

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA

VÂNIA LÚCIA MORAES

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Belo Horizonte
2013

VÂNIA LÚCIA MORAES

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Monografia apresentada ao Curso de Pós-graduação em Contabilidade Governamental, da Faculdade de Ciências Econômicas, como pré-requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Auditoria.

Orientador: Prof. Dr. Pueri do Carmo Mário.

Belo Horizonte

2013

FOLHA DE APROVAÇÃO

Vânia Lúcia Moraes

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG, como pré-requisito parcial para obtenção do certificado do curso de Especialização em Auditoria.

Orientador: Prof. Dr. Poueri do Carmo Mário.

Aprovada em: _____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Poueri do Carmo Mário

Nome do Professor

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida e por todas as graças a mim concedidas;

A minha família, pela dedicação e educação a mim proporcionada;

A meu esposo, amigo e companheiro, pelo apoio, incentivo e compreensão;

A meus colegas e amigos, companheiros desta jornada e, em especial a Maria Nilza e Solange pela colaboração, apoio e motivação;

A todos os professores, mestres e doutores, em especial a meu professor e orientador Poueri do Carmo Mario, pela atenção e contribuição no desenvolvimento deste trabalho;

Enfim, a todos aqueles que direta ou indiretamente contribuíram para a conclusão deste trabalho.

*Creemos que só o compromisso dos administradores públicos, com a estreita
colaboração dos Contabilistas, fará com que os
princípios de responsabilidade fiscal sejam cumpridos.*

José Serafim Abrantes

RESUMO

Este estudo tem como objetivo mostrar a importância do controle interno na execução orçamentária sob a perspectiva dos indicadores de eficiência e de eficácia na administração pública de Minas Gerais, nos períodos de 2008, 2009, 2010 e 2011. A pesquisa é de natureza quantitativa do tipo descritiva, e foi realizada com os dados de execução orçamentária do Gabinete Militar do Governador (GMG) de Minas Gerais. Para atingir o objetivo proposto realizaram-se pesquisas bibliográfica e documental, com meios de investigação via pesquisa de campo. A coleta de dados deu-se por meio dos relatórios de execução orçamentária disponibilizado no sítio oficial do setor em estudo no período dos anos de 2008 a 2011. Os resultados do presente estudo mostraram a necessidade de um acompanhamento sistemático destes indicadores (Eficiência e Eficácia) em períodos menores no decorrer do exercício, constatando-se assim a importância da manutenção de controles internos consistentes e capazes de auxiliar na identificação e correções de falhas em tempo hábil. Dessa maneira, acredita-se que contribuirão para a obtenção de resultados satisfatórios na aplicação dos recursos públicos e no cumprimento das metas estabelecidas.

Palavras-chave: Administração Pública; Eficiência; Eficácia; Contabilidade Pública.

ABSTRACT

This study aims to show the importance of internal control in budget execution from the perspective of the indicators of efficiency and effectiveness in public administration of Minas Gerais, during 2008, 2009, 2010 and 2011. The research is a quantitative descriptive, and was performed according to the data from the Office of Budget Execution Military Governor of Minas Gerais. To achieve the purposed goal, were made bibliographical and documentary studies, with research facilities throughfield study. Data collection took place through the budget execution reports available on the official sector in the study period of years from 2008 to 2011. The results of this study demonstrate the need for a systematic monitoring of these indicators (Efficiency and Effectiveness) for shorter periods during the year, confirming thus the importance of maintaining internal controls consistent and able to assist in the identification and correction of faults in atimelymanner. Thus, it is believed that theycontribute to satisfactory results in the application of public resources and fulfilment of the established objectives.

Key Words: Public Administration, Efficiency, Effectiveness, Public Accounting

LISTA DE SIGLAS

CEDEC –	Coordenadoria Estadual de Defesa Civil
CF –	Constituição Federal
CFC –	Conselho Federal de Contabilidade
EC –	Emenda Constitucional
GERSIAFI –	Grupo Especial de Gerenciamento do Sistema Integrado de Administração Financeira
GMG –	Gabinete Militar do Governador
LC –	Lei Complementar
LDO –	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA –	Lei Orçamentária Anual
LRF –	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBC –	Normas Brasileiras de Contabilidade
P/A/OE -	Projetos/Atividades/Operações Especiais
PPA –	Plano Plurianual de Investimentos
SEF –	Secretaria de Estado da Fazenda
SEPLAG –	Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão
SIAD –	Sistema Integrado de Materiais e Serviços
SIAFI –	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIARE –	Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual
SIDAD –	Sistema de Avaliação de Desempenho
SIGCON –	Sistema de Gestão de Convênios
SISAP –	Sistema de Administração de Pessoal
SPED –	Sistema Público de Escrituração Digital
STF –	Supremo Tribunal Federal
TC –	Tribunal de Contas

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Tabela 1 - Demonstrativo dos indicadores de eficácia de 2008 a 2011	51
Tabela 2 - Demonstrativo dos indicadores de eficiência de 2008 a 2011	52
Tabela 3 - Demonstrativo de calculo da execução financeira em 2008	65
Tabela 4 - Demonstrativo de cálculo dos indicadores de eficácia em 2008.....	65
Tabela 5 - Demonstrativo de calculo dos indicadores de eficiência em 2008	66
Tabela 6 - Demonstrativo de cálculo da execução financeira em 2009.....	67
Tabela 7 - Demonstrativo de calculo dos indicadores de eficácia em 2009.....	67
Tabela 8 - Demonstrativo de calculo dos indicadores de eficiência em 2009.....	68
Tabela 9 - Demonstrativo de calculo da execução financeira em 2010	69
Tabela 10 - Demonstrativo de calculo dos indicadores de eficácia em 2010.....	69
Tabela 11 - Demonstrativo de calculo dos indicadores de eficiência em 2010	70
Tabela 12 - Demonstrativo de calculo da execução financeira em 2011	71
Tabela 13 - Demonstrativo de calculo dos indicadores de eficácia em 2011	71
Tabela 14 - Demonstrativo de calculo dos indicadores de eficiência em 2011	72

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Tema e problema	12
1.2. Objetivo geral	13
1.3. Objetivos específicos.....	13
1.4 Justificativa.....	13
1.5 Organização do trabalho	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 Administração Pública e a Lei Complementar 101/2000	16
2.2 Princípios Constitucionais	18
2.2.1 Princípio da Legalidade	19
2.2.2 Princípio da Moralidade	20
2.2.3 Princípio da Impessoalidade	21
2.2.4 Princípio da Publicidade	21
2.2.5 Princípio da Eficiência.....	22
2.3 Eficácia e Eficiência na Administração Pública	23
2.3.1 Indicadores de Eficácia e Eficiência na administração pública de Minas Gerais	25
2.4 O controle na Administração Pública	28
2.4.1 Controle interno	29
2.4.2 Controle externo.....	32
2.5 Orçamento público e execução orçamentária	33
2.5.1 Orçamento público	33
2.5.2 Execução orçamentária.....	34
2.5.3 Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual.....	35
2.5.4 O Controle da execução orçamentária	36
2.6 Contabilidade pública: instrumento de controle	37
2.6.1 O SIAFI no controle da execução orçamentária e na contabilidade pública	39
2.7 Apresentação da Entidade	41
2.7.1 História.....	41
2.7.2 Atribuições	42
2.7.3 Estrutura	43
3 METODOLOGIA	45
3.1 Tipo de pesquisa	45
3.2 Método de pesquisa	46

3.3 Objeto da pesquisa	46
3.4 Coleta de dados	46
3.5 Análise dos dados	47
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	50
4.1 Análise dos Indicadores Individuais e Globais de Eficácia e Eficiência	50
4.2 Análise dos resultados	54
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	56
REFERÊNCIAS.....	59
ANEXO A – Instrução Normativa Nº. 001/2008	64
APÊNDICE A – Demonstrativo de cálculo da execução financeira e os indicadores de eficiência e eficácia no ano de 2008	65
APÊNDICE B – Demonstrativo de cálculo da execução financeira e os indicadores de eficiência e eficácia no ano de 2009	67
APÊNDICE C – Demonstrativo de cálculo da execução financeira e os indicadores de eficiência e eficácia no ano de 2010	69
APÊNDICE D – Demonstrativo de cálculo da execução financeira e os indicadores de eficiência e eficácia no ano de 2011	71

1 INTRODUÇÃO

Atualmente vive-se em um Estado Democrático de Direito, e por isso os atos dos gestores/administradores públicos não podem ser realizados de qualquer forma. Estes devem ser controlados e fiscalizados, a fim de que os benefícios sejam revertidos em prol da sociedade. Nesse sentido, a Constituição Federal (CF) no Artigo 74 exige que todos os órgãos das esferas federal, estadual e municipal, implantem o Sistema de Controle Interno, cuja finalidade é:

Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
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;
Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 1988).

No parágrafo primeiro, deste mesmo Artigo ainda encontra-se prescrito “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 (BRASIL, 1988).”

Neste mesmo sentido, o legislador deixou evidenciado o direito de “agir” por parte da sociedade. No parágrafo segundo, ainda do Art. 74 da CF, acrescenta “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).

Assim, constata-se a necessidade da união gestor/administrador público e sociedade no sentido de se proteger a coisa pública e desta forma estarão visando o bem comum.

Diante disso, este trabalho é voltado para o estudo da Eficácia e Eficiência na execução orçamentária pela administração pública, analisando também a importância do Sistema de Controle Interno como instrumento eficiente e eficaz no processo da gestão pública.

Drucker (2000, p. 78) coloca que a "eficiência é fazer as coisas de maneira correta, eficácia são as coisas certas. O resultado depende de fazer certo as coisas certas". Corroborando com o autor acima Ferreira (2009, p 134):

- 1) **EFICIÊNCIA** é: fazer certo; o meio para se atingir um resultado; é a atividade, ou, aquilo que se faz.
- 2) **EFICÁCIA** é: a coisa certa; o resultado; o objetivo: aquilo para que se faz, isto é, a sua Missão! Estes são dois conceitos muito antigos, mas implacavelmente atuais.

Principalmente nos dias de hoje não compreendê-los ou, o que é muito pior, confundi-los provoca, sem dúvida, grandes danos à performance e aos resultados.

As diferenças entre esses dois conceitos podem até parecer sutis, mas realmente são extremamente importantes. Drucker (2000, p. 78), que dispensa apresentações, é enfático em afirmar: eficiência é fazer certo as coisas, eficácia são as coisas certas. E complementa: o resultado depende de “fazer certo as coisas certas”.

A Carta Magna de 1988 procurou estreitar o controle da execução orçamentária e financeira, entre outras, a implantação do controle no Executivo, Legislativo e Judiciário, bem como de um controle externo que deve ser exercido especificamente pelo Legislativo, gerando em decorrência disto a necessidade da transparência dos gastos públicos (BRASIL, 1988).

1.1 Tema e problema

O tema deste trabalho é a importância do controle interno na execução orçamentária sob a perspectiva dos indicadores de eficiência e eficácia da administração pública de Minas Gerais, nos períodos de 2008, 2009, 2010 e 2011..

O problema a ser desenvolvido durante a elaboração deste trabalho é:

Qual a importância do controle interno na execução orçamentária sob a perspectiva dos indicadores de eficiência e eficácia da administração pública de Minas Gerais, nos períodos de 2008, 2009, 2010 e 2011?

1.2. Objetivo geral

Este trabalho tem como objetivo geral mostrar a importância do controle interno na execução orçamentária sob a perspectiva dos indicadores de eficiência e de eficácia da administração pública de Minas Gerais, no período entre 2008 e 2011.

1.3. Objetivos específicos

Os objetivos específicos do presente trabalho são:

- a) Apresentar a importância do controle interno na execução orçamentária, sob a perspectiva do indicador de eficácia, nos períodos de 2008, 2009, 2010 e 2011;
- b) Apresentar a importância do controle interno na execução orçamentária, sob a perspectiva do indicador de eficiência, no período definido.

1.4 Justificativa

A Administração Pública, mediante as exigências da Lei Complementar nº 101/2000 menciona em seu aspecto fundamental a responsabilidade e transparência na gestão dos recursos públicos para retorno à sociedade. Em contrapartida, a sociedade vem se mostrando cada vez mais atenta e exigente com a Administração Pública, por uma gestão eficiente e eficaz capaz de garantir bons resultados. Fazer um bom uso dos recursos públicos implica em seguir o que está prescrito nas leis, respeitar os princípios constitucionais e utilizar os meios disponíveis da melhor forma possível. Neste sentido, o controle é abordado, na sua função preventiva, isto é, visa apontar como e onde poderá ocorrer possíveis falhas e desvios antes mesmo que

eles aconteçam, bem como, é fundamental para o acompanhamento das normas legais e veracidade das operações realizadas. Os indicadores de Eficiência e Eficácia são mencionados como ferramentas necessárias para o acompanhamento dos índices de desempenho da gestão pública no tocante à aplicação dos recursos públicos.

Os gestores públicos realizam rotineiramente atos inerentes à arrecadação de receitas e da execução de despesas, cuja atuação deve obediência aos princípios constitucionais, quais sejam da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Cada ato tem que ser realizado visando o interesse coletivo, pois até mesmo nos atos discricionários, a conduta de quem os pratica tem de ser legítima.

Diante disso, este trabalho é voltado para o estudo da administração governamental, visando a Eficiência e Eficácia nos resultados da execução orçamentária; mostrando a importância do papel do Sistema de Controle Interno como instrumento Eficiente no processo da gestão pública.

Isto porque o funcionamento adequado do Sistema de Controle Interno da Administração Pública constitui um desafio para os gestores públicos. A partir da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000 (conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal), mediante às exigências dessa Lei este desafio merece destaque, posto que pressupõe ações planejadas e bem dimensionadas para colaborar na obtenção de resultados eficazes.

O Sistema de Controle Interno é o instrumento que possibilita acompanhar o processo de execução dos recursos, avaliando este processo à luz da legislação, normas e procedimentos vigentes; aplicando também os princípios da Eficácia e Eficiência, para a obtenção de resultados satisfatórios.

Enfocar-se-á o uso do Controle Interno pela Administração Pública, passando em seguida a ressaltar a sua importância no método de avaliação da Eficiência e Eficácia da execução orçamentária.

O Sistema de Controle Interno será abordado como ação de transparência nas contas públicas, pois nos dias atuais, a transparência dos atos públicos está sendo bastante cobrada pela sociedade; e um dos papéis do Controle Interno é garantir que os gestores cumpram todas as determinações legais, com responsabilidade, protegendo assim a coisa pública.

Devido a alta confiabilidade proporcionada e maior rapidez na obtenção de informações para tomada de decisões, serão abordados também alguns sistemas informatizados utilizados pela administração pública.

A Administração Estadual Mineira faz avaliações de indicadores de Eficiência e Eficácia em referência à execução dos recursos públicos, tudo em conformidade com as normas legais, e, ao final do exercício emite relatórios que serão enviados ao Tribunal de Contas Estadual.

1.5 Organização do trabalho

Este trabalho se divide em cinco partes:

Na primeira parte, serão apresentados a introdução, a definição do problema, os objetivos geral e específicos do presente estudo e a justificativa pela escolha do tema.

Na segunda parte, a revisão teórica, originadas de fontes de pesquisa bibliográfica e documental, bem como a caracterização da entidade objeto do estudo.

Na terceira parte, será apresentada a metodologia utilizada para elaboração do trabalho.

Na quarta parte, serão apresentados e analisados os resultados encontrados.

E, finalmente, na quinta parte, serão apontadas as considerações finais e sugestões para continuidade do estudo sobre o tema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Administração Pública e a Lei Complementar 101/2000

Dentre todas as funções da administração pública merece destaque a função social, no sentido de atendimento às necessidades coletivas e sempre visando o bem comum. Em todas as tarefas atribuídas ficará condicionada aos rigores das leis.

Segundo Cretella Junior (1975, p. 27, grifo do autor):

Desenvolve o Estado *funções jurídicas* (declaração da norma jurídica, tutela do direito, segurança interna e externa), como também *funções sociais*, de bem-estar geral, funções que não se confundem com as legislativas, nem com as judiciais.

Cria-se, por lei, um *serviço público*. Cumpre à Administração realizá-lo, efetivamente, na prática.

Por isso se diz que a *Administração pública é uma das funções do Estado que tem por objetivo e imediato a satisfação das necessidades públicas através de atos concretos, dentro da ordem jurídica e de acordo com os fins da lei.*"

Nota-se que todas as ações do Administrador Público, devem ser voltadas para o atendimento às necessidades da sociedade, tudo em conformidade com o definido em lei. Neste contexto, Born e Oliveira (2001, p. 62) acrescentam:

A Administração Pública é uma tarefa nobre, por ser representada por ações voltadas para o bem comum e torna-se complexa, à proporção que a sociedade evolui, requerendo que a máquina administrativa esteja tecnicamente preparada para enfrentar os novos desafios.

Percebe-se tamanha a complexidade em gerir a coisa pública, surgindo assim a necessidade de capacitação de toda máquina administrativa para estar apta a enfrentar os desafios que lhes são impostos.

A Lei Complementar (LC) nº 101 sancionada em 04 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, veio trazer inovações no setor público principalmente no tocante a gestão dos recursos públicos e a responsabilidade e transparência na gestão fiscal.

Em seu Artigo 48 dispõe:

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

Parágrafo único: A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos (BRASIL, 2000a).

Observa-se que na LC n° 101, o legislador procurou assegurar a transparência da gestão fiscal, definindo os meios formais de divulgação das informações de acesso à sociedade, inclusive em meios eletrônicos e incentivando à participação popular.

A Lei Complementar n°131 de 27 de maio de 2009, acrescenta dispositivos à LC n° 101 enfatiza a questão da disponibilização das informações sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 2009).

O Artigo 48 da LC n°101/2000, passou a vigorar com a seguinte redação:

Parágrafo único: A transparência será assegurada também mediante:

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

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

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto do art. 48-A (BRASIL, 2009).

Em seu Art. 1º, parágrafo primeiro, define a responsabilidade como “uma ação que previne riscos e corrige desvios que afetam o equilíbrio das contas públicas [...] (BRASIL, 2000a)”.

Na LC n°131 o legislador, no sentido de assegurar à transparência, buscou reforçar a questão da disponibilização das informações em tempo real à sociedade sobre a execução orçamentária e financeira dos entes estatais. A sociedade, por outro lado, deve acompanhar e participar dos processos de

elaboração dos planos de governo e por fim, acentua a necessidade de adoção pelos agentes públicos, de controles que atendam a um certo padrão de qualidade.

Existem sanções institucionais e pessoais no caso de desrespeito às normas da Lei de Responsabilidade Fiscal. As sanções institucionais ao que diz a Lei, correspondem à interrupção de transferências voluntárias (e a sua contratação) realizadas pelo Governo Federal, ao impedimento de contratação de operações de crédito e a impossibilidade para a obtenção de garantias da União para a contratação de operações de crédito externo (NASCIMENTO; DEBUS, 2002).

Já em relação às sanções pessoais, poderá representar para o administrador público a aplicação de penalidades penais e administrativas, de acordo com a Lei 10.028/2000, a chamada Lei de Crimes (BRASIL, 2000). Esta recairá sobre aquele administrador público que não seguir as normas gerais da Lei de Responsabilidade Fiscal e recairão diretamente sobre o agente administrativo, que poderá ter seu mandato cassado, multa sobre seus vencimentos, inabilitação para o exercício da função pública e detenção, que poderá variar de 6 meses a 4 anos (NASCIMENTO; DEBUS, 2002).

Diante do exposto, pode-se dizer que a responsabilidade do gestor público aumentou expressivamente após a instituição da Lei de Responsabilidade Fiscal uma vez que veio coibir os atos ilegais de forma mais rígida. Sem falar que essa Lei reforça o respeito aos princípios constitucionais da administração pública a ser abordado na seção a seguir

2.2 Princípios Constitucionais

A Administração Pública deve se pautar no uso adequado dos princípios constitucionais e legais em suas atribuições diárias, contrariá-los, estaria desrespeitando todo um sistema de comandos e assim, agindo de forma ilegal ou inconstitucional. Neste sentido Mello (2001, p. 81), menciona:

Violar um princípio é muito mais que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema,

subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto, porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.

A Constituição Federal/1988 evidencia em seu Art. 37, os princípios que a Administração Pública deve seguir onde dispõe: “A Administração Pública Direta e Indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, obedecerá aos princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência (BRASIL, 1988)”. Tais princípios serão elencados a seguir

2.2.1 Princípio da Legalidade

O Princípio da Legalidade encontra fundamento constitucional no Art. 5º, inciso II da CF, prescrevendo que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (BRASIL, 1988)”.

Nesse sentido, Meirelles (1999, p. 82) esclarece a legalidade:

[...] como princípio de administração, significa que o administrador público está, em toda sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei, e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

Em decorrência do princípio da legalidade, é costumeira a afirmação de que a Administração Pública não pode agir contra a lei (em latim *contra legem*) ou além da lei (*praeter legem*), só podendo agir nos estritos limites da lei (*secundum legem*). Neste sentido afirma o professor Carvalho (1997, p. 275, grifo do autor), “diferentemente do indivíduo, que é livre para agir, podendo fazer tudo o que a lei não proíbe, a **administração, somente poderá fazer o que a lei manda ou permite**”. Esta é a principal diferença do princípio da legalidade para os particulares e para a Administração Pública, pois aqueles podem fazer tudo que a lei não proíba, enquanto esta só pode fazer o que a lei determina ou autoriza.

O Supremo Tribunal Federal (STF) editou duas súmulas ao que diz respeito ao princípio da legalidade. São elas:

- a) A súmula 346;
- b) A súmula 473

Na súmula 346 prescreve que “A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos (BRASIL, 1963, p. 131)”.

Na súmula 473 menciona ainda:

A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial (BRASIL, 1970, p. 2437).

Constata-se que o agente público está condicionado em toda a sua atividade funcional aos rigores da lei. O STF nas súmulas 346 e 473, ratifica que os atos devem ser anulados quando eivados de vícios que os tornem ilegais.

2.2.2 Princípio da Moralidade

A moralidade administrativa como princípio, segundo escreve Meirelles (1999, p. 83):

[...] constitui hoje em dia pressuposto da validade de todo ato da Administração Pública”, entendida como “o conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração”. Assim, o administrador, ao agir, deverá decidir não só entre o legal e o ilegal, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto. A doutrina enfatiza que a noção de moral administrativa não está vinculada às convicções íntimas do agente público, mas sim à noção de atuação adequada e ética existente no grupo social. Pode-se pensar na dificuldade que haveria em desfazer um ato produzido conforme a lei, sob o fundamento do vício da imoralidade. No entanto, a lei pode ser cumprida moralmente ou imoralmente quando sua execução é feita, por exemplo, com o intuito de prejudicar alguém deliberadamente ou com o intuito de favorecer alguém, por certo que se está produzindo um ato formalmente legal, mas materialmente comprometido com a moralidade administrativa.

Este princípio enfatiza que o agente público, deve se pautar em uma conduta moral e no uso de suas atribuições e dentro dos limites da lei, decidir o que for melhor e mais útil ao interesse público.

2.2.3 Princípio da Impessoalidade

O princípio da impessoalidade sob dupla perspectiva, primeiramente, conforme o Art. 5º, inciso I da CF como desdobramento do princípio da igualdade, no qual se estabelece que o administrador público deve objetivar o interesse público, sendo, em consequência, inadmitido o tratamento privilegiado aos amigos e o tratamento recrudescido aos inimigos, não devendo imperar na Administração Pública a vigência do dito popular de que aos inimigos ofertaremos a lei e aos amigos os benesses da lei (BRASIL, 1988). Ao postulado da isonomia Mello (2001, p. 84) esclarece:

A impessoalidade fundamenta-se no postulado da isonomia e tem desdobramentos explícitos em variados dispositivos constitucionais onde há aplicações concretas deste princípio, como o art. 37, II, que exige concurso público para ingresso em cargo ou emprego público, ou o art. 37, XXI, que exige que as licitações públicas assegurem igualdade de condições a todos os concorrentes.

Verifica-se neste princípio, que todos os atos do agente público, estão condicionados à finalidade e satisfação do interesse público e não em interesse próprio ou de um grupo privilegiado, ou seja, o agente público deve atuar de forma impessoal.

2.2.4 Princípio da Publicidade

Outro princípio de grande importância na administração pública é o Princípio da Publicidade, que se preocupa em tornar público todos os atos administrativos do gestor, seja em esfera municipal, estadual ou federal. Sendo assim Meirelles (1999, p. 87) faz a seguinte definição:

Publicidade é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos. Daí por que as leis, atos e contratos administrativos que produzem consequências jurídicas fora dos órgãos que os emitem exigem publicidade para adquirirem validade universal, isto é, perante as partes e terceiros.

O autor ainda dispõe que:

A publicidade não é elemento formativo do ato, é requisito de eficácia e moralidade. Por isso mesmo, os atos irregulares não se convalidam com a publicação, nem os regulares a dispensam para sua exigibilidade quando a lei ou o regulamento a exige (MEIRELLES, 1999, p. 87)

Sendo assim, este Princípio enfatiza a obrigatoriedade da Administração Pública tornar público todos os seus atos, contratos ou instrumentos jurídicos, através da divulgação oficial para terem validade perante terceiros.

2.2.5 Princípio da Eficiência

Inicialmente, temos que o princípio da eficiência surgiu desde o Decreto-Lei 200/67, quando submeteu toda atividade pública ao controle de resultado (Arts. 13 e 25, inciso V), fortalecendo o sistema de mérito (Art. 25, inciso VII), submeteu a Administração indireta a supervisão ministerial quanto à eficiência administrativa (Art. 26, inciso III) e, se for necessário, poderá ocorrer a demissão ou dispensa do servidor comprovadamente ineficiente ou desidioso (Art. 100), desde que seja assegurada a ampla defesa (BRASIL, 1967)

A Emenda Constitucional nº 19 de 04/06/1998, inseriu no Art. 37, *caput* da Lei 9.784 o princípio da eficiência entre os princípios constitucionais da Administração Pública, que passou a ter a seguinte redação: “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** [...] (BRASIL, 1998)”.

Meirelles (1999, p. 89), diz que:

o princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não contenta em ser desempenhada apenas com a legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

O agente público, deverá sempre exercer suas atividades com presteza e perfeição e estar voltado ao alcance de resultados satisfatórios para a concretização das necessidades sociais. Percebe-se que vários autores têm entendimento semelhante, entre eles, Di Pietro (2000, p. 83), que enfatiza:

O princípio da eficiência apresenta na realidade, dois aspectos: pode ser considerado **em relação ao modo de atuação do agente público**, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições para lograr os melhores resultados; e **em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública**, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público (grifo nosso).

A autora faz menção a Eficiência em dois aspectos, o primeiro ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho de suas atribuições e o segundo, ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, buscando alcançar melhores resultados na prestação do serviço público.

Diante de todas as considerações elencadas acerca dos princípios constitucionais, do modo de atuação dos agentes públicos e a busca por melhores resultados, dois assuntos serão tratados à seguir que é a Eficácia e a Eficiência na Administração Pública.

2.3 Eficácia e Eficiência na Administração Pública

Eficácia e Eficiência são conceitos antigos, mais ao mesmo tempo modernos. A eficácia está relacionada a fazer a escolha certa do que realizar. Segundo Alcântara (2009, p. 5) eficácia é saber “[...] selecionar objetivos adequados ou as alternativas corretas”.

A eficiência está ligada à melhor maneira de utilizar os recursos para alcançar um determinado objetivo (ALCÂNTARA, 2009).

Atualmente há uma preocupação eminente em aumentar a eficiência no setor público em razão dos altos gastos. Nesse sentido há uma necessidade de buscar um acompanhamento da aplicação dos recursos na iniciativa pública. Para tanto se faz necessário usar os conceitos de eficácia e eficiência no setor público

assim como são usados na área privada, pois, não é porque é público que não necessita apresentar resultados satisfatórios.

Torres (2004, p. 175) traz os dois conceitos para a área pública:

Eficácia: basicamente, a preocupação maior que o conceito revela se relaciona simplesmente com o atingimento dos objetivos desejados por determinada ação estatal, pouco se importando com os meios e mecanismos utilizados para atingir tais objetivos. Eficiência: aqui, mais importante que o simples alcance dos objetivos estabelecidos é deixar explícito como esses foram conseguidos. Existe claramente a preocupação com os mecanismos utilizados para obtenção do êxito da ação estatal, ou seja, é preciso buscar os meios mais econômicos e viáveis, utilizando a racionalidade econômica que busca maximizar os resultados e minimizar os custos, ou seja, fazer o melhor com menores custos, gastando com inteligência os recursos.

Observa-se que o autor relacionou a Eficácia ao atingimento dos objetivos e a Eficiência aos meios para se atingir os objetivos, ou seja, o êxito da ação estatal. Existem ainda acepções referenciando estes temas na atualidade,

Os autores, Castro e Garcia (2004, p. 246), acrescentam:

Eficácia: permite dimensionar o grau de alcance e de atingimento de metas ou resultados que se esperam com determinado projeto, atividade ou programa a ser executado;

Eficiência: demonstra a forma como a unidade está utilizando os recursos disponíveis para realizar um conjunto de ações/operações que visam atingir um propósito de trabalho previamente programado. Assim, o conceito de eficiência sempre vai estar associado ao uso dos recursos disponíveis em relação aos produtos e serviços finais elaborados. Eficiência é o rendimento efetivo sem gasto desnecessário.

Verifica-se que estes autores associam os conceitos de Eficácia e Eficiência a uma forma mais efetiva de utilização dos recursos disponíveis sem gastos desnecessários. Os autores Castro e Garcia (2004, p. 247) evidenciam que Eficácia permite “dimensionar o grau de alcance” e a Eficiência, demonstra “uso dos recursos em relação aos produtos/serviços”. Esses mesmos entendimentos são enfatizados por Vasconcelos (2009, p. 2):

[...] não se pode negar que a eficiência no setor público é uma exigência da nova tendência mundial em atender os interesses coletivos de forma célere e com resultados efetivos. Busca-se um Estado que planeje, desenvolva e execute suas funções de forma eficaz e com mais efetividade, fazendo uso de novas técnicas e hábitos que visem resultados perenes e satisfatórios.

Em seu artigo, o autor salienta também que, mediante a nova tendência mundial, busca-se um Estado mais atuante, todas as funções devem ser exercidas de forma eficaz e com mais efetividade, com novas técnicas e hábitos que visem resultados satisfatórios.

Nota-se uma crescente evolução destes conceitos, Eficácia e Eficiência que antes eram tratados como Fim e Meio. Na atualidade, esses conceitos dão um enfoque maior de alcance os objetivos com transparência, ética, efetividade e sobretudo sendo utilizados como indicadores de desempenho da iniciativa pública. De forma a dar um retorno à sociedade do bom uso do recurso público pago com impostos contribuídos pelo cidadão.

2.3.1 Indicadores de Eficácia e Eficiência na administração pública de Minas Gerais

Os indicadores de eficácia e eficiência da administração pública de Minas Gerais foram instituídos, inicialmente, pela Superintendência Central de Auditoria Operacional da Auditoria Geral do Estado (AUGE), atualmente denominada Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais. Sua criação se deu por meio da Instrução de Serviço nº 03/2004/SCAO/AUGE, em 28 de abril de 2004, sendo que para os exercícios financeiros de 2008, 2009, 2010 e 2011 serviram de orientação para os cálculos e análises dos indicadores a Instrução Normativa AUGE Nº. 01/2008 (ANEXO A), datada de 8 de janeiro de 2008 e revisões posteriores, em função de sua competência de coordenar a execução de trabalhos de auditoria nos órgãos e entidades do Poder Executivo de acordo com a Lei Delegada nº. 133, de 25/01/2007 e o Decreto nº. 44.655, de 19/11/2007 (MINAS GERAIS, 2004; 2008)

Os indicadores de eficácia e eficiência estão estruturados da seguinte forma:

- a) Coeficiente de Eficácia Individual;
- b) Coeficiente de Eficácia Global;
- c) Coeficiente de Eficiência Individual;
- d) Coeficiente de Eficiência Global.

Na primeira análise de avaliação da Eficácia busca calcular os coeficientes individuais por Projetos/Atividades/Operações Especiais (P/A/OE) que estejam contemplados na LOA, pela meta física prevista em relação à executada no respectivo exercício financeiro, enquanto que o coeficiente de Eficácia Global é determinado por meio do somatório dos coeficientes individuais apurado dividido pela quantidade de “P/A/OE” que apresentaram coeficientes (MINAS GERAIS, 2008).

Nas apurações dos coeficientes de Eficiência individual por “P/A/OE”, somente foram utilizados aqueles que tinham meta física prevista na LOA, em função do volume de recursos utilizados para a mesma “P/A/OE”, obtendo-se desta forma uma análise da otimização dos recursos aplicados em função das metas realizadas (MINAS GERAIS, 2008).

Nas “P/A/OE” que não contemplavam metas físicas na “LOA” ficaram fora das análises dos indicadores de eficácia e eficiência nos respectivos exercícios, por não ser possível aplicar a fórmula de cálculo.

Nos exercícios financeiros de 2008, 2009, 2010 e 2011, considerou-se Gestão Orçamentária Eficaz e Eficiente nos casos em que o indicador Individual e Global fossem maiores ou iguais a 0,9 (nove décimos), separadamente. Se os indicadores apresentassem valores maiores que 0,2 (dois décimos) e menores que 0,9 (nove décimos), considerou-se a Gestão Parcialmente Eficaz e Eficiente, separadamente. Se os indicadores apresentassem valores menores que 0,2 (dois décimos) considerou-se a Gestão Ineficaz e Ineficiente, separadamente (MINAS GERAIS, 2008).

Os cálculos destes indicadores e suas respectivas avaliações, conforme supracitado fazem parte do Relatório de Controle Interno que a unidade de auditoria interna, de cada órgão, que são encaminhados ao Tribunal de Contas Estadual, juntamente com as prestações de contas anuais dos administradores e gestores dos órgãos e entidades da administração direta e indireta e dos gestores de fundos estaduais.

Na aplicação das fórmulas dos indicadores, foram utilizados relatórios onde constam detalhados todos os “P/A/OE” e suas respectivas finalidades, para o órgão objeto de estudo, que são:

- a) **O Programa Atividade Operação Especial (2002)¹ Planejamento, Gestão e Finanças**, que tem como finalidade coordenar, acompanhar e avaliar as ações de planejamento e gestão, executando os serviços de apoio e suporte técnico administrativo necessários ao cumprimento das atribuições institucionais (MINAS GERAIS, 2008);
- b) **O Programa Atividade Operação Especial (2417) – Remuneração de Pessoal Ativo e Encargos Sociais** que tem como finalidade viabilizar a remuneração de pessoal ativo do estado e pagamento dos respectivos encargos sociais e auxílios, conferindo condições adequadas ao cumprimento das atribuições institucionais (MINAS GERAIS, 2008);
- c) **O Programa Atividade Operação Especial (2420) – Auxílio Transporte e Alimentação** que tem como finalidade viabilizar o pagamento de auxílios transporte e alimentação aos servidores (MINAS GERAIS, 2008);
- d) **O Programa Atividade Operação Especial (2427) – Tecnologia da informação**, que tem como finalidade desenvolver e manter serviços de informação e gestão tecnológica (MINAS GERAIS, 2008);
- e) **O Programa Atividade Operação Especial (2018) – Desenvolvimento e capacitação do servidor**, que tem como finalidade qualificar o servidor por meio de cursos de educação básica, profissional e superior, que contribuam para a melhoria da qualidade e da eficiência dos serviços públicos prestados ao cidadão (MINAS GERAIS, 2008);
- f) **O Programa Atividade Operação Especial (4262) – Assistência a municípios em calamidade ou em situação de emergência**, que tem como finalidade assistir os municípios com ações de redução dos impactos dos desastres, tanto no aspecto preventivo quanto na preparação para emergências, respostas e reconstrução (MINAS GERAIS, 2008);

¹ Os números entre parênteses se referem aos códigos de cada Programa de Atividade Operação Especial no relatório da gestão orçamentária do GMG/MG

- g) **O Programa Atividade Operação Especial (4679) – Capacitação de agentes dos sistema estadual de defesa civil**, que tem como finalidade capacitar agentes do sistema estadual de defesa civil especialmente em situações de prevenção a desastres (MINAS GERAIS, 2008);
- h) **O Programa Atividade Operação Especial (4271) – Proteção governamental a autoridades e segurança física dos palácios**, que tem como finalidade, garantir a segurança do governador, do vice-governador e de seus familiares, bem como de autoridades em visita ao estado, quando determinada sua ajudância de ordem, além de garantir a segurança física dos palácios governamentais (MINAS GERAIS, 2008).

2.4 O controle na Administração Pública

O controle na Administração Pública desempenha papel de suma importância onde é indispensável para acompanhar a execução de programas e apontar falhas e desvios, verificar a correta aplicação das normas legais, constatar a veracidade das operações realizadas, enfim, velar pela ordem da coisa pública.

Segundo Martins (1998, p. 323) "controle significa conhecer a realidade, compará-la como que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção".

O controle, como função administrativa que é, deverá ser exercido em todas as atividades, auxiliando no alcance das metas com a máxima eficiência e eficácia, que segundo Meirelles (1999, p. 76),

(...) é todo aquele que o Executivo e os órgãos de administração dos demais Poderes exercem sobre suas próprias atividades, visando a mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas econômicas de sua realização, pelo que é um controle de *legalidade* e de *mérito*.

Esta imposição legal, encontra-se transcrita na Constituição Federal, em seu Artigo 70 onde dispõe:

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).

Neste artigo o legislador não somente estabelece o objeto de controle, como também faz menção dos princípios da administração pública.

No parágrafo único, deste mesmo Artigo, o legislador acrescenta que:

[...] prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.

Desta forma, o legislador impõe à prestação de contas a qualquer ente que assumira obrigações de natureza pecuniária com o poder público. No âmbito da Administração Pública a função do controle é exercida em decorrência de imposições legais, destacando-se dois tipos de controles: o interno e o externo que serão tratados nas seções seguintes.

2.4.1 Controle interno

A atividade de controle interno reporta desde muito tempo na história do homem. Como registros mais antigos, podemos citar que o controle foi abordado no Egito, há 5.000 a.c., onde os Escribas no exercício de suas competências escreviam nas pirâmides, para registrar os fatos, dentre eles temos hieróglifos que se destinavam a contagem dos rebanhos: “A Conta” e aqueles que tinham a função semelhante à do Tribunal de Contas (SÁ, 1997, p. 13).

Sobre controle, Sá (1997), como grande estudioso da história da contabilidade menciona registros de fiscalizações sobre a conduta e o desempenho das pessoas, a saber:

Na Suméria, pois, a escrita contábil já havia conquistado um razoável grau de evolução e o trabalho de registrar já era confiado a 'profissionais especialistas'. Provas, também, de 'revisões' ou 'conferências' dos registros para certificar a exatidão foram encontradas. Uma primitiva, mas eficiente 'auditoria' já ocorria 2.600 anos A C feita por revisões e 'inspetores de contas' na época do Rei Uru-Kagina (tal prova acha-se no Museu do Centenário, em Bruxelas, na Bélgica e foi estudada pelo emérito historiador da Contabilidade, o Prof. Federico Melis, das Universidades de Florença e Pisa)

Na Grécia os coletores de tributos chamavam-se *mastori* ou *colacreti* e a arrecadação da receita e a prestação de contas do tesouro público eram fiscalizadas por inspetores e magistrados, enquanto que os exames eram realizados pelos *eutimos* e *logistas*;

Em Roma, na fase da República foi criado o Tesouro Público para guardar o dinheiro da cobrança de tributos dos povos dominados pelo império romano (SÁ, 1997, p. 13-14);

Sá (1997, p. 13) coloca ainda que uma influência importante foi instituída pela Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em 1789, que traz em seu Art. 15 "A Sociedade tem o direito de pedir a conta a todo agente público de sua administração."

Já no Brasil, podemos destacar:

- Criação do Erário Régio e o Conselho da Fazenda, pois a abertura dos portos exigia maior controle na cobrança de impostos;
- Regulamento de Contabilidade Pública, Lei 4.536/1922;
- Organização da Contadoria Central da República e com o implemento do Controle da Administração Pública, através do Decreto 16.650/1924;
- O controle interno tem como primeira fundamentação legal à partir da lei Federal 4.320, de 17 de março de 1964, tendo outros registros anteriores apenas em citações de livros que tratavam da auditoria.
- Constituição Federal de 1988, art. 71 e 72;
- Decreto-Lei 200/67, art. 6°;
- Constituição Federal de 1988, arts. 31, 70, 74,
- Lei nº 101, de 04/05/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 54 e 59.
-

Conforme enunciado pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados:

O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas executivas prescritas (ATTIE, 1992, p. 197)

Observa-se que o Controle Interno da atividade privada, compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas para verificar exatidão e fidelidade dos dados.

Neste sentido, mas, no contexto da administração pública, a Instrução Normativa nº 16, de 20/12/91, do Departamento de Tesouro Nacional, que, embora revogada, apresentou o seguinte conceito de controle:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público (BRASIL, 1991).

A Resolução nº 1.135/2008 do CFC, aprovou a NBC T 16.8, reforça este conceito sob a perspectiva contábil:

Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de: (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;(b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;(c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008a).

O controle interno sob o enfoque contábil e no contexto da atividade pública pode auxiliar na detecção de erros, fraudes, desvios e outras inadequações.

Cruz e Glock (2007, p. 24), mencionam o Controle Interno em seu caráter preventivo e salientam que

Além de salvaguardar os bens e recurso públicos, o controle interno, assim entendido, deve avaliar e promover a eficiência operacional, ou seja, garantir que os recursos sejam empregados eficientemente nas operações cotidianas como forma de se obter a economicidade invocada pelo art. 70 da Constituição Federal.

O processo de controle interno deve, preferencial, ter caráter preventivo, ser exercido permanentemente e estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, como instrumento auxiliar de gestão.

O controle interno deve avaliar e promover a eficiência operacional, no sentido em que os recursos sejam empregados eficientemente e ter caráter preventivo, ao qual deve ser exercido permanentemente, auxiliando a gestão na correção de eventuais desvios.

Desta forma, verifica-se que o Controle Interno, se exercido de forma permanente é de suma importância para prevenir e detectar falhas, e estas, se corrigidas em tempo hábil, poderão assegurar o alcance dos objetivos da administração.

2.4.2 Controle externo

O controle externo, por sua vez, é “por excelência, um controle político de legalidade contábil e financeira” (MEIRELLES, 1999, p. 95), destinando-se a comprovar:

- “a) a probidade dos atos da administração;
- b) a regularidade dos gastos públicos e do emprego de bens, valores e dinheiros públicos;
- c) a fiel execução do orçamento”.

O controle externo é realizado pelo Tribunal de Contas da União, cujas funções compreendem “[...] a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e abrange os aspectos de legalidade, economicidade e razoabilidade de atos que gerem receita ou despesa pública (BRASIL, 1992)”.

A Constituição Estadual, ao tratar da fiscalização dos bens e valores públicos, estabeleceu no Art. 76 as diretrizes que norteiam as ações do controle externo, consolidadas e detalhadas pela Lei Complementar nº 102 de 17 de janeiro de 2008. (MINAS GERAIS, 1989)

2.5 Orçamento público e execução orçamentária

2.5.1 Orçamento público

Angélico (1992, p. 25), após estudo das teorias acerca do que seria orçamento conclui que “orçamento público é um planejamento de aplicação dos recursos esperados, em programas de custeios, investimentos, inversões e transferências durante um período financeiro”.

Pires (2002, p. 70), tem entendimento semelhante onde diz que orçamento é:

um processo de planejamento contínuo e dinâmico de que o Estado se utiliza para demonstrar seus planos e programas de trabalho, para determinado período. Ele abrange a manutenção das atividades do Estado, o planejamento e a execução dos projetos estabelecidos nos planos e programas de Governo.

Os autores referem-se a orçamento como um processo de planejamento onde o Estado demonstra os planos e programas de trabalho para um determinado período, diferente da concepção de Castro e Garcia (2004), ao relacionar o orçamento com o controle.

Castro e Garcia (2004, p. 44) considera “objetivamente que orçamento relaciona-se com a possibilidade de controle do gasto público e, na relação Estado e Sociedade, é um mecanismo pelo qual, pelo menos em tese, os cidadãos podem limitar e controlar a ação dos governantes”.

Kalife (2004, p. 269) acrescenta que o:

[...] orçamento nasceu como instrumento de controle – controle da sociedade sobre a administração pública; na essência, é o espírito da ação democrática que é sentido. Nada é mais relevante do que permitir ao povo que imponha ao governante limite ao direito de arrecadar, em nome do povo e para o povo.

Observa-se que o orçamento público relaciona-se com a possibilidade de controle do gasto público. Ele é um mecanismo que traça e defini os planos e trabalhos do governo e desta forma, sujeito à manutenção de controles.

2.5.2 Execução orçamentária

Após a aprovação do Orçamento Anual, proceder-se-á seu registro no sistema de contabilidade e conseqüentemente o início da execução orçamentária. Neste sentido, Andrade (2008, p. 103) diz que:

O sistema orçamentário inicia-se justamente com o registro das receitas estimadas e despesas fixadas na Lei do Orçamento. A partir daí, a Execução Orçamentária passa a vigorar com a realização do planejamento público expresso na referida lei em conjunto com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, Plano Plurianual e Anexo de Metas e Riscos Fiscais definidos na LC n° 101/2000.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em seu sítio na Internet dispõe que normalmente há interpretações equivocadas do que venha a ser execução orçamentária e financeira. Perfeitamente compreensível esse equívoco, pois a execução orçamentária e financeira ocorrem concomitantemente. Esta afirmativa tem como sustentação o fato de que a execução tanto orçamentária como financeira estão atreladas uma a outra. Havendo orçamento e não existindo o financeiro, não poderá ocorrer a despesa. Por outro lado, pode haver recurso financeiro, mas não se poderá gastá-lo, se não houver a disponibilidade orçamentária (BRASIL, 2011).

Em consequência, pode-se definir execução orçamentária como sendo a **utilização dos créditos consignados no Orçamento ou Lei Orçamentária Anual - LOA**. Já a execução financeira, por sua vez, representa a utilização de recursos financeiros, visando atender à realização dos projetos e/ou atividades atribuídas às Unidades Orçamentárias pelo Orçamento (BRASIL, 2011a, grifo nosso).

Dentro deste contexto Kalife (2004, p. 268), salienta que:

O administrador público precisa ser *eficiente*, ou seja, deve ser aquele que planeja o orçamento pautado pela obediência à objetividade e à imparcialidade. Igualmente, é aquele que produz o efeito desejado da execução orçamentária, que dá bom resultado, exercendo suas atividades sob o manto da igualdade de todos perante a lei.

Todo o processo orçamentário tem sua obrigatoriedade estabelecida na Constituição Federal no Art. 165, que determina a necessidade do planejamento das ações de governo por meio do Plano Plurianual de Investimentos (PPA); Lei de

Diretrizes Orçamentárias (LDO) e pela Lei Orçamentária Anual (LOA) (BRASIL, 2011a). e serão tratados na seção a seguir.

2.5.3 Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual

O Plano Plurianual de Investimentos (PPA) ocorre na estância federal, onde o governo:

[...] ordena suas ações com a finalidade de atingir objetivos e metas por meio do PPA, um plano de médio prazo elaborado no primeiro ano de mandato do presidente eleito, para execução nos quatro anos seguintes. O PPA é instituído por lei, estabelecendo, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para aquelas referentes programas de duração continuada. Os investimentos cuja execução seja levada a efeito por períodos superiores a um exercício financeiro, só poderão ser iniciados se previamente incluídos no PPA ou se nele incluídos por autorização legal. A não observância deste preceito caracteriza crime de responsabilidade. (BRASIL, 2011b).

O Plano Plurianual é chamado pela Constituição Mineira de Plano Plurianual de Ação Governamental (PPAG), é um detalhamento dos programas e ações de governo, onde se inclui as metas físicas e financeiras, objetivos, produtos a serem entregues, público-alvos, dentro outros atributos de cada um dos programas. Este detalhamento se dá pela Lei Orçamentária Anual (LOA) e consiste em especificar os recursos que irão financiar cada ação e as despesas que serão realizadas no âmbito de cada uma delas (BRASIL, 2011b).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) tem a finalidade principal de:

[...] orientar a elaboração dos orçamentos fiscal e da seguridade social e de investimento das empresas estatais. Busca sintonizar a Lei Orçamentária Anual -LOA com as diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidas no PPA. De acordo com o parágrafo 2º do art. 165 da CF, a LDO:

- compreenderá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- orientará a elaboração da LOA;
- disporá sobre as alterações na legislação tributária; e
- estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (BRASIL, 2011c).

A Lei Orçamentária Anual (LOA) regulamenta o orçamento anual que busca alcançar os objetivos e metas definidas no PPA, conforme as diretrizes propostas pela LDO. A proposta da LOA compreende os seguintes tipos de orçamentos da União:

a) Orçamento Fiscal: compreende os poderes da União, os Fundos, Órgãos, Autarquias, inclusive as especiais e Fundações instituídas e mantidas pela União; abrange, também, as empresas públicas e sociedades de economia mista em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto e que recebam desta quaisquer recursos que não sejam provenientes de participação acionária, pagamentos de serviços prestados, transferências para aplicação em programas de financiamento

atendendo ao disposto na alínea "c" do inciso I do art. 159 da CF e refinanciamento da dívida externa;

b) Orçamento de Seguridade Social: compreende todos os órgãos e entidades a quem compete executar ações nas áreas de saúde, previdência e assistência social, quer sejam da Administração Direta ou Indireta, bem como os fundos e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; compreende, ainda, os demais subprojetos ou subatividades, não integrantes do Programa de Trabalho dos Órgãos e Entidades mencionados, mas que se relacionem com as referidas ações, tendo em vista o disposto no art. 194 da CF; e

c) Orçamento de Investimento das Empresas Estatais: previsto no inciso II, parágrafo 5º do art. 165 da CF, abrange as empresas públicas e sociedades de economia mista em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto (BRASIL, 2011d)

2.5.4 O Controle da execução orçamentária

No orçamento público manifesta-se a importância do controle que deve ser mantido de forma constante, eficaz e eficiente, com vistas à obtenção de resultados satisfatórios na aplicação dos recursos.

Neste sentido, o Art. 75 da Lei nº 4.320/64 estabelece que 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)

2.6 Contabilidade pública: instrumento de controle

A Contabilidade Pública tem como objetivo não somente à disponibilização das informações de forma tempestiva, mas também o acompanhamento da execução orçamentária e financeira das despesas, sendo desta forma um instrumento eficiente de controle necessário ao Gestor/Administrador Público no cumprimento de suas metas.

A legislação atualmente em vigor, seja na área Federal, Estadual, Municipal ou no Distrito Federal, tem na Lei nº. 4.320/64 os seus fundamentos básicos em Contabilidade, por estatuir normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços,

Esta mesma Lei em seu Art. 85 estabelece que:

Os serviços de Contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (BRASIL, 1964).

A Contabilidade manifesta-se como instrumento de controle, sendo que suas informações permitem um melhor acompanhamento dos fatos ligados à administração.

A Lei supra, menciona ainda em seu Art. 89 que “A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial (BRASIL, 1964)”.

A Contabilidade é fonte de informações ao gestor público e neste sentido, Castro e Garcia (2004, p. 1), faz a seguinte consideração:

A Contabilidade Pública é o conhecimento especializado da Ciência Contábil que implica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública.

A Contabilidade Pública “[...] registra a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecidas no Orçamento Público, aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária da receita e da despesa”. De forma que ela “[...] , faz a

comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, revela as variações patrimoniais e mostra o valor do patrimônio” (CONTABILIDADE... 2011).

A Resolução nº 1.128/2008 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 16.1, onde menciona

Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008b).

A Contabilidade aplicada ao setor público fornece informações à sociedade sobre a gestão da coisa pública.

A Administração Pública apóia-se na Contabilidade que tem dentre outros objetivos o de escriturar e efetuar o acompanhamento da execução orçamentária e financeira das receitas e despesas, bem como procura de uma forma tempestiva disponibilizar informações que auxiliem a medir o desempenho de estruturas e programas de governo, a todo instante.

Ainda na NBC T 16.1 dispõe

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008b).

Verifica-se diante de todas as afirmações, que a contabilidade pública é instrumento eficiente de controle, onde no cumprimento de seu objetivo, poderá assegurar ao gestor/administrador público o cumprimento e alcance das metas estabelecidas.

2.6.1 O SIAFI no controle da execução orçamentária e na contabilidade pública

O governo com o intuito de agilizar, racionalizar e uniformizar os serviços, utiliza cada vez mais a tecnologia da informação e desta forma, busca uma maior aproximação com o usuário-cidadão.

Por meio do aprimoramento constante dos gestores públicos, de um sistema moderno e informatizado de gestão de recursos públicos e evidenciação das demonstrações contábeis poderá garantir a transparência do governo no cumprimento de suas metas.

Os sistemas informatizados podem fornecer informações *on-line* de dados, possibilitando avaliação tempestiva da eficiência e da eficácia na gestão dos recursos públicos auxiliando desta forma o controle interno. Na administração pública mineira isso não seria diferente, pois, ela utiliza os sistemas de informação como uma ferramenta para gestão orçamentária, financeira e patrimonial (MINAS GERAIS, 2011)

Existem sistemas no âmbito federal, estadual e municipal, adaptados de acordo com a tecnologia e conveniência administrativa, dentre os quais podemos citar:

- a) SPED – Sistema Público de Escrituração Digital
- b) SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira
- c) SISAD – Sistema de Avaliação de Desempenho
- d) SISAP – Sistema de Administração de Pessoal
- e) SIARE – Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual
- f) SIGCON – Sistema de Gestão de Convênios;
- g) SIAD – Sistema Integrado de Materiais e Serviços (BRASIL 2011e, MINAS GERAIS, 2011)

O Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) é o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal, de forma integrada, disponível 100% do tempo e *on-line*.(BRASIL, 2011e)

O SIAFI representou um grande avanço para a contabilidade pública da União. Por meio do SIAFI o gestor público obtém informações tempestivas, com qualidade e precisão. Os objetivos desse Sistema são:

- a) prover mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e patrimonial aos órgãos da Administração Pública;
- b) fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, através da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal;
- c) permitir que a contabilidade pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinadas a todos os níveis da Administração Pública Federal;
- d) padronizar métodos e rotinas de trabalho relativas à gestão dos recursos públicos, sem implicar rigidez ou restrição a essa atividade, uma vez que ele permanece sob total controle do ordenador de despesa de cada unidade gestora;
- e) permitir o registro contábil dos balancetes dos estados e municípios e de suas supervisionadas;
- f) permitir o controle da dívida interna e externa, bem como o das transferências negociadas;
- g) integrar e compatibilizar as informações no âmbito do Governo Federal;
- h) permitir o acompanhamento e a avaliação do uso dos recursos públicos;
- e
- i) proporcionar a transparência dos gastos do Governo Federal.(BRASIL, 2011e)

O SIAFI representou um grande avanço quando da sua criação, e, nos dias atuais ainda é o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial de forma integrada.

Na legislação mineira, o SIAFI Minas Gerais (MG) foi inserido em 30 de dezembro de 1993, pelo Decreto Estadual nº 35.304, e seus objetivos estão relacionados no Art. 2º “[...] I - simplificar, racionalizar e uniformizar a gestão orçamentária e financeira das receitas e despesas; e “[...] II - otimizar a administração e o controle dos recursos públicos (MINAS GERAIS, 1993).

No art. 3º, deste mesmo Decreto, encontram-se prescritas as funções de “[...] I - elaboração orçamentária; II - programação da execução orçamentária; III - execução orçamentária; IV - execução financeira; V - contabilização” (MINAS GERAIS, 1993).

2.7 Apresentação da Entidade

2.7.1 História

O setor da Administração Pública de Minas Gerais é o Gabinete Militar do Governador (GMG), um órgão autônomo e foi criado pela Lei nº 2.877, na década 60, no Governo do Dr José de Magalhães Pinto. No entanto, nessa época ainda não tinha o nome de GMG e nem era estruturado e organizado, pois, esse dispositivo legal transformava o antigo cargo de Assistente Militar em um Órgão de maior estrutura, com as atribuições de prestar assistência policial militar e ajudância de ordens ao Executivo Estadual (MINAS GERAIS, 2011b).

Em 1971, o então governador de Minas, Dr Israel Pinheiro da Silva, por meio do Decreto nº 13.478, decidiu reestruturar o GMG, criando novas atribuições. O Gabinete “[...] recebeu, entre outras atribuições, aquela de proporcionar segurança ao Governador do Estado e aos Palácios Governamentais” Nessa mesma época “[...] Formou-se um Corpo de Segurança, composto de militares à paisana para acompanhar o Governador do Estado e criou-se a Companhia de Guardas Governamental (CGG) para encarregar-se da guarda dos Palácios” (MINAS GERAIS, 2011b).

Com isso tornou-se necessário vincular a Coordenadoria Estadual de Defesa Civil (CEDEC) a um Órgão Estadual da Administração Direta. Criada em 1972, a CEDEC possuía, à época, uma estrutura que não vinha atendendo às necessidades de Defesa Civil, pois, era um órgão colegiado, integrado por representantes de diversos setores da administração estadual, mas sem vinculação direta a nenhum Órgão, faltando-lhe as bases estrutural e administrativa sólidas. Com isso a fim de corrigir essa falha e dar a CEDEC condições de cumprir as suas finalidades, foi sancionada pelo então Governador, Dr Aureliano Chaves de Mendonça, a Lei nº 7157/1977, que vinculou a CEDEC ao Gabinete Militar do Governador, que foi estruturado e organizado de acordo com o Decreto nº 26.004, de julho de 1986 (MINAS GERAIS, 2011b).

Em 1993, com o objetivo de reestruturar o GMG foi sancionada a Lei nº 11.102, regulamentada pelo Decreto nº 36.276, de 21 de outubro de 1994 (MINAS GERAIS, 1994).

Em 2011, a Lei Delegada nº 180, de 20 de janeiro de 2011, e o Decreto nº 45.536, definem a estrutura atual do GMG e as atribuições apresentadas a seguir

2.7.2 Atribuições

No Artigo 47 da Lei Delegada nº180, encontram-se definidas as atribuições do GMG, onde dispõe:

Art. 47 O Gabinete Militar do Governador - GMG -, a que se refere a alínea “e” do inciso I do art. 11 da Lei Delegada nº 179, de 2011, tem por finalidade planejar, coordenar e executar atividades de defesa civil e de segurança, bem como prestar ao Governador e ao Vice-Governador assessoramento direto em matéria policial-militar (BRASIL, 2011d)

Dentre as principais atribuições do GMG competem:

- ✓ coordenar o planejamento e a execução das atividades de segurança policial-militar do Governador, do Vice-Governador, de seus familiares e de autoridades em visita oficial ao Estado;
- ✓ prestar ao Governador, após o término do seu mandato, serviços de segurança e apoio pessoal definidos em regulamento, sendo facultado, para tal finalidade, o uso de um veículo oficial, dos armamentos e dos equipamentos necessários à segurança do Governador;
- ✓ prestar ao Vice-Governador, após o término do seu mandato e durante o mandato subsequente, serviços de segurança e apoio pessoal definidos em regulamento, sendo facultado, para tal finalidade, o uso dos armamentos e dos equipamentos necessários à segurança do Vice-Governador; e
- ✓ apoiar o Sistema Estadual de Defesa Civil, nas ações de prevenção, preparação, socorro e reconstrução de áreas atingidas por desastres, em consonância com o Sistema Nacional de Defesa Civil; e (Inciso com redação dada pelo art. 1º da Lei Delegada nº 184, de 27/1/2011.) (BRASIL, 2011d)

Essas atribuições estão distribuídas na atual estrutura do GMG mostrada na próxima seção.

2.7.3 Estrutura

Conforme mencionado anteriormente o GMG é organizado pela Lei Delegada n.º 180, de 20 de janeiro de 2011 e pelo Decreto Estadual n.º 45.536, de 27 de janeiro de 2011. O Gabinete tem atualmente a seguinte estrutura organizacional legal (FIG. 1) a seguir:

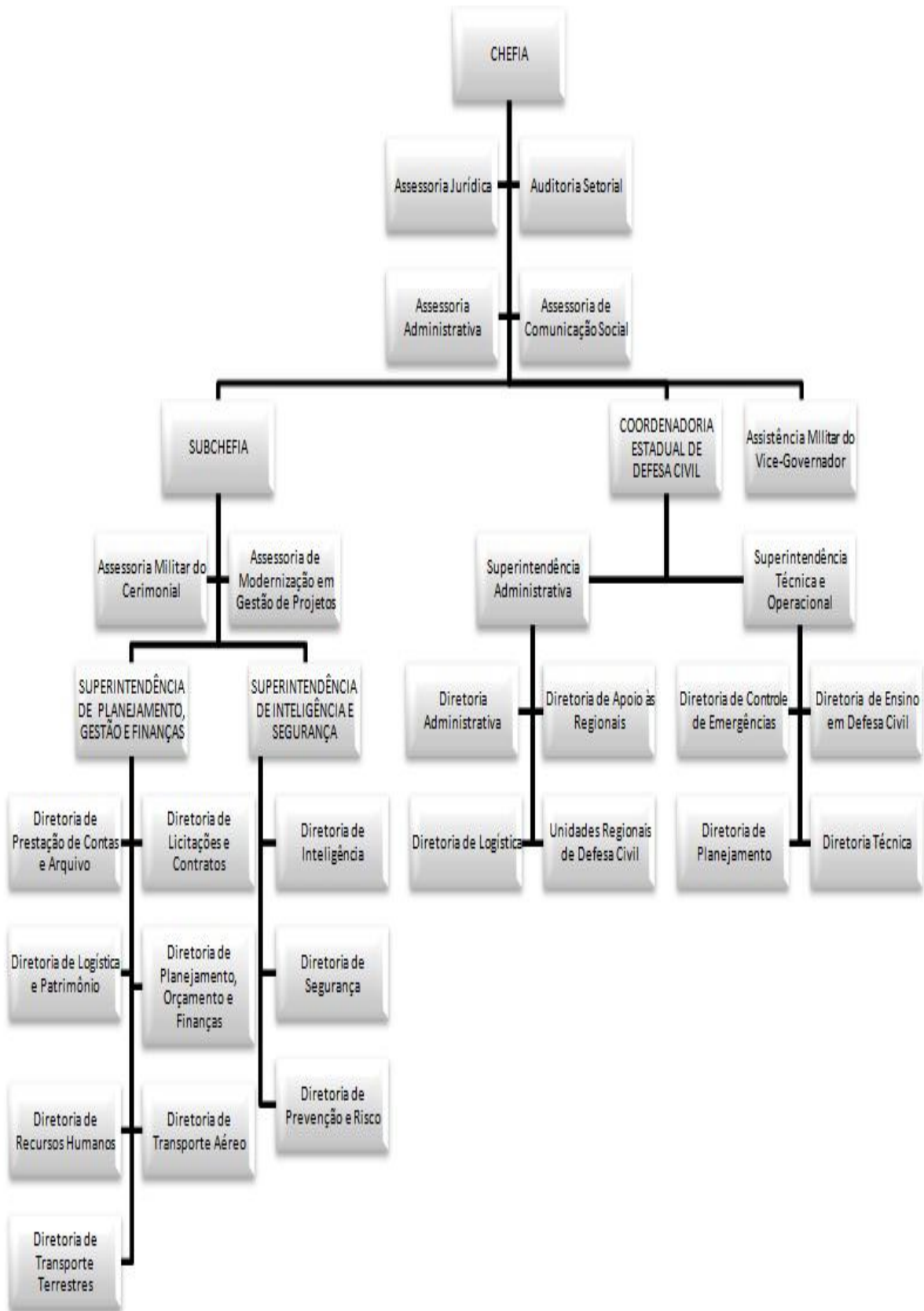


FIGURA 1- Estrutura organizacional do Gabinete Militar do Governador de Minas Gerais
 Fonte. MINAS GERAIS, 2012c

3 METODOLOGIA

3.1 Tipo de pesquisa

Neste trabalho, os objetivos propostos foram abordados principalmente no plano teórico e documental, incluindo uma pesquisa bibliográfica, referenciada em livros, leis, normas, teses, dissertações, artigos técnicos e pesquisas a endereços eletrônicos seguros.

Gil (1999) destaca como principal diferença entre a pesquisa documental e a bibliográfica é a natureza das fontes de ambas. A pesquisa bibliográfica utiliza-se principalmente das contribuições de vários autores sobre determinada temática de estudo, já a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

A presente pesquisa apresenta uma abordagem quantitativa, onde apurou-se os coeficientes dos indicadores de Eficiência e Eficácia de um órgão da administração pública do estado de Minas Gerais. Este tipo de pesquisa tem como característica o uso de técnicas estatísticas, desde a mais simples como percentual, às mais complexas como análise de regressão (RICHARDSON, 1999, p. 70 *apud* BEUREN, 2004, p. 92). E também efetuou-se uma pesquisa descritiva, onde procurou-se fazer uma análise comparativa de variáveis no decorrer de quatro exercícios financeiros da entidade objeto do estudo. Segundo Contandriopoulos *et.al.* (*apud* BEUREN, 2004, p. 139), este tipo de pesquisa é uma “[...] a análise descritiva dos dados é utilizada para relatar o comportamento de uma variável em uma população ou no interior de uma subpopulação, utilizando para análise dos dados os instrumentos disponibilizados pela estatística”.

A abordagem quantitativa é frequentemente aplicada nos estudos descritivos, pois esta possibilita a precisão dos resultados e evita distorções de análise e interpretação (BEUREN, 2004, p. 93).

Partiu-se então para uma revisão da literatura sobre temas relevantes relacionados à Administração Pública. Constatou-se à importância no aprofundamento do estudo para um melhor entendimento, compreensão e seleção dos temas a serem abordados.

3.2 Método de pesquisa

Para a realização do presente estudo utilizou-se como método para a coleta de dados a pesquisa de campo, levantando e selecionando os relatórios de gestão orçamentária dos períodos de 2008, 2009, 2010 e 2011 no sítio do governo de Minas Gerais, mais especificamente no GMG.

3.3 Objeto da pesquisa

Posteriormente, partiu-se para uma escolha de uma entidade para objeto de análise, que foram os relatórios de execução orçamentária de um setor da administração pública de Minas Gerais. Este setor foi a entidade escolhida por dispor de relatórios e informações necessárias à fundamentação da pesquisa proposta. A amostra do universo foram os exercícios de 2008, 2009, 2010 e 2011.

Os dados coletados na pesquisa foram os indicadores de Eficácia e Eficiência na execução orçamentária nos exercícios de 2008, 2009, 2010 e 2011 de um setor da Administração Pública do Estado de Minas Gerais.

Este setor segue o Roteiro de Trabalho de Auditoria constante em Instruções Normativas, expedidas pela Auditoria Geral do Estado de Minas Gerais para calcular os indicadores de eficiência e eficácia na execução orçamentária (MINAS GERAIS, 2008).

3.4 Coleta de dados

Os dados foram obtidos em relatórios disponíveis no sítio da Secretaria de Estado Planejamento e Gestão de Minas Gerais (SEPLAG-MG), utilizando-se a pesquisa de campo. Os dados pertinentes aos exercícios de 2008, 2009, 2010 e 2011 reportam-se às ações orçamentárias, financeiras e metas físicas do GMG nos respectivos exercícios. Para facilitar o entendimento dos dados, foram elaboradas

tabelas auxiliares com os demonstrativos de cálculos da execução financeira do GMG nos períodos de 2008 (APÊNDICE A), 2009 (APÊNDICE B), 2010 (APÊNDICE C) e 2011 (APÊNDICE D) (MINAS GERAIS, 2011e).

3.5 Análise dos dados

A análise dos dados se deu por meio dos indicadores de Eficácia e Eficiência na execução orçamentária do GMG de Minas Gerais, setor da administração pública.

O roteiro de trabalho consiste em avaliações dos indicadores de Eficácia e Eficiência na execução orçamentária da administração pública de Minas Gerais.

O Indicador de Eficácia possui dois tipos de análises, a saber

- 1) Análise dos indicadores para efeito de avaliação da eficácia;**
- 2) Análise dos indicadores para efeito de avaliação da eficiência.**

A análise dos indicadores para efeito da avaliação da eficácia da gestão orçamentária, permite uma comparação entre as metas físicas realizadas e a previstas estabelecidas na LOA para cada “P/A/OE - projeto/ atividade/ operação especial”, em cada exercício. Essa análise apresenta outras duas análises, sendo uma individual e outra global. Para realizar a análise dos indicadores de eficácia individuais utiliza-se a fórmula abaixo:

$\text{Coeficiente de Eficácia Individual} = \frac{\text{Meta física realizada por P/A/OE}}{\text{Meta física prevista por P/A/OE}} = \text{Rlec}$
--

Já na análise do indicador de eficácia global, segundo o Roteiro de Trabalho de Auditoria constante na Instrução Normativa AUGE nº. 1/2008 (revisado em janeiro de 2009, presente no ANEXO A deste trabalho), para efeito de avaliação da eficácia da gestão orçamentária, o auditor interno verificará o desempenho das

metas estabelecidas na LOA para cada “ação”, concluindo por uma das seguintes hipóteses de eficácia da gestão:

- **Gestão Orçamentária Eficaz:** hipótese em que a totalidade dos “P/A/OE” com meta física prevista na LOA apresentar “Coeficiente de Eficácia Global” igual ou maior que 0,9 (nove décimos);
- **Gestão Orçamentária Parcialmente Eficaz:** hipótese em que a totalidade dos “P/A/OE” com meta física prevista na LOA apresentar “Coeficiente de Eficácia Global” igual ou maior que 0,2 (dois décimos) e menor que 0,9 (nove décimos);
- **Gestão Orçamentária Ineficaz:** hipótese em que a totalidade dos “P/A/OE” com meta física prevista na LOA apresentar “Coeficiente de Eficácia Global” menor que 0,2 (dois décimos) (MINAS GERAIS, 2008).

A fórmula para encontrar o indicador de eficácia global é:

$$\text{Coeficiente de Eficácia Global} = \frac{\sum \text{Rlec por P/A/OE}}{\text{Quantidade de P/A/OE}} = \text{RGec}$$

A análise dos indicadores para efeito de avaliação da eficiência da gestão orçamentária, permite uma comparação dos recursos financeiros aplicados e os previstos na LOA para cada “P/A/OE - projeto/ atividade/ operação especial”, em cada exercício. Assim como no indicador eficácia, o indicador eficiência também apresenta duas análises, uma individual e uma global. Para realizar a análise dos indicadores de eficiência individuais utiliza-se a fórmula abaixo:

$$\text{Coeficiente de Eficiência Individual} = \frac{\text{Rlec por P/A/OE}}{\frac{\text{Despesa Realizada por P/A/OE}}{\text{Despesa Fixada por P/A/OE}}} = \text{RIef}$$

Na análise do indicador de eficiência global, conforme o Roteiro de Trabalho de Auditoria constante também na Instrução Normativa AUGE nº. 1/2008 (ANEXO A), para efeito de avaliação da gestão orçamentária sob o aspecto de sua eficiência, o auditor verificará o desempenho das metas estabelecidas na LOA para cada “P/A/OE” em relação ao consumo dos recursos inicialmente previstos, concluindo sob os aspectos das seguintes hipóteses de eficiência da gestão:

- **Gestão Orçamentária Eficiente:** hipótese em que a totalidade dos “P/A/OE” com meta física prevista na LOA apresentar “Coeficiente de Eficiência Global” igual ou maior que 0,9 (nove décimos);
- **Gestão Orçamentária Parcialmente Eficiente:** hipótese em que a totalidade dos “P/A/OE” com meta física prevista na LOA apresentar “Coeficiente de Eficiência Global” igual ou maior que 0,2 (dois décimos) e menor que 0,9 (nove décimos);
- **Gestão Orçamentária Ineficiente:** hipótese em que a totalidade dos “P/A/OE” com meta física prevista na LOA apresentar “Coeficiente de Eficiência Global” menor que 0,2 (dois décimos) (MINAS GERAIS, 2008).

A fórmula para se encontrar este indicador de eficiência global é:

$\text{Coeficiente de Eficiência Global} = \frac{\sum \text{Rlef por P/A/OE}}{\text{Quantidade de P/A/OE}} = \text{RGef}$

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Apresenta-se a seguir os resultados da avaliação dos indicadores de Eficácia e Eficiência do GMG em conformidade com os objetivos propostos na pesquisa.

Todos os Projetos/Atividades/Operações Especiais (P/A/OE) e suas respectivas finalidades do GMG encontram-se expressas nestes relatórios e estão disponíveis na Internet para consulta do cidadão mineiro

Na próxima seção, serão avaliados os indicadores de Eficácia e Eficiência destes Projetos/Atividades/Operações Especiais (P/A/OE).

4.1 Análise dos Indicadores Individuais e Globais de Eficácia e Eficiência

A seguir são apresentadas as TAB. 1 e TAB. 2.com os indicadores de eficácia e eficiência onde as seguintes definições segundo instruções normativas da AUGÉ devem ser observadas:

- a) Considera-se “Rlec” o “resultado individual” apurado para cada “P/A/OE” que apresentar meta física prevista na LOA.
- b) Considera-se “Rlef” o “resultado individual” apurado para cada “P/A/OE” por meio do “Coeficiente de Eficiência Individual”.
- c) Considera-se “RGec” o “resultado total” apurado por meio da aplicação do “Coeficiente de Eficácia Global”.
- d) Considera-se “RGef” o “resultado total” apurado por meio da aplicação do “Coeficiente de Eficiência Global”.

Para obtenção dos resultados dos indicadores de eficácia e eficiência, tanto individuais, quanto globais reportaram-se às tabelas auxiliares dos APÊNCICES A, B, C e D.

A TAB. 1 traz os resultados dos indicadores de Eficácia Individuais (RIec) e ao final, foram apresentados os resultados dos indicadores de Eficácia Globais (RGec):

TABELA 1
Demonstrativo dos indicadores de eficácia de 2008 a 2011

P/A/OE	DESCRIÇÃO	INDICADOR DE EFICÁCIA EM 2008	INDICADOR DE EFICÁCIA EM 2009	INDICADOR DE EFICÁCIA EM 2010	INDICADOR DE EFICÁCIA EM 2011
2002	Planejamento, Gestão e Finanças	-0-	-0-	-0-	-0-
2417	Remuneração de Pessoal Ativo e Encargos Sociais	1,06	1,03	1,06	1,00
2420	Auxílio Transporte e Alimentação	0,96	-0-	-0-	-0-
2427	Tecnologia da Informação	-0-	-0-	-0-	-0-
2018	Desenvolvimento e Capacitação do Servidor	0,06	0,39	0,61	0,58
4262	Assistência a Municípios em Calamidade ou em Situação de Emergência	1,36	1,07	0,79	0,80
4679	Capacitação de Agentes do Sistema Estadual de Defesa Civil	0,54	1,57	1,01	1,47
4271	Proteção Governamental a Autoridades e Segurança Física dos Palácios	-0-	-0-	1,00	1,00
	INDICADOR DE EFICÁCIA GLOBAL	0,80	1,01	0,89	0,97

Fonte: Dados da pesquisa

A TAB. 2 traz os resultados dos indicadores de Eficiência Individuais (Rlef) e ao final, foram apresentados os resultados dos indicadores de Eficiência Globais (RGef):

TABELA 2
Demonstrativo dos indicadores de eficiência de 2008 a 2011

P/A/OE	DESCRIÇÃO	INDICADOR DE EFICIÊNCIA EM 2008	INDICADOR DE EFICIÊNCIA EM 2009	INDICADOR DE EFICIÊNCIA EM 2010	INDICADOR DE EFICIÊNCIA EM 2011
2002	Planejamento, Gestão e Finanças	-0-	-0-	-0-	-0-
2417	Remuneração de Pessoal Ativo e Encargos Sociais	1,04	0,98	0,96	1,07
2420	Auxílio Transporte e Alimentação	1,05	-0-	-0-	-0-
2427	Tecnologia da Informação	-0-	-0-	-0-	-0-
2018	Desenvolvimento e Capacitação do Servidor	0,06	0,10	2,34	0,11
4262	Assistência a Municípios em Calamidade ou em Situação de Emergência	0,61	0,48	0,92	0,30
4679	Capacitação de Agentes do Sistema Estadual de Defesa Civil	0,79	39,13	13,42	4,19
4271	Proteção Governamental a Autoridades e Segurança Física dos Palácios	-0-	-0-	0,64	0,39
INDICADOR DE EFICIENCIA GLOBAL		0,71	10,17	3,66	1,21

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que para algumas atividades, não foi possível aplicar as fórmulas em decorrência de não terem metas físicas previstas na LOA, são elas: P/A/OE (2002) Planejamento, Gestão e Finanças e P/A/OE (2427) Tecnologia da Informação e para o P/A/OE (4271) Proteção Governamental a Autoridades e Segurança Física dos Palácios, nos exercícios de 2008 e 2009, sendo que para os exercícios seguintes, foi considerado como meta física a unidade (1), o qual possibilitou obter o índice de eficiência.

Verifica-se que para o P/A/OE (2417) - Remuneração de Pessoal Ativo e Encargos Sociais, os resultados encontrados em todos os períodos, superaram a 0,9 (nove décimos), representando que os recursos foram aplicados de forma Eficaz e Eficiente.

Em referência ao P/A/OE (2420) Auxílio Transporte e Alimentação, o indicador para o exercício de 2008, superou a 0,9 (nove décimos) mostrando que o resultado foi Eficaz e Eficiente, e, nos exercícios seguintes, não apresentou resultados, por não haver metas físicas e financeiras previstas e nem realizadas.

No tocante aos indicadores de Eficácia para o P/A/OE (2018) - Desenvolvimento e Capacitação do Servidor, o resultado em 2008 não alcançou a 0,2 (dois décimos), indicando que a aplicação dos recursos foi Ineficaz. Nos períodos seguintes teve uma pequena recuperação, passando a Parcialmente Eficaz. Quanto aos indicadores de Eficiência na aplicação dos recursos, mostrou-se Ineficiente nos períodos de 2008, 2009 e 2011; e Eficiente em 2010.

Verifica-se que os resultados encontrados no P/A/OE (4262) Assistência a Municípios em Calamidade ou em Situação de Emergência, superaram a 0,9 (nove décimos), nos períodos de 2008 e 2009, mostrando-se Eficaz e inferior a 0,9 (nove décimos) em 2010 e 2011, mostrando-se Parcialmente Eficaz. Quanto à Eficiência na aplicação dos recursos foi Parcialmente Eficiente nos períodos de 2008, 2009 e 2011 e, Eficiente em 2010;

Constata-se que o P/A/OE(4679) Capacitação de Agentes do Sistema Estadual de Defesa Civil, o indicador mostrou-se Parcialmente Eficaz no período de 2008, Eficaz nos períodos de 2009, 2010 e 2011. Quanto à Eficiência na aplicação dos recursos foi Parcialmente Eficiente em 2008, Eficiente nos períodos de 2009, 2010 e 2011.

A análise dos indicadores de Eficácia para o P/A/OE (4271) Proteção Governamental a Autoridades e Segurança Física dos Palácios, ficou prejudicada nos períodos de 2008 e 2009 e nos períodos de 2010 e 2011, mostrou-se Eficaz. Quanto à análise dos indicadores de Eficiência na aplicação dos recursos ficou prejudicada nos períodos de 2008 e 2009 e Parcialmente Eficiente nos períodos de 2010 e 2011.

Por fim, na análise dos indicadores globais, percebe-se que o órgão de estudo, no tocante à Eficácia, mostrou-se Parcialmente Eficaz nos períodos de 2008 e 2010; e Eficaz nos períodos de 2009 e 2011. Quanto à Eficiência, mostrou-se Parcialmente Eficiente em 2008 e Eficiente nos períodos de 2009, 2010 e 2011.

4.2 Análise dos resultados

Observa-se que para o P/A/OE (2002) Planejamento, Gestão e Finanças e para o P/A/OE (2427) Tecnologia da Informação e Desenvolvimento, não foram apresentadas metas físicas, não sendo possível a análise dos indicadores de Eficácia e Eficiência.

Verifica-se que para os P/A/OE em que foram definidas com mais precisão as medidas de avaliação, os indicadores praticamente não sofreram distorções, como é o caso do P/A/OE (2417) Remuneração de Pessoal Ativo e Encargos Sociais.

Salienta-se que para o P/A/OE (4262) Assistência a Municípios em Calamidade ou em Situação de Emergência, a meta física é tratada como a unidade de medida “atendimento”, ou seja, em um evento de calamidade pública, pode ter mais ou menos pessoas envolvidas, contudo, se considera somente 01 (um) atendimento.

Constata-se que embora tenha representado porcentagens expressivas de despesa em relação total da despesa realizada da entidade, na ordem de 75% (setenta e cinco por cento), no exercício de 2008, de 41% (quarenta e um por cento) no exercício de 2009, 41% (quarenta e um por cento) no exercício de 2010 e de 46% (quarenta e seis por cento) no exercício de 2011, no P/A/OE (4271) Proteção Governamental a Autoridades e Segurança Física dos Palácios não foi possível encontrar os indicadores de Eficácia em todos os períodos por não existir previsão de meta física, entretanto, a partir de 2010 foi estabelecida meta única (1), possibilitando o cálculo dos indicadores de Eficiência.

O P/A/OE (4679) Capacitação de Agentes do Sistema Estadual de Defesa Civil, não representa nem 1% (um por cento) em relação ao total de despesas realizadas da entidade e influenciou os resultados dos indicadores de Eficiência Globais, onde houve um acréscimo em 2009 e 2010, quando se retirado do cálculo, alcançaria um coeficiente menor em 2009 na ordem de 0,52, na ordem de 1,21 em 2010 e 0,47 em 2011, o que indicaria que somente no exercício de 2010 que o órgão continuaria como Eficaz.

Nos resultados encontrados quanto ao indicador de Eficácia global, percebe-se que nos exercícios de 2008 a 2011, tiveram pequenas variações, indicando que as metas físicas previstas estão sendo melhor dimensionadas.

Nota-se a necessidade de ajuste nas fórmulas utilizadas para o cálculo dos indicadores de Eficácia e Eficiência. Especialmente, no tocante às escolhas dos parâmetros a serem utilizados e estudo de fatores que podem influenciar e ocasionar distorções nos resultados.

Os indicadores poderão ser utilizados como ferramentas auxiliares desde a elaboração do orçamento até o momento da prestação de contas, e assim, as distorções poderão ser evitadas de início e, automaticamente, contribuirá para resultados satisfatórios na execução dos recursos.

Daí a importância do controle interno através do acompanhamento sistemático destes indicadores, em períodos menores no decorrer do exercício (seja mensal, bimestral, dentre outros), verificando se as metas físicas previstas estão sendo realizadas e se os recursos financeiros estão sendo alocados, em conformidade com o orçamento previsto, enfim, desta forma, poderá corrigir falhas e nortear na obtenção de resultados eficazes e eficientes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho proporcionou uma maior apreciação de alguns temas relacionados à Administração Pública.

Foi possível constatar que seguir aos princípios constitucionais e respeitar a particularidade de cada um contribuirá para uma gestão pública consciente e responsável por seus atos.

A busca pela eficiência na gestão pública brasileira e pelo equilíbrio fiscal nas contas públicas ganhou impulso a partir da década de 90, passando os governantes a terem uma preocupação maior com o Controle na Administração Pública o que implica em se afirmar a importância do controle nas finanças públicas.

Na atualidade, a Administração Pública busca cada vez mais aprimorar seus controles. Assim, utiliza sistemas informatizados com o fim de agilizar, racionalizar e uniformizar os serviços prestados à sociedade.

Os sistemas informatizados podem fornecer informações on-line de dados, possibilitando avaliação tempestiva da eficiência e da eficácia na gestão dos recursos públicos, auxiliando desta forma o controle interno.

Observa-se que com a entrada em vigor da Lei nº 101/2000, as exigências aumentaram, mas tornou-se efetivamente um guia para os gestores públicos. Nunca se viu tanto falar em Responsabilidade e Transparência como se vê em nossos dias.

Verifica-se que a sociedade vem se tornando cada vez mais participativa e interessada ao que diz respeito às coisas públicas.

Os recursos públicos, como o nome já diz, pertencem à sociedade, e em benefício desta devem ser aplicados. Por isso, a gestão do dinheiro público deve ser adequada e transparente, obedecendo o planejamento estabelecido nas leis de orçamento, de diretrizes orçamentárias e no Plano Plurianual.

Importante também mencionar as constantes mudanças que tem ocorrido na contabilidade. Mudanças estas, não somente em referência às normas legais e práticas, mas também em relação aos profissionais da área contábil. O mercado torna-se cada vez mais exigente, busca-se profissionais preparados e atualizados nos assuntos correlatos à contabilidade. Evolui-se a ciência, necessário se faz a evolução do profissional.

Os indicadores de Eficácia e Eficiência, embora ainda carentes de melhorias, vieram colaborar para uma nova mentalidade do gestor público. O foco que era mais voltado ao aspecto da legalidade, acrescentou-se a necessidade de gerenciamento.

Estes indicadores são parâmetros utilizados por todos os órgãos da Administração Estadual Mineira, baseados nas metas físicas e financeiras preestabelecidas, quando da elaboração do orçamento para o exercício, em relação ao que foi realmente executado.

São informações relevantes do relatório de prestação de contas anual, que é enviado ao Tribunal de Contas Estadual, contendo análise dos mesmos e, caso haja distorções, deverão conter justificativas e esclarecimentos que se fizerem necessários.

O órgão de estudo, no tocante à Eficácia, mostrou-se Parcialmente Eficaz nos períodos de 2008 e 2010; e Eficaz nos períodos de 2009 e 2011. Quanto à Eficiência, mostrou-se Parcialmente Eficiente em 2008 e Eficiente nos períodos de 2009, 2010 e 2011.

Observou-se distorções expressivas nos resultados dos indicadores de Eficácia e Eficiência, salientando-se o P/A/OE (4679) Capacitação de Agentes do Sistema Estadual de Defesa Civil, que devido a um acréscimo expressivo nos exercícios de 2009 e 2010, influenciou os resultados dos indicadores de Eficiência Globais.

Sugere-se o uso destes indicadores em períodos menores e o acompanhamento a contento do controle interno no decorrer do exercício, ou seja, ao longo de toda gestão.

Necessário também se torna o estudo e avaliação de fatores que podem influenciar e ocasionar distorções nos resultados.

Desta forma, o controle estará atuando de forma preventiva, contribuindo para a minimização das distorções entre as metas previstas e realizadas, para a correção de falhas em tempo hábil, e conseqüentemente, norteará a obtenção de resultados eficazes e eficientes na aplicação dos recursos públicos.

Enfim, tudo isto pressupõe que é preciso fidelidade e comprometimento de toda máquina administrativa pública para que se possa alcançar bons resultados e que os benefícios sejam revertidos em prol da sociedade.

Espera-se que a presente pesquisa, tenha contribuído para o aperfeiçoamento do tema em questão e seja objeto de estudos complementares, em face da necessidade da busca pela Eficácia e Eficiência na administração dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

ALCÂNTARA, Christian Mendez. Os princípios constitucionais da eficiência e eficácia da administração pública: um estudo comparativo Brasil e Espanha. **Constituição, Economia e Desenvolvimento – Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, Curitiba, n. 1, p. 24-49. 2009.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2008.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. São Paulo: Atlas, 1992.

ATTIE, Willian. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1992

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade..** São Paulo: Atlas, 2004.

BORN, J. S.; OLIVEIRA, V. R. G. Gestão Pública frente à Lei de Responsabilidade Fiscal. Porto Alegre, **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, n. 107, p. 62, dez. 2001.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>> Acesso em: 22 set. 2011.

_____, **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. 1967. Disponível em:< <http://www.planalto.gov.br>:. Acesso em: 22 set. 2011

_____, **Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:< <http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 11 set. 2011

_____, **Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998**. 1998. Disponível em:< <http://www.planalto.gov.br>:. Acesso em: 19 set. 2011

_____. **Lei nº 8443 de 16 de julho de 1992**. 1992. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm > Acesso em: 25 set. 2011.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2000a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 18 set. 2011.

_____. Lei 10.028, de 19 de outubro de 2000. **Lei de Crimes**. 2000b Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 17 set. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos. Súmula. Brasília, Súmula nº 346, 13 de dez. de 1963. **Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal – Anexo ao Regimento Interno**. Brasília: Imprensa Nacional, 1964, p. 151. Disponível em: <. <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=346.NUME.NAO.S.FLSV.&base=baseSumulas>> Acesso em: 13 set. 2011

_____. **Lei Complementar nº 131 de 27 de maio de 2009**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 18 out. 2011.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Execução orçamentária**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/atribuicoes_01.asp> Acesso em: 22 Set. 2011a

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Plano Plurianual de Investimentos – PPA**. Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/atribuicoes_01.asp> Acesso em: 22 Set. 2011b

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO**. Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/atribuicoes_01.asp> Acesso em: 22 Set. 2012c

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Lei Orçamentária Anual – LOA**. Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/atribuicoes_01.asp> Acesso em: 22 Set. 2011d

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Conheça o SIAFI: objetivos**. Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/atribuicoes_01.asp> Acesso em: 22 Set. 2011e

_____. Supremo Tribunal Federal. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. Súmula. Brasília, Súmula nº 473, 3 de dez. de 1969. **Diário da Justiça**, Brasília, p. 2437, 15

de jun. 1970. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=473.NUME.NAO.S.FLSV.&base=baseSumulas>> Acesso em: 13 set. 2011

_____. Departamento do Tesouro Nacional – DTN. **Instrução Normativa nº. 16, de 20 de dezembro de 1991**. Define conceitos, diretrizes e estabelece as Normas de Auditoria do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo. Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/ciset/in16.htm>> Acesso em: 22 set. 2011

_____. **Secretaria do Tesouro Nacional**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>> Acesso em: 28 ago. 2011

CONTABILIDADE Pública. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidadepublica.htm>> Acesso em: 22 set. 2011

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade pública no Governo Federal**. São Paulo: Atlas, 2004.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional Didático**. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 1.135/2008**. NBC T 16.8 - Controle Interno. 2008a. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135> Acesso em: 30 ago. 2011

_____. **Resolução 1.128/2008**. Aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. 2008b. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128> Acesso em: 28 set. 2011

CRETELLA JUNIOR, José. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Forense, 1975.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios**. São Paulo: Atlas, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella . **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2000.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administrando em tempos de grandes mudanças**. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 2000. 230 p.

FERREIRA, Aurélio B. de H. **Novo dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 4.ed. Curitiba: Positivo, 2009. 2120 p.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

KALIFE, Marco Aurélio. Administração pública: Lei de Responsabilidade Fiscal e a controladoria. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, Santa Maria, v. 1, 2004. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vln01/a15vln01.pdf>>. Acesso em: 24 ago 2011

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2001.

MINAS GERAIS. **Constituição do Estado de Minas Gerais**. 14. ed. Belo Horizonte : Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 1989. 268 p. Disponível em:< <http://www.almg.gov.br/downloads/ConstituicaoEstadual.pdf>> Acesso em: 28 Jul. 2011

_____. Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais **Instrução Normativa nº 001/2008, de 08 de janeiro de 2008**. 2008. Disponível em <<http://www.auditoriageral.mg.gov.br>>. Acesso em: 22 jul. 2011.

_____. **Decreto nº 35.304 de 30 de dezembro de 1993**. 1993. Disponível em <<http://www.fazenda.mg.gov.br>>. Acesso em: 30 jul. 2011.

_____. **Decreto nº 36.276, de 21 de outubro de 1994**. 1994. Disponível em <<http://www.fazenda.mg.gov.br>>. Acesso em: 30 jul. 2011.

_____. **Lei Delegada nº 180, de 20 de janeiro de 2011**. Dispõe sobre a estrutura orgânica da Administração Pública do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. 2011d. Disponível em: <<http://www.gabmil.mg.gov.br/historico.htm>>. Acesso em: 30 ago. 2011

_____. Controladoria Geral do Estado. **Instrução de Serviço Nº 03/2004/SCAO/AUGE. 2004 2011**. Disponível em <<http://controladoriageral>.

mg.gov.br/images/Documentos/INSTRUCAO_SERVICO_2004_03.pdf>. Acesso em: 23 out. 2011.

_____. Gabinete Militar. **Histórico**. 2011b. Disponível em: <<http://www.gabmil.mg.gov.br/historico.htm>>. Acesso em: 30 ago. 2011.

_____. Gabinete Militar. **Estrutura**. 2012c. Disponível em: <<http://www.gabmil.mg.gov.br/historico.htm>>. Acesso em: 30 ago. 2012.

_____. **Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais**. 2011. Disponível em: <<http://www.fazenda.mg.gov.br>>. Acesso em: 22 jul. 2011.

_____. Portal do Governo de Minas Gerais. **Planejamento e Orçamento**: 2008 a 2011. 2012d Disponível em <http://www.mg.gov.br/governomg/portal/c/governomg/governo/11920-planejamento-e-orcamento/515277-ppag-2008-2011/5794/5241>. Acesso em: 15 dez.2012.

NASCIMENTO, E.R.N.; DEBUS, I. **Entendendo a lei de responsabilidade fiscal**. 2. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2002. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf> > Acesso: 23 out. 2011

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1998. 248 p.
PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade pública**. Brasília: Franco & Fortes, 2002.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004. 224 p.

SÁ, Antônio L. de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997. 190 p.

VASCONCELOS, Agno. **O princípio da eficiência na gestão pública**. 2009. Disponível em: < <http://www.webartigos.com/artigos/o-principio-da-eficiencia-na-gestao-publica/14519/>> Acesso em: 28 Jul. 2011

ANEXO A – Instrução Normativa Nº. 001/2008

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº. 001/2008

Aprova o Roteiro de Trabalho de Auditoria para Prestação de Contas de Exercício Financeiro a ser utilizado pelas Unidades de Auditoria Setorial e Seccional dos órgãos da administração direta, entidades da administração indireta e dos gestores dos fundos estaduais no Poder Executivo do Estado de Minas Gerais.

A Auditora-Geral do Estado, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei Delegada nº 133, de 25 de janeiro de 2007, e

Considerando a necessidade de promover a normatização, sistematização e padronização das normas e procedimentos de auditoria no âmbito do Sistema Central de Auditoria Interna; e

Considerando a necessidade de coordenar, supervisionar e orientar, normativa e tecnicamente, as atividades desenvolvidas pelas Unidades de Auditoria Setorial e Seccional dos órgãos da administração direta, entidades da administração indireta e dos gestores dos fundos estaduais no Poder Executivo do Estado de Minas Gerais;

RESOLVE:

Art. 1º - Aprovar o Roteiro de Trabalho de Auditoria para Prestação de Contas de Exercício Financeiro, integrante desta Instrução Normativa, que será utilizado para a elaboração do Relatório de Controle Interno, a ser emitido em observância ao art. 6º da Instrução Normativa TCMG nº. 15, ao art. 3º da Instrução Normativa TCMG nº. 16, e ao art. 3º da Instrução Normativa TCMG nº 17, todas de 15 de dezembro de 2004, que estabelecem normas sobre composição e apresentação da prestação de contas de exercício financeiro dos administradores e gestores dos órgãos da administração direta, entidades da administração indireta e dos gestores dos fundos estaduais.

Art. 2º - O roteiro em questão se aplica à prestação de contas relativa ao exercício financeiro de 2007.

Art. 3º - Compete à Superintendência Central de Auditoria Operacional adotar as providências necessárias à implantação e utilização do Roteiro e dos procedimentos nele contidos, junto ao Sistema Central de Auditoria Interna.

Art. 4º - Fica estabelecido o dia 14 de março de 2008 como data-limite para apresentação da minuta do Relatório de Controle Interno pelas unidades de auditoria interna às respectivas coordenadorias da Diretoria Central de Coordenação de Unidades de Auditoria - DCCA/SCAO/AUGE, para apreciação.

Art. 5º - Esta Instrução Normativa entra em vigor nesta data.

Art. 6º - Fica revogada a Instrução de Serviços nº. 01/2006/SCAO/AUGE.

Belo Horizonte, 08 de janeiro de 2008.

MARIA CELESTE MORAIS GUIMARÃES

Auditora-Geral do Estado

APÊNDICE A – Demonstrativo de cálculo da execução financeira e os indicadores de eficiência e eficácia no ano de 2008

TABELA 3

Demonstrativo de calculo da execução financeira em 2008

P/A/OE	DESCRIÇÃO	DESPESA FIXADA P/1000	DESPESA REALIZADA P/1.000	COEFICIENTE DE EXECUÇÃO FINANCEIRA
2002	Planejamento, Gestão e Finanças	1.695	1.454	0,86
2417	Remuneração de Pessoal Ativo e Encargos Sociais	5.184	5.270	1,02
2420	Auxílio Transporte e Alimentação	23	21	0,91
2427	Tecnologia da Informação	145	162	1,12
2018	Desenvolvimento e Capacitação do Servidor	1	1	1,00
4262	Assistência a Municípios em Calamidade ou em Situação de Emergência	1.449	3.216	2,22
4679	Capacitação de Agentes do Sistema Estadual de Defesa Civil	50	34	0,68
4271	Proteção Governamental a Autoridades e Segurança Física dos Palácios	4.952	30.217	6,10
TOTAL		13.499	40.375	///////

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 4

Demonstrativo de cálculo dos indicadores de eficácia em 2008

P/A/OE	DESCRIÇÃO	META PREVISTA	META EXECUTADA	INDICADOR DE EFICÁCIA
2002	Planejamento, Gestão e Finanças	-0-	-0-	-0-
2417	Remuneração de Pessoal Ativo e Encargos Sociais	70	74	1,06
2420	Auxílio Transporte e Alimentação	24	23	0,96
2427	Tecnologia da Informação	-0-	-0-	-0-
2018	Desenvolvimento e Capacitação do Servidor	62	4	0,06
4262	Assistência a Municípios em Calamidade ou em Situação de Emergência	848	1.157	1,36
4679	Capacitação de Agentes dos Sistema Estadual de Defesa Civil	970	522	0,54
4271	Proteção Governamental a Autoridades e Segurança Física dos Palácios	-0-	-0-	-0-
INDICADOR DE EFICÁCIA GLOBAL				0,80

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 5
 Demonstrativo de calculo dos indicadores de eficiência em 2008

P/A/OE	DESCRIÇÃO	INDICADOR DE EXECUÇÃO FINANCEIRA	INDICADOR DE EFICÁCIA	INDICADOR DE EFICIÊNCIA
2002	Planejamento, Gestão e Finanças	0,86	-0-	-0-
2417	Remuneração de Pessoal Ativo e Encargos Sociais	1,02	1,06	1,04
2420	Auxílio Transporte e Alimentação	0,91	0,96	1,05
2427	Tecnologia da Informação	1,12	-0-	-0-
2018	Desenvolvimento e Capacitação do Servidor	1,00	0,06	0,06
4262	Assistência a Municípios em Calamidade ou em Situação de Emergência	2,22	1,36	0,61
4679	Capacitação de Agentes do Sistema Estadual de Defesa Civil	0,68	0,54	0,79
4271	Proteção Governamental a Autoridades e Segurança Física dos Palácios	6,10	0,00	-0-
INDICADOR DE EFICIENCIA GLOBAL				0,71

Fonte: Dados da pesquisa

APÊNDICE B – Demonstrativo de cálculo da execução financeira e os indicadores de eficiência e eficácia no ano de 2009

TABELA 6

Demonstrativo de cálculo da execução financeira em 2009

P/A/OE	DESCRIÇÃO	DESPESA FIXADA p/1000	DESPESA REALIZADA P/1.000	COEFICIENTE DE EXECUÇÃO FINANCEIRA
2002	Planejamento, Gestão e Finanças	1.665	1.565	0,94
2417	Remuneração de Pessoal Ativo e Encargos Sociais	5.550	5.814	1,05
2420	Auxílio Transporte e Alimentação	0	0	0
2427	Tecnologia da Informação	145	114	0,79
2018	Desenvolvimento e Capacitação do Servidor	63	242	3,84
4262	Assistência a Municípios em Calamidade ou em Situação de Emergência	1.449	3.190	2,20
4679	Capacitação de Agentes do Sistema Estadual de Defesa Civil	50	2	0,04
4271	Proteção Governamental a Autoridades e Segurança Física dos Palácios	5.451	7.694	1,41
TOTAL		14.373	18.621	//////////

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 7

Demonstrativo de calculo dos indicadores de eficácia em 2009

P/A/OE	DESCRIÇÃO	META PREVISTA	META EXECUTADA	INDICADOR DE EFICÁCIA
2002	Planejamento, Gestão e Finanças	-0-	-0-	-0-
2417	Remuneração de Pessoal Ativo e Encargos Sociais	72	74	1,03
2420	Auxílio Transporte e Alimentação	-0-	-0-	-0-
2427	Tecnologia da Informação	-0-	-0-	-0-
2018	Desenvolvimento e Capacitação do Servidor	62	24	0,39
4262	Assistência a Municípios em Calamidade ou em Situação de Emergência	1.178	1,256	1,07
4679	Capacitação de Agentes do Sistema Estadual de Defesa Civil	538	842	1,57
4271	Proteção Governamental a Autoridades e Segurança Física dos Palácios	-0-	-0-	-0-
INDICADOR DE EFICÁCIA GLOBAL				1,01

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 8
Demonstrativo de calculo dos indicadores de eficiência em 2009

P/A/OE	DESCRIÇÃO	INDICADOR DE EXECUÇÃO FINANCEIRA	INDICADOR DE EFICÁCIA	INDICADOR DE EFICIÊNCIA
2002	Planejamento, Gestão e Finanças	0,94	-0-	-0-
2417	Remuneração de Pessoal Ativo e Encargos Sociais	1,05	1,03	0,98
2420	Auxílio Transporte e Alimentação	0	-0-	-0-
2427	Tecnologia da Informação	0,79	-0-	-0-
2018	Desenvolvimento e Capacitação do Servidor	3,84	0,39	0,10
4262	Assistência a Municípios em Calamidade ou em Situação de Emergência	2,20	1,07	0,48
4679	Capacitação de Agentes do Sistema Estadual de Defesa Civil	0,04	1,57	39,13
4271	Proteção Governamental a Autoridades e Segurança Física dos Palácios	1,41	-0-	-0-
INDICADOR DE EFICIENCIA GLOBAL				10,17

Fonte: Dados da pesquisa

APÊNDICE C – Demonstrativo de cálculo da execução financeira e os indicadores de eficiência e eficácia no ano de 2010

TABELA 9
Demonstrativo de calculo da execução financeira em 2010

P/A/OE	DESCRIÇÃO	DESPESA FIXADA p/1000	DESPESA REALIZADA P/1.000	COEFICIENTE DE EXECUÇÃO FINANCEIRA
2002	Planejamento, Gestão e Finanças	1.497	2.037	1,36
2417	Remuneração de Pessoal Ativo e Encargos Sociais	6.224	6.828	1,10
2420	Auxílio Transporte e Alimentação	-0-	0	-0-
2427	Tecnologia da Informação	127	103	0,81
2018	Desenvolvimento e Capacitação do Servidor	50	13	0,26
4262	Assistência a Municípios em Calamidade ou em Situação de Emergência	1.330	1.139	0,86
4679	Capacitação de Agentes do Sistema Estadual de Defesa Civil	40	3	0,08
4271	Proteção Governamental a Autoridades e Segurança Física dos Palácios	4.670	7.256	1,55
	TOTAL	13.938	17.379	//////////

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 10
Demonstrativo de calculo dos indicadores de eficácia em 2010

P/A/OE	DESCRIÇÃO	META PREVISTA	META EXECUTADA	INDICADOR DE EFICÁCIA
2002	Planejamento, Gestão e Finanças	-0-	-0-	-0-
2417	Remuneração de Pessoal Ativo e Encargos Sociais	71	75	1,06
2420	Auxílio Transporte e Alimentação	-0-	-0-	-0-
2427	Tecnologia da Informação	-0-	-0-	-0-
2018	Desenvolvimento e Capacitação do Servidor	23	14	0,61
4262	Assistência a Municípios em Calamidade ou em Situação de Emergência	578	456	0,79
4679	Capacitação de Agentes do Sistema Estadual de Defesa Civil	606	610	1,01
4271	Proteção Governamental a Autoridades e Segurança Física dos Palácios	1	1	1,00
	INDICADOR DE EFICÁCIA GLOBAL			0,89

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 11
 Demonstrativo de calculo dos indicadores de eficiência em 2010

P/A/OE	DESCRIÇÃO	INDICADOR DE EXECUÇÃO FINANCEIRA	INDICADOR DE EFICÁCIA	INDICADOR DE EFICIÊNCIA
2002	Planejamento, Gestão e Finanças	1,36	-0-	-0-
2417	Remuneração de Pessoal Ativo e Encargos Sociais	1,10	1,06	0,96
2420	Auxílio Transporte e Alimentação	-0-	-0-	-0-
2427	Tecnologia da Informação	0,81	-0-	-0-
2018	Desenvolvimento e Capacitação do Servidor	0,26	0,61	2,34
4262	Assistência a Municípios em Calamidade ou em Situação de Emergência	0,86	0,79	0,92
4679	Capacitação de Agentes do Sistema Estadual de Defesa Civil	0,08	1,01	13,42
4271	Proteção Governamental a Autoridades e Segurança Física dos Palácios	1,55	1,00	0,64
INDICADOR DE EFICIENCIA GLOBAL				3,66

Fonte: Dados da pesquisa

APÊNDICE D – Demonstrativo de cálculo da execução financeira e os indicadores de eficiência e eficácia no ano de 2011

TABELA 12
Demonstrativo de calculo da execução financeira em 2011

P/A/OE	DESCRIÇÃO	DESPESA FIXADA p/1000	DESPESA REALIZADA P/1.000	COEFICIENTE DE EXECUÇÃO FINANCEIRA
2002	Planejamento, Gestão e Finanças	1.274	1.713	1,34
2417	Remuneração de Pessoal Ativo e Encargos Sociais	7.721	7.204	0,93
2420	Auxílio Transporte e Alimentação	-0-	-0-	-0-
2427	Tecnologia da Informação	125	116	0,93
2018	Desenvolvimento e Capacitação do Servidor	50	271	5,42
4262	Assistência a Municípios em Calamidade ou em Situação de Emergência	1.089	2.895	2,66
4679	Capacitação de Agentes do Sistema Estadual de Defesa Civil	40	14	0,35
4271	Proteção Governamental a Autoridades e Segurança Física dos Palácios	3.985	10.279	2,58
	TOTAL	14.284	22.492	///////

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 13
Demonstrativo de calculo dos indicadores de eficácia em 2011

P/A/OE	DESCRIÇÃO	META PREVISTA	META EXECUTADA	INDICADOR DE EFICÁCIA
2002	Planejamento, Gestão e Finanças	-0-	-0-	-0-
2417	Remuneração de Pessoal Ativo e Encargos Sociais	73	73	1,00
2420	Auxílio Transporte e Alimentação	-0-	-0-	-0-
2427	Tecnologia da Informação	-0-	-0-	-0-
2018	Desenvolvimento e Capacitação do Servidor	19	11	0,58
4262	Assistência a Municípios em Calamidade ou em Situação de Emergência	879	700	0,80
4679	Capacitação de Agentes do Sistema Estadual de Defesa Civil	682	1.001	1,47
4271	Proteção Governamental a Autoridades e Segurança Física dos Palácios	1	1	1,00
	INDICADOR DE EFICÁCIA GLOBAL			0,97

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 14
 Demonstrativo de calculo dos indicadores de eficiência em 2011

P/A/OE	DESCRIÇÃO	INDICADOR DE EXECUÇÃO FINANCEIRA	INDICADOR DE EFICÁCIA	INDICADOR DE EFICIÊNCIA
2002	Planejamento, Gestão e Finanças	1,34	-0-	-0-
2417	Remuneração de Pessoal Ativo e Encargos Sociais	0,93	1,00	1,07
2420	Auxílio Transporte e Alimentação	-0-	-0-	-0-
2427	Tecnologia da Informação	0,93	-0-	-0-
2018	Desenvolvimento e Capacitação do Servidor	5,42	0,58	0,11
4262	Assistência a Municípios em Calamidade ou em Situação de Emergência	2,66	0,80	0,30
4679	Capacitação de Agentes do Sistema Estadual de Defesa Civil	0,35	1,47	4,19
4271	Proteção Governamental a Autoridades e Segurança Física dos Palácios	2,58	1,00	0,39
INDICADOR DE EFICIENCIA GLOBAL				1,21

Fonte: Dados da pesquisa