

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
ESPECIALIZAÇÃO EM CONTROLADORIA**

**CONTROLE INTERNO – UMA IMPORTANTE  
FERRAMENTA PARA O GESTOR PÚBLICO**

**ARTIGO CIENTÍFICO**

**Jair José da Costa**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2005**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Especialização em Controladoria**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,  
aprova o Artigo Científico

## **CONTROLE INTERNO – UMA IMPORTANTE FERRAMENTA PARA O GESTOR PÚBLICO**

elaborado por  
**Jair José da Costa**

como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Especialista em Controladoria**

### **COMISSÃO EXAMINADORA:**

**Prof. Antonio Reske Filho, Msc.**  
(Presidente/Orientador)

**Prof<sup>a</sup>. Tânia Moura da Silva, Msc.**

**Prof. Ivan Henrique Vey, Msc.**

Santa Maria, Agosto de 2005.

# **CONTROLE INTERNO - UMA IMPORTANTE FERRAMENTA PARA O GESTOR PÚBLICO DOS PEQUENOS MUNICÍPIOS**

Jair José da Costa<sup>1</sup>  
Prof. Antonio Reske Filho<sup>2</sup>

## **RESUMO**

O momento atual, de escassos recursos e de uma cobrança cada vez maior da sociedade, exige dos administradores públicos elevada preocupação e, com isso, torna-se eminente à existência de maior controle nas entidades que lhe cabem administrar. Os controles internos são fundamentais para que os gestores públicos atendam aos anseios da sociedade brasileira, que está a exigir uma nova forma de administrar, com mais responsabilidade e transparência. Os fatores determinantes para a elaboração do trabalho foram à legislação atual e aspectos conceituais referentes ao assunto e pesquisas fundamentadas em autores de elevado conceito na área demonstram a importância dos controles internos em pequenos municípios.

Palavras-chaves: Controle interno, ferramentas, gestor público.

## **ABSTRACT**

### **INTERNAL CONTROL – AN IMPORTANT INSTRUMENT FOR THE PUBLIC ADMINISTRATOR OF THE LITTLE MUNICIPALITIES**

The current moment, of scarce resources and of a charging each bigger time of the society, demands of the public administrators raised concern and thus it is eminent the occurrence of a great control in entities which they have to administer. The internal controls are basic for the public administrators to take care of the yearnings of the Brazilian society that demands a new way to administer with more responsibility and transparency. The determinative factors for the elaboration of the work were the current legislation and the conceptual aspects concerning to the subject and to the researches based on authors of raised concept in the area show the importance of internal controls in small municipalities.

Key words: Internal control, tools, public administrator

---

<sup>1</sup> Especialista em Controladoria – UFSM/RS. Email: jjosecosta@uol.com.com.br

<sup>2</sup> Mestre em Administração, Especialista em Metodologia da Pesquisa, Contador e Professor do departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria(UFSM/RS) Email: reske@ccsh.ufsm.br

## **INTRODUÇÃO**

Por ser a eficiência administrativa o sustentáculo da administração pública gerencial, torna-se necessário, sem dúvidas, a efetiva organização dos sistemas de controles internos, efetivos e principais ferramentas que auxiliam os gestores dos municípios de pequeno porte e mostram-se imprescindíveis para que sejam plenamente alcançados, metas e objetivos almejados pelos gestores.

Este trabalho trata do controle interno, importante instrumento de gerenciamento que serve de base para toda a atividade de controle da administração pública e que deriva do dever-poder, o qual a administração detém sobre seus próprios atos e agentes. O conjunto de controles constitui o sistema de controle interno, responsável pela manutenção de um fluxo atualizado e global de informações gerenciais e os procedimentos de controle interno para prevenir e corrigir desvios, que possibilitam não só a chamada gestão fiscal responsável, como também criam as condições indispensáveis para o desempenho das relevantes atribuições do tribunal de contas, o controle externo.

Entender qual a finalidade dos sistemas de controle interno e seus mecanismos no âmbito da administração pública é de alguma forma entender quais são os objetivos preconizados pela Lei Complementar 101, de maio de 2000, que instituiu um novo paradigma de gestão pública que se encontra em plena vigência; portanto, torna-se evidente que os mecanismos de controle da administração pública são indispensáveis para que os gestores efetivem suas ações, observando, ainda, os preceitos legais e normativos de ordem constitucional.

### **1 EXIGÊNCIAS LEGAIS AO CONTROLE INTERNO.**

#### **1.1 Fundamentação legal**

O controle, planejamento, coordenação, descentralização e delegação de competência constituem os princípios fundamentais da administração pública, os quais foram estabelecidos por meio da reforma administrativa de 1967, pelo decreto-lei n.º 200, com a preocupação maior de diminuir o tamanho da máquina estatal,

simplificando os procedimentos administrativos, e em conseqüência disso, reduzir as despesas causadoras do déficit público.

Também a sua exigência foi estabelecida, por meio da Lei Federal n.º 4.320 de 17 de março de 1964, que estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços de todas as entidades jurídicas de direito público interno: a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal, suas autarquias e fundações. Em seus dispositivos, ordena a existência durante a execução orçamentária de controle, cita os tipos, a forma e os meios e ressalta a importância da contabilidade e dos setores de planejamento para o controle interno, conforme se verifica nos artigos da referida lei:

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;

Capítulo II - Do Controle Interno

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 estabelecidas para cada atividade.

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

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

## **1.2 Aspectos Gerenciais.**

A idéia de estado de direito, este constituindo-se em modelo de estado para Mello (1999), traz consigo, como ponto primordial, a estrita obediência ao princípio da legalidade, assumida esta expressão no sentido amplo de assujeitamento à

integralidade da ordem jurídica, à totalidade da ordenação normativa e, fundamentalmente, a constituição e às leis.

Importante ressaltar que a implantação de adequados sistemas de controle interno não visa apenas a dar cumprimento a uma exigência constitucional, mas decorre da necessidade de os gestores contarem com sistemas de controle que lhes permitam acompanhar de perto o desenvolvimento dos serviços públicos e assegurar a correta aplicação dos recursos e a transparência das contas públicas. A constituição de 1988 e suas emendas, através de seus dispositivos, buscam maior controle dos gastos públicos ao mesmo tempo em que procuram a excelência na gestão dos recursos federais. Nesse contexto, exige a instituição de um sistema de controle interno, abrangendo todos os poderes e priorizando ações preventivas, com o afastamento gradativo de uma cultura fortemente legalista e formalista, em favor de uma visão mais voltada para a administração por resultados, sem, contudo, desconsiderar os princípios da legalidade, conforme se depreende dos seguintes artigos:

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

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

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

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

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

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

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.

### 1.3 CONTROLE INTERNO E SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Segundo Rocha (2001), em uma entidade deve existir o controle exercido sobre todos os atos administrativos e de acordo com normas legais e técnicas previamente estabelecidas. Ao recair sobre todas as atividades, o exercício do controle objetiva, em síntese, garantir a execução dessas atividades com observância aos princípios constitucionais que regem a administração pública.

O controle deve existir em todos os atos e processos administrativos de uma organização, de forma que não pode e nem deve ser concebido separadamente, uma vez que a sua integração é fator decisivo para o perfeito desempenho das atividades a serem realizadas nas diversas unidades administrativas da organização. Assim, todos os departamentos, setores e áreas da entidade devem possuir seu controle interno e não só o departamento de contabilidade, ou de finanças, e controle orçamentário. Esse controle são todos os planos, métodos e medidas utilizadas pelos setores para poderem alcançar seus objetivos, proteger seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas. Sendo assim, um autocontrole, diferentemente do heterocontrole e ou controle externo exercido pelos tribunais de contas, nos termos do artigo 70 da Constituição Federal.

Importante ressaltar, que os controles internos, devem apresentar um conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, que sejam utilizados com vistas a assegurar que, os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos pelo poder público, demonstrando como são de extrema importância, os controles dos órgãos públicos, e estes estarem devidamente estruturados e organizados.

Portanto, a reunião dos controles internos de cada setor/área forma o sistema de controle interno, isso demonstra a amplitude dos controles a serem exercidos pelo sistema de controle interno, nos termos do art. 70 da nossa carta magna e de acordo com a própria definição do termo sistema, que é o conjunto de partes coordenadas, (articuladas entre si), com vistas à consecução de objetivos bem determinados.

Conforme nos define o tribunal de contas do Rio Grande do Sul, os sistemas de controle interno são o conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desenvolvimento das atribuições de controle interno, indicados na constituição e normatizados em cada nível de governo.

Analisando essa definição juntamente com a de sistemas, percebe-se que o sistema de controle interno precisa possuir uma unidade para coordenar todos os controles internos que o formam.

É necessário e importante também não se confundir o sistema de controle interno com o sistema contábil e ou financeiro de uma entidade, os quais representam um dos instrumentos que compõem o controle interno. O sistema de controle interno vai além dos assuntos que se relacionam diretamente com as funções do sistema contábil. Desta forma, o sistema de controle interno (que é o funcionamento integrado dos controles internos), também não pode ser confundido com a auditoria interna, que é uma técnica de controle interno, ou com a unidade central de controle interno que é o setor responsável pela coordenação das atividades de controle.

## **2 O CONTROLE INTERNO E LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.**

A reforma administrativa só tomou corpo diante da necessidade de consolidação do ajuste fiscal, da busca do equilíbrio das contas públicas mediante uma gestão fiscal responsável. Para tanto, foi editada a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, inaugurando um novo ciclo para o controle das finanças públicas. O controle interno passou a ser um pressuposto da responsabilidade fiscal, conforme o disposto em seu Art. 1º, § 1.º:

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 da 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 à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Essa prevenção de riscos e correção de desvios, capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas é feita por meio do controle interno, que deve estar presente em todas as ações que constituem, de acordo com o artigo acima transcrito, pressupostos de responsabilidade fiscal e juntos constituem os pilares de sustentação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

## **2.1 Da fiscalização da gestão fiscal**

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é lei complementar que, observando o artigo 163 da Constituição Federal, estabelece as normas orientadoras das finanças públicas no país, objetivando aprimorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos, por meio desta ação planejada e transparente que possibilite prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Considera-se indispensável a efetiva atuação do sistema de controle interno, nos municípios, para que os gestores possam tomar suas decisões embasados nos princípios da legalidade, impessoalidade, publicidade, legitimidade, moralidade, razoabilidade, economicidade e motivação. A lei complementar, referente a fiscalização da gestão fiscal, o seguinte artigo:

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.

A lei de responsabilidade se apóia em quatro eixos: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização.

O planejamento é aprimorado pela criação de novas informações, metas, limites e condições para a renúncia de receita, para a geração de despesas, essencialmente as com pessoal e seguridade, para assunção de dívidas para a realização de operações de crédito.

O controle é realizado concomitantemente, frente aos atos de gestão, e também posteriormente, realizado pelo tribunal de contas, mas os sistemas de controle interno são de extrema importância para que as atividades administrativas e de controle sejam ordenadas e eficazes.

A transparência é concretizada com a divulgação ampla, inclusive pela internet, de quatro novos relatórios de acompanhamento da gestão fiscal que permitem identificar as receitas e despesas: Anexo de metas fiscais; Anexo de riscos fiscais; relatório resumido da execução orçamentária e relatório de gestão fiscal, o controle é aprimorado pela maior transparência e qualidade das informações, exigindo uma ação fiscalizadora mais efetiva e contínua dos tribunais de contas, com auxílio dos controles internos.

A responsabilização deverá ocorrer sempre que houver o descumprimento das regras, com a suspensão das transferências voluntárias (verbas repassadas aos municípios), das garantias e da contratação de operações de crédito. Os responsáveis sofrerão as sanções previstas na legislação que trata dos crimes de responsabilidade fiscal.

### **3 CONTROLE INTERNO**

Segundo Gomes (1999), um sistema de controle compreende a estrutura e o processo de controle. A estrutura de controle deve ser desenhada em função das variáveis-chaves que derivam do contexto social e da estratégia da organização, além de levar em consideração as responsabilidades de cada administrador ou

encarregado por centros de competência. O controle interno representa em uma organização os procedimentos, métodos ou rotinas, cujos objetivos são proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada do planejamento e execução dos orçamentos dos municípios em análise; também deve haver controles em todos departamentos, para que sejam atingidas as metas administrativas dos gestores públicos.

Controle interno ou controle administrativo direto é “todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração. Assim, quaisquer controles efetivados pelo executivo sobre seus serviços ou agentes são considerados controles internos, como interno será também o controle do legislativo, por seus órgãos de administração, sobre o seu pessoal e os atos administrativos que pratiquem”. Constituindo-se em uma responsabilidade do administrador, o controle interno deriva do dever-poder que a administração detém sobre seus próprios atos e agentes, contemplando todas as áreas.

O controle interno existe para auxiliar a administração e garantir a transparência das diversas ações de governo, onde os elementos essenciais para uma boa estrutura de governo e controle, são:

- planejamento;
- organização;
- os sistemas de informação;
- unidade de controle interno.

O planejamento é fundamental, pois é o ponto de partida para todas as verificações que precisam ser realizadas e na compatibilidade entre os instrumentos de planejamento é que se assentará uma fiscalização efetiva do cumprimento de metas e objetivos do gestor público, onde um sistema de controle interno organizado permitirá ao gestor melhores condições de tomar suas decisões para uma melhor aplicação do erário público, embasados em um sistema de informação eficiente e capaz de processar corretamente todos os atos de uma gestão, auxiliados por uma unidade de controle interno, permitindo aos municípios de pequeno porte uma constante atualização e conscientização de que somente com um bom controle interno é que os grandes beneficiados de uma administração eficaz, sem dúvida nenhuma, será a população do município.

### **3.1 Controle interno e auditoria interna**

Para a economicidade ocorrer, o dinheiro público deve ser aplicado adequadamente, buscando concretizar o princípio fundamental da justiça e o da igualdade entre os cidadãos. Este princípio, tido como um dos mais importantes do orçamento público, consubstancia-se na minimização dos custos e na maximização da receita; por intermédio dele, avalia-se o custo-benefício do produto obtido. Pré-existentes na consciência coletiva, os princípios jurídicos, gerais, essenciais, fundamentais, são, um dado momento, adquiridos pelo mundo do direito, tornando-se vinculativos para a administração pública.

As normas de auditoria geralmente aceitas, referentes ao trabalho no campo, estabelecem que o auditor deve avaliar o sistema de controle interno da entidade pública que será auditada, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. Com a valorização do controle interno a partir Constituição Federal, os municípios tiveram que institucionalizar suas unidades de controle interno, assumindo a coordenação e avaliação, como um serviço de apoio e importante ferramenta que auxilia os gestores municipais nas suas tomadas de decisões.

Estes órgãos chamados de unidade de controle interno, ou central de controle interno, têm a essencial tarefa de exercer uma auditoria Interna e o seu papel principal não está em assumir o exercício do controle, mas, a partir dos exames efetuados, recomendar medidas voltadas a aprimorar o sistema de controle interno das organizações.

As auditorias internas desempenham suas atividades com base nas normas brasileiras para o exercício da auditoria interna que foram aprovadas e divulgadas pelo Instituto dos auditores internos do Brasil.

Os sistemas de controle interno devem zelar pelo cumprimento dos princípios da lei complementar 101 de 2000, e ao examinar as operações, a auditoria interna exerce uma avaliação independente da adequação e eficácia do sistema de controle interno de uma organização, objetivando certificar-se de que os controles existentes garantam:

- a salvaguarda do patrimônio;
- a confiabilidade dos sistemas contábeis, financeiros e operacionais;
- a otimização no uso dos recursos;
- a eficiência operacional;
- a adesão às políticas e normas internas, à legislação e às demais orientações dos órgãos de controle governamental;
- prevenção de déficits, equilíbrio entre as aspirações da sociedade e a receita própria efetiva;
- limitação da dívida pública a nível prudente, compatível com a receita tributária efetiva e patrimônio líquido, propiciando margem de segurança para absorção dos eventos imprevistos;

Desta forma, a auditoria passa a ser um componente do sistema de controle interno, como um serviço de apoio à administração, ou seja, passa a ser um elemento de controle que mede e avalia os demais controles, na busca de exercer um controle eficaz, na busca da realização de metas e objetivos traçados pelos administradores.

Como menciona Souza (2001), que naturalmente a finalidade última da fiscalização governamental, como um todo, é propiciar à sociedade a transparência e o conhecimento necessário para avaliar se os recursos públicos estão sendo aplicados com exatidão e competência em proveito do desenvolvimento econômico e social do país.

Para desempenhar suas funções, o auditor deve ser dotado de formação, conhecimentos, recursos, metodologia e técnicas de trabalho que lhe permitam identificar as áreas, cujos controles não sejam adequados ou observados.

Sua responsabilidade não se restringe à identificação das falhas de controle, cabendo-lhe apresentar recomendações voltadas ao aprimoramento de tais controles e orientar as ações gerenciais nos casos em que se constatar a inobservância às normas e legislação vigente.

### **3.2 Enfoques da auditoria interna**

Nas atividades de auditoria, são enfocados fundamentalmente os seguintes aspectos:

- auditoria fiscalizadora;
- auditoria contábil;
- auditoria operacional e
- auditoria de gestão.

Como fiscalização, a auditoria visa, essencialmente, aferir a observância às normas legais e regulamentares, podendo ser exercida a nível interno, mas, principalmente, pelos órgãos de fiscalização governamental e de controle externo;

Sob o enfoque contábil, a auditoria tem por finalidade principal a validação dos demonstrativos contábeis, sendo exercida por profissionais ou empresas de auditoria independente, devidamente habilitado para emitir parecer sobre tais demonstrativos.

A auditoria operacional enfatiza o exame das operações da organização, partindo de um levantamento dos procedimentos adotados e da avaliação dos controles existentes. Assim, a entidade é visualizada como um grande sistema e dividida, para fins de planejamento e organização da auditoria, em subsistemas ou módulos, definindo-se para cada módulo objetivos e exames específicos, como decorrência da prévia avaliação dos controles internos.

Dentro deste enfoque, situa-se um segmento cada vez mais significativo, que é a auditoria em informática, contemplando a otimização das atividades do auditor mediante a informatização de seu trabalho e, principalmente, a validação dos sistemas computadorizados e a avaliação dos riscos relacionados com as atividades de processamento de dados da organização.

Já a auditoria de gestão, de uma forma ainda incipiente, segue a mesma linha de raciocínio da auditoria operacional, porém buscando identificar os aspectos mais relevantes que possam medir o desempenho da administração, normalmente com a fixação de indicadores e de outros instrumentos afins.

#### **4 CONTROLES INTERNOS EM MUNICÍPIOS DE PEQUENO PORTE.**

O controle governamental na atualidade vem exercendo um papel cada vez mais preponderante e eficiente, onde todas as operações de uma entidade pública devem ser realizadas em conformidade com as leis, regulamentos e políticas administrativas estabelecidas, sendo estas de fundamental importância para o planejamento e para a operação do sistema de controle interno nos municípios de

pequeno porte o qual vai funcionar de acordo com o arranjo organizacional que for definido.

Um sistema de controle interno é quase sinônimo de boa administração. Ele requer uma estrutura organizacional ligada às responsabilidades organizacionais e uma definida delegação de deveres. A atuação do controle interno é essencialmente realizada sobre os atos praticados pelos servidores municipais e um dos princípios fundamentais para um bom controle é o da segregação de funções, ou seja, a mesma pessoa não pode ser responsável pela execução de todas as etapas de uma operação. No contexto atual, há uma crescente conscientização da opinião pública quanto à necessidade do exercício da fiscalização sobre o uso do erário público.

Esta situação atribui aos sistemas de controle interno e, conseqüentemente, à atividade de auditoria, um papel cada vez mais preponderante na administração pública, pois possibilita ações preventivas e corretivas em tempo oportuno.

A ênfase do trabalho de auditoria, neste caso, está na verificação sobre a observância das normas legais e regulamentares e na avaliação sobre a correta utilização dos recursos, buscando obter, entre outros objetivos, uma razoável segurança de que os recursos estão sendo aplicados da maneira mais racional possível, de que a arrecadação está atingindo todo o campo previsto legalmente e de maneira abrangente, de que os atos da gestão estão revestidos de todas as formalidades legais estabelecidas e se estão sendo mantidos adequados registros e controle de todo o patrimônio público.

Uma das mais importantes ferramentas do gestor público é o setor de contabilidade, onde o produto essencial dela é a informação para que o controle seja exercido de maneira correta, os sistemas de controle interno se organizem a partir deste órgão ou setor, pois a contabilidade é fonte última de informações, no sentido de que toda e qualquer operação que possua algum aspecto de natureza financeira terá que ser registrada contabilmente, assim o profissional da contabilidade obriga-se a examinar os documentos relativos a essas operações, podendo desde logo detectar possíveis irregularidades. No entanto, para que a contabilidade possa ser usada como o instrumento de controle, é indispensável que os registros contábeis estejam atualizados.

#### **4.1 Procedimentos gerais de controle interno.**

Os municípios adotam procedimentos de controle em seus diversos setores e departamentos, mas essencialmente deve-se ter muita atenção em setores essenciais e vitais para administração; na contabilidade, os planos de contas devem ser padronizados e em consonância aos exigidos pelos tribunais de contas do estado, para que a emissão de pareceres, relatórios e demonstrações contábeis possam demonstrar o registro ordenado e consistente das transações, para que os gestores possam tomar decisões acertadas e corretas quanto à aplicação dos recursos disponíveis.

O controle da despesa pública deve atingir todas as suas fases, que são ordenamento, licitação, empenho, contratos, realização física, apuração de custos e avaliação de eficiência e eficácia; torna-se indispensável um acompanhamento do processo orçamentário, pois o mesmo constitui-se num importante instrumento de controle.

#### **5 A INTEGRAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO.**

A ação dos sistemas de controle interno e externo e a dos órgãos que devem operacionalizá-los, não alcança total eficácia se não houver integração. O controle interno deve oferecer suporte ao controle externo, que em contrapartida, propicia condições de sustentação àquele, já que isoladamente, tenderia a perder sua força, inibindo e sufocado pela política e pela complexibilidade da organização administrativa.

A obrigação de prestar contas é inerente à administração pública direta e indireta de todos os poderes e níveis de governo que, se assim não o fizerem, estarão sujeitos à intervenção, para esta obrigação de responder por uma responsabilidade conferida, utiliza-se um termo em inglês, *accountability*, segundo Nakagata (1999), ou seja, é a “obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder”.

Neste conjunto, o sistema de controle interno passa a ser instrumento de mudança, apoiando os gestores públicos na realização dos programas governamentais e estimulando a discussão sobre os resultados efetivos da gestão de recursos públicos e contribuindo para a prática da accountability. O termo accountability, não obstante a tentativa em todos os níveis, ainda não possui um similar nacional. É um termo abrangente que vai além da prestação de contas, pura e simples, pelos gestores da coisa pública. Talvez a sua tradução ao Português esteja à espera da adoção e incorporação dos seus respectivos conceitos por parte da administração pública brasileira.

## **6 IMPORTANTES AÇÕES DE CONTROLES INTERNOS.**

Aos responsáveis pelo exercício das atribuições do sistema de controle interno compete a realização de diversas ações para que a administração pública atinja suas metas e objetivos, por isso é importante destacar as seguintes atribuições e ações a serem desenvolvidas pelas unidades de central de controle interno:

- análise e avaliação das atividades desenvolvidas, visando aperfeiçoar o processo de planejamento;
- assistir ao prefeito no controle preventivo dos atos a serem por ele praticados; controlar a efetivação e a evolução dos gastos governamentais com a estrutura administrativa;
- orientar e supervisionar o dimensionamento qualitativo e quantitativo de pessoal necessário ao adequado funcionamento dos departamentos e secretarias;
- acompanhar e avaliar a execução do orçamento à luz das definições fixadas nos planos plurianuais, que são de quatro anos, e na lei de diretrizes orçamentárias, para cada ano e análise e execução do orçamento anual.

As informações geradas pelos sistemas de controle interno devem ser exatas e tempestivas para que sejam úteis aos gestores que necessitam de ferramentas que auxiliem na árdua tarefa de administrar a coisa pública.

## 8 CONCLUSÃO.

Pode-se afirmar sem receio que os sistemas de controle interno visam à aferição e análise da ação e da gestão governamental, tais como a avaliação de metas e objetivos, execução de programas e orçamento, bem como à devida comprovação de aspectos atinentes à legalidade dos procedimentos administrativos; neste contexto, quanto à avaliação dos resultados alcançados, não podemos esquecer os aspectos referentes à eficiência e eficácia das políticas públicas, sendo importante destacar o necessário apoio que o controle interno deve propiciar ao controle externo na sua atuação de fiscalização, finalidade maior das cortes de contas.

É de admitir-se que um sistema de controle interno forte e independente, atuando com plena eficiência, seria bastante para realizar o fim atribuído aos sistemas de controle, ou seja, oferecer meios para decisões mais acertadas e assegurar a boa aplicação dos recursos públicos nos municípios de pequeno porte.

Somente com controles voltados para a concretização da ética e da justiça social é que se poderá assegurar o modelo de estado almejado pela sociedade; é imprescindível e preciso repensar a administração pública, para que ela esteja mais próxima e voltada para atender o cidadão.

O administrador deve perseguir, sempre, uma gestão transparente, sendo indispensável que os funcionários públicos auxiliem de forma eficiente aos gestores, pois atuando com as ferramentas adequadas à qualidade dos serviços prestados, os controles dos gastos públicos serão aprimorados e a gestão pública alcançará suas metas e objetivos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Ed. do Senado Federal, 1988.

BRASIL. Decreto n. 200 de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal e estabelece diretrizes para a reforma administrativa e da outras providências. **Lex**: coletânea de legislação e jurisprudência, São Paulo, 1985.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MELLO, José Carlos Garcia de; FLORES, Paulo César. **Um modelo teórico para a avaliação do sistema de controle interno no setor público**. Revista do tribunal de contas do Estado do RS, Porto Alegre, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki- **Introdução à controladoria- conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, Lincon Magalhães da. **A função controle na administração pública – controle interno e externo**. Fórum Administrativo, Belo Horizonte, v.1, n.2, 2001.

SOUZA, Cláudio B. Gomide de. **Gestão participativa: conceitos e operações fundamentais**. Disponível em: <<http://www.fclar.unesp.br/public/revista/gp/html>>. Acesso em: 2005.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Brasília, 1964.

\_\_\_\_\_. 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**. Brasília, 2000.