



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

THIAGO PAIVA FREITAS VIEIRA

**CONTROLE INTERNO NA GESTÃO MUNICIPAL: UM ESTUDO NOS
MUNICÍPIOS DE PATOS, DIAMANTE, ITATUBA E MÃE D'ÁGUA**

**SOUSA - PB
2009**

THIAGO PAIVA FREITAS VIEIRA

**CONTROLE INTERNO NA GESTÃO MUNICIPAL: UM ESTUDO NOS
MUNICÍPIOS DE PATOS, DIAMANTE, ITATUBA E MÃE D'ÁGUA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do CCJS da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Esp. Antonio Firmino da Silva Neto.

**SOUSA - PB
2009**

THIAGO PAIVA FREITAS VIEIRA

CONTROLE INTERNO NA GESTÃO MUNICIPAL: UM ESTUDO NOS MUNICÍPIOS DE PATOS, DIAMANTE, ITATUBA E MÃE D'ÁGUA.

Monografia apresentada em _____, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis e aprovada pela banca examinadora do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB, obtendo o conceito de _____ atribuído pela coligada, adequada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada.

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Antonio Firmino da Silva Neto (Orientador)
Prof. Esp. – Universidade Federal de Campina Grande

Membro: Harlan de Azevedo Herculano
Prof. Msc. – Universidade Federal de Campina Grande

Membro: Luiz Gustavo de Sena Brandão Pessoa
Prof. Msc. – Universidade Federal de Campina Grande

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado: **“Controle Interno na Gestão Municipal: um estudo nos Municípios de Patos, Diamante, Itatuba e Mãe D'Água”**, estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam, a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa 11 de Dezembro de 2008.



Thiago Paiva Freitas Vieira

Dedico este trabalho a Deus e a todos aqueles
que me apoiaram nos momentos de dificuldade.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelas bênçãos da vida e por poder ter a oportunidade de realizar este trabalho.

Agradeço aos meus pais (Manoel Vieira Filho e Hélade Paiva Freitas Vieira), a minha avó (Maria da Conceição Paiva Freitas) e minha madrinha que com grandes esforços me sustentaram e deram base na vida para que eu pudesse realizar este sonho.

Agradeço a minha esposa Janaína pela enorme compreensão da minha ausência, e por fazer com que eu me sinta uma pessoa especial.

Agradeço ao professor orientador Firmino Neto pela paciência, idéias e direcionamento ao trabalho em questão.

Agradeço a todos do escritório Clair Contabilidade Pública pela compreensão da execução deste trabalho.

Agradeço a todos os responsáveis pelo controle, pois sem eles a pesquisa não teria fundamento.

“Quando você agradece a Deus antecipadamente pelo que escolheu experimentar em sua realidade, de fato reconhece que isso está lá... realmente. Logo, a gratidão é a afirmação mais convincente para Deus; uma afirmação de que mesmo antes de você pedir, Eu atendi o seu pedido”.

“Então, nunca suplique. Agradeça”.

(Neale Donald-Livro: Conversando com Deus)

RESUMO

O município, quando bem controlado e apoiado por uma contabilidade forte e atuante tende a ser eficiente com os objetivos que lhes são pertinentes, proporcionando assim o bem estar econômico e social da população que nele reside. Sendo assim este trabalho demonstra em que situação se encontra a estrutura do Controle Interno dos municípios de Patos, Diamante, Itatuba e Mãe D'Água situados no estado da Paraíba, verificando assim se há indicadores que são direcionadores de uma estrutura de Controle Interno. Para tanto, valendo-se do método indutivo, realizou-se pesquisa bibliográfica e de campo, sendo que o instrumento de coleta de dados foi um questionário, onde houve uma entrevista com os responsáveis diretos pelo controle dos municípios em questão. Diante da pesquisa, os resultados apurados mostram a forte influência da contabilidade e a presença de jovens profissionais nas atividades do controle. Constatou-se também que os municípios de menor porte como Diamante, Itatuba e Mãe D'Água possuem grandes dificuldades e fraquezas na implementação do controle, e o município de Patos apresenta a melhor situação visto que é o único que possui um Controle Interno instituído em lei. Diante do exposto conclui-se que é preciso haver a criação de uma estrutura de controle interno que tenha como responsável um Contador especialista em Contabilidade Pública que juntamente com uma equipe capacitada implantem uma Secretaria de Controle Interno nos municípios de menor porte para a correta execução de suas atividades.

Palavras-Chave: Eficiente. Controle Interno. Contabilidade Pública.

ABSTRACT

The city, where well controlled and supported by a strong and active accounts tends to be efficient with the goals that they are relevant, thereby providing the economic and social wellbeing of the population that resides in him. So this study shows How far has the structure of the Internal Control of Municipalities of Patos, Diamante, Itatuba and Mãe D Água located in the state of Paraíba. To that end, it is worth the inductive method, was held literature search and field, and the data collection instrument was a questionnaire, where there was an interview with those responsible for the direct control of the municipalities concerned. Faced with the search, the results show the strong influence of accounting and the presence of young professionals in the activities of control. It was also that of smaller municipalities like Diamante, Itatuba and Mãe D Água have great difficulties and weaknesses in the implementation of control, and the City of Patos presents the best situation because it is the only one who has established an Internal Control in law. Facing the above it follows that there must be the creation of an internal control structure that is responsible as an expert in Accounting Public Accountant who along with a team capable establish a Department of Internal Control in smaller municipalities for the correct implementation of their activities.

Key words: Efficient. Internal Control. Public Accounts.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01: Sexo dos entrevistados.....	35
Gráfico 02: Faixa Etária.....	36
Gráfico 03: Cargo dos entrevistados.....	36
Gráfico 04: Porcentagem das respostas mais freqüentes.....	37
Gráfico 05: Porcentagem das respostas mais freqüentes.....	38
Gráfico 06: Porcentagem das respostas mais freqüentes.....	39
Gráfico 07: Porcentagem das respostas mais freqüentes.....	41

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Respostas mais freqüente na opinião dos responsáveis pelo Controle Interno.....	37
Quadro 2: Respostas mais freqüente na opinião dos responsáveis pelo Controle Interno.....	38
Quadro 3: Respostas mais freqüente na opinião dos responsáveis pelo Controle Interno.....	39
Quadro 4: Respostas mais freqüente na opinião dos responsáveis pelo Controle Interno.....	40
Quadro 5: Situação do Controle Interno dos Municípios da pesquisa.....	43

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ARO	Operação de Crédito por Antecipação de Receita Orçamentária
Art.	Artigo
BNDES	Banco Nacional do Desenvolvimento Social
CF	Constituição Federal
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PPA	Plano Plurianual
RCL	Receita Corrente Líquida

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Problematização	14
1.2 Justificativa	14
1.3 Objetivos	15
1.3.1 <i>Objetivo geral</i>	15
1.3.2 <i>Objetivos específicos</i>	15
2 METODOLOGIA	15
2.1 Pesquisa quanto à abordagem do problema	15
2.1.1 <i>Pesquisa Qualitativa</i>	15
2.2 Pesquisa quanto aos objetivos	15
2.2.1 <i>Pesquisa Descritiva</i>	15
2.3 Pesquisa quanto aos procedimentos	16
2.3.2 <i>Levantamento</i>	16
2.4 População e amostragem	16
2.5 Procedimentos metodológicos	17
3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
3.1 Conceitos e objetivos do Controle Interno na Administração Pública	18
3.1.1 <i>Conceito</i>	18
3.1.2 <i>Objetivos do Controle Interno na Administração Pública</i>	19
3.2 Controle Interno: instrumentos legais	23
3.2.1 <i>Princípios norteadores do Controle Interno</i>	30
3.3 Controle Interno versus Controle Externo	31
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	35
4.1 <i>Caracterização do Entrevistado (a)</i>	35

4.2 Indicadores do Controle Interno	37
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	46
5.1 Conclusões	46
5.2 Recomendações	46
REFERÊNCIAS	48
APÊNDICE 01: CARTA DE APRESENTAÇÃO	51
APÊNDICE 02: QUESTIONÁRIO DA PESQUISA	52

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, nas últimas décadas, com o sério agravamento da dívida pública e por causa da forte pressão, o Governo passou a se preocupar em executar o controle e apresentar os resultados de sua eficiência operacional.

A crise de valores existente na Administração Pública é manifestada através do aumento da corrupção, da ineficiência e ineficácia dos serviços, pelo descaso com o patrimônio público, e a conseqüência destes fatores é um Estado com um serviço público desacreditado pela população e carente de mecanismos de Controle que possam melhorar a execução de suas funções.

Visando a transparência, credibilidade e melhora na execução das atividades advieram os instrumentos legais que proporcionou o surgimento do Controle Interno na Administração Pública, e segundo Botelho (2008) "O Controle Interno na Administração Pública objetiva a descoberta de possíveis desacertos, de descompasso administrativo, do mau cumprimento ou emperramento das rotinas, de inconformidade aos princípios administrativos [...]". Neste contexto, o Controle Interno foi criado com o objetivo de melhorar o funcionamento das atividades e das rotinas e conseqüentemente o emprego dos recursos da coletividade. Desta forma surge à necessidade de verificação se este objetivo do controle está sendo exercido de forma eficiente e eficaz e se os recursos estão sendo auferidos em toda a sua plenitude. Portanto é necessário que os gestores observem como este controle está sendo exercido sobre as entidades, para que deste modo possam utilizá-los como instrumento de gestão para suas administrações proporcionando assim um Estado com um serviço público que transpareça confiança para a população.

Baseado nestes conceitos foi escolhido para a pesquisa três Municípios com até 10 mil habitantes e que não possuem uma Secretaria de Controle Interno, sendo estes representados por Diamante, Itatuba e Mãe D'Água. Também foi selecionado um município com população superior a 50 mil habitantes e que possui uma Secretaria de Controle Interno, sendo representado por Patos. Todos estão situados no estado da Paraíba e foram selecionados no sentido de comparar e descrever como se encontra a situação de seus controles.

Portanto a pesquisa tem a finalidade de visualizar como se apresenta o Controle Interno nestes municípios identificando suas qualidades e fraquezas, podendo assim através desta evidência estimular o seu correto exercício.

1.1 Problematização

A legislação pode proporcionar um maior controle sobre gestão dos recursos públicos de forma que os gestores somente possam gastar aquilo que está previsto em lei, para tanto este objetivo vem tornando-se realidade a partir da publicação da Lei Federal nº. 4.320/1964 que foi fortalecida com a vigência da Lei Complementar nº. 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal, estimulando assim a sociedade na fiscalização dos recursos da coletividade. Neste contexto o Controle Interno passa a ser o direcionar do planejamento auxiliando num melhor emprego dos recursos públicos, evitando assim erros e fraudes em suas atividades diárias. Portanto, faz-se necessário o estudo sobre o Controle Interno para que se verifique se o mesmo está atuando de acordo com os princípios da legalidade, legitimidade, economicidade e qualidade, exercendo o seu papel de apontar as irregularidades, procurar soluções e auxiliar o Controle Externo, com a função de tornar a Administração Pública mais eficiente.

Sendo assim visando à transparência na gestão pública é proposto o seguinte problema: Qual a situação do Controle Interno dos Municípios de Patos, Diamante, Itatuba e Mãe D'Água situados no estado da Paraíba?

1.2 Justificativa

Sendo o Controle Interno da Administração Pública o conjunto de procedimentos que visa à eficiência operacional das entidades públicas, percebe-se a necessidade de um estudo para observar como o controle está sendo realizado e se o mesmo está objetivando os princípios da legalidade, legitimidade, economicidade e qualidade.

O estudo é efetuado devido à importância do Controle Interno para o melhor emprego dos recursos visando estimular a transparência e eficiência da gestão das entidades da Administração Pública Municipal. Seguindo o foco mencionado a pesquisa é realizada junto aos responsáveis pelo Controle Interno dos Municípios de Patos, Diamante, Itatuba e Mãe D'Água situados no estado da Paraíba, de modo a evidenciar como o controle está sendo executado, analisando desta forma as qualidades e fraquezas encontradas.

O trabalho justifica-se por verificar a realidade dos pequenos municípios, os quais na maioria das vezes não têm uma secretaria de controle interno, comparando-os com um município de um porte maior, verificando as qualidades e fraquezas, de modo a obter sugestões para a melhoria do planejamento de suas atividades, visto que o controle interno é um importante instrumento de gestão.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Verificar a situação do Controle Interno das prefeituras dos Municípios de Patos, Diamante, Itatuba e Mãe D'Água na gestão 2005-2008.

1.3.2 Objetivos específicos

- Fazer uma abordagem teórica sobre os controles na Administração Pública de forma a evidenciar o seu conceito, finalidades e objetivos;
- Realizar uma entrevista de modo a evidenciar os diversos pontos do Controle Interno;
- Verificar se as secretarias de controle interno foram instituídas por lei específicas;
- Verificar a existência de indicadores que são direcionadores de uma estrutura de Controle Interno;

2 METODOLOGIA

A presente pesquisa utilizou o método indutivo, pois foi baseado na análise dos dados coletados por questionários direcionados aos responsáveis pela execução do Controle Interno, onde o principal foco é atingir uma realidade através dos dados abordados.

2.1 Pesquisa quanto à abordagem do problema

2.1.1 Pesquisa Qualitativa

A presente pesquisa é de predominância qualitativa, pois como Beuren et al (2006, p. 92) diz que “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Portanto a pesquisa é qualitativa visto que há análises sobre o funcionamento do Controle Interno dos municípios estudados.

2.2 Pesquisa quanto aos objetivos

2.2.1 Pesquisa Descritiva

Para Andrade apud Beuren et al (2006, p. 81) “destaca que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles...”.

A pesquisa quanto aos objetivos é de caráter descritivo visto que se utiliza de instrumento de análise científico de forma a registrar, quantificar e analisar a estrutura do Controle Interno dos municípios em questão sem alterações nas informações obtidas.

2.3 Pesquisa quanto aos procedimentos

2.3.1 Pesquisa Bibliográfica

Cervo e Bervian apud Beuren et al (2006, p. 86) define a pesquisa bibliográfica como a que "explica um problema através de referenciais teóricos publicados em documentos...". A pesquisa caracteriza-se quanto aos procedimentos em bibliográfica devido a ser utilizado livros e trabalhos científicos na formação do referencial teórico.

2.3.2 Levantamento

Quanto ao procedimento do levantamento Gil apud Beuren et al (2006, p. 85) explicam que:

A pesquisa de levantamento se caracteriza pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significado de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes as dados coletados.

Neste enfoque a pesquisa quanto aos procedimentos também se utiliza do levantamento visto que há a interrogação direta de todos os responsáveis pelo Controle Interno dos municípios da pesquisa, gerando assim informações capazes de desenvolver conclusões condizentes aos dados coletados.

2.4 População e amostragem

No universo abordado foram escolhidos três municípios com até 10 mil habitantes e que não possuem uma Secretaria de Controle Interno, sendo estes representados por Diamante, Itatuba e Mãe D Água, no entanto, apesar de não existir esta secretaria, o controle é exercido por um servidor que fica responsável para exercer as atividades de auditoria interna. No intuito de confrontar os municípios de pequeno porte com um de grande porte foi selecionado um município com população superior a 50 mil habitantes e que possui uma Secretaria de Controle Interno, sendo representado por Patos. Todos estão situados no estado da Paraíba e foram selecionados no sentido de comparar e descrever como se encontra a situação de seus controles, e se utilizou estes municípios devido à acessibilidade dos dados.

2.5 Procedimentos metodológicos

Na pesquisa foi utilizado um questionário onde há a abordagem de pontos importantes do Controle Interno na Administração Pública. O questionário foi dividido em duas partes, sendo a primeira a caracterização dos entrevistados e a segunda o indicador do Controle Interno. Na pesquisa foram utilizados quatro questionários com a presença de vinte e duas questões em cada, sendo aplicados com os responsáveis que dentre os entrevistados são evidenciados contadores, secretário de Controle Interno e assistente administrativo.

A análise dos resultados foi efetuada de forma que as perguntas com conteúdo semelhante são agrupadas em tabelas que possuem as respostas mais freqüentes entre os municípios pesquisados, e através destas são formados gráficos representando o percentual das respostas que mais foram efetuadas pelos entrevistados. Após a análise das tabelas e gráficos há a descrição individual da situação do Controle Interno de cada Município.

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

3.1 Conceitos e objetivos do Controle Interno na Administração Pública

3.1.1 Conceito

A discussão e fundamentação do tema Controle Interno, proposta neste trabalho monográfico, surge em um contexto marcado pelas mudanças e amadurecimento das leis que regulamentam a Contabilidade Governamental. O amparo legal da temática em questão inicia-se com o advento da Lei Federal nº. 4320/64, que estabelece as normas gerais para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços, como também com a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000 (estabelece normas de finanças públicas para a gestão fiscal). Ressalta-se também a crescente conscientização do cidadão comum no que se refere à fiscalização dos recursos públicos.

Para o entendimento do significado do Controle Interno torna-se necessário a evidencia em primeiro momento do que vem a ser controle, e segundo Fayoll (1890 *apud* BOTELHO, 2008, p.23):

Controle é o exame dos resultados. Controlar é ter certeza de que todas as operações a toda hora estão sendo realizadas de acordo com o plano adotado com as ordens dadas, e com os princípios estabelecidas. Ele tende a estimular o planejamento, a significar a fortalecer a organização, aumentar a eficiência do comando e facilitar a coordenação.

Conforme a citação supracitada Controle significa a análise de todas as operações da entidade de forma a direcionar estas para o que foi efetuado no planejamento, conseqüentemente fortalecendo a organização em todos os seus níveis.

Com o entendimento de termo Controle surge o interesse sobre o que vem a ser o Controle Interno e Botelho (2008, p. 20) define que este no âmbito da Administração Pública é:

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

O Controle Interno é o conjunto de procedimentos utilizados para que as atividades das diversas entidades ocorram segundo os ditames das leis e dos procedimentos de gestão, ocasionando menor índice de fraude e maior rentabilidade para a entidade, evitando assim o desperdício uma vez que há melhor execução das atividades.

A instrução normativa n ° 16 do Departamento do Tesouro Nacional, referente à área governamental define o controle interno como:

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

As entidades da Administração Pública possuem como objeto o patrimônio proveniente dos recursos da coletividade, portanto devem buscar permanentemente a aplicação devida destes recursos com a missão de trazer cada vez mais benefícios para a melhoria da qualidade de vida dos cidadãos. Sendo assim, o controle interno se constitui em relevante instrumento para aplicação dos recursos e gestão dos bens públicos de forma legal, legítima e econômica.

Sendo assim o Controle Interno na Gestão Municipal é aquele que efetivamente encaminha, fiscaliza e ajuda na gestão, sendo responsável direto pela realização das atividades diárias, e pelo controle das contas, fazendo assim com que haja o atendimento das regulamentações legais.

3.1.2 Objetivos do Controle Interno na Administração Pública

Os objetivos representam a orientação, o fim para que se propõe a ser atingido em uma dada realidade.

Sendo assim, quanto aos objetivos do controle interno, Attie (1998, p.117) expõe que,

O conceito, a interpretação e a importância do controle interno envolvem imensa gama de procedimentos e práticas que, em conjunto, possibilitam a consecução de determinado fim, ou seja, controlar. Regra geral, o controle interno tem quatro objetivos básicos: a) a salvaguarda dos interesses da empresa; b) precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; c) o estímulo a eficiência operacional; d) aderência a políticas existentes.

O primeiro objetivo do Controle Interno relaciona-se a salvaguarda dos interesses da entidade controlada, nesse contexto está relacionado com a guarda do patrimônio, e também com os bens, direitos e obrigações. Nas Entidades da Administração Pública a salvaguarda se dá sobre os bens e direitos da coletividade e obrigações adquiridas do ente com a mesma. Sendo assim estas entidades estão divididas em diversas secretarias subdivididas em diversos setores e por consequência que devem ser submetidos ao crivo de um Controle Interno eficiente.

Na proteção dos interesses da entidade o Controle Interno deve ter um maior cuidado com os setores de empenho, da liquidação, do pagamento e também do setor pessoal. No setor de empenho o Controle Interno deve observar como as despesas estão sendo empenhadas, sua classificação, data e numeração cronológica, o histórico, a forma que está sendo

destinada os recursos no empenho e se a nota de empenho, documento este que comprova o vínculo ou obrigação do estado em pagar esta despesa, está sendo entregue ao fornecedor para que posteriormente este possa comprovar o seu devido direito.

No setor de liquidação deve ser observado se a mercadoria ou o serviço foram prestados conforme foi concretizado no empenho, verificando se foi entregue no tempo e com a qualidade combinada. Após a verificação da liquidação outro setor relevante é o setor de pagamento, sendo este o responsável direto pela entrega do dinheiro quando a mercadoria é liquidada de forma legal. Dessa forma, no momento do pagamento, o Controle Interno deve observar como os recursos estão sendo utilizados, deve-se observar também a correlação entre recursos e secretaria.

Outro setor de grande importância é o de pessoal, que é responsável por todos os procedimentos inerentes aos servidores e funcionários públicos, Nesse âmbito o Controle Interno deve observar cuidadosamente se os cálculos e limites com a folha de pessoal estão de acordo com a legislação e também se há o recolhimento correto das contribuições, verificando assim se as alíquotas e deduções estão de acordo com as normas legais.

Segundo Justa (2008, p.6) um dos objetivos do Controle Interno é:

Proteção dos ativos. Segundo esse objetivo, os ativos devem ser protegidos contra qualquer tipo de riscos, fraudes, desperdícios e contra erros decorrentes de cálculos incorretos, de contabilizações inadequadas, da realização de procedimentos não autorizados ou de omissão, bem como contra erros intencionais ou manipulações. Os princípios básicos de controle interno para alcançar esse objetivo, entre outros são: sistema de autorização e aprovação; determinação de funções e responsabilidades; uniformidade de procedimentos e correção de falhas cometidas; rotação de funcionários; manutenção de seguros; contagens físicas independentes; confronto da existência física com os registros contábeis; e pessoal qualificado.

Para que o controle interno consiga a proteção contra os vícios e fraudes nos diversos setores e também a eficiência operacional faz-se necessário a presença das atividades básicas supracitados, sendo que os mais utilizados são o sistema de autorização e aprovação, a determinação de funções e responsabilidades, uniformidade de procedimentos e a contagem física.

O sistema de autorização tem como foco a limitação dos processos para que não haja discricionariedade, restringindo os processos às pessoas responsáveis por eles. Quanto a segregação de funções e responsabilidades, ocorre de forma que um setor fiscalize o outro, minimizando as possibilidades de fraudes, já que não vai haver a possibilidade de um funcionário acumular responsabilidades de outros setores. Destaca-se também a contagem física como o procedimento de comparação dos bens físicos com os registros contábeis, possibilitando que o Controle Interno faça a verificação de perda patrimonial.

Se faz mister destacar a relação entre a precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, com a geração de informações da Contabilidade, procurando assim enfatizar a realidade ocorrida na entidade naquele espaço de tempo. No contexto, das Entidades da Administração Pública, o aspecto em evidência se relaciona com os informes contábeis demonstrados em suas prestações de contas, sendo assim segundo a lei nº. 4320/1964 as demonstrações contábeis deverão ser representadas pelo Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

Nesse enfoque Justa (2008, p.6) menciona que um dos objetivos do Controle Interno é:

Obtenção de informações precisas e adequadas para a formulação de diretrizes de ação administrativa. Os princípios básicos do controle interno para se alcançar esse objetivo são: documentação hábil e fidedigna; elaboração de conciliação e análises; manutenção de um plano descritivo contendo a função e o funcionamento das contas e utilização de equipamentos de processamentos eletrônicos de dados.

Comprovação da veracidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e patrimoniais. Os princípios básicos do controle interno para alcançar esse objetivo são: clareza na execução dos relatórios e excelente estado de conservação dos documentos comprobatórios dos dados epigrafados nos documentos.

Portanto a busca por informações contábeis precisas e adequadas, que se apresentem de forma condizente com a realidade, é um dos objetivos do Controle Interno, que através de um sistema de processamento eletrônico de dados procura registrar os fatos ocorridos na contabilidade tanto na parte financeira, quanto na orçamentária e também patrimonial, apresentando assim um sistema de contas que possa evidenciar o funcionamento e a classificação de cada uma delas, proporcionando um maior auxílio e clareza na prestação de informações para tomada de decisão.

Um outro enfoque relevante refere-se ao estímulo da eficiência operacional, que é considerado um dos principais objetivos do Controle Interno, pois o mesmo está relacionado ao funcionamento de todas as atividades da entidade, quanto a sua realização, clareza, objetividade e tempestividade.

Dessa forma, o Controle Interno na Administração Pública tem como objetivo observar as suas diversas atividades e rotinas dos diferentes setores, para que desta forma possa classificar os pontos fortes e fracos, e assim desenvolver soluções para a melhoria das fragilidades, estimulando assim a eficiência de suas atividades operacionais.

Segundo Botelho (2008, p.147) alguns dos papéis do Controle Interno é:

[...] acompanhar, orientar, fiscalizar, toda a gestão operacional de todos os órgãos da administração direta e indireta, fornecendo críticas ou sugestões quanto a sua economicidade, quanto a sua melhor eficiência, sua segurança, sua melhor prática de controle e acompanhamento; [...]

[...] elaborar projetos ou programas de trabalho, em todas as áreas operacionais, que busque o aperfeiçoamento e racionalização dos serviços e tarefas, objetivando melhor desempenho e aproveitamento tanto dos servidores como do erário público; [...]

[...] inspecionar toda e qualquer atividade operacional da prefeitura, fiscalizando sua correta execução e dentro da boa prática administrativa, elaborando relatórios específicos ao Prefeito Municipal onde não deve constar não somente o fato em si negativo, mas também o motivo de sua prática e a possível sugestão para sua regularização; [...]

Objetivando melhor prática operacional, o Controle Interno deve prezar pela eficiência (otimização dos recursos disponíveis), economicidade (o custo das atividades tem que ser menor que os benefícios), e pontualidade (obrigações cumpridas em tempo hábil, sendo os cronogramas rigorosamente respeitados), buscando acompanhar e propor soluções para o melhor desempenho, diminuindo os desperdícios e danos ao erário público. Portanto quando o Controle Interno assume o papel de fiscalizar, sendo que não deve apenas apresentar o fato negativo ao gestor, mas também apresentar a solução para o problema encontrado, visando o aperfeiçoamento da Gestão Pública.

Um outro aspecto a ser destacado relaciona-se à aderência às políticas existentes, ou seja, tudo o que é lícito e foi planejado pela administração deve ser seguido pelas pessoas que compõem a instituição onde os mesmos trabalham. Porém tudo deve estar baseado no princípio da legalidade, ninguém pode fazer aquilo que está além do previsto nas normas legais. Sendo assim, o Controle Interno em suas atividades tem o objetivo de controlar e acompanhar estas políticas existentes.

Segundo Justa (2008, p.7) um dos objetivos do Controle Interno é a:

[...] estimulação da Obediência e do Respeito às Políticas da Administração. Para que esse objetivo seja alcançado em plenitude, a entidade precisa possuir uma administração e um corpo funcional comprometido com as finalidades sociais da organização. Os princípios básicos do controle interno para alcançar esse objetivo são: supervisão adequada; sistema de aprovação e revisão dos procedimentos e auditoria interna. [...]

Visando maior efetividade das políticas da Administração, o Controle Interno possui a competência de treinar, capacitar e acompanhar os colaboradores das entidades favorecendo o comprometimento destes com os objetivos almejados.

Para que haja obediência e respeito aos objetivos propostos pela organização é necessário que o Controle Interno acompanhe de forma precisa, criando um manual de procedimentos para orientar as diversas secretarias, conversando com os colaboradores e inspecionando todas as etapas das variadas operações existentes desde o planejamento até o registro final. Nesse âmbito destaca-se também a presença da auditoria interna estabelecendo o nível de controle interno, pois através do nível de controle interno é que se sabe o nível e a forma

com que os trabalhos de fiscalização serão exercidos, emitindo assim sugestões para a melhoria das práticas de trabalho.

3.2 Controle Interno: instrumentos legais

No contexto da temática em evidência se faz necessário entender a sua previsão legal, sendo esta o conjunto de leis e normas que regulamentam o Controle Interno na Administração Pública brasileira. Neste capítulo são abordados os principais instrumentos legais que regulamentam o tema estudado.

A matéria está legalmente prevista na Constituição Federal de 1988 nos Artigos 31, 70 e 74; Artigos 75, 76, e 77 da Lei nº. 4320/64; no Art. 59 da Lei Complementar 101/00; Artigos 70 e 76 da Constituição Estadual da Paraíba (que confirmam o texto constitucional); o apoio dos princípios da Administração Pública e os princípios do Controle Interno.

O Controle Interno foi inicialmente mencionado na Lei nº. 4320/64 que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e Distrito federal, declarando no Título VIII Do Controle da Execução Orçamentária nos Artigos 75, 76 e 77:

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 extinção de direitos e obrigações;

II - 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.

Art. 76 O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o art. 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77 A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente. (BRASIL, 1964)

Nos artigos supracitados acerca do elaborado nos Artigos mencionados, surge a função de fiscalização do Controle Interno na Administração Pública onde o Poder Executivo juntamente e por meio daquele mecanismo, e sem prejuízo das atribuições e competências deste, exercerá o controle na execução dos seus atos sobretudo no âmbito em que a receita seja recolhida aos cofres públicos, e ocorra também são os desembolsos realizados para o suprimento das necessidades da sociedade.

Também serão submetidos a controle os responsáveis pela administração, sejam por bens ou valores públicos, e assim sendo "são agentes públicos todas as pessoas físicas incumbidas definitiva ou transitoriamente, do exercício de alguma função estatal" (MEIRELLES. 2000, p.69).

Todo e qualquer planejamento executado pela Administração Pública deve ser submetido ao controle, principalmente quando envolva a utilização de recursos públicos na prestação de serviços e na execução de obras, pois há um maior risco nestas atividades devido aos altos valores monetários, levando as pessoas que executam estas atividades a se corromperem com maior freqüência.

Nesse enfoque Botelho (2008, p. 148) afirma que o controle interno deve:

[...] acompanhar e fiscalizar as obras, a boa execução dos convênios, dos contratos de prestação de serviços, o conserto de máquinas, veículos e equipamentos, o recebimento das compras ou a execução dos serviços contratados etc.; [...]

O Controle Interno pode executar suas atividade de forma prévia, concomitante e subsequente. “O controle prévio é controle que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisito para sua eficácia” (BOTELHO, 2008, p.27).

“O controle interno subsequente ou posterior caracteriza-se pela apreciação dos atos da gestão da Administração após a sua consumação” (BARBOSA, 2002, p.33), sendo assim o controle posterior é o controle final após a execução do ato, visando corrigir vícios que não foram encontrados no controle prévio e concomitante.

“O controle concomitante é o controle que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação; é o controle no momento do ato ou fato, evitando o cometimento de falhas, desvios ou fraudes” (BOTELHO, 2008, p.27), portanto é o controle que pode ser executado no momento em que o ato ou fato ocorre.

Seguindo-se a ordem cronológica adveio a Constituição Federal de 1988 trazendo em seus artigos 31, 70 e 74 à regulamentação do Controle Interno, atribuindo estatuto constitucional ao tema tratado.

Sendo assim a Constituição Federal de 1988 menciona:

Art. 31 A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de Controle Interno de Poder Executivo Municipal, na forma da lei. [...]

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 das receitas, será exercido pelo Congresso Nacional mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder. [...]

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

- I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas do governo e dos orçamentos da União;
- II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto a eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como na aplicação dos recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como 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. [...]

Constata-se assim que o Controle Interno na Administração Pública é parte do Poder Executivo que vem a auxiliar o controle externo em sua fiscalização, constituindo-se em importante aliado do Poder Legislativo no controle de atos da Administração Pública.

A União e todas as entidades da Administração direta ou indireta serão fiscalizadas, controladas e orientadas em suas demonstrações contábeis, finanças, no andamento da execução orçamentária e na operacionalidade de seus atos. Porém, a nível nacional o controle externo será exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União, a nível Estadual serão as Assembléias Legislativas com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados e no âmbito Municipal pela Câmara dos Vereadores auxiliados pelas Controladorias dos Municípios, entretanto somente nos municípios que forem autorizados possuírem os mesmos. Conseqüentemente o Poder Legislativo deve ser auxiliado pelos respectivos controles internos vinculados às devidas entidades da Administração direta e indireta.

Seguindo o ordenamento jurídico da Constituição Federal, o Poder Executivo, Legislativo e Judiciário devem manter, de forma integrada, o sistema de controle interno, sendo que nenhuma destas entidades podem se furtar desse mandamento, pois é um forte aliado na tomada de decisões por parte dos seus gestores.

Quando se adota as normas do controle interno o gestor possui maior qualificação para gerir os interesses da coletividade, pois este sistema adota instrumentos de gestão capazes de proporcionar a visão passada, presente e futura das entidades.

Para entendimento dos instrumentos de gestão que serão avaliados pelo Controle Interno e para o melhor emprego dos recursos públicos Carvalho (2004, p.8) menciona que:

Para realizar tal tarefa de forma planejada a Administração Pública utiliza-se do Plano Plurianual - PPA, da Lei Orçamentária Anual - LOA, e da Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO. Esses são os Instrumentos de Planejamento da Administração da Pública previstos na constituição da República.

O Plano Plurianual (PPA) é o planejamento executado pelas entidades da Administração Pública com a finalidade de prever e controlar as suas ações durante quatro anos, tendo início no segundo ano do mandato do gestor e terminando no primeiro ano do próximo

mandato. Para melhor entendimento tem-se como exemplo um gestor que assume o cargo em 2009, seu Plano Plurianual será elaborado no ano de 2010 e terá vigência nos anos de 2010, 2011, 2012 encerrando-se no ano de 2013 completando assim os quatro anos, sendo que no quarto ano a execução ocorre no primeiro ano do outro mandato.

Portanto o Controle Interno deve avaliar o andamento das metas previstas no Plano Plurianual, como também acompanhar a sua execução observando a coerência entre o que foi planejado e aquilo que está sendo concretizado.

Outro importante instrumento de planejamento da Administração Pública é a Lei Orçamentária Anual – LOA, que está intimamente ligado ao Plano Plurianual. A LOA é o instrumento de planejamento que compreende o Orçamento Fiscal referente aos órgãos da administração direta e indireta, de Investimento nas empresas que a União detém a maioria do capital com direito a voto e o Orçamento da Seguridade que se refere a todas as entidades a ela vinculadas. Portanto “a LOA conterà a discriminação da receita e da despesa de forma a evidenciar a política econômica e financeira e o programa do governo, obedecidos aos princípios de unidade, universalidade e anualidade” (art. 65, § 2º, da CF).

Portanto o Controle Interno deve acompanhar o andamento do orçamento observando e comparando a realização das despesas e receitas como também a aplicação da forma prevista na LOA e em compatibilidade com o PPA. Deve ser analisado ainda se os programas traçados pelo governo estão sendo cumpridos e se a coletividade está satisfeita com o que está sendo realizado, de forma que os gestores possam avaliar a aplicação dos recursos e promover a melhoria contínua nesse aspecto.

Outro fator mencionado pela Constituição Federal e que merece atenção é o controle sobre as operações de crédito, avais e garantias.

Segundo Jund (2008, p.305) os conceitos de operação de crédito e garantias são:

Operação de crédito corresponde ao compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros. Concessão de garantia consiste em compromisso de adimplência de obrigação financeira assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada.

Quanto ao aval “[...] é a garantia pessoal, plena e solidária, prestada por terceiro no título de crédito. É instituto específico do Direito Cambiário” (FREITAS, 2008, p.47).

Conforme descrito as operações de crédito, a concessão de garantias e aval são obrigações assumidas pela administração das entidades públicas diretas e indiretas, e o Controle Interno destas instituições deve ser criterioso quanto aos limites de endividamento, ao custo-

benefício, e a previsão em lei orçamentária. Conquanto deve existir o cuidado quando a Administração Pública presta uma garantia, pois a contragarantia que será prestada por terceiros deve ser igual ou superior a garantia concedida.

Para tanto além dos instrumentos e órgãos de fiscalização todo cidadão, partido político, sindicatos ou associações possuem a capacidade e o direito de denunciar irregularidades perante os Tribunais de Contas e qualquer órgão de fiscalização, conseqüentemente a sociedade é parte importante na luta contra as irregularidades e a corrupção, denominando este fato de controle social.

Com o surgimento da Lei de Responsabilidade Fiscal (lei complementar nº. 101/2000) que regulamenta e aprofunda o assunto mencionado nos artigos 163 e 169 da Constituição Federal, editando normas sobre finanças públicas e conseqüentemente sobre a gestão fiscal, a LRF expõe no artigo 59 outras missões para o Controle Interno, tornando-o mais evidente e importante na fiscalização de recursos públicos.

Nesse enfoque a Lei Complementar 101/00 menciona que,

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;

Neste artigo ressalta-se a função do Controle Interno em auxiliar a gestão fiscal do Poder Executivo, de acordo com as normas traçadas pela Lei Complementar 101/00.

Como importante instrumento de gestão o artigo supracitado menciona a LDO onde o controle interno deve observar o alcance de metas estabelecidas por esta. Carvalho (2004, p.) cita que a Lei de Diretrizes Orçamentárias LDO compreende:

As metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente. Orienta a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Conforme demonstrado por Carvalho a LDO é o instrumento de gestão que veio juntamente com a Lei de Responsabilidade Fiscal dar suporte a Gestão Fiscal, definindo as metas e

prioridades da Administração Pública que serão observadas no exercício subsequente, orientando a formação da Lei Orçamentária Anual que deverá estar em harmonia com o Plano Plurianual. Um outro fato importante a ser mencionado é que a LDO estabelecerá a política das agências financeiras oficiais de fomento (Banco de Brasil, BNDES, Caixa Econômica Federal e demais agências oficiais fomentadoras do desenvolvimento), que tem como função a estimulação da economia. A LDO também prevê as alterações na legislação tributária, no que se refere a novos tributos, aumento ou diminuição de alíquotas, entre outros.

Conseqüentemente o Controle Interno tem que estar atento a todos estes fatores que se apresentam neste importante instrumento de gestão que é a Lei Diretrizes Orçamentárias, observando se as metas e prioridades definidas estão sendo cumpridas nas devidas previsões e nos respectivos prazos, verificando também o controle das despesas de capital que são aquelas causadoras do aumento do patrimônio público, já que as receitas de capital só podem financiar as despesas de capital, pois as aplicações indevidas dos recursos geram sanções para os gestores.

Outro fator de grande importância para o Controle Interno refere-se ao controle sobre os restos a pagar, caracterizando-se pelo fato de que é vedado ao titular de poder ou órgão, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. Portanto o Controle Interno deve orientar os gestores e executores a pagarem as despesas que foram empenhadas e liquidadas, e se não houver capacidade de pagamento os empenhos devem ser cancelados e pagos somente no exercício seguinte com dotações próprias do orçamento em questão com o elemento de despesa "despesa de exercícios anteriores".

Deve ser observado também pelo Controle Interno o que foi especificado no Artigo 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal juntamente com os artigos 22 e 23, sendo o limite de gastos com pessoal. Segundo a Lei Complementar 99/96 a Receita Corrente Líquida é utilizada como parâmetro para o cálculo de despesa com pessoal, e deve, portanto a União, os Estados e os Municípios observarem o limite de 60% do valor da Receita Corrente Líquida a serem gastos no pagamento dos vencimentos dos funcionários públicos.

O Controle Interno deve estar atento para que as entidades não ultrapassem 95% do limite com gasto para as despesas de natureza pessoal, pois se este fato ocorrer estas entidades serão vedadas de qualquer reajuste de remuneração, criação de cargo emprego ou função, contratação de hora extra e aumento de despesa.

Além dos gastos com pessoal os entes detentores da dívida consolidada que "compreende os compromissos e exigibilidades obtidos com prazo superior a doze meses, contraída mediante emissão de títulos ou celebração de contrato para atender desequilíbrio orçamentário" (JUND, 2008, p. 47), o Controle Interno deve estar atento ao limite de endividamento que será verificado ao final de cada quadrimestre, evidenciados pelo Senado Federal e pelo Congresso Nacional, sendo que estes limites são fixados em percentuais da receita corrente líquida.

Quando houver a ultrapassagem desses limites da dívida o Controle Interno deve orientar as entidades a agirem conforme o Artigo 31 da Lei Complementar 101/00, ou seja, se for apurado em um quadrimestre que houve a extrapolação do limite, o ente deve nos três próximos quadrimestres reduzir o excedente da dívida, sendo que pelo menos 25% do excesso já no primeiro quadrimestre. Mas é necessário que o Controle Interno realize suas atividades de forma que haja o controle prévio e concomitante evitando que haja o excesso da dívida.

Quanto à alienação de bens, isto é, a venda de um bem de capital do ente, o Artigo 44 da Lei Complementar 101/2000 menciona o seguinte:

Art. 44 É vedada à aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destina por lei aos regimes de previdência social, geral e própria dos servidores públicos.

Observando-se o Artigo 44 supracitado, o controle interno deve estar atento quanto a este fato, pois à aplicação das receitas de alienação deverá ser utilizada para adquirir outro bem, tornando-se assim um fato de significativa fiscalização por parte dos tribunais, com grande índice de reprovação de contas.

Por fim o Artigo 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal regulamenta que o controle deve ser exercido sobre os limites com gastos totais realizado com o Poder Legislativo municipal. Portanto segundo o Artigo 20 desta mesma lei deve-se observar o limite de 6% de gastos com pessoal, aí incluídas as despesas com pessoal do Tribunal de Contas dos Municípios. Outro fator de extrema importância é mencionado no Artigo 29-A da Constituição Federal que limita os gastos com as despesas da Câmara Municipal, sendo que não poderá ultrapassar os limites de 5 a 8 por cento das receitas tributárias e das transferências constitucionais, efetivamente arrecadados no exercício anterior. O inciso I do mesmo artigo expõe que o gasto com a folha de pagamentos não poderá ser mais de 70% dos recursos recebidos.

3.2.1 Princípios norteadores do Controle Interno

Além dos instrumentos legais mencionados anteriormente existem os princípios que embasam todas as normas legais, e que devem ser seguidos pelo Controle Interno de cada entidade. Nesse sentido, o Artigo 37 da Constituição Federal menciona o seguinte quanto aos princípios norteadores da Administração Pública:

Art. 37 A administração pública direta ou indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. (BRASIL,1988)

Os princípios norteadores da Administração Pública, acima mencionados, devem ser ratificados pelo Controle Interno. Nesse sentido destaca-se:

- **LEGALIDADE:** é o princípio de maior importância da Administração Pública, em que só é permitido fazer algo que estiver previsto em lei.
- **IMPESSOALIDADE:** os diversos atos e fatos da Administração Pública devem ocorrer de forma objetiva, os seus colaboradores devem atuar de forma imparcial, neutra, sem diferenciação, visando sempre o interesse público.
- **MORALIDADE:** é o princípio que preza pela ética na gestão dos recursos públicos, e no controle de todas as atividades, ou seja, é o pressuposto de validade de todo ato da Administração Pública. (CF, art.37, caput).
- **PUBLICIDADE:** é o princípio que preza pela irrestrita divulgação oficial dos atos da Administração Pública, exceto para os que precisam ser sigilosos.
- **EFICIÊNCIA:** “é o princípio que exige a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional”. (MEIRELLES. 2000, p. 90). É o princípio que prima pelo uso racional do dinheiro público, obtendo assim o melhor resultado na aplicação destes recursos.

Além dos princípios da Administração Pública é importante enfatizar os princípios do Controle Interno mencionados por Botelho (2008, p.28-29):

- A responsabilidade deve ser determinada;
- A contabilidade e as operações devem ser segregadas;
- Devem ser utilizadas provas independentes para comprovar que as operações e a contabilidade são registradas de forma exata;
- Deve haver rotatividade entre servidores encarregados para cada trabalho.
- Devem ser obrigatórias as férias para pessoas que ocupam cargos importantes.
- Todas as instruções e normas devem ser feitas por escrito.
- Deve ser evitada a segregação de funções.

A determinação da responsabilidade deve ser efetuada de modo que todos os responsáveis tenham ciência de seus limites e possibilidades de atuação, obedecendo à hierarquia de comando das instituições, portanto essas atribuições devem ser divulgadas por ato administrativo (Decreto ou Portaria).

No tocante a contabilidade o Controle Interno deve ter a preocupação de evidenciar todas as secretarias de forma separada, possibilitando assim um maior controle e clareza sobre suas diversas atividades e o confronto dos documentos com as demonstrações contábeis deve ser um procedimento rotineiro, tornando assim a contabilidade tempestiva conforme determina os princípios contábeis.

Quanto aos colaboradores das entidades públicas, o Controle Interno deve observar a questão da rotatividade de seus servidores para que não haja o comodismo favorecendo assim que as pessoas se tornem mais capacitadas e seguras na execução das atividades. Todas as funções devem ser executadas de forma que não haja a centralização de múltiplas atividades em um único funcionário, para que não se comprometa o seu rendimento operacional.

Observando os princípios do Controle Interno é importante que o mesmo crie um manual de procedimentos, ou seja, elabore de forma escrita todos os procedimentos e precauções a serem seguidos nas atividades diárias, visando melhor divulgação e entendimento por parte dos seus usuários na execução de suas funções.

Diante do exposto observa-se que o Controle Interno possui base legal bem elaborada, com atribuições e competências claramente definidas possibilitando dessa forma ações eficazes no âmbito da Administração Pública direta e indireta.

3.3 Controle Interno versus Controle Externo

As primeiras idéias de controle externo surgiram no Brasil em 23 de junho de 1826 com a iniciativa de Felisberto Caldeira, onde este sugeriu que fosse criado um Tribunal de Contas que tivesse a missão de fiscalizar as contas públicas. Esta necessidade de fiscalização surgiu devido ao fato destas contas estarem sendo manipuladas apenas por aqueles que as realizavam, tornando assim a gestão duvidosa.

Mas com o passar dos anos a missão de fiscalização do Tribunal de Contas foi ganhando novas atribuições até chegar ao modelo atual de fiscalização, que graças a Constituição Federal de 1988 tornou-se processo obrigatório e de grande importância para a gestão pública.

Segundo Jund (2008, p. 669) através da Constituição Federal de 1988 o processo de fiscalização financeira e orçamentária:

Passou por completa reforma nessa etapa. Como inovação deu-se incumbência ao tribunal para o exercício de auditoria financeira e orçamentária sobre as contas das unidades dos três Poderes da União, instituindo-se desde então, o sistema de controle externo, ao cargo do Congresso Nacional, com o auxílio da Corte de Contas, e de controle interno, este exercido pelo Poder Executivo e destinado a criar condições para um controle externo eficaz.

Portanto desta forma surge o controle externo com a missão de auxiliar a administração pública através da fiscalização sobre a gestão dos recursos dos três poderes, do Executivo, do Legislativo e do Judiciário.

É importante a compreensão do surgimento e conceito do controle externo para que haja melhor entendimento do Controle Interno. O controle externo surge como aquele que é realizado pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, ou seja, é aquele fiscalizará toda a Administração Pública no âmbito dos três poderes. Já o Controle Interno surge apenas no âmbito interno da entidade, não havendo um grande espaço a ser fiscalizado como há no controle externo. Conseqüentemente o Controle Interno é aquele exercido pela própria administração, e que vem a auxiliar o controle externo. Portanto estas são as diferenças básicas entre o conceito e objetivo de criação destas duas formas de controle.

O atual sistema de controle externo segundo a Constituição Federal está estruturado da seguinte forma no Brasil:

- Poder Legislativo: é o controle político exercido sobre a administração dos gestores públicos onde a nível Federal está composto pelo Congresso nacional, ao nível Estadual pelas Assembléias Legislativas e nos municípios pelas Câmaras de Vereadores;

-Tribunais de Contas: é o controle técnico-administrativo exercidos pelos diversos tribunais, para o auxílio das tomadas de decisões do Poder Legislativo. O sistema de Tribunais de Contas está organizado da seguinte maneira:

. Um Tribunal de Contas da União, com sede no Distrito Federal e representação em todas as Unidades da Federação;

. Vinte e seis Tribunais de Contas Estaduais, sendo um em cada Unidade da Federação;

. Quatro Tribunais de Contas dos Municípios, localizados nos Estados da Bahia, Ceará, Amazonas e Goiás; e

. Dois Tribunais de Contas Municipais, localizados nos municípios de São Paulo e Rio de Janeiro.

Após o entendimento de como está estruturado o controle externo, surge como ponto comum o objetivo geral que esta estrutura deve atingir, e em busca da legalização e norteamento do objetivo geral do controle externo o art. 81 da Lei nº. 4320/ 1964 menciona o seguinte:

Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei do Orçamento.

Conforme o artigo norteou e legalizou o controle externo deve buscar sempre a probidade dos atos da Administração Pública, para que estes estejam de acordo com as leis já criadas, evitando sanções, e fazendo com que os recursos da coletividade possam assumir a sua verdadeira função que é o suprimento de suas necessidades de forma que todos possam ser beneficiados.

Após a observação do objetivo geral do controle externo, outro importante fato a ser observado é como o controle ocorre, porém devido ao estudo deste trabalho ser efetuado no âmbito da Administração Pública Municipal é preferível abordar como o controle externo é exercido a nível municipal. E segundo o art. 31 da Constituição Federal de 1988 a fiscalização a nível municipal será:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

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

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

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

§ 4º. É vedada a criação de tribunais, Conselhos ou órgãos de contas municipais;

A fiscalização a nível municipal é feita pela Câmara Municipal através dos Vereadores sendo estes representantes eleitos pelo voto popular e juntamente com o Poder Legislativo Municipal surgem os Tribunais de Contas Municipais e os Tribunais de Contas dos Municípios.

Apesar da semelhança entre os nomes ambos apresentam as suas diferenças, deste modo o Tribunal de Contas Municipal é o órgão municipal do Controle Externo investido de fiscalizar a atividade financeira de um determinado Município, como por exemplo, o Tribunal de Contas Municipal de São Paulo, que fiscaliza apenas este município enquanto que o Tribunal de Contas dos Municípios é o órgão estadual designado de fiscalizar os municípios

localizados em determinado Estado, assim como o Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia.

Desta forma o controle do Poder Legislativo municipal se apresenta sobre todos os atos do Prefeito Municipal analisando do ponto de vista legal todas as contas de sua administração, podendo assim requisitar o auxílio dos Tribunais de Contas para maior esclarecimento de como os recursos estão sendo empregados. Anualmente os Prefeitos elaboram as suas contas e enviam à Câmara de Vereadores para uma análise detalhada de como os recursos foram aplicados.

Quando os Tribunais de Contas são requisitados a verificação de irregularidades será efetuada através da Auditoria Governamental como forma de Auditoria Interna que segundo o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (1993, p.33) é:

A Auditoria Interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da Administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia do sistema de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos definidas para as mesmas.

Os Tribunais de Contas terão a competência de planejar o trabalho a ser executado na fiscalização e terá a livre atuação nos municípios para requisitar as informações necessárias para a tomada de contas.

Estas contas ficarão a disposição da Câmara e também para qualquer contribuinte que queira consultar, possuindo o direito de questionar no caso de haver o encontro de qualquer irregularidade.

O entendimento da missão e funcionamento do controle externo é de grande importância para um melhor juízo acerca do Controle Interno, já que ambos foram criados para com um só objetivo, buscar a eficiência e a probidade nas operações das entidades públicas, proporcionando o trabalho em conjunto de forma a erradicar as fraudes existentes no âmbito da Administração Pública. Portanto o controle externo espera do Controle Interno uma adequação das atividades da entidade em primeiro plano, ou seja, o controle interno deve trabalhar de forma que todas as operações se tornem corretas para quando o controle externo vier em segundo plano, apenas comprove a legalidade dos atos realizados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo, objetivou-se a apresentação dos resultados obtidos na pesquisa, vindo desta forma reunir informações necessárias a cumprir os objetivos propostos no trabalho, sendo que a forma de coleta de dados foi um questionário onde foram entrevistados o Secretário de Controle Interno da Prefeitura de Patos, os Contadores de Diamante e Itatuba, e a auxiliar administrativa de Mãe D'Água, sendo estes os responsáveis pela realização do controle nestes municípios. Na entrevista foram utilizados quatro questionários, sendo que cada questionário possui vinte e duas questões, e conforme a aplicação da pesquisa todos os entrevistados submeteram-se ao estudo.

O questionário de pesquisa foi estruturado em duas partes. Na primeira, procurou-se identificar a caracterização dos responsáveis pelo Controle Interno, enquanto que na segunda seção, objetivou-se identificar aspectos inerentes ao Controle Interno dos Municípios abordados no trabalho.

4.1 Caracterização do Entrevistado (a)

O gráfico 1 mostra o sexo do público entrevistado.

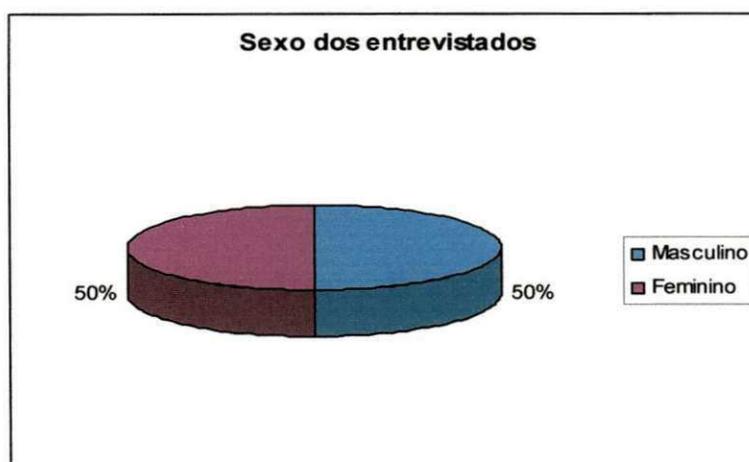


GRÁFICO 1 – Sexo dos entrevistados.

Fonte: Pesquisa de campo, 2008.

Conforme o exposto no gráfico 1, dos responsáveis pelo Controle Interno entrevistados 50% foram do sexo masculino e 50% do sexo feminino. Este dado demonstra o crescimento da presença feminina no mercado de trabalho bem como na área da Contabilidade Pública, visto que até pouco tempo a presença deste sexo nesta área era quase mínima.

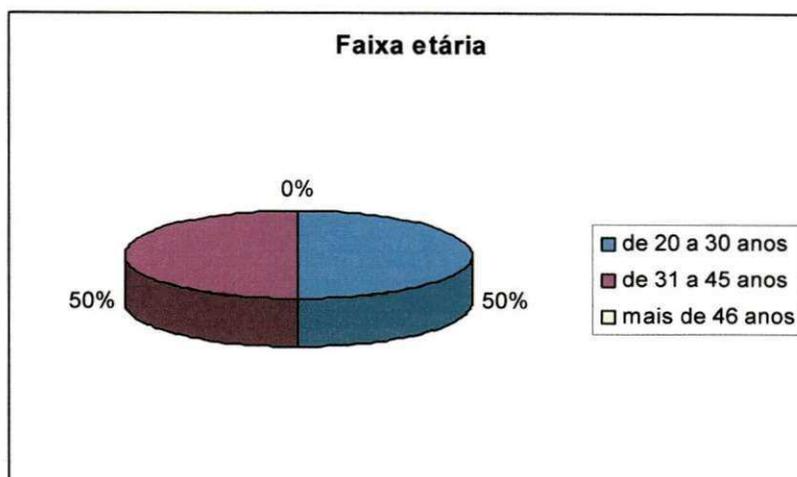


GRÁFICO 2–Faixa etária dos entrevistados.

Fonte: Pesquisa de campo, 2008.

Quanto ao aspecto evidenciado no gráfico 2, dos entrevistados 50% possuem faixa etária de 20 a 30 anos e 50% apresentam de 31 a 45 anos, representando assim jovens profissionais atuando na função do controle no mercado de trabalho, visto que o setor governamental tem sido procurado com maior frequência devido as oportunidades de trabalho e a estabilidade profissional e financeira que este setor pode proporcionar.

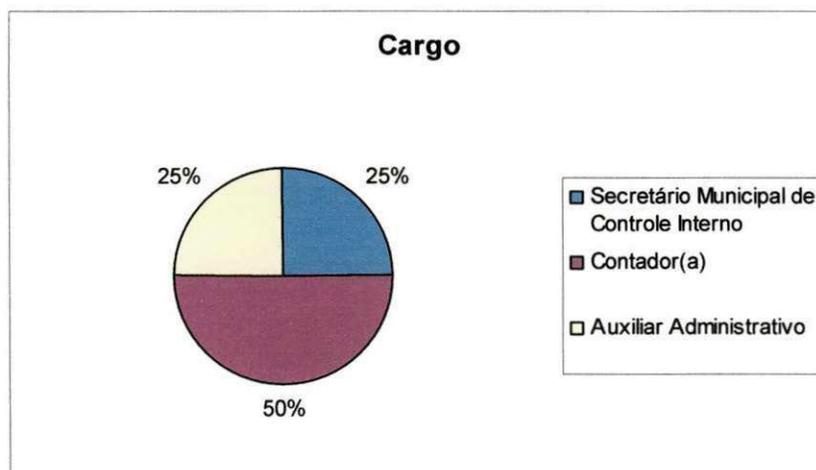


GRÁFICO 3–Cargo exercido pelos entrevistados.

Fonte: Pesquisa de campo, 2008.

O gráfico 3 demonstra que no grupo entrevistado 50% das pessoas que trabalham diretamente com o Controle Interno nos municípios pesquisados são profissionais formados em Ciências Contábeis, 25% do cargo dos entrevistados é Auxiliar Administrativo e 25% é Secretário Municipal de Controle Interno. Ressalta-se que conforme os dados demonstrados, a profissão contábil prevalece na execução dos trabalhos do Controle Interno. Também é

importante destacar o cargo de Secretário Municipal de Controle Interno do Município de Patos, visto que esta apresenta uma Secretaria de Controle Interno.

4.2 Indicadores do Controle Interno

A segunda parte do questionário foi dedicada a revelar a situação do Controle Interno dos Municípios de Patos, Diamante, Itatuba e Mãe D'Água conforme o conhecimento dos seus responsáveis no exercício das atividades dos Municípios supracitados.

Os entrevistados escolheram diante das perguntas as respostas “sim ou não” e em algumas perguntas também houve a opção da resposta “parcial”. Neste sentido há o destaque das afirmativas com conteúdo que mais se assemelham agrupando estes em quadros e gráficos, apresentando assim as respostas mais freqüentes para as perguntas, com as respectivas interpretações dos dados, como serão demonstrados a seguir.

QUADRO 1

Respostas mais freqüente na opinião dos responsáveis pelo Controle Interno.

PERGUNTAS	RESPOSTA MAIS FREQUENTE
1.1 A prefeitura possui unidade de Controle Interno instituído por lei?	Não
1.2 As rotinas de trabalhos de controle interno estão regulamentadas em manual?	Não
1.3 A prefeitura designou formalmente em unidade ou similar às atribuições de controle interno?	Não
1.4 Existe controle formalizado que avalie ou identifique os responsáveis pelo cumprimento ou descumprimento das tarefas?	Não

Fonte: estudo de campo,

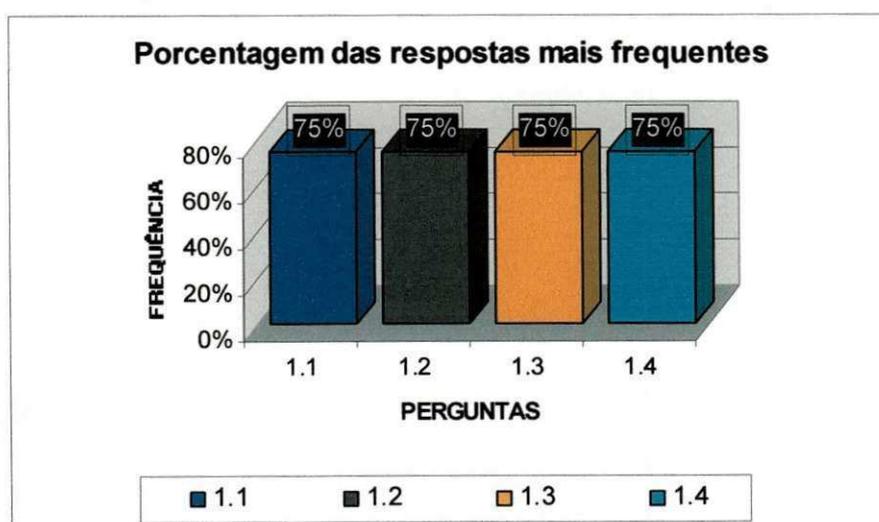


GRÁFICO 4 – Porcentagem das respostas mais freqüentes segundo a opinião dos entrevistados.

Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

Conforme demonstrado no quadro 1 em consonância com o gráfico 4, evidencia-se que nas perguntas 1.1; 1.2; 1.3 e 1.4 nas quais o percentual é de 75% de respostas mais freqüente (Diamante; Itatuba; Mãe D'Água) não possuem Unidade de Controle Interno instituída em lei, bem como não apresentam suas rotinas de trabalho reguladas em um manual e não apresentam rotinas designadas formalmente, nem tão pouco há a presença de controle formalizado que avalie ou identifique os responsáveis pelo cumprimento ou descumprimento das tarefas. Os 25% que não são evidenciados no gráfico 4 nas pergunta 1.1; 1.2; 1.3; 1.4 pertencem ao Município de Patos, pois esta possui um Controle Interno com estrutura capaz de apresentar todos os fatos propostos nas perguntas.

QUADRO 2

Respostas mais freqüente na opinião dos responsáveis pelo Controle Interno.

PERGUNTAS	RESPOSTA MAIS FREQUENTE
1.5 Há constante atualização com o objetivo de aperfeiçoar processos e procedimentos?	Sim
1.6 As recomendações da unidade de controle interno são acatadas e/ou discutidas?	Parcial
1.7 A unidade de controle interno exerce o acompanhamento da gestão, demonstrando o seu trabalho em relatórios ao administrador?	Sim
1.8 A unidade de controle interno auxilia na preparação dos relatórios ao controle externo?	Sim
1.9 As informações recebidas pelo controle interno são analisadas continuamente, permitindo assim comparações?	Sim
1.10 A contabilidade participa na elaboração/atualização nas rotinas do Controle Interno?	Sim

Fonte: estudo de campo, 2008.

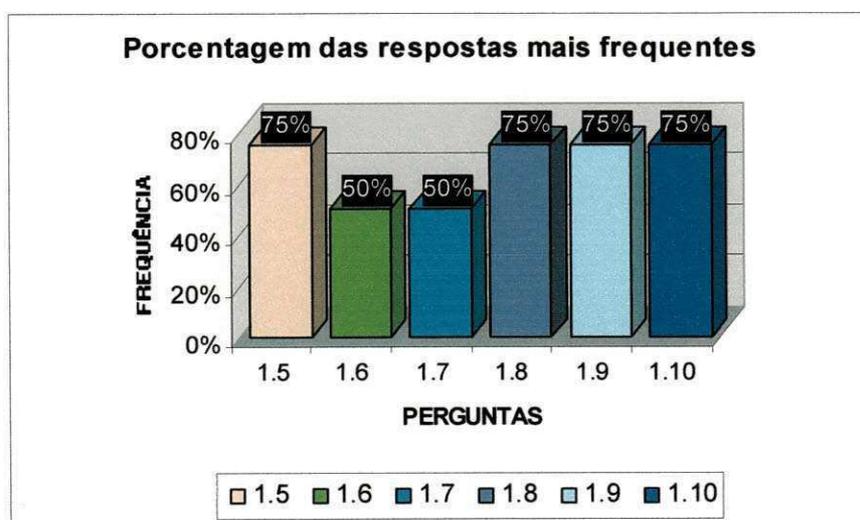


GRÁFICO 5 – Porcentagem das respostas mais freqüentes segundo a opinião dos entrevistados.

Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

Conforme o quadro 2 em conjunto com o gráfico 5 os dados seguem da seguinte forma: nas perguntas 1.5 e 1.9 nas quais o percentual é de 75% (Patos; Diamante; Mãe D Água) procuram sempre a constante atualização de seus processos e procedimentos diários, e analisam continuamente as informações fornecidas pelo Controle Interno permitindo assim comparações.

Na questão 1.6 é apresentado um percentual de 50% das respostas mais freqüente (Diamante; Patos) onde os Municípios acatam e discutem parcialmente as recomendações efetivadas pelo Controle Interno.

Na pergunta 1.7 há a presença de um percentual de 50% das respostas mais freqüente (Patos; Itatuba) exercem o acompanhamento da gestão demonstrando seus trabalhos em relatórios aos administradores.

Já nas perguntas 1.8 e 1.10 onde os percentuais são 75% (Patos; Diamante; Itatuba), o Controle Interno dos Municípios da pesquisa prestam auxílio na preparação de relatórios para o Controle Externo, e presenciam a contabilidade na elaboração e atualização das suas rotinas.

QUADRO 3

Respostas mais freqüente na opinião dos responsáveis pelo Controle Interno.

PERGUNTAS	RESPOSTA MAIS FREQUENTE
1.11 É realizada conciliação mensal de toda a movimentação bancária?	Sim
1.12 O Controle Interno colabora na elaboração da prestação de contas da gestão?	Não
1.13 As prestações de contas são aprovadas pelo controle interno da prefeitura?	Não
1.14 O Controle Interno confia nas informações fornecidas e/ou geradas pelos demais departamentos que integram a administração?	Sim

Fonte: estudo de campo, 2008

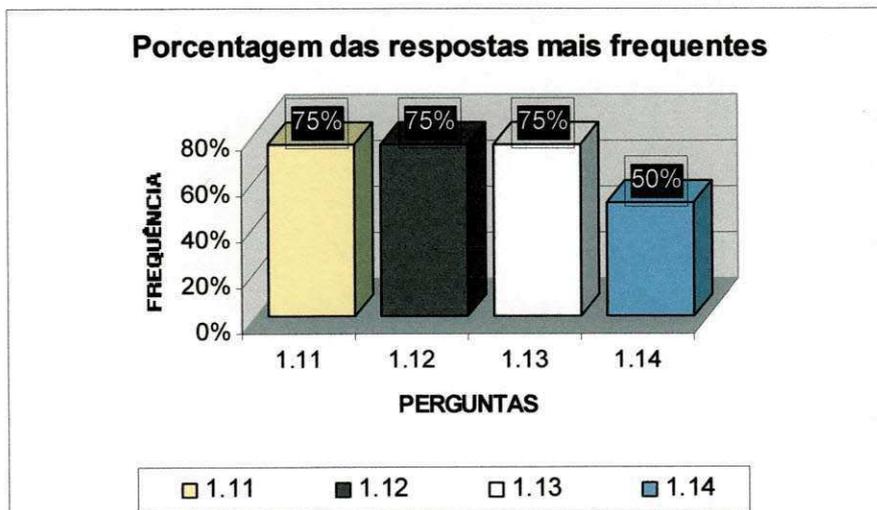


GRÁFICO 6 – Porcentagem das respostas mais freqüentes segundo a opinião dos entrevistados.

Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

No quadro 3 juntamente com o gráfico 6 fica evidenciado alguns dos auxílios e cuidados que o Controle Interno deve apresentar, e conforme a pesquisa nas perguntas 1.11 e 1.12 onde o percentual é 75% de respostas mais freqüente (Diamante; Itatuba; Mãe D Água) realizam conciliação bancária mensal de suas contas, porém não auxiliam na prestação de contas mensal.

O item 1.13 apresenta um percentual de 75% das respostas mais freqüente (Patos; Diamante; Mãe D Água), sendo que estes não possuem nos Controles Interno a função de aprovar as prestações de contas mensais da prefeitura, e no item 1.14 é evidenciado um percentual de 50% das respostas mais freqüente (Patos; Mãe D Água) não confiando nas informações fornecidas pelos diversos setores que formam a administração.

QUADRO 4

Respostas mais freqüente na opinião dos responsáveis pelo Controle Interno.

PERGUNTAS	RESPOSTA MAIS FREQUENTE
1.15 Existem procedimentos de Controle Interno para a cobrança de Dívida Ativa (Individualização do devedor, forma de cobrança, etc.)?	Sim
1.16 Existem instrumentos para no ato da admissão da nota de empenho, a tesouraria efetivar a sua programação de pagamento?	Parcial
1.17 Existem instrumentos/procedimentos que impeçam a deflagração do certame licitatório, sem que tenha havido a efetiva reserva orçamentária e programação financeira?	Sim
1.18 Existe em todos os departamentos a preocupação com a segregação de funções, onde as tarefas são desempenhadas por várias pessoas de maneira a evitar o autocontrole?	Não
1.19 Quando são identificadas falhas fraudes ou erros no uso do recurso público são apuradas as responsabilidades, e em seguida adotadas medidas que evitem reincidência?	Sim

Fonte: estudo de campo, 2008.

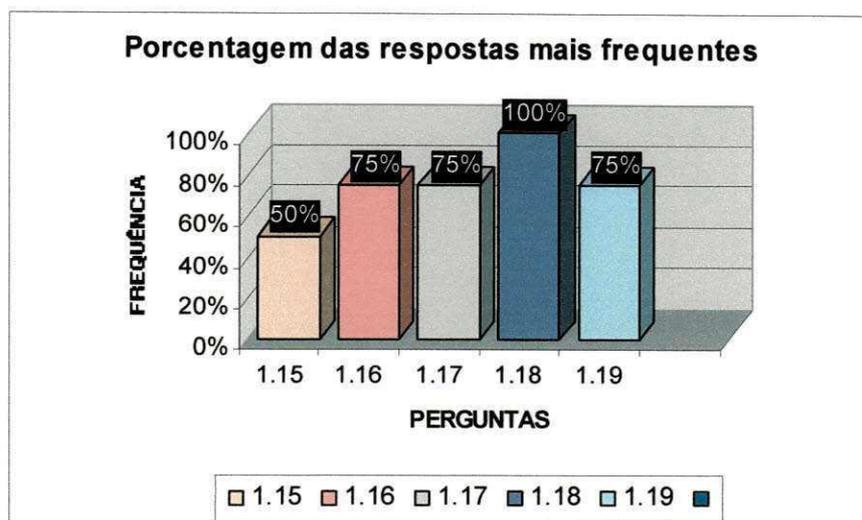


GRÁFICO 7 – Porcentagem das respostas mais freqüentes segundo a opinião dos entrevistados.

Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

No quadro 4 em consonância com o gráfico 7 são demonstrados fatores que podem evitar erros e fraudes, e seguindo este foco, os itens 1.16 e 1.17 apresentam um percentual de 75% das respostas mais freqüente (Patos; Diamante; Itatuba) apresentam de forma parcial instrumentos para no ato da admissão da nota de empenho a tesouraria efetivar a sua programação de pagamento e não existem instrumentos/procedimentos que impeçam a deflagração do certame licitatório sem que tenha havido a efetiva reserva orçamentária e programação financeira.

No item 1.15 há a presença do percentual de 50% das respostas mais freqüentes (Patos; Mãe D Água) existem procedimentos de Controle Interno na cobrança da Dívida Ativa.

Já na pergunta 1.18 foi perguntado se existe em todos os departamentos a preocupação com a segregação de funções, onde as tarefas são desempenhadas por várias pessoas de maneira a evitar o autocontrole, e foi evidenciado um percentual de 100% das respostas mais freqüentes (Patos; Diamante; Itatuba; Mãe D Água) não existindo esta forma de controle sobre seus colaboradores.

Conforme demonstrado na pesquisa, o item 1.19 apresenta um percentual de 75% das respostas mais freqüentes (Patos; Itatuba; Mãe D Água) procuram realizar a apuração de falhas, fraudes ou erros no uso dos recursos públicos apurando as responsabilidades, e adotando medidas que evitem a reincidência de erros.

De forma geral constataram-se falhas na estrutura do Controle Interno dos municípios pesquisados, principalmente nos Municípios de Itatuba, Diamante e Mãe D Água, sendo que estas não possuem a unidade de controle e a ocorrência de erros torna-se mais evidente.

As seguintes fraquezas foram mais freqüentes ao longo da pesquisa realizada na estrutura do Controle Interno dos municípios evidenciados na pesquisa:

- Controle Interno não instituído em lei;
- Rotinas não regulamentadas em manual;
- Falta de atribuições formais ao Controle Interno por parte da prefeitura;
- Falta de controle formalizado para identificação de quem cumpre ou deixa de cumprir as tarefas;
- As recomendações do Controle Interno são parcialmente acatadas/discutidas.
- O Controle Interno não participa na elaboração e aprovação da prestação de contas mensal da prefeitura;
- Parcialidade no controle da nota de empenho para a programação do pagamento por parte da tesouraria;

A maior fraqueza encontrada foi à falta de controle na distribuição dos funcionários nos cargos das entidades, onde 100% dos entrevistados responderam que uma pessoa centraliza várias atividades, e portanto conforme o demonstrado torna-se maior o risco de erros e fraudes.

A maior parte das qualidades foi encontrada na estrutura do Controle Interno do Município de Patos visto que é a único dentre os Municípios pesquisados que possui uma Secretaria de Controle Interno com a presença de um Secretário que com o auxílio de uma equipe e das informações prestadas pela contabilidade, exercendo as atividades de controle de forma mais adequada.

As qualidades mais freqüentes do controle dos municípios se deram principalmente por causa de uma contabilidade forte e atuante, sendo estas as seguintes:

- Constante atualização com o objetivo de aperfeiçoar processos e procedimentos;
- Acompanhamento da gestão demonstrando o seu trabalho em relatórios aos administradores;
- Auxílio na elaboração de informações ao Controle Externo;
- Análise continuada de informações permitindo assim efetivar comparações;
- Presença da contabilidade na rotina do Controle Interno;
- Conciliação mensal de toda a movimentação bancária;
- Confiança nas informações fornecidas pelos outros departamentos;

- Procedimentos de controle sobre a cobrança da Dívida Ativa dos Municípios;
- Procedimentos de controle que previnem que a licitação seja realizada sem a devida reserva orçamentária;
- Preocupação com a segregação de funções;
- Apuração da responsabilidade quando são identificados erros ou fraudes;

O quadro 5 demonstra de forma individualizada os municípios, apresentado a situação proposta no objetivo geral, que é a descrição da situação do Controle Interno dos Municípios de Patos, Diamante, Itatuba e Mãe D'Água conforme os pontos abordados na pesquisa de campo.

Quadro 5
Situação do Controle Interno dos Municípios da pesquisa

Município	Situação do Controle Interno segundo a pesquisa de campo
Patos	<ul style="list-style-type: none"> • Possui Controle Interno instituído em lei, manual para as suas atividades e atribuições designadas formalmente; • Apresenta controle formalizado para identificação de responsáveis por cumprimento ou descumprimento de tarefas; • Procura constante da atualização de seus processos diários; • Acompanha a gestão prestando relatórios aos administradores; • Auxilia na elaboração da prestação de contas para o Controle Externo; • Fornece informações úteis que permitem comparações; • Participação da contabilidade no estabelecimento e atualização de suas rotinas; • Não realiza conciliação mensal das contas bancárias; • Auxilia na prestação de contas mensal, porém não possuem a função de aprová-las; • Confia nas informações fornecidas pelos demais departamentos que integram a administração; • Presença de instrumentos para o controle de Dívida Ativa; • Ausência de instrumentos para que no ato da nota do empenho possa haver a programação do pagamento; • Ausência de instrumentos/procedimentos que impeçam a deflagração do certame licitatório sem que tenha havido a efetiva reserva orçamentária; • Não existe preocupação com a segregação de funções; • Apura as fraudes e erros encontrados e adota medidas para não haver reincidência destes.
	<ul style="list-style-type: none"> • Não possui Controle Interno instituído em lei, manual para as sua atividade e atribuições designadas formalmente; • Não apresenta controle formalizado para identificação de responsáveis por cumprimento ou descumprimento de tarefas; • Procura constante atualização de seus processos diários; • Não acompanha a gestão prestando relatórios aos

Diamante	<p>administradores;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auxilia na elaboração da prestação de contas para o Controle Externo; • Fornece informações úteis que permitem comparações; • Participação da contabilidade no estabelecimento e atualização de suas rotinas; • Realiza conciliação mensal das contas bancárias; • Não auxilia na prestação de contas mensal e não possuem a função de aprová-las; • Não confia nas informações fornecidas pelos demais departamentos que integram a administração; • Ausência de instrumentos para o controle de Dívida Ativa; • Ausência de instrumentos para que no ato da nota do empenho possa haver a programação do pagamento; • Ausência de instrumentos/procedimentos que impeçam a deflagração do certame licitatório sem que tenha havido a efetiva reserva orçamentária; • Não existe preocupação com a segregação de funções; • Não apura as fraudes e erros encontrados e não adota medidas para não haver reincidência destes.
Itatuba	<ul style="list-style-type: none"> • Não possui Controle Interno instituído em lei, manual para as sua atividade e atribuições designadas formalmente; • Não apresenta controle formalizado para identificação de responsáveis por cumprimento ou descumprimento de tarefas; • Não procura constante atualização de seus processos diários; • Acompanha a gestão prestando relatórios aos administradores; • Auxilia na elaboração da prestação de contas para o Controle Externo; • Não fornece informações úteis que permitem comparações; • Participação da contabilidade no estabelecimento e atualização de suas rotinas; • Realiza conciliação mensal das contas bancárias; • Não auxilia na prestação de contas mensal, porém possuem a função de aprová-las; • Não confia nas informações fornecidas pelos demais departamentos que integram a administração; • Ausência de instrumentos para o controle de Dívida Ativa; • Ausência de instrumentos para que no ato da nota do empenho possa haver a programação do pagamento; • Ausência de instrumentos/procedimentos que impeçam a deflagração do certame licitatório sem que tenha havido a efetiva reserva orçamentária; • Não existe preocupação com a segregação de funções; • Apura as fraudes e erros encontrados e adota medidas para não haver reincidência destes.
	<ul style="list-style-type: none"> • Não possui Controle Interno instituído em lei, manual para as sua atividade e atribuições designadas formalmente; • Não apresenta controle formalizado para identificação de responsáveis por cumprimento ou descumprimento de tarefas;

Mãe D'Água	<ul style="list-style-type: none"> • Procura constante atualização de seus processos diários; • Não acompanha a gestão prestando relatórios aos administradores; • Não auxilia na elaboração da prestação de contas para o Controle Externo; • Fornece informações úteis que permitem comparações; • Não há a participação da contabilidade no estabelecimento e atualização de suas rotinas; • Realiza conciliação mensal das contas bancárias; • Não auxilia na prestação de contas mensal e não possuem a função de aprová-las; • Confia nas informações fornecidas pelos demais departamentos que integram a administração; • Presença de instrumentos para o controle de Dívida Ativa; • Presença de instrumentos para que no ato da nota do empenho possa haver a programação do pagamento; • Ausência de instrumentos/procedimentos que impeçam a deflagração do certame licitatório sem que tenha havido a efetiva reserva orçamentária; • Não existe preocupação com a segregação de funções; • Apura as fraudes e erros encontrados e adota medidas para não haver reincidência destes.
------------	--

Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

O quadro 5, vem a demonstrar a disparidade existente entre a estrutura de Controle Interno dos municípios de maior porte com os de menor porte, visto que estes não se preocupam em estabelecer o controle para suas atividades, revelando a realidade encontrada nos municípios paraibanos. Desta forma é visualizado no quadro 5 a diferença entre o município de Patos, que apresenta maior porte e uma Secretaria de Controle Interno, sendo instituído em lei, com a presença de um manual, e com suas atividades formalizadas, e os municípios de Diamante, Itatuba e Mãe D'Água, com menor porte e sem a presença de uma Secretaria de Controle Interno, sem manual, e sem a presença de atividades formalizadas.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1 Conclusões

No decorrer do estudo procurou-se proporcionar esclarecimentos sobre o tema Controle Interno, sendo que foram utilizadas diversas obras literárias sobre o assunto. Também houve o estudo de campo, onde se buscou a opinião dos responsáveis pelo controle dos municípios de Patos, Diamante, Itatuba e Mãe D'Água.

Constatou-se através da pesquisa a forte relação que existe entre a contabilidade e as atividades do Controle Interno visto que 50% dos entrevistados são contadores. Porém a única prefeitura a apresentar uma Secretaria de Controle Interno regulamentada em lei foi o município de Patos, enquanto que nas demais é a própria contabilidade que exerce a função de controle, havendo assim uma sobrecarga sobre esta, visto que além de prestar informações exerce as atividades controladoras.

Desta forma conclui-se que a estrutura do Controle Interno dos municípios de menor porte como Diamante, Itatuba e Mãe D'Água possuem dificuldades em sua implementação /funcionamento, sendo que o único controle existente é o exercido pelo contador, apresentando assim dificuldades em controlar os diversos setores e secretarias pertencentes a uma prefeitura, enquanto que o Município de Patos está em melhor situação visto que apresenta uma estrutura para o exercício do controle e cumpre a maioria dos pontos fundamentais para o bom exercício do controle, porém precisa criar alguns instrumentos de controle para realizar a conciliação mensal de suas contas, programarem seus pagamentos durante a emissão das notas de empenho, segregarem as funções dos colaboradores da estrutura municipal e controlar o processo licitatório.

5.2 Recomendações

Após a realização desta pesquisa recomenda-se que os Municípios de Diamante, Itatuba e Mãe D'Água criem uma Secretaria de Controle Interno com a presença de pessoas capacitadas, tendo como responsável um Contador especialista na área da Contabilidade Pública. Além da criação da Secretaria supracitada é importante também a criação de um manual que identifique todos os cuidados a serem tomados pelas outras secretarias no exercício de suas funções.

Não basta somente criar o manual recomenda-se também que a Secretaria de Controle Interno preste treinamentos para maior esclarecimento do conteúdo demonstrado no manual.

Recomenda-se também que os municípios que possuem a dificuldade na implementação do Controle Interno procurem um Contador capacitado que atue na área da Contabilidade

Pública, para que este indique a melhor forma de colocar em prática o controle, e capacite às pessoas que farão parte da Secretaria de Controle Interno que vier a ser criada.

A pesquisa revelou como se encontra a situação da estrutura do Controle Interno dos Municípios de Patos, Diamante, Itatuba e Mãe D'Água contribuindo assim para futuras pesquisas, portanto também se sugere que haja pesquisas para identificar como implantar o Controle Interno nos Municípios de Diamante, Itatuba e Mãe D'Água, visto que estes não apresentam uma estrutura capaz de realizar o controle idealizado pelos certames legais.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BARBOSA, EVANIR LENHARDT. **Controle interno na administração pública: instrumento de controle e gerenciamento**. 2002. Monografia (Especialização em Advocacia Municipal) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual do controle interno: teoria e prática**. 6. ed. Curitiba: Juruá, 2002.

BRASIL. Lei n° 4320, de 17/03/1964 - estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei Complementar n° 101, de 04/05/2000 – estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal.

CARVALHO, Deusvaldo. **Administração financeira e orçamentária e contabilidade pública**. 2004. Disponível em: < <http://www.pontodosconcursos.com.br> >. Acesso em: 15 de set. de 2008.

DEPARTAMENTO DO TESOUREIRO NACIONAL. Instrução Normativa n° 16, de 20/12/1991.

FREITAS, Caub Feitosa. **Direito Comercial: Títulos de Crédito. Incursões no Mercosul**. Goiânia: AB, 2000.

JUND, Sérgio. **Administração orçamento e contabilidade pública**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

JUSTA, Antônio Fernando. **Controle Interno nas administrações municipais**. Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará. Ceará. Disponível em: <<http://www.tcm.ce.gov.br/ieconteudo/artapres/artapres.htm>>. Acesso em: 3 de out. de 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SILVA, Adão Cravem da; PARIZOTTO, Ivan; CAVALHEIRO, Jader Branco; MELLO, José Carlos Garcia de; FLORES, Paulo César. Um modelo teórico para a avaliação do sistema de controle interno no setor público. **Revista do Tribunal de Contas do Estado do RS**, Porto Alegre, 1999.

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

APÊNDICES

APÊNDICE 01: CARTA DE APRESENTAÇÃO



Universidade Federal de Campina Grande
Centro de Ciências Jurídicas e Sociais
Coordenação do Curso de Ciências Contábeis
Comissão de Coordenação do TCC



Sousa, 13 de novembro de 2008.

Ao

Responsável pelo Controle Interno do Município de Patos

Solicitamos por meio deste, a compreensão e o auxílio do desenvolvimento do Trabalho de Conclusão de Curso no sentido de fornecer informações úteis ao desenvolvimento desta pesquisa acadêmica. O presente trabalho será desenvolvido pelo discente **Thiago Paiva Freitas Vieira**, aluno regularmente matriculado sob o número 60423021, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Campina Grande, e orientado pelo docente Antônio Firmino da Silva Neto. O trabalho intitulado: "**Controle Interno na Gestão Municipal: Um estudo junto aos municípios de Patos, Diamante, Itatuba e Mãe D'Água**", conforme aponta nos procedimentos metodológicos adotados há necessidade das seguintes informações para seu desenvolvimento:

- a) Caracterização do Respondente**
- b) Controle Interno**

Estas informações supracitadas serão utilizadas apenas em caráter acadêmicas, ficando sob sigilo absoluto e responsabilidade do docente orientador e do discente responsável pela elaboração do trabalho.

Atenciosamente,

Thiago Alexandre das Neves Almeida
Presidente da Comissão de Coordenação do TCC

APÊNDICE 02: QUESTIONÁRIO DA PESQUISA**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
COORDENAÇÃO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ORIENTADOR: Antônio Firmino da Silva Neto

ORIENTANDO: Thiago Paiva Freitas Vieira

Prezado(a) responsável pelo controle:

Solicitamos sua colaboração na resposta ao questionário abaixo, uma vez que sua participação é muito valiosa, por se tratar de estudo sustentado em pesquisa de campo para ser desenvolvido, intitulado: "Controle Interno na Gestão Municipal: Um estudo junto aos municípios de Patos, Diamante, Itatuba e Mãe D'Água", sob a orientação do professor Antonio Firmino da Silva Neto e que objetiva cumprir as exigências para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

É nosso compromisso garantir que suas respostas ao questionário somente serão apresentadas de forma agregada, através de tratamento estatístico coletivo, onde os dados obtidos não serão destacados individual ou nominalmente, assegurando, portanto, tratamento confidencial aos respondentes.

PARTE A - CARACTERIZAÇÃO DO RESPONDENTE**1. SEXO**

Masculino Feminino

2. Faixa Etária

de 20 a 30 anos de 31 a 45 anos mais de 46 anos

3. Cargo: _____

PREFEITURA:

() PATOS () DIAMANTE () ITATUBA () MÃE D'ÁGUA

PARTE B - INDICADOR: CONTROLE INTERNO

PERGUNTAS	RESPOSTAS
1.1 A prefeitura possui unidade de Controle Interno instituído por lei?	() Sim () Não
1.2 As rotinas de trabalhos de controle interno estão regulamentadas em manual?	() Sim () Não () parcial
1.3 A prefeitura designou formalmente em unidade ou similar às atribuições de controle interno?	() Sim () Não
1.4 Existe controle formalizado que avalie ou identifique os responsáveis pelo cumprimento ou descumprimento das tarefas?	() Sim () Não
1.5 Há constante atualização com o objetivo de aperfeiçoar processos e procedimentos?	() Sim () Não
1.6 As recomendações da unidade de controle interno são acatadas e/ou discutidas?	() Sim () Não () Parcial
1.7 A unidade de controle interno exerce o acompanhamento da gestão, demonstrando o seu trabalho em relatórios ao administrador?	() Sim () Não () Parcial
1.8 A unidade de controle interno auxilia na preparação dos relatórios ao controle externo?	() sim () Não
1.9 As informações recebidas pelo controle interno são analisadas continuamente, permitindo assim comparações?	() sim () Não
1.10 A contabilidade participa na elaboração/atualização nas rotinas do Controle Interno?	() Sim () Não
1.11 É realizada conciliação mensal de toda a movimentação bancária?	() Sim () Não
1.12 O Controle Interno colabora na elaboração da prestação de contas da gestão?	() Sim () Não
1.13 As prestações de contas são aprovadas pelo controle interno da prefeitura?	() Sim () Não
1.14 O Controle Interno confia nas informações fornecidas e/ou geradas pelos demais departamentos que integram a administração?	() Sim () Não
1.15 Existem procedimentos de Controle Interno para a cobrança de Dívida Ativa (Individualização do devedor, forma de cobrança, etc.)?	() Sim () Não
1.16 Existem instrumentos para no ato da admissão da nota de empenho, a tesouraria efetivar a sua programação de pagamento?	() Sim () Não
1.17 Existem instrumentos/procedimentos que impeçam a deflagração do certame licitatório, sem que tenha havido a efetiva reserva orçamentária e programação financeira?	() Sim () Não
1.18 Existe em todos os departamentos a preocupação com a segregação de funções, onde as tarefas são desempenhadas por várias pessoas de maneira a evitar o autocontrole?	() Sim () Não
1.19 Quando são identificadas falhas fraudes ou erros no uso do recurso público são apuradas as responsabilidades, e em seguida adotadas medidas que evitem reincidência?	() Sim () Não