



**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DIRETORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**



MARIA APARECIDA DE MORAES


**CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO,
ORGANIZAÇÃO E TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA MUNICIPAL: UM ESTUDO NO MUNICÍPIO DE GUAREÍ/SP**

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

CURITIBA

2012

MARIA APARECIDA DE MORAES



**CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO,
ORGANIZAÇÃO E TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA MUNICIPAL: UM ESTUDO NO MUNICÍPIO DE GUARÉI/SP**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista na Pós Graduação em Gestão Pública Municipal, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR – Campus Curitiba.

Orientador (a): Prof. Dr. Antônio Gonçalves de Oliveira

CURITIBA

2012



TERMO DE APROVAÇÃO

Controle Interno como Instrumento de Planejamento, Organização e Transparência
na Administração Pública Municipal: um estudo no Município de Guareí/SP

Por

Maria Aparecida de Moraes

Esta monografia foi apresentada às 09:00 h do dia 1º de dezembro de 2012 como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista no Curso de Especialização em **Gestão Pública Municipal**, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Campus Curitiba. O (a) candidato (a) foi arguido pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho **APROVADO**.

Prof. Dr. Antonio Gonçalves de Oliveira
UTFPR – Campus Curitiba
(orientador)

Prof. Dr. Moisés Francisco Farah Júnior
UTFPR – Campus Curitiba

Prof. Dr. Ivan Carlos Vicentin
UTFPR – Campus Curitiba

A Folha de Aprovação assinada encontra-se na Coordenação do Curso ou Programa.

Dedico a todos que contribuíram com seus ensinamentos, em especial aos meus filhos Matheus e Mayara, pela compreensão e paciência.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por me iluminar e me dar forças.

A minha família e a todas as pessoas que direta ou indiretamente contribuíram para a realização deste trabalho.

Aos professores do curso, especialmente ao orientador Professor Dr. Antônio Gonçalves de Oliveira por sua dedicação, paciência e apoio que teve ao longo desta jornada.

“Aprender no sentido real da palavra é possível apenas nesse estado de atenção, em que não existe compulsão externa ou interna. O pensar correto pode surgir apenas quando a mente não está escravizada pela tradição e memória. É a atenção que permite que o silêncio chegue à mente, que é a abertura da porta para a criação. Por isso a atenção é da maior importância. O conhecimento é necessário no nível funcional como um meio de cultivar a mente, e não como um fim em si mesmo”.

(J. Krishnamurti)

RESUMO

MORAES, Maria Aparecida. Controle Interno como Instrumento de Planejamento, Organização e Transparência na Administração Pública: um estudo no Município de Guareí/SP. 2012. 44 f. Monografia (Especialização). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

Este trabalho analisa o Controle Interno na Administração Pública Municipal, na busca de uma gestão melhor planejada, organizada e transparente. Para o alcance dessa proposta foi realizada uma pesquisa bibliográfica e documental, de natureza qualitativa, descritiva e explicativa, com auxílio da literatura e da legislação aplicável à temática. Diante do referencial teórico analisado, buscou-se uma pesquisa exploratória na Administração Pública do Município de Guareí/SP, com ênfase para o Controle Interno aplicável. Assim, o trabalho foi estruturado compreendendo um estudo geral sobre as peculiaridades do controle interno, abordando origens, conceitos e normas regulamentadoras, quanto a sua contribuição para a gestão pública. Além disso, enfatizaram-se noções sobre a boa administração e os princípios constitucionais. No estudo de caso, pode-se constatar a real situação da gestão municipal local, onde é implantando um sistema de controle interno eficaz. Por fim, apontam-se novas sugestões de estudo para tais indagações que surgirem ao leitor ao longo da leitura deste estudo.

Palavras-chave: Administração Pública. Controle Interno. Atos Públicos. Transparência. Eficiência.

ABSTRACT

MORAES, Maria Aparecida. Internal Control as a Tool for Planning, Organization and Transparency in Public Administration: A Study in the Municipality of Guarehy/SP. 2012. 44 f. Monografia (Especialização). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

This paper examines the Internal Control in Public Administration Hall, in search of better management planned, organized and transparent. For the scope of this proposal was made a bibliographical and documentary, qualitative, descriptive and explanatory, with the aid of literature and the law governing the subject. Given the theoretical analysis, we sought an exploratory research in Public Administration of the City of Guarehy/SP, with emphasis on the applicable Internal Control. Thus, the work was structured comprising a general study on the peculiarities of internal control, covering origins, concepts and regulatory standards and what is its contribution to public management. Furthermore, they emphasized to notions of good governance and constitutional principles. In the case study, one can see the real situation of the local municipal administration, where it is deploying an effective internal control system. Finally, they point to new suggestions of such study to the reader questions that arise throughout the reading of this study.

Keywords: Public Administration. Internal Control. Public Acts. Transparency. Efficiency.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 JUSTIFICATIVA	10
1.2 PROBLEMA	11
1.3 OBJETIVOS	12
1.3.1 Geral.....	12
1.3.2 Específicos	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	13
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E SEUS PRINCÍPIOS	13
2.2 SISTEMA DO CONTROLE INTERNO	16
2.2.1 Conceitos do Controle Interno.....	16
2.2.2 Estrutura dos Tipos de Controle.....	19
2.2.3 Princípios do Controle Interno	20
2.2.4 Normas e Regulamentos de Controle	21
2.3 CONTROLE INTERNO E GESTÃO PÚBLICA.....	24
2.3.1 Características do Controle Interno na Gestão Pública.....	24
2.3.2 Controle Interno como forma de Planejamento, Organização e Direção	26
2.3.3 A Eficiência e Transparência da Administração Pública.....	27
3 O ESTUDO DE CASO	30
3.1 CARACTERÍSTICAS DO MUNICÍPIO DE GUAREÍ	30
3.2 ESTRUTURA POLÍTICA E ADMINISTRATIVA.....	30
3.3 ESTRUTURA DO CONTROLE INTERNO E SUA APLICAÇÃO NA GESTÃO MUNICIPAL.....	32
4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA	34
4.1 INSTRUMENTOS E MÉTODOS	34
4.2 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	35
5 SUGESTÃO PARA NOVOS ESTUDOS	39
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
REFERÊNCIAS	43

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo visa analisar o Controle Interno na Administração Pública Municipal, como um Instrumento de Planejamento, Organização e Transparência, demonstrando seu papel na busca do equilíbrio do orçamento e na excelência da gestão de gastos, primando pela sua eficiente e regular aplicação.

Iniciando os estudos pretende-se descrever sobre a Administração Pública e a aplicação de seus princípios, em seguida analisa-se o Controle Interno, abordando conceitos, tipos de controle, princípios, normas e regulamentos e suas características no Setor Público, além de apresentar os atos da gestão pública, o controle interno como forma de planejamento e organização, bem como a eficiência e transparência na Administração Pública Municipal.

Nesse sentido, pretende-se somar às fontes de contribuição para o desenvolvimento do conhecimento na área da administração pública na valorização dos princípios constitucionais, e ao mesmo tempo não esgotar o assunto para estudos futuros. Assim, respeitando a justificativa, a problemática e os objetivos propostos, frente à metodologia empregada, este trabalho é estruturado em sete partes, incluindo esta introdução e as referências bibliográficas.

Na fundamentação teórica; a primeira parte discorre sobre Administração Pública e os princípios estabelecidos pela Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1998). A segunda, parte aborda critérios gerais do Controle Interno enquanto uma Ciência da Administração e sua utilização, centrando a atenção nos tipos de controle da administração pública, nos princípios, normas e regulamentos.

A segunda seção, trata do Controle Interno e da Gestão Pública, descrevendo os atos da gestão pública e demonstrando a importância do Controle Interno como um instrumento de controle, organização, eficiência e transparência na gestão pública, assim como as dificuldades para o estabelecimento de controles eficazes no setor público, em função de suas peculiaridades.

A terceira parte, aborda o estudo de caso na Administração Pública do Município de Guareí, apontando suas características políticas e administrativas e, como o controle interno vem sendo aplicado na gestão atual.

Na quarta parte, do estudo são tratados os procedimentos metodológicos, aonde descreve como foi desenvolvido o trabalho e as dificuldades encontradas,

focando no entendimento, que todo o conhecimento não se esgota em limitações dos métodos, sendo infinitos e inacabados, sempre passíveis de apontamentos e questionamentos.

Em contrapartida, a quinta parte, faz referência à sugestão para o desenvolvimento de novos estudos frente à temática abordada, destacando-a como um método essencial a ser empregado na gestão pública municipal, enfatizando o reconhecimento do uso desta ciência para a resolução de inquietudes daqueles que buscam o conhecimento transparente dos atos públicos.

Por fim, as considerações finais, seguida de referências bibliográficas, que sustenta o estudo, confirmando o conteúdo dos termos empregados na Administração Pública Municipal, onde há que se tomar medidas corretivas ou complementares, a fim de adequar e integrar toda a estrutura administrativa ao sistema, estabelecendo-se o elo de integração efetiva entre o órgão central de controle e o organismo público como um todo.

E assim, como resultado, espera-se que este trabalho sirva de apoio e incentivo aos profissionais que atuam na Administração Pública, seja na esfera Federal, Estadual ou Municipal, para que assim possa apresentar novas ideias e sugestões, primando sempre pelo atendimento do princípio da transparência, e para que a sociedade em geral tenha o conhecimento dos atos públicos de forma clara e simplificada, exercendo seu papel de cidadão e lhes assegurando a efetiva participação nas decisões políticas.

1.1 JUSTIFICATIVA

Na administração pública, o gestor responde com seus bens e sua reputação pelos atos praticados ou delegados a terceiros, assim precisa praticá-los com toda segurança possível. É nesse sentido que a aplicação do controle interno também denominado como controle administrativo é importante, podendo ser definido como a segurança do administrador, dando suporte de forma prévia aos atos decisórios. Como afirma Castro (2011, p. 284) o controle interno “[...] é o instrumento para dar sustentação aos números divulgados e as decisões tomadas [...]”.

Neste contexto, o administrador precisa prever, organizar, coordenar e controlar os atos da administração pública de forma eficiente e com responsabilidade, com foco nos princípios constitucionais, da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Essa visão é caracterizada como a essência de uma administração burocrática. Cabe ao administrador em primeiro plano, gerir o patrimônio e os recursos da administração, sem qualquer tipo de desvio, e em segundo plano, manter condições que demonstrem a boa prática administrativa, permitindo, através dos órgãos de fiscalização, do controle externo, a comprovação de que agiu de forma correta e com competência.

Então, partindo desta premissa é que surge o interesse em abordar o tema, pois nota-se que hoje, há muitos desafios na gestão pública, sendo necessário encontrar maneiras e soluções para gerir recursos e ao mesmo tempo oferecer serviços de qualidade à população. Logo o administrador não tem como desassociar o controle interno de suas ações e, o resultado disto é resguardar os recursos públicos contra os erros, as fraudes, os desperdícios e as irregularidades.

1.2 PROBLEMA

Diante da temática, observa-se que a gestão pública, necessita cada vez mais de processos de controle como o controle interno, pois, numa administração organizada e controlada em todas as suas áreas a tendência é sempre se obter resultados positivos, diante dos desafios encontrados. Desta forma, este estudo se embasa diante desta necessidade e como forma de esclarecimentos futuros para administração de forma geral.

Conforme ressaltam os autores Silva e Macedo *apud* Santos (2006, p. 68): “O controle na administração pública surge da necessidade de corrigir rumos diante dos interesses da sociedade, da necessidade de maior transparência dos gastos e da obrigação de uma utilização regular dos recursos públicos”. Ou seja, o controle garante que os objetivos da administração pública sejam alcançados e as ações conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz (CASTRO, 2011, p. 293).

Nesse sentido, considerando a problemática apresentada, busca-se com este estudo resposta à seguinte questão problema: O Controle Interno pode contribuir

para que a Administração Pública seja planejada, organizada, eficiente e transparente no município de Guareí?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste estudo é descrever a importância do papel do Controle Interno na Administração Pública Municipal, no sentido de contribuir para uma gestão eficiente e responsável.

1.3.2 Objetivos Específicos

Partindo do objetivo geral, são objetivos específicos, deste estudo:

- ✓ Descrever a estrutura e os mecanismos de ação do controle interno na gestão pública do Município de Guareí/SP;
- ✓ Relatar a necessidade de vinculação entre o Controle Interno e a Administração Pública; e
- ✓ Enfatizar a contribuição do Controle Interno para uma gestão mais transparente no município de Guareí/SP.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E SEUS PRINCÍPIOS

Antes de iniciar o estudo sobre o controle interno e sua aplicação na Gestão Pública, faz-se necessário uma breve introdução sobre o ambiente da Administração Pública e demonstrar a forma de aplicabilidade dos princípios estabelecidos no art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil (1988).

Como cita Castro (2011, p. 8), “A chave para a compreensão de todos os processos ligados à auditoria e ao controle interno na Administração Pública está no entendimento das características básicas da gestão pública”.

De acordo com Silva *apud* Casto (2001, p.18): “A Administração Pública é um conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos organizados e necessários para executar as decisões políticas. Representa um conjunto de órgãos utilizados pelo poder político para atingir fins definidos”.

Já para Martins (2010), o conceito de Administração Pública pode ser traduzido sob dois critérios, formal e/ou organizacional e material e/ou funcional. O critério formal e/ou organizacional é representado por órgãos responsáveis pelas funções e atos administrativos, exercendo a função de governo. Quanto ao aspecto material e/ou funcional se refere ao conjunto de atividades desenvolvidas pelo Estado, que vise o atendimento nas necessidades da população.

Assim, de acordo com Mello *apud* Martins (2010):

“Ambos os conceitos servem para separar a idéia de atos de governo da idéia de atos de administração: enquanto nos primeiros cria-se uma situação política, uma escolha de determinada finalidade social ou adequação a planos econômicos, tudo isso lastreado nas decisões a serem tomadas pelos gestores, nos atos de administração nenhuma situação é criada, mas sim executados os serviços e produtos do Estado em face das finalidades sociais” (Mello *apud* Martins, 2010, p. 67).

A Administração Pública também é definida conforme o Decreto-lei 200/67, onde foi dividida em Administração Direta, que abrange os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, sendo responsável pela condução da Administração Federal e Administração Indireta que compõe um conjunto de entes vinculados a Administração Federal (Autarquias, Empresas Públicas ou Estatais, Fundações

Públicas e Sociedade de Economia Mista), criadas para dar mais eficiência à gestão governamental (CASTRO, 2001, p. 18-19).

Embora haja essa classificação, esses termos entre governo e administração pública, ainda que expressem conceitos e aspectos diferentes, caminham juntos para que haja eficiência na administração em geral.

Para que os objetivos do governo sejam alcançados e os serviços públicos sejam garantidos de forma integral e legal é necessário que a Administração Pública se atente aos princípios constitucionais, definidos no art. 37 da Constituição Federal: “[...] A administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”. (BRASIL, 1988).

Desta forma, a administração pública está sujeita ao regime de direito público, onde os princípios fixados têm por finalidade por um lado, exigir o deferimento das necessidades emanadas à autoridade, para que o interesse público predomine sobre o interesse privado, e por outro lado, que o interesse público não seja livremente disposto por aqueles que detêm o dever de realizá-lo (CASTRO 2011, p. 20-21).

Para tanto, demonstra-se o conceito de cada princípio.

O Princípio da Legalidade é definido como o fundamento do Estado democrático de direito, que visa combater o poder arbitrário do governo. Assim, na administração pública é exigida a regulamentação legal para todos os atos. Castro (2011), diz que:

“[...] a legalidade significa que o administrador público deve cumprir o estabelecido na legislação, referente ao bem comum, não podendo dele se afastar ou desviar, e se fazendo, prática ato inválido, expondo-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso” (CASTRO, 2011, p. 21).

O artigo 5º da CF, também preconiza que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. O princípio da legalidade é tido como um limite para o administrador, mas ao mesmo tempo, é uma garantia para a sociedade que apenas deve-se cumprir as exigências do Estado que estiver expressa por lei. Ou seja, no direito público administrar é aplicar a lei e no campo do direito privado os atos devem ser baseados na não contradição da lei.

Importante ressaltar que quando esse princípio se refere à lei, também está

incluído os atos normativos (medidas provisórias, resoluções e decretos legislativos).

Meirelles *apud* Castro (2011) salienta que:

“A eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei. [...] As leis administrativas são, normalmente, de ordem pública e seus preceitos não podem ser descumpridos, nem mesmo por acordo ou vontade conjunta de seus aplicadores e destinatários, uma vez que contem verdadeiros poderes-deveres, irrelegáveis pelos agentes públicos. Por outras palavras, a natureza da função pública e a finalidade do Estado impedem que seus agentes deixem de exercitar os poderes e de cumprir os deveres que a Lei lhes impõe” (MEIRELLES *apud* CASTRO, 2011, p. 21).

O Princípio da Impessoalidade é relacionado com a própria finalidade pública, o administrador não deve prejudicar ou beneficiar determinadas pessoas, seja para ingressar na administração, na contratação de serviços ou aquisições de bens, na quitação de débitos, etc.

O interesse público deve reger a atuação da Administração, onde o administrador é apenas um representante do Município, Estado ou da União, deste modo, este princípio proíbe a autopromoção da pessoa do administrador. Castro (2011, p. 22), afirma que, “o que está reconhecido neste princípio é que as realizações não são da autoridade pública, mas da entidade pública”.

De acordo com Princípio da Moralidade ou da Probidade Administrativa, segundo Meirelles *apud* Santos (2006, p. 14),

“[...] todos os atos públicos devem obedecer aos princípios morais (bons costumes, regras de boa administração, princípios de justiça, equidade e de honestidade), buscando sempre o melhor e o mais útil para o interesse público” (MEIRELLES *apud* SANTOS, 2006, p. 14).

De acordo com o § 4º do art. 37 da CF (BRASIL, 1988), os atos de improbidade administrativa implica na suspensão dos direitos políticos, na perda da função pública, na indisponibilidade dos bens e ressarcimento ao erário da forma da lei, sem prejuízo de ação penal cabível. Este princípio foi responsável pelo aumento de controle sobre as atividades administrativas.

O Princípio da Publicidade, de acordo com Santos (2006, p. 14), “torna obrigatória à divulgação dos atos, contratos e outros documentos da administração pública para conhecimento, controle e início dos seus efeitos”. No geral, os atos devem ser publicados no Diário Oficial, mas também podem fazê-los em jornais privados.

Para Castro (2011, p. 22):

“A publicidade sempre foi tida como um princípio administrativo, porque entende que o Poder Público, por ser público, deve agir com a maior transparência possível, a fim de que os atos administrados tenham, a toda hora, conhecimento do que os administradores estão fazendo” (CASTRO, 2001, p. 22).

A Constituição Federal de 1988 prevê em seus artigos o seguinte:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

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

§ 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII (BRASIL, 1988).

Desta forma, este princípio assegura os efeitos externos dos atos da administração, e da mesma forma, permite o conhecimento e controle dos mesmos por qualquer cidadão.

Por fim, o Princípio da Eficiência, na Administração Pública deve buscar sempre um aperfeiçoamento dos serviços públicos prestados, assegurando a qualidade dos serviços e a racionalidade de gastos. Trata-se da eficiência como qualidade da ação administrativa, sendo assim, não basta o administrador agir de forma legal, impessoal, público e moral, é necessário que atue com alto rendimento, aumentando a relação custo/benefício.

2.2 SISTEMA DO CONTROLE INTERNO

2.2.1 Conceitos do Controle Interno

Segundo Castro (2011, p. 293), o controle interno na administração pública:

“É um conjunto de métodos e procedimentos adotados resguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes” (CASTRO, 2001, p. 293).

Nesse mesmo sentido, cita-se a definição dada pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA):

“O controle interno compreende o plano de Organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão dos dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas”.

Já para Santos (2006) o controle é uma função administrativa que tem por fim controlar e avaliar o desempenho dos atos públicos, tendo ainda, quando necessária função corretiva. Tem como objetivo o cumprimento à legislação, das instruções e da execução das atribuições de cada servidor. Assim, a principal característica do controle é medir resultados, analisar e gerar relatórios, ou seja, desenvolver uma consciência estratégica voltada para um aperfeiçoamento contínuo dos atos.

Para Gomes e Salas *apud* Santos (2006, p. 64): “[...] o controle de gestão refere-se ao processo que resulta da interrelação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que inflem no comportamento dos indivíduos que formam parte da mesma”.

Os sistemas de controle aplicados na Administração Pública precisam cumprir os objetivos estabelecidos pelo governo, pelo fato de que os serviços públicos são mantidos com recursos públicos, e estão sujeitos a disciplinas, buscando a transparência das atividades.

Desta forma, o objetivo do controle interno é funcionar como instrumento que auxilie o administrador, na busca de proteção e defesa do cidadão. Sendo, através do controle é possível alcançar os objetivos propostos e garantir que as ações sejam executadas de forma econômica e eficiente. Como consequência a administração pode resguardar os recursos públicos contra o desperdício, abuso, erros, fraudes e irregularidades.

De acordo com Castro (2011, p. 293), para que os métodos de controle sejam efetivamente aplicados, é necessário se atentar a alguns critérios, sendo eles:

- ✓ Controle certo, no lugar e no tempo certos;
- ✓ Controle exercido junto ao ato praticado e proporcional aos riscos envolvidos;

- ✓ Controle funcionando de forma consistente e permanente;
- ✓ Controle com custos adequados, sem exceder os benefícios dele provenientes;
- ✓ Controle como instrumento auxiliar do dirigente, para a tomada de decisão;
- ✓ Controle com métodos eficientes de prevenção, para evitar apontar fatos consumados e geralmente irremediados financeira, administrativa e politicamente (CASTRO, p. 293).

Seguindo esse entendimento o art. 74 da CF (BRASIL, 1988), reforça a aplicação do controle interno na administração:

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

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

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

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1988).

O texto elencado acima refere-se ao controle interno da União, no entanto, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios também estão sujeitos às mesmas regras, amparados por leis que regulam a própria administração.

A organização do controle é de responsabilidade do administrador, e uma vez, organizado é necessário mantê-lo sob vigilância e avaliação constantemente, pois qualquer falha pode causar resultados insatisfatórios na administração.

Portanto, entende-se que o controle é indispensável para registrar e avaliar o resultado das ações públicas, sempre considerando a relação custo/benefício, assim, toda administração deve planejar e organizar seus controles de acordo com suas particularidades, contemplando o setor financeiro, setor de compras, setor de contas a pagar e receber, setor de pessoal, setor operacional, setor de almoxarifado e demais atividades administrativas. Também é necessário elaborar normas e procedimentos a serem adotados para cada uma dessas áreas, exigindo relatórios mensais (CASTRO, 2011).

2.2.2 Estrutura dos Tipos de Controle

O controle da administração pública surge da necessidade de corrigir rumos diante dos interesses da sociedade na transparência dos atos e dos gastos, que a gestão tem a obrigação da utilização regular dos recursos públicos, conforme prevê Cruz Silva e Macedo *apud* Santos (2006).

Segundo Castro (2001, p. 301), o controle é dividido em:

- ✓ Controle prévio: que antecede a conclusão ou operabilidade do ato, tendo como objetivo dar segurança aos atos praticados pelo administrador e servidores, a técnica nesse caso é a contabilidade;
- ✓ Controle concomitante: que acompanha a realização do ato, verificando a regularidade de sua formação, garantindo a execução da ação, assim, tem como técnica a fiscalização;
- ✓ Controle subsequente: realizado depois da conclusão do ato, tendo por fim corrigir eventuais erros, podendo declara-lo nulo ou eficaz. A finalidade é avaliar a eficiência e eficácia das ações da administração pública, certificando a veracidade dos dados e o cumprimento das normas e legislação aplicável, tendo como técnica a auditoria (CASTRO, 2001, p. 301).

Já Santos (2006) classifica o controle interno em controle administrativo, legislativo e judiciário, conforme conceitos a seguir:

O Controle Administrativo é exercido pelo Poder Executivo sobre suas próprias atividades, mantendo-as sempre dentro dos parâmetros legais, de acordo com as necessidades do serviço e das exigências econômicas para sua realização. Esse tipo de controle pode ocorrer através de recursos administrativos (para pedir uma nova análise de uma decisão dada pela administração); representação administrativa (denúncia formal de irregularidades internas de atos da administração); reclamação e pedidos de reconsideração (quando solicita a invalidação ou modificação do ato nos termos pretendidos). O procedimento para exercer o esse tipo de controle é através de instauração de processo administrativo, tendo como etapas subsequentes à defesa, o relatório e o julgamento.

O Controle Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional (União), Assembleia Legislativa (Estados) e Câmara dos Vereadores (Municípios) sobre os atos do Executivo, tendo por objetivo resguardar os interesses do governo e da população. Para apurar os atos do poder executivo através do controle legislativo é necessária à instauração de uma Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI), instituindo um representante para acompanhar o julgamento do processo, via judicial.

O Controle Judiciário é exercido pelo Poder Judiciário sobre os atos dos três poderes de governo (União, Estados, Municípios). Esse controle é exercido através de mandado de segurança (para proteger direito individual próprio, líquido e certo, por ato de qualquer natureza); ação popular (movida por qualquer cidadão para invalidar atos ou contratos administrativos); representação de inconstitucionalidade de lei ou ato federal ou estadual, sendo o julgamento de competência do Supremo Tribunal Federal (STF) (SANTOS, 2006, p. 71-72).

Entretanto, independente da forma ou tipo de controle, o administrador deve

sempre se atentar ao controle interno para garantir um resultado mais positivo em sua gestão, reduzindo os riscos e preservando a responsabilidade dos servidores, sendo esta inerente a sua função. Como afirma Castro (2011), “quanto maior for o grau de adequação dos controles internos administrativos, menor será a vulnerabilidade dos riscos inerentes à gestão propriamente dita”.

2.2.3 Princípios do Controle Interno

O controle interno é ligado a dois fatores primordiais; sendo, responsabilidade do administrador e risco para o patrimônio da entidade, essa preocupação do administrador é compartilhada por servidores responsáveis pelo controle, por aqueles responsáveis pela auditoria na administração pública.

Diante disso, todas as normas e procedimentos que envolvem as ações da administração pública, além de atentar-se aos princípios constitucionais, aqui já mencionados, também devem observar alguns princípios básicos, que segundo Castro (2011, p. 295), são classificados da seguinte maneira:

- ✓ Fixação e responsabilidade: onde prevê que na estrutura do controle interno deve haver primeiramente a fixação de responsabilidade, para reforçar o comprometimento da eficiência nos atos praticados;
- ✓ Segregação de funções: também conhecida com o Princípio de Oposição de Interesse, que consiste no fato de que, a pessoa que realiza uma operação de controle não pode ser a mesma responsável pelo registro;
- ✓ Ciclo de uma transação: rege que uma pessoa não pode realizar todas as fases de uma transação, quer seja funcionário ou administrador;
- ✓ Pessoal de controle: devem ser criteriosamente selecionados, sendo necessária uma consulta de suas referências de trabalho;
- ✓ Rodízio de Pessoal: a administração deve promover, o rodízio de servidores, visando permitir que cada pessoa seja capaz de exercer novas funções, essa motivação de pessoal só aumenta a segurança do sistema de controles;
- ✓ As tarefas devem ser previstas em manuais: as instruções inerentes ao desempenho funcional da estrutura devem ser previstas em manual de organização, para que se evite a ocorrência de erros, aumentando a eficiência dos trabalhos;
- ✓ Utilização de processamento eletrônico: importante que a administração implante em sistema eletrônico para registrar todas as ações executadas pelo controle interno, esse sistema também será responsável para evitar erros e fraudes, aumentando a eficácia operacional (CASTRO, 2011, p. 295).

Deste modo, o administrador deve ter cautela quanto aos atos praticados,

para que estes sejam cobertos por documentos que comprovem a correta aplicação das ações públicas, dentro da legislação pertinente e com responsabilidade definida. O sistema de controle interno assegura ao administrador a segurança das decisões tomadas, como um controle prévio, assim é possível medir os resultados com mais segurança e tempestividade.

2.2.4 Normas e Regulamentos de Controle

Como já citado, a Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1998), em seu art. 74 estabelece normas e regulamentos sobre o sistema de controle interno, incorporando o dispositivo da Lei nº 4.320/64, arts. 75 a 80 (BRASIL, 1964), que instituiu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, conforme segue:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

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

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

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

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

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

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim (BRASIL, 1964).

A Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2000), também menciona sobre o controle interno:

- Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20, Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:
- I - Chefe do Poder Executivo;
 - II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;
 - III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;
 - IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.
- Parágrafo único. O relatório também 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 (BRASIL, 2000).

Assim, o legislador atribuiu aos Tribunais de Contas e aos responsáveis pelo controle interno a fiscalização da disciplina fiscal, com ênfase no controle da gestão administrativa, com base nos recursos públicos, metas de resultados, observância dos limites dos gastos com pessoal, receitas e despesas, entre outros.

O art. 59 da Lei em epígrafe complementa esse entendimento, onde estabelece que:

- Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:
- I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
 - II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
 - III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
 - IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
 - V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
 - VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.
- § 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:
- I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;
 - II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;
 - III - que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;
 - IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;
 - V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.
- § 2º Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos

limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20.

§ 3º O Tribunal de Contas da União acompanhará o cumprimento do disposto nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 39 (BRASIL, 2000).

Nota-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal, atribui encargos fundamentais para o sistema de controle interno na administração pública, e para o acompanhamento da execução orçamentária e fiscalização dos comandos do direito financeiro.

Entretanto, segundo Rossi *et al* (2005, p. 199), a realidade atual tem sido bem diferente dessa instância de controle, ou seja, o controle na administração pública, em alguns casos, enfrenta certas dificuldades na sua ampliação, talvez pela falta de uma regulamentação da própria gestão. O autor cita, como exemplo, os “pequenos Municípios, que corresponde a 93% da Federação, é muito difícil para o servidor efetivo desempenhar o controle interno”. Explica que, isso ocorre pelo fato do servidor se sentir acuado em apontar fraudes e irregularidades da administração, por ser o administrador um agente político de grande influência na sociedade (ROSSI *et al* 2005, p. 199).

Ressalta-se que, omitindo-se na denúncia, o funcionário poderá responder solidariamente com o administrador pelo desvio fiscal, conforme preconiza o art. 74, § 1º, da Constituição Federal.

Em que pese essas deficiências, vale dizer que a União vem fiscalizando sistematicamente, os repasses de recursos para os Municípios, através da formalização de convênios, acordos, ajustes ou instrumentos congêneres, sendo diretamente executado pela Controladoria Geral da União (CGU), englobando ainda a fiscalização dos Programas de Governo, como a Merenda Escolar, Transporte Escolar, FUNDEB, Piso de atenção básica da Saúde (PAB), Bolsa-Escola, dentre outros.

Essa auditoria da CGU é realizada em municípios selecionados através de sorteios públicos (Rossi *et al* 2005, p. 200), que de acordo com Balochi *apud* Rossi *et al* (2005, p. 200-201), é feita através de análise documental de toda a documentação pertinente à administração; inspeções físicas, onde são vistoriados os bens permanentes em uso e em estoque; como também obras e serviços que foram executados com recursos federais, e por fim, são realizadas entrevistas para esclarecer dúvidas e pontos divergentes com os funcionários públicos, e com a

própria população para verificar como estão sendo prestados os serviços aos usuários, como saúde, educação, transporte, etc.

Depois dessa análise, cumpre mencionar que além do controle interno feito pela própria administração e do controle externo realizado pela União (CGU) e pelos Estados (Tribunal de Contas), a Lei de Responsabilidade Fiscal assegura com mais eficácia o controle na administração, estabelecendo debates populares através de audiências públicas para discutir o ciclo orçamentário, tendo a comunidade o direito de consultar as contas do governo durante todo ano, conforme art. 49 desta lei:

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade (BRASIL, 2000).

Portanto, é de suma importância atentar-se à legislação aplicável, e disciplinar aspectos relevantes ao controle interno, entre os quais, cita-se a escolha de servidor responsável, sem vínculo preferencial com a administração pública, estabelecendo o período de gestão e sua autonomia funcional.

2.3 CONTROLE INTERNO E GESTÃO PÚBLICA

2.3.1 Características do Controle Interno na Gestão Municipal

Nota-se que na gestão municipal, o administrador executa suas funções como um agente político e ao mesmo tempo como um gestor administrativo, conforme definido pela Constituição Federal, que além de estabelecer níveis de competência e atribuições, também instituiu o dever dos municípios em constituir um sistema de controle interno que vise apoiar o controle externo. Para os municípios que não possuem lei específica para regulamentar o sistema de controle deve seguir o previsto no art. 74 da Constituição Federal.

Como, preceitua Castro (2011, p. 307): “[...] cabe ao prefeito obedecer aos princípios da Administração da função administrativa que exerce como gestor municipal, onde pratica atos e por eles deve responder”. Assim, realça a

importância da organização dos controles internos nos municípios.

O município como os demais entes da federação, têm o dever de gerir suas políticas públicas e sua gestão orçamentária, para que haja um equilíbrio econômico na administração, obedecendo ao Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei de Orçamento Anual.

Além das receitas próprias do município, como impostos e taxas, também tem as receitas da União e dos Estados, conhecidas como transferências intergovernamentais, onde de acordo com o Manual de Receita Nacional (2008, p.74), é toda entrega de recursos de um ente (transferidor) para outro (receptor), podendo ser em caráter voluntário (exemplo: recursos destinados ao Sistema Único de Saúde – SUS), ou através de auxílio, assistência ou decorrente de lei autorizadora (exemplo: Fundo de Participação dos Municípios - FPM). Essas transferências são formalizadas através de convênios entre os entes federados, havendo a possibilidade de contrapartida financeira do município para complementar o recurso.

Daí, a ênfase do controle interno municipal, pois é através desse sistema que pode-se fiscalizar o cumprimento das leis orçamentárias e da aplicação dos recursos recebidos da União e dos Estados. Quanto as transferência intergovernamental, uma vez ocorrida irregularidades quanto à aplicação dos recursos, imediatamente gera o cancelamento do convênio, devendo o município devolver o repasse recebido, ficando ainda impedido de celebrar novos convênios.

Destarte que, a existência do controle interno no setor público favorece a edibilidade da gestão, mantendo a legalidade do cumprimento das leis orçamentárias e da manutenção dos recursos recebidos, pois, sabe-se que os gestores públicos geralmente não gozam de total confiança da comunidade, no que se refere aos gastos públicos. Deste modo, para que haja uma reversão deste histórico de má versarão das políticas públicas, o Poder Legislativo vem criando leis que reforçam a obrigação da administração pública em garantir que os recursos públicos sejam aplicados com mais eficiência, e que os atos praticados sejam baseados nos princípios constitucionais. Uma dessas medidas já criadas é a Lei de Responsabilidade Fiscal, que segundo Motta (2001):

“[...] enaltece o princípio da eficiência uma vez que estabelece e fixa metas para gestão pública cobrando do gestor resultados reais, assim o princípio da economicidade é fortalecido, pois a lei torna mais clara a conceituação de gestão orçamentária e fiscal” (MOTTA, 2001).

O controle interno na administração pública também é responsável pela fiscalização do fiel cumprimento dos princípios elencados na Constituição Federal, e quando necessário poderá anular os atos eivados de vícios que os tornem ilegais, ou mesmo revogá-los, por motivos justificados, desde que não haja prejuízos aos direitos já adquiridos. (MEIRELLES *apud* CASTRO, 2011, p. 147).

Portanto, cabe à gestão municipal, numa análise prévia, fiscalizar seus atos e ações antes da fiscalização do controle externo, e de forma preventiva corrigir falhas e sanar irregularidades, a fim de evitar que os atos administrativos sejam apontados com desconfiças, daí o ponto que reside a fundamental importância do controle interno.

2.3.2 Controle Interno como forma de Planejamento, Organização e Direção

Fayol *apud* Castro (2011, p. 285) ensina que “administrar significa prever, organizar, comandar, coordenar e controlar”. Para o autor essa é a visão de uma administração inteiramente burocrática, que visa cumprir a legislação e administrar com responsabilidade.

O administrador agindo de forma eficaz e com eficiência consegue alcançar resultados positivos em sua gestão, mas para que isso seja concretizado deve haver planejamento, organização, direção e controle das ações administrativas.

O Planejamento é caracterizado como umas das primeiras ações administrativas, sendo à base de todas as funções, determinando os objetivos a serem alcançados, e as ações necessárias para que se cumpra da melhor maneira possível as metas. Na administração pública o planejamento é feito através do Plano Plurianual.

Para Castro (2011, p. 289), “o planejamento representa o parâmetro para as ações de controle”. Para o autor existem três níveis de planejamento:

- ✓ Estratégico: é o planejamento mais amplo da administração;
- ✓ Tático: é o planejamento realizado nos departamentos;
- ✓ Operacional: é o planejamento de todas as atividades a serem realizadas pelos servidores (CASTRO, 2011, p. 289).

Quanto à organização, definida como a segunda função administrativa, tem por objetivo estruturar os recursos e os responsáveis pelas ações, estabelecendo

atribuições de cada um. Dessa forma, a organização e o planejamento caminham juntos, e da mesma forma o controle, para determinar as atividades, defini-las a cada departamento e designar pessoal capacitado para exercer as funções administrativas. Assim, o propósito é prever, programar e coordenar, numa sequência lógica de necessidades, os atos e ações para chegar a um resultado final positivo.

A direção representa a terceira função administrativa, que definido o planejamento e a organização, a direção tem por fim fazer com que as ações sejam executadas de acordo com o programado. Nesse sentido assevera Castro (2011, p. 290):

“A direção trata das relações interpessoais dos administradores em todos os níveis da organização e seus respectivos subordinados. Como não existem entidades sem pessoas, a direção constitui uma das mais complexas funções administrativas, pois envolve orientação, assistência à execução, comunicação, motivação, enfim, todos os processos pelos quais os administradores procuram influenciar seus subordinados para que se comportem dentro das expectativas e consigam os objetivos fixados no planejamento” (CASTRO, 2011, p. 290).

Por fim, o controle interno, a quarta função administrativa, sendo subsequente ao planejamento, à organização e a direção, é responsável pela formação do processo administrativo, assegurando os resultados que foram planejados, evitando erros e quando necessário sanando irregularidades. O responsável pelo controle interno é o que fica sempre atento à legalidade dos atos praticados, assegurando a boa prática dos mesmos.

2.3.3 A Eficiência e Transparência da Administração Pública

Depois da breve análise sobre a organização e o planejamento e as ações administrativas, é de suma importância um respaldo sobre a eficiência e transparência dos atos da Administração Pública.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) trouxe em seu ordenamento a exigência da transparência dos atos públicos, visando atender integralmente o princípio da publicidade, além de dispor de mecanismos quanto a transparência e equilíbrio orçamentário e financeiro.

Assim, cita-se o art. 48 da Lei Complementar 101/2000:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (BRASIL, 2000).

Nesse mesmo patamar, os dispositivos do Estatuto da Cidade – Lei nº 10.257/2001 (BRASIL, 2001), também merece destaque:

Art. 43. Para garantir a gestão democrática da cidade, deverão ser utilizados, entre outros, os seguintes instrumentos:

- I – órgãos colegiados de política urbana, nos níveis nacional, estadual e municipal;
- II – debates, audiências e consultas públicas;
- III – conferências sobre assuntos de interesse urbano, nos níveis nacional, estadual e municipal;
- IV – iniciativa popular de projeto de lei e de planos, programas e projetos de desenvolvimento urbano;

Art. 44. No âmbito municipal, a gestão orçamentária participativa de que trata a alínea f do inciso III do art. 4º desta Lei incluirá a realização de debates, audiências e consultas públicas sobre as propostas do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual, como condição obrigatória para sua aprovação pela Câmara Municipal (BRASIL, 2001).

Da análise dos dispostos legais, percebe-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal e o Estatuto da Cidade, ampliaram de certa forma a participação da população em fiscalizar os atos públicos, e pelo fato de que hoje a administração pública deve divulgar periodicamente relatórios, metas, condições de receitas e despesas, realizações de operações de créditos, entre outros, garantindo ao cidadão o direito à consulta dessas informações.

O § 1º do art. 1 da LC 101/2000, prevê a obediência ao Princípio da Eficiência e os reflexos na qualidade dos serviços públicos:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000).

Nota-se que a responsabilidade da gestão pública pressupõe que as ações sejam planejadas e executadas com eficiência e transparência, prevenindo riscos e

corrigindo desvios capazes de comprometer a administração. Daí, a importância da aplicação do controle interno, para que não haja um desequilíbrio das contas públicas.

Diante desse contexto, fica evidenciada a questão de que a administração pública deve se atentar a Lei de Responsabilidade Fiscal para coibir o endividamento público, onerando em demasia o orçamento financeiro. Sabe-se que nos dias atuais, a população vem caracterizando os serviços públicos como ineficientes, sendo obrigados a pagar impostos altos, sem a correspondente contrapartida na qualidade dos serviços recebidos.

Assim, não é possível ao poder público agir sem qualquer tipo de planejamento, é necessário garantir as expectativas da população sem infringir a legislação pertinente. Esse é o ponto de partida para uma gestão eficaz, pois é oferecendo serviços de qualidade, que reflete diretamente na população, que a gestão tomará rumos melhores quanto à eficiência na administração.

3 O ESTUDO DE CASO

3.1 CARACTERÍSTICAS DO MUNICÍPIO DE GUAREÍ

O Município de Guareí localiza-se na região sudoeste do Estado de São Paulo, foi emancipado política e administrativamente em 16 de março de 1880, é localizado a 186 km de São Paulo (Capital), com uma população de 14.562 (quatorze mil quinhentos e sessenta e dois) habitantes, sendo que 8.413 (oito mil quatrocentos e treze mil) habitantes residentes na zona urbana e 6.155 (seis mil quatrocentos e treze) habitantes residentes na zona rural, segundo dados do censo 2010 do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas – IBGE, tendo IDH de 0,746. Possui economia predominante na agricultura, com ênfase no plantio de grãos, gado de corte e leite, como também reflorestamento e cultura de cana de açúcar.

As principais necessidades da gestão do município é promover novos empregos a toda população, com a criação de um distrito industrial, podendo trazer para o município empresas importantes, visando o crescimento econômico do mesmo, tendo como atividades a ser desenvolvida, a elaboração de um Plano Diretor, e projetos de leis de incentivo as empresas.

3.2 ESTRUTURA POLÍTICA E ADMINISTRATIVA

Diante da necessidade de dividir a administração e controlar a gestão municipal, a estrutura administrativa do município de Guareí passou por uma reforma em 2010, onde foram criadas 07 (sete) Secretarias para gerenciar e coordenar as referidas pastas subordinadas à gestão municipal.

Atualmente, a estrutura política-administrativa do município vem definida na seguinte ordem:

- 1 - Poder Executivo;
- ✓ Assessoria de Gabinete;
- ✓ Assessoria Jurídica;

- ✓ Departamento Municipal de Administração;
 - ✓ Setor de Convênios;
- 2 - Secretaria Municipal da Fazenda, Planejamento e Gestão Econômica;
 - ✓ Departamento Municipal de Contabilidade e Tesouraria;
 - ✓ Departamento Municipal de Compras e Licitação;
 - ✓ Departamento Municipal de Tributos;
 - ✓ Departamento Municipal de Pessoal;
 - ✓ Departamento Municipal de Segurança do Trabalho;
 - ✓ Setor de Controle de Patrimônio;
 - ✓ Setor de Informática e Tecnologia;
- 3 - Secretaria Municipal de Obras, Transportes e Serviços Urbanos;
 - ✓ Departamento Municipal de Almoxarifado e Serviços Gerais;
 - ✓ Departamento Municipal de Trânsito;
 - ✓ Departamento Municipal de Engenharia;
 - ✓ Departamento Municipal de Estradas e Rodagens;
 - ✓ Setor de Serviços Rurais;
- 4 - Secretaria Municipal de Educação;
 - ✓ Coordenadoria Pedagógica;
 - ✓ Setor de Nutrição e Merenda Escolar;
 - ✓ Setor de Controle de Veículos da Educação;
- 5 - Secretaria Municipal de Saúde;
 - ✓ Departamento Municipal de Vigilância Sanitária;
 - ✓ Setor de Controle de Veículos da Saúde;
 - ✓ Departamento Municipal de Almoxarifado e Serviços Gerais;
- 6 - Secretaria Municipal de Esportes, Lazer, Cultura e Turismo;
- 7 - Secretaria Municipal de Assistência e Desenvolvimento Social;
 - ✓ Departamento Municipal de Desenvolvimento Social;
 - ✓ Fundo Municipal de Solidariedade;
- 8 - Secretaria de Agricultura e Meio Ambiente;
 - ✓ Departamento Municipal de Meio Ambiente.

3.3 ESTRUTURA DO CONTROLE INTERNO E SUA APLICAÇÃO NA GESTÃO MUNICIPAL

No âmbito geral, o controle interno da Prefeitura Municipal de Guareí é exercido pelo Poder Executivo e demais órgãos vinculados, com o objetivo de manter os atos realizados, dentro do controle de legalidade, conveniência e eficiência. No entanto, apenas um funcionário é designado para analisar o andamento das atividades e emitir relatórios, afirma-se que os aspectos legais e econômicos estão sendo rigorosamente observados e cumpridos.

Dentre as normas legais, estão sendo seguidas as normas da Constituição Federal, da Constituição do Estado de São Paulo e da Lei de Responsabilidade Fiscal – LC 101/2000, voltadas à responsabilidade da gestão fiscal, visando manter o equilíbrio das contas públicas. Nota-se a utilização do planejamento, da transparência e da responsabilização no controle administrativo.

Na Prefeitura de Guareí, é de responsabilidade do controle interno analisar os seguintes atos públicos:

- ✓ Avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentária, execução de Programas de Governo e orçamento da Prefeitura;

- ✓ Comprovação da legalidade e avaliação dos resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, bem como a aplicação dos recursos públicos por entidades de direito privado;

- ✓ Analisar as receitas e despesas de todos os departamento e setores;

- ✓ Controlar os recursos recebidos da União e dos Estados;

- ✓ Controlar o deferimento de vantagens e a forma de calcular qualquer parcela integrante do subsídio, vencimento ou salário dos servidores públicos;

- ✓ Controlar a operação de crédito, avais e garantias, bem como os direitos e deveres do Município;

- ✓ Apoiar o controle externo, na fiscalização dos atos públicos por parte do poder legislativo e da população; e na auditoria anual realizada pelo Tribunal de Contas do Estado;

- ✓ A cada quadrimestre é analisado o Relatório de Gestão Fiscal, onde é marcada Audiência Pública para discussão desses relatórios.

Logo, cabe salientar que o controlador interno deste município age de forma preventiva, evitando que as ações sejam feitas de forma incorretas ou impróprias, operando com organização e previsão dos meios quanto à execução das atividades e avaliação periódica da atuação. Em suma, é um instrumento de auxílio à gestão municipal, onde mensalmente analisa os documentos, bem como informações nos respectivos setores, emitindo parecer no sentido de que a gestão municipal, no referido mês, cumpriu as metas previstas e foram executadas atendendo os princípios do art. 37 da Constituição Federal.

Ademais, durante os exercícios de 2011 e 2012, não chegou ao conhecimento do controle interno a ocorrência de qualquer irregularidade, ilegalidade ou ofensa aos princípios constitucionais, além do que, não foi apresentada por cidadão, partido político, associação ou entidade sindical nenhuma denúncia de possíveis fraudes ou irregularidades.

Portanto, a existência do controle interno no município de Guareí está formalizada, permitindo que a execução orçamentária seja segura e atenda às normas estabelecidas pela legislação, além do quê, permite à população o acompanhamento da aplicação dos recursos públicos com a devida eficiência, economicidade e transparência.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

4.1 INSTRUMENTOS E MÉTODOS

Para a elaboração do estudo utilizou-se como métodos, a pesquisa bibliográfica e documental, de natureza qualitativa, descritiva e explicativa, desenvolvendo-as com o auxílio de livros, revistas, legislação e artigos científicos, buscando aprofundar os conhecimentos na área da Administração Pública, enfocando numa gestão voltada para o Controle Interno.

Todos os materiais foram selecionados de acordo com a problemática em questão, onde trabalhou-se com informações visando uma aproximação do objeto de estudo.

Como fonte secundária de informação, foi realizado um estudo na Administração Pública do Município de Guareí/SP. Analisou-se primeiramente as características do município e sua estrutura política e administrativa, compreendendo de certa forma como a administração municipal está organizada para uma melhor compreensão e entendimento do estudo. A análise da documentação e da aplicação do controle interno foi realizada mediante o acompanhamento do servidor público responsável nos trabalhos de controle, posteriormente foram analisados os Relatórios de Controle Interno, referente aos exercícios de 2011 e 2012 (até o mês de outubro, onde foi possível a coleta de dados). Os referidos dados foram coletados entre agosto a outubro de 2012, com a colaboração e auxílio do gestor e dos funcionários da administração municipal.

Numa pré-análise, foram feitas diversas leituras do material selecionado, e logo organizados, facilitando o processo de coleta de dados. Assim, a exploração do material foi categorizada na seguinte ordem: Administração Pública; Princípios Constitucionais; Sistema de Controle Interno; Aplicação do Controle na Gestão Pública; e Estudo de Caso na Administração Municipal de Guareí/SP. Essas referências resultaram num texto descritivo e exploratório, demonstrando os pontos mais significativos presentes na problemática estudada.

Portanto, durante a pesquisa não obteve-se dificuldades, e o propósito foi alcançado de forma que, pode-se responder as variadas indagações referente ao

assunto. Por fim, os resultados serviram como base de estudo e aprofundamento dos conhecimentos relacionados à gestão municipal e a importância do controle interno, na busca de uma gestão mais transparente, organizada e eficaz.

4.2 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este estudo analisou o Controle Interno como uma forma de planejamento, organização e transparência na Administração Pública do Município de Guareí/SP. No âmbito da administração em geral, pode-se verificar que é primordial numa gestão o cumprimento dos preceitos constitucionais, sendo os Princípios da Legalidade, da Impessoalidade, da Moralidade, da Publicidade e da Eficiência, dentre outras normas constitucionais, estaduais e municipais que devem ser cumpridas na sua integralidade.

Todos os resultados obtidos levam-se a visualizar que a eficiência e a transparência dos atos praticados na Administração Pública terão reconhecimento através da aplicação de um sistema de controle eficaz, lembrando que o funcionário responsável deve ser uma pessoa idônea, habilitada e responsável quanto ao trabalho a ser desenvolvido, sem ter qualquer tipo de receios ou represálias ao apontar falhas na administração.

Durante o estudo de caso foi possível constatar diversos pontos relevantes para o aprofundamento da temática, onde se obteve resposta ao problema questionado no início dos estudos, conforme os preceitos a seguir.

De acordo com os dados do censo 2010 realizado pelo IBGE, Guareí/SP é caracterizado como um município pequeno do interior paulista, tendo como população 14.562 habitantes, sendo que aproximadamente 42% dessa população residem na zona rural. Isso reflete na economia do município, sendo voltada predominantemente na agricultura.

Diante do estudo realizado na administração pode-se constatar que o foco da atual gestão é promover mais empregos à população, pretende-se trazer novas indústrias e empresas de pequeno porte, e como isso elaborar um Plano Diretor de incentivo as mesmas, com isso visa-se uma grande movimentação da economia no município, trazendo inúmeros benefícios à comunidade.

No tocante a estrutura política e administrativa de Guareí, sofreu no ano de 2010 uma reforma, de forma que os trabalhos fossem centralizados em cada área específica. Foram criadas 07 secretarias municipais e conseqüentemente 07 cargos de secretários, para auxiliar o gestor municipal nas tarefas administrativas, sendo estas subordinadas ao Poder Executivo. Dentro das Secretarias foi estruturado os Departamento e Setores já existentes, tudo isso em busca de uma melhor gestão.

Depois de todo esse levantamento estrutural e organizacional do município pode-se verificar com cautela o sistema de controle interno e sua aplicação. Num primeiro momento verificou-se que a gestão municipal é organizada e todos os funcionários trabalham conjuntamente em equipe, e tornando visível o controle a todos, tendo como objetivo manter os atos realizados dentro da legalidade. No entanto, embora haja esse sistema mútuo de trabalho, constatou-se que apenas um funcionário é designado, através de portaria, para desempenhar as funções da controladoria interna, porém notou-se que durante o acompanhamento das atividades que os aspectos legais e econômicos relevantes aos atos públicos estão sendo rigorosamente cumpridos.

Os atos são praticados de acordo com os princípios constitucionais, as normas do Estado e da Lei de Responsabilidade Fiscal, visando sempre manter as contas públicas equilibradas. Verificou-se que o controlador interno atua juntamente com o setor de compras e licitações e o setor de contabilidade, onde utilizam-se um planejamento orçamentário primando pela transparência, responsabilidade e economicidade dos atos administrativos.

Destarte que, todos esses atos são públicos, podendo a população em qualquer momento pedir informações e/ou esclarecimentos sobre eles. Esse trabalho também é uma das funções do controlador, em publicar todos os atos públicos, além de auxiliar os referidos setores na aquisição de bens e compras em geral que sejam de qualidade, mas que visem à economia dos gastos públicos.

Dentre as diretrizes do sistema de controle interno municipal, este tem a responsabilidade de analisar os atos mensalmente e emitir relatórios fiscais. Nessa análise estão incluídas a avaliação do Plano Plurianual e das Leis Orçamentárias; análise das receitas e despesas de toda administração, bem como fazer um levantamento dos repasses da União e do Estado, recebidos através dos convênios celebrados com os mesmos; avaliar as operações de crédito, avais e garantias; controlar e avaliar o deferimento de qualquer vantagem sobre o subsídio,

vencimento ou salário dos servidores públicos, dentre outros controles realizados no dia-a-dia da administração.

O controlador, a cada quadrimestre analisa o Relatório de Gestão Fiscal, um instrumento imprescindível para o acompanhamento das atividades financeiras e da gestão municipal, e é marcada uma audiência Pública para a discussão dos referidos relatórios.

O controle interno do município ainda é responsável por apoiar o controle externo, realizado anualmente pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e a qualquer momento pelo poder legislativo e pela população que visem a fiscalização dos atos públicos, bem como solicitar informações sobre serviços e interesses da sociedade.

O controle municipal busca a comprovação da legalidade dos atos e avalia a eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Destarte que o ato de controlar é um instrumento que auxilia a gestão pública no cumprimento das metas previstas. Para melhor exemplificar demonstra-se abaixo as melhorias que a gestão municipal obteve com a implantação do controle interno.

Antes da nomeação do Controle Interno	Pós Nomeação do Controle Interno
<p>O Controle Interno no município de Guareí foi criado no ano de 2010, que foi nomeado um funcionário efetivo para desempenhar as atividades de controle. Como foi citado anteriormente, anualmente é realizada na gestão municipal uma auditoria externa pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, este tem a função de aprovar ou reprová as contas do Município. Mesmo não tendo nos anos anteriores a aplicação de um controle interno, as contas da gestão municipal foram aprovadas, no entanto, nos anos de 2008 e 2009 o Tribunal de Contas apontou irregularidades nas contas de Adiantamentos (referente as despesas de viagens dos funcionários, quando necessitavam se deslocar para outro municípios para realizar serviços externos, participar de reuniões, cursos e capacitações profissionais), muitas dessas</p>	<p>Constatou-se que, o controle interno vem sendo aplicado corretamente e com certo rigor por parte do responsável, que analisa mensalmente todos os atos e a documentação pertinente de todas as Secretarias, Departamento e Setores, emitindo pareceres favoráveis. Portanto, diante a verificação dos relatórios de controle, durante o exercício de 2011 até o mês de outubro de 2012, não chegou ao conhecimento do controle interno quaisquer ocorrências sobre irregularidades, ilegalidade ou ofensa aos princípios constitucionais, onde também não foi apresentado pelo poder legislativo e pela população qualquer tipo de indignação quanto aos atos públicos.</p> <p>No tocante as Contas Adiantamentos, após a criação do Controle Interno, foi criada a Lei Municipal nº 474/2010 que dispõe sobre o novo</p>

<p>despesas eram consideradas inapropriadas. Diante disso, a necessidade da implantação do sistema de controle interno para fiscalizar essas despesas e os demais atos da gestão municipal.</p>	<p>regime de diárias e adiantamentos e posteriormente o Decreto nº 424/2011 regulamentando a referida Lei. Essas despesas passaram a ser avaliadas pelo controle interno, que vem emitindo mensalmente pareceres favoráveis juntamente com o contador e o Secretário Municipal da Fazenda, Planejamento e Gestão Econômica.</p> <p>Desta forma, notou-se que o Município de Guareí encontra-se em regular funcionamento e o sistema de controle interno é formalizado, o que permite uma execução orçamentária segura, organizada, econômica, eficiente e transparente, atendendo às demandas da população.</p>
---	---

Quadro 1 – Quadro Comparativo

5 SUGESTÃO PARA NOVOS ESTUDOS

Partindo das observações obtidas no objeto de estudo pretende-se nessa seção, apontar alguns esclarecimentos como forma de sugestão para estudos futuros na Administração Pública Municipal, com ênfase para o Município de Guareí/SP, pois denota-se que os conhecimentos são infinitos como assim é a ciência, e essa extensão de informações darão mais consistência ao tema, numa perspectiva de sanar dúvidas e inquietudes em geral.

Considerando as novas indagações que surgirem após o estudo deste trabalho, sugere-se um maior aprofundamento sobre os assuntos abaixo elencados:

- ✓ Governança Pública voltada à gestão municipal;
- ✓ Gestão Financeira e Planejamento Estratégico;
- ✓ Políticas Públicas e Desenvolvimento Local;
- ✓ Transparência eletrônica, *accountability* (prestação de contas) e responsabilidade fiscal;
- ✓ Qualidade dos serviços públicos como forma de satisfazer as necessidades e expectativas da população;
- ✓ Ética, direito e cidadania;

Em suma, ainda existe um longo caminho a ser percorrido para um conhecimento mais sistematizado sobre a Administração Pública. Alias, pode-se destacar que este trabalho pode ser constituído como um importante instrumento na compreensão da área pública no aspecto geral e para a implantação de um sistema de Controle Interno.

Vale ressaltar que, a Administração Pública é um conjunto de ações que proporcionam serviços, bens e utilidades à população, como saúde, educação, transporte, segurança, cultura e etc., sendo a cúpula das funções de governo, daí o enfoque da abordagem dos demais assuntos relacionados à Administração Pública.

Assim propõe-se, uma reformulação do gerenciamento da Administração Pública visando transparência e eficiência das ações governamentais deixando de lado os interesses políticos, respondendo sempre os interesses e necessidades dos munícipes.

Acredita-se que estas propostas sejam úteis para um entendimento

complementar da temática, podendo ser objeto de novas pesquisas frente ao estudo profícuo dos órgãos públicos, principalmente no âmbito municipal. Além disso, novos estudos sempre contribuem para o aprimoramento e ampliação dos conhecimentos.

Assim espera-se, absorver as informações pertinentes e importantes relacionadas ao longo deste trabalho, possibilitando a abertura de novos caminhos a serem investigados futuramente, pois denota-se que nenhuma pesquisa de trabalho se esgota em si mesma.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do estudo da Administração Pública e, particularmente do município de Guareí/SP, foi possível concluir que uma gestão pública só será efetivamente organizada, planejada e transparente se atentar-se a um sistema de controle interno seguro e responsável.

O Sistema de Controle Interno propõe inúmeros benefícios para a administração, é tido como um instrumento que auxilia a efetivação dos atos públicos, através dele é possível gerenciar a legalidade dos atos e o cumprimento das metas de governo. Nesse sentido, considerando a problemática inicialmente elencada, pode-se ao longo desta pesquisa, constatar que o controle é primordial para que se faça cumprir os princípios da Constituição Federal e os princípios básicos da boa administração.

Isso não se faz diferente no Município de Guareí, a administração local é organizada e transparente, o que possibilita o acesso excelente quanto as ações realizadas, seja pelo poder Legislativo, pela população e pelos órgãos Estaduais e Federais. Aliás, as contas públicas vêm sendo regularmente aprovadas pelos Tribunais de Contas, e isso tem grande influência no trabalho de avaliação e acompanhamento do controlador interno.

Desta forma, alcançaram-se o objetivo geral e específico da pesquisa, destacando a importância do controle interno na administração pública do município, como forma de contribuição para uma gestão eficiente, responsável e transparente, que segue todos os preceitos legais e fiscais. O estudo foi direcionado frente tais indagações no qual buscou-se explicação no estudo teórico e prático, mediante as inúmeras visitas e constatações realizadas no referida administração.

Portanto, considerado o presente trabalho, num aspecto geral, este serviu para aprimorar os conhecimentos frente à gestão pública e a prática do controle interno, uma das essências do conhecimento para os serviços públicos e/ou futuros gestores de controle interno. Haja vista que, o entendimento desta ciência é como uma fecundidade que enriquece e dá origem as variadas indagações do mundo acadêmico.

Por fim, enfatizamos a importância deste estudo a fim de que os órgãos

públicos de qualquer esfera de governo implante o sistema de controle interno como forma de resguardar os atos diante da legalidade e da economicidade, como forma de resguardar os gastos públicos, e principalmente que o gestor responsável e futuros gestores do município de Guareí possam continuar com essa mesma visão de administrar os bens e serviços públicos, mediante a estrita e rigorosa aplicação do Controle Interno e Externo, quando necessário.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Presidência da República. Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos**. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 10 set. 2012.

_____, Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Presidência da República. Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos**. Brasília, 4 de maio de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 10 set. 2012.

_____, Lei nº 4.320 de 17 de Março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Presidência da República. Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos**. Brasília, 17 de março de 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 10 set. 2012.

_____, Lei nº 10.257 de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. **Presidência da República. Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos**. Brasília, 10 de julho de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm. Acesso em: 10 set. 2012.

_____, Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Receita Nacional**. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008, p. 74.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 08-18-19-20-21-22-147-284-285-289-290-293-295-301-307.

MARTINS, Fernando Rodrigues Martins. **Controle do patrimônio público: comentários à Lei de improbidade administrativa**. 4. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 67.

MOTTA, Carlos Coelho Pinto. **Gestão fiscal: e resolutividade nas licitações**. 1.

ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

ROSSI, Sérgio Ciqueira. JR. Flavio C. de Toledo. **A Lei 4.320 no contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal**. 1. ed. São Paulo: NDJ Editora, 2005, p. 199-200-201.

SANTOS, Clezio Saldanha dos. **Introdução à Gestão Pública**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 14-18-64-68-71-72