. Na verdade o ato de controlar uma ação envolve muito mais que fiscalizar. É importante observar as definições encontradas em dicionários da língua portuguesa referente à palavra controle. Segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, 3. ed. (2004, p. 542), controle é a “Fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc. para que tais atividades ou produtos, não se desviem das normas preestabelecidas”.

O termo *controle* sempre esteve ligado às finanças e traz sempre o pensamento centrado na verificação e disciplina do exercício de atividades. Apresenta-se a seguir a origem da palavra controle apresentada por Castro, (2008, p. 27):

A palavra controle é originária de *contre-role*, registro efetuado em confronto com o documento original, com a finalidade da verificação da fidedignidade dos dados. No italiano, *controllo* é o mesmo que registro ou exame. Consagrou-se o vocábulo, na técnica comercial, para indicar inspeção ou exame que se processa nos papéis ou nas operações registradas nos estabelecimentos comerciais.

O sentido positivo do controle se refere à função do controle como instrumento de apoio à gestão administrativa, enquanto a concepção negativa do termo o remete à correção de pessoas. O controle caracteriza-se como interno quando o agente controlador integra a própria administração e como externo quando é realizado por órgão, pessoas ou instituição exterior à estrutura da administração. Geralmente o controle externo é exercido pela sociedade, pelo Poder Legislativo, pelo Ministério Público e pelos tribunais de contas.

2.2 Fundamentos legais do controle na administração pública

O controle sempre é tratado como uma das funções fundamentais no rol de exigências legais previstas em textos Constitucionais ao longo dos tempos, e a

sua existência se justifica principalmente enquanto promotor da otimização dos escassos recursos públicos e como instrumento de defesa do patrimônio público.

A Constituição Federal dispõe:

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. (BRASIL, 1988, art. 70).

Estabelece também em seu artigo 74 a exigência da instituição de 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, conforme 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. (BRASIL, 1988, art. 74).

Por força destes artigos do texto constitucional, o sistema de controle interno passou a corresponder ao controle que compreendia a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial, relativamente à legalidade, legitimidade e economicidade, tanto na administração direta quanto na indireta.

Ademais, a Constituição da República evidencia a obrigatoriedade do controle interno no âmbito municipal (Brasil, 1988): “Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei”, fazendo ampliar o entendimento de sua aplicação em todas as esferas de poder.

O sistema de controle interno ganhou força com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, que estabelece regras sobre para a responsabilidade na gestão fiscal e dedica um

capítulo a transparência, controle e fiscalização no trato das finanças públicas, criando um ambiente de seriedade administrativa e favorecendo a implantação do controle na administração pública.

Diz o disposto em seu artigo 1º, § 1º:

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

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (BRASIL-LCP101, 2000, art. 1º, § 1º).

O artigo 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal determina que a fiscalização da gestão fiscal seja realizada pelo Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio do competente tribunal de contas, e pelo sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, conforme segue:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

- I – atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II – limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III – medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV – providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V – destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI – cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. (BRASIL-LCP101, 2000, art. 59).

Exceto as novas características da administração pública – percebidas até pela modificação do tratamento destinado aos agentes políticos, que passaram a ser chamados de gestores públicos -, as atribuições do controle externo e interno em nada foram modificados em relação àquelas já contidas no texto constitucional. Houve, sim, o acréscimo de exigências, na medida em que a fiscalização do cumprimento à Lei de Responsabilidade Fiscal estará nas mãos dos controles. O gestor público ou o ordenador de despesas é quem autoriza a composição de compromissos financeiros, tendo sempre em vista o interesse público.

2.3 Princípios inerentes à atividade de controle

O controle interno não pode ser visto como auditoria, que geralmente age de forma esporádica e com foco de atuação na área privada. Por caracterizar-se como atividade permanente, a controladoria visa oferecer alternativas para melhorar o desenvolvimento das atividades de cada setor da administração pública, visando à qualidade, à transparência e, sobretudo, à probidade administrativa.

Segundo Castro, (2008, p. 55),

O controle interno é peça-chave para a auditoria.
 [...] O controle interno é importante para os gestores e os auditores. Razão pela qual, o principal papel de uma auditoria interna é garantir, para os dirigentes da entidade, que os controles internos estão funcionando adequadamente. Quanto maior o risco e a incerteza, mais importante será a verificação sobre o funcionamento adequado dos controles internos.
 Desta forma, não há como dissociar o controle interno da ação de administrar ou gerenciar.

A Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998 instituiu a eficiência como um dos princípios da administração pública (Brasil 1998): “Art. 37. 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”.

A partir dessas normas e princípios legais, os serviços públicos agregariam um padrão mínimo de qualidade relacionado à eficiência, produtividade e gestão para atendimento aos interesses de uma sociedade em crescente demanda por serviços públicos, visto que no serviço público não se veem resultados por lucros auferidos, e sim, pela eficiência demonstrada.

A Administração Pública atualmente tende a migrar do modelo *burocrático* para o *gerencial*. A diferença entre a Administração Pública gerencial e a burocrática é a *forma de controle*, deixando de basear-se somente nos processos (burocrática: fiz licitação para a construção de uma escola e contratar professores), *para concentrar-se nos processos mas também nos resultados* (gerencial: estão sendo atendidos os alunos, dando-lhes condições plenas de aprendizado?) identificando o *cidadão como contribuinte de impostos e como cliente dos seus serviços*. (CAVALHEIRO; FLORES, 2007, p. 20).

Afirmam Cavalheiro e Flores (2007, p. 21) “Os resultados da ação do Estado são considerados ruins, bons ou excelentes não porque os processos administrativos estão sob controle e são seguros (isso é fundamental), mas porque as necessidades do cidadão estão ou não sendo atendidas.”

Mais adiante, os mesmos autores afirmam:

Administrar, portanto, é um misto de arte e ciência, sendo que as técnicas de gestão voltadas à Administração Pública têm ganhado saltos significativos, cuja tendência é a diminuição da dependência da arte para cada vez mais sedimentar-se a ciência na Pública Administração. Resumidamente significa dizer que Administração é planejar, organizar, dirigir e controlar e, dessa forma, é possível dizer que sem controle não há Administração, pois, os quatro elementos da Administração interagem dinamicamente, são dependentes entre si, e constituem um processo de permanente aperfeiçoamento. (CAVALHEIRO; FLORES, 2007, p. 21).

Destaca-se então o controle interno na gestão pública, com o acompanhamento permanente das ações e adoção de medidas corretivas a fim de garantir que os recursos disponíveis sejam aproveitados de forma eficaz.

Veja-se o que diz Castro, (2008, p. 131):

Um exemplo típico dessa mudança de paradigma foi a forma do Ministério da Educação controlar as faculdades. O Governo trocou a fiscalização dos processos burocráticos feitos nas entidades de ensino pelo Provão feito pelos alunos. Com o resultado do aprendizado do aluno era possível avaliar a instituição de ensino e assim concentrar as ações de avaliação naquelas entidades com baixo desempenho. Afinal, dificilmente uma instituição desorganizada, desqualificada produz alunos competentes!

Não se pode considerar somente o gasto público como fator de gerenciamento do setor público. A receita, assim como a despesa, necessita ser bem gerenciada, observando-se o atendimento do objeto de sua vinculação e principalmente criando-se mecanismos para aumentá-la, mediante projetos e ações viabilizados pela estrutura funcional de cada órgão público, inclusive por meio de parcerias e/ou convênios. O acompanhamento das receitas geradas de forma sistemática e monitoradas por um órgão investido de poderes para examinar e orientar a sua aplicação certamente traz resultados positivos para o equilíbrio das contas públicas.

Por meio da Lei de Responsabilidade Fiscal foram inseridos no novo modelo gerencial diversos elementos, com o objetivo de evidenciar a transparência das ações e permitir a avaliação dos resultados e dos custos, além de valorizar o planejamento, ante a importância que adquiriram o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. Pode-se considerar também que a participação do controle interno é indispensável na composição dos elementos que farão parte dos instrumentos orçamentários, com a análise e inclusão de ações já detectadas para a solução de problemas. Na administração pública, a destinação dos recursos disponíveis não mais considera somente a vontade do governante, e

sim, é preciso ouvir e interpretar os anseios da comunidade envolvida quando da elaboração dos orçamentos.

Destaca-se o envolvimento de todos os recursos disponíveis no órgão ou entidade pública como meio necessário à execução de um processo de gestão que resulte em bens e serviços oferecidos à sociedade, conforme observam Cavalheiro e Flores, (2007, p. 29):

Assim, um órgão ou entidade governamental é um sistema aberto que interage com o ambiente. Vale-se de recursos materiais, humanos e tecnológicos, cujo processamento em todas as unidades organizacionais, como compras, licitações, materiais, financeiro, contabilidade, pessoal, atividades meio ou fim, resulte em bens e serviços que são oferecidos à sociedade. Cada unidade e pessoa que nele opera é parte do sistema e depende do trabalho das outras pessoas e unidades. Ocorrendo falha no meio do processo, a qualidade do resultado final será afetada.

Para se acompanhar e avaliar o envolvimento de todas as unidades de uma organização, a atividade de controle torna-se indispensável em todas as atividades da organização, porquanto ela possibilita ao gestor a tomada de decisões motivadoras e corretivas, objetivando consolidar um nível aceitável de eficiência. A instituição do controle interno e a nomeação de uma pessoa para coordená-lo se tornaram uma necessidade de toda administração.

2.4 Sistema de controle interno na administração pública

O sistema de controle interno é dotado de uma estrutura complexa. O Manual de Procedimentos para Aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, (TCE RS, 2000, p. 90) define sistema de controle interno como o “Conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo”.

Na análise dos modelos de administração pública e sua evolução, observa-se a distinção entre os modelos patrimonialista ou patriarcal, burocrata e gerencial ou administração por resultados, sendo que alguns desses modelos podem coexistir e atuar numa mesma estrutura administrativa, assim como seria possível a aplicação do sistema de controle interno. Assim, a administração pública gerencial, considerada o novo modelo de gestão, concilia o controle de legalidade

com o controle de eficiência, concentrando-se nos resultados considerados de interesse público.

O sistema de controle interno deve ser concebido de forma integrada com todos os atos e processos administrativos de um órgão ou entidade administrativa, e nunca separadamente. A aceitação do controle interno e sua proximidade com a realidade do órgão público correspondente são de fundamental importância para o acompanhamento e análise das ações do gestor e de toda a estrutura administrativa, que é exercida de forma contínua e permanente. A atuação da controladoria, desenvolvida de forma coordenada e abrangente em nível organizacional, deverá gerar propostas ao administrador no sentido de alterar a prática de determinado ato, contribuindo para a melhoria dos serviços públicos com a diminuição de erros e a verificação da relação custo/benefício dos gastos, para garantir maior eficiência e efetiva transparência na realização das atividades públicas.

Diz Castro, (2008, p. 131):

No mesmo período da formulação do sistema de controle interno, o governo planejava uma reforma na Administração Pública Federal com o objetivo de implantar uma gestão voltada para resultado, que implicaria em mudanças no paradigma da administração.

O Plano da reforma teve início em 1995 e foi concretizado com a Emenda Constitucional nº 19/98, que alterava a política administrativa; com o Decreto nº 2.829/1998, que ao instituir o Plano Plurianual (PPA) regulava a política orçamentária; e com o Decreto nº 3.366/2000, que tratava da consolidação do Sistema de Controle Interno.

Por último, Castro, (2008, p. 131) destaca que “O governo buscou transformar a gestão na Administração Pública Federal, eminentemente burocrática, em administração gerencial”.

Quanto ao responsável pelo controle interno, explicam Cruz e Glock, (2003, p. 26):

Assim, não existe a figura do *responsável pelo controle interno*, pois todos são responsáveis, cada um em relação a sua área de atuação. Existe, sim, a figura do responsável pelo órgão central do sistema de controle interno ou pela unidade de coordenação do controle interno, formalmente constituída, a qual, por imposição legal, deverá assumir, também, o exercício de alguns controles relevantes.

Sobre controle interno nos municípios, Cruz e Glock, (2003, p. 44) apresentam o seguinte enfoque sistêmico:

[...] O mesmo ocorre com o *Sistema de Controle Interno* de um Município, o qual engloba o conjunto de procedimentos de controle executados ao longo da estrutura organizacional, sob a coordenação, orientação e supervisão da unidade de coordenação do controle interno.

Com base nesse raciocínio, toda a Administração Municipal pode ser caracterizada como a conjunção de seus vários sistemas, os quais, individualmente, passam a ser considerados como subsistemas. Cada um dos subsistemas, por sua vez, compõe-se de uma cadeia de atividades destinadas a produzir algum resultado, daí a necessidade da definição de mecanismos voltados especificamente a promover o controle sobre suas operações, sendo que as rotinas e procedimentos devem, dentro do razoável, ser formalizados através de manuais, fluxogramas, instruções normativas e outros procedimentos.

O sistema de controle interno, por ser órgão de atuação permanente, tem papel importante na condução dos avanços na administração pública, promovendo a sua continuidade, independentemente do envolvimento político de cada gestão. A continuidade de uma gestão ou a proximidade política do seu sucessor com certeza favorece esse avanço, pois certamente serão mantidos na equipe os responsáveis pela coordenação dos projetos. Outro fator que pode interferir é o acatamento ou não das instruções da controladoria pelo chefe do executivo, dado seu caráter eminentemente opinativo, e seu não-atendimento poderá até prejudicar a própria administração pública. Não se trata de trazer para o controle interno funções de governo, pois somente o administrador público, eleito pela comunidade envolvida, tem poder de decisão e de gestor da coisa pública.

2.5 Distinção entre sistema de controle interno e o controle interno

A importância da utilização de mecanismos de controle é tão relevante que a INTOSAI – Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores, apresenta a seguinte definição para controles internos:

Todo o sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade auditada, incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores segundo os objetivos da entidade, que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas. (INTOSAI, 1991, p. 295).

Na percepção de Araújo (2002, ed. 01, p. 3), ao analisar a definição da INTOSAI, relata:

Como podemos observar, a INTOSAI considera como integrantes do sistema de controle interno os controles financeiros, a própria estrutura organizacional, os métodos e procedimentos implantados pela administração e a auditoria interna. Logo, com a apresentação dessa definição, esperamos, já de logo, dirimir qualquer dúvida sobre a distinção entre a auditoria interna e o controle interno, já que este é gênero e aquela é espécie.

Além da necessária distinção entre sistema de controle interno e o controle interno propriamente dito, o conceito de auditoria interna é distinto destas duas noções, conforme interpretação do Manual de Procedimentos para Aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE RS (2000, p. 90): “Auditoria Interna é uma técnica de Controle Interno, no caso, que pode ser utilizada pela Unidade Central de Controle para verificar a ocorrência de erros, fraudes e desperdícios”. A auditoria interna é, portanto, meio integrante do conceito de controle interno e, por conseguinte, do sistema de controle interno.

O Manual de Procedimentos para Aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul TCE RS (2000, p. 89) define sistema como o “Conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vistas à consecução de objetivos bem determinados”.

O mesmo manual, TCE RS, (2000, p. 90) define controle interno como o “Conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público, com vista a impedir o ERRO, a FRAUDE e a INEFICIÊNCIA”.

No direito administrativo, Meirelles (1988, p. 564), por sua vez, define controle interno como “todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração”.

Ainda segundo o Manual de Procedimentos para Aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, TCE RS (2000, p. 90), “Sistema de Controle Interno é o funcionamento integrado dos Controles Internos”.

Cruz e Glock, (2003, p. 20 e 21) ressaltam a diferenciação das expressões controle interno e controles internos de uma organização:

A expressão controle interno pode ser entendida como a conjunção de todos os procedimentos de controle exercidos de forma isolada ou sistêmica no âmbito de uma organização, contrapondo-se ao termo controle externo. Já a conjunção controles internos passa a idéia de um conjunto ou parte de tais procedimentos.

Assim, poder-se-ia dizer, por exemplo, que existem deficiências nos controles internos relativos à área de licitações e contratos, porém, o controle interno (como um todo) do município de São Juca, apresenta-se razoável.

Enfim, observa-se que o sistema de controle interno citado no artigo 70 da Constituição Federal refere-se ao conjunto de órgãos descentralizados de controle, interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma

unidade central de controle, destinado a fiscalizar e avaliar a execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da organização pública, observado, principalmente, a legalidade e a eficiência.

2.6 Orçamento público como instrumento de controle

Dentre os instrumentos de controle, o orçamento público se constitui num poderoso instrumento de gestão e de controle das receitas e despesas públicas. Segundo Pires, (2007, p.32).

O orçamento público é o meio do qual o governo estima as receitas que irá arrecadar e fixa os gastos que espera realizar durante o ano. Trata-se de uma peça de planejamento, no qual as políticas públicas setoriais são analisadas, ordenadas segundo sua prioridade e selecionadas para integrar o plano de ação do governo, nos limites do montante de recursos passíveis de serem mobilizados para financiar tais gastos.

Sobre a gestão orçamentária, Pires (2005, p. 38) afirma que

Toda gestão orçamentária deve ser controlada e fiscalizada no sentido de resguardar o interesse social, já que as receitas públicas – componente orçamentário – originam-se do esforço contributivo da sociedade em geral e, por imposição das leis, suas aplicações, que compõem as variáveis despesas públicas, devem ser voltadas para atender às necessidades dessa mesma sociedade. Estas receitas e estas despesas estão estruturadas no mais importante instrumento de gestão das instituições públicas: o orçamento público.

Para Giacomoni, (1992, p. 59), “O orçamento público é caracterizado por possuir uma multiplicidade de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo etc.”.

Ensinam Machado Junior e Reis, (2001, p. 11) que o orçamento

[...] não pode aparecer como um subproduto do planejamento nem da contabilidade. Na prática, ele deve operar como ferramenta de ligação dos sistemas de planejamento e de finanças. Com isto, torna-se possível a operacionalização dos planos, porque os monetariza, isto é, coloca-os em função dos recursos financeiros disponíveis, permitindo desta forma que o planejador tenha os pés no chão, em face das disponibilidades dos recursos financeiros.

Em relação à Lei Orçamentária Anual, objetivando o acompanhamento da execução orçamentária, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 8º dispõe o que segue:

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso. (BRASIL-LCP101, 2000, art. 8º).

Observa-se que a programação financeira se apresenta como obrigação premente em função da aprovação do orçamento, a fim de promover a execução de despesas de acordo com a disponibilidade financeira da instituição estabelecida em cronograma mensal de desembolso. Dessa maneira também devem ser tratados os recursos adicionais da instituição decorrentes de projetos específicos, arrecadados diretamente ou por meio de convênios, visto que a agilidade na programação desses recursos garante o atendimento ao objeto de sua vinculação, assim como alimenta o sistema orçamentário, de informações ágeis e precisas, tão necessárias para sua consolidação como o mais importante instrumento de planejamento e de controle.

2.7 O orçamento da Universidade Estadual de Maringá

A Universidade Estadual de Maringá é uma autarquia estadual mantida pelo Governo do Estado do Paraná, regida por seu Estatuto e administrada “com autonomia didático-científica, administrativa, financeira e disciplinar” (UEM, 2008, art. 1º, p. 02).

A Lei Orçamentária Anual nº 16.032, de 29 de dezembro de 2008, estima a receita e fixa a despesa para o exercício financeiro de 2009, compreendendo os orçamentos fiscal e próprio da administração indireta e o orçamento de investimento das empresas públicas e das sociedades de economia mista. Caberá à Universidade Estadual de Maringá o valor total de R\$ 310.753.790,00 – (trezentos e dez milhões, setecentos e cinquenta e três mil, setecentos e noventa reais), destinados aos projetos atividades assim denominados: Administração e manutenção do Ensino Superior na UEM; Administração e manutenção do Hospital Universitário em Maringá; Capacitar agentes públicos civis e militares – Escola de Governo/UEM; Administração de serviços de energia elétrica, água e esgoto, telefonia, informática e transmissão de dados – UEM; e Encargos especiais – UEM, vinculados à Secretaria de Estado da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior do Governo do Estado do Paraná. Tem-se ainda a atividade: Administração e manutenção do Hospital Universitário em Maringá – FUNSAUDE, vinculado à Secretaria de Estado da Saúde.

Do montante total destinado à Universidade, R\$ 61.295.000,00 – (sessenta e um milhões, duzentos e noventa e cinco mil reais) referem-se à previsão de receita gerada pela UEM, originada das atividades de ensino, pesquisa, extensão e de prestação de serviços, arrecadada diretamente ou por meio de convênios com órgãos públicos e privados, sendo destinado o valor de R\$ 1.690.000,00 – (um milhão, seiscentos e noventa mil reais) para despesas com pessoal e encargos sociais, o valor de R\$ 40.278.000,00 – (quarenta milhões, duzentos e setenta e oito mil reais) para outras despesas correntes e o montante de R\$ 19.327.000,00 – (dezenove milhões, trezentos e vinte e sete mil reais) destinado a investimentos.

O valor de R\$ 218.224.860,00 – (duzentos e dezoito milhões, duzentos e vinte e quatro mil, oitocentos e sessenta reais) refere-se a recursos do Tesouro Geral do Estado do Paraná e destina-se basicamente ao custeio das despesas com pessoal e encargos sociais, com destinação de R\$ 200.955.360,00 – (duzentos milhões, novecentos e cinqüenta e cinco mil, trezentos e sessenta reais), mais o valor de R\$ 17.104.890,00 – (dezessete milhões, cento e quatro mil, oitocentos e noventa reais) para outras despesas correntes e o valor de R\$ 164.610,00 – (cento e sessenta e quatro mil, seiscentos e dez reais) destinado a investimentos.

Completando o orçamento da Universidade para o exercício de 2009, tem-se o valor de R\$ 31.233.930,00 – (trinta e um milhões, duzentos e trinta e três mil, novecentos e trinta reais), destinado ao pagamento de pessoal e encargos sociais da atividade, Administração e manutenção do Hospital Universitário em Maringá – FUNSAUDE, vinculado à Secretaria de Estado da Saúde.

Semestralmente, com base na disponibilidade de receitas arrecadadas e dentro dos limites orçamentários fixados pela Lei Orçamentária Anual, a Assessoria de Planejamento, através da Coordenadoria de Orçamentos, elabora a proposta de distribuição interna de recursos orçamentários, denominada Orçamento Gerencial, considerando as necessidades prementes de cada órgão ou departamento. Os recursos são distribuídos na proporção dos índices históricos de execução das unidades.

Dentro de uma nova proposta de gestão dos recursos orçamentários, Pires e Rosa (UEM-Boletim Informativo nº 836, 2008, p. 03), afirmam o que segue:

É fato consumado que a comunidade acadêmica tem reivindicado dos gestores das universidades públicas maior transparência e participação na construção do mais importante instrumento de planejamento e de controle dos recursos colocados à disposição dessas instituições: o orçamento.

A luta dos departamentos por uma “fatia justa” (fair-share) de recursos traz a elaboração do orçamento a uma situação na qual os tomadores de decisões exercitam, por vezes, mais a sua habilidade política do que a sua capacidade técnica em escolher racionalmente as melhores alternativas para a aplicação dos escassos recursos orçamentários diante de uma reprimida demanda acadêmica.

A disponibilidade de um conjunto confiável de indicadores voltados especificamente para as universidades públicas como parâmetros para distribuição interna de recursos orçamentários, que valorize a efetiva participação das unidades acadêmicas departamentais, tem sido uma necessidade crescente para as próprias instituições.

Então, a questão relevante merecedora da atenção dos gestores das universidades é saber se a elaboração do orçamento adotado pela instituição tem alguma relação significativa com uma efetiva participação dos diversos departamentos na distribuição dos recursos orçamentários colocados à sua disposição. Buscando dar uma resposta a essa questão, a Universidade Estadual de Maringá, através da Assessoria de Planejamento, coloca a apreciação da comunidade universitária acadêmica, uma Proposta de Modelo de Orçamento Participativo voltado especificamente para as características e peculiaridades de uma Universidade Pública.

Nesse processo se apresentam também as ações institucionais decorrentes das necessidades apresentadas pelo gestor da Universidade, para execução de projetos que certamente demandam grande quantidade de recursos, os quais são destinados à ampliação da estrutura física do *campus* universitário, atendimento a novas demandas, obras de recuperação, ampliação de suas atividades e outras.

2.8 Recursos humanos e características profissionais

Diante das inúmeras exigências legais, cabe ao servidor público que atua na área de controle interno buscar constantemente o conhecimento da legislação e atuar com responsabilidade e dedicação, de modo a contribuir para o melhor aproveitamento dos recursos disponíveis, sugerindo sempre ações favoráveis ao bom desempenho da administração pública. A estabilidade e a autonomia funcional dos agentes do controle interno constituem condições indispensáveis para sua atuação, por isso esses agentes não estão sujeitos a ingerências internas de quem quer que seja. Ao tomar conhecimento de irregularidades ou dificuldades de ação para correção de problemas considerados prejudiciais ao órgão público, o controlador deverá apurar os fatos, agindo com ética e dentro dos princípios da administração pública, com fundamento e segurança. Afinal, o correto funcionamento do controle interno em qualquer organização, seja ela pública ou privada, dependerá da competência e honestidade daqueles que o operam.

A profissionalização do servidor público se faz necessária principalmente a partir da edição da Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998, que acrescentou o § 2º ao artigo 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. (BRASIL- EC19, 1998, art.39, § 2º).

O Governo do Estado do Paraná, através da Secretaria de Estado da Administração e da Previdência – SEAP criou em 2004 a Escola de Governo do Paraná, que tem por atribuição

promover a formação e o desenvolvimento de pessoas e de processos, atuando nas áreas do conhecimento, das habilidades e das competências dos servidores públicos estaduais, com a finalidade de otimizar a capacidade da Administração Pública Estadual em gerir as suas políticas públicas e o seu capital intelectual. (PARANÁ-SEAP, on-line, 2009)

Através do Programa de Pós-Graduação da Escola de Governo e das universidades públicas do Paraná, com o objetivo de formar especialistas e com vista à formação de um núcleo estratégico de formuladores e gestores de políticas públicas, o Governo do Estado do Paraná, por meio das Secretarias de Estado da Administração e Previdência, Escola de Governo do Estado do Paraná, da Secretaria de Ciência e Tecnologia e Ensino Superior, oferece anualmente o Curso de Especialização em Formulação e Gestão de Políticas Públicas, para atender às demandas do Governo do Estado do Paraná na definição, acompanhamento e avaliação de suas políticas.

A Universidade Estadual de Maringá, através do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, oferece anualmente aos seus servidores e demais servidores públicos do Estado do Paraná vagas para realização do citado curso.

O presente estudo vem reiterar a importância da atuação das Escolas de Governo na formação e aperfeiçoamento das competências dos servidores públicos, e também contribuir, juntamente com outros estudos na área do controle interno, para o avanço da administração pública no Estado.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso. Para Yin, (2005, p. 32): “O estudo de caso é uma inquirição empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, ...”. A pesquisa é bibliográfica porque para a fundamentação teórico-metodológica do estudo são realizadas investigações sobre o assunto constantes no referencial teórico. A investigação é documental porque utiliza documentos da instituição pesquisada – Universidade Estadual de Maringá – que dizem respeito ao assunto. Quanto aos fins, a pesquisa é descritiva com tratamento dos dados de forma qualitativa.

4 CONTROLE INTERNO E SEUS REFLEXOS NO GERENCIAMENTO DOS RECURSOS FINANCEIROS NA UEM

4.1 Gerenciamento dos recursos financeiros na UEM

O presente estudo enfatiza o controle interno e seus reflexos no gerenciamento dos recursos financeiros gerados na Universidade Estadual de Maringá, decorrentes de projetos específicos propostos pela comunidade universitária em geral, através de seus servidores docentes e/ou técnico-administrativos, relacionados às atividades de ensino, pesquisa e extensão, com prerrogativa de gestão desses recursos pelos seus proponentes e/ou coordenadores.

Esses recursos são gerados pela fonte própria da Universidade e também por meio de convênios com órgãos públicos federais, estaduais e municipais e com empresas da iniciativa privada. Destacam-se também os recursos financeiros gerenciados por fundações e institutos de pesquisa, que têm se constituído numa estratégia para a consolidação dos projetos de pesquisa, ensino e extensão universitária.

Pelas características da UEM de uma instituição pública de ensino superior do Estado do Paraná, a flexibilidade de conduta e de tratamento das situações é variável, assim como a criatividade e o poder de decisão das pessoas que atuam na coordenação e execução de projetos. Ocorre que este gerenciamento, por ser precário, pode não contribuir eficazmente para a otimização dos resultados, e o gestor da instituição nem sempre dispõe, efetivamente, de todas as informações relativas aos acordos, projetos, eventos e demais atos que são operacionalizados pelos vários órgãos e departamentos da Universidade.

4.2 Dificuldades e consequências na gestão de recursos financeiros na UEM

A Universidade Estadual de Maringá dispõe em sua estrutura administrativa de órgãos ou setores que concentram suas atividades administrativas, com o objetivo de promover, através da comunidade universitária, o desenvolvimento das mais diversas ações ligadas ao ensino, pesquisa, extensão e prestação de serviços. Esses órgãos ou setores canalizam seus projetos conforme

sua origem ou tipo de atividade a ser desenvolvido, promovendo o encaminhamento necessário à sua elaboração e aprovação junto aos departamentos ou conselhos pertinentes, em obediência às normas internas e à legislação vigente. No entanto, após a efetivação das propostas ou projetos a serem implementados, salvo algumas exceções, não existe nenhum órgão ou mecanismo de apoio para acompanhamento e controle de sua execução nos prazos e na forma como foram propostos.

A Tabela 01, a seguir, mostra o grande número de projetos propostos pelos órgãos da instituição e coordenados por docentes e/ou técnicos administrativos da Universidade, através da Pró-Reitoria de Extensão e Cultura, com previsão de receita própria para sua execução.

Tabela 01 – Projetos de prestação de serviços, cursos e eventos de extensão com gestão orçamentária e financeira coordenada pela comunidade universitária

Detalhamento\Ano	2005	2006	2007	2008
PRESTAÇÃO SERVIÇOS:	88	102	112	140
CURSOS DE EXTENSÃO:	71	95	152	177
EVENTOS DE EXTENSÃO:	79	124	121	135

Fonte: UEM – PEC – Coordenadoria de Serviços e Desenvolvimento Regional e ASP – Coordenadoria de Orçamentos

Pode-se constatar o grande número de projetos dessa natureza em execução na Universidade. Esses projetos geralmente são executados durante certo período, conforme o cronograma de execução, podendo esse período variar de um mês a tempo indeterminado, tornando-se de execução permanente. Os recursos previstos para a execução desses projetos são arrecadados em períodos freqüentes, gerando um grande número de procedimentos administrativos e burocráticos com a finalidade de disponibilizar periodicamente esses recursos no orçamento da Universidade para aplicá-los de acordo com o plano de aplicação de cada projeto.

A Universidade também oferece cursos de especialização nas várias áreas do conhecimento, cujos projetos são propostos e coordenados pelos vários programas de pós-graduação da Universidade, através da Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação, conforme mostra a Tabela 02:

Tabela 02 – Cursos de especialização com gestão orçamentária e financeira coordenada pela comunidade universitária

Detalhamento\Ano	2005	2006	2007	2008
CURSOS ESPECIALIZAÇÃO	30	24	27	33

Fonte: UEM – PPG – Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação

Alguns projetos, seja de prestação de serviços, seja de pesquisa, ensino ou atividades de extensão, são propostos pela Universidade ou pela comunidade universitária para execução em parceria com institutos e fundações. Geralmente o gerenciamento dos recursos financeiros advindos dessas parcerias, é feito pelos institutos ou fundações, com o objetivo de viabilizar sua execução, que é facilitada em face à personalidade jurídica dessas instituições. A Tabela 03 apresenta o número de projetos desenvolvidos em parceria:

Tabela 03 – Projetos com gestão orçamentária e financeira executado em parceria

Detalhamento\Ano	2005	2006	2007	2008
INSTITUTOS/ FUNDAÇÕES	53	62	63	37

Fonte: UEM – ASP – Coordenadoria de Projetos e Convênios

Apesar de os projetos em questão serem coordenados pelos órgãos da UEM, através de seus docentes e/ou técnicos administrativos, o acompanhamento da efetiva execução orçamentária e financeira desses projetos pela administração superior da Universidade é limitado e condicionado à apresentação do relatório final do projeto.

A não-execução de projetos em tempo hábil em decorrência da falta de apoio administrativo ou de maior controle das ações pelos agentes envolvidos tem gerado prejuízos à Universidade e resulta na devolução de recursos oriundos de fontes externas de financiamento, podendo também prejudicar a imagem da instituição quanto à efetividade de seus projetos. A Tabela 04 mostra essa realidade.

Tabela 04 – Número de projetos com recursos devolvidos e receitas de convênios

Detalhamento\Ano	2005	2006	2007	2008
RECEITAS CONVÊNIOS:	8.211.339,00	7.715.730,00	7.769.848,00	13.969.060,00
RECURSOS DEVOLVIDOS:	96.343,25	854.152,20	202.180,85	1.198.509,53
Nº PROJ. C/DEVOLUÇÃO:	23	109	65	96
(%) DEVOLUÇÃO:	1,1732 %	11,0702 %	2,6021 %	8,5797 %

Fonte: UEM – PAD – Divisão Financeira de Convênios

Observa-se o grande número (de 23 a 109) de projetos custeados por recursos de convênios que resultaram na devolução de saldos no decorrer do período analisado. Constata-se também que os totais devolvidos anualmente expressam uma quantia elevada e expressiva em relação aos valores recebidos como receita de convênios, variando de 2,60% a 11,07%.

Parte desses valores refere-se a saldos operacionais e não significativos da execução de projetos, uma parte correspondem a saldos de valores significativos que poderiam ser aplicados no objeto do convênio e outra parte representa a devolução integral de recursos pela inviabilização ou não-execução do projeto.

2.1 PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DE RECURSOS FINANCEIROS NA UEM

O orçamento da Universidade é executado internamente através de ações específicas e alocadas nas diversas unidades de sua estrutura administrativa. Nessas ações são disponibilizados recursos orçamentários para execução de um determinado projeto, em função da receita arrecadada, por meio de formulário próprio denominado Solicitação de Programação Financeira. Essas solicitações são processadas pela Assessoria de Planejamento através da Coordenadoria de Orçamentos, que depois de conferir a realização da receita correspondente efetua a programação orçamentária no sistema de previsão de despesas integrado ao SIAF no portal da SEFANET, em nível de Governo Estadual, e internamente no SOF, possibilitando a execução de despesas pelos vários órgãos da Universidade.

Quanto aos recursos originários de convênios, em face dos processos legais e burocráticos para a formalização desses protocolos, muitas vezes o cronograma de desembolso é alterado ou sofre algum atraso, dificultando sua identificação e programação imediata no orçamento da Universidade quando de sua liberação e as atividades de controle da previsão de receitas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O controle interno apresenta-se como balizador e ferramenta gerencial a serviço do gestor público, exigindo um zelo maior pelas finanças públicas, por meio do planejamento da ação governamental, em que o orçamento constitui-se como peça de controle dos gastos públicos e de definição das prioridades sociais. Assim, o acompanhamento detalhado de suas variações, sem dúvida nenhuma, retrata a situação da instituição pública quanto às suas disponibilidades orçamentárias e financeiras, favorecendo sobremaneira as ações relacionadas ao controle interno.

Desse ângulo observa-se que a execução de processos e ações voltados à atualização orçamentária em tempo real da efetivação de receitas destinadas à execução de projetos específicos resulta em fator favorável ao acompanhamento pelo controle interno da Universidade ou do próprio responsável pelo órgão ao qual os recursos são alocados, exigindo eficiência e eficácia para assim se evitem acúmulos de atividades em finais de exercícios ou a expiração de prazos de acordos e convênios e conseqüente devolução de recursos.

Infere-se que a realidade tecnológica atual nos coloca como dependentes da sua existência e qualquer organização que se mostra indiferente a seu avanço certamente ficará à margem de um bom processo de gestão administrativa. Nesse contexto, as ações administrativas da Universidade devem ser mais automatizadas, vinculando sistemas de informática utilizados pelos vários órgãos, no sentido de viabilizar procedimentos sem a dependência de pessoas que nem sempre estão preparadas ou querem contribuir para um bom gerenciamento.

A legislação interna da Universidade prevê para cada tipo de atividade a distribuição das receitas arrecadadas a fim de viabilizar a execução da ação ou projeto em si, assim como repassar aos departamentos e órgãos da administração superior parte dos recursos para o custeio das atividades do órgão ao qual o projeto está vinculado e para a formação de um fundo destinado à execução de projetos institucionais, gerenciados pelo Conselho de Administração da Universidade.

Percebe-se que o gerenciamento dos recursos financeiros arrecadados por meio de convênios, projetos de prestação de serviços, eventos e cursos de extensão, cursos regulares de línguas estrangeiras, cultura e música é programado em nível financeiro e orçamentário manualmente, através do envolvimento de incontáveis servidores lotados nas secretarias dos diversos órgãos da Universidade.

Desta forma, muitos projetos com recursos financeiros já disponíveis nem sequer são programados nas ações orçamentárias correspondente, seja pela falta recursos humanos, de conhecimento ou de entrosamento do servidor técnico-administrativo com as atividades do setor, seja por este não estar atento ou desconhecer a necessidade premente de colocar à disposição do departamento, órgão ou setor, esses recursos para atendimento das demandas por serviços, bens de consumo ou equipamentos.

Denota-se que o atraso ou a ineficiência de servidores em programar os recursos disponíveis coloca a gestão do chefe de departamento acadêmico ou coordenador de órgão administrativo em situação desfavorável, pois certamente este nunca utilizará esses recursos, que, se somados ao disponível em sua unidade, resultariam em uma ação muito mais eficiente.

Conclui-se, finalmente, que a imediata programação orçamentária dos recursos financeiros arrecadados disponibiliza a todas as unidades organizacionais o orçamento como instrumento eficaz de gestão, o qual, aliado aos controles internos das unidades, possibilita aos seus responsáveis um efetivo acompanhamento e a otimização dos recursos financeiros colocados à disposição das unidades gestoras.

6 REFERÊNCIAS

ARAÚJO, I. da P. S. Instituição de sistema de controle interno no âmbito municipal. In: _____. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Ed. n. 1. Disponível em: <www.tce.mg.gov.br/revista>. 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finança públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília – DF, 4 mai. 2000.

_____. **Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília – DF, 25 fev. 1967.

_____. **Emenda Constitucional nº 19, de 04 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. Brasília – DF, 4 jun. 1998.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria e controle interno na administração pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

CAVALHEIRO, J. B.; FLORES, P. C. **A organização do sistema de controle interno municipal**. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: 2007.

CRUZ, F. da; GLOCK, J. O. **Controle Interno nos Municípios**. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, A. B. de H. **Novo dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 3. ed. Editora Positivo, 2004.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions. Normas de Auditoria. In: _____. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasília, n. 22(49), 1991.

MACHADO JUNIOR, J. T.; REIS, H. da C. **A Lei 4320 comentada**. 33. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 16. ed. Editora Revista dos Tribunais, 1988.

PARANÁ, SEAP – Secretaria de Estado da Administração e da Previdência. **Escola de Governo do Paraná**. on-line, 2009.

PIRES, J. S. D. B.; ROSA, P. M. da. **Orçamento participativo**: uma proposta para a UEM. Boletim Informativo nº 836, 2008.

_____. **Proposta de modelo de orçamento baseado em desempenho acadêmico para as universidades públicas do Estado do Paraná**. UFSC, Florianópolis, 2005.

PIRES, V. C. **Apostila do curso de especialização em formulação e gestão de políticas públicas**. Maringá. 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Manual de procedimentos para aplicação da lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <www.federativo.bndes.gov.br>. 2000.

UEM – Universidade Estadual de Maringá. **Estatuto**. Disponível em: <http://www.pen.uem.br/html/pen/legislacao//estatuto_uem.pdf>. 2007.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

AUTORIA

Silvestre Alczuk – Universidade Estadual de Maringá.
Endereço eletrônico: salczuk@uem.br

José Santo Dal Bem Pires – Universidade Estadual de Maringá.
Endereço eletrônico: jsdbpires@uem.br