

O sistema de controle interno no Tribunal de Contas do Município de São Paulo

*The Internal Control System of the Audit Court of the City of São Paulo*¹

Jeferson Castro de Almeida

Bacharel em Arquitetura e Urbanismo pelo Mackenzie e pós-graduanda em Planejamento e Gestão de Cidades pelo PECE da USP; consultora de mercado imobiliário — JLL.

E-mail: georgia.abejon@hotmail.com

Mariana Jerusa de Oliveira

Bacharela em Ciências Contábeis pela Universidade Cruzeiro do Sul, especialista em Gestão e Controle Externo das Contas Públicas pela Escola Superior de Gestão e Contas Públicas do TCMSP e em Gestão Pública pela UAB/ Unifesp.

E-mail: maryjopacheco@hotmail.com

Professor Orientador

Me. Moacir Marques da Silva

Robson Pires de Moraes

Bacharel em Direito pela Universidade Cruzeiro do Sul e especialista em Gestão e Controle Externo das Contas Públicas pela Escola Superior de Gestão e Contas Públicas do TCMSP.

E-mail: robsonpmoraes1@gmail.com

Sidneia Evangelista Ferreira

Tecnóloga em Administração Hospitalar pelo centro Universitário UniSant'Anna e especialista em Gestão e Controle Externo das Contas Públicas pela Escola Superior de Gestão e Contas Públicas do TCMSP.

E-mail: sid-evangelista@hotmail.com

Resumo: Este artigo tem por objetivo abordar a importância do controle interno para o Tribunal de Contas do Município de São Paulo e propor recomendações de melhorias da gestão pública na corte de contas paulistana. Para abordar essa questão, operaram-se primeiramente uma abordagem dos aspectos conceituais e a fundamentação legal acerca do sistema de controle interno. Posteriormente, analisaram-se as diretrizes da temática tratada, com sua aplicabilidade especificamente no setor público, em especial nos municípios, e também as recomendações para sua aplicação nos tribunais de contas, sobretudo no Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Em seguida, foram examinados a legislação e o funcionamento efetivo do controle interno nas seguintes instituições: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro e Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Então, foram feitas análises comparativas entre o Tribunal de Contas do Município de São Paulo e os demais tribunais de contas para verificar qual o nível de aderência e efetividade das cortes de contas,

¹ Recebido em 01/08/2022. Aceito para publicação em 24/07/2023

principalmente a da cidade de São Paulo, com o que preceitua a literatura e a legislação. Com base nessas análises, verificou-se que o sistema de controle interno no Tribunal de Contas do Município de São Paulo, formalmente instituído por meio de resolução no ano de 2015, foi efetivamente implantado por meio da Resolução nº 02/2019.

Palavras-chave: Controle interno. Sistema de controle interno. Tribunais de contas. Tribunal de Contas do Município de São Paulo.

Abstract: This article aims to address the importance of the internal control for the Audit Court of the City of São Paulo and to propose recommendations for better practices on public management in this court. To address this issue, we first approached the conceptual aspects and the legal basis of the internal control system. Thereafter, the guidelines on the subject were analyzed with its applicability to the public sector, specifically in the cities, as well as the recommendations for its application in the Audit Courts, especially in the Audit Court of the city of São Paulo. Next, the legislation and the effective functioning of internal control were examined in the following institutions: Federal Audit Court, Audit Court of the State of São Paulo, Audit Court of the City of Rio de Janeiro and Audit Court of the City of São Paulo. Subsequently, comparative analyzes were carried out between the Audit Court of the City of São Paulo and those other institutions to verify the level of adherence and effectiveness of these Courts, mainly that of the city of São Paulo, regarding the legislation and the literature. Based on these analyses, it was observed that the internal control system at the Audit Court of the City of São Paulo, formally established through a resolution in the year 2015, was effectively implemented through Resolution No. 02/2019.

Keywords: Internal control. Internal control system. Audit courts. Audit Court of the City of São Paulo.

1 Introdução

Conforme estabelece a Constituição Federal (CF) de 1988, em seu artigo 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. No §1º do mesmo artigo existe a previsão de que o controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos tribunais de contas dos estados ou do município ou dos conselhos ou tribunais de contas dos municípios, onde houver (BRASIL, 1988).

Reforçando esse mandamento constitucional, a Lei Orgânica do Município de São Paulo (LOMSP, 1990) preceitua, em seu artigo 47, que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do município e das entidades da administração direta e indireta, no que diz respeito à legalidade, à legitimidade, à economicidade, à aplicação das subvenções e à renúncia de receitas, será exercida pela Câmara Municipal, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno dos Poderes Executivo e Legislativo. Já no artigo 48 da LOMSP, existe a previsão de que o controle externo, a cargo da Câmara Municipal de São Paulo (CMSP), será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCMSP).

Como base legal para a implementação do controle interno na administração pública, temos ainda o disposto na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências:

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 (BRASIL, 2000, grifos nossos).

Analisando os postulados legais acima expostos, observa-se a importância da implantação do sistema de controle interno em todos os poderes, órgãos e entidades que compõem a administração pública, com a finalidade de gerir de forma mais eficaz e eficiente os recursos públicos a eles destinados. Nesse diapasão, vê-se que a concreta missão dos tribunais de contas (TCs) é auxiliar o Legislativo a exercer o controle externo; entretanto, não há destaque para as atividades de controle interno que essas cortes de contas devem submeter a si mesmas.

Nesse cenário, focando nossa ótica no âmbito municipal, mais precisamente na cidade de São Paulo, voltamos nossa atenção para o TCMSP e como se dá o desenvolvimento e a implantação do controle interno nesse tribunal.

2 Metodologia

A questão problema norteadora refere-se aos mecanismos de controle interno existentes no TCMSP e se eles são suficientes para assegurar a melhoria constante dos processos de trabalho da corte de contas.

O presente estudo foi realizado como uma pesquisa descritiva, com abordagens qualitativas e quantitativas, com a utilização de pesquisa bibliográfica e documental. O acervo documental estudado que serviu de base para o desenvolvimento desse trabalho foram a CF de 1988 e os diversos manuais e legislações que tratam do controle interno, abrangendo também reflexões teóricas sobre o tema.

Para o estudo, buscamos enfatizar as características do TCMSP, dos processos de trabalho, analisando as bases para um sistema de controle interno eficaz, como o ambiente de controle, os procedimentos de controle e monitoramento e os sistemas de informação e comunicação. Além do TCMSP, foram também analisados os sistemas de controle interno do Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro. Com base nessas análises, será verificado se os TCs, sobretudo o TCMSP, estão adotando mecanismos de controle interno, considerando as sugestões e orientações legais e da literatura acerca da temática tratada.

3 Conceito de controle

Primeiramente, é importante conhecermos a raiz etimológica da palavra “controle”, para que se estabeleça o enfoque que será dado a este trabalho, conquanto existam controvérsias acerca da origem do termo. Ainda assim, Castro afirma:

O vocábulo controle tem origem no latim *rotulum*, que designava a relação dos contribuintes. Era a partir dessa lista que se contratava a operação do cobrador de impostos. Incorporado em definitivo pelos diversos idiomas, o vocábulo controle tem sentido amplo, podendo significar dominação (hierarquia/subordinação), direção (comando), limitação (proibição), vigilância (fiscalização contínua), verificação (exame), registro (identificação) (CASTRO, 2015, p.337).

Podemos observar, por meio das lições do ilustre autor Castro (2015), que a palavra “Controle” esteve sempre ligada às finanças, desde a sua origem na língua latina, e relacionada com os contribuintes, até seu registro na língua francesa (*controler*), significando registrar, examinar e inspecionar. O autor relata ainda que a Declaração do Homem e do Cidadão, de 1789, em seu artigo 15, estipula que “A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público sobre sua administração”.

Na mesma acepção, Hely Lopes Meirelles (1999) afirma que “controle, na Administração Pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”. A palavra “controle” foi traduzida para o direito no Brasil por Seabra Fagundes, em 1941, em sua monografia “O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário” (FAGUNDES, 2005).

Segundo Fayol (1990), um conhecido escritor na área da administração científica, o controle serve para verificar se tudo está ocorrendo de acordo com o planejado, seguindo as instruções emitidas e os princípios estabelecidos. O objetivo principal seria apontar falhas e erros para evitar que aconteçam, aplicando-se a coisas, pessoas e atos.

O controle se caracteriza como um componente essencial das funções administrativas de uma instituição, pois possibilita a avaliação contínua dos objetivos estratégicos e operacionais. Quando implantado, tem a capacidade de amenizar ou eliminar gargalos que impeçam o alcance desses objetivos. Os controles podem assumir formas dependentes ou independentes, a partir de processos manuais ou computadorizados (IMONIANA; NOHARA, 2005).

Após analisarmos as descrições de diversos autores, observamos que a palavra “controle” pode assumir diferentes significados, como: controlar, conferir, fiscalizar, inspecionar, verificar, entre outros. Podemos afirmar que o controle retrata um monitoramento e uma apreciação de uma instituição para se certificar de que as metas estabelecidas estão sendo alcançadas. Assim, o controle monitora as atividades de forma sistemática e contínua, devendo ocorrer em todos os níveis e setores, propondo ações de melhoria e indicando medidas corretivas, quando for o caso.

3.1 Conceito de controle interno

De forma geral, conforme preceitua o CRCRS (2016), o controle interno define-se como um processo que é conduzido pela administração de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas categorias: eficácia e eficiência das operações; confiabilidade das demonstrações financeiras e conformidade com leis e regulamentos cabíveis.

Cook e Winkle (1983, p.131, apud CRCRS, 2017, p.11) destacavam que

O controle interno é um sistema da empresa, constituído de seu plano de organização, atribuição de deveres e responsabilidades, projeto de contas e relatórios e todas as medidas e métodos empregados 1) para proteger seu ativo, 2) aumentar a exatidão e a fidedignidade dos dados e relatórios contábeis e de outros dados operacionais, 3) promover e avaliar a eficácia operacional de todos os aspectos das atividades da empresa e 4) comunicar as diretrizes administrativas e estimular e avaliar a observância das mesmas.

A CGU (1991), por meio da Instrução Normativa nº 16, de 20 de dezembro de 1991, conceituou controle interno como o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a garantir que os objetivos das entidades e órgãos da administração pública

sejam atingidos, de forma confiável e concreta, demonstrando eventuais desvios ao longo da gestão, até o alcance dos objetivos fixados pela administração pública.

Segundo Fernandes (2003), o controle interno pode ser vislumbrado em qualquer organização, seja ela pública ou privada. Tradicionalmente, o controle interno é realizado pelo próprio órgão sobre suas atividades e seu pessoal. Comentando sobre essa função, o ministro Adhemar Paladini Ghisi esclarece que

O Controle Interno abarca todas as formas de controle, preventivo ou detectivo, existentes em determinada organização – pública ou privada – sejam de natureza financeira, contábil, técnica ou mesmo operacional. Os controles internos são implantados pela própria gerência de cada área no curso de suas rotinas e atividades buscando evitar que sejam cometidos. [...] Não é demais assinalar que nenhuma organização subsiste sem a existência de mínimos controles internos (FERNANDES, 2003, p.52).

De acordo com a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai) (2007), o controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de accountability; cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis; salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Ou seja, nas palavras da referida organização, o controle interno representa um processo dinâmico e integrado que se adapta às frequentes mudanças enfrentadas pelas organizações. Todos os níveis da organização, desde o corpo diretivo até o pessoal operacional, devem ser envolvidos nesse processo, enfrentando riscos e oferecendo relativa segurança para a realização dos objetivos da instituição.

Segundo André Feliciano Lino (2015), o controle interno é o controle que cada um dos poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes, situado, portanto, dentro da estrutura administrativa controlada. Assim, como características do controle interno, temos que este tende a ser menos autônomo e a adotar uma postura de assessoramento ao chefe do poder a que está subordinado (RIBEIRO, BLIACHERIENE; 2014; ARAÚJO, 2010).

Castro (2008) define a noção de controle interno como um conjunto de métodos, processos e recursos empregados pela própria estrutura interna de produção do ato, com vistas a impedir o erro, a fraude e a ineficiência para realizar a legalidade da atuação administrativa de forma plena.

A definição de controle interno emitida em 1949 pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) é a mais difundida até hoje (AICPA, 1949, p.131 apud CASTRO, 2015, p.371):

o controle interno compreende o plano de Organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

Antunes (1998) corrobora com o entendimento de Castro (2015) ao afirmar que o controle interno, no sentido amplo, compreende controles que se podem caracterizar como contábeis ou como administrativos, como segue:

a) controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes e diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros. Geralmente, englobam controles tais como: os sistemas de autorização e aprovação, separação entre as tarefas relativas à manutenção de registros, elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou à custódia do ativo, aos controles físicos sobre o ativo e à auditoria interna;

b) controles administrativos são os que compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas e que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. “Em geral, incluem controles como análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, programas de treinamento de empregados e controles de qualidade” (ANTUNES, 1998, p.63).

Essa divisão dos controles em administrativos e contábeis realçou o foco principal de cada um. O administrativo busca garantir que as ações atinjam seus objetivos no menor curso e da melhor forma. Os contábeis visam certificar os números registrados e divulgados nas demonstrações contábeis. Todo mecanismo de controle que dá sustentação aos números dos balanços são controles contábeis. Todos os controles que sustentam os atos praticados ou se relacionam a metas são administrativos.

3.2 Conceito de sistema de controle interno

Podemos conceituar sistema como um conjunto formado por várias partes individuais que têm um objetivo comum, sendo que cada elo da corrente é peça essencial para o todo.

A Intosai (2007) define assim o sistema de controle interno:

Todo sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade, [...] 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, promovendo a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas. (INTOSAI, 2007, p.9)

Na mesma linha, o CRCRS (2007) descreve desta forma o sistema de controle interno:

O sistema de controle interno verifica o cumprimento das próprias atividades exercidas pelos seus órgãos, objetivando mantê-las legítimas (atender a todos os princípios constitucionais). Os objetivos do sistema de controle interno, além de comprovar a legitimidade dos atos, devem estar sempre alinhados com os objetivos da organização. O sistema de controle não é um fim, mas um meio. Toda entidade, com fins lucrativos ou não, possui uma razão de existir, uma missão. Ainda que as instituições possuam semelhanças, nunca são iguais; logo, um sistema de controle interno nunca será igual a outro, em que pese sempre haver objetivos e controles comuns. (CRCRS, 2007, p.30)

Portanto, o sistema de controle interno passa a ter sua existência, seu aprimoramento, seu desenvolvimento e sua continuidade junto com a instituição. Nessa acepção, os sistemas de controle objetivam trabalhar os conceitos de forma eficaz e eficiente.

Segundo Baltaci Yilmar (2007), um sistema de controle interno efetivo deve ser composto por controles financeiros e não financeiros aplicados a cada etapa do processo decisório. Esse sistema é composto por três partes: (I) identificação de riscos; (II) desenvolvimento de processos internos para conter os riscos identificados; (III) estabelecimento de uma auditoria interna para chegar à eficiência dos controles internos (ALLEN; TOMMAS, 2001).

Ainda, pelo artigo 74 da CF, os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Segundo o TCE-MG (2012), os objetivos do sistema de controle interno devem estar sempre alinhados com os objetivos da organização, além de: assegurar que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas, destacando-se conhecer as receitas, despesas, resultados históricos, estrutura administrativa, pessoal, patrimônio, observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos; acompanhar a programação estabelecida nos instrumentos de planejamento (Planos Plurianuais [PPA], Lei de Diretrizes Orçamentárias [LDO], Leis Orçamentárias Anuais [LOA], Metas Bimestrais de Arrecadação [MBA] e Cronogramas Mensais de Desembolso [CMD]); buscar o equilíbrio nas contas públicas e a correta aplicação administrativa e financeira dos recursos públicos; examinar os resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais; prevenir a ocorrência de fraudes, desvios, desperdícios e erros cometidos por gestores e servidores em geral; buscar o atingimento de metas estabelecidas e prestar contas à sociedade, de forma transparente, condição imposta a todos aqueles que, de alguma forma, gerenciam ou são responsáveis pela guarda de dinheiro ou bens públicos.

Portanto, o sistema de controle interno inclui o plano de organização e o conjunto das medidas e métodos adotados pela instituição para proteger seu patrimônio, verificar a veracidade das informações contábeis e promover eficácia operacional.

3.3 Controle interno na Constituição

Carvalho Filho (2007), citado pelo CRCRS (2017, p.23), afirma que “controle interno é aquele realizado por órgãos de um poder sobre condutas administrativas produzidas dentro de sua própria esfera”.

O sistema de controle interno estabelecido pela CF de 1988 tem por propósito fiscalizar, por meio de procedimentos próprios, a atividade administrativa, levando aos responsáveis as irregularidades detectadas para que medidas sejam adotadas para a devida correção.

No corpo da Carta Magna estão expressos os princípios que regem toda a administração pública, a saber: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Sob a perspectiva da legalidade, o dever da instituição do controle interno na administração pública foi estabelecido a partir das seguintes normas constitucionais: artigos 70 e 74 da Carta Cidadã de 1988. O artigo 70 define as bases para a estruturação dos controles sobre a administração pública:

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, grifos nossos)

Depreende-se do postulado constitucional exposto que o controle externo é exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio dos tribunais de contas. Já o controle interno é atribuição de cada Poder. Em ambos os controles, externo ou interno, ocorrerá a fiscalização financeira, contábil, orçamentária, operacional e patrimonial da União, administração direta e indireta quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas.

O princípio da hierarquia da administração pública, pertinente às funções administrativas, refere-se às relações de coordenação e de subordinação que se criam entre as pessoas jurídicas, todas com suas atribuições expressamente contidas nos diplomas legislativos. Cada órgão integrante da cadeia de atuação administrativa possui competências e responsabilidades que lhe são próprias, dentro de um contexto sistêmico estabelecido. Nesse sentido, criam-se os controles internos próprios de cada órgão dessa rede para reduzir os riscos, tornando o gerenciamento de processos mais seguro.

Outro artigo que trata acerca do Controle na Administração Pública é o 74 da Constituição Federal de 1988:

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, grifos nossos)

O artigo em questão remete-se aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Essas três entidades devem manter, de maneira integrada, um sistema de controle interno (SCI). O SCI tem muitas tarefas a executar (incisos I a IV do referido art. 74) para cumprir sua função, que é desempenhada pelos servidores que atuam nas auditorias, controladorias ou núcleos de controle interno.

É atribuição dos sistemas de controle interno dos três Poderes, por analogia, incluído também o Ministério Público e tribunais de contas, tanto no nível federal quanto no estadual e no municipal, efetivar as próprias ações de controle, como fiscalizações, auditorias, acompanhamentos ou quaisquer outras medidas de controle que sejam necessárias. Mesmo que haja um controle externo responsável por essa competência, o controle interno de cada instituição deve executar as tarefas descritas no artigo 74 da CF.

No Brasil, a CF de 1988 deixa claro que o controle interno se relaciona, no sentido de cooperação, com o controle externo, no intuito de antever-se ao controle externo e assim diminuir a demanda dos TCs, que não controlam apenas um único ente, mas centenas deles (CASTRO, 2008).

Além dessas atribuições, caso os responsáveis pelo controle interno encontrem alguma irregularidade ou ilegalidade, de pronto deverão comunicar o fato ao TCU, sob pena de responsabilização solidária. No parágrafo 2º do art. 74, há também a previsão de que cidadãos, partidos políticos, associações ou sindicatos, por meio do controle social, também podem denunciar atos irregulares ou ilegais ao Tribunal de Contas.

3.4 Controle interno

Bliacheriene (2016) ensina que os mecanismos de controle interno governamental são o conjunto de atividades de auditoria e fiscalização da gestão pública que visa não apenas garantir a conformidade legal dos atos da administração pública, mas também prover o gestor de um instrumento de monitoramento da eficiência, da economicidade e da eficácia das ações, com o objetivo de evitar perdas, melhorar a gestão e garantir a prestação pública de contas.

O controle interno deve atuar de forma integrada, produzindo informações relevantes para a gestão com relação ao cumprimento das normas e a aplicação dos recursos públicos, além de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O controle da execução orçamentária compreenderá: I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. (BRASIL, 1964, grifos nossos)

Conforme estabelecido no artigo 75 da Lei 4.320/1964, o controle da execução orçamentária refere-se à legalidade dos atos, à fidelidade institucional dos agentes da administração e ao cumprimento do programa de trabalho.

Os três tipos de controles orçamentários estabelecidos são:

- legalidade: no inciso I, existe a previsão de se observar a legalidade nos atos de arrecadação ou despesa;
- fidelidade funcional: nesse aspecto, há a previsão da norma de que os servidores devem ser fiéis às instituições a que servirem,
- programa de trabalho: existe a determinação de que os programas de trabalho devem ser divulgados em forma monetária e de realização de serviços.

Os artigos 76 a 80 da Lei 4.320/64 disciplinam o controle interno. A atribuição de exercer os controles a que se refere o artigo 75 é de responsabilidade do Poder Executivo: acompanhar a verificação da legalidade dos atos na execução orçamentária prévia, concomitante e subsequente; a prestação de contas anual ou em qualquer tempo; o cumprimento dos planos de trabalho e a verificação dos limites de cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária.

A Lei Complementar nº 101/2000, nos artigos 19 e 20, define os limites da despesa total com pessoal, referindo-se ao Poder Legislativo, incluídos aí os tribunais de contas. Nos artigos 54 e 59, determina a elaboração do Relatório de Gestão Fiscal, ao final de cada quadrimestre, para fins de verificação: do atingimento de metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias; dos limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; das medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, quando este for excedido; providências tomadas para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites, quando este for excedido; destinação de recursos obtidos com alienação de ativos e cumprimento de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. De acordo com Silva (2012, p.29), a Lei de Responsabilidade Fiscal tem como objetivo promover e manter o equilíbrio das contas públicas.

A Lei 8.666/93, conhecida como Lei das Licitações, em seu artigo 113 e em seus parágrafos, também traz importante contribuição para o controle interno:

O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta

Lei será feita pelo Tribunal de Contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto.

§ 1º Qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica poderá representar ao Tribunal de Contas ou aos órgãos integrantes do sistema de controle interno contra irregularidades na aplicação desta Lei, para os fins do disposto neste artigo.

§ 2º Os Tribunais de Contas e os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, cópia de edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada à adoção de medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas. (BRASIL, 1993, grifos nossos)

Observa-se que o sistema de controle interno pode acompanhar o controle das despesas decorrentes dos contratos estabelecidos, sem prejuízo da atuação do Tribunal de Contas competente. Além disso, o SCI pode receber as representações dos licitantes e solicitar aos órgãos a adoção de medidas corretivas pertinentes referentes aos editais de licitações publicados.

Nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, em específico na NBCT 16.8, que trata do controle interno, compreende-se este como

“suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade no setor público”. Traz o Controle Interno sob o enfoque contábil, compreendendo este como “um ambiente de controle, mapeamento e avaliação de riscos, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento”.

Um dos principais objetivos do controle interno, quiçá o maior deles, é combater a corrupção que atinge as entranhas do Estado brasileiro. Diante disso, não basta simplesmente a aplicação estritamente normativa, mas, principalmente, uma aplicação prática da norma anticorrupção difundida por meio da gestão estratégica de informações e programas governamentais que visam dismantelar estruturas corruptoras corporativas.

Nessa seara, os programas de compliance são materializados através dos códigos de ética ou de conduta, por meio dos quais a organização se comunica com a sociedade, explicitando seus valores e os comportamentos esperados ou proibidos de seus colaboradores, promovendo a cultura da boa governança.

Acompanhando a comunidade internacional, o Brasil, por meio da Lei 12.846/2013 – Lei Anticorrupção –, dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública nacional ou estrangeira, estabelecendo, no Decreto 8.420/2015, a obrigatoriedade legal de as empresas privadas adotarem o denominado “programa de integridade”, a saber:

Art. 41. Para fins do disposto neste Decreto, programa de integridade consiste, no âmbito de uma pessoa jurídica, no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira. Parágrafo Único. O programa de integridade deve ser estruturado, aplicado e atualizado de acordo com as características e riscos atuais das atividades de cada pessoa jurídica, a qual por

sua vez deve garantir o constante aprimoramento e adaptação do referido programa, visando garantir sua efetividade. (BRASIL, 2015, grifos nossos)

Observa-se que há imposição para que qualquer empresa privada que deseje, por exemplo, concorrer em uma licitação pública deva ter um programa de compliance em funcionamento que ateste os riscos de sua gestão. Entretanto, apesar de haver essa obrigatoriedade para as organizações privadas, a legislação silencia sobre a aplicação e a obrigatoriedade do referido programa no âmbito da administração pública.

Dessa forma, fica claro o desafio que se desvenda, atualmente, à administração pública, que é o desenvolvimento e a implantação de programas de compliance na seara pública. Ainda no Decreto 8.420/2015, existe a previsão de que o programa de integridade será avaliado, entre outros parâmetros, pelos controles internos que assegurem a pronta elaboração de confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiros da pessoa jurídica.

Destaca-se que, apesar das notáveis diferenças existentes entre o setor privado e o público, isso não se torna um empecilho para a implantação de programas internos de controle e integridade. Não é por acaso que Convenção das Nações Unidas, contra a Corrupção, adotada pela Assembleia Geral das Nações Unidas, em 31 de outubro de 2003, e incorporada ao conjunto normativo brasileiro através do Decreto 5.687/2006, traz em seu texto, no artigo 5º, que cada Estado Parte formulará e aplicará ou manterá em vigor políticas coordenadas e eficazes contra a corrupção que promovam a participação da sociedade e reflitam os princípios do Estado de direito, a devida gestão dos assuntos e bens públicos, a integridade, a transparência e a obrigação de prestar contas. Ainda no artigo 8º do referido Decreto, há menção sobre o estabelecimento de um código de conduta para os funcionários públicos, com o objetivo de combater a corrupção e promover a integridade, a honestidade e a responsabilidade dos servidores públicos.

Nessa seara, o Decreto 3.678/2000, que ratifica a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, estabelece os delitos de corrupção, a responsabilidade das pessoas jurídicas, a jurisdição e as sanções penais e administrativas que devem ser aplicadas aos agentes públicos em caso de prática da corrupção no âmbito internacional.

Por fim, todo esse sistema internacional representa o mandamento de que a administração pública crie mecanismos eficazes de controle interno. Nesta senda, foi editado o Decreto 9.203/2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal. Em seu artigo 3º, aparecem como princípios da governança pública, entre outros, a integridade, a prestação de contas e a transparência. Já no artigo 4º, são apresentadas diretrizes da governança pública, tais como fazer incorporar padrões elevados de conduta pela alta administração para orientar o comportamento dos agentes públicos e implementar controles internos fundamentados na gestão de risco, que privilegiará ações estratégicas de prevenção antes de processos sancionadores.

3.5 Princípios de controle interno

Princípios são o conjunto de proposições diretoras às quais todos os desenvolvimentos seguintes devem ficar subordinados. Premissas, regras fundamentais ou linhas norteadoras que disciplinam o processo utilizado para se fazer alguma coisa, que balizam o entendimento a ser dado a uma determinada matéria ou procedimento, ou que delimitam os comportamentos aceitáveis diante de determinadas situações (SANCHES, 1997, p.203 apud SILVA, 2012, p.29).

Segundo Lima e Castro (2003, p.66), citados por Silva (2012, p.30), são princípios para o controle interno: relação custo-benefício; qualificação adequada; treinamento e rodízio de funcionários; delegação de poderes e determinação de responsabilidades; segregação de funções; instruções devidamente formalizadas; controle sobre as transações; aderência às diretrizes e normas legais; utilização do processamento eletrônico.

Para Attie (2010, p.155), citado por Corbari e Macedo (2012, p.83), para que as atividades sejam conduzidas dentro dos padrões, minimizando a possibilidade de perdas e riscos, devem ser observados os meios que podem dar o suporte necessário à salvaguarda dos interesses da administração, sendo eles: segregação de funções; sistema de autorização e aprovação; determinação de funções e responsabilidades; rotação de funcionários; carta de fiança; manutenção de contas de controle; seguro; legislação; diminuição de erros e desperdícios; contagens físicas independentes; alçadas progressivas. Ainda segundo Attie, ao observar essas medidas, a entidade busca proteger e minimizar eventos que possam colocar em risco os bens e os direitos da organização.

3.6 Finalidade do controle interno

Segundo Castro (2008, p.64), citado por Silva (2012, p.29), “a preocupação com o controle interno está intimamente ligada a dois fatores básicos: responsabilidade do administrador e risco para o patrimônio da entidade”. Para Castro (2015), dentre as principais finalidades da existência de um controle interno, destacam-se as cinco mais importantes:

1. segurança do ato praticado e obtenção de informação adequada: todo gestor deve ter cuidado, para que os atos praticados e sujeitos a julgamento externo estejam resguardados por controles prévios confiáveis, suportados por documentos que os comprovem, dentro da legislação pertinente e com responsabilidade definida. As informações sustentadas pelo controle interno dizem respeito tanto aos atos praticados como ao impacto nos resultados;

2. promover a eficiência operacional da entidade: o estímulo à eficiência operacional significa os meios necessários à execução das tarefas, para obter desempenho operacional satisfatório da entidade;

3. estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas: o processo de aderência às políticas constitui-se muito mais em um fator psicológico do que em um fator objetivo. O objetivo do estímulo à obediência das políticas existentes é assegurar que os propósitos da administração, estabelecidos por meio de suas políticas e procedimentos, sejam devidamente seguidos pelos servidores;

4. proteger os ativos: os ativos devem ser resguardados de qualquer situação indesejável, sendo que na área privada, isso constitui uma das ações primordiais da administração;

5. inibir a corrupção: no setor público, há uma preocupação frequente de se criarem controles como forma de inibição da corrupção ou mesmo de apuração mais rápida de desvios, tornando mais efetivas as ações dos tribunais, do Ministério Público ou da polícia.

Em nossa pesquisa, foi possível fazer o levantamento de algumas ferramentas de controle social existentes no TCMSP que passam a ser objeto de análise em seguida.

3.7 Foco, tipos e técnicas de controle interno

A Lei 4.320/64, ao estabelecer as normas gerais de direito financeiro para o controle dos balanços e orçamentos e balanços da União, extensivo aos estados, municípios e Distrito Federal, direcionou o foco do controle em três dimensões: o processo administrativo; a conduta do agente; a ação da entidade.

Independentemente do foco a que se decida dar prioridade, é essencial que as áreas responsáveis pelas técnicas que embasam o controle interno (orçamento, contabilidade e auditoria) tenham clareza dos objetivos a serem alcançados.

De acordo com Castro (2015), os controles podem atuar em tempos e formas diversas, mas sempre voltados para resultados comuns. Os controles foram divididos no tempo em:

- controle prévio: têm atuação preventiva, antecedendo a conclusão ou operatividade do ato. Esse tipo de controle é anterior ao ato administrativo e visa garantir que os requisitos à boa gestão estejam presentes. Tem como objetivo final dar segurança àquele que pratica o ato ou por ele se responsabiliza. A técnica utilizada nessa situação é a contabilidade;

- controle concomitante: é aquele que tem a função de acompanhamento das atividades, verificando a regularidade da formação do ato. Tem como objetivo final garantir a execução da ação. A técnica utilizada nesse caso é a fiscalização;

- controle subsequente ou posterior: é realizado após executada uma tarefa ou atividade, visa corrigir eventuais desvios. Tem como objetivo final avaliar a eficiência e a eficácia das ações administrativas. A técnica utilizada nessa perspectiva é a auditoria.

Em síntese, independentemente da forma, do tipo e do tempo, uma gestão deve possuir um controle interno para ter capacidade de garantir o resultado de sua missão, diminuindo riscos e preservando a responsabilidade dos dirigentes.

4 Objetivo do controle interno na área pública

Conforme visto anteriormente, a validade da aplicação do controle interno na administração pública deriva do próprio texto constitucional. Contudo, muitos acreditavam que o assunto não havia sido devidamente regulamentado, o que aconteceu com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que exige, por exemplo, a obrigatoriedade da participação do responsável pelo controle interno nos relatórios de gestão fiscal, consolidando assim o conceito como instrumento fundamental de toda a administração pública.

Nesse sentido, Botelho (2009, p.31), citado pelo CRCRS (2017, p.25), destaca que:

O Controle Interno na Administração Pública objetiva a descoberta de possíveis desacertos, de descompasso administrativo, do mau cumprimento ou emperramento das rotinas, de inconformidade aos princípios administrativos, processados pelos próprios servidores de diversas áreas da administração. O Controle Interno irá nortear as ações do Poder Executivo no seu aspecto de economicidade, fazendo que todos os atos da Administração Pública sejam previamente analisados. Segundo Chaves (2009, p.33), além de o controle interno atender ao previsto na CF/1988, Lei nº 4.320-1964, LRF/2000 e outras normativas, possui ainda a finalidade de “apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”. Ainda define que “os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, deverão dar ciência tempestivamente ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária”. (BOTELHO, 2009, p.31 apud CRCRS, 2017 p.25)

Dessa forma, nota-se que o objetivo do controle interno é funcionar, conjuntamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e defesa do cidadão. O controle busca garantir que os objetivos da instituição pública serão alcançados e que todas as ações serão conduzidas de maneira econômica, eficiente e eficaz. O resultado disso é uma real proteção dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades.

Consoante com Castro (2015), as formas e os métodos de controle dependem das necessidades e peculiaridades de cada órgão estatal. Para serem efetivos, devem atender a alguns critérios básicos: controle certo, no lugar e tempo certos; exercido junto com o ato praticado e proporcional aos riscos envolvidos; funcionando de forma consistente e permanente; com custos adequados, sem exceder os benefícios dele provenientes; como instrumento auxiliar do dirigente para a tomada de decisão; e com métodos eficientes de prevenção, para evitar apontar fatos consumados e geralmente irremediados.

O papel da auditoria interna, idealmente independente das atividades administrativas, é prover dados sobre a eficácia da organização pública em prover os serviços para os cidadãos (BALTA-CI; YILMAZ, 2007). Em 2012, todos os estados brasileiros já contavam com controladorias (ou órgãos com competências semelhantes, apesar da nomenclatura diversa) segundo o Conaci (2014).

Para Oliveira (2013), apesar dos avanços, o controle interno ainda é incipiente nos estados brasileiros, com baixa capacidade para realizar a avaliação da regularidade e a eficiência da gestão.

4.1 Controle interno nos municípios

O controle interno municipal é aquele exercido pelos poderes Executivo e Legislativo, em razão dos mandamentos contidos nos artigos 31, 70, 71 e 74 da CF de 1988. Na CF, o controle interno do município surge no artigo 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.

§ 1º - O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º - O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º - As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º - É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais. (BRASIL, 1988, grifos nossos)

Nesse sentido, o art. 31 diz que a fiscalização do município será exercida pelo poder Legislativo Municipal (exercido com o auxílio dos TCS, § 1º), mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

Dentro dessa temática, a Lei Orgânica do Município de São Paulo apresenta o seguinte conceito de controle interno em seu artigo 53:

Os Poderes Executivo e Legislativo manterão, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade de: I - avaliar o adequado cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Município; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da administração direta e indireta, bem como de aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. (SÃO PAULO, 1990, grifos nossos).

Já em seu artigo 81, a Lei Orgânica do Município de São Paulo traz a referida previsão:

A administração pública direta e indireta obedecerá aos princípios e diretrizes da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, unidade, indivisibilidade e indisponibilidade do interesse público, descentralização, democratização, participação popular, transparência e valorização dos servidores públicos. (SÃO PAULO, 1990, grifos nossos)

Respeitadas as devidas especificidades, notamos que o artigo 53 da LOMSP citado acima é bem similar ao artigo 74 da CF de 1988, ao passo que o artigo 81 da Lei Orgânica também se assemelha ao artigo 37 da Carta Maior, devido ao princípio da simetria federativa aplicado no sistema jurídico brasileiro. Naquilo que for compatível para o município, também deve ser aplicado o artigo 70 da Magna Carta. Como no município não existe Poder Judiciário, não cabe exigir um sistema de controle interno para esse poder. Todavia, seus poderes Executivo e Legislativo deverão prever a existência de um SCI.

Na cidade de São Paulo, a Lei Municipal nº 15.764, de 27 de maio de 2013, definiu a forma do SCI e criou a Controladoria Geral do Município de São Paulo. No âmbito municipal, a controladoria é o órgão que gerencia todo o sistema de informações econômico-físico-financeiras, servindo como instrumento para capacitar decisões de gestão (SLOMSKI, 2001).

4.2 Estrutura mínima recomendada para implementação do controle interno nos tribunais de contas

A diversidade dos TCs brasileiros é observável desde a sua jurisdição. Existem tribunais de contas especializados no controle das contas dos municípios e outros focados nas contas estaduais.

Analisemos o que preceitua o artigo 75 da CF de 1988:

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios. (BRASIL, 1988, grifos nossos)

O excerto constitucional citado acima se encontra na seção IX (Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária) da CF de 1988. Nessa seção, estão inseridos os artigos 70 e 74, preceituando que:

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.

[...]

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno [...]. (BRASIL, 1988, grifos nossos)

Interpretando os dispositivos citados, é possível depreender que, apesar de os tribunais de contas não serem mencionados explicitamente nos artigos 70 e 74 da CF, nem serem caracterizados como um Poder da República, são considerados órgãos autônomos e independentes, pois não fazem parte nem são subordinados a nenhum dos Poderes; entretanto, têm vinculação ao Poder Legislativo, conforme é possível verificar no excerto constitucional descrito a seguir:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete [...]. (BRASIL, 1988, grifo nosso)

Nesse sentido, é essencial que essa corte de contas fomente, estimule e facilite a participação da sociedade civil em suas ações de fiscalização como curadora dos recursos públicos municipais. Faz-se necessário dar ainda mais visibilidade e transparência a tudo o que é de interesse público, garantindo, assim, à coletividade o direito de participação.

Nesse diapasão, Buzaid (1967) afirma que a CF, ao estatuir que o tribunal de contas opere como órgão auxiliar do Poder Legislativo, o subordinou como um todo orgânico do Congresso Nacional, do qual é preposto. Segundo o autor, o legislador constituinte, ao incluir as competências do TCU no capítulo da Magna Carta reservado ao Poder Legislativo, deixou claro que pretendeu individualizá-lo como parte integrante do Parlamento.

Por outro lado, o ex-ministro do Supremo Tribunal Federal Ayres Britto (2005) defende que, além de não ser órgão do Poder Legislativo, o Tribunal de Contas da União não é órgão auxiliar do Parlamento Nacional, naquele sentido de inferioridade hierárquica ou subalternidade funcional. O TCU se posta como órgão da pessoa jurídica da União, diretamente, sem pertencer a nenhum dos três Poderes da República, da mesma forma como ocorre com o Ministério Público.

A vinculação do TCU a um dos Poderes da República não é um tema pacífico na seara jurídica. Existem, na doutrina, posicionamentos diferentes. Alguns juristas e doutrinadores entendem que o art. 71 da CF de 1988 coloca o tribunal de contas como órgão integrante do Poder Legislativo, já que a atribuição de fiscalizar faz parte das responsabilidades típicas do Parlamento Federal. Outra parte da doutrina afirma que o TCU não pertence a nenhum dos Poderes e entende que ele é um órgão autônomo e independente, similar ao Ministério Público, e que, ao auxiliar o Legislativo, não ocorre a subordinação. Conquanto as várias interpretações constitucionais, o entendimento predominante é no sentido de ser o Tribunal de Contas da União um órgão de extração constitucional, independente e autônomo, que auxilia o Congresso Nacional no exercício do controle externo.

Dessa forma, notamos que, historicamente, houve uma mudança de entendimento acerca da posição constitucional da corte de contas. Contudo, hodiernamente, embasados na Lei Maior, podemos afirmar categoricamente que os tribunais de contas, conforme indicado no art. 75 da CF, devem manter um sistema de controle interno dentro de sua própria estrutura.

A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) estabeleceu, por meio da Resolução 4/2014, diretrizes de controle interno visando à eficiência dos tribunais de contas. Tendo em vista a ausência dessa temática na teoria e na literatura especializada, tomaremos por base a referida resolução para estabelecer um modelo ideal de implantação do sistema de controle interno na estrutura dos TCs.

A efetivação do SCI não é apenas uma exigência das Constituições, mas também um ensejo para guarnecer a administração pública de ferramentas que proporcionem o implemento das exigências legais, a proteção de seu patrimônio e a melhoria na aplicação dos recursos públicos, garantindo maior confiança aos gestores e melhores resultados à sociedade.

Dessa forma, a eficácia e a eficiência do sistema de controle interno dos TCs proporcionam a correção de não conformidades e erros, o que leva a uma atuação mais concreta do controle externo.

As diretrizes estipuladas pela Atricon objetivam orientar a atuação dos TCs na implantação dos respectivos sistemas de controle interno, considerando os postulados da prevenção de riscos e da governança para o aperfeiçoamento da qualidade na gestão pública. A resolução traz ainda como

objetivos: estabelecer diretrizes para implantação do sistema de controle interno nos tribunais de contas e definir normas de referência para estruturação e funcionamento do sistema de controle interno dos tribunais de contas.

Essas diretrizes foram embasadas nos princípios legais e constitucionais que regem a administração pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, economicidade e dever de prestação de contas.

5 Controle interno no TCU

Os princípios gerais de controle interno que devem ser observados são os seguintes: relação custo-benefício; qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários; delegação de poderes; definição de responsabilidades; segregação de funções; instruções devidamente formalizadas; controles sobre as transações; aderência a diretrizes e normas legais.

O controle interno, no âmbito do Tribunal de Contas da União, é previsto na Resolução-TCU nº 284, de 30 de dezembro de 2016, que define a estrutura, as competências e a distribuição das funções de confiança das unidades da secretaria do Tribunal de Contas da União.

A Secretaria de Auditoria Interna (Seaud), anteriormente denominada Secretaria de Controle Interno (Secoi), compõe a unidade básica da estrutura da secretaria do TCU. A independência da Seaud está caracterizada pela sua vinculação direta à Presidência do tribunal e tem por finalidade o cumprimento das competências previstas no artigo 74 da CF.

A Seaud é dirigida pelo secretário de auditoria interna Wagner Martins de Moraes e conta com as funções de confiança indicadas no anexo da Resolução-TCU nº 284/2016, não possuindo unidades ou subunidades descentralizadas. O TCU, por sua vez, tem sede em Brasília e unidades em todos os estados da federação. As unidades auditadas são selecionadas com base na avaliação de risco realizada durante a elaboração do plano de auditoria interna.

A partir de 2 de janeiro de 2017, ocorreu modificação do nome da unidade, de Secretaria de Controle Interno (Secoi) para Secretaria de Auditoria Interna (Seaud), bem como alteração nas suas competências, conforme artigos 71 e 72 da Resolução-TCU nº 284/2016, adequando-as às normas internacionais de auditoria interna, especialmente as normas do Instituto dos Auditores Internos (IAI).

A Secretaria de Auditoria Interna ficou incumbida de promover o acompanhamento periódico dos resultados alcançados e da execução das ações previstas no Plano Diretor por meio de reuniões trimestrais, sendo possível reajustá-lo a qualquer tempo, caso haja superveniência de fato que justifique a necessidade de readequações.

5.1 Controle Interno no TCESP

O controle interno no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP) é previsto no ato nº 11/95 da Presidência, publicado no Diário Oficial do Estado de 20 de setembro de 1995, e institui a instalação da Seção de Acompanhamento, Controle e Revisão dos Atos de Despesas e Reflexos, junto ao Departamento Geral de Administração (DGA), regulamentado pela Ordem de Serviço do Secretário Diretor Geral 2/95, que, no uso de suas atribuições, e considerando a assunção de competências para acompanhamento e revisão permanente dos atos de natureza orçamentária, contábil, financeira e patrimonial praticados pelas áreas competentes desse tribunal, determinou que ao DGA-1, vinculado ao Departamento Geral de Administração, cabe o acompanhamento como controle interno e revisão permanente das rotinas administrativas e atos de despesa no âmbito do DGA.

No exercício de suas funções de acompanhamento e revisão orçamentária, contábil, financeira, operacional e patrimonial, o DGA-1, por meio de inspeções e verificações, acompanhará a execução orçamentária e patrimonial, inclusive a aplicação de adiantamentos quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade.

5.2 Controle Interno no TCMRJ

O Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCMRJ) ainda não possui em sua estrutura um órgão de controle interno formalmente constituído; porém, existe uma comissão designada anualmente pelo presidente do tribunal com a finalidade de examinar os processos de prestação e tomada de contas dos ordenadores de despesas e demais responsáveis dessa corte de contas, bem como emitir os respectivos certificados de auditoria.

Vale ressaltar que, no site do TCMRJ, na aba “Transparência”, os munícipes podem encontrar as seguintes informações: licitações do TCMRJ; contratos do TCMRJ; gestão de pessoas; execução orçamentária; quadro demonstrativo de execução de despesas; demonstrações contábeis; relatório de gestão fiscal.

5.3 Controle Interno no TCMSP

Disciplinado na Resolução nº 6, de 20 de junho de 2015, considerando a exigência constitucional de manutenção, de forma integrada, de sistema de controle interno nas diversas esferas de governo, a corte de contas paulistana, por meio da referida resolução, criou o sistema de controle interno no TCMSP.

No artigo 3º da resolução supracitada, existe a determinação de que o sistema de controle interno estará a cargo de uma equipe composta por cinco servidores do quadro de pessoal do tribunal, designados pelo presidente, por portaria. Também há a previsão de que os trabalhos relativos ao SCI serão dirigidos pelo presidente do TCMSP ou por servidor por ele designado, que poderá solicitar quaisquer informações para subsídio dos trabalhos de auditoria e fiscalização.

O artigo 4º designa que o conselheiro presidente transmitirá aos responsáveis pelos trabalhos atinentes ao controle interno as metas e o planejamento a serem executados no período de sua gestão, objetivando a avaliação dos resultados no final do período.

A previsão dos artigos 5º e 6º da citada resolução preceitua que os trabalhos produzidos serão encaminhados ao conselheiro presidente, e/ou, a seu critério, ao colegiado, que decidirá sobre as ações a serem adotadas para correção de eventuais falhas e irregularidades constatadas. Outrossim, os integrantes do sistema de controle interno produzirão ainda relatórios sobre a atuação das diversas áreas do tribunal, indicando as ações necessárias para melhoria do desempenho das atividades do órgão. Apesar de o TCMSP ainda não dispor de um sistema de controle interno formalmente estabelecido, é possível localizar quaisquer informações referentes às receitas e despesas do órgão no site do tribunal, na aba “Acesso à Informação”.

Por meio da Ordem Interna SG/GAB nº 02/2020, foi regulamentado o sistema de controle interno, instituindo a controladoria interna, vinculada ao Gabinete da Presidência como Unidade de Controle Interno no âmbito do Tribunal de Contas do Município de São Paulo.

As atividades da controladoria interna serão exercidas por servidores efetivos pertencentes à carreira específica de auditoria do tribunal, designados pelo presidente, mediante equipe composta pelo controlador interno, dois auditores em caráter permanente e outros dois em caráter temporário. Dentre as atribuições da controladoria interna estão a comprovação da legalidade e a avaliação

dos resultados, quanto à economicidade, à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial das unidades que compõem a estrutura do órgão; a avaliação do cumprimento e a execução das metas previstas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual; o apoio ao controle externo e o zelo pela qualidade e pela independência do sistema de controle interno.

Existe ainda a previsão de que a controladoria interna elaborará os Planos Anuais de Auditoria (PAI) para cada ano civil. Além disso, visando à padronização dos procedimentos, seguirá as disposições contidas nas normas de controle interno adotadas nos demais entes da federação, em especial o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e as Normas Brasileiras de Contabilidade e de Auditoria aplicadas ao setor público.

A Portaria nº 219/2020 designou membros para a composição da controladoria interna do TCMSP, incluindo a função de controlador interno, dois auditores internos em caráter permanente e dois auditores internos em caráter temporário, totalizando cinco servidores do quadro do tribunal.

A Subsecretaria de Fiscalização e Controle (SFC) é a área técnica do TCMSP responsável pelo exercício da atividade de fiscalização. A SFC tem por objetivo realizar o processo de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional das entidades da administração direta e indireta do município de São Paulo, incluindo o próprio TCMSP. A SFC é constituída por oito coordenadorias e dezesseis supervisões, sendo as coordenadorias responsáveis por realizar as auditorias e demais procedimentos de fiscalização. A coordenadoria I é responsável pela fiscalização das contas e administração financeira, dentre outros órgãos municipais, do TCMSP.

Atendendo ao princípio constitucional da transparência, encontramos ainda, no site do TCMSP, referente à própria corte de contas: Relatório Mensal de Execução Orçamentária, incluindo as dotações destinadas, valores reservados, empenhados, liquidados, não liquidados, pagos e a pagar, atendendo o disposto na Lei Municipal 13.949/2005; execução orçamentária e financeira demonstrada por meio de Boletim da Receita e Relatório de Compras Efetuadas e Serviços Contratados, divulgados mensalmente, atendendo ao mandamento do artigo 48-A, inciso I, da LRF; Relatório de Gestão Fiscal, divulgado quadrimestralmente com informações referentes à despesa com pessoal, conforme preceituado pelo artigo 55, inciso I, alínea “a”, da LRF.

Além disso, podemos encontrar no site do TCMSP um link denominado “Fale com a Ouvidoria”, que estabelece um canal de comunicação entre os cidadãos e o tribunal, com a finalidade de receber manifestações como sugestões, reclamações, denúncias ou elogios.

É importante destacar que o TCMSP foi o primeiro órgão público brasileiro a obter a certificação ISO 9001 (*International Organization for Standardization*). A política de qualidade do tribunal consiste em exercer a fiscalização da administração pública do município de São Paulo com efetividade, atendendo aos requisitos estabelecidos e melhorando continuamente seu sistema de gestão.

Grupos de melhorias foram formados para avaliar, estudar e implementar oportunidades de melhorias para os processos/produtos do TCMSP. Já como mecanismos do sistema de gestão da qualidade do TCMSP, destacam-se o planejamento, a documentação, as reuniões de análise crítica, as auditorias internas e externas, as ações corretivas e preventivas de eliminação de causas de não conformidades e a melhoria contínua.

Por fim, o TCMSP lançou, em abril de 2018, o sistema de Informações e Relatórios de Interesse Social (Iris), ferramenta digital desenvolvida pelo tribunal para pesquisa de despesas, licitações

e contratações municipais. Essa nova ferramenta faz parte do projeto de fomento à transparência implantado pelo TCMSP e tem por objetivo mostrar aos cidadãos informações detalhadas dos gastos da administração, incluindo a corte de contas municipal.

6 Considerações finais

Este artigo abordou a importância do sistema de controle interno nas instituições públicas, inclusive para os tribunais de contas, sobretudo o TCMSP. Por conta disso, o trabalho objetivou identificar e sistematizar os componentes dos sistemas de controle interno. Objetivou, ainda, identificar como os princípios de controle podem ser utilizados para uma melhor gestão dos recursos e otimização dos resultados. Ao longo do trabalho, apresentamos diversas características e elementos obrigatórios para o devido controle interno, bem como as legislações que os impõe a eles obrigatoriedade.

Como foi possível observar, o controle interno evoluiu e passou por um progresso no campo legal, sofrendo transformações em sua execução acompanhadas pelas atualizações na legislação. Atualmente, ele atua com base na lei, seguindo normas, apurando a execução de programas de trabalho. Quando se baseia no mérito, ele visa alcançar a eficiência, eficácia e efetividade do ato.

Após pesquisa de todo o contexto do “controle interno no TCMSP”, levantamos que, conforme previsto na Resolução nº 06/201, que disciplina, no âmbito do TCMSP, o sistema de controle interno, consoante prescrito do artigo 74 da CF de 1988, foi efetivamente implantado na corte de contas paulistana, sendo regulamentado pela Ordem Interna SG/GAB nº 02/2020, que traz em seu bojo a transparência como norte da prática dos atos de gestão no TCMSP.

A controladoria interna do TCMSP teve seus membros nomeados por meio da Portaria 2019/2020, integrando o sistema de controle interno ao processo de gestão em todas as áreas e em todos os níveis de órgãos da entidade, e estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança para a consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais.

Foram localizados relatórios contábeis produzidos pela corte devidamente publicados no Diário Oficial do Município de São Paulo. A controladoria interna foi regulamentada sob uma nova estrutura em 2020, operando diretamente na atuação administrativa do TCMSP.

Além disso, foram encontrados no Portal do TCM diversos relatórios de execução orçamentária e financeira, Relatório de Gestão Fiscal e informações sobre contratos e licitações da corte de contas.

Diante do problema proposto para este estudo, concluímos que a implantação do sistema de controle interno no TCMSP ocorreu de forma satisfatória, tendo em vista que ele possui, como as outras entidades da administração pública, obrigações acerca da utilização de recursos públicos e deve prestar contas como todos os demais entes públicos municipais.

Tal iniciativa já é realizada, cada qual ao seu modo, por TCU, TCESP e TCMRJ, e, principalmente, pelo TCMSP, no qual houve a implantação efetiva de controles, programas de integridade e aplicação dos conceitos de maneira a auxiliar o gestor, o tomador de decisões, pois este possui uma visão holística, podendo atuar com maior segurança, devido à fidedignidade verificada, tomando as melhores decisões, com o menor impacto, objetivando alcance de resultados positivos.

Os benefícios provenientes de um sistema de controle interno integrado e atuando com esmero são incontáveis. Por essa razão, o controle não deve ser visto apenas pela perspectiva do custo, mas, sim, como forma de propiciar a melhor utilização dos recursos, prevenir ou restringir fraudes, desperdícios ou abusos, contribuindo assim para o cumprimento da missão do TCMSP, que é

fiscalizar a gestão dos recursos públicos do município de São Paulo de modo a assegurar que sejam arrecadados e aplicados em conformidade com os princípios da legalidade, da legitimidade e da economicidade, tendo em vista a plena satisfação do interesse público. Diante do cenário apresentado, da relevância e da exigência de diversos institutos e legislações apresentados, ficou demonstrado neste trabalho que o sistema de controle interno visa, além de proteger o patrimônio da entidade, verificar a veracidade das informações contábeis e promover eficácia operacional, minimizando a possibilidade de perdas e riscos, resultados que são relevantes para a corte de contas Municipal.

Por fim, é por intermédio de um controle interno bem organizado e eficaz que se dá evidência sobre a eficiência do TCMSP e se evitam as falhas, a corrupção, o embuste e os desperdícios, maximizando assim a qualidade do serviço prestado.

Referências

ANTUNES, J. Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade- Departamento de Contabilidade e Atuária – Universidade de São Paulo. São Paulo, 1998.

ARAÚJO, J.C.M. Controle de atividade administrativa pelo tribunal de contas na Constituição de 1988. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

ATTIE, William. Auditoria, conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 2011.

ATRICON. Diretrizes para o aprimoramento dos tribunais de contas do Brasil: resoluções da ATRICON. Disponível em http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2015/02/Diretrizes_Atricon.pdf. Acesso em: 15 ago. 2018.

BALTACI, M.; YILMAZ, S. Internal Control and AUDIT at Local Public Financial Management. Washington DC, Word Bank, 2007.

BLIACHERIENE, Ana Carla. Controle da eficiência do gasto orçamentário. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. Controladoria no setor público. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 16 dez. 2017.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 01 ago. 2018.

BRASIL. Decreto-lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 26 jul. 2018.

BRASIL. Decreto nº. 3.678, de 30 de novembro de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3678.htm. Acesso em: 05 jan. 2019.

BRASIL. Decreto nº. 4.410, de 7 de outubro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4410.htm. Acesso em: 03 jan. 2019.

BRASIL. Decreto nº. 5.687, de 31 de janeiro de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5687.htm. Acesso em: 08 jan. 2019.

BRASIL. Decreto nº. 8.420, de 18 de março de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8420.htm. Acesso em: 21 jan. 2019.

BRASIL. Decreto nº. 9.203, de 22 de novembro de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm. Acesso em: 22 jan. 2019.

BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 05 jan. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 06 jan. 2018.

BRASIL. Lei 8.666, de 21 de junho de 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8666cons.htm. Acesso em: 03 set. 2018.

BRASIL. Lei 12.846, de 1º de agosto de 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12846.htm. Acesso em: 15 jan. 2019.

BRASIL. CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. Instrução Normativa nº 16, de 20/12/1991. Controle Interno. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.Pdf>. Acesso em: 20 dez. 2017.

BRASIL. CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. Instrução Normativa nº 3, de 09/06/2017. Controle Interno. Disponível em: http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf. Acesso em: 02 set. 2018.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Resolução-TCU nº 284, de dezembro de 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId>. Acesso em: 13 set. 2018.

BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. Fórum Administrativo: Direito Público, Belo Horizonte, v. 5, n. 47, jan. 2005. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br//dspace/handle/2011/22287>. Acesso em: 05 jan. 2019.

BUZAID, A. O tribunal de contas do Brasil. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v.62, n. 2, 1967. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66514>. Acesso em: 07 jan. 2019.

CASTRO, Domingos Poubel de. Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CASTRO, Domingos Poubel de. A auditoria e controle interno na administração pública. São Paulo: Atlas, 2008.

CONACI. Panorama do controle interno no Brasil, 2014.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. A importância dos preceitos de governança corporativa e de controle interno sobre a evolução e a internacionalização das normas de contabilidade e auditoria. Porto Alegre: CRC/RS, 2016. Disponível em: http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_governanca_corporativa2.pdf?3e9f43. Acesso em: 23 jan. 2018.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. A estruturação, organização e atuação dos controles internos municipais segundo a norma contábil. Porto Alegre: CRC/RS, 2017. Disponível em: http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_controle_interno.pdf?8d8876. Acesso em: 23 jan. 2018.

CORBARI, E. C.; MACEDO, J. J. Controle interno e externo na administração pública. 1. ed. Paraná: Inersaberes, 2012.

FAGUNDES, M. Seabra. O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

- FAYOL, J.H. Administração industrial e geral. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003.
- IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J. Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS, v. 2, n. 1, p.37-46, 2005.
- INTOSAI. Diretrizes para as normas de controle interno do setor público. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 24. ed. atual. por Eurico Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1999.
- MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. Cartilha de orientações sobre controle interno. 4. ed. Belo Horizonte, 2012.
- SÃO PAULO. Lei Orgânica do Município de São Paulo. Disponível em: <http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/educacao/cme/LOM.pdf>. Acesso em: 28 dez. 2017.
- SÃO PAULO. Lei nº 15.764, de 27 de maio de 2013. Disponível em: http://www3.prefeitura.sp.gov.br/cadlem/secretarias/negocios_juridicos/cadlem/integra.asp?alt=28052013L%20157640000. Acesso em: 03 set. 2018.
- SÃO PAULO. Lei nº 13.949, de 21 de janeiro de 2005. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sp/s/sao-paulo/lei-ordinaria/2005/1394/13949/lei-ordinaria-n-13949-2005-dispoe-sobre-a-apresentacao-de-relatorios-de-elaboracao-e-de-execucao-orcamentarias-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 20 jan. 2019.
- SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Resolução nº 6, de 17 de junho de 2015. Disponível em: http://www.tcm.sp.gov.br/legislacao/resol/res_0600.htm. Acesso em: 03 set. 2018.
- SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Resolução nº 2, de 21 de fevereiro de 2019. Disponível em: http://www.tcm.sp.gov.br/legislacao/resol/res_0600.htm. Acesso em: 03 set. 2018.
- SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Ordem Interna SG/GAB nº 2, de 11 de março de 2020. Disponível em: <https://portal.tcm.sp.gov.br/Pagina/8768>. Acesso em: 17 nov. 2022.
- SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Portaria nº 219, de 05 de junho de 2020. Disponível em: <https://portal.tcm.sp.gov.br/Publicacoes/index/56>. Acesso em: 17 nov. 2022.
- SILVA, MOACIR MARQUES. Curso de auditoria governamental: de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Pública aprovadas pela INTOSAI. São Paulo: Editora Atlas, 2012.