

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD**  
**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LUMA MORAES DE OLIVEIRA

**ANÁLISE DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL: UM  
ESTUDO MULTICASO EM QUATRO MUNICÍPIOS DE MATO GROSSO  
DO SUL**

DOURADOS/MS

2015

LUMA MORAES DE OLIVEIRA

**ANÁLISE DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL: UM  
ESTUDO MULTICASO EM QUATRO MUNICÍPIOS DE MATO GROSSO  
DO SUL**

Trabalho de Graduação apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para aprovação da disciplina de Trabalho de Graduação I.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Carlos Vaz Lopes

Banca Examinadora:

Professor Me. Juarez Marques Alves

Professor Me. Rafael Martins Noriller

DOURADOS/MS

2015

# ANÁLISE DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL: UM ESTUDO MULTICASO EM QUATRO MUNICIPIOS DE MATO GROSSO DO SUL

LUMA MORAES DE OLIVEIRA

Esta monografia foi julgada adequada para aprovação na atividade acadêmica específica de Trabalho de Graduação II, que faz parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia – FACE da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD.

Apresentado à Banca Examinadora integrada pelos professores:

Presidente

Professor: Dr Antônio Carlos Vaz Lopes

Avaliador

Professor: Me. Juarez Marques Alves

Avaliador

Professor: Me. Rafael Martins Noriller

“O governo não é uma razão, também não é eloquência, é força. Opera como o fogo; é um servente perigoso e um amo temível; em nenhum momento se deve permitir que mãos irresponsáveis o controlem”. (George Washington)

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, Senhor de todas as coisas e para onde todas as coisas devem voltar. A Ele toda Honra e toda Glória por ter me concedido a virtude da coragem e da persistência para vencer as dificuldades e conseguir alcançar meu objetivo.

À minha família, base e esteio da minha vida, pelo apoio e preocupação com meu futuro.

Aos meus colegas de turma, que fizeram meus dias de estudo mais alegres e principalmente aos que se tornaram amigos pra vida toda.

A todo o corpo docente do curso de Ciências Contábeis - UFGD, pelo aprendizado e transmissão de valores, em especial ao meu orientador Prof. Dr. Antônio Carlos Vaz Lopes, pela paciência, dedicação e ensinamento.

## RESUMO

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a Administração Pública passou a ser governada sob os princípios de Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência, além da necessidade de um organizado sistema de controle interno. Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal ficou evidente a necessidade de se exercer sempre, um sistema de planejamento e controle adequado e compatível com a gestão dos negócios públicos. O Sistema de Controle Interno objetiva a proteção do patrimônio público, assim como a mensuração do cumprimento das metas, atividades e programas desenvolvidos. Assim esse trabalho busca responder a seguinte questão de pesquisa: Quais as características dos sistemas de controle interno no âmbito da administração municipal, nos quatro municípios do estado de Mato Grosso do Sul? Com o objetivo geral de avaliar as características dos sistemas de controle interno em quatro municípios do Mato Grosso do Sul visando uma gestão pública mais eficiente. Para isso foi realizado um estudo multicaso nas prefeituras de Bela Vista, Dourados, Maracaju e Nova Andradina, com o propósito de analisar o processo de implantação, ordenamentos jurídicos e as práticas do sistema de controle, os dados foram obtidos através de entrevista e questionários com os responsáveis pelo setor de controle interno dos Municípios. O estudo verificou-se que os controles internos dos municípios atuam como um instrumento de apoio aos gestores, porém para buscar a eficiência e eficácia de cada ato e fato administrativo possibilitando uma gestão fiscal mais transparente e com maior responsabilidade, faz-se necessário o fiel cumprimento da legislação pertinente e uma atenção maior por parte dos gestores. Conclui-se o Controle Interno, nos municípios analisados, ainda não é adequadamente implantado, pois os gestores não disponibilizam todas as ferramentas necessárias para a sua boa execução.

**Palavras-chave:** Administração; Controle; Sistema de Controle Interno; Eficiência.

## **ABSTRACT**

The enactment of the 1988 Federal Constitution, the Public Administration came to be governed under the principles of legality, impersonality, morality, advertising and efficiency, besides for an organization system of internal control. The enactment of the Fiscal Responsibility Law was evident and need to exercise always, a planner system and adequate control compatible with the management of public affairs. The Internal Control System, objective the protection of public property, as well as the measurement of the achievement of targets, activities and programs developed. This article look to answer the following research question: What are the characteristics of the internal control systems to the municipal administration in the four municipalities that was studied in the Mato Grosso do Sul state? With the objective of evaluating the characteristics of the internal control systems in four different cities in Mato Grosso do Sul for a better and more efficient public management. In this article we performed a hard study in the municipalities of Bela Vista, Dourados, Maracaju and Nova Andradina, the purpose is to analyze the development process, legal systems of control system practices, data were obtained through interviews and questionnaires with who are responsible for internal control area of Municipalities. The study noted that the internal controls of the municipalities act as an instrument to support the managers, to look for the efficiency and effectiveness of each act and administrative fact enabling a more transparent fiscal management and a better accountability, it is necessary to the faithful compliance with relevant legislation and greater attention of the managers. Concludes the Internal Control of the municipalities that was analyzed is still not properly implemented, because managers do not provide all the necessary tools for successful implementation.

Keywords: Administration; Control; Internal Control System; Efficiency.

## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Figura 1 - Linha do Tempo das Constituições e Leis

42

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Variáveis de Pesquisa	35
QUADRO 2 – Dados dos Questionários	36
QUADRO 3 – Características dos Municípios Analisados	36
QUADRO 4 – Entrevistados	36
QUADRO 5 – Estrutura Física .....	48
QUADRO 6 - Legislações .....	41
QUADRO 7 – Execução das Tarefas .....	43
QUADRO 8 – Áreas Incisivas de Atuação do Controle Interno e do Tribunal de Contas .....	44
QUADRO 9 – Principais Atribuições do Sistema de Controle Interno .....	46
QUADRO 10 – Tomada de Decisão .....	48

## **LISTA DE ABREVIACOES**

CI – Controle Interno

CGU – Controladoria Geral da União

PPA – Plano Plurianual

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentária

SCI – Sistema de Controle Interno

RF – Lei de Responsabilidade Fiscal

CF – Constituio Federal

LC – Lei Complementar

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	101
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA .....	11
1.2 OBJETIVOS:.....	12
<b>1.2.1 Objetivo Geral:</b> .....	12
<b>1.2.2 Objetivos Específicos:</b> .....	12
1.3 JUSTIFICATIVA .....	13
<b>2 REVISÃO TEÓRICA</b> .....	15
2.1 CONTROLE.....	15
<b>2.1.1 Tipos e formas de Controle da Administração Pública</b> .....	15
<b>2.1.2 Quanto ao momento em que o controle é realizado:</b> .....	16
<b>2.1.3. Quanto ao âmbito:</b> .....	17
<b>2.1.4 Controle quanto ao conteúdo:</b> .....	17
2.2 CONTROLE INTERNO .....	17
<b>2.2.1 Evolução do Controle Interno nas Constituições Brasileiras</b> .....	20
2.3 CONTROLE INTERNO NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA .....	23
<b>2.3.1 Controle Interno na Lei 4.320/64</b> .....	23
<b>2.3.2 Decreto-Lei 200/67</b> .....	25
<b>2.3.3 Lei de Responsabilidade Fiscal</b> .....	25
2.4 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL.....	27
<b>2.4.1 Objetivos e Competências</b> .....	27
<b>2.4.2 O Sistema de Controle Interno na Administração Pública Municipal</b> .....	28
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	31
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	31
<b>3.1.1 A pesquisa quanto aos objetivos</b> .....	31
<b>3.1.2 A pesquisa quanto aos procedimentos</b> .....	32
<b>3.1.3 A pesquisa quanto à abordagem do problema</b> .....	33
3.2 OBJETO DE PESQUISA .....	34
<b>3.2.1 Procedimento de Análise</b> .....	35
<b>4 ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	38
4.1 IMPLANTAÇÃO ESTRUTURAL DO CONTROLE INTERNO .....	38
4.2 LEGISLAÇÃO .....	40
4.3 EXECUÇÃO DAS TAREFAS.....	43
4.4 ATRIBUIÇÕES DO CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS.....	46
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	51
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	53
<b>APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA</b> .....	56

## 1 INTRODUÇÃO

O Controle Interno na Administração Pública deve ser um instrumento de planejamento e controle, que objetiva a proteção do patrimônio público, assim como a mensuração da realização das metas, atividades e programas desenvolvidos, sempre com a observância do fiel cumprimento da legislação pertinente a cada ato e fato administrativo.

A necessidade de planejamento e controle tornou-se mais evidente, e a efetividade da implantação de mecanismos que contribuem para a eficiência e eficácia da Administração Pública são preeminentes.

Neste contexto, em que os instrumentos de controle devem ser repensados, organizados e executados, constitui objeto deste estudo o Controle Interno na Administração Pública Municipal, o qual desempenha papel essencial e relevante.

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA

A partir da promulgação da Constituição de 1988, vivenciamos tempos de transformação no contexto da Administração Pública. Os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência são os balizadores dos atos e fatos de todo gestor, contando que a partir da vigência da LC 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, o enfoque de ação transparente e planejada, e prevenção de riscos, passaram a ser o norte da nova cultura em nosso país.

O Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão Sistema de Controle Interno- (2013) o controle interno tornou-se um notável instrumento de modernização da administração pública, buscando acompanhar as transformações sociais e o crescimento da demanda dos serviços públicos.

Conforme explica Meirelles (2005, apud SOARES, 2012, p. 15), no âmbito da Administração Pública, não só as estruturas, mas também as ações das organizações estão subordinadas à determinação legal. O administrador público realiza suas atividades com fundamento nas normas do direito administrativo, sendo que, dentre elas, está o dever de prestar contas, cujo encargo é mais amplo do que qualquer outro administrador da área privada, uma vez que a gestão refere-se aos bens e interesses da coletividade. Nesse sentido, a prestação de contas

refere-se não só à gestão financeira, mas também abrange todos os atos de governo e de administração.

Assegurada constitucionalmente, a função do controle deve ser exercida em decorrência de exigências legais e deve procurar averiguar a legalidade, a legitimidade e a economicidade da atividade pública, a fim de garantir o atendimento dos interesses coletivos e de buscar os melhores resultados com foco na eficiência, compreendida como o uso racional dos recursos públicos, e na eficácia, entendida como o alcance das metas preestabelecidas. Soares (2012, p.12)

No âmbito da Administração Municipal, o Controle Interno deve ser o mais abrangente possível, funcionando como um instrumento para salvaguardar os princípios constitucionais, devendo atingir todos os setores. Quando eficiente, os processos tornam-se ágeis e de fácil entendimento. Diante do exposto este trabalho busca responder à seguinte questão de pesquisa: Quais as características dos sistemas de controle interno no âmbito da administração municipal, nos quatro municípios do estado de Mato Grosso do Sul?

## 1.2 OBJETIVOS:

Através dos objetivos, busca-se o entendimento e desenvolvimento da pesquisa, indicando os resultados esperados. Segundo Cerro & Bervian (2002), os objetivos definem a natureza do trabalho, o tipo de problema, o material a coletar, etc. Sendo classificados em objetivos gerais e objetivos específicos.

### 1.2.1 Objetivo Geral:

Avaliar as características dos sistemas de controle interno em quatro municípios do Mato Grosso do Sul visando uma gestão pública mais eficiente.

### 1.2.2 Objetivos Específicos:

- Averiguar o processo de implantação do sistema de controle interno no Poder Executivo em alguns Municípios do Mato Grosso do Sul;
- Identificar como os municípios pesquisados lidam com seus ordenamentos jurídicos acerca das práticas do sistema de controle interno municipal;

- Avaliar com base na percepção dos gestores, se os sistemas de controle interno contribuem para a tornada a gestão pública mais eficiente no âmbito dos municípios analisados.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, ficou evidente a necessidade de atuar com um sistema de planejamento e controle adequado e compatível com a gestão dos negócios públicos. O sistema de controle interno tem a função de fiscalizar os atos da administração direta e indireta, constatando a licitude, examinando o resultado de cada gestão, e corrigindo os desvios identificados.

Segundo Cavalheiro (2005; apud Morschbacher p.23):

A criação de controles internos, para evitar o abuso de poder, o erro, a fraude e, principalmente a ineficiência, é fundamental para que os municípios resguardem os seus ativos; assegurem a fidelidade e integridade dos registros, demonstrações, informações e relatórios contábeis; conheçam efetivamente a realidade mundial, estabeleçam e conheçam os seus compromissos com a gestão; orientem e estimulem a organização estrutural e funcional, comunicando as diretrizes administrativas aos setores envolvidos. (CAVALHEIRO, 2005, p.36)

Segundo Peixe (2008, p. 23), “Este sistema é fundamental para qualquer organização, mormente nas organizações públicas, onde o volume dos recursos, em geral, é maior e, principalmente, no que se refere à aplicação de recursos escassos, de maneira eficiente”.

Os órgãos de Controle Externo, Tribunais de Conta, Poder Legislativo, Ministério Público, Conselhos, Cidadãos, Sindicatos, entre outros, agem como fiscalizadores da Administração, e mesmo com esses controles, o cenário político brasileiro passa por momentos de crise, nos quais, escândalos de corrupção são constantes nos meios de comunicação.

Para Cavalheiro e Flores (2007), “o controle interno pode ser considerado o instrumento mais eficaz, dentre todos, no combate à corrupção, evidenciando sua importância para o administrador, para a administração pública e para o interesse da sociedade”.

O Sistema de Controle Interno é um mecanismo muito eficaz. Atuando adequadamente, o administrador torna-se menos vulnerável aos riscos inerentes à gestão, porém alguns administradores não compreenderam a importância dessa ferramenta como método de governo.

Na concepção de Machado e Costa (2008, p. 165):

O sistema opera de forma integrada, ainda que cada Poder organize e mantenha o seu próprio controle interno. Esse sistema será coordenado pelo Executivo, posto que lhe competiria, ao final do exercício, preparar a prestação de contas conjunta, em que pese aos demais Poderes elaborarem as suas respectivas contas.

Justifica-se ainda a realização deste trabalho para mostrar através de estudo de caso em quatro municípios de Mato Grosso do Sul, as características e a estrutura do Sistema de Controle Interno das Prefeituras analisadas, a fim de identificar a eficiência e eficácia de cada Sistema.

Destacando a importância do Controle Interno nos órgãos municipais, como instrumento de apoio aos gestores na fiscalização das atividades, de alerta das possíveis falhas, e contribuição para o desenvolvimento de métodos capazes de impedir e corrigir os erros apontados pelo controle.

Botelho (2007) explica:

O Sistema de Controle Interno tem como função tornar-se um elo de ligação entre a fiscalização exercida pelo Tribunal de contas e a Administração Municipal, por terem os mesmos objetivos legais, que na expressão maior é a de, em nome da sociedade, atestar que os recursos públicos foram legalmente e moralmente aplicados. (BOTELHO, 2007, p.11)

Nesse sentido, Guerra (2007, apud Soares, 2012, p. 25) ressalta que o controle, como entendido na atualidade, mais que averiguar o cumprimento do que fora predeterminado, pode também evidenciar eventuais desvios com vistas à correção, bem como ser um instrumento que auxilie na tomada de decisões do administrador, em consonância com a regularidade e com a legalidade.

## 2 REVISÃO TEÓRICA

### 2.1 CONTROLE

O controle é um instrumento fundamental para assegurar que os objetivos planejados sejam atingidos. A função do controle está presente em toda a organização, abrangendo todos os processos. Segundo Cruz (2007, p.17) a palavra *controle* deriva da expressão '*contrôle*' provém da França, quando, no século XVII, já significava o poder ou o ato de controlar, averiguar, verificar, etc.

Para Meirelles (2007, p.665) a expressão controle, em tema de Administração Pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.

O processo de controle opera-se com a dinâmica da organização e compreende o planejamento e a avaliação.

Como adverte Meirelles (2003, p. 651), o controle administrativo é:

[...] todo aquele que o executivo e os órgãos de administração dos demais Poderes exercem sobre suas próprias atividades, visando mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo que é um controle de legalidade e de mérito. Sob ambos esses aspectos pode e deve operar-se o controle administrativo para que a atividade pública em geral se realize com legitimidade e eficiência, atingindo sua finalidade plena.

#### 2.1.1 Tipos e formas de Controle da Administração Pública

O Controle da administração pública é associado aos mecanismos jurídicos e administrativos, que exercem o poder de fiscalizar e controlar os atos da administração. Existem três tipos de controles: Administrativo, Legislativo e Judiciário.

Controle Administrativo é fiscalizado pela própria administração, podendo ser tutelar ou hierárquico. É o conjunto de órgãos que tem por competência controlar a própria administração, outorgando-lhe o poder de anular seus próprios atos quando constatadas irregularidades, ou revogá-los por motivo de conveniência, ou seja, autotutela.

Controle Legislativo tem o poder de fiscalizar e controlar a atuação da Administração Pública. Recebe o auxílio dos Tribunais de Contas, podendo ter viés político, com convenções parlamentares; ou financeiro, que visa a economicidade nas atividades administrativas.

Controle Judicial ou Jurisdicional é realizado por órgãos do poder judiciário, com competência para controlar todas as atividades da administração pública, porém, esse controle deve ser provocado através de ação constitucional, ação popular, ação civil pública, mandado de segurança ou outros. O Judiciário pode suspender atos administrativos.

### **2.1.2 Quanto ao momento em que o controle é realizado:**

a) Controle prévio ou preventivo (*a priori*): ocorre antes que a administração pública desenvolva uma atividade, tem a função de impedir que a mesma realize atos em desconformidade com a Lei. O setor de controle interno é responsável pela eficiência deste, agindo de acordo com instruções normativas.

Para Machado e Costa (2008, p. 168); a verificação prévia antecede o ato e pode ser exercidos por meio das leis, dos contratos, convênios, acordos ou ajustes e ainda do empenho.

Segundo Botelho (2006, p.36); O Controle Prévio ou Preventivo:

*“... é o que antecede a conclusão ou operabilidade do ato, como requisitos para sua eficácia, exercido a partir da projeção dos dados reais e a comparação dos resultados prováveis com aqueles que se pretende alcançar. O controle prévio deve ser exercido mediante a emissão de parecer do Sistema de Controle Interno.”*

b) Controle concomitante: ocorre durante a realização dos atos administrativos, é destinado a corrigir antes que estejam concluídos. O Tribunal de Contas utiliza esse controle para fiscalizar o poder executivo.

Já o Controle concomitante e sucessivo, para Botelho (2006, p. 37):

*“... é aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação, é o controle no momento do ato ou fato, evitando o cometimento de falhas, desvios ou fraudes. É a forma mais presente da atuação do Sistema de Controle Interno. O controle, durante a execução do ato, consiste no cumprimento do princípio da publicidade e transparência que norteiam a administração pública.”*

c) Controle subsequente ou corretivo (*a posteriori*): ocorre depois de realizado o ato, também tem a finalidade de corrigir, revisando as atividades, até mesmo anular se necessário for. Por dificuldades em reparar os danos causados, esse controle é considerado ineficaz.

Conforme classifica Botelho (2006, p. 38), o controle subsequente ou corretivo “*é o que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando corrigir eventuais defeitos*” e tem caráter punitivo.

### **2.1.3. Quanto ao âmbito:**

a) Controle Interno: é a competência do órgão ou entidade de realizar as atividades mantendo a regularidade e legalidade, tendo a obrigação de corrigir eventuais problemas, revisar atos ilegais, realizando o autocontrole.

b) Controle Externo: é realizado por órgãos autônomos e independentes da administração, controle legislativo ou judiciário, com poder de fiscalização.

c) Controle Popular ou Social: esse é o mais recente de todos; executado pelos próprios cidadãos e movimentos sociais, tornando a administração mais transparente e estimulando a cidadania.

### **2.1.4 Controle quanto ao conteúdo:**

a) Legalidade ou legitimidade: praticado pela administração pública, poder legislativo e pelo poder judiciário, verifica se os tramites legais foram cumpridos, se ocorrer algum ato em desacordo com a lei, o mesmo deverá ser anulado.

b) Mérito: analisa as condutas com o critério de conveniência e oportunidade, realizado na maior parte pela própria administração; é a escolha tomada pelo administrador procurando interesse público.

## **2.2 CONTROLE INTERNO**

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, demanda-se minúcia quanto ao aspecto de controle, tendo em vista o princípio da eficiência, economicidade e eficácia para que

os recursos públicos sejam empregados de forma adequada, aliados aos crescimentos ordenados e às mais novas atribuições impostas aos municípios. Atribuições essas, que são decorrentes do Pacto Federativo, em que os entes da Federação, Estados, Municípios e União passam a dividir competências, ou seja, as obrigações com a população, que requerem maior rigor nos procedimentos de controle interno.

Na Administração Pública, a importância do controle interno está em averiguar o cumprimento dos aspectos legais, que visam garantir a eficiência operacional e a observância das políticas, diretrizes, normas e instruções, como também os resultados alcançados.

Segundo Botelho (2006, p.27), para maior eficiência no controle interno, há necessidade de um regimento interno e de um plano de atuação coordenado por servidor de extrema confiança da Administração, com status de secretário e remuneração condizente.

As Administrações Indiretas, Institutos de Previdência Municipal e Fundações Públicas podem exercer o controle interno próprio, porém, sobre subordinação do Sistema de Controle Interno do Executivo. Botelho (2006, p.25).

Observa-se que a Administração Pública suporta dois tipos de controle, sendo o formal, que tem respaldo na legislação e normas disciplinares; e os denominados substantivos, que procuram certificar a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos, tanto em termos qualitativos como quantitativos e podem ser empregados nas áreas financeiras, orçamentárias, operacionais, administrativas, etc. Cruz (2007, p.20).

Quanto à tempestividade, ao momento de atuação, os controles internos podem ser classificados como preventivos, concomitantes, e subsequentes. Os primeiros visam evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades. Os controles concomitantes têm por finalidade detectar essas ocorrências no momento em que ocorrem, permitindo medidas tempestivas de correção, e os últimos destinam-se a identificar estas situações após sua ocorrência, permitindo a adoção de ações corretivas posteriores. Cruz (2007, p.20).

Segundo o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, o conceito de Controle Interno se define em:

O 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. Cruz (2007, p.21).

A fiscalização do Poder Legislativo sobre os gastos da Administração Municipal é fundamental para a boa aplicação dos recursos, almejando o bem do coletivo. Devendo analisar se os atos são realizados em conformidade com a lei e com as normas orçamentárias. Se houver indícios de irregularidades deve ser aberto um Processo Administrativo, oportunizando a reparação da irregularidade e o direito de ampla defesa, após o parecer final da situação, é que o Tribunal de Contas deverá ser informado. Botelho (2006, p.22).

É importante ressaltar, que não se pode considerar objetivo principal do controle interno a função de detectar incorreções, desvios e fraudes, mas sim, utilizá-lo como processo preventivo, com o intuito de reprimir atividades com vícios ou quaisquer aparentes ilicitudes. Botelho (2006, p.35).

Tendo o Administrador Público à função, competência para gerir os recursos públicos, suas ações devem sempre ser respaldadas no Princípio da Eficiência que foi inserido com a Emenda Constitucional de 1998. Esse Princípio Constitucional segundo Meirelles (2007, p.96) obriga aos agentes públicos a atuarem com presteza, perfeição e rendimento funcional.

Verifica-se com a promulgação da Constituição de 1988, que o sistema de controle interno não mais se faculta, utiliza-o de uma forma integrada, e tem o seguinte entendimento:

No âmbito Municipal, regulamenta que a fiscalização será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder executivo Municipal.

Observa-se que o controle está presente em todos os níveis de uma organização, influenciando em todos os processos, e encontra-se permeado por princípios morais e éticos, visa a transparência dos atos administrativos, com estrita observância na legislação.

As atitudes que não refletem como moralmente corretas sofrem as penalidades que a legislação vem carreando à Administração; e segundo Di Pietro (2008:68): a Administração conta com o princípio da autotutela, onde o controle é realizado sobre os próprios atos, com possibilidade de anulação dos ilegais e revogação dos inconvenientes ou inoportunos, independentemente de recurso ao Poder Judiciário.

“Duas súmulas do Supremo Tribunal Federal consagram o poder à Administração, sendo elas: a 346, onde diz que a administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos; e a 473, diz que a administração pode anular os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los por motivo de

conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

Assim define Hely Lopes Meirelles (2006, p.562), a expressão controle em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.

### **2.2.1 Evolução do Controle Interno nas Constituições Brasileiras**

A história do Controle Interno nas Constituições brasileiras tem origem no período colonial, com a criação das Juntas das Fazendas das Capitânicas e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, sendo ainda, vinculadas e jurisdicionadas a Portugal.

No governo de Dom João VI, foi instituído o Erário Régio e criado o Conselho da Fazenda, com a finalidade de acompanhar e fiscalizar a execução da despesa pública.

Em 1822, com a Proclamação da Independência do Brasil, Dom Pedro I, transformou o Erário Régio em Tesouro.

Dom Pedro I outorgou a primeira Constituição Brasileira, intitulada de Constituição Política do Império, em 15 de março de 1824, criando o Orçamento Geral e os Balanços Gerais, na Constituição Política do Império aparece a palavra regulação, que evidencia uma preocupação com o controle dos atos do Gestor Público.

Mas foi o, então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa que instituiu a primeira Corte de Contas no Brasil, através do Decreto de número 966-A, de 07 de novembro de 1890.

A Constituição de 1937 foi, definitivamente, a primeira Constituição Brasileira a tratar, objetivamente, dos aspectos do Controle. O tema, Controle Interno, foi abordado, em seu artigo 67:

*“Art. 67 – Haverá, junto à Presidência da República, organizado por decreto do Presidente, um Departamento Administrativo com as seguintes atribuições:*

*a) o estudo pormenorizado das repartições, departamentos e estabelecimentos públicos, com o fim de determinar, do ponto de vista da economia e eficiência, as modificações a serem feitas na organização dos serviços públicos, sua distribuição e agrupamento, dotações orçamentárias, condições e processos de trabalho, relações de uns com os outros e com o público;*

*b) organizar anualmente, de acordo com as instruções do Presidente da República, a proposta orçamentária a ser enviada por este à Câmara dos Deputados;*

*c) fiscalizar, por delegação do Presidente da República e na conformidade das suas instruções, a execução orçamentária.”*

Até então, o único instrumento de Controle era aquele exercido pelo Tribunal de Contas, constantes das respectivas Constituições já estudadas.

Na Constituição de 1967, o tema foi assim abordado:

*“Art. 71 - A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.*

*§ 1º - O controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas e compreenderá a apreciação das contas do Presidente da República, o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária, e o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos.*

*§ 2º - O Tribunal de Contas dará parecer prévio, em sessenta dias, sobre as contas que o Presidente da República prestar anualmente. Não sendo estas enviadas dentro do prazo, o fato será comunicado ao Congresso Nacional, para os fins de direito, devendo o Tribunal, em qualquer caso, apresentar minucioso relatório do exercício financeiro encerrado.*

*§ 3º - A auditoria financeira e orçamentária será exercida sobre as contas das unidades administrativas dos três Poderes da União, que, para esse fim, deverão remeter demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas, a quem caberá realizar as inspeções que considerar necessárias.*

*§ 4º - O julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis será baseado em levantamentos contábeis, certificados de auditoria e pronunciamentos das autoridades administrativas, sem prejuízo das inspeções referidas no parágrafo anterior.*

*§ 5º - As normas de fiscalização financeira e orçamentária estabelecidas nesta seção aplicam-se às autarquias.*

*Art. 72 - O Poder Executivo manterá sistema de controle interno, visando a:*

*I - criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa;*

*II - acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento;*

*III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.”*

A Constituição Federal em vigor, promulgada em 05 de outubro de 1988, assim dispõe sobre o Controle Interno:

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

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

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

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

§ 4º - É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

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.

Parágrafo único. Prestará conta qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

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

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

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

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

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

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

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

Essa Carta Magna ainda inseriu os enfoques de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na aplicação do erário, além dos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, descrita no artigo 37, in verbis:

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

Neste mister, Hely Lopes Meirelles assim nos ensina sobre os princípios de eficiência, legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade:

**Legalidade** – como princípio da 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 à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. Meirelles (2007, p.87)

**Moralidade** – a moralidade administrativa constitui, hoje em dia, pressuposto da validade de todo ato da Administração Pública. Não se trata da moral comum, mas sim de uma moral jurídica. Meirelles (2007, p.88)

O princípio da moralidade administrativa nos ensina também, que a atuação do gestor deverá seguir padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé.

**Impessoalidade** – o princípio da impessoalidade, nada mais é que o clássico princípio da finalidade, o qual o impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu fim legal. E o fim legal é unicamente aquele que a norma de Direito indica expressa ou virtualmente como objetivo do ato, de forma impessoal. E a finalidade terá sempre um objetivo certo e inafastável de qualquer ato administrativo: o interesse público. Meirelles (2007, p.91)

**Publicidade** – é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos. Daí por que as leis, atos e contratos administrativos que produzem consequências jurídicas fora dos órgãos que os emitem, exigem publicidade para adquirirem validade universal, isto é, perante as partes e terceiros. Meirelles (2007, p.94)

A publicidade não é elemento formativo do ato; é requisito de eficácia e moralidade.

**Eficiência** – o princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros. Meirelles (2007, p.96)

## 2.3 CONTROLE INTERNO NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Encontramos, ainda, normas e procedimentos a respeito do Controle Interno em diversas Leis Brasileiras, entre elas, a Lei 4.320/64, o Decreto-Lei 200/69, e a Lei de Responsabilidade Fiscal – LC 101/2000.

### 2.3.1 Controle Interno na Lei 4.320/64

A Lei 4320 de 17 de março de 1964 foi a primeira Lei brasileira a estabelecer normas para o controle público.

A Lei 4320/64, que institui normas do direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, ainda exerce o papel preponderante na orientação das atividades de planejamento e orçamento, contabilização, controle e prestação de contas do setor público brasileiro. (Cruz, 2007 p.33).

O artigo 76 da Lei Federal 4320/64 especifica de forma clara as atribuições do Controle Interno, *in verbis*:

*“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.”*

Nos artigos 75, 77, 78, 79, 80, 81 e 82 da supracitada Lei, estão dispostos esclarecimentos acerca do Controle Interno, textualizados abaixo:

*“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.*

*Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.*

*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.*

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

*Art. 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.*

*§ 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.*

*§ 2º Quando no Município não houver Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sobre elas emitirem parecer.”*

### 2.3.2 Decreto-Lei 200/67

O Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, estabelece o primeiro marco do enfoque gerencial na Administração Pública brasileira. Foi instituído o princípio da racionalidade administrativa, a descentralização no processo decisório, a sistematização, a coordenação e o controle.

O mencionado Decreto-Lei, em seu artigo 6º dispõe sobre os princípios fundamentais das atividades da Administração Federal, sendo:

I - Planejamento;

II - Coordenação;

III - Descentralização;

IV - Delegação de Competência;

V - Controle.

O Controle é descrito no seu artigo 13, *in verbis*:

*“Art. 13. O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:*

*a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;*

*b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;*

*c) o controle da aplicação do dinheiro público e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.”*

### 2.3.3 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para à responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, obriga a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial na Administração Pública, inclusive com a implantação do sistema de custos e fiscalização do cumprimento das metas de resultados estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentária.

O Artigo 50 da Lei Complementar assim descreve:

*“Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:*

*I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados à órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;*

*II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;*

*III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;*

*IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;*

*V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;*

*VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.*

*§ 1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.*

*§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.*

*§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”*

Segundo Cruz (2007, p. 35) são dois os principais instrumentos de gestão resgatados pela LRF: o planejamento e o controle.

No tocante ao Controle, a LRF, em seu artigo 59 assim define:

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

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

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

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

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

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

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

*§ 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:*

*I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;*

*II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;*

*III - que os montantes das dívidas, consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;*

*IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;*

*V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.*

*§ 2º Compete ainda aos Tribunais de Contas verificarem os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20.*

*§ 3º O Tribunal de Contas da União acompanhará o cumprimento do disposto nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 39.”*

## 2.4 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL

Para Botelho (2006, p.27):

*“No âmbito da Administração Pública, Controle Interno é o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.”*

O Controle Interno na Administração Pública Municipal compreende os procedimentos, métodos e rotinas adotadas com o propósito de salvaguardar seus recursos, verificar a exatidão e veracidade de suas informações, promover a eficiência nas operações, estimular a observância das políticas prescritas e alcançar o cumprimento das metas e objetivos dos programas.

Portanto, o Controle Interno na Administração Pública Municipal é orientado para realizar a autoavaliação das atividades exercidas pelos diversos órgãos, objetivando manter o cumprimento da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização.

Através do Controle Interno, a Administração Pública pode anular, revogar ou alterar os seus próprios atos.

### 2.4.1 Objetivos e Competências

Dentre os Objetivos do Controle Interno, está a função de assegurar que os atos e fatos da Administração Pública Municipal, estejam em consonância com os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Os objetivos e competências do Controle Interno, segundo Botelho (2006, p.31), assim se resumem:

- I. Salvar o cumprimento dos princípios constitucionais nos atos e fatos da administração municipal;
- II. Defender os interesses econômicos, patrimoniais e sociais da municipalidade;
- III. Prevenir e detectar fraudes e erros ou situações de desperdícios, práticas administrativas abusivas, antieconômicas ou corruptas e outros atos de caráter ilícito;
- IV. Precisar e dar confiabilidade aos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- V. Assegurar o acesso aos bens e informações e que a utilização desses ocorra com a autorização de seu responsável;
- VI. Estimular a eficiência operacional, sugerindo forma eficaz e instituindo procedimentos através de instruções;
- VII. Dar qualidade às políticas existentes, conjugar os objetivos da organização;
- VIII. Garantir que as transações sejam realizadas com observância do princípio da legalidade;
- IX. Realizar com frequência o confronto entre os dados constantes dos instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA) com os dados contábeis, possibilitando uma análise em percentuais de realização e as medidas adotadas;
- X. Verificar o fluxo das transações e se elas ocorreram de fato, de acordo com os registros, analisando o controle dos processos e a avaliação dos efeitos dessas realizações;
- XI. Promover operações ordenadas, econômicas, eficientes e efetivas e a qualidade dos produtos e serviços em consonância com os objetivos da organização;
- XII. Assegurar o cumprimento de leis, regulamentos e diretrizes da organização;
- XIII. Salvar a revisão da legislação municipal, conforme o ordenamento jurídico atualizado;
- XIV. Assegurar que todas as transações sejam válidas, registradas, autorizadas, valorizadas corretamente, classificadas corretamente, lançadas e totalizadas corretamente;
- XV. Adotar quaisquer outros procedimentos para o bom desempenho das funções da instituição.

#### **2.4.2 O Sistema de Controle Interno na Administração Pública Municipal**

O Sistema de Controle Interno deve promover a eficiência nas operações, estimular a observação das políticas estabelecidas e visar o alcance dos objetivos e metas programados.

Segundo Botelho (2006, p.36) o Controle Interno pode manifestar-se de diversas formas: preventiva, sucessiva, corretiva, política e financeira.

*“Controle político abrange os aspectos de mérito e de legalidade. É de natureza política, pois aprecia as decisões administrativas, inclusive sob o aspecto da discricionariedade, relativo à oportunidade e à conveniência do ato frente ao interesse público.”* Botelho (2006, p.36)

O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul define Sistema de Controle Interno como um conjunto complexo e organizado de regras e normas, de unidades, princípios, métodos, procedimento e equipamento, coordenados entre si.

Segundo Cruz e Glock (2007), a estruturação do sistema de controle interno deve procurar tornar, de fato, efetivas as atividades de controle interno, de forma sistêmica, com procedimentos claros e definidos.

No âmbito da Administração Municipal o Controle Interno deve ser o mais abrangente possível, devendo atingir todos os setores. O Sistema de Controle Interno tem sempre caráter preventivo e se constitui de procedimentos técnicos que asseguram a legalidade dos atos e fatos da Administração Pública Municipal.

Os procedimentos técnicos de controle deverão ser desenvolvidos a partir da estrutura organizacional do órgão, envolvendo toda a Administração Direta e Indireta, inclusive o Poder Legislativo.

Segundo Botelho (2006, p.47) é fundamental observar a inclusão do Sistema de Controle Interno na estrutura do órgão. Se ficar constatada a sua ausência, será necessária a inclusão por meio de lei, específica ou provocar uma reestruturação administrativa.

O Sistema de Controle Interno da Administração Pública Municipal, considerando toda a legislação pertinente a cada matéria, assim se constituirá:

- a) **Análise Contábil:** visa, sobretudo, a examinar a correção técnica da escrituração, a legalidade dos atos e fatos que deram origem aos lançamentos, a formalização dos documentos comprobatórios e a segurança do sistema contábil, além do criterioso cumprimento da legislação composta da Lei de Diretrizes Orçamentária, Lei Orçamentária Anual e das Leis Federais 4.320/64 e LC 101/2000 (LRF).
- b) **Análise Financeira:** objetiva verificar a regularidade e correção dos recebimentos e pagamentos efetuados, conferir a exatidão dos saldos das contas bancárias e do caixa.
- c) **Análise da Receita:** tem como objetivo a verificação dos lançamentos, cobrança e arrecadação das receitas municipais constituída de taxas, contribuições, impostos, entre outras, e a compatibilização e observação da legislação pertinente.
- d) **Análise da Despesa:** objetiva a observação do cumprimento da legalidade nos gastos públicos municipais e aos princípios de legitimidade, economicidade, moralidade e eficiência.
- e) **Análise dos Recursos Humanos:** constitui a verificação, a efetividade dos controles existentes acerca dos servidores públicos, o cumprimento da legislação pertinente aos planos de cargos e carreiras, as leis salariais, e a despesa de pessoal em atendimento a LRF.

f) Análise dos Bens Permanentes: visa verificar a exatidão dos lançamentos e controles existentes com relação à incorporação, tombamento, guarda, baixa e responsabilidade pelo uso de bens da administração pública municipal, bem como a exatidão do montante dos bens permanentes e da variação patrimonial, apurados no balanço.

g) Análise dos Bens em Almoxarifado: tem por objetivo a verificação das condições e da exatidão dos controles de recebimento, armazenamento, distribuição, controle e segurança dos estoques.

h) Análise nas Licitações, Contratos, Convênios, Acordos e Ajustes: a análise nesses instrumentos tem como objetivo verificar se os mesmos foram processados em conformidade com a legislação pertinente em todas as suas fases, identificando em tempo hábil a existência de imperfeições e as necessárias correções, quando houver. No caso de Convênios, a análise deverá incluir o cumprimento do programa de trabalho e as prestações de contas.

i) Análise de Obras e Serviços de Engenharia: tem por finalidade verificar se as obras e os serviços de engenharia estão sendo executadas dentro da legalidade e normalidade, tanto no aspecto documental/formal, quanto no aspecto físico (execução da obra).

j) Análise das Operações de Crédito: visa verificar o cumprimento dos limites e condições das operações do município, bem como das entidades e órgãos por ele controlados, observados os dispositivos legais.

k) Análise das Subvenções, Auxílios, Contribuições Concedidas: constitui na verificação e acompanhamento dos programas, instituídos legalmente, para o desenvolvimento das entidades convenientes ao município. Devendo ser observados os cumprimentos dos ajustes a fim de evitar os desvios de finalidades no uso dos recursos públicos.

### **3 METODOLOGIA**

A metodologia abrange os procedimentos metodológicos, análise de dados e caminhos percorridos para encontrar respostas ao problema da pesquisa e atingir seus objetivos.

Segundo Collis e Hussey (2005, apud Vieira, 2009, p. 19) metodologia “refere-se à maneira global de tratar o processo de pesquisa, da base teórica até a coleta e análise de dados”.

Gil (2002, p. 42) define pesquisa como “processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

#### **3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA**

De acordo com Kerlinger (1980, apud Beuren, 2012, p.76) explicita que a “palavra delineamento focaliza a maneira pela qual um problema de pesquisa é concebido e colocado em uma estrutura que se torna um guia para a experimentação, coleta de dados e análise”.

O delineamento dá ênfase nos procedimentos técnicos de coleta e análise de dados, considera o ambiente que é coletado os dados e as formas de controle das variáveis envolvidas. Visando atingir os objetivos traçados, as tipologias foram classificadas como: pesquisa quanto aos objetivos; pesquisa quanto aos procedimentos; e a pesquisa quanto à abordagem do problema.

##### **3.1.1 A pesquisa quanto aos objetivos**

A pesquisa pode ser classificada como pesquisa exploratória, pesquisa descritiva e pesquisa explicativa.

Para Gil (2002),

As pesquisas exploratórias têm como objetivo proporcionar ou a construir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado. Gil (2002, p.41)

Beuren (2012, p. 80) explica que a pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Andrade (2002, apud Beuren, 2012, p. 80), ressalta algumas finalidades primordiais, como: proporcionar maiores informações sobre o assunto que vai se investigar; facilitar a delimitação do tema de pesquisa; orientar a ficção dos objetivos e a formulação das hipóteses; ou descobrir o novo tipo de enfoque sobre o assunto.

De acordo com Gil (2008), as pesquisas descritivas possuem como objetivo a descrição das características de uma população, fenômeno ou de uma experiência. Andrade (2002, apud Beuren, 2012, p. 81) destaca que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere nele.

A pesquisa explicativa na visão de Andrade (2002, apud Beuren, 2012, p. 82),

“a pesquisa explicativa é o tipo de pesquisa mais complexa, pois, além de registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos estudados, procura identificar seus fatores determinantes. A pesquisa explicativa tem por objetivo aprofundar o conhecimento da realidade, procurando a razão, o porquê das coisas e por esse motivo está mais sujeitos a erro”.

Para Lakatos & Marconi (2001), este tipo de pesquisa visa estabelecer relações de causa-efeito por meio da manipulação direta das variáveis relativas ao objeto de estudo, buscando identificar as causas do fenômeno. Normalmente, é mais realizada em laboratório do que em campo. Beuren (2002, p.82), “a pesquisa explicativa integra estudos mais aprofundados pela necessidade de explicar os determinantes na ocorrência dos fenômenos.”

Com base nos objetivos delineados a pesquisa quanto os objetivos enquadra-se como descritiva, o qual será analisado as características do controle interno nos Municípios do Mato Grosso do Sul para uma gestão pública mais eficiente, e serão utilizadas técnicas padronizadas de coleta de dados.

### **3.1.2 A pesquisa quanto aos procedimentos**

Gil (1999, apud Beuren, p. 83) ressalta que “o elemento mais importante para a identificação de um delineamento é o procedimento adotado”.

Não há concordância entre os autores quanto às tipologias e seus agrupamentos. Os procedimentos adotados por Beuren (2012) são: estudo de caso, a pesquisa de levantamento, a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental, a pesquisa participante e a pesquisa experimental.

Bruyne, Herman e Schoutheete (1977, apud Beuren, 2012, p.84) afirmam que o estudo de caso justifica sua importância por reunir informações numerosas e detalhadas com vista em aprender a totalidade de uma situação.

Yin (2002, apud Beuren, 2012, p. 84)

“permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real – tais como ciclos de vida individuais, processos organizacionais, administrativos, mudanças ocorridas em regiões urbanas, relações internacionais e maturação de alguns setores”.

O método utilizado para o trabalho é do estudo de casos múltiplos, o qual será analisado os Municípios de Dourados, Bela Vista, Maracaju e Nova Andradina.

Triviños (1987, apud Beuren 2012, p.85) afirma que os estudos multicase diferem do estudo comparativo de casos pelo fato de propiciarem ao pesquisador a possibilidade de estudar dois ou mais sujeitos, organizações etc., sem a necessidade de perseguir objetivos de natureza comparativa.

Para Yin (2001, apud Lopes, 2013, p. 84), a lógica dos estudos de caso múltiplos é igual de experimentos múltiplos, em que cada caso deve ser cuidadosamente selecionado de forma a: (a) prever resultados semelhantes (uma replicação literal) ou (b) produzir resultados contrastantes apenas por razões previsíveis (uma replicação teórica).

### **3.1.3 A pesquisa quanto à abordagem do problema**

Destacam-se as pesquisas qualitativas e quantitativas.

Richardson (1999, apud Beuren, 2012, p.91) menciona que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Beuren (2012, p.92) ressalta “A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.”

Richardson (1999, apud Beuren, 2012, p.92) afirma que a abordagem quantitativa:

“caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas como coeficiente de correlação, análise de regressão e etc.”

Beuren (2012, p.93) explica que, “A utilização dessa tipologia de pesquisa torna-se relevante à medida que se utiliza de instrumento estatístico desde a coleta, até a análise e o tratamento dos dados.

O método de pesquisa quanto à abordagem do problema do presente trabalho é a qualitativa, pois procura analisar as características do Controle Interno em um conjunto dos Municípios do Mato Grosso do Sul.

### 3.2 OBJETO DE PESQUISA

Esse estudo faz um enfoque mais abrangente aos instrumentos utilizados para a efetivação do Controle Interno, assim como, apresenta a legislação aplicada aos atos do Gestor Público a fim de contribuir com as características e sua importância.

Para avaliar as características dos sistemas de controle interno em quatro municípios do Mato Grosso do Sul visando uma gestão pública mais eficiente, objeto de pesquisa do presente estudo, foi necessário a fundamentação teórica bibliográfica, para o aprofundamento do tema e conhecimento legal do Sistema de Controle Interno. Os dados foram obtidos através obras literárias, legislações e dissertações com temas pertinentes ao Sistema de Controle Interno.

O Sistema de Controle Interno tem grande influência na Administração Pública, e para conhecer o funcionamento e as características desses Controles nas Prefeituras analisadas, será realizada entrevista e aplicado questionário. Assim, será possível verificar se o sistema foi implantado corretamente e se funciona como um órgão auxiliador na gestão pública.

### 3.2.1 Procedimento de Análise

O estudo direciona o Controle Interno como um importante instrumento de gerenciamento que serve de base para toda a atividade de controle da administração pública baseado no dever-poder o qual a administração possui sobre seus próprios agentes e atos. Porém, mesmo com a CF/88 e a LRF/00 exigindo o Sistema de Controle Interno, não são todos os Municípios que implantaram.

Assim sendo, serão realizadas entrevistas, questionários abertos e análise documental, o que possibilitará obter noção de como os Municípios implantaram o Sistema de Controle Interno, quais as normativas vigentes, a estrutura, e podemos ainda, confrontar a realidade com as legislações brasileiras.

Segue as variáveis que nortearão a análise do Controle Interno dos Municípios estudados.

Variáveis da pesquisa	Descrição
Implantação Estrutural do Controle Interno	Averiguar o processo de implantação do sistema de controle interno.
Legislação	Averiguar o processo de implantação do sistema de controle interno.
Execução das tarefas	Identificar como os municípios pesquisados lidam com seus ordenamentos jurídicos acerca das práticas do sistema de controle interno municipal;
Atribuições do Controle Interno nos municípios	Avaliar se os sistemas de controle interno contribuem para tornar a gestão pública mais eficiente no âmbito dos Municípios analisados.

**Quadro 1 – Variáveis da Pesquisa**

FONTE: Dados das Entrevista/Questionário.

As variáveis acima descritas nortearam a análise do Controle Interno dos Municípios estudados.

O Estado de Mato Grosso do Sul é composto por 78 municípios, devido à acessibilidade de informação fora realizada a entrevista presencial em Maracaju, E encaminhado o questionário para as cidades de Dourados, Deodápolis, Bela Vista, Coronel Sapucaia, Ladário e Nova Andradina, porém, apenas três municípios responderam.

A aplicação da entrevista presencial, com perguntas previstas antecipadamente, realizou-se no dia 05 de abril de 2016, com duração aproximada de 30 minutos, foi gravada com autorização da entrevistada, para não perder nenhuma informação, sendo posteriormente transcrita.

Os questionários sucederam por meio eletrônico, o qual de acordo com o quadro 02:

Município	Data de encaminhamento	Data de devolução
Bela Vista	12 de abril de 2016	23 de abril de 2016
Coronel Sapucaia	12 de abril de 2016	Não foi devolvido
Deodápolis	08 de abril de 2016	Não foi devolvido
Dourados	19 de janeiro de 2016	21 de janeiro de 2016
Ladário	08 de abril de 2016	Não foi devolvido
Nova Andradina	08 de abril de 2016	14 de abril de 2016

**Quadro 2–Dados dos Questionários**

FONTE: Dados das Entrevista/Questionário.

As perguntas elaboradas na entrevista e no questionário são as mesmas, a fim de confrontá-las. Ressalta-se que outras perguntas procederam posteriormente à aplicação desses.

A análise documental se fez através das leis, decretos, instruções normativas que regem o setor de Controle Interno de cada cidade analisada, sendo que alguns encaminharam por meio eletrônico e outros foram retirados dos sites oficiais das Prefeituras.

Para categorizar os municípios pesquisados fez-se necessário o levantamento de alguns dados estatísticos relevantes:

Cidades	População Estimada 2015	PIB per capita a preço corrente 2013	Área da Unid. Territorial	Data de emancipação
Dourados	212.870	R\$ 26.908,71	4.086,237	20 de dezembro de 1935
Bela Vista	24.113	R\$ 14.605,25	4.892,603	20 de julho de 1908
Maracaju	43.078	R\$ 43.101,60	5.299,184	07 de julho de 1928
Nova Andradina	50.893	R\$ 28.628,57	4.776,002	30 de abril de 1959

**Quadro 3 - Características dos Municípios analisados**

FONTE:IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística 2013/2015.

Segue abaixo as informações dos responsáveis que responderam a entrevista e os questionários.

<b>Município</b>	<b>Sigla</b>	<b>Cargo</b>	<b>Tempo de Serviço</b>	<b>Cargo de Concurso</b>
Dourados	E1	Chefe do Controle Interno	16 anos	Técnico Administrativo
Bela Vista	E2	Controlador Geral	10 anos	Analista de Controle Interno
Maracaju	E3	Controladora Geral	30 anos	Técnica em Contabilidade
Nova Andradina	E4	Secretário de Planejamento e Controle	1 ano	Cargo comissionado

**Quadro 4- Entrevistados**

FONTE: Dados das Entrevista/Questionário.

## 4 ANÁLISE DOS DADOS

### 4.1 IMPLANTAÇÃO ESTRUTURAL DO CONTROLE INTERNO

O Controle Interno do município de Maracaju, denominado Controladoria Geral, vinculado ao Gabinete do Prefeito, foi criado em dezembro de 2014, porém foi instituído em junho de 2015, composto por uma Controladora Geral com formação acadêmica em administração, uma advogada, uma ouvidora formada em direito e um técnico acadêmico de Ciências Contábeis, todos efetivos.

Antes da criação da controladoria era realizado o controle apenas no setor de contabilidade, através do auditor do município que ainda realiza essa fiscalização juntamente com o técnico da Controladoria, porém o mesmo aposentará no final do ano.

Mesmo sendo uma sala improvisada, o setor possui sala própria, equipamentos adequados e sistema informatizado vinculado aos demais sistemas do Poder Executivo, a Controladora disse que devido à falta de espaço a sala ficou no andar de baixo, mas futuramente deverá ser instituída no andar de cima, próximo ao gabinete do prefeito, tesouraria e contabilidade, aonde ocorre um maior fluxo de documentos, para facilitar o manuseio dos mesmos.

No município de Nova Andradina o controle interno é executado pela Auditoria Geral do Município, existe um Projeto de Lei nº 21/2015 em tramitação para criação formal da Controladoria Municipal, este será vinculado diretamente ao Prefeito, dotada de autonomia administrativa e funcional, tendo por finalidade o controle interno, a supervisão e execução das atividades correcionais e disciplinares, porém não aprovado ainda.

O setor atualmente vincula-se à Secretaria Municipal de Planejamento e Controle, criado em fevereiro de 2015, composto por um administrador e três professores com licenciatura no ensino fundamental, sendo dois efetivos e dois comissionados. Não possui sala própria, divide o ambiente com outros órgãos, mas conta com equipamentos adequados e o sistema informatizado vinculado aos demais sistemas do Poder Executivo, integrada pelas seguintes unidades governamentais, gerência de inspeção e fiscalização, e gerência de controle interno.

Já em Dourados, o sistema de controle interno foi implantado em maio de 2005, denominado Controladoria Interna do Município de Dourados/MS, vinculado ao Gabinete do Prefeito, mas sem vínculo hierárquico. Onze servidores integram o setor, sendo sete efetivos e

quatro comissionados. A estrutura física possui sala própria e equipamentos adequados, porém não possuem sistema informatizado vinculado aos demais sistemas.

Em Bela Vista, por sua vez, o Controle Interno foi implantado em outubro de 2005, vinculado diretamente ao prefeito, cuja denominação é Unidade de Controle Interno do Município – UCIM. Os Servidores são todos concursados, sendo um com formação em Economia, Bel. Administração Pública, especialista em Gestão Pública e se especializando em Gestão Pública Municipal e outro em Direito. Com relação à estrutura física o setor possui sala própria, porém não possui sistema informatizado próprio vinculado aos demais sistemas do Poder Executivo. O controlador do município aduz:

(E2) “Possui estrutura física e equipamentos inadequados ou precários.”

Meirelles (2003) pressupõe que as ações de controle interno sejam concretizadas por meio da estrutura própria da administração pública, coordenadas ou supervisionadas por um órgão central. Já o Manual da Controladoria Geral (2013), aponta que o CI pode ser coordenado por uma Unidade Central e/ou por Unidades Setoriais de Controle Interno ou apenas por um Assessor de Controle Interno, a depender das dimensões da Administração Municipal.

O SIC não possui um modelo a ser seguido fisicamente, nota-se que os municípios citados atendem o que propõe Meirelles (2003) e o Manual da Controladoria Geral (2013), contudo conforme mencionou o Controlador de Bela Vista, o município funciona com estruturas inadequadas, o que pode atrapalhar a eficácia do setor.

Municípios	Sala própria	Sistema Informatizado integrado aos demais setores	Equipamentos adequados	Disponibiliza cursos
Dourados	Sim	Não	Sim	Às Vezes
Bela Vista	Sim	Não	Não	Não
Maracaju	Sim	Sim	Sim	Sim
Nova Andradina	Não	Sim	Sim	Sim

**Quadro 5: Estrutura Física**

FONTE: Dados das Entrevista/Questionário.

Com relação ao quadro de pessoal, nota-se uma carência de profissionais, principalmente na área de engenharia, arquitetura, saúde, o que dificulta a fiscalização dos mesmos, nem o município de Dourados que possui o maior número de servidores no setor, contam com profissionais acima citados. Nesse sentido, entendem Cruz e Glock (2007), bom seria, por exemplo, que as diferentes secretarias que compõem a estrutura orgânica da administração direta do Município contassem cada qual com uma unidade de controle, com um responsável que possuísse conhecimento técnico da área.

Conforme exposto, apenas o gestor de Bela Vista não se preocupa com o aprimoramento dos profissionais do quadro, os demais ainda que esporadicamente, disponibilizam cursos para os servidores. Confirmando assim a assertiva de Cruz e Glock (2007) de que as atividades de controle interno requerem conhecimento técnico adequado.

O Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão, orientações para o gestor municipal, emitido pela Controladoria Geral da União, aduz:

“Todavia, não basta a instituição do Sistema de Controle Interno pela Lei. É necessário que o Prefeito proporcione condições para o adequado funcionamento do Sistema, adotando, especialmente, as seguintes medidas:

- designar profissional competente e com perfil adequado para o cargo máximo do Sistema de Controle Interno Municipal, que pode ser a chefia de uma Unidade ou apenas um cargo de Assessor do Prefeito em municípios menores;
- realizar concurso público para provimento dos cargos dos servidores que atuarão no Controle Interno;
- promover capacitação permanente desses servidores;
- adotar as melhores práticas de gestão, ajudando a prevenir desperdícios, abusos, fraudes e desfalques;
- atentar para as irregularidades apontadas pelas Unidades ou servidores do Controle e tomar providências para saná-las, lembrando sempre que pode incorrer em responsabilidade solidária, em caso de omissão.

Diante do apresentado, o sistema de controle interno de Nova Andradina e Dourados descumprem o referido manual, pois possuem servidores comissionados no controle interno. O aconselhável é que os gestores realizem concurso público para tais cargos. Já Bela Vista não promove capacitação dos servidores, também descumprindo o Manual.

## 4.2 LEGISLAÇÃO

Em Maracaju a Lei Complementar nº 103/2014, de 04 de dezembro de 2014, institui o Sistema Integrado de Controle Interno do Poder Executivo, cria a Controladoria Interna do Município, a Lei nº 1.430/2005, de 15 de setembro de 2005, dispõe sobre a reestruturação organizacional da Prefeitura, a Lei Complementar nº 030/2006, de 01 de junho de 2006, que trata do plano de cargos e remuneração dos servidores, a Lei Complementar nº 096/2014, de 09 de

janeiro de 2014, fala a respeito da criação da ouvidoria municipal as saúde, e dá outras providências.

A referida lei estabelece as atividades que serão desenvolvidas pelo setor, a estrutura básica, competências e garantias, obedecendo às legalidades exigidas.

A ouvidoria é um componente da Controladoria Municipal, assim sendo, é criada a Instrução Normativa nº 001/2016, de 12 de janeiro de 2016, que dispõe sobre a aprovação do Manual de Procedimentos da Ouvidoria Geral do Município, estabelecendo as suas atribuições.

A Instrução Normativa do Controle Interno nº 002/2016, dispõe a respeito das rotinas de trabalho a serem observadas pelas diversas unidades da estrutura do Município, objetivando a implementação de procedimentos de controle. Ela abrange todas as unidades da estrutura organizacional, das administrações diretas e indiretas.

Também dispõe do Decreto 009/2016, de 12 de janeiro de 2016, que aprova o Regimento Interno da Controladoria Geral do Município, constitui o instrumento formal e normativo que ampara e legitima as competências, as atribuições e a integração das ações estratégicas e os recursos técnicos, administrativos, humanos, orçamentários e financeiros da CGM – Controladoria Geral do Município.

No município de Nova Andradina a Auditoria Geral do Município foi criada com o Decreto nº 1.588 de 13 de janeiro de 2015, alterando a redação decretos que dispõem sobre a competência e a estrutura básica da Governadoria Municipal de Planejamento e Controle.

A Auditoria deve inspecionar periodicamente os trabalhos das unidades orçamentárias da Administração Municipal, de forma preventiva e corretiva, para estabelecer essas rotinas de inspeção é regido pelo Decreto nº 1.674, de agosto de 2015.

O Decreto nº 1.736, de 07 de dezembro de 2015, aprova o roteiro de Relatório Anual de Atividades, que deve ser apresentado pelas Unidades Orçamentárias a Secretaria de Planejamento e Controle/Auditoria Geral até o mês de janeiro de cada ano.

O Controle Interno do Município de Dourados foi regulamentado através do Decreto nº 3499, de 06 de maio de 2005, determinado pelos artigos 52 e 55 da Lei Orgânica do Município, instituído pela Lei n.º 2726, de 28 de dezembro de 2004, que cria a Controladoria Interna do Município e dá outras providências.

A criação do CI de Bela Vista, se deu através da Lei 1.504/2013, não dispõe de Regimento Interno, mas já está elaborado aguardando aprovação e homologação. A referida Lei aduz:

Art. 4º - Ficam designados no quadro geral de funcionários do Município os seguintes cargos efetivos para comporem a Controladoria Geral do Município:

I – 03(três) Analistas de Controle Interno;

II – 01 (um) Contador;

III – 03 (três) funcionários do quadro efetivo na área administrativa.

Assim percebe-se que a lei não está sendo cumprida na íntegra, pois o setor é composto por apenas dois funcionários efetivos, e a referida Lei aduz que o setor deve conter sete funcionários efetivos.

<b>Município</b>	<b>Legislação do Controle Interno Municipal.</b>
Bela Vista	Lei de criação n.º 1.504 de 24 de outubro de 2013, não tem regime interno aprovado.
Dourados	Instituído pela Lei n.º 2726, de 28 de dezembro de 2004; Regulamentado pelo Decreto n.º 3499 de 06 de maio de 2005.
Maracaju	Criação através da Complementar n.º 103/2014, de 04 de dezembro de 2014; Instrução Normativa sobre a ouvidoria n.º 001/2016, de 12 de fevereiro de 2016; A Instrução Normativa do Controle Interno n.º 002/2016 15 de fevereiro de 2016
Nova Andradina	Criado com o Decreto n.º 1.588 de 13 de janeiro de 2015; Regimento Interno através do Decreto 009/2016, de 12 de janeiro de 2016; Rotina de inspeções é regida pelo Decreto n.º 1.674, de agosto de 2015.

**Quadro 6: Legislações**

FONTE: Dados das Entrevista/Questionário.

Diante do exposto, verifica-se que as implantações do sistema de controle interno atendem aos pressupostos legais, em conformidade com normas constitucionais, como a Lei 4.320/64 (Orçamento Público), Lei 101/00 (Responsabilidade Fiscal), o Decreto-Lei 200/67 (Administração Pública), Leis e diretrizes orçamentárias, mas nem todos as cumprem na íntegra.

Os ordenamentos jurídicos existentes em cada prefeitura funcionam como um instrumento de apoio, tanto para o gestor público quanto para os servidores, estabelecem as competências e

atribuições do sistema de controle interno orientando para que a gestão seja mais eficiente. Cruz e Glock (2007) afirmam:

[...] é desejável que a legislação que trata da organização administrativa da Prefeitura estabeleça que as diversas atividades serão desenvolvidas sob a forma sistêmica, integrados por todos os órgãos e entidades da administração municipal quando no exercício das mesmas atividades em sua área de abrangência, definindo quais são os sistemas e seus respectivos órgãos centrais (CRUZ; GLOCK, 2007, p.45).

Nessa perspectiva, as legislações foram criadas dentro das legalidades, buscando atender todos os princípios constitucionais visando favorecer a fiscalização para a utilização adequada dos recursos, prevenção de erros, controle dos gastos da Administração Pública, e o que for necessário para o desempenho satisfatório das atividades.

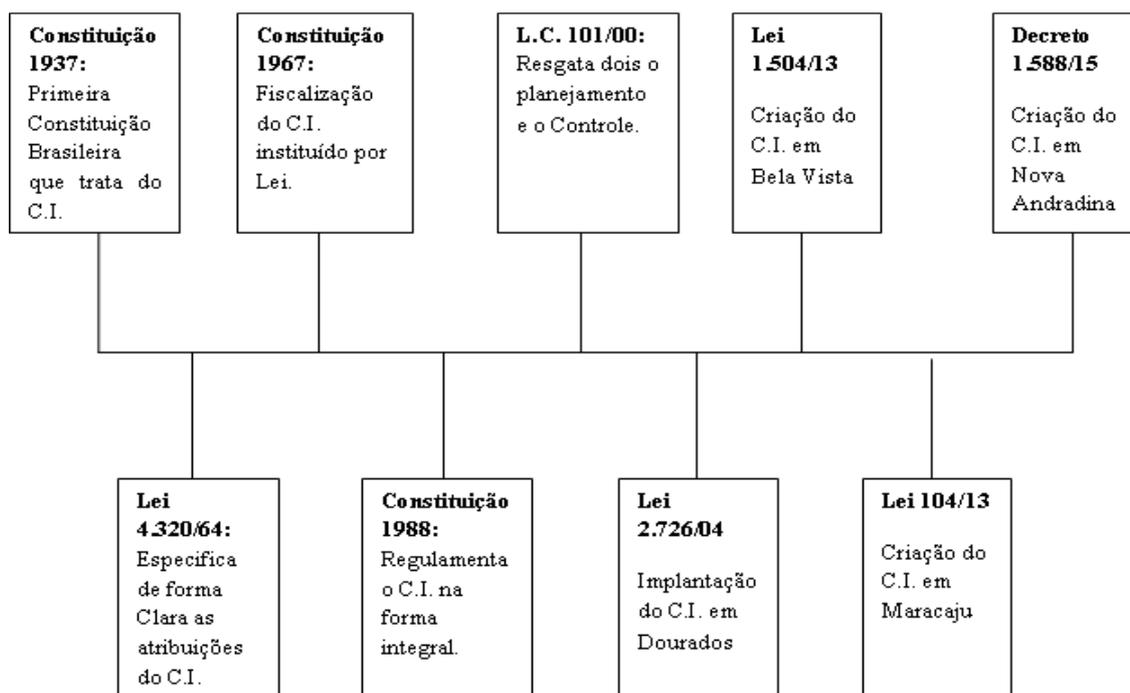


Figura 1 – Linha do Tempo das Constituições e Leis  
Fonte: Elaborada pela autora

#### 4.3 EXECUÇÃO DAS TAREFAS

O controle interno tem que funcionar como uma ferramenta de apoio à gestão, para assegurar a integridade da administração. De acordo com o Manual emitido pela CGU, o Controle

Interno, no âmbito de uma Prefeitura, visa garantir a integridade do patrimônio público e verificar a conformidade entre os atos praticados pelos agentes públicos e os princípios legais estabelecidos, auxiliando o gestor na correta aplicação dos recursos.

Na perspectiva de Cruz (2007), o controle deve ser empregado nas áreas financeiras, orçamentárias, operacionais, administrativas, assim sendo, os entrevistados explicaram como o Controle Municipal procede em relação à execução orçamentária, financeira e patrimonial.

<b>Município</b>	<b>Com relação à execução orçamentária, financeira e patrimonial</b>
Dourados	É feito o acompanhamento mensal da evolução a despesa comparando com a receita arrecadada.
Bela Vista	Vide Lei municipal: Orientar, acompanhar, fiscalizar e avaliar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da administração direta indireta e fundacional, visando ao controle, economicidade e racionalidade na utilização de recursos e bens públicos; Verificar a regularidade da programação orçamentária e financeira, avaliando o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e do orçamento do Município; Executar auditoria contábil, administrativa e operacional, junto aos órgãos da Administração Pública Municipal
Maracaju	O controle é trimestral, analisa a execução orçamentária e os limites estipulados, e se for o caso, conforme a necessidade recomendam-se os ajustes necessários.
Nova Andradina	Examina a documentação, audita e quando o caso solicita correções e ajustes

**Quadro 7: Execução das Tarefas**

FONTE: Dados das Entrevista/Questionário.

Após análise da estrutura física do município de Bela Vista torna-se inviável a realização de todas as tarefas citadas pelo Controlador, pois o setor possui um quadro reduzido de servidores e estrutura física inadequada. O município de Maracaju por estar em processo de implantação apenas auxilia o gestor, não realiza uma fiscalização propriamente dita.

Botelho (2007) afirma que uma das principais atividades do controle interno é avaliar a execução das metas previstas no PPA e LDO, o cumprimento dos programas de governo e aplicação dos recursos em conformidade com o orçamento. Dourados diz não estar focado na avaliação de metas e programas do PPA e da LDO, descumprindo uma atividade essencial para o eficaz desenvolvimento do controle interno.

<b>Município</b>	<b>As áreas que a atuação do Controle Interno é mais incisiva</b>	<b>Atuação do Tribunal de contas</b>
Dourados	Fazenda, obras, educação e saúde.	Não interfere.
Bela Vista	Planejamento e Gestão; Fazenda; Governo; Obras; Educação; Saúde; Cultura e Patrimônio; Meio Ambiente; Turismo Indústria e Comércio; Assistência Social e Cidadania; Esporte, Lazer e Parques.	Não interfere.
Maracaju	Execução orçamentária financeira, sistema de pessoal, os bens patrimoniais, almoxarifado, veículo, combustível, licitações, obras públicas, operações de crédito, limites de endividamento, despesa pública, dívida ativa.	Não, mas agendado uma visita.
Nova Andradina	Planejamento e Gestão, fazenda, governo, obras, educação, saúde, cultura e patrimônio, meio ambiente, assistência social e cidadania, esporte, lazer e parque.	Emite orientações quanto aos procedimentos de auditoria e fixa os prazos e procedimentos para encaminhamento da documentação exigida.

**Quadro 8: Áreas incisivas de atuação do Controle Interno e do Tribunal de Contas**

FONTE: Dados das Entrevista/Questionário.

Os controladores de Bela Vista e Maracaju, e o Secretário de Nova Andradina afirmaram que o controle está focado na Avaliação de metas e programas do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias, no acompanhamento a execução dos programas de governo e no acompanhamento dos controles contábil, financeiro, patrimonial e orçamentário. Já o Chefe de Dourados que o controle está focado no acompanhamento da execução dos programas de governo e dos controles contábil, financeiro, patrimonial e orçamentário. Nesse sentido a controladora de Maracaju relatou:

“Já fizemos algumas instruções normativas, essa semana terminamos PPA, LDO, LOA e execução orçamentária, agora vamos para licitação, fazer tudo, de como se faz uma compra, as normas, passo a passo. Agora no final do ano nós fizemos um relatório sobre folha de pagamento, almoxarifado, patrimônio, controle de frotas, fizemos uma auditoria e da prestação de contas, independentes de ter ou não instruções normativas prontas, agora parou e vamos trabalhar na regulamentação de cada setor para depois voltar e fazer novas auditorias.” (E3)

Segundo a CGU, as finalidades básicas no âmbito da gestão municipal é a avaliação do cumprimento das metas estabelecidas, avaliação da execução das ações de governo, avaliação da

execução do orçamento, controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres do município, dentre outro.

De acordo com a Constituição Federal, artigo 74, a função do controle é avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Nota-se uma falha na interferência do Tribunal de Contas com o Controle Interno, pois apenas o município de Nova Andradina alegou essa ligação. Segundo Botelho (2008, apud Soares, 2012, p. 63), o sistema de controle interno torna-se um elo entre a fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas e a Administração Municipal, tendo, *a priori*, os mesmos objetivos de, em nome da sociedade, atestar que os recursos públicos foram legal e moralmente aplicados.

#### 4.4 ATRIBUIÇÕES DO CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS

O planejamento é essencial para a boa execução das atividades. Para Cruz e Glock (2007), o controle da atuação administrativa está relacionado com o planejamento e visa a garantir que, através da aplicação dos recursos disponíveis, resultados sejam obtidos na forma de produto ou de serviços. No que se refere ao planejamento municipal relatam:

(E1) “Não tem um planejamento com datas específicas, sendo feito os relatórios mensalmente, e alguns de forma aleatória por amostragem.”

(E2) “Elaboração de um cronograma de atividades semestrais.”

(E3) “Sim, está para ser publicado o plano geral com o planejamento para o ano que vem, com cronograma de atividade, será publicado no máximo no meio do mês que vem.”

(E4) “Temos um Plano de Inspeções Periódicas (em anexo), e em relação às obrigações segue-se o calendário do TCE (Estadual) e CGU (Federal).”

Conforme observado por Andrade e Kohama (2002 e 2006, apud Soares, 2012, p. 66), o planejamento constitui uma obrigação para o setor público, pois deve nortear a atuação administrativa em todos os Poderes e órgãos, quer na esfera federal, quer na esfera estadual, quer no âmbito municipal.

Beuren e Zonatto (2014, apud Carvalho, 2015, p.22), afirmam que cabe ao controle interno a análise do custo-benefício e da performance de cada setor dentro da sua legalidade, oferecendo assim opções de melhorias no desempenho dos setores e da Administração Pública como um todo.

As atribuições do Controle Interno são amplas, segundo a C.F/88 e a L.C/00, porém conforme a estrutura do controle interno dos municípios analisados fica difícil a realização de todas.

<b>Município</b>	<b>Principais atribuições do sistema de controle interno</b>
Dourados	Análise e Acompanhamento: Processos Licitatórios; Balancetes e Balanço Geral; Receita e Despesas; Índices Constitucionais; e 3º Fase dos Processos – execução financeira.
Bela Vista	Assessorar a elaboração do Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a proposta orçamentária do Município; Orientar, acompanhar, fiscalizar e avaliar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da administração direta indireta e fundacional, visando ao controle, economicidade e racionalidade na utilização de recursos e bens públicos
Maracaju	O acompanhamento do controle interno específico, execução orçamentária; Sistema de pessoal, controlar, fiscalizar, atualmente a gente não chama de fiscalização, estamos meio que assessorando; auxilia também nos limites legais da folha, patrimônios, almoxarifado, combustível, licitação, as obras.
Nova Andradina	Análises de Despesas; Inspeções Periódicas nas Unidades Orçamentárias; Verificação e Controle do Cumprimento das Obrigações junto aos órgãos externos de controle. As análises e verificações na própria unidade, mediante exame da documentação, e as inspeções periódicas junto às unidades inspecionadas.

**Quadro 9: Principais atribuições do Sistema de Controle Interno**

FONTE: Dados das Entrevista/Questionário.

O Manual da Controladoria Geral aduz:

“O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela Administração Governamental para salvaguardar os seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis e o cumprimento da lei.”

Conforme entrevista e questionário, Dourados, Maracaju e Nova Andradina afirmaram que alta administração considera importante a atividade do Controle Interno, que os demais órgãos da administração municipal contribuem para a efetividade das ações de controle e as práticas do sistema de controle interno seguem os princípios da segregação de funções, da independência técnica funcional, da relação custo-benefício e da aderência às normas. Como relata no questionário o Secretário de Nova Andradina.

(E4)“Sim, considera, e examina os relatórios emitidos pelo órgão para assegurar-se do cumprimento dos princípios de finalidade, transparência, eficiência e eficácia da despesa pública. Os demais setores contribuem observando as instruções emanadas do Controle Interno e do TCE, e prestando as informações solicitadas. E a Auditoria Geral do Município é altamente eficiente, e apesar do pequeno número de servidores, dá conta de um grande volume de serviços, na forma de análises, orientações, relatórios especializados e inspeções in loco.”

Porém, em Bela Vista o cenário é outro, o qual segue:

(E2)“Ainda estamos tentando quebrar uma cultura antiga na Prefeitura de Bela Vista e aplicar as práticas gerenciais. O Controle Interno ainda não está sendo reconhecido com o seu devido valor. Os demais órgãos não contribuem para a efetividade das ações de controle, pois não está integrado ainda. E quanto aos princípios da segregação de funções, da independência técnica funcional, da relação custo-benefício e da aderência às normas também não funciona como está preconizado na Lei. Os membros da Controladoria assumem todas as funções não possibilitando uma especialização em determinado tema.

Na visão dos entrevistados o Controle Interno contribui para o controle dos gastos público através de relatórios sobre os gastos e o valor arrecadado, estimativa de arrecadação no intuito de equilibrar as contas; diagnosticando falhas, vícios ou desvios da finalidade pública, garantindo o cumprimento estrito da Lei e os princípios constitucionais administrativos; e analisando com rigor as despesas realizadas quanto à sua exação, correção e eficácia.

O município de Maracaju por enquanto não contribui para esse controle, pois estão voltados para análise das metas fixadas, como saúde, educação e folha de pagamento, porém futuramente com um quadro maior de servidores será analisada a eficiência e eficácia de diversas áreas da administração municipal.

Segundo o Manual de orientação do CGU (2013), os princípios orientadores dos sistemas de controle interno são:

Relação custo/benefício da ação de controle; qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários; definição de responsabilidades; segregação de funções; instruções devidamente formalizadas: para atingir um grau de segurança adequado; controles sobre as transações; e aderência a diretrizes e normas legais.

Questionados se os servidores são informados sobre os riscos que a administração pública está sujeita por atos cometidos por erro ou fraude argumentam, que através de audiências

públicas, reuniões setoriais, acompanhamento das recomendações e instruções do TCE e CGU, atendimento em tempo e à hora suas solicitações.

Ainda com base no Manual (2013): “A existência de um controle interno que atue como ferramenta de apoio à gestão é imprescindível para assegurar a integridade de uma instituição e prevenir a ocorrência de fatos ilícitos. ”

O Sistema de Controle Interno eficiente deve propiciar instrumentos para a tomada de decisões, veremos o modo como procede nos municípios analisados.

<b>Município</b>	<b>Propicia instrumentos para a tomada de decisões?</b>
Dourados	Sim, o sistema de controle interno tem função de orientar, e recomendar as medidas a serem adotadas
Bela Vista	Sim. Orienta para a tomada de decisão com propostas e soluções mais vantajosas para a gestão pública municipal, demonstrando as metas previstas (LDO, PPA, LOA) e programas, com as alcançadas, apontando alternativas de gestão.
Maracaju	Sim, um exemplo é a folha de pagamento que estava no limite foi mandado um relatório com recomendações para o Prefeito e o mesmo acatou.
Nova Andradina	Sim, em relação à exaçaõ, correção das despesas e devido à estratégia e políticas de redução sistemática do risco de fraudes, enganos, falhas e outros eventos negativos que possam afetar os trabalhos e ações da administração pública municipal, e a correção absoluta das despesas realizadas.

**Quadro 10: Tomada de decisões**

FONTE: Dados das Entrevista/Questionário.

Os dados alcançados possibilitam compreender que os sistemas de controle interno, no âmbito dos Municípios pesquisados, desempenham em partes os aspectos formais que lhe são incumbidos. Deveriam representar um instrumento de apoio aos gestores municipais em buscar de melhorias na qualidade dos serviços prestados à população, mas não é o que vimos na Prefeitura de Bela Vista, o Controle Interno do município não tem o apoio necessário para desempenhar um serviço de qualidade. Os demais municípios pesquisados, também precisam de algumas melhorias que contribuíssem para uma gestão mais eficiente e eficaz.

De acordo com o Manual da CGU (2013), “Ao implementar o controle interno no município e proporcionar condições para que atue adequadamente, o administrador público estará menos vulnerável aos riscos relativos à gestão municipal. ”

Algumas características necessárias ao Sistema de Controle Interno municipal para tornar a gestão pública mais eficiente, segundo entrevistados:

- Segregação de funções; independência, autonomia; qualificação técnica; organização e planejamento;

- Regulamentação legal; condições de estrutura física adequada; contratação de profissionais; dispor de regimento interno próprio; sistema Informatizado;
- Ferramentas tecnológicas; capacitação constante e permanentemente seus recursos humanos; focar seus trabalhos no Plano Plurianual, LDO e Orçamentos, acompanhar, verificar e velar pelo cumprimento das metas físicas e orçamentárias estabelecidas.

Assim sendo, percebe-se que não basta apenas implantar o Sistema de Controle Interno, os gestores devem dar o apoio necessário para boa execução do mesmo, pois a eficácia deste está diretamente relacionada com a competência, formação profissional, integridade do pessoal, as responsabilidades dos servidores, segregação de funções, devem possuir instrumentos eficazes e específicos, estabelecerem o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, visando sempre assegurar observância às diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de uma Administração cada vez mais complexa e competitiva na busca da excelência, uma das principais características é o caráter legal das normas e regulamentos. A implantação do Controle Interno tem sua obrigatoriedade na Constituição Federal/88 e destacado na Lei Complementar nº. 101/2000. É necessário que cada município possua pelo menos, a figura de um Assessor de Controle Interno, que atue como órgão central e seja responsável pelo processo preventivo e regulador em todas as áreas da administração pública municipal.

Adotar os procedimentos de Controle Interno significa corrigir e prevenir desvios, possibilitando não só uma gestão fiscal responsável, mas também uma ferramenta de salvaguarda dos ativos e eficiência nas operações, além de verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis e o cumprimento da lei.

Contudo, constatou-se que o Controle Interno ainda não é adequadamente implantado nos municípios analisados, pois os gestores não disponibilizam todas as ferramentas necessárias para boa execução dos mesmos.

Dos municípios estudados o primeiro a implantar o Controle interno foi a prefeitura de Dourados, mesmo assim, não serve de um modelo a ser seguido, pois não usufrui de sistema integrado, sendo realizado tudo manualmente, e mesmo com um quadro de pessoal superior aos demais, nota-se a falta de profissionais da área de engenharia ou da saúde.

Em Bela vista encontramos uma resistência por parte do gestor no reconhecimento do Controle Interno como uma importante ferramenta de salvaguarda, sendo perceptível que a implantação se deu apenas para cumprimento da Lei, porém não é executado todas as atribuições para tornar-se um Sistema eficiente, a estrutura física é precária, não são disponibilizados cursos para os integrantes do setor e o quantitativo de servidores não atende nem a própria instrução normativa.

Já em Maracaju, o controle está em fase inicial, estão trabalhando nas normatizações que regerá todos os atos da administração, mas percebe-se uma estrutura organizada e apoio do gestor e demais servidores.

Na prefeitura de Nova Andradina não existe um setor próprio de Controle Interno, esse controle é realizado pelo setor de Auditoria Interna, vinculada a Secretária de Planejamento e

Controle, não possuindo independência funcional e sala própria, porém existe um projeto Lei para aprovação de implantação da Controladoria.

Nesta perspectiva, para um controle interno mais eficaz e eficiente faz-se necessário um sistema específico integrado aos demais sistemas do município com tecnologia adequada; implantação efetiva e regulamentação imediata de todas as atividades relacionadas ao Controle Interno Municipal, criação formal da Controladoria Municipal, com autonomia funcional plena e realização de concursos públicos para efetivação de profissionais de diversas áreas, como por exemplo: engenheiro, arquiteto, profissionais da saúde.

Portanto, os municípios analisados não podem ser utilizados como modelo, pois os Sistemas de Controle Interno não estão atuando de forma eficiente e eficaz, a falha pode ser do próprio Tribunal de Contas do Estado que apenas recomendam que seja implantado, porém não criaram nenhuma instrução normativa para regularização ou até mesmo para impor a obrigatoriedade do Controle Interno nos municípios, como podemos observar nos Tribunais de Contas de Minas Gerais, Paranaíba, Rio Grande do Sul, Recife e outros.

Como sugestão para realização de novas pesquisas recomenda-se a aplicação em outros municípios, para comparar a atuação do controle interno com os resultados do presente estudo; analisar como o Tribunal de Contas Estadual avalia a implantação do Controle Interno; e realizar pesquisa quantitativa com todos os municípios para analisar a implantação.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão Orientações para o Gestor Municipal, 3 ed. Controladoria-Geral da União Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas. Brasília, 2013. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/etica-e-integridade/arquivos/manualintegridade2013.pdf>>

BEUREN, I. M. et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual Prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal**. Curitiba: Juruá Editora, 2006.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual Prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal**. Curitiba: Juruá Editora, 2007.

CARVALHO, Sonia de Souza. **Controle Interno na Administração Pública do Município de Pimenta Bueno – RO**. Cacoal – RO, 2015. Artigo (Trabalho de Conclusão de Curso) – Fundação Universidade Federal de Rondônia. Disponível em: <[http://www.ri.unir.br/jspui/bitstream/123456789/541/1/S%C3%B4nia-TCC-07-07-15%20\(Revisado\).%20\(7\).pdf](http://www.ri.unir.br/jspui/bitstream/123456789/541/1/S%C3%B4nia-TCC-07-07-15%20(Revisado).%20(7).pdf)>. Acesso em: 06/04/2016.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo César. **A organização do sistema de controle interno municipal**. Porto Alegre: CRC-RS, 2007. Disponível em: <[http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro\\_cont\\_int\\_mun.PDF](http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cont_int_mun.PDF)>. Acesso em: 13/08/2015.

CERVO, A. L. BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 3ª Ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1983.

CRUZ, Flávio da e José Oswaldo Glock. **Controle Interno nos Municípios**. 3ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Guia de Orientação sobre Sistema de Controle Interno na Administração Pública Municipal, Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.

JUSTA, Fernando Antonio. **Controle Interno nas Administrações Municipais**. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos metodologia científica**. 4.ed.

São Paulo: Atlas, 2001.

JUNIOR, J. Teixeira Machado; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. 30 ed. Ver. Atual. Rio de Janeiro, Ibm, 2000/2001.

LEITE, Francisco Tarcico. **Metodologia científica: iniciação à pesquisa científica, métodos e técnicas de pesquisa, metodologia da pesquisa e do trabalho científico**. Fortaleza: UNIFOR, 2004

LOPES, Antonio Carlos Vaz. **Adoção de inovação organizacional: o caso do balanced scorecard (BSC) em três empresas brasileiras**. São Paulo, 2013. Tese de Doutorado – Universidade Nove de Julho. Disponível em: <<https://bibliotecatede.uninove.br/bitstream/tede/741/1/Antonio%20Carlos%20Vaz%20Lopes.pdf>>. Acesso em: 29/10/2015.

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira & REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 32ª Ed. Rio de Janeiro, 2008

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 29ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 32ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MEIRELLES, Henrique Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MORSCHBACHER, Vanderlei Jorge. **O sistema de Controle Interno frente ao controle das ações governamentais no município Crissiumal - RS**. Três Passos, 2012. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialista em Gestão Pública) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/71534/000876282.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 18/06/2015.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças públicas – controladoria governamental**. Curitiba: Juruá, 2008.

RIBEIRO, Antonio de Lima. **Teoria da Administração**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003.  
**Portal da Legislação GOVERNO FEDERAL**. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 15/07/2015.

SOARES, Lília Lara. **Características do Sistema de Controle Interno Municipal: um estudo na Prefeitura Municipal de Ouro Preto**. Belo Horizonte - MG, 2012. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Ciências Empresariais, Universidade Fundação Mineira de Educação e Cultura de Belo Horizonte - MG. Disponível em: <<http://www.fumec.br/anexos/cursos/mestrado/dissertacoes/completa/liria-lara-soares.pdf>>. Acesso em: 18/06/2015.

VIEIRA, Roberto de Araujo. **A importância do controle interno numa visão moderna de gestão pública**. Rio de Janeiro, 2009. Dissertação (Mestrado ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <[http://faf-uerj.com/mestrado/index.php?option=com\\_docman&task=doc\\_download&gid=54&Itemid=](http://faf-uerj.com/mestrado/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=54&Itemid=)>. Acesso em: 05/09/2015.

## **APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA**

Questionário para servidores do Controle Interno Municipal

### **APLICAÇÃO DO QUESTIONÁRIO**

1- Identificação (opcional)

Cargo:

E-mail:

2- Quando foi implantado o Sistema de Controle Interno?

3- Qual a denominação usada para o controle interno?

4- O setor é vinculado ao gabinete do Prefeito?

5- Quanto servidores integram o setor?

6- O Controle Interno, quanto a sua estrutura física?

Possui sala própria (exclusiva)

Divide o ambiente com outro órgão/secretaria

Possui equipamentos adequados (mesas, cadeiras, computadores)

Possui estrutura física inadequada ou precária

Possui equipamentos inadequados ou precários

7- Controle Interno possui sistema informatizado próprio e vinculado aos demais sistemas do Poder Executivo?

Sim, integrado aos demais sistemas

Sim, mas não integrado aos demais sistemas

Não possui

8- Qual a formação acadêmica do(s) responsável(eis) pelo Sistema de Controle Interno?

Administrador  Advogado  Contador  Outra Qual?

9- Os integrantes do quadro do Controle Interno são servidores concursados da Prefeitura?

Sim  Não

Se não, quantos ocupam cargos comissionados?

10- Qual o regimento do Controle Interno no Município?

11- São disponibilizados cursos para os servidores que compõem o quadro do Controle Interno Municipal?

Sim  Não

12- Se sim, com qual frequência? E em que contribui para o desempenho de suas funções?

13- Quais as principais atribuições do Sistema de Controle Interno?

14- Como são desenvolvidas?

15- A estrutura do Controle Municipal permite o desenvolvimento eficaz das funções do sistema de controle interno?

Sim  Não

16- Como é feito o planejamento das atividades do Controle Interno Municipal?

17- Em que áreas a atuação o Controle Interno é mais incisiva? (Resposta pode ser múltipla.)

Planejamento e Gestão  Fazenda  Governo

Obras  Educação  Saúde  Cultura e Patrimônio

Agropecuária  Meio Ambiente  Turismo Indústria e Comércio

Assistência Social e Cidadania  Esporte, Lazer e Parques

18 – O trabalho do Controle está focado mais em: (Resposta pode ser múltipla.)

Avaliação de metas e programas do PPA e da LDO.

Acompanhar a execução dos programas de governo.

Acompanhamento dos controles contábil, financeiro, patrimonial e orçamentário.

Outros. No caso, especificar.

19- Como a Controle Municipal procede em relação à execução orçamentária, financeira e patrimonial?

20- O Tribunal de Contas do Estado exerce interferência no funcionamento do sistema de controle interno municipal? Em caso afirmativo, como esta se dá?

21- O Sistema de controle interno propicia instrumentos para a tomada de decisões? Como?

22- Quais os relatórios são emitidos pelo sistema de controle interno e para quem estes são direcionados?

23- De que forma o sistema do controle interno contribui para o controle dos gastos público?

24- Analisando as práticas do Controle Interno, em seu entendimento, como são considerados os aspectos a seguir:

a) A alta administração considera importante a atividade do Controle Interno e fornece condições para a devida atuação desta?

b) Os demais órgãos da administração municipal contribuem para a efetividade das ações de controle?

c) As práticas do sistema de controle interno seguem os princípios da segregação de funções, da independência técnica funcional, da relação custo-benefício e da aderência às normas?

d) O pessoal que integra o quadro do Controle possui qualificação adequada para o exercício de suas atividades?

e) Os servidores são informados sobre os riscos que a administração pública está sujeita por atos cometidos por erro ou fraude?

f) As informações do sistema de controle interno são utilizadas para a tomada de decisão dos gestores municipais?

25- Quais as sugestões você proporia para melhorar as atividades do Controle Interno Municipal?

26- Quais as principais limitações para o efetivo exercício do Controle Interno?

27- Quais as sugestões você proporia para melhorar as atividades da Controladoria Municipal?

28- Quais as características necessárias ao Sistema de Controle Interno municipal para tornar a gestão pública mais eficiente?