

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**LISANE BERNARDY**

**A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO APOIO À  
GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL NO ÂMBITO DA AMREC – ASSOCIAÇÃO  
DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO CARBONÍFERA**

**CRICIÚMA**

**2012**

**LISANE BERNARDY**

**A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO APOIO À GESTÃO  
PÚBLICA MUNICIPAL NO ÂMBITO DA AMREC - ASSOCIAÇÃO DOS  
MUNICÍPIOS DA REGIÃO CARBONÍFERA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Esp. Giovana da Silveira

**CRICIÚMA**

**2012**

**LISANE BERNARDY**

**A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO APOIO À GESTÃO  
PÚBLICA MUNICIPAL DO ÂMBITO DA AMREC – ASSOCIAÇÃO DOS  
MUNICÍPIOS DA REGIÃO CARBONÍFERA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Governamental.

Criciúma, 12 de Julho de 2012.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof.<sup>a</sup> Giovana da Silveira – Especialista - (UNESC) - Orientadora

---

Prof.<sup>a</sup> Marluci Bittencourt – Especialista - (UNESC)

---

Prof. Everton Perin – Especialista - (UNESC)

**À minha família, que apesar da distância sempre estiveram presentes em pensamento e no coração, a minha avó de coração Herondina e a todos os meus amigos.**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus por tantas bênçãos que tem derramado em minha vida, por estar sempre comigo, me mostrando qual o melhor caminho e me ajudando a superar as dificuldades.

À minha família, especialmente aos meus pais Valídio e Áuria, por todo amor, carinho, cuidado, ensinamentos, pelos princípios, valores que me passaram, e que, apesar de não estarem presentes fisicamente comigo, em razão da distância, sempre estiveram presentes em pensamento e no coração.

A minha avó de coração, Herondina, que foi um anjo que Deus colocou em minha vida, pelos seus conselhos, sua amizade, companheirismo, por ter vibrado comigo pelas minhas conquistas e por ter me dado apoio nos momentos em que precisei.

A minha amiga, Marlene pelo carinho, atenção, amizade, por me escutar, ter sempre uma palavra de conforto e incentivo.

A minha orientadora professora Giovana, pela paciência, empenho e dedicação a mim oferecidos.

A todos os professores do curso de Ciências Contábeis, pelos momentos compartilhados e pelos ensinamentos transmitidos.

A todos os meus colegas especialmente ao Denis, Elder, Fernanda, Marcella e Patrícia , por todos os momentos que passamos juntos, que certamente ficarão para sempre em minha memória.

Enfim, a todos que de alguma forma contribuíram para a realização de mais esta etapa da minha vida.

**“O que me preocupa não é o grito dos corruptos, dos violentos, dos desonestos, dos sem caráter, dos sem ética...O que me preocupa é o silêncio dos bons”.**

**Martin Luther King**

BERNARDY, Lisane. **A importância do sistema de controle interno no apoio à gestão pública municipal no âmbito da AMREC - Associação dos Municípios da Região Carbonífera**. 2012. 103 p. Orientadora Giovana da Silveira. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

## RESUMO

O planejamento e a execução pública são atos vinculados à lei, praticados por agentes públicos, muitos deles investidos pela via do mandato eletivo. Tais autoridades, por vezes, desconhecem todos os regramentos exigíveis, necessitando de mecanismos que assegurem o seu cumprimento para a correta aplicação dos recursos e com vistas ao atendimento dos princípios norteadores da administração pública. Esse acompanhamento é chamado de controle, quando praticado dentro da própria administração sobre seus serviços e agentes denomina-se controle interno. A Constituição Federal de 1988 determina que o controle interno na administração pública seja desenvolvido de forma sistêmica. Nos municípios o sistema de controle interno ficou a cargo do Poder Executivo. Cabe ao órgão central do sistema de controle interno o exercício de alguns controles fundamentais e também a orientação normativa e a coordenação dos demais controles internos da entidade. O grande objetivo do controle interno na administração pública, além de salvaguardar seus ativos, visa também comprovar a legalidade e a legitimidade das operações. Sob este enfoque o presente estudo visa verificar na percepção dos controladores a importância do sistema de controle interno no apoio à gestão pública municipal no âmbito AMREC - Associação dos Municípios da Região Carbonífera. A metodologia utilizada neste trabalho quanto aos objetivos classifica-se como descritiva, e quanto aos meios como bibliográfica e levantamento ou *survey*. Os dados foram coletados por meio de um questionário, realizado com os responsáveis pelo sistema de controle interno dos municípios. Os resultados da pesquisa demonstram que o controle interno realizado nos municípios se dá em razão da imposição legal e que a maioria das práticas utilizadas refere-se ao cumprimento da legislação. Conclui-se que a finalidade do controle interno além de proteger o patrimônio público consiste em apoiar e auxiliar o gestor no exercício de gestão das suas funções governamentais.

**Palavras-chave:** Controle Interno, Sistema de Controle Interno, Gestão Pública Municipal.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Diagrama ilustrativo dos controles contábeis e administrativos .....	43
Figura 2 – Esquema de verificação do controle dos atos e fatos da administração .	44
Figura 3 – Estrutura básica do sistema de controle interno .....	54
Figura 4 – Idade do(a) controlador(a).....	65
Figura 5 – Gênero do(a) controlador(a).....	66
Figura 6 – Tempo em que trabalha na prefeitura .....	67
Figura 7 – Tempo em que ocupa o cargo de controlador(a) .....	68
Figura 8 – Tipo de vínculo do controlador(a).....	69
Figura 9 – Formação acadêmica do(a) controlador(a) .....	70
Figura 10 – Instituição do sistema de controle interno .....	72
Figura 11 – Frequência na abordagem do tema pela entidade .....	73
Figura 12 – Número de cursos e treinamentos sobre controle interno.....	74
Figura 13 – Percepção quanto à importância do controle interno .....	75
Figura 14 – Importância do sistema de controle interno no apoio à gestão pública..	77
Figura 15 – Dificuldades encontradas no desempenho das atividades .....	79
Figura 16 – Existência dos controles padronizados e responsáveis por secretarias	80
Figura 17 – Monitoramento de etapas de controle interno e avaliação das ações ...	81
Figura 18 – Principais atividades desenvolvidas .....	84
Figura 19 – Sugestões do público pesquisado.....	86

## LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1 – Regimes contábeis .....	26
Quadro 2 – Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.....	27
Quadro 3 – Estágios da despesa .....	37
Tabela 1 – Idade do(a) controlador(a).....	65
Tabela 2 – Gênero do controlador(a) .....	66
Tabela 3 – Tempo em que trabalha na prefeitura .....	67
Tabela 4 – Tempo em que ocupa o cargo de controlador(a) .....	68
Tabela 5 – Tipo de vínculo do controlador(a).....	69
Tabela 6 – Formação acadêmica do(a) controlador(a) .....	70
Tabela 7 – Instituição do sistema de controle interno .....	71
Tabela 8 – Frequência na abordagem do tema pela entidade .....	73
Tabela 9 – Número de cursos e treinamentos sobre controle interno.....	74
Tabela 10 – Percepção quanto à importância do controle interno .....	75
Tabela 11 – Importância do sistema de controle interno no apoio à gestão pública .	76
Tabela 12 – Dificuldades encontradas no desempenho das atividades.....	78
Tabela 13 – Existência de controles padronizados e responsáveis por secretarias .	80
Tabela 14 – Monitoramento de etapas de controle interno e avaliação das ações...	81
Tabela 15 – Principais atividades desenvolvidas .....	82
Tabela 16 – Sugestões do público pesquisado .....	85
Quadro 4 – Atividades desenvolvidas pelo controle interno.....	89

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais e Transitórias

AICPA – Comitê de Procedimento de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos

AMREC – Associação dos Municípios da Região Carbonífera

Art. – Artigo

CF – Constituição Federal

IFAC – Federação Internacional de Contadores

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

PPA - Plano Plurianual de Investimentos

SCI – Sistema de Controle Interno

TCE – Tribunal de Contas do Estado

UCCI – Unidade Central de Controle Interno

USC – Unidade Setorial de Controle

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	13
1.2 OBJETIVO GERAL.....	14
<b>1.2.1 Objetivos específicos.....</b>	<b>14</b>
1.3 JUSTIFICATIVA .....	15
1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	16
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>18</b>
2.1 DEFINIÇÕES DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	18
<b>2.1.1 Estrutura da administração .....</b>	<b>18</b>
2.1.1.1 Poderes .....	19
2.1.1.2 Administração direta e indireta .....	19
<b>2.1.2 Princípios da administração pública .....</b>	<b>21</b>
2.1.2.1 Princípio da legalidade .....	21
2.1.2.2 Princípio da impessoalidade.....	21
2.1.2.3 Princípio da moralidade .....	22
2.1.2.4 Princípio da publicidade.....	23
2.1.2.5 Princípio da eficiência.....	23
2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA .....	23
<b>2.2.1 Objeto, finalidade e campo de aplicação .....</b>	<b>25</b>
<b>2.2.2 Regimes contábeis .....</b>	<b>26</b>
<b>2.2.3 Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.....</b>	<b>27</b>
2.3 PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL .....	28
<b>2.3.1 Plano Plurianual – PPA .....</b>	<b>29</b>
<b>2.3.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO .....</b>	<b>30</b>
<b>2.3.3 Lei Orçamentária – LOA.....</b>	<b>31</b>
2.3.3.1 Orçamento tradicional.....	33
2.3.3.2 Orçamento programa.....	33
2.3.3.3 Receita pública .....	34
2.3.3.4 Despesa pública .....	36
2.4 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA.....	38
2.5 DEFINIÇÃO DE CONTROLE .....	39
<b>2.5.1 Controle na administração pública.....</b>	<b>39</b>

2.5.1.1 Controle externo .....	40
2.5.1.2 Controle interno .....	41
2.5.1.2.1 <i>Classificação dos controles internos</i> .....	42
2.5.1.2.2 <i>Momentos dos controles</i> .....	43
2.5.1.2.3 <i>Princípios de controle interno</i> .....	45
2.6 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....	46
<b>2.6.1 Previsão legal do controle interno.....</b>	<b>47</b>
<b>2.6.2 Sistema de controle interno na esfera municipal.....</b>	<b>49</b>
<b>2.6.3 Objetivos e finalidades do controle interno.....</b>	<b>51</b>
<b>2.6.4 Estrutura do sistema de controle interno .....</b>	<b>53</b>
<b>2.6.5 Atuação do sistema de controle interno .....</b>	<b>55</b>
<b>2.6.6 Impactos do sistema de controle interno nas administrações e na sociedade .....</b>	<b>57</b>
<b>2.6.7 O profissional do controle interno.....</b>	<b>58</b>
<b>2.6.8 Responsabilidade dos integrantes do sistema de controle interno .....</b>	<b>60</b>
<b>2.6.9 O controle interno e a auditoria interna .....</b>	<b>61</b>
<b>3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>63</b>
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMREC.....	63
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA .....	63
3.3 INSTRUMENTOS E PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	63
3.4 TRATAMENTO DOS DADOS .....	64
3.5 ANÁLISE DESCRITIVA.....	65
<b>3.5.1 Definição quanto a faixa etária.....</b>	<b>65</b>
<b>3.5.2 Definição quanto ao gênero .....</b>	<b>66</b>
<b>3.5.3 Definição do tempo em que trabalha na prefeitura .....</b>	<b>67</b>
<b>3.5.4 Definição do tempo em que ocupa o cargo de controlador(a).....</b>	<b>68</b>
<b>3.5.5 Definição do vínculo junto ao órgão municipal.....</b>	<b>69</b>
<b>3.5.6 Definição da formação acadêmica.....</b>	<b>70</b>
<b>3.5.7 Instituição do sistema de controle interno no município .....</b>	<b>71</b>
<b>3.5.8 Frequência com que a entidade em que trabalha aborda/discute controle interno .....</b>	<b>73</b>
<b>3.5.9 Número de cursos de aperfeiçoamentos ou treinamentos em controle interno .....</b>	<b>74</b>

<b>3.5.10 Definição quanto a importância do controle interno na percepção do(a), controlador(a) .....</b>	<b>75</b>
<b>3.5.11 Percepção quanto à importância do sistema de controle interno no apoio à gestão pública .....</b>	<b>76</b>
<b>3.5.12 Definição quanto as dificuldades encontradas no desempenho das atividades inerentes ao sistema de controle interno .....</b>	<b>78</b>
<b>3.5.13 Definição quanto a existência de controles padronizados por secretarias, diretorias ou departamentos com os respectivos responsáveis... 80</b>	<b>80</b>
<b>3.5.14 Definição quanto a existência de monitoramento/acompanhamento das etapas essenciais no processo de controle interno da gestão .....</b>	<b>81</b>
<b>3.5.15 Definição quanto as principais atividades desenvolvidas pelo sistema de controle interno .....</b>	<b>82</b>
<b>3.5.16 Sugestões apresentadas pelos responsáveis do sistema de controle interno .....</b>	<b>85</b>
<b>3.6 SUGESTÕES DE MELHORIAS .....</b>	<b>88</b>
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>93</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>95</b>
<b>APÊNDICE .....</b>	<b>99</b>
<b>APÊNDICE A – Questionário .....</b>	<b>100</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente capítulo está subdividido em quatro seções. A primeira apresenta o tema e o problema a ser pesquisado, focando na contribuição de um sistema de controle interno na administração pública municipal. Na sequência, são descritos os objetivos geral e específicos do estudo. A terceira seção expõe a justificativa, sendo evidenciadas as contribuições em nível teórico, prático e relevância social. Por último, aborda-se a metodologia adotada para elaboração desta pesquisa.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

No atual mundo globalizado, tanto nas empresas privadas quanto nas organizações públicas, onde prevalecem as novas tecnologias e a busca por vantagens competitivas, o ato de gerir os recursos disponíveis tornou-se uma das mais importantes áreas da administração. Nesse contexto, para que se alcancem os objetivos pretendidos, as decisões não podem ser tomadas de forma isolada, mas sim em conjunto, para que haja um melhor aproveitamento destes recursos.

Conforme previsto na Carta Magna, ressalta-se que é dever do Estado o cumprimento de atender alguns direitos básicos à sociedade, a fim de sanar as necessidades prioritárias e do bem comum. Os serviços a serem feitos são muitos e os recursos disponíveis são escassos, por isso, o correto funcionamento da administração pública é de suma importância para que se possa alcançar todos estes objetivos.

Dessa forma, para auferir resultados satisfatórios, os órgãos da administração pública precisam utilizar instrumentos de controle para aperfeiçoar e otimizar a utilização dos recursos disponíveis, com intuito de produzir maiores benefícios e, também de ampliar e melhorar os serviços prestados à população.

Mesmo com a previsão legal de tais controles na Constituição Federal de 1988, salienta-se que, somente com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar n° 101, instituída em 04 de maio de 2000, é que as administrações passaram a dar devida importância para o assunto. A LRF estabelece normas de finanças públicas visando maior responsabilidade das

administrações a fim de atingir o cumprimento da legislação e da ética, priorizando sempre o bem da coletividade.

Devido às exigências da referida lei, voltadas para a gestão fiscal, a figura do contador passou a ser reconhecida conquistando sua real importância, pois a ele caberá, entre outras, a responsabilidade de fornecer informações precisas aos gestores públicos bem como a sociedade em geral, demonstrando onde e de que forma os recursos públicos estão sendo aplicados.

Os municípios procuram, seguindo as normas já instituídas na Lei nº 4.320/64 na Constituição Federal de 1988, e demais legislações pertinentes, as quais se reportam aos mecanismos de controle, medidas para aplicabilidade dos mesmos. Identificam-se duas formas de controle na administração pública municipal: o externo, desempenhado por órgãos situados fora do poder executivo, onde entre os principais estão o Poder Legislativo e o Tribunal de Contas do Estado; e o interno, desempenhado pelos próprios órgãos da administração pública municipal.

Diante do exposto, percebendo a carência e a necessidade dos municípios para administrarem em conformidade com as exigências legais e sociais, levanta-se o seguinte questionamento: qual a importância do sistema de controle interno no apoio à gestão pública municipal, no âmbito da AMREC - Associação dos Municípios da Região Carbonífera, na percepção dos controladores?

## 1.2 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral do presente estudo consiste em identificar a percepção dos controladores dos municípios, no âmbito da AMREC- Associação dos Municípios da Região Carbonífera, em relação à importância do sistema de controle interno no apoio à gestão pública municipal.

### 1.2.1 Objetivos específicos

Desta forma, por meio do objetivo geral busca-se atingir os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar os principais conceitos relacionados à Contabilidade Pública;

- Descrever conforme literatura específica aspectos pertinentes à gestão pública com ênfase no controle interno;
- Pesquisar a percepção dos responsáveis pelo controle interno quanto à eficiência e eficácia deste no apoio à gestão pública nos municípios pertencentes à Associação dos Municípios da Região Carbonífera – AMREC;
- Apresentar a partir do estudo teórico e prático, sugestões de melhorias nos municípios pesquisados.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

A relevância deste estudo pode ser reconhecida diante dos benefícios oferecidos pelo uso dos controles internos na administração pública, especificamente na municipal, que é o foco desta pesquisa.

Nota-se nos últimos anos a necessidade de ampliar o controle na gestão pública municipal no que se refere à otimização de recursos, e aplicabilidade dos mesmos. Isso se deve, em razão do crescimento das exigências impostas pela legislação, aumento da demanda de serviços e também pelo aumento do controle social.

Para Cruz e Glock (2003, p. 19),

a partir da Constituição Federal de 1988, que introduziu novos enfoques ao controle, alertando inclusive, para a observância dos aspectos de eficiência, eficácia, e economicidade na aplicação dos recursos públicos, em aliança com outros fatores, como o crescimento do controle social [...], a própria limitação de recursos, decorrentes de planos econômicos mais exigentes, o rigorismo cada vez maior da legislação e a assunção, pelos Municípios, de obrigações antes de responsabilidade de outras esferas de governo, demandou a necessidade de fortalecimento dos procedimentos de controle interno.

Mesmo com a manifestação legal explícita da carta Magna de 1988 pela adoção do sistema de controle interno, foi somente após a Lei Complementar Federal nº 101/00, estabelecendo sanções e penalidades para o descumprimento de suas normas, que as gestões públicas aprimoraram seus controles, mantendo suas despesas e receitas equilibradas.

O presente trabalho contribuirá de forma teórica para a melhor compreensão do tema controle interno na administração pública, aplicável em específico nos municípios, relacionando os requisitos constitucionais e legais para a sua criação, os principais conceitos relacionados com a gestão pública, bem como os benefícios gerados.

Como contribuição prática, a presente pesquisa visa verificar de que forma o controle interno pode auxiliar os gestores públicos, no planejamento, na execução e no controle orçamentário, sempre observando a legislação e voltados para atender aos anseios da população em geral.

A relevância social deste estudo pode ser percebida na adoção de procedimentos de controle interno eficientes, por parte da gestão pública municipal, que permitam alcançar os objetivos traçados com resultados satisfatórios e com a mínima utilização de recursos, visando beneficiar a população através da melhoria e ampliação dos serviços prestados.

#### 1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

A identificação dos procedimentos metodológicos é de extrema importância para a elaboração de um trabalho científico, pois se fazem necessárias indicações e instruções que dirigirão a pesquisa. De acordo com Alves (2007, p. 61),

considera-se a metodologia um instrumento do pesquisador, uma vez que é através da especificação dos caminhos a serem adotados que se torna possível delimitar a criatividade e definir o **como, onde, com quem, quanto e de que maneira** se pretende captar a realidade de seus fenômenos.

A tipologia da pesquisa adotada neste estudo quanto aos objetivos caracteriza-se como descritiva, pois visa a obtenção de dados e esclarecimentos sobre o tema abordado, de modo a contribuir na elaboração da pesquisa, proporcionando uma maior compreensão e análise qualificada do assunto.

Conforme Cervo e Bervian (2002, p. 66),

a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características.

Quanto aos procedimentos o trabalho classifica-se como pesquisa bibliográfica e de levantamento ou *Survey*. A pesquisa bibliográfica reúne informações acerca de obras já publicadas, proporcionando ao leitor a base de tudo o que foi escrito sobre determinado assunto.

De acordo com Alves (2007, p.54),

a pesquisa bibliográfica é aquela desenvolvida exclusivamente a partir de fontes já elaboradas – livros, artigos científicos, publicações periódicas, as chamadas fontes de “papel”. Tem como vantagem cobrir uma ampla gama de fenômenos que o pesquisador não poderia contemplar diretamente.

Em relação à pesquisa de levantamento, será realizada junto aos municípios pertencentes à região da AMREC, com a aplicação de um questionário sobre suas funções aos responsáveis pelo sistema de controle interno. Segundo Gil (1996, p. 56), “as pesquisas deste tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer [...]”.

A tipografia utilizada quando a abordagem do problema deu-se de forma mista, ou quantitativa e qualitativa, pois além da utilização de dados numéricos, também foi utilizada a análise de interpretação e conclusão dos devidos dados. Segundo Goldenberg (1997 p.62),

a integração da pesquisa quantitativa e qualitativa permite que o pesquisador faça um cruzamento de suas conclusões de modo a ter maior confiança que seus dados não são produtos de um procedimento específico ou de alguma situação particular. Ele não se limita ao que pode ser coletado em uma entrevista: pode entrevistar repetidamente, pode aplicar questionários, pode investigar diferentes questões e em diferentes ocasiões, pode utilizar fontes documentais e dados estatísticos.

Com base nos dados coletados, será realizada uma análise das informações juntamente com as bibliografias utilizadas, avaliando a utilização dos controles internos nos municípios da AMREC.

Com a identificação dos procedimentos metodológicos, pretende-se alcançar os objetivos propostos e, por consequência, responder ao problema apresentado neste trabalho.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Neste capítulo serão abordados, por meio da fundamentação teórica, tópicos relacionados ao tema em estudo, como a Administração Pública, seus princípios, aspectos pertinentes à contabilidade pública, instrumentos de planejamento e controles internos bem como sua importância na área pública.

### **2.1 DEFINIÇÕES DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Administração Pública numa visão global. “[...]é todo aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.” (MEIRELLES, 2005, p. 64).

Moraes (2004, p. 313), ao abordar sobre a definição de Administração Pública, menciona que,

a administração pública pode ser definida objetivamente como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos e subjetivamente como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas as quais a lei atribui o exercício da função administrativa.

Kohama (2003) ressalta que, a Administração Pública se diferencia da particular pelo fato de que na primeira não há liberdade pessoal, ou seja, só é permitido fazer aquilo que a lei autorize, enquanto na administração particular, pode-se fazer tudo aquilo que a lei não proíbe.

Verifica-se, portanto, que a Administração é o conjunto de agentes, pessoas físicas e jurídicas, incumbidos legalmente de gerir o patrimônio público, na intenção de atender as necessidades da coletividade e promover o bem-estar de todos.

#### **2.1.1 Estrutura da administração**

Aborda-se neste tópico como a administração pública encontra-se estruturada.

### 2.1.1.1 Poderes

Nos termos da Constituição Brasileira de 1988, o Estado Brasileiro é formado por três Esferas de Poder, os quais são independentes e harmônicas entre si e, também, constituída por três níveis de Governo, que são: a União, Estados e Municípios.

Lima e Castro (2000, p. 18), salientam que:

no Brasil, o governo é compartimentado em três poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário.

- a) **Legislativo:** no nível federal, é exercido pelo Congresso Nacional, ao qual é constituído pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, dentro de um modelo bicameral. Nos Estados, é unicameral, exercido pelas Assembléias Legislativas. Nos Municípios, é constituído pelas Câmaras de Vereadores.
- b) **Judiciário:** é exercido pelos seguintes órgãos no nível federal: Supremo Tribunal Federal; Supremo Tribunal de Justiça; Tribunais Regionais Federais e Juizes Federais; Tribunais e Juizes do Trabalho, Eleitorais e Militares; Tribunal e Juizes do Distrito Federal e Territórios. Nos Estados, existem os Tribunais de Justiça e os Juizes estaduais. Não existe o Judiciário Municipal.
- c) **Executivo:** exercido na União pelo Presidente da República, com auxílio dos Ministros de Estado. Nos Estados e no Distrito Federal, o chefe do Poder Executivo é o Governador, auxiliado por Secretários Estaduais. Nos Municípios, é exercido pelo Prefeito Municipal, auxiliado por Secretários Municipais [...].

Deste modo, tais Poderes encontram-se estruturados de forma a desenvolver um melhor trabalho, ou seja, cada Poder com suas atribuições e competências específicas, buscando atender as necessidades de cada cidadão, promovendo assim, o bem estar de toda a população.

### 2.1.1.2 Administração direta e indireta

Para desempenhar suas atividades o Estado encontra-se estruturado de forma a melhorar seu desempenho, garantindo assim a plena realização de suas funções. A Administração Pública no Brasil é estruturada de acordo com o Decreto-Lei nº 200/67 e suas alterações, dividindo-se em Administração Direta e Indireta. Campello e Matias (2000, p. 22) afirmam que:

a estrutura organizacional básica pode ser considerada como formada por dois elementos:

- *Administração direta*: composta pelos órgãos com subordinação direta ao executivo e que compartilham da mesma entidade jurídica, bem como dos recursos financeiros e orçamentários.
- *Administração indireta*: formadas por órgãos que possuem situação jurídica, gestão e recursos financeiros e orçamentários independentes. Podem ser classificadas em: - *autarquias*: órgãos que executam funções específicas e, por meio do fornecimento de bens e serviços, constituem receitas próprias; *Fundações*: órgãos que possuem objetivos específicos e que dispõem de recursos de um patrimônio específico criado para esse fim; *empresas públicas*: empresas, societárias ou não, em que o Município possui participação; *Sociedade de economia mista*: criada sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta.

Para Andrade (2002, p.35) a “Administração Direta é o serviço público prestado diretamente à coletividade, reconhecendo ser essenciais para a sobrevivência do todo social e do próprio Estado”. É a constituída dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, no âmbito federal, e o Gabinete do Governador e Secretarias de Estado, no âmbito estadual, e, na administração municipal, deve seguir estrutura semelhante. (KOHAMA, 2003).

Conforme Andrade (2002, p.38) a administração indireta é,

a descentralização dos serviços públicos, por intermédio das autarquias, empresas públicas, sociedade de economia mista e fundações públicas, detentoras de personalidade jurídica própria, gestão independente, bem como recursos financeiros e orçamentários individuais, também fiscalizada pelo Tribunal de Contas.

A administração indireta ou descentralizada é aquela atividade administrativa, caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada. (KOHAMA, 2003).

Portanto, a Administração Direta é aquela que exerce diretamente as competências a cargo da União, Estados e Municípios, enquanto que, a Indireta é aquela onde esses entes públicos delegam poderes a uma nova pessoa jurídica para a realização de determinadas atividades.

## 2.1.2 Princípios da administração pública

Todos os atos e atividades desenvolvidas por aquele que exerce o poder público deverá obedecer aos princípios da Administração Pública, pois os mesmos representam os fundamentos que norteiam todas as ações administrativas.

Conforme Di Pietro (2005, p. 66), “Princípios de uma ciência são as proposições básicas, fundamentais, típicas que condicionam todas as estruturas subsequentes. Princípios neste sentido são os alicerces da ciência”.

Na Constituição Federal de 1988, em seu Artigo 37, menciona que a administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

### 2.1.2.1 Princípio da legalidade

Este princípio decorre da posição que ocupa o agente público que está incumbido de administrar os bens do Estado, ou seja, o patrimônio público e somente poderá realizar a sua função administrativa no que estiver autorizado em lei.

Meirelles (2005, p. 87) observa que:

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

Na administração pública não há liberdade nem vontade pessoal, pois somente é permitido realizar aquilo que estiver expressamente disposto em lei.

### 2.1.2.2 Princípio da impessoalidade

O princípio da impessoalidade procura estabelecer uma administração voltada aos interesses da população e proíbe a promoção pessoal dos agentes públicos.

Conceituando o princípio da impessoalidade Bulos (2002, p. 577) expõe que:

o princípio da impessoalidade, consectário natural do princípio da finalidade, impõe que o ato administrativo seja praticado de acordo com os escopos da lei, precisamente para evitar auto promoções dos agentes públicos. Sua palavra de ordem é banir favoritismo, extravios de conduta, perseguições governamentais, execrandos a vetusta hipótese do abuso de poder.

O grande impacto causado na área pública, por este princípio, é que ele proíbe de forma generalizada ao administrador auferir quaisquer vantagens pessoais, ou concedê-las a terceiros, que se caracterize como ato ilegal, garantindo atendimento de forma igualitária a todos.

#### 2.1.2.3 Princípio da moralidade

O princípio da moralidade está ligado aos bons administradores que desempenham suas atividades pautadas não somente na legislação, mas também pela suas condutas éticas, ou seja, não basta simplesmente o ato ser legal, terá que ser principalmente moral.

Meirelles (2005, p. 90) afirma que:

a moralidade administrativa está intimamente ligada ao conceito do bom administrador, que é aquele que usando de sua competência legal, se determina não só pelos preceitos vigentes, mas também pela moral comum. Há que conhecer, assim, as fronteiras do lícito e do ilícito, do justo e do injusto.

Na condução das suas atividades, a administração deve obedecer não somente à lei, mas a própria moral, pois nem tudo que é legal é honesto, justo e do interesse público.

#### 2.1.2.4 Princípio da publicidade

A publicidade é essencial para a divulgação oficial do que a administração está realizando ou pretende realizar. É através dela que os atos públicos chegam ao conhecimento da população.

Em relação a publicidade Meirelles ( 2005, p. 94) afirma que:

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

É por meio deste princípio que os cidadãos tomam conhecimentos das contratações, das leis e serviços realizados pela administração pública. Cabe ressaltar que as leis só surtem efeitos após a sua publicação.

#### 2.1.2.5 Princípio da eficiência

Princípio que zela pela melhor eficiência por parte da administração pública no desempenho de suas atividades no intuito de atingir as metas propostas e com a obtenção dos resultados. Foi adicionado aos demais princípios da administração por força da Emenda Constitucional 19/98.

“O princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa [...]” (MEIRELLES, 2005, p. 96).

Deve-se ter uma sintonia entre o princípio da eficiência com os demais princípios constitucionais da Administração Pública.

## 2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade das instituições públicas, também chamada de contabilidade governamental, segundo a NBC T-16 “é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de

Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”.

Andrade (2002, p. 27) afirma que:

a contabilidade pública é uma ciência que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários.

A contabilidade é um instrumento de registro, controle, análise e interpretação de todos os atos e fatos da administração pública, seguindo sempre os Princípios Fundamentais e as Normas Contábeis.

Andrade (2002, p. 28) menciona que a contabilidade privada difere da contabilidade das instituições públicas, pois:

na contabilidade privada pode-se fazer tudo aquilo que a lei não proíbe, enquanto na contabilidade das instituições públicas, pode-se fazer somente o que , por determinação legal, está ou foi expressamente permitido, ou melhor, deve-se efetuar previsão legal para se efetivar qualquer ação. (Exemplo: só se inicia uma obra se esta já estiver incluída no orçamento e se for condizente com o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Plano Diretor).

Ainda segundo o mesmo autor, outra diferença entre os ramos da contabilidade privada e da contabilidade aplicada ao serviço público, é que enquanto a primeira se impulsiona pelas transações do chamado "lucro financeiro ou econômico", a contabilidade pública se aplica aos serviços públicos, utilizando o seu patrimônio com objetivos sociais, não se preocupando com geração de recursos ou resultados financeiros ou econômicos, e sim, preocupando-se com os resultados sociais que beneficiem toda população ou grande parte dela.

O dispositivo legal que regulamenta a contabilidade pública é a Lei nº 4.320/64, que institui as normas gerais para elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos. É aplicado às pessoas Jurídicas de direito público compreendendo a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como suas fundações e autarquias instituídas e mantidas pelo Poder Público.

### 2.2.1 Objeto, finalidade e campo de aplicação

O objeto da contabilidade pública é o patrimônio. Conforme a NBC T-16 patrimônio público pode ser entendido como:

[...] o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

O patrimônio público é formado por todos os bens e direitos mensuráveis ou não, vinculados ou não, pertencentes ao ente público, podendo ser decorrentes de prestações de serviços ou de exploração de atividade econômica por entidade do setor público e suas obrigações.

O objetivo da contabilidade aplicada ao setor público, segundo a NBCT-16 é:

fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

A finalidade da contabilidade pública consiste em fornecer à administração e à sociedade, informações atualizadas e exatas para subsidiar a tomada de decisão, principalmente aos órgãos de controle interno e externo para o cumprimento da sua missão institucional.

O campo de aplicação da Contabilidade Pública no Brasil abrange todas as entidades do setor público. Segundo Lima e Castro (2000), é utilizada pelos três níveis de Federação, em seus três poderes, tanto na Administração Direta como na Administração Indireta. Ressalta-se que na Administração Indireta a Contabilidade Pública é empregada somente nas autarquias e fundações públicas. As empresas públicas e as sociedades de economia mista, dadas suas características empresarias, empregam a contabilidade comercial regida pela Lei nº 6.404/76 - Lei das Sociedades por Ações.

### 2.2.2 Regimes contábeis

De acordo com Andrade (2002, p. 29), “existem pela consagração das práticas contábeis três tipos de regime contábil, que são: Caixa, Competência e Misto”.

No quadro 01 evidenciam-se os três regimes contábeis:

Quadro 1 - Regimes Contábeis

REGIME	CONCEITO
<b>CAIXA</b>	O Regime Contábil de Caixa é aquele que destaca como receitas e despesas todas as entradas e saídas de recursos financeiros ou não, recebidos, pagos, arrecadados ou recolhidos, efetivamente, durante o exercício financeiro, independente de referir-se a créditos ou a débitos de outros exercícios. Portanto, nota-se que as despesas empenhadas, mas não pagas, e as receitas lançadas, mas não recebidas, são automaticamente transferidas para o exercício seguinte.
<b>COMPETÊNCIA</b>	Define-se como, em resumo, aquele em que as receitas e as despesas são atribuídas aos exercícios de acordo com a real incorrência, isto é, de acordo com a data do fato gerador, e não quando são recebidos ou pagos em dinheiro. Pelo regime de competência, toda a receita e toda a despesa do exercício pertencem ao próprio exercício, embora já empenhadas; uma vez terminada a vigência do orçamento, passam para o exercício seguinte, a fim de serem arrecadadas ou pagas, continuando, entretanto, a pertencer ao orçamento que lhes deu origem.
<b>MISTO</b>	Regime contábil que mescla o regime de caixa e o regime de competência para apuração dos resultados dos exercícios. No Brasil a contabilidade das instituições públicas é regida por este regime misto, conforme a aplicação do entendimento geral adotado com relação ao que preceitua o art. 35, inciso I e II, da Lei nº 4.320/64.

Fonte: Elaborado com base nos textos de Andrade, (2002, p. 30)

Diz o art. 35, incisos I e II da lei 4.320/64: “Pertencem ao exercício financeiro: I- as receitas nele arrecadadas; II-as despesas legalmente empenhadas”. Conforme Lima e Castro ((2000) observa-se que o legislador definiu o regime contábil da Contabilidade pública como misto: de competência para as despesas, definido pelo momento do empenho, e de caixa para as receitas, definido pelo momento da arrecadação.

### 2.2.3 Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público

De acordo com a Lei nº 4.320/64, art. 101, “os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, além de outros quadros demonstrativos”.

Assim, as demonstrações contábeis das entidades definidas no campo de aplicação da Contabilidade pública, disciplinadas pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 2012, incluindo as exigidas pela Lei nº 4.320/64, estão evidenciadas no quadro 02.

Quadro 2 - Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público

DEMOSTRATIVO	DESCRIÇÃO
<b>BALANÇO ORÇAMENTÁRIO</b>	O Balanço Orçamentário apresentará as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstrará também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.
<b>BALANÇO FINANCEIRO</b>	Segundo a Lei nº 4.320/64, O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécies provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.
<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>	O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação [...].
<b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b>	As alterações verificadas no patrimônio consistem nas variações quantitativas e qualitativas. As variações quantitativas são decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido. Já as variações qualitativas são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.
<b>DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA</b>	Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

Continua

## Conclusão

<b>DEMOSTRATIVO</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>
<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO</b>	A Demonstração do Resultado Econômico evidencia o resultado econômico de ações do setor público.
<b>DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	A Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido será obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas.

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2012.

As demonstrações contábeis assumem papel fundamental, por representarem importantes saídas de informações geradas pela Contabilidade aplicada ao setor público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial das entidades públicas.

### 2.3 PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL

Planejar nada mais é do que estabelecer metas por meio de procedimentos e decisões contínuas e transparentes, reduzindo os riscos e aumentando as possibilidades de alcançar os objetivos da organização.

Matias-Pereira (2007, p. 82), diz que,

planejar significa dar transparência e consistência à própria ação, fixando metas e prazos para orientação e prevendo os meios necessários para alcançá-las. Nesse sentido, visa o planejamento criar as condições necessárias para o atingimento das metas indispensáveis à consecução dos objetivos.[...]

Na visão de Silva L. (2000, p. 33), “o planejamento deve ser anterior à realização das ações de governo, sendo entendido como um processo racional para definir objetivos e determinar os meios para alcançá-los”.

Adota-se o planejamento como condição prévia para a realização de ações do governo. Somente desta forma é possível descobrir antecipadamente alguns dados como os custos, a duração, os riscos, as implicações, a dimensão dentre outras relativas às ações do governo.

Silva L. (2000, p. 47) expõe que:

o planejamento, a programação e o orçamento como sistema integrado de gerência têm por objetivo avaliar os custos para a consecução das metas traçadas em comparação com os benefícios a serem esperados dos mesmos, e assim tornar possível o uso inteligente de recursos pelo setor público.

No que se refere à constituição de 1988, o planejamento na administração pública, teve evidente preocupação de institucionalizar a integração entre os processos de planejamento e orçamento ao tornar obrigatória a elaboração dos três instrumentos básicos para esse fim.

Kohama (2003, p. 62) afirma que,

o Sistema de Planejamento Integrado, no Brasil também conhecido como processo de planejamento-orçamento, consubstanciam-se nos seguintes instrumentos, atendendo um mandamento constitucional: Plano Plurianual; Lei de Diretrizes Orçamentárias; Lei de Orçamentos Anuais.

Dessa forma, constituem instrumentos de planejamento na área governamental e são considerados o alicerce para o orçamento público: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Orçamento Anual.

### **2.3.1 Plano Plurianual – PPA**

É um instrumento de planejamento de médio prazo que tem duração de quatro anos e foi criado para estabelecer metas e objetivos a serem alcançados pelos governos. Segundo Lima e Castro (2000, p. 20), “é um planejamento cuja vigência se estende até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, objetivando garantir a continuidade dos planos e programas instituídos pelo governo anterior”.

A CF/88 no art. 165, §1º, estabelece:

§ 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Para Andrade (2005, p. 16),

o PPA é um instrumento que expressa o planejamento do governo federal, estadual ou municipal para um período de quatro anos, tendo como objetivo principal conduzir os gastos públicos, durante sua vigência, de maneira

racional, de modo a possibilitar a manutenção do patrimônio público e realização de novos investimentos.

O Plano Plurianual é um plano de médio prazo, através do qual se procura ordenar as ações do governo que levam ao atendimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos no nível de governo Federal, Estadual e Municipal. (KOHAMA, 2003).

É importante ressaltar que nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade conforme dispõe o § 1º, do art. 67 da CF/88.

Salienta-se, que o plano plurianual é o documento considerado de mais alta hierarquia para o sistema de planejamento de todo ente público, motivos dos demais planos e programas estarem subordinados às diretrizes, objetivos e metas nele estabelecidos.

### **2.3.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO**

A Lei de Diretrizes Orçamentárias constitui um planejamento de curto prazo, elaborado apenas para um exercício financeiro. Deverá conter as metas e prioridades da administração para o exercício seguinte e as diretrizes para elaboração da Lei Orçamentária, compatível com o PPA.

A Constituição Federal de 1988 no art. 165, § 2º estabelece:

a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará 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.

Andrade (2002, p.46) destaca que a LDO:

[...] estabelecerá as prioridades das metas presentes no plano plurianual à administração pública, ou melhor, o planejamento operacional anual, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual e disporá sobre alterações na legislação tributária local, além de definir a política da aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Conforme Kohama (2003) a finalidade da LDO consiste em nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos o orçamento fiscal, o orçamento de investimentos das empresas e o orçamento da seguridade social, com o objetivo de adequá-los às diretrizes, objetivos, e metas da administração pública, conforme definido no plano plurianual.

Na elaboração da LDO deve-se, também, obedecer ao disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal, que em seu art. 4º traz as seguintes exigências em relação à LDO: equilíbrio entre receitas e despesas; critérios e forma de limitação de empenho; normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; demais condições e exigências para transferência de recursos a entidades públicas ou privadas, bem como a publicação de metas e riscos fiscais.

Conforme o art. 35, § 2º do ADCT, o encaminhamento do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias deve ser feito até o dia 15 de abril, a exemplo do PPA, a doutrina tem considerado que este prazo é válido para a União, facultando aos Municípios através de suas Leis Orgânicas estabelecerem seus próprios calendários, podendo deste modo, corrigir a ordem de elaboração e envio para votação dos instrumentos de planejamento PPA e LDO, que conforme a Constituição está invertida, pois se a LDO deve ser compatível com o PPA, então este deve ser elaborado e aprovado primeiro.

### 2.3.3 Lei Orçamentária – LOA

A Lei Orçamentária Anual consiste num planejamento de curto prazo, pelo período de um ano, e tem como fundamento a previsão das receitas e a fixação das despesas, para os orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimento, conforme art. 165, § 5º, da Constituição Federal:

**<sup>1</sup>Orçamento fiscal referentes aos Poderes da União**, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

---

<sup>1</sup> **Orçamento Fiscal** Integra a Lei Orçamentária Anual e refere-se ao orçamento dos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

<sup>2</sup>**Orçamento de investimento das empresas em que a União**, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito voto;

<sup>3</sup>**Orçamento da seguridade social**, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos, fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

A LOA, conforme ensina Almeida (2003, p. 57), consiste no orçamento propriamente dito, pois contém:

[...] programas, projetos e atividades que contemplam as metas e prioridades estabelecidas na LDO, juntamente com os recursos necessários para o seu cumprimento. Dessa forma, define as fontes de receita e autoriza as despesas públicas, expressas em valores, detalhando-as por órgão de governo e por função. Muitas vezes a LOA autoriza a abertura de créditos suplementares ou a realização de empréstimos pelo prefeito, sem prévia autorização da Câmara.

Para viabilizar a efetivação das situações planejadas no plano plurianual e, obviamente, transformá-las em realidade, obedecendo à lei de diretrizes orçamentárias, elabora-se o orçamento anual, onde são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados. (KOHAMA, 2003).

O projeto da lei orçamentária anual deve ser encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro (31 de agosto) e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (15 de dezembro), nos termos do art. 35, § 2º, III, do ADCT da Constituição Federal.

A LOA apresenta-se como o mais importante instrumento de gerenciamento orçamentário e financeiro da administração pública, sendo que sua principal finalidade é administrar o equilíbrio entre receitas e despesas públicas.

De acordo com Giacomoni (2002), sua classificação se torna bem simples quando se divide a história da evolução conceitual do orçamento público em duas fases: orçamento tradicional e orçamento moderno.

---

<sup>2</sup> **Orçamento de Investimento** Integra a Lei Orçamentária Anual e refere-se ao orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

<sup>3</sup> **Orçamento da Seguridade Social** Integra a Lei Orçamentária Anual, e abrange todas as entidades, fundos e fundações de administração direta e indireta, instituídos e mantidos pelo Poder público, vinculados à Seguridade Social. ( SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL).

### 2.3.3.1 Orçamento tradicional

A função principal do orçamento público tradicional é estabelecer o controle político das ações governamentais que o poder legislativo exerce sobre as atividades financeiras do poder executivo, principalmente no que tange aos aspectos contábil e financeiro.

Kohama, (2003, p. 62), define o orçamento tradicional como “um ato de previsão de receita e fixação da despesa para um determinado período de tempo, geralmente, um ano, e constitui o documento fundamental das finanças do Estado, bem como da contabilidade pública”.

O Orçamento tradicional tinha como foco o objeto da despesa, ou seja, no que seriam gastos os recursos do Tesouro. “Toda a atenção era dada ao gasto público, pura e simplesmente.” Era considerado apenas um instrumento para a [...] previsão de receitas e fixação de despesas. [...]” (CONTI, 2008 p. 137).

De acordo com Giacomoni (2002), o orçamento tradicional, na linguagem contábil, seguia classificações suficientes, apenas para efetivar o controle das despesas. Duas eram essas classificações:

- a) Por unidades administrativas (órgãos responsáveis pelos gastos);
- b) Por objeto ou item de despesa (pessoal, material etc.).

O orçamento, assim classificado, é considerado como um inventário dos meios pelos qual o Estado conta para executar suas tarefas.

### 2.3.3.2 Orçamento programa

Considerando que atualmente o orçamento integra o Sistema de Planejamento, há uma extensão de sua definição que procura essa relação no processo de planejamento com o orçamento.

Kohama (2003, p. 62), também define essa integração da seguinte forma:

o orçamento é o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário. É um instrumento de governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento socioeconômico.

Conforme Giacomoni (2002) a reforma orçamentária, na sua ideia, principal exigia que os orçamentos públicos deveriam constituir-se em instrumentos da administração, de forma que auxiliassem o poder executivo nas várias etapas do processo administrativo: programação, execução e controle. Destas características como documento de antecipação, ele representaria a própria programação de trabalho das metas de governo.

Andrade (2002, p. 56), define orçamento-programa como:

o orçamento-programa é o documento que evidencia a política econômico-financeira e o programa de trabalho da administração, discriminando as despesas segundo sua natureza, dando ênfase aos fins ou objetivos, e não à forma como será gerado ou gasto o recurso, de modo, a demonstrar em quem e para quem o governo gastará, e também quem será o responsável pela execução de seus programas.

Portanto, o orçamento-programa pode ser entendido como, um plano de trabalho que contém as ações a serem realizadas e também as respectivas fontes de recursos necessárias à sua execução. Neste tipo de orçamento estão contemplados individualmente todos os programas de governo, contendo os seus objetivos, diretrizes e metas e as ações necessárias para alcançar os objetivos definidos dentro de cada programa.

### 2.3.3.3 Receita pública

As receitas de entidades públicas são todos os recolhimentos feitos aos cofres públicos em decorrência da instituição e cobrança de tributos, taxas, contribuições e também das decorrentes da exploração do seu patrimônio.

Andrade (2002, p. 61), define receita pública como:

todo e qualquer recolhimento aos cofres públicos em dinheiro ou outro bem representativo de valor que o governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos, convênios e quaisquer outros títulos, de que seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário de valores que não lhe pertençam.

As receitas de entidades públicas servem para manter a máquina pública funcionando e também para honrar os compromissos com os credores. As receitas públicas classificam-se em: receita orçamentária e receita extra-orçamentária.

Conforme Kohama (2003, p.84). “A receita orçamentária é a consubstanciada no orçamento público, consignada na lei orçamentária, cujas discriminações devem obedecer à discriminação constante do anexo nº 3, da Lei nº. 4.320/64”.

Segundo Lima e Castro, (2003, p. 55) as receitas orçamentárias se classificam economicamente como:

- a) *receitas correntes* – (também denominadas primárias ou efetivas): receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender a despesas classificáveis como correntes;
- b) *receitas de capital* – (também denominadas secundárias ou receitas por mutações patrimoniais): as resultantes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívida, da conversão (em espécie) de bens e direitos, os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis como de capital e, ainda, o superávit do orçamento corrente.

As receitas correntes dizem respeito a todas aquelas transações que o Governo realiza diretamente ou por meio de sua propagação, ou melhor, pelos seus órgãos de administração indireta, autarquias, e as quais não resultam acréscimos no seu patrimônio, ou seja, constituição de bens de capital. O resultado de sua arrecadação não está vinculado à destinações específicas.

As receitas de capital também resultam de certas atividades, executadas pelos municípios, que envolvem as alienações de bens e de direito, as assunções de empréstimos e financiamentos e ainda as recuperações do principal de empréstimo feito a terceiros.

A receita extra-orçamentária refere-se às receitas que não integram o orçamento público, ou seja, são todos recolhimentos realizados, que constituirão compromissos exigíveis a curto prazo, cujo pagamento independe de autorização legislativa. Neste caso o ente público figura como mero depositário de valores que, a princípio, não lhe pertencem. São exemplos: cauções, fianças, depósitos em garantia, consignações, retenções na fonte, entre outros. (ANDRADE, 2002).

As receitas podem ser classificadas, também, em intra-orçamentárias, conforme a Portaria Interministerial nº 338, de 26 de abril de 2006, que assim dispõe:

Art. 1º- Definir como intra-orçamentárias as operações que resultem de despesas de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, quando o receptor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo.

As receitas intra-orçamentárias são aquelas receitas que ocorrem entre órgãos que compõe o mesmo orçamento, como por exemplo, a Contribuição Previdenciária Patronal ao Regime Próprio de Previdência Social.

Além de conhecer as classificações das receitas é importante conhecer, também, os seus estágios, que de acordo com Andrade (2002, p. 67), são quatro:

**Previsão:** são as estimativas de receitas, discutidas e incorporadas no orçamento, com base em estudos, comparações e planejamento.

**Lançamento:** fase meramente administrativa que identifica e individualiza o contribuinte, formalizando o crédito tributário [...].

**Arrecadação:** ocorre no instante que o contribuinte comparece perante as repartições públicas ou agentes arrecadadores para pagamento ou transferência por depósito, geralmente da rede bancária, das guias de arrecadação [...].

**Recolhimento:** é a transferência desses recursos aos cofres das instituições públicas competentes, efetivamente, ficando disponíveis para utilização pelos gestores financeiros [...].

Portanto, todos os ingressos de recursos nos cofres públicos devem obedecer as referidas etapas ou operações para que, desta forma, sejam cumpridas as normas e os ditames legais vigentes.

#### 2.3.3.4 Despesa pública

A despesa pública é considerada toda a aplicação de recursos para custear os serviços de ordem pública ou para investir no próprio desenvolvimento econômico.

Nesse sentido, ensina Andrade (2002, p. 75),

constitui-se de toda a saída de recursos e todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na lei orçamentária ou em lei especial e destinados à execução dos serviços públicos entre eles custeios e investimentos, além dos aumentos patrimoniais, pagamentos de dívidas, devolução de importâncias recebidas a título de caução depósitos e consignações.

Assim, pode se afirmar que todo pagamento de serviços ou bens destinados para o desenvolvimento da sociedade e nos termos da Constituição, denomina-se despesa pública.

Conforme Lima e Castro (2003 p. 53), “as despesas, a exemplo das receitas, podem ser classificadas como *Orçamentárias* e *Extra-orçamentárias*, dependendo de estarem ou não incluídas no orçamento”.

As despesas orçamentárias são classificadas segundo o art. 12 da Lei 4.320/64, nas seguintes categorias econômicas: Despesas Correntes e Despesas de Capital. Kohama (2003, p. 111), define cada uma delas como sendo:

**Despesas Correntes:** são os gastos de natureza operacional, realizados pela administração pública, para a manutenção e funcionamento dos seus órgãos [...].

**Despesas de Capital:** são os gastos realizados pela administração pública, cujo propósito é o de criar novos bens de capital ou mesmo de adquirir bens de capital já em uso, como é o caso dos investimentos e inversões financeiras, respectivamente, e que constituirão em última análise, incorporações ao patrimônio público de forma efetiva, ou através de mutação patrimonial.

As despesas correntes são destinadas a manutenção da máquina pública, enquanto as de capital referem-se à aquisição de bens de capital, ou seja, aumentam a riqueza patrimonial. Exemplos: veículos, obras, equipamentos etc.

Na realização das despesas, também, devem ser observados os seus estágios. A Lei 4.320/64 estabelece em seus arts. 58, 63, 64 e 65, respectivamente, os seguintes estágios: empenho, liquidação, ordem de pagamento e pagamento.

Estes estágios vão desde a criação da obrigação até o pagamento devido da despesa. No quadro 03 podem-se verificar os estágios da despesa.

Quadro 3 - Estágios da Despesa

ESTÁGIO	CONCEITO
<b>EMPENHO</b>	O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.
<b>LIQUIDAÇÃO</b>	A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor. Tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito
<b>ORDEM DE PAGAMENTO</b>	A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente determinando que a despesa seja paga.

Continua

## Conclusão

ESTÁGIO	CONCEITO
<b>PAGAMENTO</b>	O pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídos por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento.

Fonte: Elaborado com base na Lei 4.320/64.

Os estágios das despesas têm como objetivo o de assegurar a qualidade das obrigações como também auxiliar na prevenção de erros, fraudes ou desvios da administração pública.

## 2.4 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Após a publicação da LOA, que deverá ocorrer até o último dia útil do exercício financeiro anterior à vigência da lei, inicia-se a execução orçamentária a partir do primeiro dia do exercício financeiro.

De acordo com Lima e Castro (2000, p. 26),

publicada a Lei Orçamentária Anual e observadas as normas de execução orçamentária do exercício, as unidades orçamentárias estarão em condições de utilizar seus créditos (dotações orçamentárias), tendo em vista a realização ou a execução da despesa.

A execução do orçamento constitui a concretização anual dos objetivos e metas determinados para o setor público, no processo de planejamento integrado, e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros. (KOHAMA, 2003).

Segundo Campello e Mattias (2000, p. 90), é por meio da execução orçamentária que:

[...] são registrados os valores de receitas arrecadadas, os quais, quando comparados aos valores orçados, fornecem os valores de excesso ou de insuficiência de arrecadação, e os valores de despesa realizada, inclusive os referentes aos créditos especiais e suplementares, os quais quando comparados aos valores orçados, fornecem os valores de economia orçamentária.

Portanto, por meio da execução orçamentária é possível realizar um comparativo entre a receita arrecadada e a meta de arrecadação. A receita realizada pode ser superior ou inferior à orçada, constituindo assim, excesso ou insuficiência

de arrecadação, entretanto, as despesas realizadas nunca poderão ser superiores às orçadas, podendo gerar somente economia orçamentária.

## 2.5 DEFINIÇÃO DE CONTROLE

Controle, segundo Ferreira (2010, p. 576), “é a fiscalização exercida sobre as atividades das pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades não se desviem das normas preestabelecidas”.

Para que a função controle seja exercida é indispensável que se tenha, primeiramente dois pressupostos: o planejamento, onde se dá o estabelecimento dos objetivos, das políticas, e da situação proposta que se deseja atingir. E, de outro lado, a operacionalização ou a execução, onde se constata a efetivação dos padrões traçados, ou a implementação daquilo que foi planejado. (GATTRINGER, 2002)

Segundo Cruz e Glock (2003, p. 20),

o controle caracteriza-se por qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciado em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado etc., com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

No entendimento de Martins (1995, p. 259), controle “significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens, tomando medidas para sua correção.”

Dessa forma, entende-se que o controle é um processo de extrema importância, por meio do qual os administradores se certificam de que as atividades efetivamente executadas estão de acordo com as ações planejadas.

### 2.5.1 Controle na administração pública

Na Administração Pública, a função do controle é exercida em decorrência de diversas imposições constitucionais. A Constituição Federal de 1988 estabelece dois tipos de controle a serem executados pela gestão pública: o controle interno e o controle externo. Quando integrados, cumpre-lhes promover a realização

do bem público, para permitir a obtenção do resultado máximo, com o mínimo de recursos, sem desvios e desperdícios.

#### 2.5.1.1 Controle externo

O controle externo é aquele desempenhado por um órgão alheio à administração, isto é, que não faz parte da estrutura administrativa do órgão controlado, sobre as atividades que este desenvolve.

Nos ensinamentos de Meirelles (2005, p. 647), controle externo é,

o que se realiza por um Poder ou órgão constitucional independente funcionalmente sobre a atividade administrativa de outro Poder estranho à administração responsável pelo ato controlado, como, p.ex., a apreciação das contas do Executivo e do judiciário pelo Legislativo; a auditoria do Tribunal de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo; a anulação de um ato do Executivo por decisão do Judiciário; a sustação de ato normativo do Executivo pelo Legislativo.

O controle externo, portanto, dependendo das suas competências, pode ser exercido pelos Poderes Legislativo e Judiciário, existindo ainda, o controle social que é aquele caracterizado pela participação da sociedade nas ações da gestão pública.

A Constituição Federal de 1988, nos seus artigos 71 e 31 respectivamente, estabelece que o controle externo da União, será realizado pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União e nos municípios será exercido pelo Poder Legislativo Municipal com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou Conselhos de Contas ou Tribunais de Contas dos Municípios quando houver.

Dessa forma, percebe-se que ao poder legislativo, não é dada somente a missão de fazer leis, mas também, juntamente com o Tribunal de Contas, promover o exercício do controle externo da administração pública. Este controle compreende a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial de ordem pública, bem como de qualquer pessoa física ou jurídica que recebam recursos públicos.

Meirelles (2005, p. 649) ensina que,

[...] o controle externo visa comprovar a probidade da Administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, e a fiel execução do orçamento. É por excelência, um controle político e de legalidade contábil e financeira, o primeiro aspecto a cargo do legislativo, o segundo, do Tribunal de Contas.

Sendo assim, o controle externo tem como principal finalidade verificar a probidade da administração, a guarda, a administração e o legal emprego dos recursos públicos e o cumprimento da lei orçamentária. Atuando de maneira a apreciar e julgar as contas dos administradores, e ainda aplicando sanções cabíveis e suspendendo os atos irregulares, quando for o caso.

Em conformidade com a CF/88, a Constituição do Estado de Santa Catarina/89 em seu art.113, § 1º, estabelece acerca do referido controle, que “o controle externo da Câmara Municipal é exercido com o auxílio do Tribunal de Contas, observando no que couber e nos termos da lei complementar, o disposto nos arts. 58 a 62”.

Os Tribunais de Contas são órgãos autônomos, independentes, com competências exclusivas fixadas pelo texto Constitucional, sendo regulamentados por meio de leis próprias. Auxiliam o Legislativo, como órgão técnico, emitindo seu parecer prévio referente à apreciação das contas do Poder Executivo. Também se submetem, à sua apreciação as contas do Legislativo e Judiciário.

#### 2.5.1.2 Controle interno

O controle interno também conhecido como autocontrole ou controle administrativo, é aquele que se realiza internamente, ou seja, realiza-se através dos órgãos componentes da própria estrutura administrativa, que pratica e fiscaliza os atos sujeitos ao seu controle.

De acordo com Guerra, (2005, p. 90),

o controle interno é aquele realizado pela própria Administração e é inerente a cada um dos Órgãos e entidade dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário no exercício de suas atividades administrativas. É o controle decorrente de órgão integrante da própria estrutura na qual se insere o órgão fiscalizado.

Também chamado de autocontrole ou controle administrativo, finca-se no princípio da autotutela, referindo-se à verificação das metas anteriormente fixadas na lei orçamentária, os resultados alcançados, isto é, a eficiência e eficácia da gestão contábil, orçamentária, financeira e patrimonial.

Assim dispõe o Comitê de Procedimento de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) acerca do conceito de controle interno:

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

Nota-se que o referido conceito é bastante abrangente. Constata-se de imediato, que o controle interno não se refere apenas aos enfoques relacionados às funções de contabilidade e finanças, mas também a todos os aspectos que envolvem as operações de uma organização.

Para Gattringer (2002) o grande objetivo do controle interno na administração pública, além de salvaguardar seus ativos, visa também comprovar a legalidade e legitimidade das operações. Busca ainda examinar os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração.

Portanto, o processo de controle interno deve, preferencialmente, ter caráter preventivo, ser exercido de forma permanente e estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros que foram estabelecidos, atuando como instrumento auxiliar de gestão.

#### *2.5.1.2.1 Classificação dos controles internos*

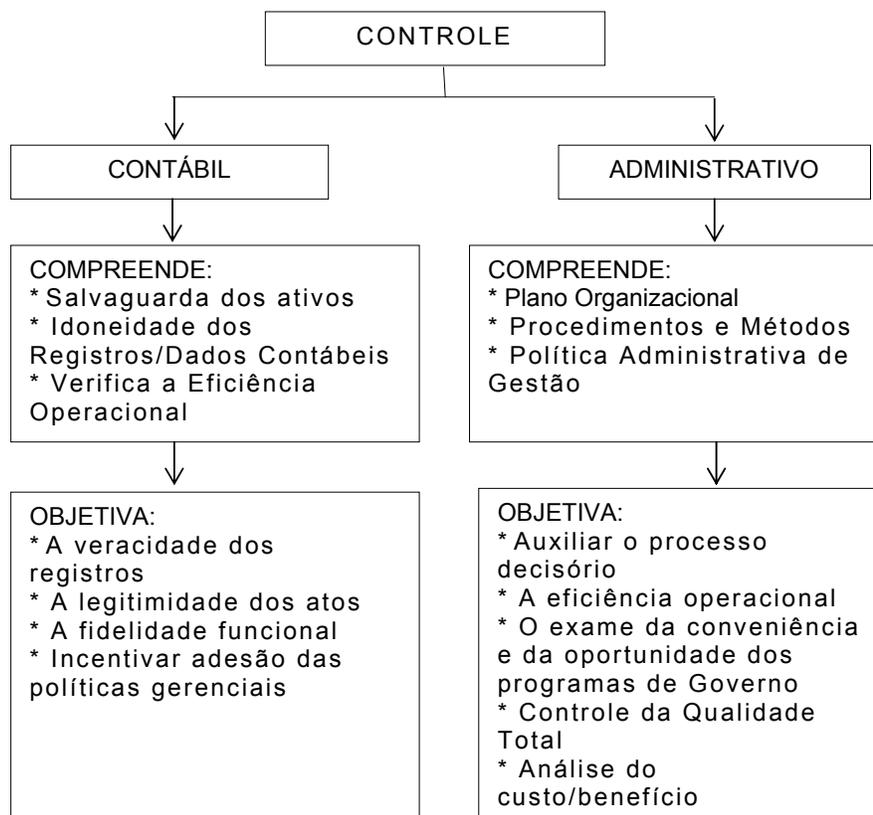
O controle interno pode ser classificado de duas formas já que podem ser específicos tanto à contabilidade como à administração.

Segundo Attie (1984, p. 61-62),

- a) **controles contábeis:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores.
- b) **controles administrativos:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito, à eficiência operacional e à adesão à política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

Na figura 01 pode-se verificar, de forma resumida, os objetivos dos controles contábil e administrativo.

Figura 1 - Diagrama ilustrativo dos objetivos dos controles contábil e administrativo



Fonte: Peixe (2002, p. 107).

Diante disso, pode-se afirmar que os controles contábeis estão diretamente ligados a proteção do patrimônio da entidade, bem como relacionados à veracidade das informações e registros contábeis. Já os controles administrativos relacionam-se com a eficiência das operações, respeito à política da entidade, e indiretamente aos registros contábeis, que são conhecidos como demonstrações financeiras.

#### 2.5.1.2.2 Momentos dos controles

Os controles internos podem ser classificados quanto à tempestividade, ou seja, ao momento de atuação, como preventivos, concomitantes e subsequentes.

De acordo com Silva, (2000, p. 178):

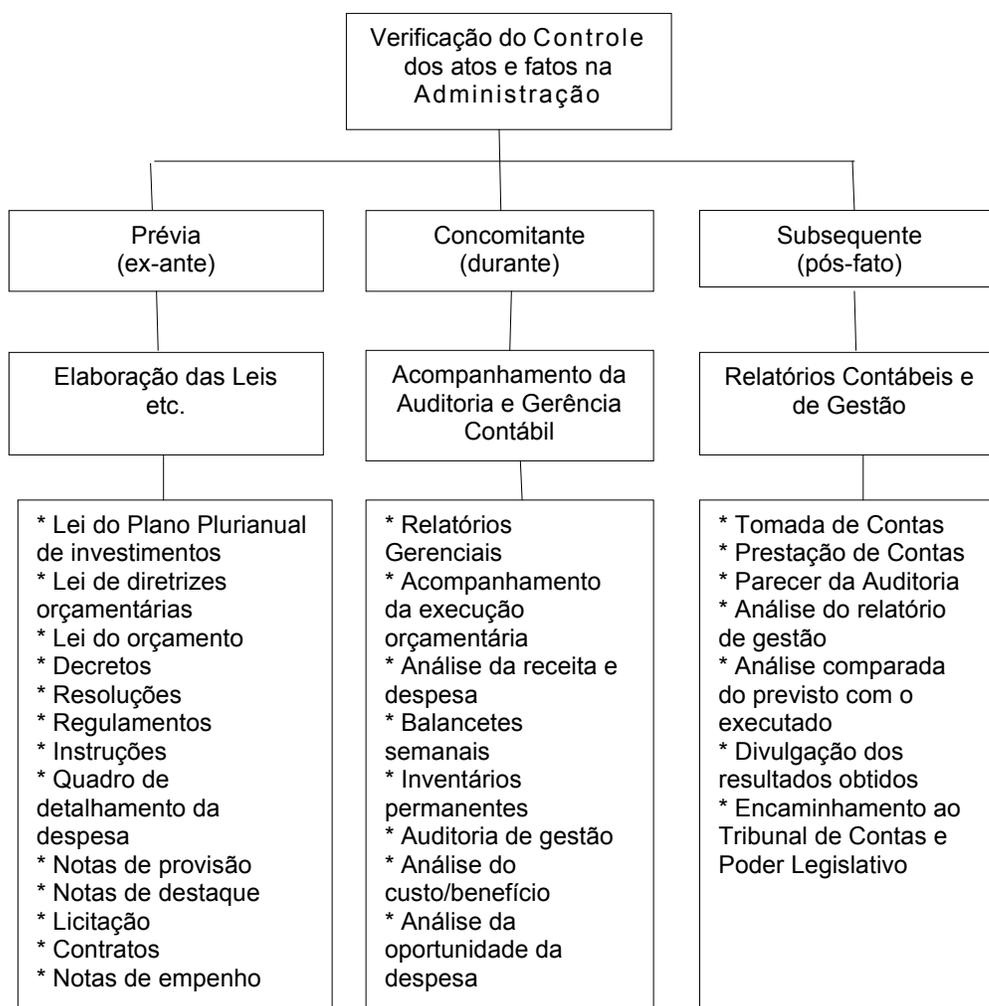
*Controle prévio ou preventivo (a priori):* é o controle que antecede à conclusão ou operacionalidade do ato, como requisito da sua eficácia. Esse controle é exercido por intermédio da promulgação de leis, elaboração de contratos, convênios, instruções e regulamentos que disciplinam as atividades;

*Controle concomitante ou sucessivo:* é o controle que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação. É exercido através da vigilância sobre o trabalho administrativo, medindo o impacto da sua decisão no momento próprio da ocorrência dos fatos;

*Controle subsequente ou corretivo (a posteriori):* é o controle que se efetiva após a conclusão do ato controlado. Faz-se depois de concluído o projeto ou terminado o exercício financeiro, por meio de utilização de relatórios contábeis e extracontábeis que possibilitam o conhecimento das ações efetivas.

Na figura 02 é possível verificar exemplos de controles e o momento em que devem ser efetuados.

Figura 02 - Esquema de Verificação do Controle dos Atos e Fatos na Administração



Dessa forma, os controles preventivos visam coibir erros potenciais, desperdícios e irregularidades. Os controles concomitantes são realizados durante a execução orçamentária, a fim de detectar possíveis irregularidades e corrigí-las tempestivamente. Os controles subsequentes ou posteriores são os que identificam as irregularidades após sua ocorrência, adotando-se medidas corretivas posteriormente.

#### 2.5.1.2.3 Princípios de controle interno

Os princípios correspondem as medidas que devem ser adotadas em termos de políticas de cada organização para o correto funcionamento do sistema de controle interno.

Gattringer (2002, p. 39) define os seguintes princípios que devem ser priorizados:

*organograma atualizado e adequado:* onde devem estar traçadas e bem definidas as linhas de autoridade e responsabilidade entre os diversos departamentos, chefes, encarregados e servidores.

*Formalização das políticas e procedimentos:* onde estejam claramente definidos todas as funções e setores da entidade.

*Divulgação das tarefas afetadas a cada setor e cada responsável:* cada qual deve conhecer pormenorizadamente que controles são efetuados e qual é a sua importância.

*Segregação de funções:* quem tem acesso aos ativos da entidade não pode ter acesso aos registros. Em outras palavras, quem contabiliza as operações não pode realizá-las.

*Exatidão dos registros:* os controles devem utilizar meios em que se comprovem com segurança que as operações contábeis foram efetuadas com exatidão.

*Descentralização das operações:* nenhum servidor, individualmente, deve ter sob sua responsabilidade todas as etapas das transações da entidade.

*Pessoal selecionado e capacitado:* todos os servidores devem ser cuidadosamente selecionados para as funções e estar em constante treinamento e capacitação.

*Rotatividade funcional:* se possível, deve ser implementada a rotatividade funcional, pois a mesma proporciona oportunidade de revisão das tarefas executadas no setor, melhora a eficiência e evita erros.

*Instruções constantes em manuais:* os manuais e procedimentos devidamente formalizados fomentam discussões, melhoram a eficiência e evitam erros.

[...]

Estes princípios são considerados individualmente importantes, por serem essenciais para um controle interno adequado. Contudo, uma deficiência em

qualquer um desses elementos, normalmente comprometeria o bom funcionamento de todo o sistema.

## 2.6 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Sistema para Ferreira (2010, p. 1943), significa: “[...] 2. Disposição de partes ou dos elementos de um todo, coordenados entre si, e que funcionam como estrutura organizada. [...] 6. Conjunto ordenado de meios de ação ou de idéias, tendente a um resultado; plano; método [...]”

De acordo com o Guia de Orientação nº 05 sobre Auditoria Internacional da Federação Internacional de Contadores (IFAC apud SANTOS et al., 1998, p. 27) o sistema de controle interno:

constitui-se do plano organizacional, bem como da totalidade de métodos e procedimentos adotados pela administração de uma entidade para ajudar alcançar o objetivo administrativo de assegurar, tanto quanto possível, a condução ordeira e eficiente de seus negócios, incluindo observância de políticas e normas administrativas, a salvaguarda física dos ativos, a prevenção e detecção de erros e irregularidades, a integridade dos registros contábeis. O sistema de controle interno vai além dos assuntos que se relacionam diretamente com as funções do sistema contábil. Os elementos do sistema de controle interno, isoladamente considerados, são conhecidos como controles internos, os quais, agregadamente, são conhecidos como sistemas de controle interno.

A Constituição Federal de 1988 estabelece que o funcionamento do controle interno na administração pública deve ser realizado de forma sistêmica, ou seja, através da reunião de todos os controles internos existentes na administração, sendo estes, coordenados ou supervisionados por um órgão central.

Conforme Gattringer (2006, p.94),

o sistema de controle interno refere-se à ação organizada de todas as atividades desenvolvidas pela Administração, que sob o comando e orientação de um órgão central, visem o cumprimento dos princípios instituídos pela Constituição Federal, da legislação e dos objetivos para atender o interesse público.

Com referência ao órgão central responsável pelo controle interno, este desempenhará as funções de orientação, manutenção e avaliação dos controles internos executados em cada entidade, órgão ou setor, como também observará as rotinas para a correção de rumos. Também, quando necessitar, conforme Gattringer

(2006) deverá indicar ao controle externo as ilegalidades ou irregularidades constatadas, apontando o responsável para a adoção das providências legais cabíveis.

Nesse sentido, o controle interno desenvolvido na Administração Pública é responsável pela fiscalização de todos os atos praticados, atuando de forma preventiva, contínua e permanente. Dessa forma, sua principal função é sinalizar ao administrador público quanto à possibilidade ou ocorrência de equívocos, erros e desvios, de modo que o administrador possa tomar medidas que visem impedir ou corrigir as situações que possam causar ilegalidades ou prejuízos aos cofres públicos, em tempo oportuno.

### **2.6.1 Previsão legal do controle interno**

Dentre as principais legislações existentes que estabelecem os parâmetros de controle interno na área pública, destaca-se a Lei nº 4.320/64, o Decreto Lei 200/67, a Constituição Federal de 1988 e a Lei complementar 101/00 ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Relata a história do controle interno na administração pública, como seu marco inicial na Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, que introduziu as expressões controle interno e controle externo e definindo as competências para o exercício daquelas atividades. Ao poder Executivo incumbiu-se o controle interno, enquanto para o Poder Legislativo foi atribuído o controle externo.

O fundamento do controle interno na administração pública está descrito nos artigos 75 a 80 da Lei 4.320 de 17 de março de 1964.

Diz o Art. 75 da Lei Federal nº 4.320/64:

Art. 75 – O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II – a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;
- III – o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Já o Capítulo II da lei Federal nº 4.320/64 é destinado à regulamentação do controle interno conforme segue:

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 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 subseqüente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

Observa-se que a Lei 4.320/64 não se reporta à criação de sistemas, mas exige a verificação e o controle do cumprimento do que foi previsto na lei orçamentária.

Como ordem constitucional, o controle interno é verificado pela primeira vez na Constituição Federal de 1967<sup>4</sup>, mas somente para o Poder Executivo. Em 1988, a Carta Magna inseriu os enfoques de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na destinação do erário, surgindo assim a necessidade de uma nova dinâmica nessas atividades, já que aos administradores públicos, como gestores de recursos, seria atribuída responsabilidade ainda maior.

Diz o art. 70 da Constituição Federativa do Brasil de 1988:

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

Os objetivos do sistema de controle interno estão definidos nos incisos do artigo 74 da Constituição Federal:

Art. 74. Os Poderes Legislativos, Executivos e Judiciários manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

<sup>4</sup> CF/46 alterada pela EC 01/69, art.71: O Poder Executivo manterá sistema de controle interno a fim de:

I – criar condições indispensáveis para assegurar a eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa.

II – acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento;

III – avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

- 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 a eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Para os municípios, respeitando a autonomia deferida pelo texto constitucional, o controle interno está a cargo do Poder Executivo, conforme previsto no art. 31 da Carta de 1988.

Outro dispositivo legal que trata do controle interno na Administração Pública é a Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

A Lei de responsabilidade Fiscal, em seu art. 59, condiciona a fiscalização da gestão fiscal por meio do sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, e pelo Poder Legislativo diretamente ou com a ajuda do Tribunal de Contas como apresenta:

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 retorno da despesa total com o pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes da dívidas consolidadas 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.

Já o parágrafo único do art. 54 da Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece a atribuição aos responsáveis ou agentes pelo controle interno em assinar o relatório de gestão fiscal, emitidos pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no artigo 20 da citada lei.

## **2.6.2 Sistema de controle interno na esfera municipal**

Na administração pública municipal, a base do sistema de controle interno está consolidada e regulamentada na legislação exposta anteriormente. Por isso,

deve-se desenvolver conforme mandamentos constitucionais, mediante estabelecimento legal, de forma sistêmica e integrada, objetivando um fim específico.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 74, estabelece que o Sistema de Controle Interno da União e dos Estados seja institucionalizado em cada esfera de Poder, ou seja, nos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo. Obviamente, tal exigência se dá em razão do porte e do volume de atividades desenvolvidas pelos referidos entes públicos.

Para os municípios, o Sistema de Controle Interno ficou a cargo do Poder Executivo, conforme dispõe o art. 31 da Carta de 1988, “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”.

Mileski (2003, p. 171) afirma que,

nesse contexto normativo os municípios devem manter sistemas de controle interno para o cumprimento das atribuições estipuladas no art. 74 da Constituição, com a peculiaridade de esses sistemas ficarem a cargo do Poder Executivo municipal, cujo exercício deverá ocorrer na forma da lei, sobre toda a administração municipal, inclusive sobre o Poder Legislativo [...].

Ainda segundo Mileski (2003) o Legislador constituinte foi sábio ao regular essa forma diferenciada de ser exercido o controle interno no âmbito municipal, já que na Federação brasileira existem mais de 5.000 municípios, que, na sua maioria, são de pequeno porte, sem estrutura administrativa e funcional que permita a organização de sistemas no Executivo e no Legislativo.

No entanto, apesar dessa exigência constitucional para a estruturação do sistema de controle interno nos municípios, observa-se, que os mesmos praticamente inexistiam até o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Diante de tal constatação, os órgãos responsáveis pelo controle externo, Tribunais de Contas, passaram a exigir o cumprimento da determinação constitucional de realizar a organização do sistema de controle interno no âmbito municipal, não só porque é essencial o apoio que o controle interno deve prestar ao controle externo, mas sobretudo porque é do interesse público a existência de controle sobre os atos da administração. (MILESKI,2003).

Deste modo, para os municípios catarinenses a Constituição Estadual define a forma de controle e a responsabilidade pela fiscalização deste, no art. 113, que assim dispõe:

Art. 113. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública municipal, quanto a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a aplicação das subvenções e a renúncia de receitas, é exercida:

I - pela Câmara Municipal, mediante controle externo;

II- pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal.

§ 1º- O controle externo da Câmara Municipal é exercido com o auxílio do Tribunal de Contas, observado, no que couber e nos termos da lei complementar, o disposto nos arts. 58 a 62.

A lei Complementar de que trata a Constituição do Estado de Santa Catarina é a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado, lei Complementar nº 202/00, que em seu art. 119 com nova redação dada pela Lei Complementar nº 246, de 09 de junho de 2003, definiu o prazo máximo para implantação e operacionalização do sistema de controle interno nos municípios que deveria ocorrer até o final de 2003, sob pena de responsabilidade aos que descumprirem a referida obrigação.

### **2.6.3 Objetivos e finalidades do controle interno**

O sistema de controle interno é o que verifica o cumprimento das próprias atividades desenvolvidas por seus órgãos, com a finalidade de mantê-las dentro da lei, conforme as necessidades dos serviços e as exigências técnicas e econômicas para sua realização. Os objetivos específicos do sistema de controle interno estão elencados na própria Constituição Federal, na Lei nº 4.320/64 e na Lei Complementar nº 101/2000.

Conforme define Deschamps (2009, p. 19), os objetivos específicos do controle interno são:

- Avaliar o cumprimento das metas do PPA.
- Fiscalizar o atingimento das metas da LDO.
- Avaliar a execução dos programas e dos orçamentos e cumprimento das metas físicas e financeiras.
- Comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária e patrimonial.

- Comprovar a legalidade dos atos que resultem em arrecadação, realização de despesa, nascimento e extinção de direitos e garantias.
- Exercer controle sobre operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres.
- Apoiar o Controle Externo, programando auditorias, enviando relatórios ao Tribunal de Contas, sugerindo a instauração de Tomadas de Conta Especiais e Processo Administrativo, auditando contas de responsáveis, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer.
- Comprovar fidelidade funcional dos agentes responsáveis por bens e valores.
- Fiscalizar o cumprimento dos limites e condições para operações de crédito e inscrição de restos a pagar.
- Fiscalizar a adoção de medidas para retorno das despesas de pessoal e montante da dívida aos limites.
- Fiscalizar a destinação dos recursos obtidos com a alienação de ativos.
- Fiscalizar o cumprimento dos limites de gastos do Poder Legislativo.
- Manter sistema de custos através da LDO.
- Dar conhecimento imediato ao Tribunal de Contas sobre irregularidade ou ilegalidades com indicação das providências adotadas e a adotar para ressarcimento de danos, correção e evitar novas falhas.

Deste modo, o sistema de controle interno visa assegurar a regularidade e a legalidade dos atos da gestão pública, criando também condições necessárias para a eficácia do controle externo.

Segundo Gattringer (2002, p. 40), o sistema de controle interno visa também, segundo sua natureza, alcançar os seguintes objetivos:

- Integralidade: assegurar que as informações, registros e providências, abranjam a totalidade dos fatos ocorridos, ou seja, tudo o que deveria ser executado, registrado, decidido, promovido, informado, foi de fato feito.
- Exatidão: assegurar que a execução, a valorização, a informação e os registros se revistam da necessária e adequada exatidão.
- Pontualidade: assegurar que as épocas, os cronogramas, as datas, foram rigorosamente respeitados.
- Eficiência: assegurar a otimização dos recursos disponíveis visando o menor esforço com o menor custo possível.
- Eficácia: assegurar que os objetivos traçados sejam atingidos.
- Economicidade: assegurar que o que está sendo controlado justifica o custo da operação (relação x benefício).
- Efetividade: assegurar que os resultados esperados sejam alcançados segundo os critérios de eficiência, eficácia e economicidade, buscando atingir o máximo do interesse da coletividade.

Quanto aos objetivos gerais, o sistema de controle interno, visa apoiar tanto o Poder Legislativo quanto o Tribunal de Contas no exercício de suas funções de exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da entidade, quanto aos aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, princípios da impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade, ou seja, garantir a boa e regular aplicação dos recursos

públicos e o cumprimento dos princípios que regem a administração pública. (DESCHAMPS, 2009)

A finalidade, portanto, do sistema de controle interno é de assegurar nas várias fases do processo decisório, que o fluxo das informações e implementações de decisões se desenvolva pela necessária legalidade, legitimidade e confiabilidade perseguindo sempre a economicidade, a eficácia e a eficiência.

#### **2.6.4 Estrutura do sistema de controle interno**

Faz-se necessário a institucionalização da atividade de controle interno para que o mesmo se torne efetivo e reconhecido, transformando assim, este conjunto de atividades em procedimentos claramente definidos, com atribuições de responsabilidades e competências.

Para institucionalizar o Sistema de Controle interno - SCI deve-se levar em conta a realidade dos órgãos e entidades da administração pública, devendo-se adequar ao porte e a complexidade das atividades desenvolvidas na administração, tais como políticas administrativas e sistemas de informações existentes.

Conforme Cruz e Glock (2003, p. 22) “[...] Cada Município deve definir, mediante lei de iniciativa do Poder Executivo, a forma de funcionamento do respectivo Sistema de Controle Interno [...]”. A aprovação do Sistema de Controle Interno deverá ser por meio de lei que irá dispor de normas gerais para sua implantação, sendo a regulamentação, através de decreto. Isto definirá quais as rotinas e procedimentos a serem observados.

A lei que instituir o sistema de controle interno do município deve definir a estrutura mínima que será necessária para o seu funcionamento. Segundo Cruz e Glock (2007, p. 45) em se tratando de municípios,

independente do porte do município deverá ser criada uma unidade na estrutura organizacional, ou ao menos, um cargo que assuma a atividade de coordenação e avaliação do sistema de controle interno, como serviço de apoio à administração, cujo papel principal não está em exercer propriamente o controle, mas a partir de exames a serem realizados, assegurar que os controles necessários existam e funcionem, sugerindo medidas voltadas a aprimorá-los.

Dessa forma, sob o ponto de vista de uma administração sistêmica, esta unidade age, portanto, como um órgão central do sistema, sendo responsável, entre

outros aspectos, pela orientação normativa, a supervisão técnica e o próprio exercício de alguns controles fundamentais, previstos na Constituição Federal, Lei de Responsabilidade Fiscal e Tribunais de Contas Estaduais.

Também deve estar previsto nesta lei, alterações da estrutura do plano de cargos e salários, criando os cargos necessários para posterior provimento por meio de concurso público ou outra forma de contratação. (CRUZ E GLOCK, 2003).

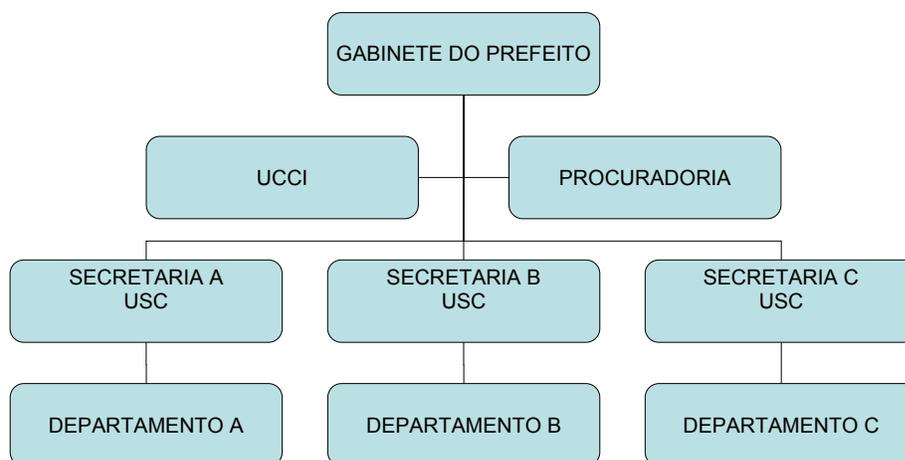
Portanto, o ato que disciplinará a criação e o funcionamento do sistema deve ser elaborado, de forma que leve ao entendimento que o controle interno será exercido por toda a entidade, sob a coordenação e supervisão de uma Unidade de Coordenação de Controle Interno, que exercerá o papel de órgão central do sistema.

Cruz e Glock (2003, p. 46), ressaltam que, “além das unidades da administração direta, também integram o sistema toda a administração indireta, os concessionários de serviços públicos, e ainda, no que for aplicável, os beneficiários de subvenções e incentivos econômicos e fiscais”.

O sucesso das atividades de controle interno, para Glock (2007, p. 34) “depende em muito da forma como o Sistema é estruturado e da clara definição das competências e responsabilidades, tanto do órgão central, como dos órgãos setoriais do Sistema, que no caso, são as diversas unidades integrantes da estrutura organizacional”.

Na figura 03 pode-se verificar um modelo de estrutura básica do SCI.

Figura 3 – Estrutura Básica do SCI



Fonte: Elaborado pela autora.

Para a implantação do sistema de controle interno há que se planejar, baseado na realidade de cada município, visando à aplicação dos recursos disponíveis, para que os resultados sejam alcançados de forma satisfatória. Na administração pública, dentre os resultados a serem obtidos com as normas e os procedimentos de controle, procura-se assegurar que os aspectos legais estão sendo rigorosamente obedecidos.

### **2.6.5 Atuação do sistema de controle interno**

Uma vez constituído, o sistema de controle interno, faz-se necessário a discussão sobre suas atribuições, competências, responsabilidades e formas de atuação, observando, obviamente, as exigências constantes na legislação vigente.

Inicialmente, um dos primeiros trabalhos a serem executados, para Cruz e Glock (2003), é elaborar um diagnóstico de como a prefeitura municipal vem operando, de modo geral, frente aos princípios de controle interno, tais como:

- a) estrutura organizacional: adequação clara da distribuição das atribuições;
- b) equipe de trabalho: qualificação – capacitação – comprometimento – treinamento;
- c) delegação de poderes e determinação de responsabilidades;
- d) segregações de funções-chaves;
- e) organização da legislação municipal e existência de instruções devidamente formalizadas;
- f) existência de controle sobre os aspectos e operações mais relevantes;
- g) grau de aderência à diretrizes e normas legais.

Verificada alguma deficiência em relação aos aspectos apontados, pode estar comprometida a estrutura do controle interno.

Na sequência deve-se, juntamente com as diversas unidades administrativas, identificar os pontos de controle, ou seja, quais os aspectos dentro de suas rotinas internas se configuram como relevantes e necessitam de um controle mais efetivo.

Segundo Glock (2007, p. 45), cabe à Unidade Central de Controle Interno:

coordenar o processo de definição dos sistemas administrativos, com ênfase na identificação os pontos de controle, tarefa a ser desenvolvida com a participação direta de todas as unidades integrantes da estrutura organizacional, as quais, em última análise, são as que detêm o conhecimento sobre as atividades pelas quais respondem, e são as responsáveis diretas pelos resultados obtidos, assim, como, sobre os controles internos que se fazem necessários.

Conforme Cruz e Glock (2003), os pontos de controle podem ser definidos de várias maneiras. Uma delas é focar na abordagem contábil, procurando identificar, quais os controles devem existir para cada grupo de contas, com o objetivo de assegurar a fidedignidade dos registros contábeis. Assim, para o grupo do disponível, por exemplo, elegem-se alguns pontos: controles sobre a arrecadação, emissão de cheques, guarda de talonários, controles sobre convênios, etc.

Ainda segundo os mencionados autores, pode-se também, buscar como uma alternativa, ou às vezes, por necessidade, a identificação dos pontos a serem controlados, para cada programa constante do Plano Plurianual. Estes pontos de controle, juntamente com os indicadores de avaliação, já definidos no próprio programa, vão possibilitar o gerenciamento, visando atingir os objetivos e metas propostos.

Tem-se, portanto, várias formas de identificar e definir os pontos de controle. O importante é que haja a preocupação com o assunto, tanto por parte daqueles que exercem funções de comando, quanto por aqueles que respondem pelas diversas atividades desenvolvidas por toda a estrutura organizacional. (CRUZ E GLOCK, 2003).

Uma vez identificados os pontos a serem analisados, iniciam-se os trabalhos de avaliação e controle dos mesmos adotando medidas preventivas contra erros, ilegalidades ou prejuízos.

Para Cruz e Glock (2003), de posse das informações dos principais pontos de controle e do diagnóstico das operações da prefeitura em relação aos controles internos, poderá a UCCI desenvolver as primeiras rotinas, incluindo e enfatizando os procedimentos de controle a serem adotados.

Estes procedimentos, entre outros, podem referir-se a conferência de cada transação, à verificação da conformidade contábil, e da legalidade dos atos, assim como, por exemplo, em áreas específicas, ao exame dos processos de admissão, desligamento, aposentadoria e pensão dos servidores, ao

acompanhamento e fiscalização dos programas e projetos governamentais constantes do orçamento, sempre tendo em vista os aspectos da legalidade, eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos.

### **2.6.6 Impactos do sistema de controle interno nas administrações e na sociedade**

O sistema de controle interno, para Deschamps (2009), dentro de sua lógica de funcionamento, é capaz de produzir importantes transformações no gerenciamento da coisa pública e nas suas relações com o cidadão, motivadas, principalmente, pelo envolvimento direto do servidor no processo de fiscalização, pela boa e regular aplicação dos recursos públicos, exigindo-se assim, maior qualificação, profissionalização e valorização.

Deschamps (2009, p. 33) destaca os seguintes impactos positivos:

- Repartição das responsabilidades nos atos da administração;
- Melhor qualificação e valorização dos servidores;
- Diminuição dos níveis de corrupção;
- Melhoria da qualidade dos serviços públicos;
- Maior proteção dos ativos;
- Ampliação da prática dos princípios constitucionais da legalidade, legitimidade, economicidade, impessoalidade, moralidade, eficácia, eficiência, transparência e efetividade nos atos da administração;
- Consolidação e fortalecimento de uma estrutura funcional menos vulnerável às transições de governo;
- Efetivo apoio à fiscalização do controle externo;
- Elevação da confiança e credibilidade da sociedade;
- Proteção dos Agentes Políticos contra atos de improbidade administrativa;
- Valorização política dos Administradores;
- Efetiva contribuição para consolidação do processo democrático;
- Melhoria da qualidade de vida da população.

Desta forma, percebe-se, que os benefícios gerados através da atuação efetiva do sistema de controle interno, para as administrações são muitos, e, além disso, também contribui de maneira expressiva para que o cidadão contribuinte se sinta mais seguro em relação ao destino dos impostos que ele recolhe aos cofres públicos.

### 2.6.7 O profissional do controle interno

A execução das atividades do controle interno, em sua maioria, é concentrada no titular da unidade de coordenação e seus auxiliares. A responsabilidade do cargo e a amplitude das tarefas a serem desenvolvidas, requerem além de conhecimento e qualificação técnica, uma postura responsável e de fidelidade à função que lhes foram atribuídas.

A responsabilidade e autonomia para escolha da forma de provimento do controlador interno, que será o titular do sistema de controle interno, é da administração municipal, já que não existe, ainda, lei federal que disponha sobre a forma de funcionamento dos sistemas de controle interno. Dessa forma, é necessário verificar quais as vantagens e desvantagens da criação do referido cargo de provimento em comissão ou efetivo.

Conforme Gomes (2007) a criação de cargo comissionado, de livre nomeação e exoneração pelo chefe do poder executivo, corre-se o risco de inoperância, ou omissão do nomeado, caso não haja a devida consciência do administrador público sobre a importância da existência do sistema de controle interno atuante.

Nesse mesmo sentido Cruz e Glock (2003, p. 62) afirmam que,

apesar do vínculo direto desta unidade ao Prefeito Municipal, a atividade executada por seu titular é de confiança do Município e não de seu gestor. Do contrário, a eficácia da ação de controle ficaria adstrita à visão e à vontade do Prefeito, limitando-se aos trabalhos de seu exclusivo interesse, com a grande possibilidade de tornar-se um órgão inoperante. Por isso, deve estar imune às mudanças no comando do poder executivo.

De acordo com Gomes, (2007) a criação de cargo efetivo, ou a concessão de gratificação de função, por meio de lei, à servidor efetivo já integrante do quadro, tem se apresentado como a forma mais adequada e produtiva nos municípios onde o sistema de controle interno é efetivamente atuante.

Nessa situação obtém-se a independência do controlador, pelo seu provimento em cargo efetivo não necessitando submeter-se as pressões que impeçam sua atuação.

Para Cruz e Glock, (2003, p. 62), outro aspecto a ser avaliado é,

a necessidade de manutenção, por maior período possível, do vínculo desse profissional à entidade, a qual presta serviços. Essa condição possibilita uma visão cada vez mais ampla e evolutiva da organização, assegurando eficiência e continuidade na proposição de ações de controle interno.

Neste sentido, a necessidade de que o órgão de controle deve ser comandado por profissional pertencente ao próprio quadro de carreira, torna-se de certa forma uma garantia, tanto para o controle externo, mas principalmente para a administração, no sentido de que suas atribuições vêm sendo de fato exercidas.

Destaca-se que em municípios de pequeno porte, segundo TCE/SC, devido as suas estruturas, normalmente, não há um órgão central de controle. Neste caso, são designados, por ato do poder executivo, funcionários do quadro permanente, para que em paralelo com as suas atividades normais, desenvolvam também, as de controle interno.

Cruz e Glock, (2003) ressaltam que, a responsabilidade dos integrantes do controle interno, não se restringe à identificação de falhas e, sim, apresentar recomendações voltadas à adequação de tais controles. Compete-lhes, também orientar as ações gerenciais nos casos que se constatar a não observância às normas e à legislação vigente, o que exige amplo conhecimento e atualização sobre o tema em questão, incluindo os aspectos técnicos e legais.

Pelo grau de responsabilidade deste profissional, percebe-se, a necessidade da formação em nível superior. Contudo, não existe uma determinação legal que estabeleça qual seria a formação obrigatória para esses profissionais. Cruz e Glock (2007, p. 65) defendem que “o êxito no desempenho dos técnicos que vão exercer as atividades inerentes ao sistema de controle interno[...], não está no tipo de formação acadêmica, mas em sua experiência na administração pública. [...]

Ainda de acordo com o referido autor, o conhecimento técnico é apenas um dos componentes do perfil ideal para o profissional do controle interno. O outro aspecto, de igual ou maior importância, diz respeito a sua conduta pessoal.

A boa conduta e a técnica, aliados a esse profissional, possibilitam, o desempenho de seu trabalho com ética e dentro das normas que regem a matéria. Exige-se, também, o absoluto sigilo sobre as constatações realizadas no desempenho de suas atividades e, principalmente, agindo sempre com total independência.

### **2.6.8 Responsabilidade dos integrantes do sistema de controle interno**

Conforme já mencionado anteriormente, a responsabilidade pela implementação e manutenção do sistema de controle interno nos municípios é do Poder Executivo. No entanto, conforme observa Gattringer (2006) após a sua criação, esta responsabilidade pode ser delegada para cada administrador ou responsável de setor ou unidade, que no caso de detecção de qualquer irregularidade ou ilegalidade ocorrida deve ser comunicada ao órgão central de controle ou diretamente ao órgão de controle externo, para serem adotadas providências, sob pena de responsabilidade solidária.

Quanto a comunicação de irregularidade ou ilegalidade pelo responsável de atividade do controle interno ao Tribunal de Contas, observa-se o disposto no § 1º do art. 74 da CF/88, “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”.

A Constituição de Santa Catarina/89 mantém a mesma regra em relação aos municípios, conforme previsto no § 1º do art. 62.

Nesse sentido é possível atribuir diretamente as responsabilidades ao agente executor do ato administrativo, principalmente no momento em que as operações não se ajustarem com aquelas estabelecidas à sua subordinação ou se as ações praticadas se apresentarem como atos ilegais ou irregulares.

Segundo Gattringer (2006), também é cabível ao órgão central ou agente de controle interno responsável pela manutenção do sistema, verificar a avaliação da eficiência e eficácia, de maneira a proporcionar a identificação e correção das falhas ocorridas, sob pena de responsabilidade pessoal por irregularidades, ilegalidades ou prejuízos causados.

Entretanto, constatada a inexistência ou deficiência do sistema, a responsabilidade por quaisquer irregularidades, ilegalidades e ineficiência serão debitadas ao chefe do Poder Executivo, pela razão que a implantação do sistema de controle interno é de sua competência exclusiva.

### 2.6.9 O controle interno e a auditoria interna

Confunde-se quem pensa que controle interno é sinônimo de auditoria interna. Já que o referido controle refere-se aos procedimentos de organização com planos permanentes da instituição, enquanto que, a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos.

O trabalho de auditoria interna segundo a NBC T-12 “constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e operacionais da Entidade”.

Segundo Oliveira e Diniz (2001, p. 16) a auditoria interna,

é o instrumento de controle administrativo e de verificação sistemática da eficácia e eficiência das atividades operacionais. Enfoca a avaliação dos controles internos das atividades e processos administrativos e operacionais, analisando as deficiências e os riscos envolvidos.

A auditoria interna é um conjunto de procedimentos técnicos utilizados para examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade. (GOMES, 2007).

Desta forma a auditoria interna passa a ser um elemento de controle, integrante do sistema, medindo e avaliando os demais controles.

É importante destacar que a auditoria interna, como o próprio nome sugere, é realizada por profissional da própria entidade, e tem por finalidade assessorar a administração, através da revisão de todas as operações realizadas, avaliando a eficácia dos controles internos dentro da organização.

Conforme Perez Jr. (1998, p. 79),

os auditores têm a função de examinar transações detalhadas, revisar procedimentos contábeis e operacionais da empresa e determinar o sistema de controle interno mais adequado, assim como o grau de observância das políticas estabelecidas pela administração. A função da auditoria interna, quando bem organizada e se contar com pessoal competente, pode vir a ser um importante fator no sistema de controle interno.

Dessa forma todo trabalho de auditoria interna, se inicia com o conhecimento do controle interno praticado pela organização. Conforme Cruz e Glock (2003), o técnico ao desempenhar este trabalho deve ser dotado de formação,

conhecimento, recursos, metodologias e técnicas de trabalho que lhe permitam identificar as áreas cujos controles não sejam adequados ou observados.

Para Cruz e Glock (2003, p. 28), os trabalhos de controle interno aliados aos procedimentos da auditoria interna são decisivos para a organização. Neste sentido afirmam,

a simples existência na organização, da função (atuante) de coordenação de controle interno, incluindo procedimentos de auditoria interna, contribui decisivamente para a redução de situações de irregularidades ou ilegalidades, além de, gradativamente, haver um aprimoramento dos controles internos.

Deste modo, a auditoria interna busca assegurar que os controles e as rotinas estejam sendo corretamente executados. Avalia se os dados contábeis merecem confiança, se refletem a realidade da organização e se as diretrizes traçadas estão sendo observadas.

Desta forma, a auditoria interna torna-se uma ferramenta para os gestores, auxiliando na tomada de decisões, pelo fato de controlar minuciosamente as rotinas e operações da entidade, bem como apontar possíveis falhas ou descumprimentos de normas determinadas pela administração.

### **3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

Neste capítulo será realizada a caracterização da região onde se desenvolveu a pesquisa, em seguida serão abordados os procedimentos para a coleta dos dados e o tratamento dos mesmos. Na sequência será realizada a análise descritiva dos resultados obtidos na pesquisa e por último serão apresentadas sugestões de melhorias.

#### **3.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMREC**

A Associação dos Municípios da Região Carbonífera é originária da AMSESC, que ia desde Lauro Muller, Urussanga, Morro da Fumaça, Içara, até Praia Grande, Passo de Torres e São João do Sul. Em 1983 foi desmembrada em duas Associações AMREC e AMESC.

A AMREC foi fundada em 25 de abril de 1983 com 07 municípios, integrada por Criciúma (sede), Içara, Lauro Muller, Morro da Fumaça, Nova Veneza, Siderópolis e Urussanga. Posteriormente, foram integrados os municípios de Forquilha, Cocal do Sul e Treviso. No dia 18 de maio de 2004 a AMREC oficializou a sua 11ª cidade integrante, com a entrada de Orleans. Hoje a AMREC conta com 11 municípios.

#### **3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA**

A população pesquisada constitui-se em onze indivíduos, sendo estes os responsáveis pelo setor de controle interno dos Municípios pertencentes à Associação dos Municípios da Região Carbonífera – AMREC, sendo que destes apenas um não devolveu o questionário aplicado, logo a amostra ficou com dez pessoas.

#### **3.3 INSTRUMENTOS E PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS**

Após a identificação da população, iniciou-se a coleta de dados que foi realizado por meio da aplicação de um questionário (Apêndice), o qual continha

questões abertas e fechadas. Primeiramente, foi realizado contato telefônico com o intuito de identificar os responsáveis pelo controle interno das prefeituras municipais e em seguida enviado um questionário via *e-mail*.

As primeiras questões referem-se ao perfil do respondente, em seguida referem-se à percepção do pesquisado em relação à importância do sistema de controle interno no apoio à gestão pública. As questões abertas visavam oportunizar ao pesquisado que relatasse as principais atividades desenvolvidas pelo sistema de controle interno e sugerissem melhorias.

A pesquisa foi aplicada entre os dias 04 a 16 de maio de 2012. O preenchimento de cada um dos questionários foi realizado pelo responsável do controle interno de cada município.

### 3.4 TRATAMENTO DOS DADOS

Tendo então aplicados os questionários e de posse dos dados obtidos, foi realizado o tratamento dos mesmos. As questões fechadas e as abertas foram tratadas de forma quantitativa, por meio de rodada estatística e, com a aplicação do Programa *Microsoft Excel*.

Os resultados da pesquisa depois de tratados foram apresentados em formas de tabelas e/ou gráficos, sendo que se optou por esta forma devido a estas ferramentas permitirem uma visualização de forma mais rápida e também por serem de fácil compreensão.

Nas questões de múltipla escolha, questões 11 e 12 os dados foram tabulados levando-se em consideração um percentual de 10% para cada respondente. Nas tabelas 15 e 16 os dados obtidos com as questões abertas foram segregados por categoria e tabulados para análise.

Durante a tabulação, os dados apresentados em forma de gráfico foram arredondados para uma melhor visualização e aplicação da análise dos resultados, enquanto os dados dispostos em forma de tabelas preservaram fielmente os percentuais obtidos, os quais foram colocados com até duas casas decimais após o número inteiro.

### 3.5 ANÁLISE DESCRITIVA

Para um melhor entendimento, os resultados obtidos na pesquisa vêm apresentados por meio de tabelas e/ou de gráficos, juntamente com a análise dos resultados de cada questão pesquisada.

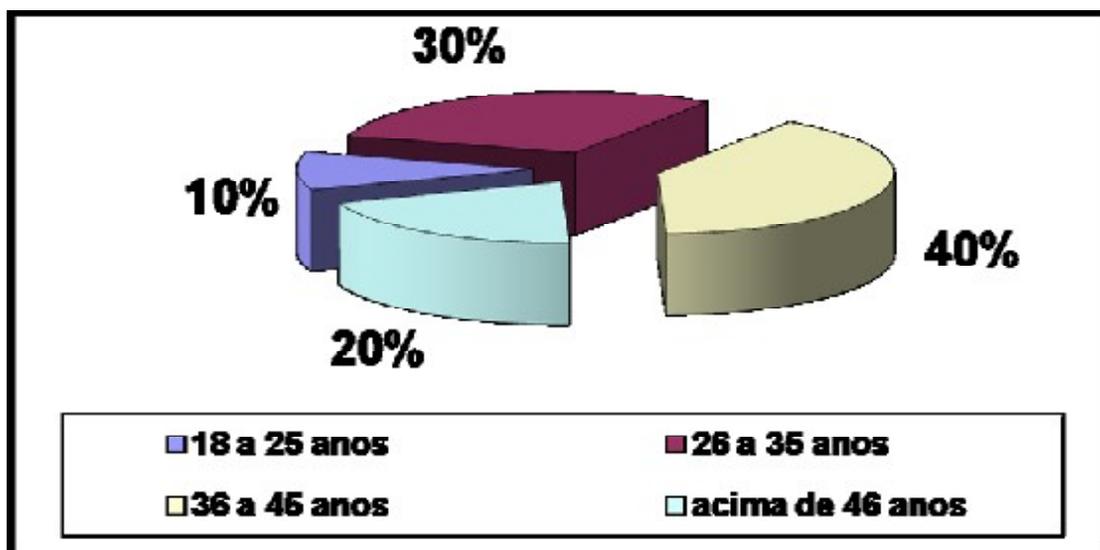
#### 3.5.1 Definição quanto a faixa etária

Tabela 1 – Idade do(a) controlador(a)

<b>Alternativas</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
18 a 25 anos	1	10 %
26 a 35 anos	3	30 %
36 a 45 anos	4	40 %
Acima de 46 anos	2	20 %
<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100 %</b>

Fonte: Dados obtidos na pesquisa

Figura 4 – Idade do(a) controlador(a)



Fonte: dados da pesquisa

Os resultados obtidos demonstram, conforme a figura 4, que a idade do responsável pelo sistema de controle interno nos municípios da AMREC, varia consideravelmente, onde se destacaram 30% entre 26 a 35 anos e 40% entre 36 a 45 anos. Essa variação na idade do controlador é importante, em razão dessa combinação entre juventude e experiência. As pessoas mais jovens geralmente

estão motivadas a aprender e descobrir coisas novas, trazem consigo novidades, novas técnicas, enquanto que, as pessoas mais experientes possuem uma bagagem mais ampla, decorrentes das experiências que acumularam ao longo da vida e comumente conseguem lidar melhor com as dificuldades encontradas no dia a dia.

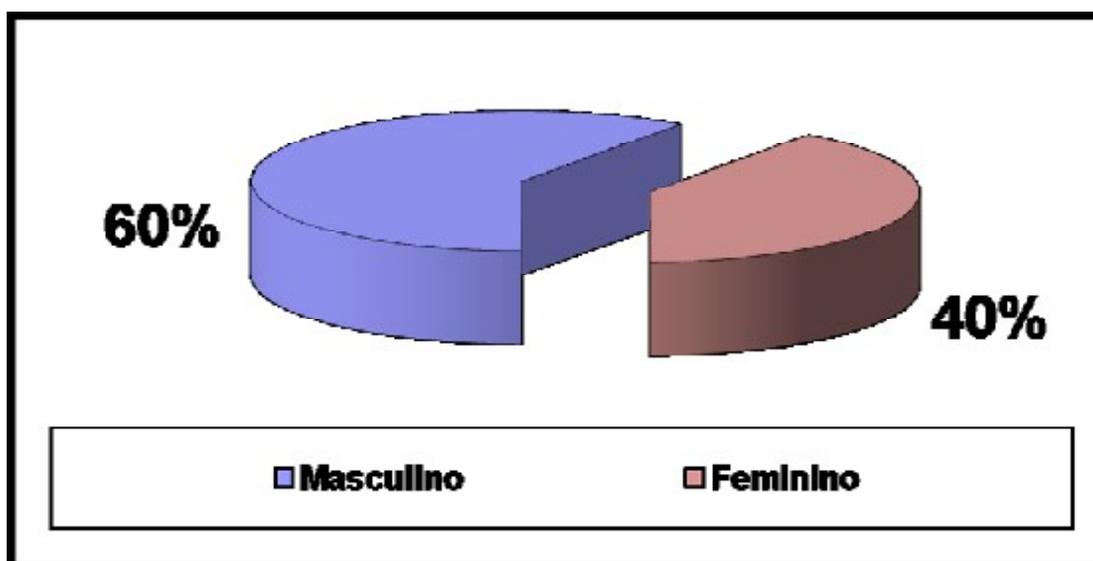
### 3.5.2 Definição quanto ao gênero

Tabela 2 – Gênero do(a) controlador(a)

<b>Alternativas</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Masculino	6	60 %
Feminino	4	40 %
<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100 %</b>

Fonte: Dados obtidos na pesquisa

Figura 5 – Gênero do(a) controlador(a)



Fonte: dados da pesquisa

Os resultados obtidos demonstram, conforme a figura 5, que 60% dos controladores são do gênero masculino e 40% são do gênero feminino. Pelos resultados obtidos, percebe-se uma leve predominância do gênero masculino entre os responsáveis pelo sistema de controle interno dos entes públicos municipais pertencentes à Associação dos Municípios da Região Carbonífera.

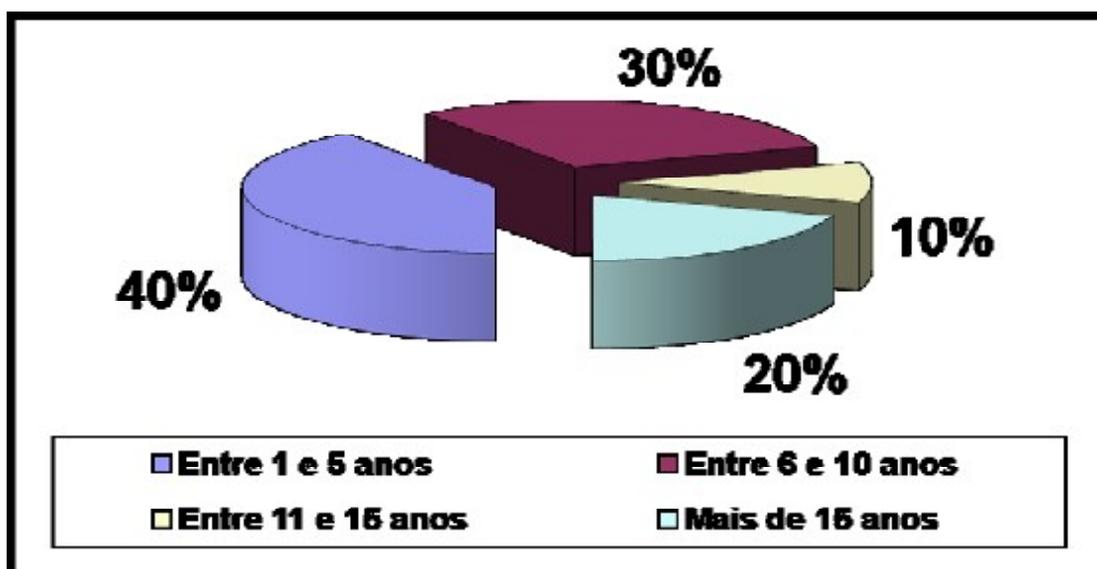
### 3.5.3 Definição do tempo em que trabalha na prefeitura

Tabela 3 – Tempo em que trabalha na prefeitura

<b>Alternativas</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Entre 1 e 5 anos	4	40 %
Entre 6 e 10 anos	3	30 %
Entre 11 e 15 anos	1	10 %
Mais de 15 anos	2	20 %
<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100 %</b>

Fonte: Dados obtidos na pesquisa

Figura 6 – Tempo em que trabalha na prefeitura



Fonte: dados da pesquisa

Os resultados obtidos demonstram, conforme a figura 6, que 70% dos controladores possuem menos de 10 anos de serviço na prefeitura, sendo que destes 40% possuem entre 01 e 05 anos e 30% possuem entre 06 e 10 anos de serviço na prefeitura. Percebe-se que somente 30% dos controladores possuem mais de 10 anos de tempo de trabalho na prefeitura, onde 10% possuem entre 11 e 15 anos e 20% possuem mais de 15 anos de tempo de trabalho na prefeitura.

Diante dos resultados desta questão, verifica-se que os profissionais possuem, provavelmente, experiências na área pública e estão aptos a desempenharem suas funções com base no tempo de serviço na entidade pública.

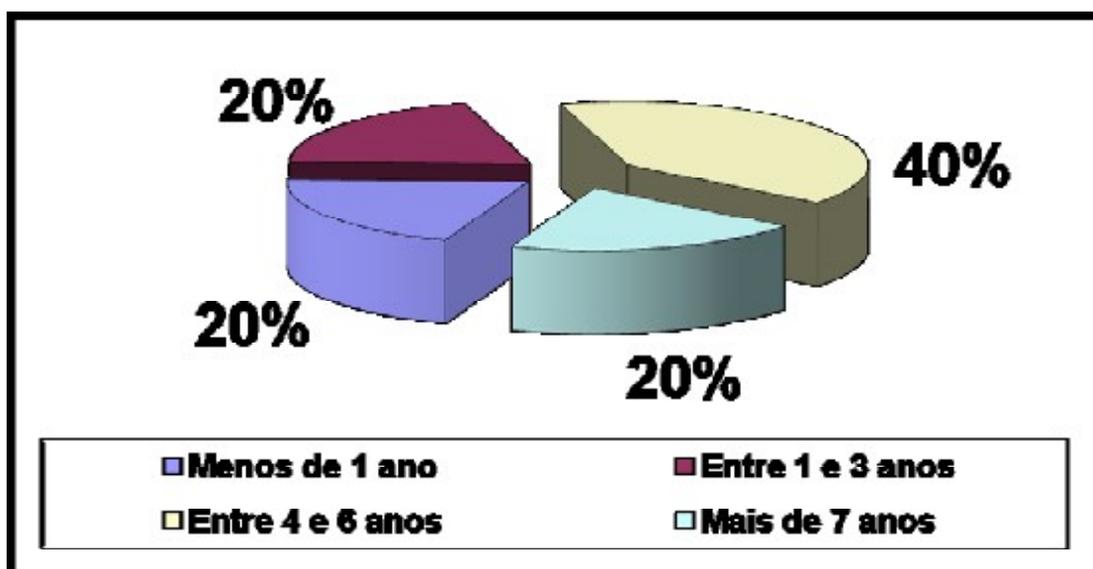
### 3.5.4 Definição do tempo em que ocupa o cargo de controlador(a)

Tabela 4 – Tempo em que ocupa o cargo de controlador(a)

<b>Alternativas</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Menos de 1 ano	2	20 %
Entre 1 e 3 anos	2	20 %
Entre 4 e 6 anos	4	40 %
Mais de 7 anos	2	20 %
<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100 %</b>

Fonte: Dados obtidos na pesquisa

Figura 7 – Tempo em que ocupa o cargo de controlador(a)



Fonte: dados da pesquisa

Diante dos resultados desta questão, verifica-se que 60% destes profissionais ocupam o cargo de controlador a mais de 04 anos e que 40% ocupam o cargo a menos de 04 anos. O tempo em que o controlador atua na função é importante para que o mesmo adquira experiência, e dessa forma consiga desempenhar cada vez melhor a referida função. Todavia, não é só o tempo na função que irá determinar o sucesso no desempenho de suas atividades, mas também, outros requisitos como o tipo de vínculo deste profissional, qualificação técnica, entre outros.

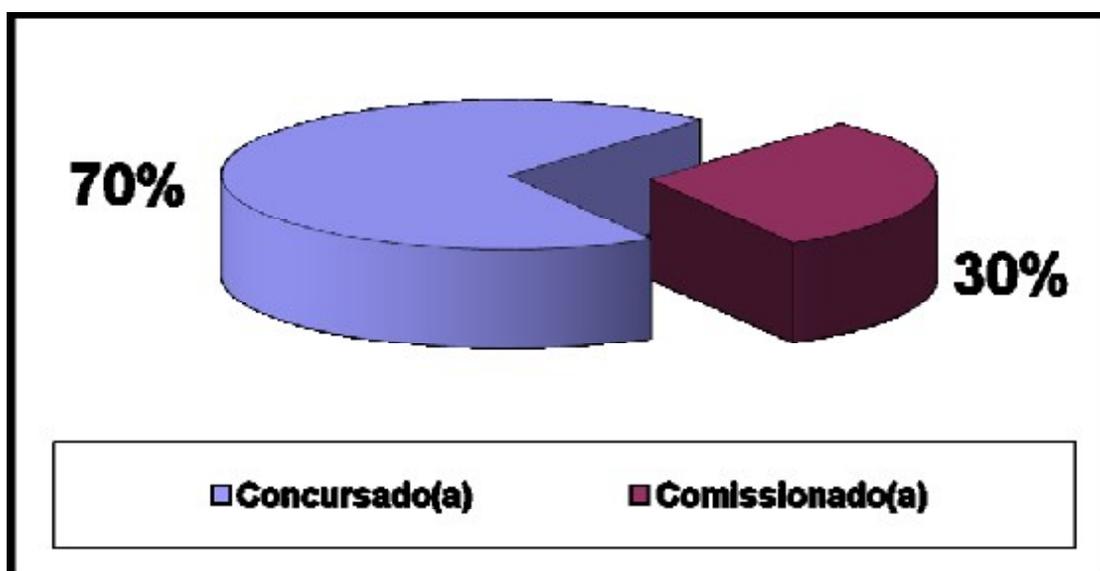
### 3.5.5 Definição do vínculo junto ao órgão municipal

Tabela 5 – Tipo de vínculo do(a) controlador(a)

<b>Alternativas</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Concursado(a)	7	70 %
Comissionado(a)	3	30 %
<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100 %</b>

Fonte: Dados obtidos na pesquisa

Figura 8 – Tipo de vínculo do(a) controlador(a)



Fonte: dados da pesquisa

Os resultados obtidos demonstram, conforme a figura 8, que 70% são concursados e 30% não são concursados, sendo que destes 02 possuem menos de 03 anos de tempo na função, ou seja, foram nomeados para a função de controlador na administração municipal na atual gestão, e que 01 possui mais de 07 anos na função.

O objetivo do questionamento foi descobrir qual a situação do respondente junto à entidade. Os resultados demonstraram que apesar de não haver nenhum dispositivo legal que determine que a referida função seja desempenhada por servidor concursado, a maioria dos gestores públicos tem entendido que essa é a melhor alternativa, uma vez que, existe a necessidade de

manutenção, por maior período possível, do vínculo deste profissional à entidade à qual presta serviço, possibilitando dessa forma, a continuidade dos trabalhos.

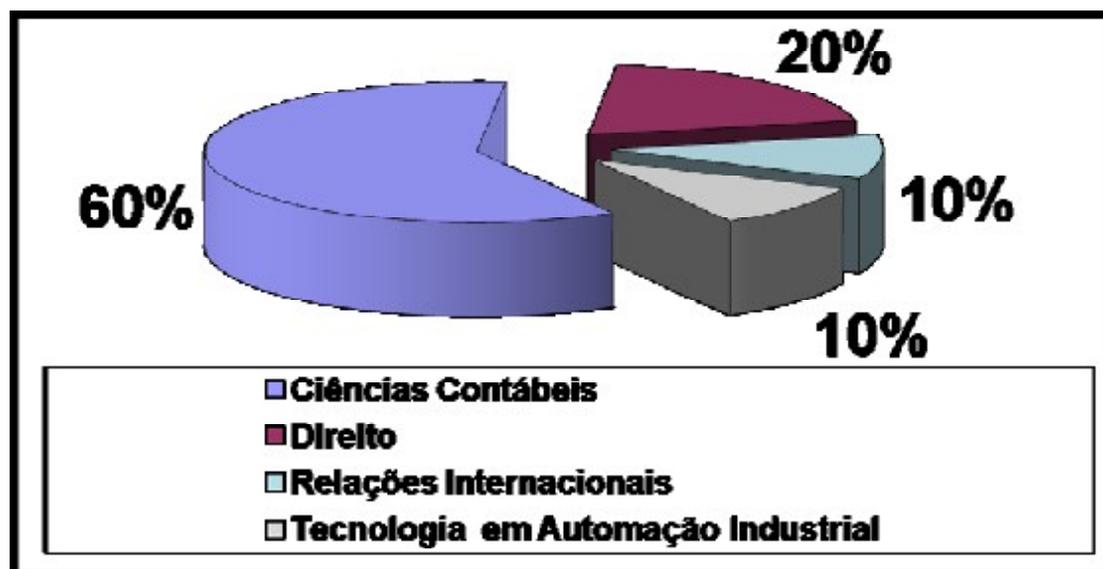
### 3.5.6 Definição da formação acadêmica

Tabela 6 – Formação acadêmica do(a) controlador(a)

<b>Alternativas</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Administração	-	-
Ciências Contábeis	6	60 %
Economia	-	-
Direito	2	20 %
Relações Internacionais	1	10 %
Tecnologia em Automação Industrial	1	10 %
Não possui graduação	-	-
<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100 %</b>

Fonte: Dados obtidos na pesquisa

Figura 9 – Formação acadêmica do(a) controlador(a)



Fonte: dados da pesquisa

Os resultados obtidos demonstram, conforme a figura 9, que 60% dos pesquisados tem formação em Ciências Contábeis, 20% em Direito e 20% em

outros cursos, os quais foram citados: Relações Internacionais e Tecnologia em Automação Industrial. Os cursos de Administração e Economia não foram citados.

Esses dados demonstram que, embora não exista ainda uma regulamentação a cerca da escolaridade exigida para o desempenho da referida função, todos os controladores dos municípios pesquisados possuem nível superior, sendo que a maioria (60%) em Ciências Contábeis.

O profissional de controle interno deve ter conhecimento em várias áreas, mas principalmente ser um profundo conhecedor da área contábil, em razão das atribuições exigidas do referido cargo. É importante que o profissional tenha conhecimento da contabilidade aplicada ao setor público, da Lei nº 4.320/64 que rege a contabilidade pública, da Lei Complementar nº 101/00, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, Constituição Federal e demais legislações aplicadas ao setor público. Somente através da qualificação técnica e treinamento é que o profissional estará apto a desenvolver com competência a função de controlador.

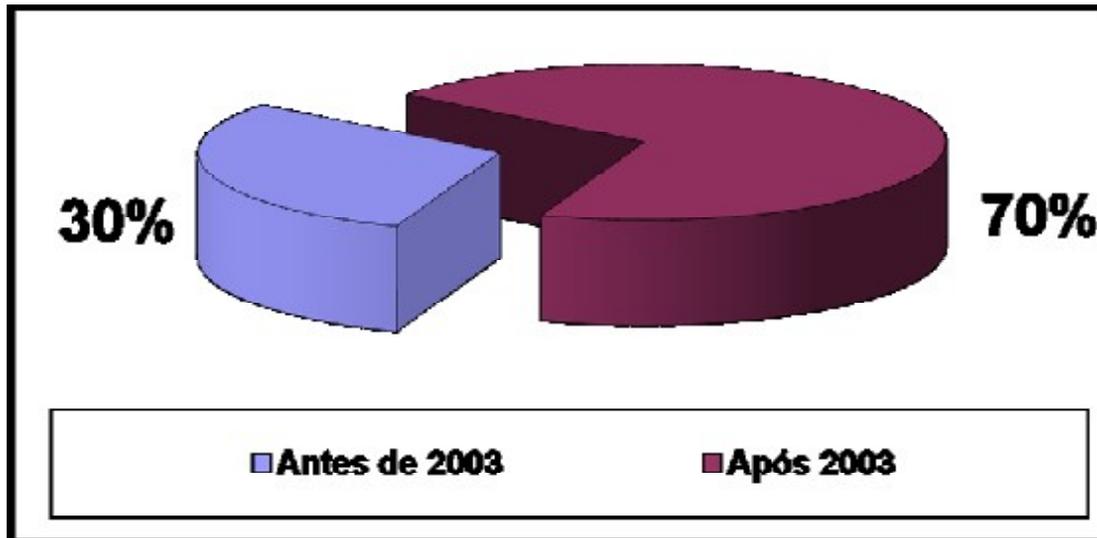
### 3.5.7 Instituição do sistema de controle interno no município

Tabela 7– Instituição do sistema de controle interno

<b>Alternativas</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Antes de 2003	3	30 %
Após 2003	7	70 %
<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100 %</b>

Fonte: Dados obtidos na pesquisa

Figura 10 – Instituição do sistema de controle interno



Fonte: dados da pesquisa

Os resultados obtidos demonstram, conforme a figura 10, que 30% instituíram o controle interno antes de 2003 e que 70% o fizeram somente após 2003.

Pelos dados apresentados, verifica-se a que a maioria dos municípios pesquisados (70%) só instituiu o sistema de controle interno após a exigência do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. A Administração Pública, conforme previsto na CF/88, está sujeita a dois tipos de controle: interno e o externo. O controle externo é desempenhado pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado. Cabe a este apreciar, julgar e emitir parecer prévio sobre contas do município. A Câmara Municipal de posse deste parecer votará pela aprovação ou rejeição das contas.

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, se amparando no dispositivo constitucional previsto no inciso IV do art. 74, o qual estabelece que uma das competências do sistema de controle interno é apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, determinou através da Lei Complementar nº 200/00 alterada pela LC nº 243/03 em seu art. 119, que a organização dos referidos sistemas deveria ocorrer até o final de 2003, sob pena de responsabilidade para os que descumprirem tal obrigação. A partir de então os municípios tiveram que se adequar para atender a mencionada legislação.

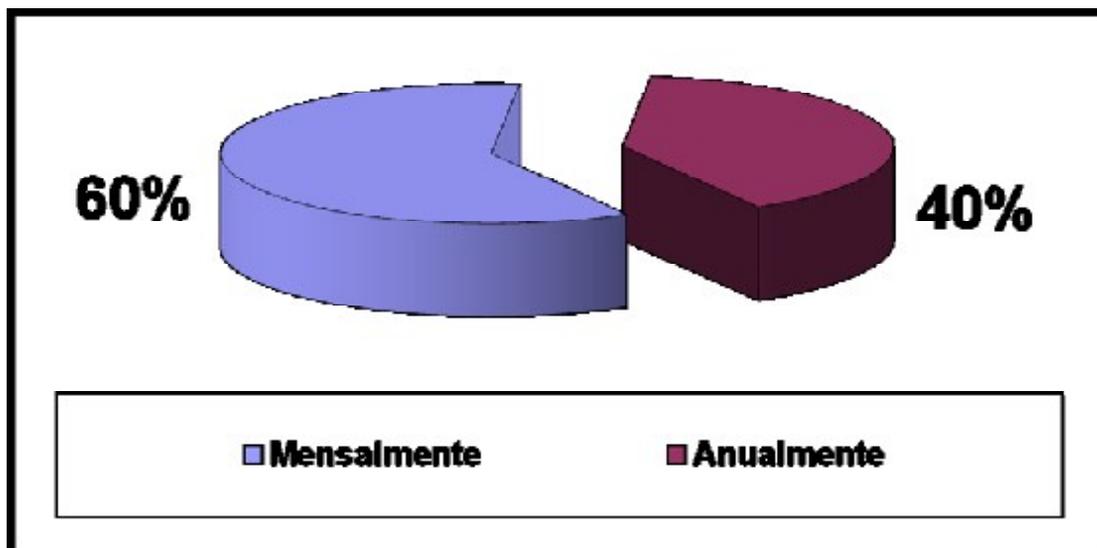
### 3.5.8 Frequência com que a entidade em que trabalha aborda/discute controle interno

Tabela 8 – Frequência na abordagem do tema pela entidade

<b>Alternativas</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Semanalmente	-	-
Mensalmente	6	60 %
Trimestralmente	-	-
Anualmente	4	40 %
<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100 %</b>

Fonte: Dados obtidos na pesquisa

Figura 11 – Frequência na abordagem do tema pela entidade



Fonte: dados da pesquisa

Os resultados obtidos demonstram, conforme a figura 11, que 60% abordam o tema mensalmente e 40% abordam o tema anualmente.

Pelos percentuais pode-se perceber que 06 entidades públicas discutem mensalmente o tema controle interno e que 04 discutem anualmente. Esses dados apurados causam preocupação tendo em vista que o controle interno é uma ferramenta que se bem utilizada torna-se fundamental para os gestores. Observa-se que os administradores públicos ainda não se conscientizaram da importância do sistema de controle interno no apoio à gestão pública, que atua de maneira preventiva em todos os setores do município, constituindo-se em instrumento

essencial que o chefe do poder executivo possui para executar corretamente todas as metas planejadas.

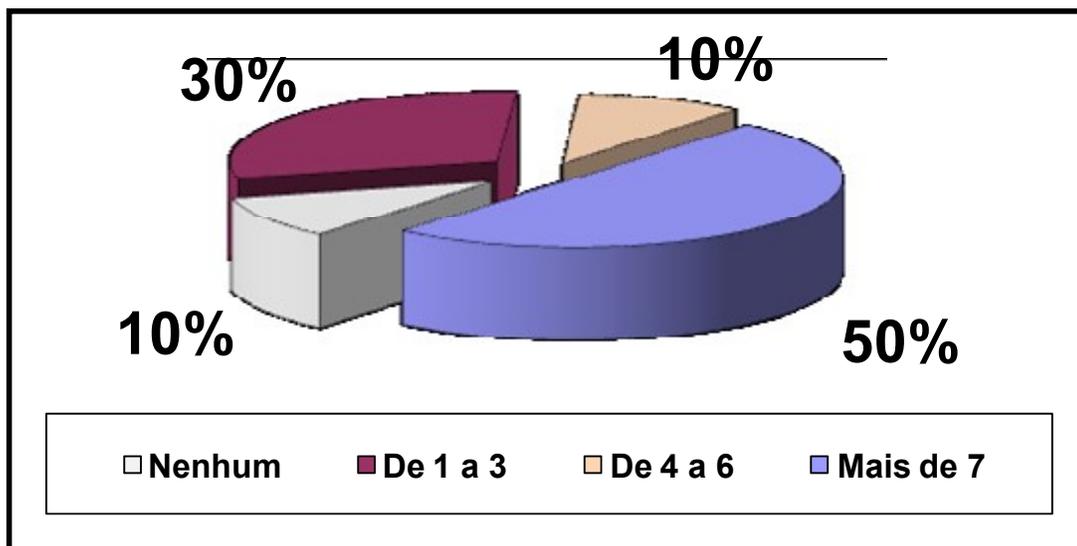
### 3.5.9 Número de cursos de aperfeiçoamentos ou treinamentos em controle interno

Tabela 9 – Números de cursos e treinamentos sobre controle interno

Alternativas	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Nenhum	1	10 %
De 1 a 3	3	30 %
De 4 a 6	1	10 %
Mais de 7	5	50 %
<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100 %</b>

Fonte: Dados obtidos na pesquisa

Figura 12 – Números de cursos e treinamentos sobre controle interno



Fonte: dados da pesquisa

Os resultados obtidos demonstram, conforme a figura 12, que 50% dos respondentes possuem mais de 07 cursos ou treinamentos e que 40% possuem de 01 a 06 cursos ou treinamentos.

Pela análise dos resultados acima, verifica-se que a maioria dos respondentes possui cursos de aperfeiçoamento ou treinamentos em controle interno. Esses cursos são importantes e devem ser proporcionados pelos gestores

públicos aos profissionais de controle interno, para que os mesmos possam atender plenamente as exigências do controle externo, representado, no caso dos municípios, pelo Tribunal de Contas do Estado, e também, para que possam desempenhar as suas atividades com competência de forma a contribuir de maneira positiva para a eficiência operacional das diversas unidades da administração municipal.

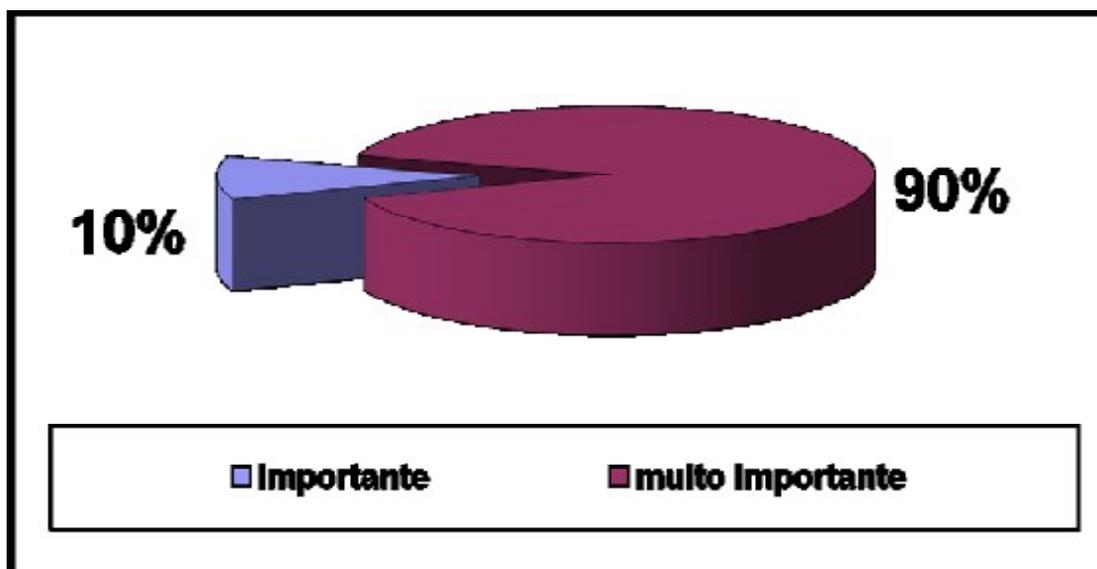
### 3.5.10 Definição quanto a importância do controle interno na percepção do(a) controlador(a)

Tabela 10 – Percepção quanto à importância do controle interno

<b>Alternativas</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Sem importância	-	-
Pouco importante	-	-
Importante	1	10 %
Muito importante	9	90 %
<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100 %</b>

Fonte: Dados obtidos na pesquisa

Figura 13 – Percepção quanto à importância do controle interno



Fonte: dados da pesquisa

Os resultados obtidos demonstram, conforme a figura 13, que 90% consideram o controle interno muito importante e que 10% consideram importante.

Pelos resultados apresentados no gráfico, percebe-se que os controladores estão conscientes da importância da função que desempenham tanto para cumprir as exigências do controle externo quanto no apoio à gestão pública no correto desenvolvimento de suas atividades.

Entretanto, cabe ressaltar que conforme visto na figura 10 constatou-se que 70% dos municípios só instituíram o sistema de controle interno após a obrigatoriedade imposta pelo Tribunal de Contas do Estado, ou seja, na maioria dos municípios o referido sistema decorre de imposição legal e não por ato voluntário dos gestores públicos.

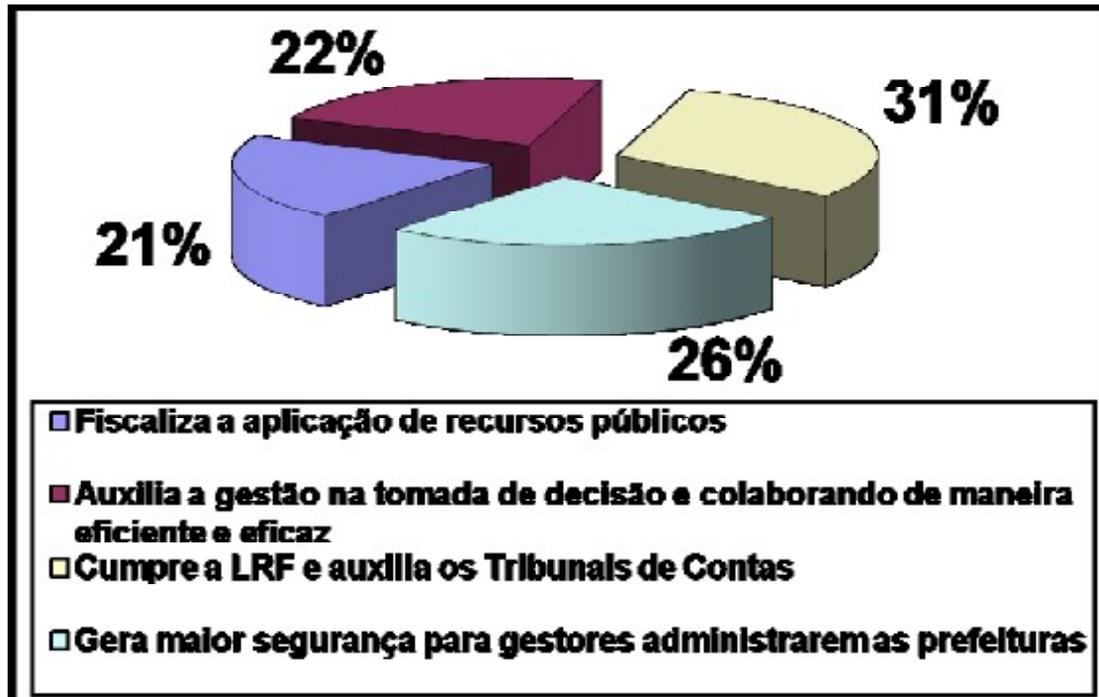
### 3.5.11 Percepção quanto à importância do sistema de controle interno no apoio à gestão pública

Tabela 11 – Importância do sistema de controle interno no apoio a gestão pública

<b>Alternativas</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Fiscaliza a aplicação de recursos públicos	7	20,83 %
Auxilia a gestão na tomada de decisão e colaborando de maneira eficiente e eficaz	7	22,50 %
Cumpre a LRF e auxilia os Tribunais de Contas	9	30,84 %
Gera maior segurança para gestores administrarem as prefeituras	7	25,83 %
<b>TOTAL</b>	<b>30</b>	<b>100 %</b>

Fonte: Dados obtidos na pesquisa

Figura 14 – Importância do sistema de controle interno no apoio a gestão pública



Fonte: dados da pesquisa

Quando perguntados sobre a importância do sistema de controle interno no apoio à gestão pública, alguns respondentes escolheram mais de uma opção somando 30 (trinta) respostas. Os resultados obtidos demonstram, conforme a figura 14, que a opção que mais se destacou foi a alternativa cumpra a LRF e auxilia os Tribunais de Contas com 31%. Diante desse resultado é importante ressaltar que, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, LC n° 101/00, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, o controle externo, exercido pelo Tribunal de Contas, intensificou a sua fiscalização para verificar se os municípios estavam atuando em conformidade diante das exigências da nova lei e também as já constantes na CF/88 e Lei 4.320/64. O Tribunal de Contas do Estado, além de notificar os municípios a instituírem o seu sistema de controle interno, determinou através da Resolução n° TC-11/2004, no âmbito dos municípios, para o Poder Executivo a confecção e envio de Relatório de Controle Interno contendo a análise circunstanciada dos atos e fatos administrativos, da execução orçamentária, com destaque para o acompanhamento dos limites constitucionais com ensino e saúde e legais, gastos com pessoal, dos registros contábeis, evidenciando, se for o caso, as possíveis falhas, irregularidades ou

ilegalidades constatadas, bem como as medidas implementadas para a sua regularização. O Relatório de Controle Interno deve ser assinado pelo respectivo responsável pela unidade central de controle interno do município e remetido bimestralmente ao Tribunal de Contas, até o último dia do mês seguinte ao período de referência.

Observa-se, também, pelos dados obtidos, que na percepção dos controladores, o sistema de controle interno é importante porque gera maior segurança para os gestores administrarem as prefeituras, pois há um monitoramento para verificar se as ações planejadas estão sendo executadas de acordo com o que havia sido planejado e a necessidade de adoção de providências para corrigir eventuais desvios.

Pelos resultados obtidos, constata-se que o sistema de controle interno dos municípios pesquisados está mais voltado para cumprir a legislação e atender as exigências do Tribunal de Contas.

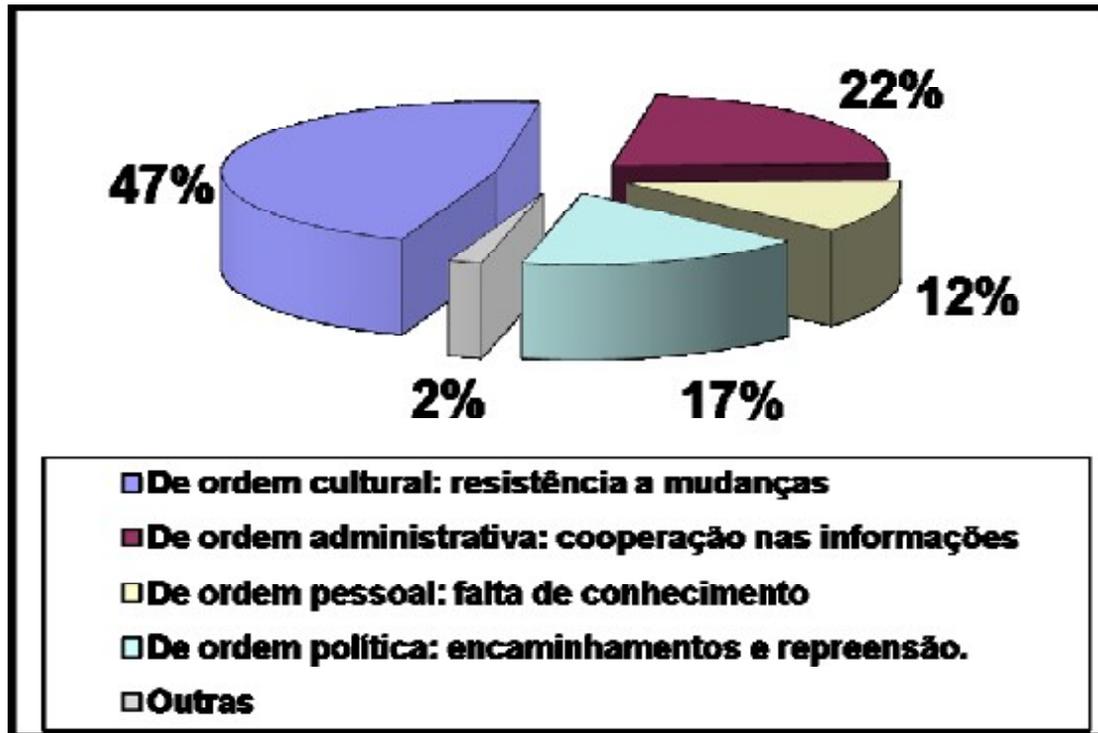
### **3.5.12 Definição quanto as dificuldades encontradas no desempenho das atividades inerentes ao sistema de controle interno**

Tabela 12 – Dificuldades encontradas no desempenho das atividades

<b>Alternativas</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
De ordem cultural: resistência a mudanças	7	47 %
De ordem administrativa: cooperação nas informações	4	22 %
De ordem pessoal: falta de conhecimento	3	12 %
De ordem política: encaminhamentos e repreensão	3	17 %
Outras	1	2 %
<b>TOTAL</b>	<b>18</b>	<b>100 %</b>

Fonte: Dados obtidos na pesquisa

Figura 15 – Dificuldades encontradas no desempenho das atividades



Fonte: dados da pesquisa

A importância do questionamento acima é em função de descobrir qual a maior dificuldade encontrada no desempenho das atividades de controle interno.

Alguns pesquisados escolheram mais de uma opção somando 18 (dezoito) respostas. Constatou-se que 47% responderam que as maiores dificuldades são de ordem cultural com resistência a mudanças, 22% de ordem administrativa, de cooperação das informações, 12% de ordem pessoal, falta de conhecimento do assunto, 17% de ordem política em relação a encaminhamentos e repreensão, e 2,4% responderam outras, onde citaram a falta de interesse do gestor público.

De acordo com os resultados obtidos, consta-se que os responsáveis pelo controle interno dos municípios encontram várias dificuldades no desempenho de sua função, com predominância de ordem cultural: resistência a mudanças. Isso deve-se, provavelmente, em razão da falta de conhecimento, quanto a real função do controle interno na administração pública, que é a de atuar de maneira preventiva contra falhas, de modo que os gestores possam tomar as providências

necessárias para impedir ou corrigir as situações que possam causar ilegalidades ou prejuízos aos cofres públicos.

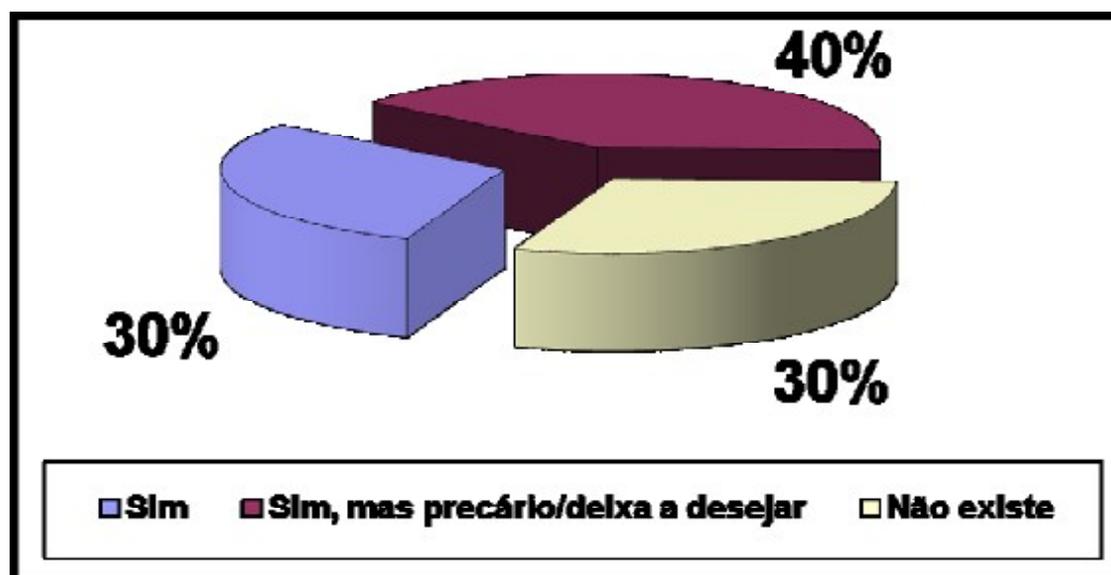
### 3.5.13 Definição quanto a existência de controles padronizados por secretarias, diretorias ou departamentos com os respectivos responsáveis

Tabela 13 – Existência de controles padronizados e responsáveis por secretarias

Alternativas	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	3	30 %
Sim, mas precário/deixa a desejar	4	40 %
Não existe	3	30 %
<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100 %</b>

Fonte: Dados obtidos na pesquisa

Figura 16 – Existência de controles padronizados e responsáveis por secretarias



Fonte: dados da pesquisa

Quanto à existência de controles internos 30% dos pesquisados afirmam que existe controle padronizado por secretarias, diretorias ou departamentos com os respectivos responsáveis, 40% responderam que existem controles, mas que a estrutura é precária e deixa a desejar e 30% responderam que não existem controles padronizados por secretarias, diretorias ou departamentos e nem com os respectivos responsáveis.

Verifica-se que a maioria dos municípios não possui controles padronizados por secretarias, diretorias ou departamentos com respectivo responsável e que a causa disso é a falta de uma melhor estruturação do controle interno, com pessoal treinado para desempenhar as tarefas nos diversos pontos de controle a serem mantidos pela administração.

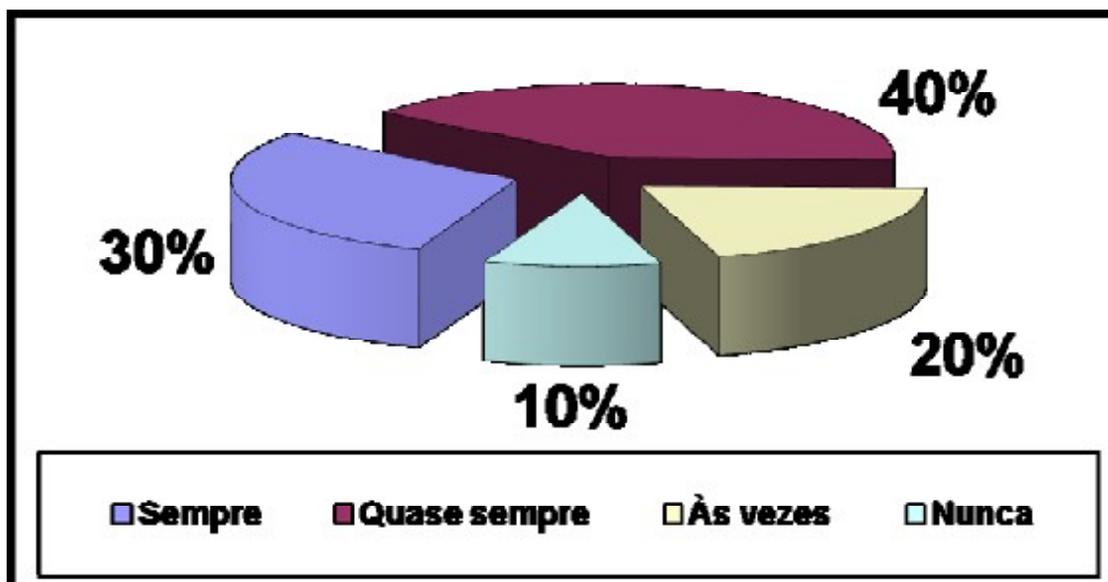
### 3.5.14 Definição quanto a existência de monitoramento/acompanhamento das etapas essenciais no processo de controle interno da gestão

Tabela 14 – Monitoramento de etapas de controle interno e avaliação das ações

Alternativas	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sempre	3	30 %
Quase sempre	4	40 %
Às vezes	2	20 %
Nunca	1	10 %
<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>100 %</b>

Fonte: Dados obtidos na pesquisa

Figura 17 – Monitoramento de etapas de controle interno e avaliação das ações



Fonte: dados da pesquisa

Perguntado se existe monitoramento ou acompanhamento das etapas essenciais no processo de controle interno da gestão, desde o Planejamento, LDO e LOA, quanto à avaliação e encaminhamento de ações corretivas, 30% responderam

que sempre existe, 40% quase sempre, 20% afirmam que às vezes e 10% relataram que nunca realizam monitoramento.

Diante dos resultados obtidos, verifica-se que a maioria dos municípios faz monitoramento/acompanhamento das etapas essenciais no processo de gestão do PPA, LDO E LOA. Este acompanhamento do controle interno se inicia desde a elaboração do projeto de lei, com a realização de audiências públicas para definição dos objetivos, metas e prioridades, encaminhamento à Câmara no prazo legal, acompanhamento de todas as etapas do processo legislativo até a publicação em órgãos oficiais. Assim que essas peças de planejamento entram em vigor, o controle interno deve fazer um acompanhamento através de relatórios para verificar o cumprimento dos objetivos, metas e prioridades estabelecidas no PPA, LDO e LOA e a necessidade de tomada de decisão para correção de eventuais desvios.

### 3.5.15 Definição quanto as principais atividades desenvolvidas pelo sistema de controle interno

Tabela 15 – Principais atividades desenvolvidas

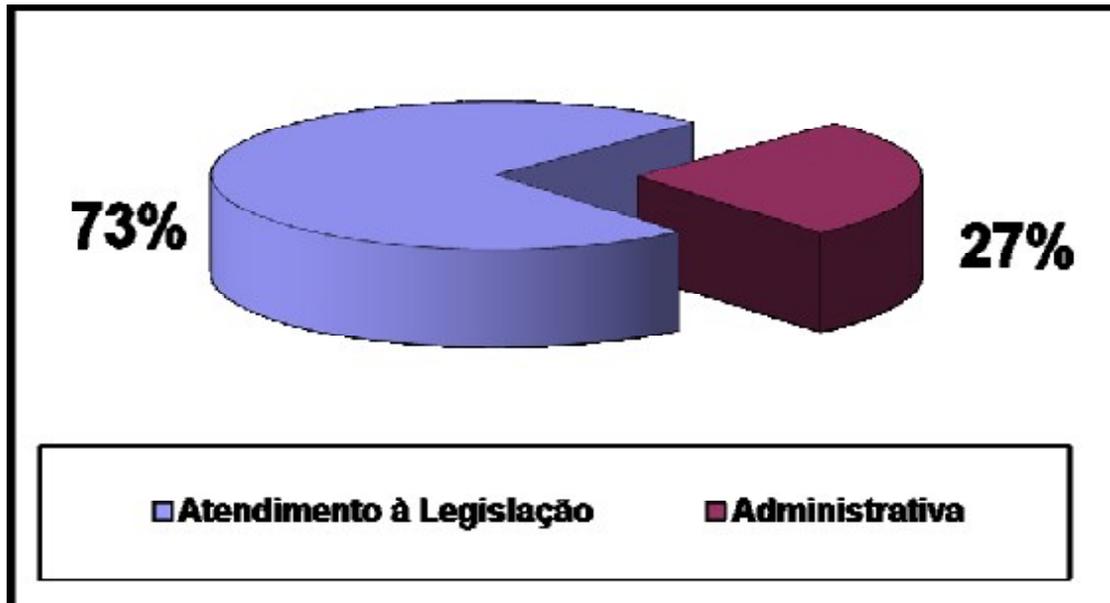
<b>Categoria</b>	<b>Atividades desenvolvidas</b>	<b>Qtde</b>	<b>%</b>
Atendimento à Legislação	- Acompanhamento da aplicação dos percentuais mínimos em Educação e Saúde.	5	73,33
	- Avaliar o cumprimento das metas do PPA, a execução dos programas de governo e dos orçamentos.	5	
	- Comprovar a legalidade dos atos de governo.	2	
	- Acompanhamento da execução financeira - orçamentária.	3	
	- Limites prudenciais na folha de pagamento.	2	
	- Realização de Audiências Públicas para apresentação e cumprimento das Metas Fiscais.	1	
	- Acompanhamento e verificação dos registros contábeis.	1	
	- Emissão do Relatório de Controle Interno bimestralmente ao Tribunal de Contas do Estado e conseqüentemente o envio do e-Sfinge.	3	

## Conclusão

<b>Categoria</b>	<b>Atividades desenvolvidas</b>	<b>Qtde</b>	<b>%</b>
Administrativa	- Elaboração de normativas de execução de ações administrativas.	1	26,67
	- Monitoramento das demissões e admissões, principalmente em relação a ACT e cargos em comissão.	1	
	- Acompanhamento dos processos licitatórios.	1	
	- Monitoramento das despesas de energia e telefone e nos convênios.	1	
	- Controle do patrimônio, controle de frota (despesas com combustíveis e manutenção e veículos).	1	
	- Controle e parecer nos recursos de subvenção social repassados a entidades.	1	
	- Controle dos convênios com os Governos Federal e Estadual.	1	
	- Controle e emissão das Certidões Negativas, fator importante para assinaturas de convênios e liberação de recursos.	1	
<b>TOTAL</b>		<b>30</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados obtidos na pesquisa

Figura 18 – Principais atividades desenvolvidas



Fonte: dados da pesquisa

Entre o público pesquisado, 9 (nove) respondentes descreveram as principais atividades desenvolvidas no sistema de controle interno, sendo que alguns apresentaram mais de três atividades, ficando assim, o total em trinta atividades. Os resultados obtidos demonstram, conforme a figura 18, que 73% das atividades desenvolvidas pelo sistema de controle interno referem-se ao atendimento à legislação. Sendo que destes, cinco descreveram como atividades o acompanhamento da aplicação dos percentuais mínimos em Educação e Saúde e avaliar o cumprimento das metas do PPA, a execução dos programas de governo e dos orçamentos. O acompanhamento da execução financeira - orçamentária e a emissão do Relatório de Controle Interno bimestralmente ao Tribunal de Contas do Estado, e conseqüentemente, o envio do e-Sfinge foram citadas três vezes.

Observam-se, nos dados da figura 18, que 27% das atividades desempenhadas pelo sistema de controle interno estão relacionadas aos controles administrativos ou operacionais. Verifica-se que estes controles são realizados pelo próprio responsável pelo sistema, quando deveriam ser desempenhados pelos respectivos responsáveis de cada setor, departamento ou secretaria, ficando o controlador geral responsável pela coordenação e monitoramento destes controles.

Ao se observarem os resultados obtidos, verifica-se que o sistema de controle interno na administração pública está mais voltado para atender o cumprimento da legislação. Sabe-se que o cumprimento da legislação é indispensável em qualquer âmbito, seja ele público ou privado. Porém, além de cumprir a legislação o sistema de controle interno efetivo deve ser instrumento auxiliar de gestão, atuando de maneira preventiva, promovendo assim eficiência operacional, e conseqüentemente proporcionando serviços de melhor qualidade à população.

### 3.5.16 Sugestões apresentadas pelos responsáveis do sistema de controle interno

Tabela 16 – Sugestões do público pesquisado

<b>Categoria</b>	<b>Sugestões apresentadas</b>	<b>Qtde</b>	<b>%</b>
Estrutura	- Efetivamente instituir Sistema de Controle interno no Município, tendo membros do sistema em cada departamento/secretaria.	1	40
	- Montar um departamento com várias pessoas com experiência em Administração Pública pra que o controle interno possa funcionar como deveria.	1	
	- O controle interno deve ser entendido como um sistema, profissionais em diversos ramos do conhecimento, para que tenham trânsito em todos os órgãos da administração e sua fiscalização possa ser efetiva.	1	
	- Criação e padronização de mecanismos de controle, respeitando as individualidades de cada um.	1	
Vontade Política	-Vontade política que se manifesta no ato de fornecer condições de trabalho, ou seja, estrutura física e humana.	1	20
	- Maior atenção e interesse por parte dos gestores públicos.	1	

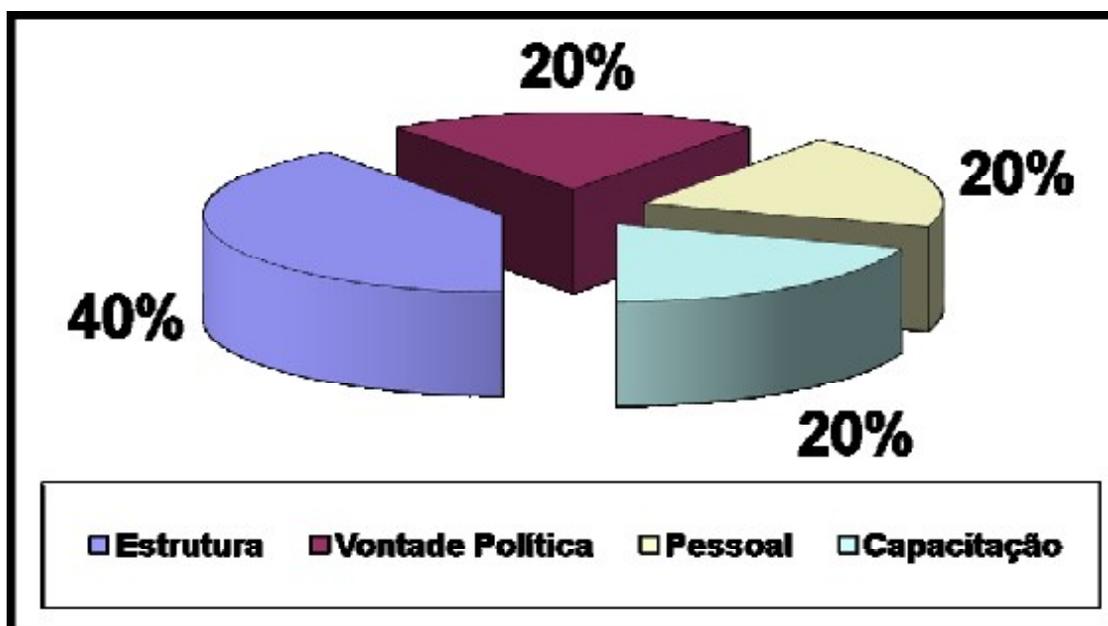
Continua

## Conclusão

<b>Categoria</b>	<b>Sugestões apresentadas</b>	<b>Qtde</b>	<b>%</b>
Pessoal	- Servidores de provimento efetivo. Esta medida garante a continuidade dos controles e o bom andamento dos processos.	1	20
	- Servidores efetivo/concursado para o cargo em nível de secretaria e subordinado diretamente ao Prefeito Municipal, só assim fará um trabalho com maior responsabilidade.	1	
Capacitação	- Realização de cursos de capacitação periódicos aos responsáveis pelo controle interno, aos gestores (secretários municipais e assessores).	1	20
	- Capacitação dos demais servidores públicos sobre a importância do sistema de controle interno organizado	1	
<b>TOTAL</b>		<b>10</b>	<b>10</b>

Fonte: Dados obtidos na pesquisa

Figura 19 – Sugestões do público pesquisado



Fonte: dados da pesquisa

Entre o público pesquisado apenas sete pessoas apresentaram sugestões de melhorias sendo que duas outras apresentaram mais de uma sugestão: uma três e outra duas sugestões. Assim o total ficou em dez sugestões, sendo que procurou-se transcrevê-las o mais fielmente possível e, onde foram feitas apenas algumas adequações na escrita.

Os resultados obtidos demonstram, conforme a figura 19, que 40% das sugestões foram feitas com relação à estrutura. Conforme os pesquisados deveria ser criado um departamento de sistema de controle interno, com membros do sistema em cada departamento/ secretaria, com profissionais de diversas áreas do conhecimento e com experiência em administração pública e juntamente com esses profissionais fossem criados e padronizados mecanismos de controles respeitando as individualidades de cada um.

Observa-se, nos dados da figura 19, que 20% das sugestões foram dadas com relação à vontade política dos gestores públicos em relação a fornecer condições de trabalho, ou seja, estrutura física adequada e pessoal qualificado e treinado.

Em relação ao pessoal, 20% dos respondentes, conforme dados da figura 19, descreveram que os integrantes do sistema de controle interno devem ser servidores de provimento efetivo, pois esta medida garante a continuidade dos trabalhos e também maior independência profissional.

Quanto à capacitação ficou demonstrado, conforme a figura 19, que 20% dos respondentes relataram a necessidade de realização de cursos de capacitação periódicos para os responsáveis pelo controle interno e demais servidores. Esses cursos deveriam ser extensivos aos gestores públicos e secretários municipais para conscientizá-los sobre a importância de se instituir e manter sistemas de controle interno organizados.

### 3.6 SUGESTÕES DE MELHORIAS

Algumas das sugestões de melhorias já foram apresentadas pelos responsáveis pelo controle interno na tabela 16, além destas pode-se destacar:

- Criação de um órgão central na estrutura organizacional, vinculado diretamente ao gabinete do prefeito, atuando como órgão de assessoramento, com membros do sistema em cada departamento/secretaria e também com representantes junto à administração indireta.

- O cargo de Coordenador de Controle Interno, ou seja, aquele que responde pelo sistema de controle interno do município, deve ser de provimento efetivo, através de concurso público, ou dependendo do porte do município, desempenhado por servidor pertencente do quadro permanente de pessoal designado para tal função. Essa medida visa assegurar a continuidade dos trabalhos.

- Cursos de capacitação periódicos aos responsáveis pelo sistema de controle interno.

- Curso de capacitação aos demais servidores no intuito de envolver todos os servidores no desempenho das atividades de controle interno, pois conforme visto na figura 15, a maior dificuldade encontrada no desempenho das atividades de controle está relacionada à resistência a mudanças.

- Conscientizar os gestores públicos, e também aos secretários municipais sobre a importância do sistema de controle interno organizado, por se tratar de um órgão que auxilia administrativamente todas as ações das entidades públicas.

- Realização de diagnóstico inicial, através de grupo de trabalho, sobre a situação dos controles gerais dos Municípios e orientação das ações.

- Apoio às diversas unidades na identificação dos pontos de controle, ou seja, aqueles aspectos que merecem maior atenção, e estabelecimento dos respectivos procedimentos de controle.

- Normatização das rotinas e procedimentos, pois conforme identificado na figura 16, somente 30% afirmaram que possuem controles padronizados por secretarias, diretorias ou departamentos.

- Realização de auditorias internas programadas para verificar se estão sendo cumpridas as normas de controle interno.

No quadro 04 são apresentadas algumas sugestões de atividades de controle interno desenvolvidos por secretaria, departamento ou setor, conforme o estrutura organizacional de cada município.

Quadro 4 – Atividades desenvolvidas pelo controle interno

<b>SECRETARIA DEPARTAMENTO SETOR</b>	<b>ATIVIDADE/VERIFICAÇÃO</b>
Planejamento e Orçamento	<ul style="list-style-type: none"> <li>• PPA, LDO e LOA foram elaboradas e encaminhadas à Câmara no prazo legal;</li> <li>• PPA conforme plano de governo e demandas sociais;</li> <li>• LDO e Orçamento conforme PPA;</li> <li>• Abertura de créditos adicionais;</li> <li>• Realizaram-se audiências públicas para definição dos objetivos e metas do PPA, LDO e LOA;</li> <li>• O processo legislativo se processou de forma regular;</li> <li>• O PPA, LDO e LOA foram publicados no órgão oficial do Município e em meios eletrônicos;</li> <li>• Foram encaminhadas cópias do PPA, LDO e LOA ao TCE no prazo legal;</li> <li>• Obtenção dos resultados previstos nos programas do PPA;</li> <li>• Avaliação do cumprimento das prioridades e metas constantes na LDO;</li> <li>• Desdobramento da receita em metas bimestrais de arrecadação (LOA);</li> <li>• Observação da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso(LOA);</li> <li>• Desdobramento das metas fiscais anuais em metas quadrimestrais (LOA).</li> </ul>
Tributação	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Controle sobre Lançamento de Tributos;</li> <li>• Controle sobre Arrecadação de Receitas;</li> <li>• Controle da baixa das receitas lançadas;</li> <li>• Manutenção dos cadastros;</li> <li>• Restituição de receitas tributárias;</li> <li>• Controle sobre inscrição e cobrança de créditos em dívida ativa;</li> <li>• Concessão e controle sobre as renúncias de receita.</li> </ul>

Continua

Continuação

<b>SECRETARIA DEPARTAMENTO SETOR</b>	<b>ATIVIDADE/VERIFICAÇÃO</b>
Tesouraria	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aplicação financeira das disponibilidades de caixa;</li> <li>• Escrituração diária do Livro de Tesouraria com fechamento de saldos;</li> <li>• Existência de cheques antigos (investigar causa);</li> <li>• Estreito relacionamento com a contabilidade para programação de desembolso (recursos vinculados);</li> <li>• Elaboração de fluxo de caixa, compatibilizando recebimentos e pagamentos;</li> <li>• Emissão de cópia de cheques;</li> <li>• Instrumento de delegação de poderes para assinatura de cheques e guarda de talões de cheques em lugar seguro;</li> <li>• Cheques assinados no mínimo por duas pessoas;</li> <li>• Conciliação regular de saldos bancários;</li> <li>• Não assinatura de cheques em branco;</li> <li>• Controle das contas correntes bancárias;</li> <li>• Existência de documentos de adiantamentos ou vales;</li> </ul>
Contabilidade	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fidedignidade das demonstrações contábeis;</li> <li>• Verificar se há escrituração regular do Diário e Razão;</li> <li>• Verificar se a escrituração se dá simultaneamente no Sistema Orçamentário, Financeiro e Patrimonial;</li> <li>• Verificar se a contabilização se dá mediante documentação idônea;</li> <li>• Verificar se a contabilização é feita tempestivamente;</li> <li>• Verificar se estão sendo obedecidos os princípios contábeis;</li> <li>• Verificar a geração, divulgação e acompanhamento dos demonstrativos da LRF;</li> <li>• Verificar a elaboração do demonstrativo, e controle dos gastos nas áreas de educação e saúde.</li> </ul>
Compras e Licitações	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Centralização das compras e contratações mediante requisição;</li> <li>• Compras e contratações vinculadas ao planejamento, dotação orçamentária e recurso financeiro;</li> <li>• Orçamento de preços;</li> <li>• Cadastro de fornecedores, prestadores de serviços sempre atualizados;</li> <li>• Instituição da Comissão Permanente de Licitação;</li> <li>• Obediência aos princípios da Lei Federal nº 8.666/93;</li> <li>• Gerenciamento de contratos de fornecimentos.</li> </ul>

Continua

Continuação

<b>SECRETARIA DEPARTAMENTO SETOR</b>	<b>ATIVIDADE/VERIFICAÇÃO</b>
Recursos Humanos e Pessoal	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Movimentação de pessoal;</li> <li>• Manutenção de cadastro de pessoal;</li> <li>• Pasta funcional individualizada e atualizada;</li> <li>• Fidedignidade da folha de pagamento;</li> <li>• Controle das contratações temporárias;</li> <li>• Forma de controle da frequência;</li> <li>• Realização de horas extras;</li> <li>• Concessão de aposentadorias;</li> <li>• Existência e controle de passivo trabalhista;</li> <li>• Apropriação e recolhimento dos encargos;</li> <li>• Geração e encaminhamento dos demonstrativos legais sobre pessoal.</li> </ul>
Patrimônio Bens Móveis	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nomeação de comissão para inventariar os bens pertencentes ao patrimônio;</li> <li>• Ficha individualizada (informatizada);</li> <li>• Controle de localização e conservação;</li> <li>• Identificação do setor responsável;</li> <li>• Inventário analítico e controle sobre a baixa;</li> <li>• Reavaliação anual fundamentada;</li> <li>• Arquivo devidamente organizado com documentação;</li> <li>• Verificar documentação de licenciamento da frota;</li> <li>• Verificar seguro total dos veículos e ônibus.</li> </ul>
Patrimônio Bens Imóveis	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar escritura, registro e origem da incorporação;</li> <li>• Laudo de avaliação e vistoria periódica;</li> <li>• Registro tempestivo de incorporações e baixas;</li> <li>• Possibilidade e/ou eventual receita de arrendamento;</li> <li>• Inclusão de bens de domínio público como patrimônio</li> <li>• Nomeação de comissão para inventariar os bens pertencentes ao patrimônio;</li> <li>• Ficha individualizada (informatizada);</li> <li>• Controle de localização e conservação;</li> <li>• Identificação do setor responsável;</li> <li>• Inventário analítico e controle sobre a baixa;</li> <li>• Reavaliação anual fundamentada;</li> <li>• Arquivo devidamente organizado com documentação;</li> </ul>

Continua

Conclusão

<b>SECRETARIA DEPARTAMENTO SETOR</b>	<b>ATIVIDADE/VERIFICAÇÃO</b>
Transportes e Manutenção	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ficha individual de veículos, permitindo comparação de desempenho e análise de desvios;</li> <li>• Controle de deslocamento (kilometragem ou horas);</li> <li>• Controle de consumo de combustíveis e lubrificantes;</li> <li>• Controle de manutenção (peças, oficina, etc);</li> <li>• Controle em separado dos veículos que efetivamente atendem a educação;</li> <li>• Apuração de responsabilidades em caso de acidentes através de processo administrativos;</li> <li>• Ressarcimento de multas e/ou danos causados;</li> </ul>
Obras e Serviços de Engenharia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Responsável técnico habilitado;</li> <li>• Projeto básico;</li> <li>• Planilha de custos;</li> <li>• Laudos de avaliação e termo de recebimento da obra;</li> <li>• Fiscalização efetiva pelo responsável técnico;</li> <li>• Execução dentro do cronograma e análise de desvios e/ou descumprimento de prazo;</li> <li>• Controle individualizado por obra e comparação de custos previsto/efetivo e análise de desvios;</li> <li>• Quantidade de material adquirido é compatível com o produto final.</li> </ul>
Almoxarifado	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Forma de controle de estoque;</li> <li>• Normas para entregas de materiais;</li> <li>• Controle sobre produtos de maior consumo e sobre o máximo e mínimo que deve haver em estoque;</li> <li>• Verificar se as informações sobre a movimentação estão devidamente cadastradas.</li> </ul>
Saúde	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Serviços ambulatoriais e odontológicos</li> <li>• Procedimentos nas unidades de saúde</li> <li>• Controle e distribuição de medicamentos e de material médico-clínico</li> <li>• Acondicionamento e destinação de resíduos (lixo hospitalar)</li> <li>• Vigilância sanitária</li> <li>• Vigilância epidemiológica</li> <li>• Transporte de pacientes.</li> </ul>

Fonte: adaptado de Botelho, (2003).

Essas são, portanto, algumas sugestões de controle interno, que foram adaptadas de Botelho, 2003. Salienta-se que, cada município deve adequá-las conforme a sua realidade e as suas necessidades.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O sistema de controle interno origina-se por determinação da Constituição Federal, portanto obrigatório e, cinge-se à estrutura interna do próprio órgão, ou entidade pública, sendo recomendável que as orientações e avaliações sejam estabelecidas a partir de um órgão central. Deste modo, o referido controle não fica a cargo apenas de um setor ou de uma pessoa específica, já que se desempenha por função sistêmica e, cada membro do sistema deve ter um responsável direto.

Os gestores públicos, responsáveis diretos pelo sucesso ou não do trabalho executado pelo sistema de controle interno, devem ter ciência da responsabilidade deste órgão, não apenas para a sociedade local, ou para o Tribunal de Contas, mas principalmente para tranquilidade e garantia de sua própria administração, afinal contar com a confiança de um sistema de controle interno eficiente que atua de maneira preventiva em todos os setores do município é, sem dúvida, o principal instrumento que o chefe do poder executivo possui para executar corretamente todas as metas planejadas.

Acredita-se que os objetivos propostos foram alcançados, pois após a revisão bibliográfica foram adquiridos conhecimentos sobre o assunto que deram embasamento suficiente para desenvolver a pesquisa, que objetivou avaliar, na percepção dos controladores, qual a importância do sistema de controle interno no apoio à gestão pública municipal, no âmbito da AMREC - Associação dos Municípios da Região Carbonífera.

Verificou-se que a maioria dos municípios (90%) considera o sistema de controle interno muito importante, entretanto, salienta-se que, quando indagados sobre a importância do referido sistema no apoio à gestão pública municipal, para a maioria dos respondentes, está vinculada ao cumprimento da legislação.

Quanto à importância do sistema de controle interno no apoio à gestão, constatou-se que, para 21% fiscaliza a aplicação de recursos públicos, 22% auxilia a gestão na tomada de decisão, 31% cumpre a LRF e auxilia os Tribunais de Contas e 26% gera maior segurança para os gestores administrarem. Percebe-se que, a maior preocupação dos respondentes está em atender as exigências impostas pelo Tribunal de Contas do Estado. O mesmo pode ser observado, também, nas principais práticas realizadas pelo sistema de controle interno, onde 73% referem-se ao atendimento à legislação e 27% a aspectos administrativos.

No que se refere às dificuldades encontradas no desempenho das atividades do sistema de controle interno, foram encontradas várias, onde se destacam: 47% resistência a mudanças, 22% cooperação das informações, 12% falta de conhecimento do assunto, 17% encaminhamentos e repreensão, 2,4% responderam outras, onde citaram a falta de interesse do gestor público.

Em relação à existência de controles padronizados por secretarias, diretorias ou departamentos com os respectivos responsáveis apenas 30% dos respondentes afirmaram que existem controles padronizados. Isso demonstra que os controles administrativos e operacionais, importantes instrumentos que atuam de maneira preventiva contra possíveis falhas, na maioria dos municípios não estão sendo realizados.

Este trabalho procurou indicar, a partir da pesquisa e das sugestões dos respondentes, algumas sugestões de melhorias ao sistema de controle interno dos municípios pesquisados, as quais estão relacionadas a aspectos de estrutura, pessoal, capacitação, normatização e a realização de auditorias periódicas para o monitoramento dos controles internos. Por fim, é importante destacar que é somente por meio de sistemas bem estruturados, com pessoal qualificado e treinado, é que os sistemas de controle interno exercerão efetivamente a sua finalidade principal, ou seja, proteger o patrimônio público, bem como apoiar e auxiliar o gestor no exercício de suas funções governamentais.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marco Antônio de. **MPA em controle externo**: Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Curitiba: FGV Consulting.
- ALVES, Magda. **Como escrever teses e monografias**: um roteiro passo a passo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**: novos métodos após a LC n° 101/00 e as classificações contábeis advindas da SOF e STN. São Paulo: Atlas, 2002.
- \_\_\_\_\_. **Planejamento governamental para municípios**: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual. São Paulo: Atlas, 2005.
- APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia da ciência**: filosofia e prática da pesquisa. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.
- ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1984.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm). Acesso em: 15 mar. 2012.
- \_\_\_\_\_. **Lei complementar n° 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 18 mar.2012.
- \_\_\_\_\_. **Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm). Acesso em: 20 mar. 2012.
- \_\_\_\_\_. **Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público, 2012**. Disponível em: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/manual\\_cont\\_setpu\\_blico.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manual_cont_setpu_blico.asp). Acesso em 05 maio 2012.
- BOTELHO, Milton Mendes. **Manual de controle interno**: teoria e prática. Curitiba: Juruá, 2003.
- BULOS, Aldi Lammêgo. **Constituição federal anotada**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CAMPELLO, Carlos A. G. B.; MATIAS, Alberto Borges. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000.
- CARVALHO, Deusvaldo Resplande de. **Orçamento e contabilidade pública**: teoria, prática e mais de 500 exercícios. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CONTI, José Mauricio. **Orçamentos públicos:** a Lei 4.320/1964 comentada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2002.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios:** orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas. São Paulo: Atlas, 2003.

DESCHAMPS, José Ademir. **Sistema de controle interno para municípios.** Florianópolis: CRCSC, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella de. **Direito administrativo.** 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário da língua portuguesa.** 5. ed. Curitiba: Positivo, 2010.

GATTRINGER, João Luiz. **Controles internos.** V Ciclo de estudos de controle público da administração municipal. Florianópolis, p. 33-45, 2002.

\_\_\_\_\_. **Controle interno no âmbito municipal:** efetivo funcionamento e atuação do TCE/SC. IX Ciclo de estudos de controle público da administração municipal. Florianópolis, p. 91-113, 2006.

GIACOMONI, James. **Orçamento público.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GLOCK, José Osvaldo. **Guia para implementação do sistema de controle interno nos municípios.** Curitiba: Juruá, 2007.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar:** como fazer pesquisa qualitativa em ciências sociais. Rio de Janeiro: Record, 1997.

GOMES, Geraldo José. **Atuação do controle interno.** X Ciclo de estudos de controle público da administração municipal. Florianópolis, p. 21-34, 2007.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da administração pública.** 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

KOHAMA Heilio. **Contabilidade pública. teoria e prática.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública:** integrando união, estados e municípios (Siaf ie Siafem). São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade pública**: integrando união, estados e municípios (Siafi e Siafem). São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MIGLIAVACCA, Paulo Norberto. **Controles internos nas organizações**: um estudo abrangente dos princípios de controle interno: ferramentas para avaliação dos controles internos em sua organização. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 16. ed. São Paulo, Atlas, 2004.

OLIVEIRA, Luiz Martins de; DINIZ, André Filho. **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças públicas**: controladoria governamental. Curitiba, PR: Juruá, 2002.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. **Auditoria das demonstrações contábeis**: normas e procedimentos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina (1989)**. Disponível em:

[http://www.alesc.sc.gov.br/portal/legislacao/docs/constituicaoEstadual/CESC\\_2011\\_58\\_emds.pdf](http://www.alesc.sc.gov.br/portal/legislacao/docs/constituicaoEstadual/CESC_2011_58_emds.pdf). Acesso em: 19 de abr. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**.

Disponível em:

[http://www.tce.sc.gov.br/acom/08\\_publicou/livros/pdf/lei\\_organica\\_2003.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/acom/08_publicou/livros/pdf/lei_organica_2003.pdf)

Acesso em: 21 abr. 2012.

SANTOS, Inaldo da Paixão et al. **Experiências em auditoria operacional**. Como avaliar a eficiência da administração, metodologia, parâmetro de comparação e execução. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado, 1998.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SILVA, Daniel Salgueiro da. **Guia contábil da lei de responsabilidade fiscal**. 2. ed. Instituto Ethos, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA. **Resolução nº 11 de 06 de dezembro de 2004**. Disponível em:  
[http://www.tce.sc.gov.br/site/legislacao/arquivos/RES11\\_04.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/site/legislacao/arquivos/RES11_04.pdf). Acesso em 25 abr. 2012.

## APÉNDICE

## APÊNDICE A – Questionário

**Prezado (a) Senhor (a)**

Gostaria de solicitar a sua participação para responder as questões abaixo, com o intuito de possibilitar o desenvolvimento desta pesquisa, cujo objetivo consiste em “identificar a percepção dos controladores dos municípios pertencentes à Associação dos Municípios da Região Carbonífera- AMREC em relação à importância do Sistema de Controle Interno no apoio à gestão pública municipal”, realizado juntamente com a Prof.<sup>a</sup> Giovana da Silveira. Desde já conto com sua colaboração e manifesto os sinceros agradecimentos pela sua participação. Cabe ressaltar, que os dados coletados serão tratados com o sigilo próprio de um trabalho científico. Att, Lisane Bernardy, 9ª fase.

**1) Qual sua faixa etária?**

- ( ) 18 a 25 anos
- ( ) 26 a 35 anos
- ( ) 36 a 45 anos
- ( ) Acima de 46 anos

**2) Gênero :**  **M**  **F**

**3) Ha quanto tempo trabalha na Prefeitura Municipal?**

- ( ) Entre 01 e 05 anos
- ( ) Entre 06 e 10 anos
- ( ) Entre 11 e 15 anos
- ( ) Mais de 15 anos

**4) Há quanto tempo ocupa o cargo de controlador?**

- ( ) Menos de 01 ano
- ( ) Entre 01 e 03 anos
- ( ) Entre 04 e 06 anos
- ( ) mais de 07 anos

**5) É concursado (a)?**

- Sim
- Não

**6) Qual sua formação acadêmica?**

- Graduado em Administração
- Graduado em Ciências Contábeis
- Graduado em Economia
- Graduado em outros cursos: \_\_\_\_\_
- Não possuo curso de graduação

**7) No seu município foi devidamente instituído o sistema de controle interno:**

- Antes de 2003
- Após 2003

**8) A entidade onde trabalha aborda/discute este tema com você com que frequência?**

- Semanalmente
- Mensalmente
- Trimestralmente
- Anualmente

**9) Número de cursos de aperfeiçoamentos ou treinamentos que possui em controle interno?**

- Nenhum
- De 01 a 03 cursos ou treinamentos
- De 04 a 06 cursos ou treinamentos
- Mais de 07 cursos ou treinamentos

**10) Na sua opinião, o controle interno é:**

- Sem importância
- Pouco importante
- Importante

Muito importante

**11)** Na sua opinião, qual ou quais as alternativas se refere(m) a importância do Sistema de Controle Interno no apoio à gestão pública:

Fiscaliza a aplicação de recursos públicos

Auxilia a gestão na tomada de decisão e colaborando de maneira eficiente e eficaz

Cumpre a LRF e auxilia os Tribunais de Contas

Gera maior segurança para gestores administrarem as prefeituras

**12)** Qual ou quais as dificuldades encontradas no desempenho das atividades inerentes ao Sistema de Controle Interno?

De ordem cultural: resistência a mudanças

De ordem administrativa: cooperação nas informações

De ordem pessoal: falta de conhecimento

De ordem política: encaminhamentos e repreensão.

Outras: \_\_\_\_\_

**13)** Existem controles padronizados por secretarias, diretorias ou departamentos com os respectivos responsáveis?

Sim

Sim, mas é precário e deixa a desejar.

Não existe

**14)** Existe um monitoramento/acompanhamento das etapas essenciais no processo de controle interno da gestão, desde o Planejamento, Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Orçamento, quanto a *Avaliação* e encaminhamento de *Ações Corretivas*?

Sempre

Quase sempre

Às vezes

Nunca

**15)** Quais as três (03) principais atividades desenvolvidas no sistema de controle interno?

---

---

---

**16)** Sugestões de melhorias:

---

---

---

---