

FACULDADES INTEGRADAS DE CARATINGA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Ana Paula Lima Barbosa
Miriam Aparecida Andrade

**PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO NAS
PREFEITURAS A E B**

CARATINGA

2011

Ana Paula Lima Barbosa
Miriam Aparecida Andrade

PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO NAS PREFEITURAS A E B

Monografia apresentada à banca examinadora da Faculdade de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Caratinga, como exigência de obtenção parcial para colação de grau de Bacharelado em Ciências Contábeis, sob a orientação do professor José Carlos de Souza.

CARATINGA

2011

Ana Paula Lima Barbosa
Miriam Aparecida Andrade

PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO NAS PREFEITURAS A E B

A monografia intitulada **PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO NAS PREFEITURAS A e B** pelas alunas Ana Paula de Lima Barbosa e Miriam Aparecida Andrade, foi aprovada por todos os membros da banca examinadora e aceita pelo curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Caratinga- FIC, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel De Ciências Contábeis.

Aprovada em 17 de dezembro de 2011.

ORIENTADOR

EXAMINADOR

EXAMINADOR

AGRADECIMENTOS

A Deus, pois sem suas bênçãos não seria possível a concretização de mais uma etapa de minha vida...

Aos meus pais, que me ensinaram o valor de um sonho e me deram apoio e estrutura para buscá-lo.

Aos meus irmãos, que sempre estiveram ao meu lado em todas as etapas da minha vida.

A toda minha família que sempre me acompanharam e incentivaram nos momentos mais difíceis.

Ana Paula Lima Barbosa

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus que é meu Criador, pela oportunidade e privilégio que me foi dado em compartilhar tamanha experiência e, ao frequentar este curso perceber e atentar para a relevância de temas que não faziam parte em profundidade da minha vida.

Seguidamente agradeço aos meus três filhos, Saimon, Shamaronny e Guilherme por se constituírem diferentemente em quando pessoas, igualmente belos e admiráveis em essência, estímulos que me impulsionaram a buscar vida nova a cada dia, meus agradecimentos por terem aceitado se privar de minha companhia pelos estudos, concedendo a mim a oportunidade de me realizar ainda mais.

Aos meus pais Dorvalino e Maria que me deram muito apoio nos momentos mais difíceis da minha vida, enfim a toda minha família, também quero dedicar ao meu companheiro Abiner que sempre que eu pensava em desistir, ele me dava força para continuar, sendo uma pessoa especial na minha vida e que me ensinou muitas coisas e que uma delas foram que por mais que o caminho esteja difícil e doloroso, devo prosseguir pois lá na frente quando este caminho estiver no final, olharei para trás e me sentirei vitoriosa, obrigada por sempre estar ao meu lado me ajudando em todos os sentidos.

Aos meus professores que me ensinaram que por mais que achamos que o nosso conhecimento já esta bem profundo , estamos enganados pois o conhecimento é algo que esta sempre se renovando.

Finalmente aos colegas de classe pela espontaneidade e alegria na troca de informações e materiais uma rara demonstração de amizade e solidariedade, e também as colegas de trabalho que sempre me ajudaram sem medir esforços.

Obrigada a todos.

Miriam Aparecida Andrade Silva

“Posso não concordar com nenhuma das palavras que você disser, mas defenderei até a morte o direito de você dizê-las.”

Voltaire

Ao nosso orientador Coronel José Carlos, pelo ensinamento, apoio, dedicação e encorajamento contínuos no auxílio a concretização dessa monografia.

À professora Edna, pelas orientações que nos possibilitou o desenvolvimento do trabalho.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
1. CONTROLE INTERNO	11
1.1 Conceito.....	11
1.2 Princípios Do Controle Interno	12
1.3 Objetivos Do Controle Interno	14
1.4 Limitações Do Sistema De Controle Interno.....	15
1.5 Avaliação Do Controle Interno.....	16
1.6 A Estruturação Do Sistema De Controle Interno	16
1.7 Instrumentos De Controle E A Formação Estrutural Do Sistema De Controle Interno.....	17
2. O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	21
2.1 Aspectos Legais	21
2.2 Formas de Controle Interno na Administração Pública.....	23
2.3 Implantação do Sistema de Controle Interno e a Função do Controlador Geral.....	24
2.4 Responsabilidade dos Agentes	26
2.4.1 Normas de conduta dos agentes do controle interno	27
3. METODOLOGIA	29
4. ESTUDO DE CASO	31
CONCLUSÃO	36
REFERÊNCIAS	38
ANEXO A – Questionário Aplicado Na Prefeitura A	40
ANEXO B – Questionário Aplicado Na Prefeitura B	43

INTRODUÇÃO

Num primeiro momento cabe-nos trazer a tona um conceito de administração pública, que segundo Meirelles pode ser assim entendida:

Em sentido formal é o conjunto de órgãos instituídos para a consecução dos objetivos do governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício o da coletividade. Numa visão global, a administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado pré-ordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. (MEIRELLES, 2004, p.64)

Continua o autor (p.84): “Administração Pública, portanto, é a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do direito e da moral, visando ao bem comum”.

A Administração Pública diferencia-se da administração na iniciativa privada pela subordinação compulsória aos princípios constitucionais básicos, ligados à administração pública conhecidos por LIMPE, ou seja, da legalidade, moralidade, impessoalidade ou finalidade, publicidade, eficiência, além de estar atrelado aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público. Logo, impossível que se compare a Administração Pública e aquela praticada na iniciativa privada. A título de exemplo pode-se citar a necessidade de licitação existente na administração pública o que fatalmente fará com que seus processos sejam mais morosos. (CAVALHEIRO, 2007. p.26).

O controle interno faz parte da administração pública e pode ser assim conceituado: “O controle interno compreende o plano de organização de 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 seguimentos das políticas executivas prescritas” (GLOCK, 2007. p.19).

Ao somatório das atividades de controle, exercidas no dia-a-dia e permeadas ao longo da estrutura organizacional, buscando assegurar a salvaguarda dos ativos, a busca da eficiência operacional, o cumprimento das normas leis e

regulamentares, etc., pode-se chamar de sistema de controle interno. (GLOCK, 2007. p.21)

Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo sobre seu pessoal e atos administrativos praticados. Importante ressaltar que a matéria aqui tratada também encontra respaldo nas Leis Orgânicas Municipais e na Lei Federal nº 4.320-64, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (CAVALHEIRO, 2007. p.29)

Diante disso questiona-se: como os procedimentos de controle interno realizado nas prefeituras influenciam seus desempenhos operacionais?

O objetivo da presente pesquisa está pautado em analisar a influência dos procedimentos de controle interno das prefeituras nos seus desempenhos operacionais. Bem como, Identificar as principais atividades desenvolvidas pelo setor de controle interno; descrever a estrutura de controle interno das prefeituras; analisar as relações entre o controle interno e os demais setores das prefeituras e inferir sobre o desenvolvimento das atividades de controle interno

A função precípua do Sistema de Controle Interno é dar cumprimento às metas traçadas pela lei que o criou, priorizando a fiscalização de atos do próprio executivo. Nada impede, porém, que fiscalize a legalidade de atos praticados por componentes da Câmara de Vereadores e de integrantes da administração indireta do município e que proponha medidas cabíveis às autoridades responsáveis, tanto em sede administrativa quanto em sede judicial. (BOTELHO, 2010. p.22)

Controlar significa colacionar o que foi feito com um padrão, com o que deveria ser feito, considerando a necessidade de conhecimento daquilo que ocorre no Município, não com conhecimento empírico, embasada unicamente na experiência, mas, sim, voltado para técnicas modernas de administração, como planejamento e gestão. (NETO, 2001. p. 159)

Além de servir como forma de fiscalização, os controles internos têm por objetivo realizar a prevenção dos atos públicos, pois dão ao gestor público a tranquilidade de estar informado da legalidade dos atos de administração que estão sendo praticados, da viabilidade ou não do cumprimento das diretrizes e metas estabelecidas pela administração. Em suma, os controles internos dão a

possibilidade de desempenhar, verdadeiramente, a função de “gestor dos negócios públicos”. (PELEIAS, 2002. p.59)

Um bom sistema de controle interno é sinônimo de “boa administração”, que também é o objetivo de todo gestor público. O gerenciamento do patrimônio público exige um eficiente Sistema de Controle Interno. (BOTELHO, 2010. p.19).

A metodologia a ser aplicada para a realização da pesquisa será constituída pela aplicação de questionários nas prefeituras A e B, a fim de verificar como realizam os procedimentos de controle interno.

1. CONTROLE INTERNO

1.1 Conceito

O controle interno não é, fundamentalmente, um complexo sistema de rotinas e procedimentos burocráticos. A arte e a sensibilidade do administrador habitam justamente na competência de inserir sistemas de controle que proporcione uma relação custo-benefício adequada e suportável pela empresa.

Deste modo, para que o controle seja bem sucedido é necessário, um bom sistema de informação com o objetivo de identificar o que verdadeiramente deve ser efetivado na entidade e qual a melhor decisão a ser tomada.

O AICPA, (American Institute of Certified Public Accountants) , por meio do Relatório Especial da Comissão de Procedimentos de Auditoria, define:

O Controle Interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Segundo os autores Boynton,W.C.; Johnson,R.N.; Kell,W.G., (2002, p. 113) temos a seguinte definição:

Controles Internos: são um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:

- confiabilidade de informações financeiras;
- obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis;
- eficácia e eficiência de operações.

Já para Glock (2007. p.18) controle interno pode ser assim definido: “são controles executados pelas diversas unidades da estrutura organizacional. Contrapõe-se aos controles externos.”

Continua o autor com a conceituação sobre a temática:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotadas pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão política traçada pela administração.

Diante desses conceitos, verifica-se que o controle interno abarca todas as atividades e rotinas, de natureza contábil e administrativa, com o desígnio de organizar a empresa de tal forma que seus colaboradores entendam, acatem e façam cumprir as políticas delineadas pela administração; os ativos tenham sua integridade resguardada; e por fim que, todas as operações da empresa sejam adequadamente registradas nos registros contábeis estando em conformidade com as demonstrações financeiras.

1.2 Princípios do Controle interno

Os princípios e fundamentos do controle interno dizem respeito ao controle interno de modo geral, seja na administração pública ou privada.

Importante ressaltar que não são invariáveis, podendo diferir de uma empresa para outra dependendo do seu ramo de participação no mercado e tem a necessidade de ser estabelecido dentro de sua realidade e estrutura. É responsabilidade da administração, a consignação e a manutenção do sistema de controle interno apropriando às atividades desenvolvidas pela empresa.

Para Sá (1993, p. 112), são considerados princípios fundamentais:

- a) Existência de um plano de organização com uma adequada distribuição de responsabilidades;
- b) Regime de autorização e de registros capazes de assegurar um controle contábil sobre os investimentos, financiamentos e sistemas de resultados da empresa (custos e receitas), ou de metas das instituições (orçamentos);
- c) Zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele atribuídas;
- d) Qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado.

Os princípios referente à administração pública se estendem aos obrigatórios à toda administração, citados anteriormente, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, trazidos pelo artigo 37 da Constituição Federal que assim estabelece:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte
[...]

Além desse Botelho (2010, 35/36) elenca outros princípios que devem ser obedecidos pela administração pública no que concerne ao controle interno:

- Princípio do interesse público: toda e qualquer despesa da Administração deverá observar o interesse da coletividade;
- Princípio da economicidade: este princípio visa a redução de custos nos serviços públicos;
- Princípio da celeridade: este princípio tem tudo a ver com a atuação do controle interno, pois trata-se de redução do tempo nos procedimentos administrativos, tornando a administração mais ágil e eficiente em decorrência do tempo, devendo ser propostos procedimentos que são possíveis de serem cumpridos, evitando o travamento da máquina administrativa.
- Princípio da razoabilidade: visa as tomadas de decisões ponderadas, visando ao melhor resultado, buscando a razão, as compensações e benefícios para a municipalidade.
- Princípio da proporcionalidade: as decisões devem ser tomadas de forma equilibrada, ou seja, casos ou atos similares devem receber o mesmo tratamento por parte da Administração Pública. Os membros do controle interno devem manter a imparcialidade nas suas decisões.
- Princípio da isonomia: estabelece a desigualdade entre os naturalmente desiguais, buscando obter a igualdade fomal. Isto significa que se considerarão as desigualdades peculiares a cada caso.
- Princípio da probidade administrativa: probidade decorre do probó, ou seja, honesto.
- Princípio da ampla defesa: o inciso LV, do art. 5º da Constituição Federal tornou-se indiscutível este princípio, conferindo os meios e recursos a ele inerentes, bem como o princípio do contraditório, em qualquer processo administrativo.

1.3 Objetivos do controle interno

O sistema de controle interno de uma empresa é a combinação de políticas, procedimentos, sistemas operacionais, de informação e outros instrumentos mantidos pela administração.

Para Attie (2000, p.114):

Um sistema de controle interno bem desenvolvido pode incluir o controle orçamentário, custos-padrão, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programas de treinamento de pessoal e, inclusive, auditoria interna. Pode também, por conveniência, abranger atividades em outros campos, como, por exemplo, estudo de tempos e movimentos, e controle de qualidade.

No momento em que se desenvolve um sistema de controle interno, as empresas devem objetivar que este apresente as características a seguir relacionadas, conforme Attie (2000, p.115/116):

- Confiabilidade – proporcionar o alcance de informações corretas para executar suas operações. As informações estão absolutamente ligadas às decisões que a administração pretende tomar;
- Tempestividade – as informações devem ser atuais e exatas, pois são indispensáveis no momento da tomada de decisões;
- Salvaguarda de ativos – os ativos de uma organização demonstram o aproveitamento de seus recursos, desse modo, compreende-se que tem a obrigação ser resguardados de qualquer ato que venha prejudicá-los. Compreendem-se ativos, como físicos (estoques, imobilizado), e não físicos (contas e receber, direitos);
- Otimização no uso de recursos – tanto quanto possível, deve-se a duplicação de esforços na execução das atividades e desestimular o uso de modo incompetente dos recursos da empresa;
- Prevenção e detecção de roubos e fraudes – não é admissível na atividade empresarial, também não em outras atividades, eventos como roubos, fraudes e outras ações de natureza escusa.

No que tange à administração pública o controle interno tem ainda outros objetivos, conforme dispõe o IBRAP- Instituto Brasileiro de Administração Pública:

- Salvar os interesses econômicos, patrimoniais e sociais da municipalidade;
- Prevenir e detectar fraudes e erros ou situações de desperdícios, práticas administrativas abusivas, antieconômicas ou corruptas e outros de caráter ilícito;
- Precisar e dar confiabilidade aos informes e relatórios contábeis financeiros e operacionais;
- Assegurar o acesso aos bens e informações e que a utilização desses ocorra com a autorização de seu responsável;

- Estimular a eficiência operacional, sugerindo formas eficazes e instituindo procedimentos através de seu responsável;
- Dar qualidade às políticas existentes, conjugar os objetivos da organização;
- Garantir que as transações sejam realizadas com observância ao princípio da legalidade;
- Assegurar o cumprimento de leis, regulamentos e diretrizes da organização;
- Salvar o ativo e assegurar a legitimidade do passivo;
- Assegurar a revisão da Legislação Municipal, conforme ordenamento jurídico atualizado;
- Assegurar que todas as transações sejam válidas, registradas, autorizadas, valorizadas corretamente, classificadas corretamente, lançadas e totalizadas corretamente;
- Adotar quaisquer outros procedimentos para o bom desempenho das funções da Intuição. (2010, p.21)

1.4 Limitações do sistema de controle interno

No cenário atual, de forte concorrência, o sistema de controle interno é necessário e de fundamental importância para o sucesso das organizações, no entanto apresenta limitações e está sujeito a distorções e falhas decorrentes do mau entendimento das instruções ou informações.

Quando se fala que a empresa conserva um bom controle interno, não quer dizer que a mesma esteja liberada da existência de fraudes, na IBRACON, (1988, p. 324), são citadas as seguintes limitações:

- A exigência usualmente imposta pela administração de que um controle seja eficiente em relação a seu custo, ou seja, que o custo de um procedimento de controle não seja desproporcional em relação à perda potencial, resultante de fraude ou de erro.
- O fato de que a maior parte dos controles tende a ser direcionada para cobrir transações conhecidas e rotineiras e não as eventuais (transações fora do comum).
- O potencial de erro humano por desleixo, distração, falha de julgamento ou má interpretação de instruções.
- A possibilidade de se escapar a controles por meio de conluio, seja com terceiros ou com membros da organização.
- A possibilidade de que um funcionário responsável por determinado controle possa abusar de sua responsabilidade (exemplo: um membro da administração poderia passar por cima de determinado controle).
- A possibilidade de que os procedimentos poderão tornar-se inadequados em vista de mudanças nas condições, bem como a observância dos procedimentos poderá deteriorar-se.

Segundo Crepaldi (2002, p.52) na aplicação dos procedimentos de controle interno, podem ocorrer falhas ou distorções resultantes de entendimento precário das instruções, erros de juízo, descuidos ou outros fatores humanos.

1.5 Avaliação do controle interno

Para avaliar o sistema de controle interno, é imperioso que se conheça o funcionamento do sistema, os princípios e metodologia adotados e a rotina operacional da empresa.

Segundo Almeida (1996, p. 60), a avaliação do sistema de controle interno compreende:

- Determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer;
- Verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades;
- Analisar as fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades, a fim de determinar natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- Emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema

Nota-se em diversas vezes o sistema de controle interno adotado não cumpre sua finalidade devido à finalidade de economia de recursos ou a uma implantação inacabada e sem acompanhamento, vindo com isso a se tornar inútil.

A falta de um melhor conhecimento do que vem a ser o controle interno acaba por contribuir para que o sistema adotado não cumpra a finalidade proposta.

1.6 A Estruturação do sistema de controle interno

O sistema de controle interno, tem por desígnio fazer com que as atividades da administração sejam completas, revelando-se como enorme instrumento de gestão.

Deve o sistema de controle interno ser desempenhado dentro da própria estrutura do órgão controlado, através de procedimentos e atividades intersetoriais (de colaboração), com vistas à concretização competente do sistema e que a gestão da coisa pública, não sofra lesões.

A metodologia de estruturação do sistema de controle interno é essencial para o bom desenvolvimento das atividades de controle a ele intrínseco, pois com uma estrutura interna coesa será admissível o exercício eficaz dos objetivos de controle e a correção de eventuais irregularidades ou falhas. (CASTRO, 2007. p.19)

Para a ordenação metodológica deste sistema, é imprescindível, pois, que se formate uma premissa estrutural, que suporte toda delimitação deste sistema e que sirva de base para a execução das formas de controle admissíveis dentro do órgão controlado. (CASTRO, 2007. p.19)

Dessa forma, o sistema de controle pode ser visto sob o prisma objetivo, através de uma visão estrutural pura de controle, ponderadas sua organização administrativa dentro do ente controlado; e subjetivo, considerando as pessoas responsáveis pelo controle e suas características principais. Com estas duas premissas, objetiva e subjetiva, é admissível uma delimitação básica de controle aplicável a qualquer esfera de governo ou poder. (CASTRO, 2007. p.19)

1.7 Instrumentos de Controle e a Formatação Estrutural do Sistema de Controle Interno

O sistema de controle interno deve ser estabelecido através de diversas etapas preordenadas e que reverenciem o objetivo central do sistema, a saber: a eficiência do controle.

Dessa maneira, devem ser estipuladas regras seqüenciais que admitam a regência de um sistema de controle interno eficaz, pois tais regras demarcarão os instrumentos deste sistema e a probabilidade de uso prático de tais instrumentos quando constatada alguma falha ou irregularidade.

São algumas destas regras que permitem a regência do sistema de controle e o implemento efetivo de seus instrumentos:

Para Castro (2007. p.25) podem ser assim entendidas:

A pormenorização de todas as competências do ente controlado, detalhando as inúmeras atribuições contábeis, fiscais, operacionais, orçamentárias e patrimoniais, por meio de:

- a) fluxograma completo e *check list* da organização estrutural da instituição com suas respectivas competências e atividades;
- b) a delimitação de atribuições de cada órgão responsável pelo controle e sua colaboração com o órgão central;
- c) levantamento e planejamento dos gastos com pessoal da equipe técnica de controle e a disponibilidade de recursos;
- d) determinação da independência de cada órgão controle interno e seu relacionamento com o órgão central do sistema.

Para Guerra (2005, p.196) o estudo do potencial de risco da instituição, ou seja, averiguação do "*grau de vulnerabilidade*" da Administração no que diz respeito

ao desperdício e má administração do recurso público, fazendo com que pelo menos três aspectos fossem considerados:

- a) o contexto local do controle, ou seja, o ambiente em que o controle está inserido e influências ambientais no resultado almejado;
- b) risco da atividade, considerado aquele risco decorrente de desperdícios, fraudes ou irregularidades e o estudo do impacto desta perda inerente à atividade de controle;
- c) verificação prévia dos controles e métodos internos de repressão de ilegalidades e fraudes e sua adequação estrutural com o implemento do sistema de controle.

O autor continua com o posicionamento de que deve haver também, conforme o caso, uma revisão detalhada do sistema de controle interno, com vistas à verificação de se atende aos requisitos de eficácia e eficiência. É esta revisão que determinará se o sistema funciona de acordo com os objetivos predeterminados, considerado o potencial de risco da Instituição. Para tal, deve-se:

- a) identificar e documentar todos os atos diários realizados na atividade administrativa;
- b) avaliar os órgãos responsáveis pelo controle interno e adequar seus procedimentos aos objetivos pretendidos, inclusive em relação ao excesso de controle;
- c) analisar as informações relativas aos resultados obtidos no exercício do controle, identificando as falhas e irregularidades existentes e apontando suas correções. (Guerra 2005, p.198)

Deve existir também uma cultura à preparação de relatórios gerenciais de controle que aceitem a análise das deficiências do controle, ou mesmo, a segurança e o benefício que ajustou ao ente controlado. (ANDRADE, 1989, p.126)

Os relatórios com vistas à apuração da eficácia e efeito do sistema de controle interno aceita a avaliação da maturidade obtida pelo órgão de controle interno, consentindo uma análise da extensão, propriedade e deste controle, o que poderá, até mesmo, auxiliar um eventual futuro procedimento de auditoria interna. (ANDRADE, 1989, p.126)

Nesse sentido, aduz Guerra:

A documentação, contendo as informações referentes aos diversos procedimentos, de acordo com cada setor administrativo, trará o levantamento dos mecanismos utilizados, evidenciados através de: a) questionários – compostos de séries de questões específicas para cada setor, descrevendo os principais aspectos do sistema de controle; b) descrições – é a narrativa de todos os mecanismos de controle e dos resultados alcançados; c) fluxogramas – é a demonstração, condensada em

gráficos, dos resultados obtidos pelo sistema de controle. [...] O questionário é, a nosso ver, a forma detentora do maior grau de confiabilidade na obtenção dos resultados alcançados, sendo sua confecção elaborada de forma técnica, elencando as questões principais de cada setor. Dessa forma, eleva-se a possibilidade de detecção de desvios ou falhas por simples análise das respostas lançadas na documentação. Ademais, é a espécie que propicia execuções diferenciadas, garantindo a comparação das respostas obtidas. (GUERRA, 2005, p. 284)

E complementa:

O controle interno será exercido através de instrumentos específicos, isto é, mecanismos e procedimentos que propiciam à Administração Pública alcançar os objetivos previstos, como:

1. Quadro de pessoal – trata-se de condição fundamental à implementação do sistema de controle interno, devendo estar previsto para todos os níveis profissionais.

2. Políticas organizacionais – devem ser específicas e estar definidas expressamente, isto é, através de publicação própria, além de amplamente divulgadas. Devem estar em conformidade com as normas aplicáveis, sendo periodicamente revisadas e remanejadas, quando for o caso;

3. Normas de procedimento de qualidade e avaliação – amplamente divulgadas em toda Administração;

4. Manual de procedimentos – deve ser elaborado de forma simples, contendo informações acerca das ações mais econômicas e eficientes, estabelecendo o momento de revisão das tarefas, realizada por agentes que não tenham participado da execução original;

5. Rotinas internas – devem ser compostas de formulários internos e externos; instruções para o preenchimento e distribuição dos formulários, sistema de autorização de transações e operações, chancela do responsável em todos os procedimentos, evidenciando-se a execução, dentre outros;

6. Relatórios internos – desenvolvidos a partir da definição de competência de cada setor ou agente e confeccionados de maneira simples, clara e tempestiva;

7. Responsabilidade – deve ser definida de forma expressa, relativamente a cada agente ou setor, e conhecida via manuais internos;

8. Integração do sistema – por tratar-se de um complexo de ações, o sistema deve ser desenvolvido de forma integrada, levando a um fluxo de realização de

tarefas onde um determinado setor seja controlado por outro. (GUERRA, 2005, p.285)

2. O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

2.1 Aspectos Legais

Na Administração empresarial o controle é exercido e imposto pelo empresário, enquanto na Administração Pública a função controle é exercida em decorrência de exigências legais.

A importância do controle na Administração Pública brasileira passou a ser destacada, principalmente, com a Reforma Administrativa de 1967, consoante o artigo 6º. do Decreto-lei nº. 200/67, que coloca o controle, ao lado do planejamento, entre os cinco principais princípios fundamentais que norteiam a atividade pública. (ANDRADE,2002, p.112)

Art. 6º As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:

I - Planejamento.

II - Coordenação.

III - Descentralização.

IV - Delegação de Competência.

V - **Contrôle**.

A Lei nº. 4.320/64 estabeleceu que o controle da execução orçamentária e financeira da União, Estados, Municípios e Distrito Federal serão desempenhados pelos Poderes Legislativo e Executivo, mediante controles internos e externos, respectivamente..

Art. 1º Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal.

Tal entendimento foi reafirmado pelo artigo nº. 70, da Constituição Federal Brasileira, de 1988.

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

Nos termos do artigo 75, da Lei nº. 4.320/64, o desígnio do controle da execução orçamentária abrangerá a legalidade dos atos de que procedam a arrecadação da receita ou a realização da despesa; o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; o cumprimento do programa de trabalho, proclamado em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Art. 75. 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.

No âmbito governamental, portanto, podem-se apontar dois tipos de controles que são executados na Administração Pública: controles externo e interno. O interno quando exercido dentro da própria administração, ou seja, por agentes do mesmo poder; e o externo exercido por órgãos independentes desse poder.(PIRES, 2002. p.159)

Ainda, a Constituição Federal de 1988, artigo 74 aduz a necessidade de realização do controle.

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

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

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

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

Indo de encontro ao disposto na Lei Maior de nosso ordenamento jurídico a Lei Complementar 101/00 (LRF), também estabelece a necessidade de realização do controle interno na Administração Pública.

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

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Em comento ao dispositivo citado Reis (2003:166) assevera que “é através do exercício pleno do controle evitar que as entidades governamentais desperdicem os recursos que lhes são oferecidos pela sociedade, e se endividem mais do que o seu próprio lastro financeiro permite”.

A aludida legislação aumentou e aperfeiçoou a ação do controle substantivo. A procura pela eficácia na gestão pública brasileira e pelo equilíbrio fiscal nas contas públicas ganhou impulso no início de 1993, passando os governantes a terem uma preocupação maior com o Controle na Administração Pública o que da a entender que precisam estar firmes, tendo em vista a importância do controle das finanças públicas nacionais.

2.2 Formas de Controle Interno na Administração Pública

O controle interno pode manifestar-se de diversas formas, conforme demonstraremos a seguir:

Em conformidade com Botelho o controle interno poderá ser preventivo ou prévio.

É prévio que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisitos para sua eficácia, exercido a partir da projeção dos dados reais e a comparação dos restados prováveis com aqueles que se pretende alcançar.

O controle prévio deve ser exercido mediante a emissão de parecer do Sistema de Controle interno, nos casos em que for exigido. (2010, p.31)

Ainda, poderá ser o controle concomitante ou sucessivo. Recebe esse nome por poder incidir, no momento do ato ou após esse.

Essa forma de controle ocorre no momento da celebração de atos administrativos tais como: contratos, convênios e compras diretas, ficando o Controle Interno responsável pela demonstração da legalidade e regularidade das despesas nos termos da legislação vigente, sendo facultado a qualquer cidadão ou qualquer das partes interporem recursos quando verificadas irregularidades na sua celebração.

Os processos licitatórios são exemplos claros da necessidade desta forma de controle. O §2º do art. 113 da Lei 8.666/93 determina:

Art. 113. O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei será feito pelo Tribunal de Contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto.

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

Tem-se, ainda o controle subsequente ou corretivo, que é efetivado após a conclusão do ato controlado, visando corrigir eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia. Esta forma de controle tem um intuito punitivo, considerando que o ato já ocorreu. Se for possível sua correção, deverá ser recomendada; caso isso não seja possível, deverá solicitar a restituição dos prejuízos provocados ao erário, mediante instauração de processo administrativo. (BOTELHO, 2010, p.32)

2.3 Implantação do sistema de controle interno e a função do controlador geral.

O primeiro ato de quem vai implantar um Sistema de Controle Interno, deverá ser uma pesquisa em toda legislação, seja em âmbito federal, estadual ou municipal, atentando ao que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal e as Instruções Normativas dos Tribunais de Conta.

A Lei que constituir o Sistema de Controle Interno, fundamentalmente, deverá encarar as condições indispensáveis para a ocupação da função exercida pelo Controlador Geral. (CASTRO, 2007, p.28)

A função de Controlador Geral deve ser desempenhada por servidor possuidor de cargo efetivo na Administração Pública, visto que carecem de algumas garantias para seu exercício. Nesse sentido veja-se:

Importante ressaltar que essas prerrogativas que se concedem aos servidores estatutários não são privilégios pessoais, mas garantias necessárias ao adequado exercício de suas funções estatais, para evitar influências indevidas e desvio de finalidade na atividade do servidor.(BITTENCOURT, 2005, p.75)

Além disso, é de suma importância que esse vínculo seja efetivo, precisa o servidor ocupante da função de controlador gozar da condição de estabilidade no serviço público. A estabilidade jurídica disposta no artigo 41 da Constituição Federal tem como embasamento garantir a prestação de um serviço de forma técnica e impessoal pelo Estado.

Para Cármen Lúcia Antunes Rocha

A estabilidade conjuga o "profissionalismo que deve predominar no serviço público contemporâneo" com a impessoalidade "que impede práticas nepotistas e personalistas na Administração Pública", e conclui que a estabilidade não pode ser considerada uma garantia do servidor, mas, antes, uma segurança para o cidadão. Ela confere estabilidade ao próprio serviço público e à Administração Pública, marcando uma qualidade que dá segurança à sociedade quanto à continuidade das atividades que lhe são essenciais.(1999, p.252)

Não se está a dizer, porém, que deve haver concurso específico para o cargo de Controlador Geral, mas sim, que o ocupante desta função deve ser servidor efetivo e gozar da condição de estabilidade, para que seja independente e possua autonomia gerencial na atividade de controle. (ROCHA, 1999, p.253)

A Constituição da República não atrela a concretização de concurso exclusivo para o cargo de Controlador e, neste sentido, duas considerações revelam-se essenciais, qual seja, o exercício do cargo de Controlador Geral por investidura em Concurso Público ou seu exercício pela concessão de gratificação de função, desde que servidor efetivo e estável no ente controlado. (CASTRO, 2007, p.29)

A investidura deste cargo criado por lei deve ser por concurso público, consoante artigo 37, inciso II, da Constituição da República.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte

II - a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração;

O Controlador investido por concurso público, após três anos de efetivo exercício, consoante o artigo 41 da Constituição da República, gozaria, como visto, de estabilidade. “Art. 41. São estáveis após três anos de efetivo exercício os servidores nomeados para cargo de provimento efetivo em virtude de concurso público.”

Lado outro, tem-se a possibilidade de permissão do exercício por meio de função gratificada, a um servidor estável e efetivo para que seja responsável pelo controle central do ente, sempre atentos ao profissionalismo e impessoalidade que deve prevalecer no serviço público.

Logo, deve-se conjugar os critérios de profissionalismo, impessoalidade, confiança e respeito nas atividades controladas e, principalmente, responsabilização pelo ato objeto de controle.

De modo óbvio o responsável pelo sistema de controle interno, tem a obrigação, como visto ser servidor estável no serviço público e, de preferência, o cargo que ocupa no ente controlado ou sua formação técnica deve ter conexão com as atividades de controle, como por exemplo, ter formação ou desempenhar cargo nas áreas de ciências contábeis, econômicas, jurídicas dentre outros. (CASTRO, 2007, p.29)

2.4 Responsabilidade dos agentes

Os agentes responsáveis pelo controle interno são responsáveis por seus atos. Qualquer responsabilidade atribuída aos servidores deverá ser determinada por Ato Administrativo (Decreto ou Portaria). A determinação oficial atribui

responsabilidades e habilitação para requerer dos demais envolvidos informações pares ao cumprimento do dever; sendo verificada a falta de zelo na execução de suas funções, os servidores são passíveis de penalidades previstas no estatuto dos servidores públicos. (IBRAP, p.14)

2.4.1 Normas de conduta dos agentes do controle interno

Os agentes do Controle Interno deverão possuir identificação especial, não podendo ser impedidos de ter acesso a nenhum setor, departamento, divisão da Administração Pública, seja ela direta ou indireta.

O Sistema de Controle Interno deverá elaborar um plano de ação, dentro do estabelecido pela legislação, a fim de buscar a melhor forma de realizá-lo. Organizar as tarefas, ser pontual em seus compromissos, criar uma agenda possível de ser cumprida, evitar a burocracia dispensável e nunca inventar desculpas por não ter cumprido seu papel são sua obrigação (BOTELHO, 2010, p.174)

O agente de Controle Interno deverá seguir algumas normas baseadas na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 821, de 17.12.1997, que dispõe sobre as normas do profissional auditor independente. As quais são sugeridas por Botelho a seguir:

- Manter sempre o bom humor; não confundir bom humor com irresponsabilidade;
- Criar um canal de comunicação com os demais servidores, deixando claro que são colegas, não inimigos. É preciso ser parceiro na preservação da coisa pública.
- Não fazer julgamentos precipitados;
- Agir com humildade; não com submissão;
- Agir sempre com imparcialidade não deixando influenciar por fatores preconceituosos ou afetivos;
- Não se envolva em festividades particulares com objetivo de criar um canal de suborno ou conluio;
- Respeito os limites de ação do Sistema de Controle Interno., não tente ser juiz, promotor ou vereador de suas ações;
- Ao perceber entraves dos trabalhos por algum servidor passe a estabelecer regras claras, em virtude temporal, comunicando o fato por escrito à autoridade superior, atribuindo-lhe responsabilidades pelo descumprimento do fato;
- Demonstre que o trabalho de fiscalização não tem o objetivo principal de descobrir fraudes, falhas e situações de desperdícios, mas de atestar a legalidade dos atos e fatos;
- Agir cuidadosamente zelando pela conduta e nome do órgão que representa;
- Procure ter informações preliminares da unidade administrativa a ser fiscalizada, a fim de evitar questionamentos irrelevantes;

- Pronunciar-se sobre determinado assunto somente quanto tiver certeza e segurança sobre o que estiver falando. É recomendável manifestar opinião sempre por escrito, através de parecer;
- Padronizar as comunicações internas, criando símbolos e *slogans* apropriados às finalidades do Controle Interno;
- Elaborar papéis de trabalho do Sistema de Controle Interno.

No papel do trabalho do Sistema de Controle Interno está incluída a obrigação de analisar e guardar documentos em via de uso exclusivo do Tribunal de Contas, relativamente a cada mês encerrado.

Ainda, é de suma importância que o Sistema de Controle Interno possua independência funcional, e para tal deve ter além de pessoal qualificado equipamentos que possam atendê-los.

3. METODOLOGIA

A pesquisa se baseou-se nos critérios básicos proposto por Vergara (1998):

Quanto aos fins:

Exploratória

Descritiva

Explicativa

Aplicada

-Quanto aos meios:

Pesquisa de campo

Pesquisa Bibliográfica.

Gil (1999,p.100) define amostra como “subconjunto do universo ou da população, por meio do qual se estabelecem ou se estimam as características desse universo ou população”.

Marconi e Lakatos (2002, p.120), definem amostra como sendo “um subconjunto da população, uma parcela, convenientemente selecionada do universo a ser pesquisado”.

A seleção de amostras é um mecanismo para facilitar o processo de análise e interpretação de dados. Assim, a amostra constitui-se uma forma mais rápida e fácil de analisar características de determinadas populações.

A amostragem pode ser probabilística, aquela que garante o caso na escolha; ou não probabilística, ou seja, aquela que depende exclusivamente do pesquisador para a constituição de amostras. A principal característica da amostragem não probabilística é não fazer o uso de formas aleatórias de seleção de amostras. O que impede a aplicação de certas formulas estáticas utilizadas para estabelecer com precisão a variabilidade e o erro amostral.

Dentre os tipos de amostragem não probabilística temos a amostragem por acessibilidade ou conveniência que é vista como a menos rigorosa de todos os tipos de amostragens. Gil (1999), advoga nesse tipo de amostragem o pesquisador

apenas obtém os elementos a quem tem maior facilidade de acesso, admitindo que eles possam efetivamente representar de forma adequada à população.

Como instrumento de pesquisa será adotado o questionário. Gil (1999) define questionário como uma técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo como objetivo o conhecimento de suas opiniões, crenças , sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas.

4. ESTUDO DE CASO

Diante da importância do controle interno dentro da administração pública, realizou-se a pesquisa junto as prefeituras A e B (em anexo), objetivando averiguar como se dá a realização do controle junto a esses órgãos públicos.

O principal objetivo da pesquisa foi verificar na prática como se procede ao controle interno dentro das prefeituras, confirmando toda a literatura demonstrada.

Viu-se que conforme se verifica da resposta dos questionários (em anexo) tem-se a realização do controle em ambas, viu-se que enquanto na prefeitura A o controle encontra-se bem desenvolvido possuindo estrutura adequada para a realização, na prefeitura B faz-se necessária melhor estruturação para que o controle seja realizado de forma plena e eficaz, demandando o trabalho de uma equipe especializada nesse sentido.

Para SOUZA (2010) a solução para tais mazelas que ocorrem devido a falta de estrutura dos órgãos municipais de controle interno esta sujeito antes de tudo da melhoria da qualificação profissional e, por conseguinte, de uma grande mudança de atitude. Métodos inovadores de controle, que valorizem os funcionários independentemente de quaisquer diferenças, que proporcionem aos envolvidos com o controle público uma sólida visão ética e profissional, comprometidos com a sociedade sem o emprego de meios duvidosos e fraudulentos, contribuirão para reforçar a idéia de que todo servidor público tem sempre um compromisso com a justiça social; e que não bastará apenas apontar as falhas se sua motivação não for justa.

Como demonstrado pela literatura revisada os servidores que exercem a função de controle interno demonstram importante diferencial nesse sentido. Tem-se assim, a necessidade de formação de uma boa equipe e que embora possuam vínculo com a administração devem possuir total independência para a realização das funções.

A prefeitura B não possui agentes efetivos da administração para a realização do controle interno, sendo exercido por funcionários de cargo comissionados designados pela administração. O mesmo ocorre com a prefeitura A. importante salientar que em se tratando de profissionais designados especialmente para a realização do controle, possuem independência e autonomia para fazê-lo.

Essa falta de agentes efetivos para a realização das funções de controle interno, corroboram com o resultado verificado na prefeitura B, visto que os funcionários ali não são independentes para a realização das suas funções.

A eficiência operacional é imprescindível dentro do controle interno. Segundo ATTIE (2000, p.120) reforça que os principais meios que promovem a obtenção de pessoal qualificado são:

- a) Seleção: possibilita a obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas;
- b) Treinamento: possibilita a capacitação do pessoal para a atividade proposta;
- c) Plano de carreira: estabelece a política da empresa ao pessoal quanto às possibilidades de remuneração e promoção, incentivando o entusiasmo e a satisfação do pessoal;
- d) Relatórios de desempenho: compreendem a identificação individual de cada funcionário. Apontam suas virtudes e deficiências, sugerindo alternativas necessárias ao aperfeiçoamento pessoal e profissional;
- e) Relatório de horas trabalhadas: possibilita a administração mais eficiente do tempo despendido pelo pessoal e indica mudanças necessárias ou correção das metas de trabalho;
- f) Tempos e métodos: possibilitam o acompanhamento mais eficiente de execução das atividades e regulam possíveis ineficiências do pessoal.
- g) Custo-padrão: permite acompanhar permanentemente o custo de produção dos bens e serviços produzidos, identificando benefícios e ineficiências do processo de produção;
- h) Manuais Internos: sugerem clara exposição dos procedimentos internos, possibilitando práticas uniformes, normatização e eficiência dos atos que previnem a ocorrência de erros e desperdícios.
- i) Instruções Formais: apontam formalmente as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal entendidos e a possibilidade de cobranças.

Salienta-se que nada adianta dentro do controle interno a administração estar munida de sistemas e relatórios elaborados se o seu material humano não estiver perfeitamente selecionado e treinado para trabalhar em concordância com as políticas determinadas.

Essas assertivas vão ao encontro do pesquisado, já que como visto enquanto na prefeitura A os servidores recebem treinamento para o desenvolvimento e aperfeiçoamento da suas funções, na prefeitura B o mesmo não ocorre. Desse modo, o trabalho na prefeitura B é menos eficiente.

O controle interno se mostrou grande aliado para a realização do controle externo nas duas prefeituras pesquisadas.

O controle externo, na definição de MEIRELES, (1989, p. 602) é “por excelência, um controle político de legalidade contábil e financeira” 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.

Dessa maneira, pode-se dizer que o controle interno contribui de forma efetiva para o êxito dos empreendimentos do controle externo. Ressaltando que devem agir concomitantemente às diversas etapas do processo, verificando a existência de desvios e irregularidades em tempo compatível com a introdução cabíveis dos aprimoramentos e correções que se fizerem necessários. A questão da oportunidade é decisiva: o controle unicamente pode ser assinalado como tal quando coopera tempestivamente para a consecução dos objetivos da administração. (OLIVEIRA, 2005, p.199)

Viu-se ainda que, através da pesquisa realizada que o controle interno das administrações é usado pelo Tribunal de Contas nas duas prefeituras pesquisadas.

Observa-se que essa ligação é indispensável já que o acontecimento de disfunções no desenvolver de quaisquer atividades é humana e própria ao ato de fazer. Diversas delas podem ser atribuídas às falhas de planejamento, integradas ou não a diagnósticos inconsistente, às dificuldades imprevistas de execução, ao despreparo dos agentes, ou mesmo à superveniência de eventos inesperados e/ou incontornáveis. A observação dessas disfunções tem o condão de promover a interação entre gestores e controladores, para que os primeiros sejam alertados e auxiliados na identificação e, quando possível, superação das causas, bem como incitados a inserir correções e aprimoramentos voltados para o alcance dos melhores resultados. (OLIVEIRA, 2005, p.258)

Tendo em vista que a contabilidade deve trabalhar em conjunto com a gestão patrimonial e financeira dos órgãos públicos, é indispensável a existência de programas que venha permitir que esse trabalho se dê conjuntamente. Na prefeitura A tem-se a existência de um software denominado Memory, o qual integra a gestão contábil, patrimonial, financeira e tributária do município. Já na prefeitura B o nome do software usado não foi divulgado, todavia, foi ressaltada a importância da existência do trabalho conjunto para a realização do controle interno municipal.

A melhora da transparência das contas públicas é um progresso que pode ser verificado no período recente. Trata-se de uma inovação no que diz respeito à maior transparência orçamentária dentro dos ditames da Lei Complementar 131, de 2009 (Em anexo).

Além de reafirmar a participação popular no ciclo orçamentário, a Lei preconiza a obrigação para os gestores públicos do país, seja em esfera nacional, estadual ou municipal a obrigação em disponibilizar informações detalhadas e atualizadas para os cidadãos, no que diz respeito a toda a execução orçamentária, sendo relacionadas aí as receitas e despesas.

No que concerne à implantação do Portal de Transparência nos termos da Lei Complementar 131/2009 viu-se que no município B não houve a implantação, todavia, o trabalho vem sendo realizado para que tal ocorra no próximo ano. O município A utiliza o portal da prefeitura para prestar aos cidadãos todas as informações relativas às receitas e despesas municipais.

O controle interno exerce importância fundamental para a aprovação de contas do município, visto que sua colaboração faz com que os gestores possam agir dentro da legalidade e, via de consequência ter suas contas aprovadas pelo Tribunal de Contas. Essa foi a realidade constatada nos dois municípios, os quais tem suas contas aprovadas regularmente.

Como visto o controle interno possui várias atribuições dentro da gestão pública municipal, dentre elas a realização de um relatório mensal no qual consta como ele se realiza. Essa função vem sendo realizada dentro das duas prefeituras, com o objetivo de informar o Tribunal de Contas trimestralmente e resguardar o gestor público municipal de suas ações.

A administração pública para fazer contratações é obrigada a realizar licitações. Para MEDAUAR (1996), licitação pode ser definida:

Licitação, no ordenamento brasileiro, é processo administrativo em que a sucessão de fases e atos leva à indicação de quem vai celebrar contrato com a Administração. Visa, portanto, a selecionar quem vai contratar com a Administração, por oferecer proposta mais vantajosa ao interesse público. A decisão final do processo licitatório aponta o futuro contratado. (1996, p.205)

Cabe ao controle interno participar das licitações municipais. Essa atitude tem sido realizada pela prefeitura A que participa desde a elaboração do edital, execução do certame até findar todo procedimento. Contrariando as funções

do controle interno, a prefeitura B não tem tido o mesmo acompanhamento, tendo em visto que o controle interno municipal sequer é informado sobre a realização de licitações no município.

O Controle Interno também deve expedir Documentos de acompanhamento das atividades como NI (Nota Instrutivas), *Check list*. Nas duas prefeituras ele tem realizado essas funções demonstrando grande importância na sua atuação.

CONCLUSÃO

Como visto, o controle interno é de suma importância para a gestão pública municipal. Trata-se de importante instrumento de auxílio e cooperação para os gestores nesse sentido.

Assim como na administração privada, na administração pública responsável pela gestão dos bens públicos, o controle interno representa de grande valia, já que pode ser entendido como o plano de organização de todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, conferir a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolverem a eficiência nas operações e estimular os seguimentos das políticas executivas prescritas.

Para que o controle interno realizado possa surtir os efeitos esperados são imprescindíveis a realização de condutas conjuntas nesse sentido, já que a equipe que o realiza depende das ações da administração pública para o bom desenvolvimento.

Diante disso conclui-se que o controle interno dentro das prefeituras pode ser compreendido como diversas atividades e rotinas, de natureza contábil e administrativa, tendo por objetivo a organização da administração pública de tal forma que seus colaboradores entendam, acatem e façam cumprir as políticas delineadas pela administração; os ativos tenham sua integridade resguardada; e por fim que, todas as operações da empresa sejam adequadamente registradas nos registros contábeis estando em consonância com as demonstrações financeiras..

Nas duas prefeituras pesquisadas pode ser verificado a existência de comportamentos antagônicos no que diz respeito à realização do controle interno.

Enquanto a prefeitura A mostrou um estrutura mais organizada, revelando maior participação e eficiência das ações do controle interno a prefeitura B revelou suas dificuldades nesse sentido, comprometendo a gestão pública municipal.

Viu-se a necessidade de melhor empenho nesse sentido, sobretudo no envolvimento dos gestores municipais da prefeitura B com aqueles que realizam o controle interno, tendo em vista que, como demonstrado existe a necessidade de maior capacitação dos funcionários bem como maior estruturação das ações de controle interno dentro daquele município.

Não há que se falar em gestão pública municipal eficaz sem a existência de um controle interno efetivo, visto que suas ações implicam diretamente no bom andamento da gestão pública municipal.

Estaremos abertos a novas pesquisas nesse seguimento, considerando a importância da temática para contabilidade como um todo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ANDRADE, Z. R. **O controle interno de órgãos municipais**. Florianópolis: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, 1989.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BITTENCOURT, Marcus Vinicius Corrêa. **Manual de direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

BOYNTON, W.C.; JOHNSON, R.N.; KELL W.G. **Auditoria**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CASTRO, Rodrigo P. A. **Sistema de controle interno**. Disponível em <http://www.tce.to.gov.br/seminarioLRF/documento/apostila.pdf>. Acesso em 05 de agosto de 2011.

CATELLI, Armando. **Controladoria - uma abordagem da gestão econômica**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública**. 2.ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**, São Paulo: Atlas. 1996.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 9 ed. São Paulo Revista dos Tribunais, 1989.

OLIVEIRA, Telma Almeida. **O Controle da Eficácia da Administração Pública no Brasil**. Salvador : Universidade Federal da Bahia, 2005.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade pública, orçamento público e lei de responsabilidade fiscal: teoria e prática**. 7ª. Ed. Brasília: Franco e Fortes, 2002.

REIS, Heraldo da Costa e MACHADO JR. J. Teixeira. **A lei 4.320 comentada**. 31ª. Ed., Rio de Janeiro, Instituto Brasileiro de Administração Municipal (IBAN), 2003

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais dos servidores públicos**. São Paulo: Saraiva, 1999. p.252.

SOUZA, Bruno Soares de. **O controle interno municipal e seu papel como guardião dos princípios constitucionais**. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1382, 14 abr. 2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/9717>>. Acesso em 16 nov. 2011.

ANEXOS

QUESTIONARIO APLICADO NA PREFEITURA A

1) O Controle Interno está atuando como ferramenta de auxílio a gestão municipal?

Sim, ele é responsável pela precisão das contas, atuando com qualidade e eficiência para o equilíbrio financeiro, bem como fiscalizando os serviços e os agentes que compõe o poder executivo.

2) Os servidores do Controle Interno são servidores efetivos, especialmente designados para essa finalidade?

Não são efetivos, mas preparados para desenvolver um trabalho eficiente.

3) Os servidores do Controle Interno passaram por algum tipo de treinamento específico para o desenvolvimento das funções?

Sim, recebem cursos de capacitação para desenvolvimento de suas funções, atuando de maneira responsável e com segurança.

4) Os servidores do Controle Interno desempenham suas funções com independência para se desincumbir de suas atribuições, conforme salvaguardas legais?

Sim, é independente, porém comprometidos com a exatidão dos fatos.

5) O Controle Interno tem contribuído como auxílio ao Controle Externo (Câmara municipal, ministério público, este provocando o judiciário) quando na prestação de informação requisitada?

Sim, pois através das informações do controle interno que os outros órgãos podem analisar o andamento da contabilidade e o desenvolvimento da gestão municipal.

6) Qual o grau de intervenção entre o Controle Interno e o tribunal de contas do Estado?

Para o tribunal de contas ele é o responsável, tendo que trabalhar com exatidão das contas, tornado-se o verdadeiro responsável perante o tribunal de contas do Estado.

7) A estrutura de Controle Interno existente atende as necessidades de acompanhamento da gestão contábil, financeira e operacional do município?

Sim, o controle interno é justamente para demonstrar a qualquer momento o andamento contábil do município.

8) Existe programa integrado de Gestão Contábil, patrimonial e financeira no município?

Sim, existe um programa denominado Memory, o qual integra a gestão contábil, patrimonial, financeira e tributária do município.

9) Existe ou como o município esta se preocupando para implantar o portal de transparência nos termos da LC 131/2009?

Através do site do portal de transparência da prefeitura, o qual demonstra nitidamente todas as informações sobre a execução orçamentária e financeira do município, onde são disponibilizados para acompanhamento em tempo real pela sociedade.

(10) As Prestações de contas do município têm sido aprovadas regularmente?

Sim, pois o município está sempre em dia com sua situação orçamentária, o que facilita sua aprovação pelo Tribunal de Contas.

11) O Controle Interno do município organiza o relatório mensal de Controle Interno?

Os relatórios são baseados nos exercícios diários e enviados para o Tribunal de Contas de três em três meses.

12) Como é organizado o acompanhamento de licitações pelo Controle Interno?

O controle interno participa desde a elaboração do edital, execução do certame até findar todo procedimento.

13) O Controle Interno Expede Documentos de acompanhamento das atividades como NI (Nota Instrutivas), Check list,etc.?

Sim, para o bom desenvolvimento do controle interno faz-se necessário o acompanhamento minucioso de cada atividade.

QUESTIONARIO APLICADO NA PREFEITURA B

1) O Controle Interno está atuando como ferramenta de auxílio a gestão municipal?

Sim, todavia encontra-se carente de uma boa estrutura e equipe especializada que possa elaborá-lo. Para isso é fundamental a o empenho da administração municipal na valorização do pessoal que realiza o controle interno.

2) Os servidores do Controle Interno são servidores efetivos, especialmente designados para essa finalidade?

Não a maioria exerce a função através de cargo comissionado. Ou seja. São contratados para a realização da função.

3) Os servidores do Controle Interno passaram por algum tipo de treinamento específico para o desenvolvimento das funções?

Infelizmente não. Os trabalhadores que exercem o controle interno municipal passaram apenas por um curso básico de aprendizagem, fazendo com que qualquer melhoramento nesse sentido seja por conta própria.

4) Os servidores do Controle Interno desempenham suas funções com independência para se desincumbir de suas atribuições, conforme salvaguardas legais?

Embora comprometidos com a realização do controle interno, os funcionários que exercem a função dentro da prefeitura são subordinados a terceiros, portanto, não desempenham suas funções com total independência.

5) O Controle Interno tem contribuído como auxílio ao Controle Externo (Câmara municipal, ministério público, este provocando o judiciário) quando na prestação de informação requisitada?

Sim, embora até a presente data não tenha havido nenhuma solicitação por parte dessas instituições, as informações contidas no controle interno podem contribuir para quaisquer esclarecimentos.

6) Qual o grau de intervenção entre o Controle Interno e o tribunal de contas do Estado?

Considerando a importância das funções do controle interno para a administração municipal, o Tribunal de Contas do Estado o vê como aliado e possível interventor no município, se necessário for.

7) A estrutura de Controle Interno existente atende as necessidades de acompanhamento da gestão contábil, financeira e operacional do município?

Sim, todavia deve-se salientar a estrutura deficiente, fazendo com que o acompanhamento não seja eficaz.

8) Existe programa integrado de Gestão Contábil, patrimonial e financeira no município?

Sim, existe um programa no qual integra a gestão contábil, patrimonial, financeira e tributária do município.

9) Existe ou como o município esta se preocupando para implantar o portal de transparência nos termos da LC 131/2009?

Mesmo com a determinação legal da LC 131/2009 o município ainda não providenciou um portal de transparência para a prestação das informações. No entanto as providências vem sido tomadas para que ele seja implantado no próximo ano.

10) As Prestações de contas do município têm sido aprovadas regularmente?

Sim, a realização do controle interno permite que o município esteja regular no que diz respeito a sua situação orçamentária, e conseqüente aprovação pelo Tribunal de Contas.

11) O Controle Interno do município organiza o relatório mensal de Controle Interno?

Os relatórios tem sido organizados mensalmente, tendo por principal intuito salvaguardar o gestor e proteger os bens públicos pertencentes ao município.

12) Como é organizado o acompanhamento de licitações pelo Controle Interno?

Considerando a falta de comunicação entre os gestores e o controle interno, o acompanhamento das licitações não sendo feito. Em diversas vezes o controle interno sequer toma conhecimento da realização de licitações por parte da administração pública municipal.

13) O Controle Interno Expede Documentos de acompanhamento das atividades como NI (Nota Instrutivas), Check list,etc.?

Sim, considerando serem atitudes que garante o bom desenvolvimento do controle interno revelando de grande importância em sua atuação dentro da administração pública.