



**UNIVERSIDADE DO ESTADO DA BAHIA
DEPARTAMENTO DE EDUCAÇÃO – CAMPUS VII
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

CAMILO SIMÕES AMARAL OLIVEIRA

**A ATUAÇÃO DOS CONTROLADORES INTERNOS EM TRÊS
MUNICÍPIOS DA 13ª INSPETORIA REGIONAL DE CONTROLE
EXTERNO DE SENHOR DO BONFIM**

**Senhor do Bonfim
2010**

CAMILO SIMÕES AMARAL OLIVEIRA

**A ATUAÇÃO DOS CONTROLADORES INTERNOS EM TRÊS
MUNICÍPIOS DA 13ª INSPETORIA REGIONAL DE CONTROLE
EXTERNO DE SENHOR DO BONFIM**

Monografia apresentada a Universidade do Estado da Bahia, Campus VII, Senhor do Bonfim-BA, Colegiado de Ciências Contábeis, como requisito final para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Francisco Marton G. Pinheiro

**Senhor do Bonfim
2010**

CAMILO SIMÕES AMARAL OLIVEIRA

**A ATUAÇÃO DOS CONTROLADORES INTERNOS EM TRÊS
MUNICÍPIOS DA 13ª INSPETORIA REGIONAL DE CONTROLE
EXTERNO DE SENHOR DO BONFIM**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade do Estado da Bahia - Departamento de Educação, Senhor do Bonfim – Bahia.

Aprovada em 25 de março de 2010.

Banca examinadora

Professor Francisco Marton G. Pinheiro (**Orientador**)

Professor Franklin Rami Cavalcanti Oliveira Regis

Professora Me. Cleide Carneiro Alves da Silva

Dedico este trabalho aos meus pais, que tanto apoiaram para que eu chegasse a este momento.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me conceder a oportunidade de concluir este curso.

A minha família, por estar sempre ao meu lado.

A minha namorada Elinalva, pelo apoio e companheirismo.

Aos meus colegas de curso, pela amizade conquistada ao longo desses anos.

Aos professores por dividirem seus conhecimentos e assim fortalecer meu aprendizado.

Ao Professor Marton, orientador desta pesquisa, pela paciência, confiança e dedicação.

“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades, lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível”.

Charles Chaplin

RESUMO

O presente estudo tem como finalidade avaliar a atuação dos controladores internos em três Prefeituras da 13^a. Inspeção de Controle Externo de Senhor do Bonfim, tendo como objetivo geral verificar de que forma o controle interno pode se tornar um instrumento eficiente e eficaz, auxiliando o gestor público na tomada de decisões. A metodologia escolhida partiu da realização de uma pesquisa bibliográfica, onde se buscou analisar os conceitos, características, bem como a fundamentação legal do controle interno voltado à administração pública, além de demonstrar alguns setores da administração pública onde o controle interno deve atuar. Oportunamente foram descritos os principais setores em que o controle interno deve atuar e os procedimentos específicos para cada um. Para avaliar a atuação dos controladores internos foi necessário fazer um estudo de caso em três municípios dessa Inspeção, cujo não foram divulgados os nomes, a fim de preservar a identidade dos profissionais envolvidos, bem como a precisão das respostas obtidas. A pesquisa revelou que o controle interno nos municípios pesquisados funciona de forma ineficiente, onde a falta de pessoal é um dos principais problemas. Assim, conclui-se que a deficiência de controle interno em determinadas áreas enfraquece a administração pública, tendo como consequência possíveis ocorrências de erros, desvios ou fraudes.

Palavras-Chaves: Controle interno; administração pública; eficiência; eficácia.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
1 CONCEITOS E LEGISLAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	12
1.1 CONCEITO DE CONTROLE INTERNO	12
1.2 CLASSIFICAÇÃO	13
1.3 OBJETIVOS.....	14
1.4 PRINCÍPIOS DO CONTROLE INTERNO	15
1.5 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	17
1.6 COMPONENTES DO CONTROLE INTERNO	18
1.7 CONTROLE INTERNO E A AUDITORIA INTERNA.....	20
1.8 FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO CONTROLE INTERNO	20
1.8.1 Lei 4.320/64.....	21
1.8.2 Constituição Federal de 1988.....	22
1.8.3 Lei Complementar 101/00.....	23
1.8.4 Resolução 1120/05 do Tribunal de Contas do Estado da Bahia..	24
1.9 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO - NBCT 16.8 CONTROLE INTERNO	25
2 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E OS PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO	27
2.1 PLANEJAMENTO	27
2.1.1 Plano Plurianual.....	27
2.1.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias.....	28
2.1.3 Lei Orçamentária Anual.....	29
2.2 RECEITA PÚBLICA	30
2.2.1 Classificação.....	30
2.2.2 Estágios da receita.....	32
2.2.3 Procedimentos de controle interno na receita pública	32
2.3 DESPESA PÚBLICA.....	33
2.3.1 Classificação.....	33
2.3.2 Estágios da despesa.....	34
2.3.3 Procedimentos de controle interno na despesa pública	35
2.4 PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO NA ÁREA ADMINISTRATIVA	37
2.4.1 Setor Contábil.....	37
2.4.2 Setor de Tesouraria.....	38
2.4.3 Setor de compras e serviços.....	39
2.4.4 Controle Patrimonial.....	40
3 ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS	41
3.1 ANÁLISE DO MUNICÍPIO A.....	41
3.1.1 Quanto à estrutura do controle interno.....	41
3.1.2 Atuação do controle no planejamento orçamentário	42
3.1.3 Atuação do controle interno no trato com despesas e receitas .	43
3.1.4 Atuação do controle interno no setor contábil	44
3.1.5 Atuação do controle interno na tesouraria	44

3.1.6 Atuação do controle interno no setor de compras e serviços	45
3.1.7 Atuação do controle interno no setor patrimonial	45
3.2 ANÁLISE DO MUNICÍPIO B	46
3.2.1 Quanto à estrutura do controle interno	46
3.2.2 Atuação do controle no planejamento orçamentário	46
3.2.3 Atuação do controle interno no trato com despesas e receitas .	47
3.2.4 Atuação do controle interno no setor contábil	48
3.2.5 Atuação do controle interno na tesouraria	48
3.2.6 Atuação do controle interno no setor de compras e serviços	49
3.2.7 Atuação do controle interno no setor patrimonial	49
3.3 ANÁLISE DO MUNICÍPIO C	49
3.3.1 Quanto à estrutura do controle interno	50
3.3.2 Atuação do controle no planejamento orçamentário	51
3.3.3 Atuação do controle interno no trato com despesas e receitas .	51
3.3.4 Atuação do controle interno no setor contábil	51
3.3.5 Atuação do controle interno na tesouraria	52
3.3.6 Atuação do controle interno no setor de compras e serviços	52
3.3.7 Atuação do controle interno no setor patrimonial	53
CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
REFERÊNCIAS	57
APÊNDICES	59

INTRODUÇÃO

A atuação do controle interno é uma temática de grande relevância, pois todo o gasto relacionado com o ente público desperta a cada dia que passa o interesse da população, bem como o interesse dos órgãos fiscalizadores.

Compete ao profissional que atua na da área de controle interno auxiliar os gestores da máquina pública prevenindo para que os recursos não sejam gastos de forma equivocada, portanto, é através da pesquisa que haverá possibilidade de aprimorar técnicas de controle já existentes e propor novas fórmulas a fim de que o recurso público seja aplicado da melhor maneira possível.

Uma organização pública onde os recursos são aplicados de forma eficiente e eficaz de acordo com todos os princípios legais contribui para que o ganho da sociedade seja imenso, pois estes recursos serão aplicados em educação, saúde, infra-estrutura, em fim, a sociedade será beneficiada de forma satisfatória.

O Controle Interno - CI na administração Pública é o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizados com a finalidade de assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração sejam alcançados, de forma confiável e concreta, relatando possíveis desvios ao longo da gestão, até a obtenção dos objetivos fixados pelo poder público. (BOTELHO, 2009).

Sabendo da amplitude que envolve o conceito de controle interno e sua complexidade, pois ele auxilia a administração pública e também fornece informações aos controles externos, tem-se como questionamento: como estão atuando os controles internos em Municípios da 13ª Inspecção Regional de Controle Externo Senhor do Bonfim?

A partir do problema proposto foi possível formular hipóteses onde buscou-se solucionar o tema em questão. Portanto, na primeira delas presume-se que um sistema de controle interno atuante preserva os interesses do ente público e, conseqüentemente, de toda a comunidade que o cerca, assim como é capaz de prevenir a instituição pública contra erros, fraudes ou desvios.

Outra hipótese consiste em dizer que o controle interno tem por finalidade avaliar o cumprimento de metas e a execução de programas orçamentários, além de assegurar o cumprimento de leis, regulamentos e diretrizes da organização.

O objetivo geral desta pesquisa tem por finalidade verificar de que forma o controle interno pode se tornar um instrumento eficaz e indispensável à boa administração, capaz de subsidiar o processo de tomada de decisões no contexto gerencial com transparência e assim permitir a verificação a qualquer tempo, de que o administrador agiu com coerência e competência. Além disso, têm-se como objetivos específicos:

- a) Conceituar o controle interno voltado para a administração pública, bem como, fundamentá-lo com base na legislação específica;
- b) Descrever e conceituar as áreas de atuação do controle interno;
- c) Avaliar a atuação do controle interno nos municípios pesquisados.

O estudo sobre o controle interno na área pública é relevante, pois, de acordo Glock e Cruz (2008) a produção de pesquisas científicas voltadas para esse tema ainda é bastante insignificativo, portanto, o presente trabalho pretende contribuir no desenvolvimento de novas técnicas relacionadas ao controle interno.

O interesse pelo tema de controle interno na área pública, mais especificamente, na gestão municipal, foi despertado diante de tantas notícias de desvio de recursos públicos que lotam as páginas dos jornais e revistas, além do noticiário televisivo desse país. Portanto, pretendo dar minha contribuição, através deste estudo.

Este estudo tem grande relevância social, pois busca estudar um tema de interesse da população, o estudo do controle interno, que tem como finalidade desenvolver métodos e técnicas que venham prevenir eventuais erros, fraudes ou desvios, gerando prejuízos para população.

Para atingir o objetivo foi feita uma pesquisa com um caráter exploratório, pois, tratou-se de estudar um fenômeno atual que é a preocupação com o gasto público. Para tanto, tornou-se imprescindível uma pesquisa bibliográfica, que influenciou todas as etapas do trabalho, na medida em que foi obtido o embasamento teórico e conseqüentemente as respostas ao problema formulado.

Após a revisão bibliográfica foi feito um estudo de caso em municípios que estão na jurisdição da 13ª Inspeção Regional de Controle Interno de Senhor do Bonfim sendo composta por dez Municípios, dentre os quais foram selecionados três, portanto, trata-se de uma amostra de 30% do universo. Com o objetivo de assegurar que as respostas obtidas tivessem o maior nível de exatidão, optou-se por não divulgar os nomes dos municípios pesquisados assim como, seus respectivos controladores. Registra-se que as constatações apresentadas neste estudo foram obtidas a partir da aplicação de questionário.

A fim de comprovar as hipóteses levantadas, as informações coletadas sobre o assunto e confronto entre os dados e o conhecimento teórico a respeito do tema foram extremamente relevantes para a realização da pesquisa. Por isso, foi escolhida a pesquisa qualitativa, que se constitui de dados descritivos, que surgem através de uma minuciosa observação feita pelo pesquisador no contexto estudado, enfatizando todo o processo e não apenas o resultado, avançando no conhecimento e seus aspectos evolutivos.

Para atingir ao objetivo, essa monografia foi dividida em três capítulos. No primeiro capítulo, o controle interno voltado para a administração pública municipal é conceituado, quanto aos tipos de controles, as definições, bem como, buscou-se fundamentá-lo com base na legislação específica.

No segundo capítulo são descritos os programas de execução orçamentária que envolve a administração pública e também são identificadas algumas das áreas em que o controle interno deve atuar.

No terceiro capítulo é feita uma análise e discussão dos dados coletados nos municípios pesquisados. Por fim, são apresentadas as considerações finais avaliando a atuação do controle interno e verificando se as hipóteses foram confirmadas ou não.

1 CONCEITOS E LEGISLAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Neste capítulo será conceituado o controle interno voltado à administração pública, bem como sua classificação, seus objetivos, princípios e componentes, além disso, será fundamentado com base na legislação pertinente, abrangendo a Lei 4.320/64, a Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar 101/2000, a Resolução nº. 1120/05 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia e as Normas Brasileiras de Contabilidade voltadas para o setor público.

1.1 CONCEITO DE CONTROLE INTERNO

Toda organização precisa encontrar a forma adequada para atingir seus objetivos de maneira eficiente e eficaz. Dessa forma a entidade pública tem o controle interno como um aliado de suma importância para conseguir atingir suas metas, sempre observando os preceitos legais.

O controle interno na administração pública é o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizados com a finalidade de assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração sejam alcançados de forma confiável e concreta, relatando possíveis desvios ao longo da gestão, até a obtenção dos objetivos fixados pelo poder público. (BOTELHO, 2009)

O conceito de controle interno é definido por Cruz e Glock (2008), como sendo qualquer atividade de verificação de um registro ou procedimento, de forma contínua ou não, com base em documentos ou outros requisitos, que expresse uma ação, uma situação, um resultado e tem como o objetivo observar se existe conformidade com um padrão estabelecido, com um resultado esperado ou ainda com o que determina as normas ou legislação.

Nos conceitos acima citados não são percebidos a preocupação dos autores em relação ao controle do setor contábil, no entanto, Attie (2006), diz que o controle interno deve proteger o patrimônio, além de verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis e promover a eficiência operacional proposta pela administração pública.

Portanto, percebe-se que o controle interno interage com todas as áreas da administração pública com a finalidade de assegurar que a aplicação dos recursos públicos sejam geridos de forma adequada.

1.2 CLASSIFICAÇÃO

É muito importante saber de que forma é classificado o controle interno, pois, a partir do conhecimento da sua classificação é possível entender melhor outras atribuições do controle interno.

Quanto ao tipo, o controle pode ser interno ou externo. O controle externo é exercido por um órgão que não pertence à organização, como por exemplo, as Câmaras Municipais auxiliadas pelos Tribunais de Contas, enquanto o controle interno é exercido pela própria organização, de forma correta, visando tornar a administração pública eficiente e eficaz. (BOTELHO, 2009).

Quanto ao momento de atuação, Castro (2008), classifica o controle interno como sendo prévio, concomitante e subsequente. O controle prévio é o que antecede a conclusão ou operatividade do ato e tem como objetivo dar segurança a quem pratica o ato ou por ele se responsabiliza e a técnica utilizada nesse caso é a contabilidade.

Ainda sobre o controle prévio, Botelho (2009) afirma que é exercido a partir da projeção dos dados concretos e pela comparação dos resultados prováveis com aqueles que se deseja alcançar.

O controle concomitante na visão de Castro (2008) tem por finalidade acompanhar a realização do ato para certificar a regularidade de sua formação e tem como objetivo final garantir a execução do ato. Nesse caso, a técnica utilizada é a fiscalização.

Ainda de acordo com o mesmo autor, a outra forma de controle é o subsequente, que se efetiva após a conclusão do ato praticado visando corrigir eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia e tem por finalidade avaliar a eficiência e a eficácia dos atos praticados. A técnica utilizada é a auditoria.

Outra forma de controle atribuída por Castro (2008) é a subdivisão do controle interno em controle administrativo e controle contábil, sendo que o primeiro compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relativos à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas, que geralmente se relacionam de forma indireta com os registros contábeis. Está incluída nesse controle a verificação física, controle de contratos, convênios, ações desenvolvidas, retenções e recolhimento de tributos. O controle contábil está inserido no plano da organização e todos os procedimentos relacionados diretamente com a consistência e veracidade dos registros contábeis.

Na visão de Cruz e Glock (2008), os controles internos podem ser classificados também como sendo controles formais, quando voltados a assegurar a legislação e as normas legais e controles substantivos, quando visam garantir a eficiência e eficácia na aplicação dos recursos públicos tanto em termos quantitativos quanto qualitativos.

1.3 OBJETIVOS

Os objetivos do controle interno visam estabelecer as principais atribuições e oferece ao leitor uma noção da sua competência.

De acordo com Botelho (2009), os objetivos do controle interno têm que estar compatíveis com a estrutura organizacional de cada entidade, dessa forma, o autor enumera algumas atividades relacionadas com os objetivos do controle interno:

- Salvar os interesses econômicos, patrimoniais e sociais do Município;
- Prevenir, detectar fraudes e erros ou situações de desperdícios, práticas administrativas abusivas, antieconômicas ou corruptas ou outros atos de caráter ilícito;
- Precisar e dar confiabilidade aos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;

- Garantir que as transações sejam realizadas com observância do princípio da legalidade;
- Verificar o fluxo das transações e se elas ocorreram de fato, de acordo com os registros, analisando o controle dos processos e a avaliação do efeito dessas realizações;
- Assegurar o cumprimento das leis, regulamentos e diretrizes da organização; e
- Salvar o ativo e assegurar a legitimidade do passivo.

Dentre outros objetivos do controle interno, pode-se destacar o mencionado pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 2007), que trata do cumprimento das obrigações do *accountability*, que é o processo pelo qual as entidades públicas e os indivíduos se interagem tornando-se responsáveis por suas decisões, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e todos os aspectos de seu desempenho, ou seja, o gestor presta contas à sociedade dos seus atos, deixando de forma clara e transparente que os recursos públicos estão sendo geridos de forma competente.

Partindo dessas afirmações, pode-se dizer que o objetivo do controle interno é garantir o cumprimento das metas, proteger as ações e evitar ocorrência de improbidades e irregularidades.

1.4 PRINCÍPIOS DO CONTROLE INTERNO

Os princípios de qualquer organização servem para nortear seus administradores, para que estes tenham uma direção focada no alcance de seus objetivos.

De acordo com Castro (2008), a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), expediu orientações para avaliação dos controles administrativos, destacando os princípios fundamentais para a avaliação de uma gestão:

- a) Relação custo/benefício: consiste em avaliar o custo de um controle em relação ao benefício que ele pode proporcionar;

- b) Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários: a eficiência dos controles internos está diretamente relacionada à aptidão, formação profissional e idoneidade do pessoal. É imprescindível haver uma política de pessoal que contemple:
- Seleção e treinamento de forma cuidadosa e sistemática, buscando melhor rendimento e menor custo;
 - Rodízio de funções a fim de diminuir as possibilidades de fraudes;
 - Obrigatoriedade dos funcionários gozarem de férias periodicamente, com a finalidade de evitar dissimulação de irregularidades.
- c) Delegação de poderes e definição de responsabilidades: a delegação de poderes, conforme previsto em lei será utilizado como instrumento de descentralização administrativa, com a finalidade de assegurar maior rapidez e objetividade nas decisões;
- d) Segregação de funções: cada função deverá ser desempenhada por um único servidor evitando que outra pessoa interfira na atribuição que compete;
- e) Instruções devidamente formalizadas: para que os procedimentos e instruções atinjam um grau de segurança satisfatório faz-se necessário que sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes e específicos emitidos por autoridade competente;
- f) Controles sobre transações: para o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais é imprescindível que esses sejam efetuados mediante atos legítimos;
- g) Aderência a diretrizes e normas legais: o controle interno deve assegurar o atendimento a diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos, e procedimentos administrativos, observando se os atos e fatos de gestão são legítimos.

O fiel cumprimento desses princípios fará com que os possíveis erros ou fraudes, que por ventura possam existir, sejam detectados antecipadamente, preservando dessa forma, o patrimônio público.

1.5 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

O controle interno é formado por um conjunto de normas, procedimentos, técnicas e juntando-se a isso, tem os profissionais envolvidos, tendo como finalidade oferecer para o ente público maior segurança em todos os atos praticados. Essa relação tem o nome de sistema de controle interno.

O sistema de controle interno deve abranger todas as áreas da administração municipal. Cada pessoa que ocupa um cargo de chefia é o responsável pelo controle da área de sua responsabilidade, que juntamente com a unidade central do controle interno, zelarão pelos ativos públicos, formando assim o sistema de controle interno. (CRUZ; GLOCK, 2008).

Os mesmos autores relatam que o controle interno não deve limitar-se apenas às funções da contabilidade e finanças e que cada componente da administração pública deve ser analisada isoladamente, como por exemplo, o plano de organização do ente público, onde deve constar a estrutura organizacional que tem a finalidade de estabelecer as relações entre as autoridades e demais servidores, no intuito de estabelecer as responsabilidades de cada um. Nesse mesmo plano de organização devem constar as metas e objetivos a serem alcançados.

No sistema de controle interno devem constar, também, os métodos e medidas que visam mostrar o caminho para que esses objetivos sejam alcançados, além de mecanismos que visem proteger o patrimônio público.

Ainda sobre o sistema de controle interno, Cruz e Glock (2008) afirmam que a exatidão e fidedignidade dos dados contábeis estão relacionados a um plano de contas que facilite o registro e a um material descritivo do uso das contas, que deve estar correlacionado com a definição de procedimentos possibilitadores da análise e da classificação adequada dos dados contábeis. Dessa forma, a unidade de contabilidade faz parte do sistema de controle interno.

Para finalizar, os referidos autores citam que o sistema de controle interno tem condições plenas para avaliar a eficiência operacional da administração pública, pois utilizando métodos e procedimentos eficientes, observando as normas e a legislação exigida, aliados a uma equipe de pessoas competentes, o gestor público cumprirá com suas obrigações de maneira que a zelar pelo recurso público.

1.6 COMPONENTES DO CONTROLE INTERNO

Os componentes de controle interno visam auxiliar a administração pública no cumprimento de seus objetivos. Esses componentes integram o sistema de controle interno do município.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 2007), define que os componentes do controle interno são formados pelo ambiente do controle, avaliação do risco, procedimentos de controle, informação e comunicação, além do monitoramento.

Sobre o ambiente do controle, a Intosai (2007) diz que este ambiente de controle estabelece o perfil da organização e influencia a consciência das pessoas acerca do controle. A estrutura desse ambiente é formada pelos seguintes elementos: a integridade pessoal e profissional e os valores éticos da direção e do quadro de pessoal, onde são abordados a competência, que envolve o nível de conhecimento e habilidades das pessoas envolvidas, o perfil dos superiores, de onde parte uma atitude permanente de apoio aos comandados; e a estrutura organizacional e as políticas e práticas de recursos humanos, onde observa-se o desempenho de cada membro e o cumprimento de metas.

Outro componente do controle interno segundo a Intosai (2007) é a avaliação do risco do controle, onde a missão é identificar os riscos que vão de encontro com os objetivos da organização e estabelece quatro passos para detecção desses riscos.

O primeiro deles trata de identificar os riscos que possam ocorrer na organização, incluindo as fraudes e corrupção, de forma contínua e repetitiva.

No segundo momento, após a identificação do risco, entra a etapa da mensuração, onde são avaliados e classificados de acordo com a importância.

O terceiro passo consiste em avaliar a tolerância de risco para uma instituição, que trata da quantidade de riscos que a organização está preparada para assumir.

E, por fim, o quarto momento, que consiste no desenvolvimento das respostas, onde será traçado o perfil do risco e assim desenvolver a resposta adequada.

Os procedimentos de controle sugeridos pela Intosai (2007) devem existir em todas as organizações, em todos os níveis e em todas as funções e são assim classificados: procedimentos de autorização e aprovação; segregação de funções (autorização, execução, registro, controle); controles de acesso a recursos e registros; verificações; conciliações; avaliação de desempenho operacional; avaliação das operações, processos e atividades; e supervisão (alocação, revisão e aprovação, orientação e capacitação).

Tais procedimentos para se tornarem efetivos necessitam estar adequados (isso significa o controle correto, no lugar correto e compatível ao risco envolvido); funcionar de forma consistente, de acordo com um plano de longo prazo (isso significa que devem ser rigorosamente cumpridos por todos os funcionários envolvidos no processo e não apressadamente, quando o pessoal-chave está ausente ou há uma sobrecarga de trabalho); apresentar um custo coerente (ou seja, o custo da implantação do controle não deve ultrapassar os benefícios que possam derivar da sua aplicação); e ser abrangentes e razoáveis e estar diretamente relacionados com os objetivos de controle.

Quanto à informação e comunicação, a Intosai (2007) relata a importância das informações no sistema de controle interno, onde informações precisas e relevantes dos fatos farão com que seja possível, a qualquer momento, recorrer a tais informações e dessa forma ajudar na tomada de decisões.

O último componente do controle interno definido pela Intosai (2007) é o monitoramento, que é obtido através de atividades rotineiras e avaliações específicas. Esse monitoramento visa assegurar que os controles funcionem conforme o previsto e com a finalidade de avaliar a missão da entidade e se os

objetivos gerais do controle interno estão sendo cumpridos.

1.7 O CONTROLE INTERNO E A AUDITORIA INTERNA

Para que o sistema de controle interno se torne cada vez mais eficiente e tenha a certeza de que seus métodos e procedimentos satisfazem plenamente a instituição pública no zelo pela gestão transparente, se faz necessário a implantação de um órgão que fiscalize a ação do controle interno. Esse órgão é a auditoria interna do município.

A finalidade da auditoria interna na administração pública é avaliar os controles internos quanto à sua funcionalidade e adequação; assegurar que a legislação e as regras estabelecidas sejam cumpridas; verificar se as metas estabelecidas estão sendo executadas conforme o cronograma; e assessorar os administradores para um bom relacionamento com os órgãos de controle externo. (CASTRO, 2008).

O autor supracitado classifica a auditoria interna em: auditoria de gestão, onde o objetivo é assegurar a regularidade das contas do gestor; auditoria contábil, que tem por finalidade confirmar os valores apresentados nas demonstrações financeiras; a auditoria operacional ou de desempenho, tendo como objetivo avaliar os procedimentos operacionais, as ações gerenciais; e a auditoria especial, que tem por objetivo examinar os fatos ou situações consideradas relevantes, sendo utilizada para atender uma determinação da autoridade competente.

1.8 FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO CONTROLE INTERNO

Neste tópico será abordada a legislação que trata do controle interno nos municípios. Serão abordados aspectos relevantes da Lei 4.320/64, da Constituição Federal, da Lei de Responsabilidade Fiscal, da Resolução nº. 1120/05 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia e das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

1.8.1 Lei 4.320/64

A Lei 4.320/64 foi criada em 17 de março de 1964 e estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

O título VIII da referida Lei, trata do controle da execução orçamentária e da prestação de contas, dando ênfase à verificação dos aspectos da legalidade, destacando o controle interno.

O art. 75 desta Lei diz que o controle da execução orçamentária compreenderá a legalidade dos atos resultantes da arrecadação da receita ou realização da despesa, bem como o nascimento ou extinção de direitos e obrigações, além da fidelidade funcional dos agentes da administração.

O art. 77 estabelece que a verificação dos atos da execução orçamentária será de forma prévia, concomitante e subsequente.

O art. 78 refere-se à prestação de contas dos gestores, que além da tomada de contas anual, estão sujeitos à fiscalização a qualquer tempo.

Os artigos 80 e 81 da referida Lei tratam do controle da execução orçamentária pelo Poder Legislativo, que exerce o papel de controle externo e terá por objetivo verificar a probidade da administração. Estabelecem, também, que o Poder Executivo deverá prestar contas anualmente ao Poder Legislativo, conforme determina a Constituição ou as Leis Orgânicas do Município.

Determina, também, que as contas do Poder Executivo submetidas ao julgamento pelo Poder Legislativo já terão o parecer prévio do tribunal de Contas.

Os artigos 83 ao 89 falam da importância da evidenciação contábil para administração pública, dessa forma a contabilidade demonstrará perante a fazenda pública todos os atos relativos à receita, à despesa e à administração de bens a ela pertencentes ou confiados. Ressalta, também, que a escrituração contábil dar-se-á pelo método de partidas dobradas e que haverá controle contábil dos direitos e obrigações originados de ajustes ou contratos em que a administração pública faça parte. Outro fato relevante que estabelece esses artigos é a evidenciação contábil de todos os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial.

A interação entre o controle interno municipal e o setor contábil proporcionará uma administração pública transparente, prevenindo que os recursos públicos sejam gastos de forma desordenada.

1.8.2 Constituição Federal de 1988

No que diz respeito à administração pública vale a pena relatar os princípios que estão descritos em seu no art. 37. Tais princípios são o da legalidade, da moralidade, da publicidade, da eficiência e o da impessoalidade.

O princípio da legalidade assevera que o administrador público está sujeito aos ditames da lei, não podendo se afastar ou desviar sob pena de praticar ato inválido, assim expondo-se à responsabilidade disciplinar, civil ou criminal. Ao passo que princípio da impessoalidade, assevera que os benefícios da administração pública devem abranger a todos, não pode beneficiar pessoas previamente determinadas.

O princípio da moralidade visa assegurar a disciplina interna da administração, enquanto que, o princípio da publicidade, que tem por finalidade deixar de forma clara e transparente todos os atos praticados pela administração pública.

O princípio da eficiência tem por objetivo assegurar que o gestor público trabalhe com presteza e racionalidade, garantindo dessa forma, melhores condições de vida para a população.

O último princípio, o da impessoalidade, assegura que o administrador público deverá agir em benefício da sociedade como um todo e não em benefício de determinadas pessoas.

Os artigos da Constituição Federal que falam sobre o controle são os art. 31, 70 e 74.

O art.31 da referida da Constituição Federal destaca que a fiscalização municipal será exercida pelo Poder Legislativo e pelo sistema de controle interno municipal. Prevê, também, que o Poder Legislativo sofrerá fiscalização do controle externo, assim como, do poder executivo e finaliza dizendo que o parecer prévio do

tribunal de contas só deixará de prevalecer mediante aprovação por no mínimo de dois terços dos membros da câmara municipal. Oportunamente, especifica que as contas do Município ficarão anualmente à disposição de qualquer pessoa que poderá questionar a legitimidade na forma da Lei.

No seu art. 70, a Constituição Federal destaca que a fiscalização contábil da administração pública direta e indireta deverá obedecer aos princípios da administração pública e destaca a função fiscalizadora do Poder Legislativo e do sistema de controle interno do respectivo poder, destaca ainda, que todas as entidades públicas e pessoas envolvidas na administração deverão prestar contas dos seus atos.

Já o art. 74 da Constituição Federal destaca a integração dos três poderes: o Legislativo, o Executivo e o Judiciário no que diz respeito à prestação de contas. Este artigo relata que compete a esses poderes avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e que os responsáveis pelo controle interno deverão comunicar ao Tribunal de Contas quaisquer irregularidades por eles detectadas.

1.8.3 Lei Complementar 101/00

Também chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Lei complementar de 04 de maio de 2000 estabelece normas de finanças públicas, voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Esta Lei fortalece o que já previa a Lei 4.320/64 e a Constituição Federal de 1988, pois fiscaliza todos os atos do gestor público.

O art. 54 da citada Lei trata dos prazos para apresentação do relatório de gestão fiscal, que deverá ser emitido ao final de cada quadrimestre pelos titulares dos poderes e órgãos referidos no art. 20 da mesma Lei e assinado pelo chefe do poder executivo e presidente e demais membros da mesa diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do poder legislativo, além das assinaturas do presidente do tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário.

Este artigo ainda ressalta a responsabilidade do Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados que também emitirá relatório que será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

Já o art. 59 trata da fiscalização da gestão contábil e dos principais pontos a serem fiscalizados pelo sistema de controle Interno e enfatiza o auxílio ao Poder Legislativo, em especial no que se refere ao cumprimento de metas, limites legais de despesas e aplicação de recursos.

Dentre as ações previstas, consta a necessidade de fiscalização quanto ao alcance das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; dos limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; dos procedimentos adotados referentes ao gasto com despesas de pessoal; das providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites; destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar, além do cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

A Lei de Responsabilidade Fiscal pode ser entendida como sendo o princípio norteador a toda administração pública, pois nesta Lei, está prevista toda ação desenvolvida pelo gestor público, o não cumprimento desta implica em sanções que vão desde multas até a cassação do mandato.

1.8.4 Resolução nº. 1120/05, do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia

Esta Resolução dispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais.

O art. 2º da referida Resolução conceitua o controle interno como sendo o conjunto de regras, princípios, planos, métodos e procedimentos que têm por objetivo a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas e

políticas públicas, bem como evidenciar sua legalidade e razoabilidade e avaliar seus resultados.

No art. 9º desta Resolução relata que o controle interno tem a finalidade de avaliar o cumprimento das metas da execução orçamentária; comprovar a legalidade e avaliar os resultados; exercer o controle das operações de crédito; avaliar a execução dos programas de governo; e avaliar a gestão dos administradores públicos com a finalidade de comprovar a legalidade e legitimidades das suas ações.

Quanto à competência do controle interno, a Resolução nº 1120/05 incumbe ao gestor obedecer todos os parâmetros estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Outras atribuições desta Resolução são relatadas nos demais artigos e tratam especificamente das operações com objeto de controles específicos, das atividades do sistema de controle interno municipal, do apoio ao controle externo, das suas obrigações e sanções.

É de grande importância ressaltar que o ocupante do cargo de controle interno tem que estar atento a todas as resoluções e instruções emitidas pelo Tribunal de Contas dos Municípios com o objetivo de cumprir todas as determinações legais.

1.9 NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO – NBC T 16.8 CONTROLE INTERNO

Embora não seja uma atribuição legal, que deva ser seguida pelo ocupante do cargo de controle interno, as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, mais especificamente a NBCT 16.8, que trata sobre o controle interno na contabilidade, é uma ferramenta aliada a qualquer sistema de controle interno, pois traz recomendações de acentuada importância, que servem de apoio ao setor contábil.

A NBC T 16.8 (2008) estabelece que o controle interno como sendo um conjunto de recursos, métodos e processos adotados pela entidade pública e tem por finalidade:

- Assegurar a proteção dos ativos e garantir a autenticidade dos componentes patrimoniais;
- Garantir a observância da validade, legalidade e regularidade das transações;
- Oferecer e manter a confiança do sistema de informações contábeis;
- Atestar atos e fatos que afetem ou possam afetar o patrimônio;
- Assumir a integralidade e precisão dos registros contábeis;
- Prevenir práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações;
- Possibilitar a eficácia da gestão e garantir a qualidade da informação;
- Garantir a execução dos planos e políticas definidas pela administração;

Sendo a Contabilidade a ciência que registra e controla o patrimônio, aliado ao sistema de controle interno ao qual tem a finalidade de assegurar que as operações sejam feitas com total garantia e que as imposições legais sejam cumpridas, a administração pública terá um ganho em qualidade com a adoção de um sistema contábil eficiente e um controle interno atuante.

No segundo capítulo serão abordados aspectos relevantes à administração pública, pois o controlador interno terá que conhecer a fundo tudo o que envolve a gestão do ente público municipal.

2 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E OS PROCEDIMENTOS DO CONTROLE INTERNO

Neste capítulo serão abordados aspectos que envolvem a administração pública, principalmente os fatos relacionados às políticas orçamentárias, as receitas e despesas, bem como na área administrativa. Em cada ponto abordado será evidenciado procedimentos de controle interno com o objetivo de fortalecer a administração pública auxiliando-a na tomada de decisões.

2.1 PLANEJAMENTO

O planejamento em qualquer instituição, seja pública ou privada, é uma das mais importantes ferramentas de gestão. Na entidade pública o gestor elabora o orçamento que será enviado à casa legislativa para sua aprovação.

Nesse contexto entra em cena os instrumentos de planejamento previstos em lei e conseqüentemente adotados pelos gestores, que são o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

2.1.1 Plano Plurianual

O Plano Plurianual (PPA), assim como as demais Leis do orçamento, está prevista na Constituição Federal e determina que o chefe do poder executivo deva encaminhar à câmara legislativa, no mesmo ano em que ocorre a sua posse, um plano de governo com duração de quatro anos.

De acordo com Andrade (2008), os instrumentos para elaboração do PPA, são as diretrizes de governo, os programas, os objetivos, as ações e as metas.

As diretrizes de governo devem apontar as direções, regular os planos de governo e estabelecer critérios para elaboração do planejamento.

Os programas são um instrumento de organização da atuação do governo. Devem articular as ações para que o objetivo comum preestabelecido no PPA seja cumprido.

Os objetivos são o detalhamento ou a decomposição dos programas que deverão ser atendidos de forma a concretizar as diretrizes, indicando os resultados pretendidos pela administração a serem realizados pelas ações.

As ações são iniciativas necessárias para cumprir os objetivos dos programas sobre os quais devem ser estabelecidas as metas.

E por fim as metas, que são a mensuração das ações do governo para definir quantitativa e qualitativamente o que se propõe a ser atendido e qual parcela da população será beneficiada com a referida ação.

Para Botelho (2009), uma das contribuições do controle interno é acompanhar a execução das metas do PPA, solicitando justificativas caso as metas não sejam cumpridas e sugerindo medidas que possam ser adotadas pela administração.

2.1.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

A Lei de Diretrizes orçamentárias (LDO) tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais e compreenderá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício subsequente, além de orientar a elaboração da lei orçamentária anual e dispor sobre as alterações na legislação tributária, (KOHAMA, 2008).

A Lei de Responsabilidade fiscal estabelece que a LDO deva promover o equilíbrio entre receitas e despesas; estabelecer normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos programas financiados com recursos do orçamento; estabelecer critérios e formas de limitação de empenho; e direcionar formas de limites de gastos com pessoal, limites de dívidas e uso da reserva de contingências.

Andrade (2008) diz que as prioridades da LDO definem critérios para eleição de quais ações deverão ser detalhadas no orçamento anual até o nível de elemento de despesa.

Esta prevista na LRF em seu art. 4º, que caberá ao gestor público anexar junto com o projeto da LDO, o anexo de metas fiscais, que deverá estabelecer as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas às receitas, às despesas, ao resultado nominal e primário e ao montante da dívida pública para o exercício a que se referirem e para os dois outros exercícios seguintes.

Esse anexo conterá, ainda, a avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior, o demonstrativo de metas anuais, a evolução do patrimônio líquido, a avaliação da situação financeira e atuarial dos regimes próprios de previdência e, também, o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

O papel do controle interno referente à LDO, de acordo com Botelho (2008), é acompanhar o equilíbrio entre receitas e despesas, fazer o acompanhamento das metas fiscais, bem como, os riscos fiscais que podem afetar consideravelmente o orçamento além de avaliar as formas de limitação de empenhos na hipótese de risco do não cumprimento das metas fiscais.

2.1.3 Lei Orçamentária Anual

A Lei Orçamentária Anual (LOA) contém a discriminação da receita e despesa pública de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do gestor público, obedecendo aos princípios de unidade, universalidade e anualidade. (ANDRADE, 2008).

De acordo com a LRF, a LOA deverá mostrar compatibilidade com o PPA e a LDO. Dentro desse contexto Júnior “e outros” (2009) afirmam que os três programas orçamentários são compatíveis quando existe um processo de planejamento que estabeleça um cronograma definindo cada um dos eventos orçamentários e que padronize ou estabeleça uma relação entre a ação desenvolvida e o produto aferido. Dessa forma, da elaboração do planejamento estratégico resulta o PPA, da elaboração do planejamento tático resulta a LDO e da elaboração do planejamento operacional, o resultado obtido é a LOA.

Conforme a LRF, em seu art. 5º, o projeto de lei da LOA deverá conter em seus anexos o demonstrativo de compatibilidade da programação dos orçamentos

com os objetivos e metas constantes do anexo de metas fiscais integrantes da LDO; o valor das reservas de contingências; as despesas referentes à dívida pública, mobiliária ou contratual e as receitas; o refinanciamento da dívida pública, que deverá constar separadamente em lei orçamentária e nas de crédito adicional; e a atualização monetária do principal da dívida mobiliária, que não poderá superar a variação do índice de preços previstos na LDO, ou em lei específica.

Dentro desse contexto das leis do orçamento, é válido salientar que para uma total interação faz-se necessário que não apenas o gestor e seus assessores estejam imbuídos na construção do PPA, LDO, e LOA, mas que pelo menos um representante de cada unidade do órgão público participe das discussões, dos debates, pois são essas pessoas que conhecem a realidade do seu setor podendo ser bastante aproveitadas com suas opiniões. É importante também a realização de audiências públicas onde a população dará sua parcela de contribuição.

Ao controlador interno compete o acompanhamento das metas estabelecidas nos planos orçamentários, fazendo com que a administração pública possa transcorrer dentro dos critérios definidos e dessa forma preservando o bom andamento da administração pública.

2.2 RECEITA PÚBLICA

Entende-se como receita pública todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, seja por meio de dinheiro ou por outros bens representativos de valor, aos quais o governo tenha direito de receber em virtude de leis, convênios e quaisquer outros títulos. (ARAÚJO; ARRUDA, 2004).

É válido salientar ainda, que por conversão contábil, as receitas públicas são registradas por regime de caixa.

2.2.1 Classificação

A receita pública está classificada como receita orçamentária e extra-orçamentária, conforme a Lei 4.320/64.

Araújo e Arruda (2004) comentam que a receita orçamentária corresponde aos valores previstos no orçamento, como por exemplo: os tributos, as rendas, transferências, alienações, amortização de empréstimos concedidos e operações de crédito por prazos superiores há doze meses.

O art.11 da Lei 4.320 classifica a receita orçamentária em receitas correntes e receita de capital, onde as receitas correntes correspondem às receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, ou ainda às receitas oriundas de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado.

A referida Lei descreve ainda, que as receitas correntes podem classificar-se em: receita tributária, proveniente de impostos, taxas e contribuições de melhoria; receita de contribuições; receitas patrimoniais, provenientes da exploração econômica do patrimônio público; receitas agropecuárias, provenientes da exploração da atividade animal e vegetal; receita industrial que está relacionada com as atividades industriais; receita de serviços, proveniente das atividades relacionadas com as prestações de serviços de qualquer natureza e outras receitas correntes não relacionadas anteriormente.

A Lei supracitada descreve as receitas de capital como sendo as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas (operação de crédito), da conversão em dinheiro de bens públicos, de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, ou ainda do superávit do orçamento corrente.

Ainda de acordo com a Lei 4.320/64, as receitas de capital podem ser classificadas como: operação de crédito, onde os recursos são provenientes de empréstimos, seja para execução de obras e serviços ou ainda, para atender a um desequilíbrio orçamentário; alienação de bens, tendo como fonte de recursos a venda de componentes do ativo permanente; amortização de empréstimos, onde os recursos são provenientes de valores recebidos como pagamento de empréstimos efetuados a outras entidades de direito público ou privado; transferência de capital que são os recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado, destinados a atender a gastos classificados em despesas de capital e por fim outras receitas de capital, que são aquelas não classificadas anteriormente.

2.2.2 Estágios da receita

A entrada de recursos na entidade pública obedece a etapas para que sejam totalmente disponibilizados. Estas etapas dividem-se em previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

Andrade (2008) define que previsão são estimativas de receitas discutidas e incorporadas no orçamento, com base em estudos detalhados, comparações e planejamentos feitos previamente.

Ainda de acordo com o mesmo autor, o lançamento corresponde à fase de identificação e cadastramento do contribuinte. Enquanto que a arrecadação corresponde à fase em que o contribuinte comparece as entidades arrecadoras para efetuar o pagamento e por fim o recolhimento, que é a fase em que os recursos são transferidos aos cofres públicos, ficando desta forma, disponíveis para utilização.

2.2.3 Procedimentos de controle interno na receita pública

Quando se fala em recursos financeiros e principalmente numa prefeitura onde a entrada desses recursos geralmente é de maneira bastante numerosa, vale ressaltar que um controle interno eficiente auxiliará o gestor público para que, no recebimento dos recursos, estes estejam de acordo com as leis, normas e demais obrigações legais.

Para tanto, Botelho (2008) enumera uma série de procedimentos de controle interno para melhor acompanhar o trato com as receitas públicas. Nesse sentido o controle interno deverá:

- Acompanhar o controle e classificação correta das receitas;
- Observar a obediência do regime de caixa;
- Verificar a emissão de minuta de receita;
- Verificar a arrecadação de valores pela tesouraria e observar o prazo para depósito em bancos;

- Exercer controle sobre operação de crédito;
- Verificar a participação dos impostos próprios na receita total;
- Verificar a existência de lei para cobrança e aumento de tributos;
- Exercer controle sobre rendimentos de aplicação financeira;
- Confrontar lançamentos com documentos de suporte;
- Avaliar o fluxo de caixa;
- Detectar a possibilidade de erro, falha ou fraude.

Acredita-se que o cumprimento desses procedimentos visa fortalecer a administração pública no sentido defender os interesses da sociedade, que é o fim a que se destina o ente público.

2.3 DESPESA PÚBLICA

Despesa pública é formada por toda saída de recursos ou por todo pagamento feito, a qualquer título, pelos agentes competentes para quitar gastos fixados na lei orçamentária ou em lei específica e destinados à execução dos serviços públicos.

A despesa pública deverá ser registrada pelo regime de competência, ao contrário da receita pública que é registrada pelo regime de caixa, como foi visto anteriormente.

2.3.1 Classificação

As despesas públicas, segundo a Lei 4.320/64, são classificadas em despesas correntes e despesa de capital. No entanto, Kohama (2008) diz que as despesas públicas são classificadas como despesas orçamentárias e despesas extra-orçamentárias, estando incluídas dentro das despesas orçamentárias, as despesas correntes e de capital.

No que se refere às despesas extra-orçamentárias, Kohama (2008) relata que são as despesas que são pagas à margem da lei orçamentária, ou seja, independente da autorização legislativa, pois são constituídas pelo passivo financeiro, oriundas de receitas extra-orçamentárias, correspondendo a restituição ou entrega de valores recebidos, como cauções, depósitos, consignações e outros.

Já as despesas orçamentárias são conceituadas pelo autor supracitado como sendo as despesas que para serem realizadas dependem da autorização legislativa. Não poderá haver realização dessa despesa sem crédito orçamentário correspondente.

Segundo Andrade (2008), a Portaria Interministerial nº 123/2001, traz uma nova classificação para a despesa pública, detalhando-a mais com relação à Lei 4.320/64, onde as mesmas são classificadas segundo a natureza e divididas em categoria econômica, grupo de natureza da despesa e elemento da despesa.

Dentro da categoria econômica a despesa dividiu-se em despesa corrente e despesa de capital, de acordo com a mesma portaria. No entanto, Araújo e Arruda (2004) conceituam as despesas correntes como sendo aquelas de natureza operacional, ou seja, as despesas que não contribuem para a formação ou aquisição de um bem de capital e sim para a manutenção e funcionamento da máquina pública.

Com relação às despesas de capital os mesmos autores registram que formam este tipo de despesa aquelas que são realizadas com o intuito de formar ou adquirir ativos, envolvendo o planejamento e a execução de obras, a compra de instalações, equipamentos, material permanente, títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer natureza e ainda as amortizações de dívidas e concessões de empréstimo.

2.3.2 Estágios da despesa

Os estágios da despesa representam uma importante fase na administração pública, por isso devem ser adotados visando assegurar a qualidade das operações, no que se refere à eficiência e eficácia.

Os estágios são relacionados de forma diferente entre os autores pesquisados, principalmente na quantidade de estágios existentes. Na visão de Andrade (2008) são sete: fixação, programação, licitação, empenho, liquidação, suprimento e pagamento.

No que se refere à fixação, o mesmo autor relata que esta fase ou estágio, corresponde à determinação no montante total a ser registrado como valor máximo orçamentário a ser gasto pela administração pública, mediante estudos e cálculos realizados previamente. Esta fase tem relação com a programação de gastos, visando melhor distribuição dos recursos entre os diversos setores do ente público. Essa fase tem início após a publicação da lei orçamentária.

Outro estágio da despesa é a licitação e está previsto na Constituição Federal em seu art. 37, onde representa o processo administrativo destinado a escolher entre os fornecedores previamente habilitados e qualificados, aquele que oferecer proposta mais vantajosa para a contratação de obras, serviços, compras ou alienações.

Com relação ao empenho, Andrade (2008) afirma que é o ato pelo qual a autoridade competente reconhece a dívida. É materializado com a nota de empenho e oficializado com a baixa da despesa na dotação orçamentária. Já a liquidação, corresponde à fase de verificação do direito adquirido do credor, tendo como base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, enquanto que a fase do suprimento é a etapa da entrega ou transferências ao próprio caixa dos recursos financeiros para pagamento dos débitos a serem quitados.

Para concluir, o mesmo autor relata que a última fase da despesa pública é o pagamento, que só poderá ser efetuado mediante autorização da autoridade competente e pode ocorrer mediante ordem bancária, cheque nominal ou na própria tesouraria.

2.3.3 Procedimentos do controle interno na despesa pública

As despesas representam a saída de recursos dos cofres públicos, portanto, um rigoroso controle poderá resultar numa melhor distribuição destes gastos. Então entra em cena o papel do controle interno em zelar para que os

procedimentos ocorram da maneira correta, respeitando sempre as Lei e normas legais.

No que se refere à despesa pública, a Resolução do TCM – BA nº. 1120/05 lista uma série de procedimentos que deverão ser seguidos:

- Verificar a existência de descrições e especificações lançadas, de forma clara e detalhadas, nas Notas de Empenho, Notas Fiscais, Recibos, cotações de preços, nos casos de aquisições por dispensa de licitação, e outros documentos similares;
- Verificar se nos processos de pagamento de despesas consta o nome do credor, o valor exato a pagar, a unidade gestora responsável pelo pagamento, o número da conta bancária e cheque, o número da nota de empenho e da respectiva nota fiscal.
- Exercer o controle sobre as dotações e seus respectivos saldos;
- Verificar os cumprimentos dos estágios da despesa;
- Verificar se a ordenação da despesa está devidamente assinada por quem de direito;
- Verificar a legalidade na remuneração dos agentes políticos;
- Observar se consta na nota de empenho o nº dos respectivos processos licitatórios;
- Verificar divergências entre valores empenhados e valores pagos;
- Verificar se existem despesas realizadas sem a identificação dos beneficiários;
- Verificar se existe realização de despesas com empresas de propriedade de secretários, prefeito, ou outro cargo de confiança;

Tais procedimentos têm como objetivos a verificação e aferição das despesas realizadas pelo ente público.

2.4 PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO NA ÁREA ADMINISTRATIVA

Este tópico tem por objetivo verificar os procedimentos de controle interno no setor de contabilidade, na tesouraria, no setor de compras e serviços e no controle patrimonial.

2.4.1 Setor Contábil

O setor de contabilidade é responsável por registrar todas as movimentações ocorridas dentro do ente público, seja no planejamento orçamentário ou na movimentação de receita e despesa. Portanto, é de fundamental importância que o controle interno atue de forma bastante rigorosa, pois um registro errado poderá acarretar em penalidades para o gestor público.

Referente aos procedimentos de controle interno para o setor contábil Botelho (2009) relata os seguintes:

- Verificação da regularidade da escrituração dos livros diário e razão;
- Verificar se a escrituração contábil ocorre de forma simultânea no sistema orçamentário, financeiro e patrimonial;
- Verificar se a contabilização é feita com base em documentação idônea;
- Verificar se os princípios contábeis estão sendo obedecidos;
- Fazer revisão mensal dos relatórios contábeis emitidos e corrigi-los tempestivamente em caso de falhas;
- Verificar se os demais setores fornecem informações a contabilidade.

Como é do conhecimento de todos, a fidedignidade dos registros e informações contábeis é de suma importância para que o administrador venha tomar medidas que propiciem maior transparência nos atos públicos e conseqüentemente esses atos se transformam em melhorias para a população, por conta disso o setor da contabilidade se torna um dos principais setores da administração pública.

2.4.2 Setor de Tesouraria

É na tesouraria que acontece todos os pagamentos realizados pelo ente público, dessa forma se faz necessário que o controle interno atue de forma bastante contundente, prevenindo a ocorrências de erros, falhas ou fraudes.

Sobre a tesouraria, Botelho (2009) descreve alguns procedimentos de controle interno:

- Verificar diariamente se houve escrituração diária do livro de tesouraria;
- Verificar a escrituração do livro de contas correntes bancárias, feito de forma informatizada;
- Verificar a emissão do boletim diário de caixa;
- Verificar a elaboração de fluxo de caixa, compatibilizando recebimentos e pagamentos;
- Verificar se houve emissão de cópia de cheques emitidos;
- Verificar se os cheques foram emitidos por no mínimo duas pessoas;

Outro ponto abordado pelo mesmo autor está relacionado com a segregação de definições, onde quem recebe não deve escriturar o livro de tesouraria, quem assina não deve fazer a conciliação.

Para Magalhães (1996) outros procedimentos devem ser observados no setor de tesouraria, entre os quais:

- Pessoas que recebem ou efetuam pagamento não deverão ter acesso aos registros contábeis;
- Verificar se a quantia a ser paga foi devidamente liquidada;
- A área da tesouraria deverá ter seu acesso restrito aos funcionários do setor.

Por fim, é relevante mencionar que o setor de tesouraria deverá ter um relacionamento muito estreito com o setor contábil, pois toda movimentação da tesouraria está condicionada com os lançamentos contábeis.

2.4.3 Setor de compras e serviços

Este setor é responsável pela aquisição de material, seja para manutenção da máquina pública, referente à compra de alimentação, material escolar, contratação de pessoal ou ainda, contratação de empresas para execução de obras e serviços públicos. Enfim, é por esse setor que os gastos públicos serão devidamente oficializados.

Tais gastos deverão ser realizados, preferencialmente, através de contratação de empresas mediante licitação, onde o objetivo é economizar o máximo possível fazendo com que o recurso público seja distribuído conforme o princípio da economicidade.

Para tal setor Botelho (2009) enumera os seguintes procedimentos:

- Deverá haver centralização das compras;
- As compras deverão ser planejadas previamente;
- Deverão ser mantidos atualizados os cadastros de fornecedores e prestadores de serviços;
- Deverá ser mantidos atualizados os preços dos principais produtos e serviços;
- Deverão ser obedecidos os princípios da Lei 8.666/93, a Lei das Licitações;

Magalhães (1996) relata que os membros da comissão permanente de licitação deverão estar devidamente treinados e capacitados para o cumprimento da função e que sejam constantemente rodiziados num intervalo não superior a um ano.

Os principais procedimentos de controle interno nesse setor devem estar voltados para a obediência da Lei 8.666/93, que trata das licitações públicas e a Lei 10.520/02, que diz respeito ao pregão eletrônico.

2.4.4 Controle patrimonial

Este setor está relacionado com a manutenção do patrimônio público. O zelo com o patrimônio é uma forma de economizar o dinheiro público, dessa maneira é fundamental a atuação do controle interno.

Com referência ao controle patrimonial dos bens móveis, Botelho (2009) adota os seguintes procedimentos:

- Deverá haver nomeação de uma comissão para fazer o inventário dos bens pertencentes ao patrimônio;
- Deverá ser feita uma ficha individualizada para cada bem;
- Deverá ser feita identificação do setor e do responsável pelo bem;
- Deverá ser observada anualmente a documentação dos veículos;
- Verificar o estado de conservação da frota.

Já para os bens imóveis o mesmo autor destaca:

- Verificar se existe ficha individual descritiva;
- Verificar se existe laudo de avaliação e vistoria periódica;
- Reavaliação anual fundamentada;
- Inventário analítico;
- Inclusão de bem de domínio público como patrimonial (incorporação indevida).

Todos os procedimentos de controle interno mencionados neste capítulo têm como objetivo assegurar que os recursos públicos sejam aplicados de maneira eficiente e eficaz e dessa forma preservar o patrimônio público que é de todos nós.

No próximo capítulo serão apresentados e relatados os dados obtidos na pesquisa realizada junto aos controladores internos de três Municípios pertencentes a 13ª Inspeção de Controle Externo de Senhor do Bonfim, que versou sobre a verificação da atuação do CI nos Municípios previamente selecionados.

3 ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

Este capítulo tem por objetivo apresentar as respostas obtidas nos questionários aplicados nas prefeituras pesquisadas.

O questionário foi dividido em 07 (sete) tópicos abrangendo diferentes áreas do ente municipal, sendo que a primeira trata da estrutura operacional do controle interno. As demais partes visam observar a atuação do controle interno na área de planejamento orçamentário, onde abrange a elaboração do PPA, da LDO e LOA, com foco na previsão das receitas e na fixação das despesas, além conferir sua atuação nos setores contábil, de tesouraria, de compras e serviços e de patrimônio.

De acordo com o que foi relatado quanto à metodologia na aplicação dos questionários, as prefeituras foram nomeadas como sendo Município A, B e C, com o objetivo de preservar o nome das prefeituras e dos controladores internos que se prontificaram em responder ao questionário.

3.1 ANÁLISE DO MUNICÍPIO “A”

De acordo com dados coletados no site do TCM-BA, nos últimos três anos este município teve suas contas aprovadas com ressalvas, sendo que em um desses anos, as contas foram reprovadas.

3.1.1 Quanto à estrutura do controle interno

Com relação à parte estrutural, o setor de controle interno da Prefeitura “A”, com base nas respostas obtidas, verificou-se que o órgão conta com um profissional que possui nível superior com graduação em administração de empresas e que este não faz parte do quadro de funcionários públicos da entidade. Foi nomeado controlador interno pelo prefeito municipal, quando o ideal seria que o mesmo fosse concursado para o cargo que exerce.

Por não ser concursado e não gozar da estabilidade do emprego, o controlador ao apontar uma possível irregularidade que venha de encontro com o interesse dos seus superiores poderá perder o emprego, portanto sua atuação é limitada e dependente, sua autonomia está comprometida.

Em outro ponto abordado, o controlador interno respondeu que semestralmente submete-se a cursos de aperfeiçoamento, que é um ponto positivo, pois frequentemente está renovando os conhecimentos.

Este por sua vez, relatou através das respostas, que tem autonomia para atuar em todos os órgãos da prefeitura, embora não disponha de nenhum funcionário para auxiliá-lo, o que torna a tarefa muito mais difícil, visto que, a prefeitura conta com diversos setores.

Finalizando este tópico, verificou-se que o controlador interno adota um manual de rotinas e procedimentos e que frequentemente detecta a ocorrência de erros, fraudes ou desvios.

3.1.2 Atuação do controle interno no planejamento orçamentário

De acordo com as respostas fornecidas, verificou-se que o controlador interno participou da elaboração do PPA, LDO e LOA, fator bastante relevante, pois, é o planejamento orçamentário quem guiará o gestor público durante o seu mandato.

Verificou-se também, que a definição dos objetivos e metas do PPA baseou-se na realidade do município, tal medida tem por finalidade não colocar no planejamento metas que dificilmente sejam cumpridas.

Foi constatado também que fora realizada no município audiência pública para discutir as prioridades e metas constantes na LDO.

O controlador respondeu ainda que as receitas e despesas foram devidamente classificadas e demonstradas em planilhas.

Um ponto bastante preocupante com relação ao controle no planejamento orçamentário, embora o controlador interno tenha participado desde o princípio da sua elaboração, do estudo da realidade do município, da classificação correta de

despesas e receitas, é o fato do controle interno não fazer relatório para avaliar o cumprimento da LDO e LOA, fato que está previsto no art. 9º da Resolução nº. 1120/05 do TCM, que trata da finalidade do controle interno municipal. Isto quer dizer que para o controlador interno do Município “A”, a avaliação dos objetivos e metas orçamentárias não tem a devida importância que estabelece a Lei.

3.1.3 Atuação do controle interno no trato com receitas e despesas

Sobre este questionamento, tendo como referência as respostas obtidas no questionário, o controlador interno do Município “A” cumpre os procedimentos abordados no capítulo anterior quando responde que foi feita a verificação quanto à classificação correta das receitas e que estas, no momento da arrecadação, foram processadas de forma tempestiva e que o controle é seguro. Por outro lado, o controlador respondeu que o município não utiliza com eficiência os meios que dispõe para gerar receitas e dessa forma, compromete a entrada de recursos no Município.

Ainda respondendo aos questionamentos sobre as receitas públicas, o controlador interno afirmou que o município retém as obrigações pertinentes a pagamentos efetuados a fornecedores. Respondeu ainda, que os lançamentos das receitas estão sendo confrontados com documentos de suporte, medida que ajuda prevenir a ocorrência de erros, fraudes ou desvios. Em outra resposta obtida, o controlador interno afirmou que os valores recebidos pela tesouraria são depositados em conta corrente específica.

Sobre as despesas públicas, o controlador interno garantiu que é feito o controle sobre as dotações e seus respectivos saldos, que a situação fiscal dos fornecedores é verificada constantemente e que os estágios das despesas são cumpridos rigorosamente. Porém, não é realizada a devida verificação a fim de comprovar se a ordenação da despesa está assinada por quem de direito, ou seja, o município corre o risco de efetuar um pagamento de uma despesa sem que o responsável tenha autorizado, neste caso o risco de fraude é relevante.

3.1.4 Atuação do controle interno no setor contábil

Embora não seja um contador, o controlador interno mostrou, através das suas respostas, que os procedimentos relacionados ao setor contábil estão sendo cumpridos. Ele afirmou que a escrituração dos livros diário e razão está sendo feita de forma regular, que o sistema contábil adotado pela prefeitura é confiável e que os relatórios de contabilidade estão sendo revisados constantemente. Quanto à escrituração contábil, afirmou que ocorre simultaneamente com o setor financeiro, patrimonial e orçamentário sendo fundamentada com base em documentação idônea. Salientou ainda que tem acesso irrestrito às informações contábeis no momento em que necessita.

Tomando por base os procedimentos de controles contábeis adotados por esse Município, pode-se afirmar que o referido setor cumpre com a sua finalidade.

3.1.5 Atuação do controle interno na tesouraria

Quanto aos procedimentos de controle adotados na tesouraria, o controlador interno assegurou que a escrituração do livro de contas correntes é feita de forma informatizada, que é realizada a conciliação bancária, que tem por objetivo, verificar se as baixas na conta corrente condiz com o que foi lançado previamente. Relatou também, que as pessoas que emitem cheques ou ordens bancárias não têm acesso ao recebimento de bens adquiridos, medida que pode prevenir a ocorrência de fraudes.

Por outro lado, o controlador afirmou que o interior da tesouraria não está restrito apenas aos funcionários do setor, o que poderá acarretar possíveis desvios por parte de pessoas estranhas que possam transitar na tesouraria. Outro ponto negativo relatado pelo controlador é o fato de não haver a emissão do boletim diário de caixa. Isso quer dizer que o gestor municipal não tem informação de quanto o Município gastou naquele dia.

O controlador interno entra em contradição quando respondeu que não é realizada a verificação da liquidação da despesa antes do pagamento, pois

respondeu anteriormente que todos os estágios da despesa pública são cumpridos rigorosamente. Essa situação demonstra que o controlador tem dificuldade em identificar os estágios da despesa estabelecidos em Lei.

3.1.6 Atuação do controle interno no setor de compras e serviços

Sobre esse setor o controlador interno respondeu que os preços dos principais produtos e serviços são mantidos atualizados, garantindo dessa forma, que as compras sejam realizadas com preços justos, não causando prejuízos aos cofres públicos. O controlador respondeu ainda que existe uma unidade exclusiva para recebimento de mercadorias, essa medida previne eventuais desvios.

O controlador interno relatou através das suas respostas que as compras do município não acontecem de forma centralizada, ou seja, várias pessoas compram ao mesmo tempo e que não existe um planejamento de compras, o que poderá acarretar em compras desnecessárias, desperdiçando o dinheiro público, além de possível fragmentação da despesa.

Em outro ponto abordado no questionário, o controlador respondeu que não existe uma comissão formada para o recebimento e conferência das mercadorias adquiridas, ou seja, apenas uma pessoa é responsável pelo recebimento de todas essas mercadorias, fato que sobrecarrega o trabalho do funcionário podendo neste caso haver um erro no recebimento e conferência de mercadorias, causando prejuízo aos cofres públicos.

3.1.7 Atuação do controle interno no setor patrimonial

De modo geral, o controlador interno adota todos os procedimentos propostos para o controle dos bens patrimoniais. Ele afirmou que os bens patrimoniais foram inventariados; existe a identificação do setor responsável pelo bem; a frota da entidade e sua documentação são verificadas periodicamente; e existe um termo de responsabilidade para uso dos bens. Tais procedimentos deixam

evidente que o Município procura zelar os bens públicos e, conseqüentemente, oferecer um serviço de melhor qualidade para a população.

3.2 ANÁLISE NO MUNICÍPIO “B”

Nos últimos três anos as contas deste município foram aprovadas com ressalvas, sendo que, em um desses anos as contas foram reprovadas, segundo dados do site do TCM-BA.

3.2.1 Quanto à estrutura do controle interno

Com base nas respostas obtidas, constatou-se que o responsável pelo controle interno do Município “B” possui nível superior com graduação em administração de empresas. Este profissional não é funcionário público concursado e exerce cargo em comissão, tendo sido nomeado pelo prefeito municipal. É um caso idêntico ao Município “A”, onde a autonomia do controlador interno poderá ser questionada, visto que não possui estabilidade.

A deficiência no quadro de pessoal encontrada no Município “A” é condizente com Município “B”, pois o setor possui apenas o controlador interno. Este afirma ainda não fez nenhum curso de aperfeiçoamento.

Foi relatado que o setor não tem autonomia para atuar em todos os órgãos da prefeitura, comprovando assim a falta de autonomia do controlador.

O controlador finalizou respondendo que existe um manual básico de procedimentos e que constantemente detecta a ocorrência de erros, desvios ou fraudes.

3.2.2 Atuação do controle interno no planejamento orçamentário

Embora não tenha participado da elaboração do PPA, LDO e LOA, o controlador demonstrou através das respostas que os objetivos e metas

estabelecidos no PPA basearam-se na realidade do Município. Afirmou, ainda, a preocupação em certificar-se de que as metas e objetivos definidos no PPA e LOA estão sendo acompanhados, possibilitando que desvios sejam corrigidos.

Registrou que houve realização de audiência pública com o objetivo de definir prioridades da LDO, bem como afirmou que as despesas foram classificadas de forma adequada e que o estudo sobre a previsão das receitas foi disponibilizado ao Poder Legislativo dentro do prazo legal. Portanto, os procedimentos adotados condizem com os mesmos propostos no questionário.

3.2.3 Atuação do controle interno no trato com receitas e despesas

Sobre este quesito o controlador interno do Município “B” respondeu que as retenções obrigatórias em pagamentos efetuados a fornecedores estão sendo realizadas de forma regular, portanto, neste caso não há renúncia de receita. Fora observado também que os lançamentos das receitas são confrontados com documentos de suporte, medida que previne eventuais erros. Em outro procedimento adotado constatou-se que os valores recebidos pela tesouraria são depositados em conta corrente específica e que é feita a verificação da ordenação da despesa a fim de comprovar se foi assinada por quem de direito, além de exercer o controle sobre as dotações e seus respectivos saldos.

Por sua vez, o controlador afirmou que não é feito o acompanhamento sobre a classificação correta das receitas, fato que poderá gerar um descontrole na questão orçamentária do município. As baixas das receitas arrecadadas não estão sendo processadas de forma tempestiva e que o controle não é seguro, além de reconhecer que não utiliza com eficiência os meios que dispõe para arrecadação de receitas.

Outro fato grave mencionado, é que a situação fiscal dos fornecedores não é verificada constantemente, isso poderá ocasionar um pagamento feito a um fornecedor que não está devidamente regularizado, podendo ocasionar sanções previstas em Lei.

Em outro momento, o controlador afirmou que os estágios das despesas não são cumpridos rigorosamente.

3.2.4 Atuação do controle interno no setor contábil

O único ponto positivo observado no setor contábil, de acordo com as respostas do controlador interno, é o fato da contabilização ser feita com base em documentação idônea.

Por outro lado, o mesmo relatou que a escrituração dos livros diário e razão não está sendo feita de forma regular e que o sistema contábil adotado pelo Município não é totalmente confiável. Afirmou ainda que os relatórios de contabilidade não são revisados constantemente e que a escrituração contábil não acontece de forma simultânea com o setor financeiro, patrimonial e orçamentário.

Por fim, ele respondeu que não tem acesso às informações contábeis no momento em que necessita. Portanto, pode-se concluir que a interação entre a contabilidade e o controle interno não existe nesse Município.

3.2.5 Atuação do controle interno na tesouraria

Sobre os procedimentos de controle interno adotados na tesouraria, o controlador afirmou que o acesso a tesouraria restringe-se apenas aos funcionários do setor, medida que poderá prevenir eventuais desvios. Afirmou ainda que a escrituração do livro de contas correntes é feita de forma informatizada e que as pessoas que emitem ordens bancárias ou cheques não têm acesso aos bens recebidos.

Por outro lado, observam-se falhas neste setor quando o controlador relatou que não é feita a verificação diária de boletim de caixa, demonstrando dessa forma que a saída de recursos do Município não tem controle. Outra falha é o fato de não haver a conciliação bancária, ou seja, as baixas da conta corrente não são confrontadas com os documentos de suporte.

Como aconteceu no Município "A", o controlador interno do Município "B" entra em contradição quando o assunto refere-se aos estágios da despesa. Ele afirmou nos procedimentos das receitas e despesas que os estágios da despesa não são cumpridos rigorosamente e neste tópico ele diz que antes do pagamento é

feita a verificação com o objetivo de comprovar se a despesa foi devidamente liquidada, dessa forma há indícios de inobservância dos outros estágios.

3.2.6 Atuação do controle interno no setor de compras e serviços

Neste setor, de acordo com as respostas obtidas, percebe-se que os procedimentos propostos são cumpridos. O controlador relatou que é feita a centralização das compras e que existe uma comissão para conferir o recebimento destas, além de possuir uma central de recebimentos.

Sobre a comissão de licitação, ele afirmou que os servidores passam por rodízio constantemente. Um ponto negativo é quanto ao não planejamento das compras, fato que poderá acarretar em gastos desnecessários para o Município.

3.2.7 Atuação do controle interno no setor patrimonial

Sobre os procedimentos do setor patrimonial, o controlador assegurou que há identificação do setor responsável pelo bem, que é feita a verificação periódica da frota da entidade e que as notas fiscais dos bens móveis são devidamente armazenadas. Porém, o mesmo controlador relatou que não foi feito inventário dos bens patrimoniais, ou seja, não se sabe se os bens que constam nos registros contábeis realmente existem. Constatou-se também que não é feita a verificação dos documentos dos veículos anualmente e que não existe um termo de responsabilidade para quem faz uso dos referidos bens.

3.3 ANÁLISE DO MUNICÍPIO “C”

A partir dos dados divulgados no site do TCM-BA, nos últimos três anos as contas deste município foram aprovadas com ressalvas.

3.3.1 Quanto à estrutura do controle interno

Dentre os Municípios pesquisados este é o único que possui mais de uma pessoa no setor de controle interno. O setor é composto por um controlador interno que possui apenas nível médio exercendo cargo em comissão e por mais três componentes, sendo que apenas um é funcionário público concursado. Neste caso, também, a questão da autonomia fica comprometida, pois apenas uma pessoa é concursada.

O controlador reconheceu que embora a equipe seja composta por quatro pessoas, esse número não é suficiente para fiscalizar todos os órgãos da prefeitura, mesmo declarando ter autonomia para atuar em todos eles. Essa equipe passa por treinamentos mensalmente, quer dizer, frequentemente renova seus conhecimentos.

Através das respostas obtidas o controlador afirmou que existe um manual de procedimentos e rotinas adotados pelo setor e que constantemente detecta a ocorrência de erros, fraudes ou desvios.

Para finalizar, o mesmo relatou que não existe um rodízio dos servidores que atuam no setor, fato que poderá comprometer a atuação do CI.

3.3.2 Atuação do controle interno no planejamento orçamentário

Quanto aos procedimentos adotados no planejamento orçamentário, o controlador relatou que participou da elaboração do PPA, LDO e LOA, fato positivo, visto que se trata do planejamento orçamentário.

Foi possível comprovar através das respostas obtidas, que a definição das metas constantes no PPA foi planejada de acordo com a realidade do Município e que foi realizada audiência pública para definição das prioridades da LDO.

O controlador afirmou que as despesas estão classificadas de forma adequada. No entanto, responde que não faz relatórios para avaliação do cumprimento dos objetivos e metas estabelecidas no PPA, fato que está previsto no art. 9º da Resolução nº. 1120/05 do TCM, que trata da finalidade do controle interno

municipal. Isto quer dizer que para o controlador interno do Município “C”, a avaliação dos objetivos e metas orçamentárias não tem a devida importância que estabelece a Lei, mesmo fato que ocorre no Município “A”.

3.3.3 Atuação do controle interno no trato com receitas e despesas

De acordo com as respostas obtidas quanto aos procedimentos adotados referente às receitas e despesas públicas, o controlador relatou que as receitas são classificadas corretamente e que os lançamentos são confrontados com documentos de suporte.

O controlador afirmou ainda, que as baixas das receitas arrecadadas são processadas de forma tempestiva e que o controle é seguro, que utiliza com eficiência todos os meios legais para a arrecadação e também, que o Município realiza todas as retenções obrigatórias em pagamentos efetuados a fornecedores.

Quanto às despesas, o controlador assegurou que verifica se a ordenação da despesa foi assinada por quem de direito e que é feito o controle sobre as dotações e seus respectivos saldos, além de comprovar que os estágios da despesa são cumpridos rigorosamente.

A situação fiscal dos fornecedores é verificada constantemente de acordo com o controlador.

A adoção de todos estes procedimentos propostos fortalece a entrada de recursos no Município e controla o gasto público, o que acarreta em melhoria para a comunidade.

3.3.4 Atuação do controle interno no setor contábil

Quanto aos procedimentos de controle do setor contábil ficou evidente também que o controle interno é atuante. Foi verificado através das respostas que a escrituração dos livros diário e razão está sendo feita de forma regular e que o sistema contábil adotado pela prefeitura é confiável.

De acordo com as respostas obtidas, ficou evidente que os relatórios de contabilidade estão sendo revisados constantemente e também, que a escrituração contábil ocorre simultaneamente como setor financeiro, patrimonial e orçamentária e é feita com base em documentação idônea.

O controlador relatou ainda, que tem acesso irrestrito às informações contábeis no momento em que necessita, dessa forma, facilitando seu trabalho.

3.3.5 Atuação do controle interno na tesouraria

Sobre os procedimentos de controle interno adotados na tesouraria, o controlador afirmou que o acesso ao interior deste órgão restringe-se apenas aos funcionários do setor, medida que poderá prevenir eventuais desvios. Afirmou ainda, que a escrituração do livro de contas correntes é feita de forma informatizada e que os responsáveis pela emissão de ordens bancárias e/ou cheques não têm acesso aos bens recebidos.

Por outro lado, observou-se falhas neste setor quando o controlador relatou que não é feita a verificação diária de boletim de caixa, demonstrando dessa forma que a saída de recursos do Município não tem controle.

Verificou-se que é feita a conciliação bancária das contas de movimento, bem como, antes do pagamento, é efetuada a verificação com o objetivo de comprovar se a despesa foi devidamente liquidada.

3.3.6 Atuação do controle interno no setor de compras e serviços

Conforme respondeu o controlador interno do Município "C", é realizado um rodízio das pessoas que compõem a comissão de licitação, as compras são previamente planejadas e os preços dos principais produtos e serviços são mantidos atualizados.

As falhas detectadas no setor de compras e serviços, de acordo com o questionário, ocorrem em virtude das compras não serem centralizadas. Essa

situação poderá ensejar em compras desnecessárias. O controlador informou ainda que não existe uma unidade exclusiva para o recebimento de mercadorias e nem uma comissão formada para recebimento e conferência.

3.2.7 Atuação do controle interno no setor patrimonial

Sobre os procedimentos do setor patrimonial, o controlador afirmou que é feito o inventário dos bens patrimoniais; há identificação do setor responsável pelo bem; as notas fiscais dos bens móveis são devidamente armazenadas; e é realizada a verificação da documentação dos veículos.

Por outro lado não há verificação periódica da frota da entidade e não existe um termo de responsabilidade por quem faz uso desses bens, podendo haver mau uso e os culpados não serem responsabilizados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na revisão bibliográfica foi visto que o controle interno é um conjunto de procedimentos e métodos adotados pela instituição e tem por finalidade assegurar que os objetivos e metas definidas sejam alcançados sempre na observância da Lei, de forma a prevenir prejuízos aos cofres públicos, garantindo a eficiência e eficácia da administração pública. Dessa forma, diante do questionamento proposto, que consiste em saber como está atuando os controladores internos em três municípios da 13ª Inspeção de Controle Externo de Senhor do Bonfim, foi possível observar que a atuação do controle interno nos municípios pesquisados não está ocorrendo de forma adequada.

Analisando a estrutura do controle interno nos municípios pesquisados foi possível observar que os profissionais envolvidos não são concursados, sendo que no Município “C”, o controlador não possui nível superior. Por não serem concursados a autonomia profissional poderá ficar comprometida. Esses, por sua vez, reconhecem que o material humano disponível não é suficiente para exercer o controle em todo o ente municipal, mesmo no Município “C”, onde a equipe é formada por quatro componentes.

Quanto ao planejamento orçamentário ficou constatado que os controladores dos Municípios “A” e “C” desconhecem que são obrigados por lei a fazer o acompanhamento das metas fiscais, ou seja, verificar se o que foi estabelecido no planejamento está sendo cumprido integralmente ou não, e se for necessário fazer as devidas modificações.

No tocante às despesas e receitas públicas, apenas o Município “C” respondeu que todos os procedimentos propostos são devidamente cumpridos. Nos demais, foi possível observar que os controladores entraram em contradição quando o assunto é estágio das despesas públicas, pois, em determinado momento, dizem que são cumpridos rigorosamente, em outro, dizem que não são cumpridos. Quem tem a função de desenvolver técnicas e procedimentos para que administração pública se torne mais eficiente e eficaz não pode cometer tais equívocos.

Em outro momento do questionário, os controladores dos Municípios “A” e “B” afirmam que o município não utiliza com eficiência os meios que dispõem para

gerar receita, ou seja, estão deixando de arrecadar, resultando em renúncia fiscal, em desacordo com o art. 14 da LRF.

Um fato bastante preocupante aconteceu no Município “B”, onde o controlador interno reconheceu que o sistema contábil não é confiável. Nesse município apenas o procedimento de verificação da documentação proposto no questionário foi respondido como sendo devidamente cumprido. Nos demais, todos os procedimentos são seguidos na íntegra.

No setor de tesouraria, nenhum dos Municípios pesquisados segue totalmente os procedimentos propostos, ressaltando que no Município “A” o acesso ao interior da tesouraria não está restrito apenas aos funcionários. Outro fato que merece destaque e que ficou comprovado através do questionário, é que em todos os municípios pesquisados não é realizada a emissão do boletim diário de caixa, ferramenta indispensável de apoio à adequada gestão.

Quanto ao setor de compras e serviços, ficou evidente que apenas o Município “C” faz o planejamento de compras, medida que visa comprar melhor e com menor preço. Por outro lado, as compras não são centralizadas e não existe uma comissão para o seu recebimento, problema também observado no Município “A”.

No que diz respeito ao setor patrimonial, verificou-se que no Município “B” não é feito o inventário dos bens, ou seja, não tem controle sobre o patrimônio público. Nos outros dois, os funcionários que fazem uso dos bens públicos não assinam um termo de responsabilidade, tal procedimento poderia evitar a possibilidade de uso indevido dos mesmos.

Diante dessas constatações é possível afirmar que a primeira hipótese não foi confirmada, pois o sistema de controle interno implantado nos municípios pesquisados não consegue preservar os interesses do ente público e, conseqüentemente, da sua população. Assim não atentando objetivamente para o cumprimento do previsto na Constituição Federal e demais normas legais.

A segunda hipótese diz que um controle interno eficiente é capaz de prevenir a instituição pública de erros, fraudes ou desvios. Nesse caso, também, não pode ser confirmada, pois, até o sistema contábil não é confiável, segundo o controlador de um dos municípios.

A outra hipótese não pôde ser confirmada, pois constatou-se que os municípios não fazem o acompanhamento do cumprimento dos objetivos e metas fiscais, o que resulta no descumprimento da lei, regulamentos e diretrizes da instituição.

Salienta-se que as falhas de controle registradas nos questionários aplicados devem ser atribuídas aos responsáveis por sua instituição e não ao sistema de controle interno previsto em lei, que tendo seus princípios observados, possibilitaria um adequado acompanhamento das políticas públicas implantadas, focando, assim, na eficiência, eficácia e efetividade das ações desenvolvidas.

O estudo sobre o controle interno é bastante amplo, como sugestão, recomenda-se fazer uma pesquisa junto ao Tribunal de Contas dos Municípios com o objetivo de verificar quais são as principais notificações sofridas pelos Municípios pertencentes a esta jurisdição e propor mecanismos que venham contribuir para uma adequada atuação do controle interno e assim, prevenir a ocorrência de erros, fraudes e falhas, bem como, reduzir as notificações impostas por este órgão em virtude da inobservância das normas, princípios e Leis. Dessa forma, estimulando a importância da implantação de CI pelos Municípios como uma poderosa ferramenta de apoio à gestão e não somente pela temerária implantação devido às exigências legais.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 3. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria a prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ATTIE, Willian. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. 8. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

BAHIA, Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da. **Resolução nº. 1120/05**. disponível em < <http://www.tcm.ba.gov.br> > . Acesso em 05.jul.2009.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual do controle interno: teoria & prática**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

BRASIL. **Constituição Federal da Republica de 1988**, Brasília – DF. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 01.Jul.09.

_____. **Lei complementar 101/00**. Brasília – DF. 2000. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp>. Acesso em 02.jul.09.

_____. **Lei N° 4.320/64**. Brasília - DF 1964. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>>. Acesso em 27.mai.2009.

_____. **Lei nº 8.666/93**. Brasília - DF 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8666cons.htm>. Acesso em 19 dez. 2009.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos no Estados, Municípios e ONGs**. São Paulo: Atlas, 2008.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas**. 3. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

CONSELHO FEREDAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, 2008. Disponível em: < www.cfc.org.br >. Acesso em 10.set.09.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA. Check list para a orientação do trabalho de Auditoria, 2008. Disponível em www.crcsc.org.br. Acesso em 18.dez.2009.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. 8. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

INTOSAI. Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores; Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. Disponível em: < <http://www.tcm.ba.gov.br>>. Acesso em 05.jul.2009.

JUNIOR. Adauto Viccari, et. al. **Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. 6.ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 10. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

MAGALHÃES, Eliéser Forte Filho. **Auditoria Contábil e Financeira em Entidades Governamentais**. 1. ed. Fortaleza: Gráfica VT, 1996.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio, et al. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 10. ed. Ver., ampliada e atualizada até outubro de 2008 – São Paulo : Atlas, 2009.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatório, monografias, teses**. 2. ed. – 2. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2008.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. 1.ed. – 2.reimpr. – São Paulo: Atlas,2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA. **Informações sobre os municípios**. Salvador, 2008. Disponível em: <<http://www.tcm.ba.gov.br/tcm/Municipios.aspx>>. Acesso em 02.mar.2010.

APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO

Senhor do Bonfim, 19 de fevereiro de 2010.

CARTA DE APRESENTAÇÃO

Prezado (a) Senhor(a),

Tendo em vista a realização de pesquisa referente ao Trabalho de Conclusão de Curso da Universidade do Estado da Bahia – UNEB Campus VII, de cunho puramente acadêmico, sobre a atuação do Controle Interno em quatro Municípios da Microrregião de Senhor do Bonfim, solicitamos que V. Sra. se digne em responder o questionário em anexo, oportunamente registramos que as informações prestadas terão caráter sigiloso, bem como os Municípios participantes não serão identificados na avaliação do questionário e no respectivo trabalho monográfico.

Atenciosamente e grato,

Camilo Simões Amaral Oliveira

Aluno do Curso de Ciências Contábeis

Matrícula 130525642

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO

QUESTIONÁRIO SOBRE A ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

Registramos que as informações prestadas nesse questionário terão caráter sigiloso, bem como os Municípios participantes não serão identificados na avaliação do questionário e no respectivo trabalho monográfico.

1- Quanto à estrutura do controle interno, responda:

a) Qual o nível de escolaridade do controlador interno?

Nível Médio Nível Superior Especialização Mestrado

Outro _____

b) Se possuir nível superior, qual o curso da graduação?

Ciências Contábeis Administração Economia Direito

Outro _____

c) Qual o vínculo do controlador interno com a prefeitura?

Concursado para o cargo Concursado em outra área

Cargo em comissão Agente político

d) O setor possui quantas pessoas auxiliando o trabalho do controlador interno?

Uma Duas Três Quatro Cinco ou mais

O setor possui apenas o controlador interno

Observação: só responda os itens e, f, g, h e i, se existir equipe auxiliando o Controle Interno.

e) Os componentes dessa equipe são funcionários públicos concursados? Caso a resposta seja “não”, favor informar quantos são concursados e quantos não são, logo após a resposta.

Sim Não

_____ Concursados _____ Não Concursados

f) Essa equipe é suficiente para fiscalizar todos os órgãos da prefeitura?

Sim Não

g) Com qual freqüência de tempo essa equipe passa por cursos de aperfeiçoamento?

Mensalmente Trimestralmente Semestralmente Anualmente

A equipe não passa por cursos de aperfeiçoamento

h) O setor de controle interno tem autonomia para atuar em todos os órgãos da prefeitura?

Sim Não

i) Existe um rodízio de servidores do setor de controle interno?

Sim Não

j) Existe um manual de procedimentos e rotinas adotado pelo controle interno?

Sim Não

k) O setor de controle interno detecta constantemente a ocorrência de erros, desvios ou fraudes?

Sim Não ?

2 - Quanto ao planejamento orçamentário (PPA, LDO, LOA), responda S, N ou N/S, onde:

S – SIM

N – NÃO

N/S - NÃO É ATRIBUIÇÃO DO CONTROLE INTERNO

QUESTÕES	N	S	N/S
O controlador interno participou ativamente da elaboração do PPA, LDO e LOA?			
A definição dos objetivos e metas do PPA baseou-se em diagnóstico das necessidades, dificuldades, potencialidades e vocação econômica do Município?			
O PPA apresenta orçamento da receita com tabela de destinação de recursos e esta é compatível com a capacidade de arrecadação do Município?			
Existem relatórios de avaliação do cumprimento dos objetivos e metas estabelecidas no PPA e tomada de decisão para correção de eventuais desvios?			
Realizou-se audiência pública para definição das prioridades e metas constantes da LDO.			
As despesas estão classificadas de forma adequada e demonstradas em planilhas com identificação do diagnóstico, diretrizes, objetivos, classificação institucional, funcional, econômica, metas fiscais e financeiras e fonte de financiamento.			
Os estudos sobre a previsão das receitas, inclusive receitas correntes líquidas, foram disponibilizadas ao Poder Legislativo no prazo legal.			
Há relatórios de avaliação do cumprimento das metas estabelecidas na LOA e tomada de decisão para correção de eventuais desvios.			

Fonte: Adaptação CRC-SC

3 – Quanto aos procedimentos de controle interno no trato com as receitas e despesas públicas responda S, N ou N/S, onde:

S – SIM

N – NÃO

N/S - NÃO É ATRIBUIÇÃO DO CONTROLE INTERNO

QUESTÕES	N	S	N/S
É feito o acompanhamento sobre a classificação correta das receitas?			
As baixas das receitas arrecadadas foram processadas de forma tempestiva e o controle é seguro?			
A entidade utiliza com eficiência os meios que dispõem para gerar receitas (tributos), receita patrimonial, cobrança da dívida ativa?			
As retenções obrigatórias em pagamentos efetuados a fornecedores estão sendo realizadas de forma regular?			
Os lançamentos das receitas são confrontados com documentos de suporte?			
Os valores recebidos pela tesouraria são depositados em conta bancária específica?			
É feita a verificação a fim de comprovar se a ordenação da despesa está devidamente assinada por quem de direito?			
É feito o controle sobre as dotações e seus respectivos saldos?			
Os estágios das despesas são cumpridos rigorosamente?			
A situação fiscal dos fornecedores é verificada constantemente?			

4 – Quanto aos procedimentos de controle interno voltados para o setor contábil responda S, N ou N/S, onde:

S – SIM

N – NÃO

N/S - NÃO É ATRIBUIÇÃO DO CONTROLE INTERNO

QUESTÕES	N	S	N/S
A escrituração nos livros diário e razão está sendo feita de forma regular?			
O sistema contábil adotado pela prefeitura é totalmente confiável?			
É feita constantemente a revisão nos relatórios de contabilidade?			
A escrituração contábil ocorre simultaneamente com o setor, financeiro, patrimonial e orçamentário?			

A contabilização é feita com base em documentação idônea?			
O controlador interno tem informações irrestritas do setor contábil no momento em que necessita?			

5 – Quanto aos procedimentos de controle interno adotados na tesouraria responda S, N ou N/S, onde:

S – SIM

N – NÃO

N/S - NÃO É ATRIBUIÇÃO DO CONTROLE INTERNO

QUESTÕES	N	S	N/S
O acesso ao interior da tesouraria está restrito apenas aos funcionários da tesouraria?			
A escrituração do livro de contas correntes é feita de forma informatizada?			
É feita a verificação da emissão do boletim diário de caixa?			
É feita a conciliação bancária das contas de movimento?			
As pessoas que emitem cheques ou ordens bancárias têm acesso ao recebimento de bens adquiridos?			
Antes do pagamento é feita a verificação se a despesa foi devidamente liquidada?			

6 – Quanto aos procedimentos de controle interno adotados ao setor de compras e serviços responda S, N ou N/S, onde:

S – SIM

N – NÃO

N/S - NÃO É ATRIBUIÇÃO DO CONTROLE INTERNO

QUESTÕES	N	S	N/S
Existe centralização das compras do Município?			
É feito o rodízio das pessoas que compõem a comissão de licitação?			
As compras são planejadas previamente?			
Os preços dos principais produtos e serviços são mantidos atualizados?			
Existe uma comissão para o recebimento e conferência das mercadorias adquiridas?			
Existe uma unidade exclusiva para o recebimento de mercadorias para posteriormente haver a distribuição para o órgão a que se destina?			

7 – Quanto aos procedimentos de controle interno voltados para o setor patrimonial responda S, N ou N/S, onde:

S – SIM

N – NÃO

N/S - NÃO É ATRIBUIÇÃO DO CONTROLE INTERNO

QUESTÕES	N	S	N/S
Foi feito inventário dos bens patrimoniais?			
Há identificação do setor responsável pelo bem?			
É feita a verificação periódica da frota da entidade?			
QUESTÕES	N	S	N/S
A documentação dos veículos é verificada anualmente?			
Existe um termo de responsabilidade de uso para os bens móveis?			
As notas fiscais dos bens móveis são arquivadas devidamente?			