

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL:  
avaliação da implantação em um município de pequeno porte**

**THIAGO CALSA NUNES**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS)

**ROGERIO DA SILVA NUNES**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA (UFSC)

Agradecimento à orgão de fomento:

Não houve financiamento

# **SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL: avaliação da implantação em um município de pequeno porte**

## **1 INTRODUÇÃO**

O Estado tem como um de seus principais objetivos assegurar à população serviços públicos em atendimento às necessidades coletivas, agindo de acordo com os princípios que regem a Administração Pública. O controle interno surge como uma forma de garantir que tais princípios sejam cumpridos, dando maior transparência aos atos da administração, pois grande parte dos gastos públicos excessivos é decorrente da falta de planejamento, da burocracia excessiva, da distorção dos objetivos do poder público, de interesses pessoais superiores aos interesses públicos, e a ausência de um efetivo controle interno.

A institucionalização e implantação de um sistema de controle interno é uma oportunidade para dotar a administração pública de procedimentos que assegurem o cumprimento das exigências legais, a proteção do patrimônio e otimização da aplicação dos recursos públicos, assegurando maior tranquilidade aos gestores e melhores resultados para a sociedade.

Existem duas instâncias de controle: o controle interno, exercido no âmbito do ente ou do órgão controlado, e o controle externo, exercido por agentes de fora do órgão. Além desses, cada vez mais a população esta agindo como agente fiscalizador, compondo o controle social. (CGE, 2012)

O foco neste estudo é o controle interno, que deve ser instituído em todas as esferas de governo. No âmbito municipal, a competência está definida no artigo 30 da Constituição Federal: legislar sobre assuntos de interesse local; suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual; organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial; manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação pré-escolar e de ensino fundamental; prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população; promover o ordenamento territorial com o planejamento e controle do uso, parcelamento e ocupação do solo urbano; e promover a proteção do patrimônio histórico e cultural local.

O controle interno auxilia o gestor ao tornar possível que se verifiquem falhas, realizem-se ajustes e correções que venham a evitar o desperdício ou desvio do dinheiro público. Segundo a ABM (2010), a administração Pública passou do estado de Administração Burocrática para o de Gerencial, com uma visão mais voltada para o alcance de metas preestabelecidas, gerenciais, mensuração e avaliação dos resultados, sempre de acordo com os princípios da legalidade. Essa mudança se deve também a inclusão do princípio da eficiência, onde a nova ordem é: melhores serviços públicos e efetiva entrega do produto de suas ações ao cidadão, alcançando assim o princípio da efetividade, que é o de atender os anseios da coletividade.

No município onde foi realizada a pesquisa, houve um diagnóstico inicial apontando que o sistema de controle interno não estava sendo executado da maneira que prevê a legislação. O profissional responsável pelas tarefas não foi concursado para essa função, acumulando tais atividades com outras, deixando de atender as designações específicas do cargo e tendo questionada a efetividade de suas ações.

A pergunta que motivou a realização da pesquisa é: como podem ser avaliados os resultados da implantação do sistema de controle interno do município?

O estudo tem como objetivo analisar as atribuições de quem executa as atividades do sistema de controle interno do município, bem como as mudanças ocorridas após implantação do sistema de controle interno nas finanças públicas no município. Cabe destacar que o controle interno das finanças municipais está diretamente relacionado com princípios tais como transparência dos atos da administração, planejamento orçamentário e direcionamento de ações para as finalidades finalísticas da administração pública.

Por fim, o trabalho pretende contribuir para uma compreensão da realidade que ocorre em municípios de pequeno porte (menos de 50.000 habitantes), apresentando as dificuldades que enfrentam tais municípios na implantação do sistema de controle interno e destacando a importância que tal sistema possui na administração municipal.

## **2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

A administração pública é uma construção intelectual e coletiva, pois tudo que a coletividade social convencionar ser de interesse ou de propriedade comum, integrará a esfera pública, ficando todo o restante adstrito à esfera privada. A Administração Pública é caracterizada por Di Pietro (2008, p. 59-61) nos sentidos objetivo e subjetivo:

Em sentido objetivo, abrange as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas; corresponde à função administrativa, atribuída preferencialmente aos órgãos do Poder Executivo (...) podendo ser definida como atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob o regime jurídico de direito público, para consecução dos interesses coletivos.

Outra noção, que congrega várias facetas da administração pública, é apresentada por Meirelles (2016, p. 68):

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

É princípio constitucional que a gestão pública deve ser eficiente, eficaz, efetiva e equitativa. Assim, a gestão tem de ser conduzida utilizando-se de conceitos e técnicas de gestão, tendo em vista a observância do conjunto de princípios básicos específicos: *impessoalidade, publicidade e interesse público* (MEIRELLES, 2016).

Sendo assim, o administrador público tem o dever de planejar, organizar, dirigir e controlar os recursos postos à sua disposição, devendo prestar contas à comunidade, pois, no setor público, os recursos são de terceiros, pertencem à população.

## **3 CONTROLE**

Bateman (1998) define controle como qualquer processo que orienta as atividades dos indivíduos na direção da realização de metas organizacionais. E acrescenta que o controle pode ser estratégico quando projetado para apoiar os administradores na avaliação do progresso da organização com sua estratégia e, quando existirem discrepâncias, na formulação de ações corretivas.

No processo de administração, controle não tem o significado popular de fiscalização. Controle é o processo de produzir e usar informações para tomar decisões, sobre a execução de atividades e sobre os objetivos. As informações e decisões de controle permitem manter uma organização ou sistema orientado para o seu objetivo. (MAXIMIANO, 1995). Os administradores devem controlar a utilização dos recursos a sua disposição e precisam de sistemas de controle eficazes para auxiliar nas tarefas de alocação e utilização de recursos, facilitando o processo de planejamento.

Os sistemas de controle destinam-se a medir o progresso na direção de um desempenho planejado e, se necessário, aplicar medidas corretivas para garantir que o desempenho esteja alinhado com o objetivo dos administradores e consiste em quatro etapas: (BATEMAN, 1998).

1. **Estabelecimento de parâmetros de desempenho:** os parâmetros são metas de desempenho que estabelecem os níveis desejados de desempenho, motivam o desempenho e servem como pontos de referência em relação aos quais é possível avaliar o desempenho real.
2. **Medição de desempenho:** os desempenhos costumam ser obtidos de três fontes principais. Relatórios por escrito (que incluem dados obtidos em sistemas computadorizados de informação); relatórios verbais (consiste na supervisão de um superior imediato àquele que estava executando a tarefa para relatar as realizações os problemas ou as reações das partes interessadas); e observação pessoal das atividades que estão sendo desenvolvidas.
3. **Comparação do desempenho com o parâmetro:** nesse processo, o administrador avalia o desempenho medindo o desvio em relação às metas e avaliando se o desvio é significativo.
4. **Medidas corretivas:** esse passo garante que as operações sejam ajustadas onde é necessário, para que sejam atingidos os resultados inicialmente planejados.

Nas organizações públicas, todos que guardam ou administram bens ou rendas tem o dever de prestar contas sobre essa responsabilidade. Há, então, a necessidade de procedimentos de controle que avaliem a correta aplicação desses recursos.

Para Nakagawa (1993, p.17), *accountability* é “a obrigação de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder”. Cavalheiro e Flores (2009) apresentam:

Os responsáveis pelo controle no município são os gestores e membros do controle interno do órgão, seja ele informal (representando apenas controles setoriais) ou legalmente constituído. Porém, as atividades inerentes ao controle interno serão exercidas em todos os níveis hierárquicos dos Poderes Executivos e Legislativos, bem como das entidades da administração indireta, por servidores, ocupantes de cargos públicos do quadro permanente do órgão ou entidade, não sendo passíveis de delegação por se tratar de atividades próprias destes. Por ser tarefa técnica e complexa, a administração deve estruturar um departamento que, formalmente, seja responsável pela instituição, manutenção e melhorias nos controles internos. A falta de condições de trabalho, de treinamento e de orientação podem esvaziar os propósitos da unidade de controle e, neste caso, a responsabilidade é da administração (CAVALHEIRO; FLORES, 2009).

O controle interno torna-se responsável pelo aperfeiçoamento contínuo da instituição, verificando as atividades exercidas pelos órgãos, o cumprimento das leis e contribuindo para o planejamento.

#### 4 CONTROLES INTERNOS

No guia para implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (2007), é definido como:

Toda a atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação e/ou um resultado, com o objetivo de verificar se está em conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou ainda, com o que determinam a legislação e a norma. Também, define controle interno como sendo ações executadas pelas unidades da estrutura organizacional, complementando as ações do controle externo.

Para Sanches (1997), trata-se do conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de Coordenação, orientado para o desempenho das articulações de controle interno indicados na Constituição e normatizado em cada nível de governo.

Segundo Boynton e Johnson (2002, p.113), “*controle interno é o processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhando para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: confiabilidade*

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

De acordo com esses conceitos, pode-se afirmar que o controle interno envolve todas as atividades e rotinas de natureza contábil e administrativa, com o intuito de organizar de tal forma a empresa que seus colaboradores compreendam, respeitem e façam cumprir as políticas traçadas pela administração. Sendo assim, o sistema de controle é necessário e de fundamental importância para o sucesso das organizações. No entanto, apresenta limitações e está sujeito a distorções e falhas decorrentes do mau entendimento das instruções e informações.

Assim, percebe-se que controle interno é o funcionamento integrado de todos os controles e que no âmbito municipal o seu objetivo é garantir a eficiência, eficácia, transparência e economicidade na aplicação dos recursos públicos. Para Cavalheiro e Flores (2007), os controles internos servem para auxiliar o gestor na busca da sua missão, possibilitando-lhe uma visão, das mais variadas situações que envolvem a administração, oportunizando que sejam realizados ajustes e correções que venham a evitar o desperdício ou o desvio do dinheiro público.

Cavalheiro e Flores (2007) destacam que a má aplicação de recursos públicos, o desperdício e a corrupção, revelam-se primeiro como resultado de ausência ou fragilidade do controle interno, e que este precisa ser atuante, efetivo e eficaz e não existir somente no papel.

De acordo com o Tribunal de Contas da União, o Controle interno é um conjunto dos processos e meios que permitem respeitar o orçamento e os regulamentos em vigor, salvaguardar os ativos, assegurar a validade e autenticidade dos registros contábeis, e facilitar as decisões de gestão, especialmente através da colocação á disposição, no momento oportuno da informação financeira (BRASIL, TCU, 1992, p.02).

O objetivo principal do controle interno é o de ação preventiva, antes que ações ilícitas, incorretas ou impróprias possam atentar contra os princípios da Constituição da República Federativa do Brasil, principalmente o art. 37, seus incisos e parágrafos.

Os objetivos do controle interno devem atender a Souza *et al.*(2010):

- a) Confiabilidade: propiciar a obtenção de informações corretas para executar suas operações. As informações estão diretamente ligadas às decisões que a administração deseja tomar;
- b) Tempestividade: as informações devem ser atuais e exatas, pois são imprescindíveis no momento da tomada de decisões;
- c) Salvaguarda de ativos: os ativos de uma organização representam a aplicação de seus recursos. Dessa forma, compreende-se que devem ser protegidos de qualquer ato que venha prejudicá-los. Compreendem-se ativos como físicos (estoques, imobilizado) e não físicos (contas e receber, direitos);
- d) Otimização no uso de recursos: tanto quanto possível, deve - se duplicar esforços na execução das atividades e desencorajar o uso ineficiente dos recursos da empresa;
- e) Prevenção e detecção de roubos e fraudes: não é aceitável na atividade empresarial, tampouco em outras atividades, a ocorrência de roubos, fraudes e outras ações de natureza escusa.

Nota-se que o objetivo geral do Controle Interno é assegurar que não ocorram erros potenciais, através do controle de causas.

Ainda sobre os objetivos, Nascimento (2010) apresenta:

- I - Observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- II - Assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, suas exatidões, confiabilidade integridade e oportunidade;
- III - Antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- IV- Propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- V- Salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto a sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;

- VI- Permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando a eficácia, eficiência e economicidade dos recursos;
- VII- Assegurar aderência às diretrizes, planos, normas e procedimentos do órgão/entidade. (NASCIMENTO, 2010).

Controle interno, portanto, é um conjunto de normas e procedimentos instituídos pelas organizações com vista na proteção de seu patrimônio e na elaboração de dados confiáveis em busca da eficácia operacional.

Os controles internos podem ser considerados como medidas preventivas para assegurar o correto desempenho das diversas atividades exercidas na administração pública. Crepaldi (2008, p. 58) o define como:

O sistema, de uma empresa, que compreende o plano de organização, os deveres e responsabilidades e todos os métodos e medidas adotadas com finalidade de:

- Salvar os ativos;
- Verificar a exatidão e fidelidade dos dados e relatórios contábeis e de outros dados operacionais;
- Devolver a eficiência nas operações;
- Comunicar e estimular o cumprimento das políticas, normas e procedimentos administrativos adotados.

O Instituto de Auditores Internos do Brasil (Audibra, 1992, p.48), registra:

(...) controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidas sejam atingidas. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização.

Diante destes conceitos, é importante ressaltar que o controle interno não é necessariamente um complexo sistema de rotinas e procedimentos burocráticos que necessite ser implantado exatamente como indicado nos livros e normas para que funcione de modo satisfatório (BORDIM; SARAIVA, 2005). A filosofia do administrador, seja de uma empresa ou da administração pública, irá determinar a capacidade de implantar sistemas de controle que apresentem condições favoráveis, atendendo suas particularidades.

Tanto as empresas quanto as prefeituras possuem metas a cumprir e, para garantir seu alcance, desenvolvem procedimentos a serem cumpridos pelos funcionários, com a finalidade de que cada tarefa seja executada com a maior eficiência possível. No entanto, como não é possível verificar se realmente estão sendo executadas da maneira descrita, criam sistemas para fiscalizar as devidas rotinas, sendo esses sistemas denominados de controles internos.

Assim, para Bordim e Saraiva (2005), existem três categorias de controles internos, descritas de acordo com suas finalidades:

- **Controle organizacional** – são as medidas de controles e de avaliação de desempenho adotadas ao designar responsabilidade e delegar autoridade, levando em consideração a correta segregação de função.
- **Controle de procedimentos** – são aqueles decorrentes da política empresarial ou institucional e dos procedimentos e normas documentadas da organização.
- **Controle do sistema de informações** – são os referentes à qualidade da informação, fornecida aos níveis adequados da administração.

Portanto, segundo Nascimento e Reginato (2009, p. 105), “*Controle interno é cada procedimento estabelecido e executado individualmente e sistema de controles internos é a organização de todos os mecanismos de controle que interagem entre si, [...]*”.

A implantação do sistema de controles internos proporciona para a gestão pública o aperfeiçoamento de suas operações, passando credibilidade e confiança para os usuários do produto oriundo dessa ferramenta.

O controle externo, exercido pelo Poder Legislativo de cada esfera do governo apresenta limitações para o exercício da fiscalização, nos aspectos que dizem respeito a verificação da legalidade dos atos e do cumprimento do programa de trabalho, a avaliação da legitimidade, efetividade, economicidade, eficiência e eficácia na administração pública. (CALIXTO, 2005)

Para que essas limitações sejam supridas, as entidades objeto de fiscalização governamental estão sendo instrumentalizadas com controle interno, que além de subsidiar o controle externo, apresentam o propósito de garantir a existência de um controle na extensão da proposta pela legislação, sendo exercida de forma preventiva e concomitante aos atos de gestão. (CALIXTO, 2005).

Boynton e Johnson (2002) apresentam que apesar de o controle interno se revelar um inibidor de erros ele não é infalível, pois é vulnerável à má fé e à desídia humanas. Nesse sentido, os controles internos podem apenas fornecer segurança razoável, pelas seguintes limitações inerentes: erros de julgamento; falhas; conluio; ausência de supervisão e impunidade.

Neves Garcia (1998) afirma que a inexistência de controles internos consistentes ensejará o crescente surgimento de erros e fraudes operacionais, aliando-se a esses fatos a efetivação de desvios de conduta da direção da entidade, que propicia o recrudescimento dos ilícitos supracitados pela síndrome do exemplo que vem de cima. Erros são irregularidades involuntárias ocorridas nos procedimentos ou demonstrativos contábeis. Fraudes são irregularidades propositais.

O controle é um dos elementos indispensáveis para a administração pública e de extrema relevância para esta e para seus administrados. O controle no atual modelo de gestão pública atua de forma a resguardar que a administração esteja em consonância com os princípios que lhes são impostos pelo ordenamento jurídico, como os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. (BRASIL, CGE, 2012).

Mais do que isso, o controle deixou de ter apenas o aspecto verificador da legalidade e passou a realizar um controle dos resultados, assumindo um importante papel, transformando-se em um instrumento de gerenciamento para a Administração e de garantia para a população de uma prestação de serviços eficiente. (BRASIL, CGE, 2012).

Nogueira e Pires (2004) escrevem que:

Hoje não se pode falar em administração eficiente desconsiderando a perspectiva de seus clientes (sociedade), não se pode falar em modernização da administração limitada à otimização apenas do ambiente interno e de inovação tecnológica. A efetividade do serviço público está na satisfação das necessidades básicas dos clientes, sua cultura e carências sociais.

Os sistemas de controles internos das empresas ultrapassam as fronteiras das atribuições puramente contábeis e financeiras. Elas abrangem operacionalmente toda a organização e por isso, todos na empresa, desde a alta administração até o funcionário do mais baixo escalão, deverão estar em sintonia com essa estrutura de controles, com o risco de fracasso ou ineficiência. (BRASIL, CGE, 2012).

## **5 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM MUNICÍPIOS DE PEQUENO PORTE**

A Constituição Federal de 1988, as constituições estaduais, as leis orgânicas municipais e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), promoveram importantes e significativas mudanças nas formas, até então vigentes, na administração pública municipal.

As medidas previstas na reforma administrativa e a LRF têm repercutido na dinâmica das finanças públicas, nas funções de planejamento, execução e controle orçamentário e nas formas de participação e transparência, provocando importantes mudanças na cultura da administração pública, especialmente a municipal. No entanto, não atenderam em sua plenitude o interesse público. Permanecem, ainda, desafios decorrentes de descompassos entre as

dimensões de análise econômico-financeira, institucional-administrativa e sociopolítica, segundo avaliação de Paes de Paula (2005).

Com a finalidade de sistematização analítica identificam-se os principais pontos que caracterizam os modelos de gestão pública burocrática e gerencial presentes, em maior ou menor grau, nas administrações públicas municipais.

É necessário frisar que, em muitos municípios, principalmente os de pequeno porte, os controladores não possuem dedicação exclusiva, em alguns casos inclusive o que ocorre são apenas reuniões mensais entre estes e os demais funcionários. Esse fato acaba resultando em profissionais sem conhecimento aprofundado das rotinas, com escasso treinamento e autonomia limitada para o desempenho de suas funções, inclusive com dificuldades no acesso aos dados necessários à realização do trabalho.

O controle interno é importante para a gestão municipal, procurando assegurar adequada gestão, procurando evitar e corrigir erros, fraudes e desperdícios. Em todas as entidades públicas, independentemente da existência ou não do controle interno instituído por lei, se faz necessário haver o hábito de trabalhar de maneira planejada, procurando atingir os objetivos básicos da gestão pública, que é o atendimento correto à população. (SOUZA, 2010).

O sistema de Controle Interno tem previsão constitucional, contida no artigo 74 da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe:

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

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

§ "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." (BRASIL, 1988).

O artigo 74 da Constituição Federal de 1988 estabelece a obrigatoriedade dos Poderes manterem sistema de Controle Interno. O artigo 31 da CF também trata do mesmo assunto, só que agora em âmbito municipal:

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.

Do texto constitucional podemos inferir que o artigo 31 se aplica somente aos Municípios; o artigo 70 se aplica a todas as esferas de Governo, especialmente a União, os Estados e o Distrito Federal:

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

Com a Emenda Constitucional nº 19/98, art. 37 da Constituição Federal, surge o princípio constitucional da eficiência, e por meio deste a edição da Lei Complementar Nº101, De 05-05-2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), tendo por objetivo básico estabelecer normas para as finanças públicas visando à responsabilidade da gestão fiscal. (COSTA, 2010).

Também segundo Costa (2010) escreve que o artigo 59 da LRF determinou que a fiscalização da Gestão Fiscal fosse realizada pelo Poder Legislativo, diretamente ou com o

auxílio do Tribunal de Contas, e pelo sistema de controle interno de cada Poder, com ênfase no que se refere a:

- I – atingir metas previstas na Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO;
- II – limites e as condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar;
- III – medidas adotadas para o retorno das despesas de pessoal ao respectivo limite, no termos dos arts. 22 e 23;
- IV – providências tomadas, pelo ente, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V – destinação recursos decorrentes de 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.

Algumas exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal demandam a atuação de Controle Interno eficiente e eficaz: acompanhamento do fluxo financeiro de caixa; apropriação dos custos dos serviços públicos; elaboração de demonstrações contábeis consolidadas; planejamento e avaliação de resultados; transparência da gestão (publicação periódica de relatórios); elaboração de cálculo atuarial.

Imperiosa, mediante os mandamentos supracitados, a criação de controles internos nos municípios, com uma estrutura básica para funcionamento, compreendendo: instrumento legal aprovado; que os gestores públicos acreditem que o controle é importante; que a prefeitura esteja organizada e estruturada formalmente de modo a permitir uma adequada delegação de autoridade e responsabilidade; adoção de metodologia de desenvolvimento e aquisição dos sistemas operacionais ou de informações; pessoal adequado, capacitado; revisão e avaliação permanente (auditoria interna). (COSTA, 2010).

No Estado do Rio Grande do Sul, o Tribunal de Contas do Estado, através da Resolução 936 de 2012, em seu artigo primeiro estabelece uma complementação dos artigos constitucionais citados:

Art. 1º A presente Resolução dispõe sobre as diretrizes que devem orientar o sistema de controle interno municipal, visando ao aperfeiçoamento da fiscalização procedida pelas unidades centrais de controle interno, em especial sobre a gestão administrativa, financeira e patrimonial do Município respectivo, nos termos do estatuído nos artigos 31 e 74 da Constituição da República.

Nota-se que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas na estruturação e funcionamento do sistema de controle interno municipal, baseando-se em lei constitucional, considerando que o artigo 31 da Constituição da República dispõe que a fiscalização do Município será também exercida pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo; e, considerando ser o apoio ao exercício do controle externo uma das finalidades do sistema de controle interno, nos termos do artigo 74, inciso IV, da Constituição da República;

## **6. METODOLOGIA**

Nas definições de Gil (2010), os objetivos mais abrangentes de uma pesquisa podem ser classificados em pesquisa descritiva, explicativa ou exploratória. A pesquisa descritiva descreve a característica de uma dada população, contribuindo para o progresso da ciência com evolução do conhecimento humano em vários setores. São pesquisas planejadas com levantamento de dados e aplicadas seguindo rigorosamente os critérios determinados no processamento das informações (MEDEIROS, 2009).

A pesquisa explicativa tem como propósito de identificar fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência de um dado fenômeno, aprofundando os conhecimentos da realidade explicando a razão, o porquê das coisas (GIL 2010, p.28).

A pesquisa exploratória tem a finalidade de ajustar o conhecimento do problema em questão com objetivos de torná-lo explícito construindo uma hipótese, podendo envolver várias

atividades tais como levantamento bibliográfico e entrevistas com especialistas na área pesquisada, assumindo as características de uma pesquisa bibliográfica com estudo de caso (PEREIRA, 2010). A pesquisa objetiva a descrição das características do objeto que está em análise, descrevendo com clareza a realidade estudada.

Quanto à abordagem, trata-se de pesquisa qualitativa, pois pesquisadores que desenvolvem pesquisas com abordagem qualitativa não definem os valores métricos em termos numéricos dos fatos analisados, mas procuram explicar o porquê dos fatos, definindo detalhadamente todas as observações realizadas durante suas pesquisas nas mais diferentes abordagens (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

Essencialmente, trata-se de um estudo descritivo, que não pretende chegar a uma solução definitiva sobre o tema investigado. Seguindo as definições de delineamento esta pesquisa se classifica como pesquisa aplicada, com base em referencial teórico desenvolvido a partir de artigos científicos, livros, legislações, internet, material disponível em sites, e ainda como estudo de caso, envolvendo análise de um município quanto à aplicação de um sistema de controle interno, utilizando-se como meio a entrevista com a Secretária da Administração Municipal.

Também houve uma coleta de dados em um município no interior do Rio Grande do Sul, com emancipação política obtida em 1966, e população de aproximadamente 5.000 habitantes. O Município conta com nove secretarias, mas é a Secretaria Municipal da Administração que coordena as audiências públicas para elaboração do Plano Plurianual, as Leis de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. Também, coordena os trabalhos do setor de patrimônio, estoques, compras, recursos humanos, fiscaliza contratos referentes aos serviços terceirizados. Enfim, centraliza o sistema de controle interno do município.

Além do acesso a documentos municipais, foi realizada uma entrevista semiestruturada, com o objetivo avaliar o funcionamento do controle interno do município. Nesse sentido, a entrevista pode ser concebida como um processo de interação social, verbal e não verbal, que ocorre face a face, entre um pesquisador, que tem um objetivo previamente definido, e um entrevistado que, supostamente, possui a informação que possibilita estudar o fenômeno em pauta, e cuja mediação ocorre, principalmente, por meio da linguagem. (MANZINI, 2004).

Também, foi realizada uma análise na Lei Municipal que criou a Central de Controle interno, que deu origem à designação das portarias de designação dos membros responsáveis pelas atividades. A entrevista foi realizada com um roteiro, contendo as seguintes questões:

- 1) O Controle interno foi criado através de lei Municipal, há quanto tempo existe no município?
- 2) Em que nível hierárquico se encontra?
- 3) Quantas pessoas trabalham no CI?
- 4) Qual a formação acadêmica?
- 5) Esses servidores possuem dedicação exclusiva?
- 6) Quais principais atividades realizadas?
- 7) Esta sendo ferramenta de auxílio na gestão Municipal?
- 8) Quais as principais limitações para efetivo exercício do Controle interno?
- 9) As sugestões são acatadas pela administração?

## **7. ANÁLISE DOS DADOS**

A entrevista realizada com a Secretária Municipal da Administração destacou a importância do Sistema de Controle Interno nos pequenos municípios, onde os recursos precisam ser bem aplicados, por serem escassos, *“precisa se gastar bem para assim poder atender a todos os anseios da população”*.

A lei específica no Estado apresenta:

Art. 3º A instituição do sistema de controle interno dar-se-á por meio de lei municipal de iniciativa do Poder Executivo, a qual deverá contemplar as atribuições previstas no artigo 74, incisos I a IV, da Constituição, e, ainda, dentre outros aspectos:

I – prever que os órgãos e entidades da Administração Municipal, direta e indireta, além do Poder Legislativo, submetem-se à fiscalização da UCCI;

II – estabelecer a forma de atuação do SCI, mediante:

a) definição da estrutura organizacional da UCCI, de suas atribuições e da respectiva forma de exercício;

b) indicação dos itens de verificação obrigatória por parte do controle interno, contemplando, em especial, as áreas da contabilidade, de orçamento, de patrimônio, das finanças públicas, da gestão administrativa e de pessoal, incluídos os atos de admissão, bem como o atendimento do parágrafo único do artigo 54 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000;

c) elaboração de orientação normativa e fixação de prazos a serem cumpridos pelos órgãos e entidades auditados internamente para resposta aos questionamentos formulados e aos relatórios elaborados pela UCCI, assim como para a adoção das medidas corretivas demandadas;

d) indicação do dever de os responsáveis pela UCCI darem ciência aos respectivos administradores e ao Tribunal de Contas das irregularidades ou ilegalidades constatadas no curso da fiscalização interna, bem como o momento e a forma de adoção dessas providências, sob pena de sua responsabilização solidária, nos termos do disposto no artigo 74, § 1º, da Constituição.

A entrevistada afirmou que o Sistema de Controle Interno foi criado no exercício de 2001, através de Lei Municipal, mas nunca houve na prefeitura um setor próprio e nem um Sistema como determina a Lei de Responsabilidade Fiscal, pois o mesmo vem sempre sendo exercido por funcionários que desempenham outras funções, sem dedicação exclusiva.

Mesmo a lei acima citada, anterior à Resolução, apresenta no artigo 6º:

Art. 6º As disposições desta Resolução não excluem a necessidade de definição, por parte do Município, de normas regulamentares próprias pertinentes ao funcionamento do SCI (Sistema De Controle Interno), bem como ao cumprimento das atribuições da UCCI (Unidade Central De Controle Interno).

Parágrafo único. O regulamento a que se refere o caput deste artigo deverá contemplar a observância, em especial, dos seguintes requisitos e procedimentos:

I – prévia elaboração de plano anual de trabalho, a ser desenvolvido pela UCCI ao longo do exercício, contemplando os tópicos de que trata a alínea “b” do inciso II do artigo 3º da presente Resolução;

II – elaboração de relatórios periódicos decorrentes do cumprimento do plano anual de trabalho a que se refere o inciso I deste artigo, com a indicação dos resultados de eventuais medidas corretivas sugeridas pela UCCI em face de irregularidades ou ilegalidades verificadas em exame precedente;

III – previsão de que a UCCI acompanhará o processamento das tomadas de contas especiais, manifestando-se ao final da respectiva instrução, as quais deverão ser encaminhadas ao Tribunal de Contas, a fim de ensejar a possível responsabilização dos administradores ou agentes subordinados por atos omissivos ou comissivos que importarem em dano ao erário.

No Município, o controle interno está vinculado diretamente ao Gabinete do Prefeito Municipal, os funcionários são designados pelo poder executivo através de portaria e são remunerados através de gratificação, mas o controle é exercido em todos os níveis hierárquicos.

A secretária enfatizou que os funcionários não possuem dedicação exclusiva, e que dessa forma exercem essa função paralela ao trabalho do cargo que atuam, mas que já foi instituído o cargo de Controlador Interno no município, sendo uma exigência do TCE (Tribunal de Contas do Estado) e, que está sendo realizado o concurso para cargo com dedicação exclusiva ao setor, e acredita que isso trará melhorias ao município.

O Art. 2º é o indicado para sanar as dúvidas existentes quanto à dedicação dos profissionais e nomenclatura correta para a função:

Art. 2º Para efeitos desta Resolução consideram-se:

I – controle interno (CI): conjunto de recursos, métodos e processos adotado pelas próprias gerências do setor público, com vistas a impedir o erro, a fraude e a ineficiência, visando a dar atendimento aos princípios constitucionais, em especial os da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência;

II – sistema de controle interno (SCI): conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientada para o desempenho das atribuições de controle interno previstas na Constituição e normatizada em cada nível de governo;

III – unidade central de controle interno (UCCI): órgão central responsável pela coordenação das atividades do sistema de controle interno;

IV – auditoria interna (AI): técnica de controle interno, a ser utilizada pela UCCI para verificar a ocorrência de erros, fraudes e desperdícios, abarcando o exame detalhado, total ou parcial, dos atos administrativos.

A secretária ressaltou também, que no atual exercício está previsto que o Controle Interno terá funcionário com designação específica, e que de acordo com a determinação do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, o cargo deve ser criado em todos os municípios e o controle precisa funcionar como um Sistema preventivo e corretivo que cada vez mais atue na correção de falhas, evitando erros e fraudes e evitando desvios, conforme consta no artigo 5 da Resolução 936/12:

Art. 5º A UCCI (unidade central de controle interno) deverá ser composta unicamente por servidores investidos em cargos de provimento efetivo, recrutados entre categorias profissionais distintas, cuja habilitação seja compatível com a natureza das respectivas atribuições, os quais terão atuação exclusiva na unidade.

Os funcionários que hoje compõem essa central não possuem formação necessária para avaliação e acompanhamento das áreas contábeis, financeiras, patrimonial e jurídica. A secretária enfatizou que a maior dificuldade para o funcionamento do Controle Interno é a falta de pessoal capacitado, pois também não são submetidos a treinamento específico quando designados para desenvolver a função. Mesmo assim, são realizadas atividades ligadas à área financeira, efetuando controle de despesas com pessoal, saúde, educação. A comissão também faz um acompanhamento dos recursos recebidos, avaliação das prestações de contas, participa na elaboração dos relatórios do relatório resumido de execução orçamentária e relatório de gestão fiscal.

Ainda foi possível perceber no decorrer do estudo que alguns objetivos sofreram alterações, pois, conforme ocorre o aprofundamento do mesmo, nota-se que alguns temas são mais prioritários que outros. A entrevistada ressaltou a necessidade da continuidade da existência do sistema de controle interno, independente da troca de gestores, pois haverá concurso público para o preenchimento do cargo visando garantir a continuidade dos serviços, encaminhando para uma padronização dos procedimentos de controle, auxiliando na busca de equilíbrio nas contas públicas, exigindo a correta aplicação administrativa e financeira dos recursos, buscando atingir metas de aplicação das porcentagens previstas em diferentes legislações; buscando o atingimento das metas de aplicação de recursos vinculados e a obrigatoriedade de prestação de contas à sociedade.

Também, mesmo sem questionar quanto à eficácia ou não dos sistemas de controle interno, percebe-se que o mesmo poderá ser competente na atuação de suas funções quando associado com o cargo e função que executa, sendo, assim, importante para o desenvolvimento do município e pela correta aplicação dos recursos, atendendo as necessidades da população.

## **8 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O estudo teve como objetivo verificar as principais mudanças ocorridas com a implantação de controle interno no município, pois, a partir da nova lei e diretriz, há uma responsabilidade maior quanto ao controle orçamentário e financeiro; transparência e obediência às leis; e, principalmente, exigência da Administração Pública, na mudança de visão

quanto ao papel a ser desempenhado pela auditoria interna, além de auxiliar os membros da Administração Pública a desincumbirem-se eficazmente suas responsabilidades.

Em suma, pontos importantes na administração estão sendo levados a sério e efetivados, como por exemplo: aumento das atividades de controle em relação aos relatórios contábeis, bem como de análises constantes das aplicações dos recursos; maior preocupação com o déficit financeiro e orçamentário; controle efetivo sobre gastos com pessoal, educação e saúde; cumprimento da ordem cronológica sobre pagamento por fonte de recursos; maior controle com os bens patrimoniais; organização do sistema de tesouraria; ampliação do diagnóstico das circunstâncias e dados da situação física e financeira da administração; criação de cargos de responsáveis por cada setor com responsabilidade solidária juntamente com o administrador; criação de cargo de controlador geral, com cobranças diárias da aplicação da legislação; descentralização de rotinas anteriormente atribuídas à Contabilidade; melhoria nos níveis de informações, com a emissão de relatórios, bem como com apresentação de dados de forma precisa. Portanto, percebe-se que, o controle interno de uma administração pública beneficia a população, ampliando as possibilidades de segurança quanto ao seu futuro político.

## REFERÊNCIAS

- ABM. Associação Brasileira dos Municípios. **Gestão pública com qualidade e excelência**. 2010. Disponível em <http://www.abm.org.br/?pg=descricao-artigos&id=84>. Acesso 06 jul 2018.
- AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Audibra, 1992.
- BATEMAN, T. S. **Administração: construindo vantagem competitiva**. São Paulo: Atlas, 1998.
- BORDIN, Patrícia. SARAIVA, Cristiane Jardim. O controle interno como ferramenta fundamental para a fidedignidade das informações contábeis. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIInEspecial/a12vIIInesp.pdf>>, acesso em 06 jul 2018.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Editado por Antônio de Paulo. 11. ed. Brasília: Senado Federal, 1988. Rio de Janeiro: DP&A, 2002.
- BRASIL. Controladora Geral do Estado de Minas Gerais – CGE. **Controle e auditoria governamental**. 2012.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- CALIXTO, Eudes. **Sistema de controle interno na administração pública federal**. In Simpósio de Iniciação científica UFSM. 2005. Disponível em <http://cascavel.cpd.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/contabilidade/article/viewFile/63/3660>. Acesso 17 jul 2018.
- CAVALHEIRO, Jader Branco. FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 4. ed. Porto Alegre: CRC-RS, 2007.
- COSTA, I. de Oliveira. **A avaliação do sistema de controle interno dos municípios no combate aos atos de improbidade administrativa: um estudo de caso**. 2010. In II Congresso Consad de Gestão Pública – Painel 49 : Controle interno: inovações e estudos de caso. Disponível em: <http://www.consad.org.br/sites/1500/1504/00000157.pdf> . Acesso 16 jul 2018.
- COOPER, D.R.; SCHINDLER, P. S. **Método de pesquisa em administração**. 10. ed. Porto Alegre: Bookman, 2011.

- CREPALDI, Silvio A. **Curso básico de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2009.
- DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D.T. **Métodos de pesquisa**. 1 ed. UFRGS. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.
- GIL, A. C., 1946. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- HAIR, J. F. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em Administração**. 1. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- MANZINI, E. J., **Entrevista semiestruturada: análise dos objetivos e dos roteiros**. In: Seminário internacional sobre pesquisa e estudos qualitativos. A pesquisa qualitativa em debate. Anais. Bauru. 2004.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MAXIMIANO, Antônio César Amaru. **Introdução à Administração**. São Paulo: Atlas, 1995.
- MEDEIROS, J. B. **Redação científica: a prática de fichamentos, resumos, resenhas**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. atualizado até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015. São Paulo: Malheiros, 2016.
- NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. (Organizadores). **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- NASCIMENTO, Ester. **Controle na administração pública**. Trabalho de conclusão de curso. FEAPA. 2010. Disponível em: <http://www.ebah.com.br/content/ABAAAAZpIAG/controlena-administracao-publica>. Acesso 17 jul 2018.
- NEVES GARCIA, Francisco Aristides. Controle Interno: Inibidor de erros. **Pensar Contábil**, n 2. Rio de Janeiro: 1998.
- OLIVEIRA, J. H. R. M. A. I. S. **Método para avaliação de indicadores de sustentabilidade organizacional**. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.
- PAES DE PAULA, A. P. **Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2005.
- PARAÍBA. Tribunal de Contas do Estado. **Cartilha de orientações sobre controle interno**. João Pessoa: TCE/A União, 2009.
- PEREIRA, J. M. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 4. ed. Florianópolis, LED/UFSC. 2005.
- SOUZA, Cristiane de O. **O controle interno na gestão pública municipal: estudo de caso na prefeitura de Itaporanga–PB**. Trabalho de conclusão de curso. UFPB. 2010. Disponível em: [http://portal.virtual.ufpb.br/biblioteca-virtual/files/o\\_controle\\_interno\\_na\\_gestao\\_publica\\_municipal\\_estudo\\_de\\_caso\\_na\\_prefeitura\\_de\\_itaporanga\\_a\\_pb\\_1343917431.pdf](http://portal.virtual.ufpb.br/biblioteca-virtual/files/o_controle_interno_na_gestao_publica_municipal_estudo_de_caso_na_prefeitura_de_itaporanga_a_pb_1343917431.pdf) . Acesso 17 jul 2018.