

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: :

UM ESTUDO DE CASO NA
PREFEITURA MUNICIPAL
SERTÃO-RS

CEZAR VOLNEI MAUSS

Contador. Pós-graduado em Gestão e Controle na Administração Pública – UPF. Mestre em Ciências Contábeis – Unisinos. Professor universitário. Proprietário de Escritório Contábil. Pesquisador na Área de Gestão com livro publicado.

CLAUDECIR BLEIL

Contador. Mestre em Ciências Contábeis – Unisinos. Pós-graduado em Gestão do Ensino e Aprendizagem – Ideau. Professor do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Ideau.

RAULIQUENIA GRADIN

Contadora. Possui MBA Executivo. Atuação no Sindicato dos Trabalhadores Rurais de Sertão.

CECÍLIA MARIA POLESE

Contadora. Atuação em empresa de assessoria contábil.

RESUMO

Este estudo teve por objetivo analisar e avaliar o controle interno como uma ferramenta necessária para a gestão pública, pois pode evidenciar informações capazes de gerar maior confiabilidade e transparência para a sociedade. Além da questão gerencial, destaca-se a importância de se verificar, por meio da auditoria, a adequação à legislação vigente, principalmente no setor público. Dessa forma, o estudo caracterizou-se como qualitativo e exploratório, realizado por meio de um estudo de caso na Prefeitura Municipal de Sertão-RS com o intuito de verificar o nível de atendimento à legislação aplicada ao controle interno. Por meio da aplicação de um *checklist*, elaborado com base na legislação, notou-se que o controle interno é responsável pela manutenção e atualização das informações, prevenção e correção de possíveis erros e desvios, proporcionando melhores condições para as auditorias de controle externo. Também avalia o grau de eficiência e responsabilidade do gestor por meio da transparência e da *accountability*. Como resultado, constatou-se que a Prefeitura estudada atende às exigências legais em 87%, sendo que 13% são irregulares, a partir de uma análise de 43 itens. Sendo assim, o índice de irregularidades é baixo, porque somente não atende os que são referentes à divulgação e à informatização.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade pública.

Controle interno. Legislação.

I INTRODUÇÃO

Diante da realidade política, econômica e social que exige o bom desempenho do governo, entendido pela capacidade institucional de atingir eficiência, eficácia e efetividade na prestação de seus serviços, num ambiente legal – em que as regras são previamente definidas – e com transparência e participação da sociedade na formulação das políticas, insere-se o ambiente de controle, baseado num sistema integrado.

O controle interno é responsável pelo aperfeiçoamento contínuo da instituição, verificando as atividades exercidas pelos órgãos, o cumprimento das leis, e contribuindo para o planejamento. A responsabilidade dos membros do controle interno é muito grande perante a sociedade, respondendo solidariamente como funcionário público. Na hierarquia da organização, deve ficar claro o grau de independência do controle interno: quanto maior for seu grau de independência, melhor será sua gestão, também pelo nível de responsabilidade e conhecimentos técnicos exigidos pela função.

A justificativa para a implantação de um sistema de controle interno (SCI) nos municípios é a dimensão legal que remete aos administradores públicos o cumprimento de determinações constitucionais e da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), destacando-se pelo seu papel de transformação da nova estrutura estatal, fixando normas de finanças públicas dirigidas para a responsabilidade fiscal no intuito de as administrações públicas realizarem ações planejadas e transparentes, prevenindo riscos que possam afetar o equilíbrio das contas públicas.

Portanto o eixo central deste estudo é o de contextualizar o controle na administração pública, especialmente com referência na conceituação e a relevância do controle

interno para a administração municipal. Procura-se avaliar a situação do sistema do controle interno na Prefeitura Municipal de Sertão, dando uma visão geral em termo de institucionalização e estruturação, avaliando as fragilidades existentes perante a legislação e sugerindo possíveis melhorias, que poderão servir de orientação para outros municípios.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 AUDITORIA

Atualmente, a auditoria é vista como instrumento de controle administrativo. Reúne informações vindas de diversos segmentos da empresa e está voltada a testar a eficiência e a eficácia do controle interno, bem como fornecer subsídios para o sistema de gestão nas tomadas de decisões.

A auditoria tem como objetivo principal, segundo o CRC (2003), o exame das demonstrações financeiras, as quais não existem por si só, mas dependem de uma multiplicidade de fatores internos e externos e de um fluxo de informações que se canalizam por meio de sistemas de controles internos, que são essenciais para efeito dos trabalhos de auditoria, reduzindo a possibilidade de erros e irregularidades.

Com essa nova mentalidade, a auditoria passou a ser um exame analítico e pericial dentro de uma determinada área. É uma investigação profunda sobre o sistema de funcionamento que envolve essa área de atuação. O objetivo primeiro da auditoria é verificar se as demonstrações financeiras expressam a sua posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame (ATTIE, 2006).

Os trabalhos de auditoria fazem-se

oportunos para testar a autenticidade e a correta apuração de todos os gastos, por intermédio de exames de controles internos, testes de procedimentos de acumulação dos valores e testes de saldos para determinados grupos de receitas, despesas e custos e de correspondência dos valores ainda presentes no balanço patrimonial, como uma extensão das informações, atestando a veracidade dos informativos e dos resultados apurados em determinado período.

2.2 CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

O controle interno é responsável pelo aperfeiçoamento contínuo da instituição, verificando as atividades exercidas pelos órgãos, o cumprimento das leis, e contribuindo para o planejamento. Pela Constituição Federal de 1988, é obrigatório ter um controle interno, sendo responsabilidade de cada entidade sua normatização, seu planejamento e sua execução.

É de cunho preventivo, pois oferece ao gestor público a tranquilidade de estar informado da legalidade dos atos que estão sendo praticados, da viabilidade ou não do cumprimento das diretrizes e metas estabelecidas, possibilitando a correção de desvios ou rumos da sua administração (CAVALHEIRO, 2005).

O número das tarefas do controle interno de uma prefeitura apresenta uma enorme diferença em relação a uma organização privada. Além disso, a responsabilidade dos membros do controle interno é muito grande perante a sociedade, respondendo solidariamente como funcionário público.

Na hierarquia da organização, deve ficar claro o grau de independência do controle interno: quanto maior for seu grau de independência, melhor será sua gestão, também pelo

nível de responsabilidades e conhecimentos técnicos exigidos pela função.

Sendo assim, é preciso que, no momento de criar a estrutura do controle interno, exista vontade e consciência política dos prefeitos a respeito das responsabilidades atribuídas aos membros que farão parte do SCI. Deve ser elaborado, segundo Almeida (2003), o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada das suas atividades.

2.2.1 OBJETIVOS E PRINCÍPIOS DO CONTROLE INTERNO

O controle interno tem como objetivos proteger os ativos e os interesses da empresa contra irregularidades e ilegalidades, bem como ajudar a administração na conduta das atividades da entidade, prestar informações permanentes aos superiores de todas as áreas relacionadas com o controle, zelar para a realização das metas pretendidas e recomendar ajustes necessários para o seu alcance. Almeida (2003) define como princípios de controles internos:

- a responsabilidade pelo cumprimento claro e definido de suas funções;
- as rotinas internas devidamente formalizadas das operações, objetivando a padronização, com o intuito de evitar problemas com questão de interpretação e aplicação;
- quanto a acessos a ativos, deve ser estritamente limitado aos responsáveis por seu controle, assim responsabilizando-os por qualquer falha;
- segregação de funções;
- confronto dos ativos com registros, procedimentos que possibilitem o

- confronto periódico de seus registros contábeis com os registros físicos;
- amarrações do sistema, caracterizando-se pela autorização das transações somente por seu valor real, no momento de sua competência.

Esses são apenas alguns princípios fundamentais para se obter um controle interno eficiente, mas para isso cada entidade deverá avaliar e assumir os princípios que se adequarem com os valores da empresa.

2.2.2 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO (SCI)

Segundo Cavaleiro, (2005, p. 37), “o sistema de controle interno é o conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para as desempenhadas atribuições de controle interno”.

O sistema, portanto, compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotadas pela organização, para proteger seu patrimônio e verificar a eficiência operacional. Engloba todos os meios planejados para dirigir, restringir, governar e conferir suas atividades a fim de atingir seus objetivos (DAVIS; BLASCHEK, 2006). Esse SCI deve fornecer aos gestores informações para a tomada de decisão e o desempenho dos setores.

Na gestão pública, cada departamento controla seus atos isoladamente, e aí se encontra a necessidade de haver um sistema de controle interno no qual seja possível unificar e analisar a instituição com um todo, contribuindo para a tomada de decisão e para a verificação da lei.

Com a implantação do SCI, a administração e a sociedade poderão ter: diminuição

dos níveis de corrupção; melhoria da qualidade dos serviços públicos; maior proteção dos ativos; atendimento dos princípios constitucionais de legalidade, economicidade, impessoalidade, eficiência, transparência e efetividade nos atos da administração; consolidação e fortalecimento de uma estrutura funcional menos vulnerável às transições de governo; efetivo apoio à fiscalização do controle externo; elevação de confiança e credibilidade da sociedade; proteção dos agentes políticos contra atos de improbidade administrativa; valorização política dos administradores (DESCHAMPS, 2007).

De uma forma geral, o SCI facilita a organização da administração e permite avaliar de uma forma geral o cumprimento das legalidades exigidas para o bom andamento das atividades públicas. Com isso, a sociedade tem maior visibilidade e confiabilidade do uso dos recursos financeiros públicos.

Significa, também, a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria administração, por outros poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um poder, órgão ou entidade, no escopo de garantir atuação conforme o planejado, gerando aferição sistemática. Trata-se, na verdade, de poder-dever, já que, uma vez determinado em lei, não poderá ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização por omissão de agente infrator (GUERRA, 2005).

Na administração o controle é fundamental e, por meio dele, o administrador pode basear-se e tirar todas as informações sobre o planejamento organizacional, controle de execução das atividades e orientação da utilização dos recursos. Uma das finalidades do controle é verificar se o administrador está aplicando de forma legal os recursos que são repassados, avaliar os resultados da gestão

financeira, orçamentária e patrimonial da administração.

2.3 LEGISLAÇÕES APLICADAS AO CONTROLE INTERNO

A legislação procura estabelecer parâmetros que o controle interno deve seguir em uma organização. Assim, serão abordados os artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal, o art. 71 da Constituição Estadual, a Lei Federal nº 4.320-1964 e a Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF).

Nos termos da Constituição Federal de 1988, o art. 31 aplica-se somente aos municípios. Quanto ao art. 70, aplica-se a todas as esferas do governo, em especial à União, aos Estados e ao Distrito Federal. Endente-se que cada poder terá o seu sistema de controle interno.

De acordo com Cavalheiro (2005, p. 35), “o objetivo dos artigos 31 e 70 do texto Constitucional é fixar quem procederá a fiscalização”, ou seja, o controle externo e o SCI.

Os artigos 31 e 71 tratam do controle externo, exercido pelo Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas. Sua finalidade é verificar a probidade da administração, a guarda, o emprego legal do erário e o cumprimento da lei orçamentária.

Os artigos 31, 70, 71 e 74 da Constituição Federal tratam do controle interno municipal, exercido pelos poderes Executivo e Legislativo. Sendo assim, qualquer controle efetivado pelo executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado controle interno.

2.3.1 LEI FEDERAL Nº 4.320, DE 1964

O controle interno também encontra respaldo nas leis orgânicas municipais e na Lei

nº 4.320-1964. É a lei federal que estabelece os critérios de arrecadação e despesas, direitos e obrigações, cumprimento de programas de trabalho, legalidade dos atos, competências e atribuições e outros. Essa lei institui as normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços das esferas do governo, bipartindo o controle na administração pública em controle interno e externo.

Quanto ao controle na administração pública, existem dois momentos marcantes: o primeiro, com a regulamentação da contabilidade pública de 1922; o segundo, na edição da Lei Federal nº 4.320-1964, que determina em seu art. 75 que o controle da execução orçamentária compreenderá a legalidade dos atos, a fidelidade funcional e o cumprimento do programa de governo em termos monetários e físicos.

Portanto essa legislação determinou que o controle deve ocorrer em termos físicos e financeiros, inclusive com o suporte orçamentário.

2.3.2 LEI DA RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF)

A Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, instituída em 4 de maio de 2000, veio como uma exigência de modernização da administração pública e estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Impôs um controle rigoroso em termos de resultados, atingimento de metas, avaliação e controle de custos.

A LRF representa uma nova postura, de que governos têm como compromisso combater a corrupção e os desvios dos bens públicos. Essa lei impôs a ação do controle interno de forma mais enfática, dinâmica e organizada, e uma administração pública

eficiente e transparente, em relação à origem e à aplicação dos recursos orçamentários.

Também impôs uma série de limites e condições para aplicação dos recursos públicos que devem ser observados, sob pena de punição do gestor público.

3 METODOLOGIA

A ideia central deste estudo é contextualizar o controle interno na administração pública, avaliar o sistema de controle interno da Prefeitura Municipal de Sertão-RS perante a legislação vigente, e sugerir medidas para a melhoria dos controles. A pesquisa caracteriza-se como exploratória de cunho descritivo, pois tem como meta a análise do controle interno do referido município.

O estudo foi realizado na Prefeitura Municipal de Sertão – município situado na microrregião geográfica de Passo Fundo, ao norte do Estado do Rio Grande do Sul –, que possui 387 funcionários, entre os cerca de sete mil habitantes da cidade.

Para a presente pesquisa, foram entrevistadas as pessoas responsáveis pelo controle interno e pela Contabilidade. Para a validade desta pesquisa foram desenvolvidos quadros

que exploram as leis hoje vigentes em nosso país, fazendo assim um comparativo de como a prefeitura vem atendendo-as.

Após a realização das entrevistas, foi elaborada uma análise por meio do *checklist* de cada lei vigente, analisando cada item exigido. Teve como objetivo verificar se o controle interno apresenta-se eficaz e regular perante a legislação. Mediante esta análise, pode-se aprimorar o conhecimento sobre controle interno no setor público e contribuir para a entidade com sugestões de melhorias.



4 DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

4.1 DIAGNÓSTICO GERAL DOS CONTROLES INTERNOS MUNICIPAIS

Primeiramente, para iniciar os trabalhos, foi necessário avaliar as sugestões de Cruz e Glock (2003), os quais destacam que, para os controles internos poderem ser avaliados, são necessárias rotinas administrativas que identificam qual o grau de risco ou desvio que apresentam os procedimentos administrativos de uma determinada operação ou serviço. Nesse sentido, algumas preliminares foram necessárias para avaliar o controle interno local, em termos de:

- instrumentos legais adotados;
- colaboração dos dirigentes e verificar se estes têm conhecimento da natureza e dos objetivos que o sistema de controle interno deve cumprir;
- estruturas formalmente aprovadas e organizadas, a fim de permitir a

adequada delegação de autoridade e de responsabilidade;

- possuir manuais de normas e procedimentos, com sistemas de autorizações, aprovações e linhas de autoridade claramente definidas, e o estabelecimento de práticas operacionais e de rotinas;
- possuir adequadamente estrutura contábil com plano de contas comentado e fluxos contábeis, técnicas de orçamento, contabilidade de custos e acompanhamento e avaliação dos planos previstos;
- possuir registros e formulários que levem em consideração aspectos como simplicidade no atendimento, facilidade de preenchimento e organização dos dados;
- possuir *software* adequado às suas necessidades e à estrutura administrativa;
- possuir quadro de pessoal permanente e treinado.



Diante dessas premissas, o estudo permitiu questionar: de que forma se encontra a estrutura administrativa da Prefeitura do Município de Sertão? Qual é a forma de hierarquia adotada, as atribuições e as responsabilidades? Quais são as legislações pertinentes aos cargos? Existem normas e procedimentos sobre as áreas ou atividades de controle? Existem fragilidades no controle interno? Existem obstáculos de comportamento organizacional?

A estrutura organizacional necessita corresponder a uma divisão adequada e balanceada de trabalho, de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas à consecução dos objetivos da organização. Representa, em outras palavras, a definição de quem faz o que e quem tem autoridade sobre quem na instituição.

Considerando a representatividade do patrimônio municipal (bens móveis e imóveis e direitos), a pesquisa buscou evidenciar a adoção de controles sobre os bens patrimoniais da prefeitura, tomando por base os controles básicos: cadastro dos bens, inventário, adoção de termos de responsabilidade, elaboração de balancetes mensais do almoxarifado.

Observou-se que o cadastro de bens mantém-se atualizado, pois a cada aquisição de um bem permanente, após o seu lançamento, uma via do empenho e do documento fiscal é remetida à seção patrimonial para o “tombamento” do bem. O “tombamento” é feito pela ficha cadastral, contendo código de identificação, natureza, especificações, nome do fornecedor e valor, sendo que a prefeitura não fixa no bem a etiqueta personalizada para a devida identificação.

Em cada bem remetido para o local de

uso, é preenchido um formulário, com a indicação do responsável pela sua guarda, este respondendo pela integridade física. Quanto aos inventários e aos balancetes mensais, só obtivemos a resposta de que eles são realizados anualmente, prejudicando a argumentação desse item.

Considerando o volume de recursos financeiros movimentados, identificaram-se apenas as formas de ingresso e de saída dos referidos recursos adotados pela prefeitura. Nas visitas, evidenciou-se que os recursos próprios (taxas, impostos, etc.) na maioria são recolhidos via depósito, porém recebem-se os pagamentos na tesouraria. Nas saídas, também predomina o depósito bancário, inclusive para o pagamento dos funcionários.

Quanto à transparência, observou-se a necessidade da criação de um *site* para que a sociedade possa melhor acompanhar e compreender as atividades realizadas junto à prefeitura. Hoje, os dados são divulgados apenas no saguão da prefeitura, no quadro demonstrativo, e no *site* do Tribunal de Contas do Estado, sendo que este se encontra desatualizado e é de difícil interpretação.

Os instrumentos de planejamento governamental são: Lei Orçamentária Anual (LOA), Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Plano Plurianual (PPA), conforme determina a Lei Federal nº 4.320-1964 e a Constituição Federal de 1988. O PPA tem a função de instrumento do planejamento fundamental para gestão pública. Tornou-se importante identificar as necessidades coletivas, estabelecer as prioridades governamentais e constituir um plano de ação e metas para o atendimento dessas necessidades. Com a Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF), a Lei das Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual também foram fortalecidas.

O planejamento, a execução e a avaliação tornaram-se fundamentais para que se possa mensurar o alcance dos resultados obtidos e identificar se as metas previstas no PPA foram ou não atingidas.

Assim, evidenciou-se que os responsáveis pela elaboração do PPA, da LOA e da LDO são todos os coordenadores das secretarias existentes da prefeitura, juntamente com o prefeito e a assessoria contábil. Tal situação denota um grau alto de qualidade, pois as informações necessárias à elaboração de bons planos governamentais estão dentro da entidade e nela precisam ser buscadas, a fim de se fazerem planejamentos físicos, quantitativos, evolução histórica, audiências públicas. Sobre a realização de acompanhamento das ações e cumprimento do que foi estabelecido nos instrumentos de planejamento governamental, constatou-se que a prefeitura não realiza o acompanhamento.

Dentro de uma visão sistêmica das organizações, é fácil compreender que, mesmo com sistemas adequados, políticas bem definidas,

bons planos, a eficiência institucional poderá ser comprometida se estas unidades não dispuserem de quadro pessoal adequadamente dimensionado, capaz, eficiente e motivado.

Dessa forma, percebeu-se que o controle na área de pessoal vem passando por uma transformação positiva, sendo informatizado, porém observa-se que o quadro funcional da prefeitura não tem recebido treinamentos adequados, alguns servidores não estão qualificados para a realização da sua função, não há rodízio periódico de funções e existem poucos programas que incentivem a participação ativa dos funcionários.

4.2 A LEGISLAÇÃO E SUA APLICABILIDADE NA PREFEITURA DE SERTÃO

No sentido de responder aos objetivos do estudo, foram elaborados quadros, a fim de demonstrar um comparativo

entre a legislação vigente relacionada ao controle interno e sua aplicabilidade na Prefeitura Municipal de Sertão.



4.2.1 LEI MUNICIPAL Nº 1.272, DE 30 DE MARÇO DE 2000

Quadro 1 – Lei Municipal nº 1.272-2000

LEI	SITUAÇÃO	JUSTIFICATIVA/EVIDÊNCIA
Art. 1º É criada a função gratificada de Coordenador do Controle Interno, com padrão de remuneração FG 5, a qual passará integrar o quadro constante no artigo 2º da Lei Municipal nº 701-91, de 1º-07-91. Parágrafo único. São atribuições do servidor designado para o exercício da função criada por lei responder pela coordenação da coordenadoria do sistema de controle interno e demais atividades necessárias ao cumprimento das atribuições dadas ao órgão pelo disposto na lei que cria a estrutura administrativa do poder Executivo de Sertão.	Regular	O coordenador tem total responsabilidade pelo sistema de controle interno e demais atividades, conforme a Lei nº 1.279-2000 que cria a estrutura administrativa.
Art. 2º A função de coordenação de sistema de controle interno será exercida obrigatoriamente, por servidores ocupantes de cargo integrante do quadro de cargos de provimento efetivo, já estável, cujo cargo tenha como exigência para provimento a escolaridade mínima de segundo grau completo, a ser nomeado pelo Prefeito Municipal.	Regular	O coordenador foi indicado pelo Prefeito Municipal e mediante aprovação da Câmara de Vereadores no ano de 2000. Possui a escolaridade de segundo grau completo.
Art. 2º, § 1º Precederá a nomeação o encaminhamento do nome do servidor, pelo prefeito, à Câmara Municipal, para aprovação do Poder Legislativo, que deverá se manifestar formalmente por meio da resolução.	Regular	A nomeação do servidor foi feita mediante aprovação da Câmara.
Art. 2º, § 2º De igual forma, a destituição da função de servidor que a estiver ocupando deverá ser apreciada e autorizada pelo Legislativo, com base em solicitação justificada do Executivo ou do Poder Legislativo, nessa última hipótese por iniciativa da Mesa Diretora.	Regular	O servidor não foi destituído.
Art. 3º Para exercício da função aqui criada é assegurada independência aos servidores designados para atuar dentro dos limites das suas atribuições.	Regular	Atua dentro dos limites das atribuições.
Art. 3º, § 1º Havendo imposições de dificuldades ao cumprimento dos seus deveres funcionais e esgotadas as instâncias internas para superação do impasse, o Coordenador do sistema de controle interno deverá representar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas do Estado, aos quais compete o controle externo.	Regular	Havendo alguma dificuldade, o coordenador procura auxílio a esses poderes.
Art. 3º, § 2º Quando o caso evidenciar situação tipificada em lei como crime, deverá o Coordenador, concomitantemente, remeter a matéria para o Ministério Público.	Regular	Quando há irregularidades, o coordenador remete a matéria ao Prefeito e nunca houve situações de remeter ao Ministério Público.

Fonte: dados da pesquisa

Criada a Lei Municipal nº 1.272, em 30 de março de 2000, nomeou-se o responsável pelo sistema do controle interno, este indicado pelo prefeito e aprovado pela Câmara de Vereadores. O funcionário indicado para o cargo atende os quesitos da Lei Municipal nº 1.272-2000 no seu art. 2º, onde diz que o responsável pela coordenação do controle interno deve pertencer ao quadro efetivo da organização e possuir grau de escolaridade compatível para o exercício da função.

Para melhor desenvolvimento das atividades e integralização dos departamentos, o coordenador possui independência, devendo respeitar os limites das atribuições. Havendo qualquer dificul-

dade que comprometa o controle interno, o coordenador deverá solicitar ajuda do controle externo; caso haja irregularidades, deve comunicar ao prefeito municipal; se não houver solução, deverá ser encaminhado ao Ministério Público.

Logo, percebe-se a preocupação da

administração pública sertanense no que se refere à criação do cargo de Coordenador do Controle Interno, bem como a observância das normas criadas para a função. A administração segue com regularidades e, nos sete itens analisados, estão legais todos os parágrafos da lei e suas exigências.

4.2.2 DECRETO EXECUTIVO Nº 19, DE 13 DE JULHO DE 2000

Quadro 2 – Decreto Executivo nº 19-2000

LEGISLAÇÃO	SITUAÇÃO	JUSTIFICATIVA/EVIDÊNCIA
Art. 1º É criado modelo inicial de sistema de controle interno, voltado à preservação da legalidade nos atos administrativos (incluindo o acompanhamento da execução orçamentária e a verificação da observância dos pactos contratuais) e, também, à avaliação de resultados, em termos de qualidade e economicidade, da aplicação dos recursos públicos, bem como assegurar que eles se encontrem protegidos do desperdício, da perda, do uso indevido e do roubo.	Regular	Foi criado um sistema de controle interno para prevenir possíveis irregularidades nos setores da prefeitura.
Art. 2º O sistema deve ser necessariamente dinâmico e adaptar-se às transformações que se impuserem pela avaliação do seu próprio funcionamento ou por exigências externas.	Regular	O sistema de controle interno é adaptado quando há transformações mediante portaria.
Art. 3º Avaliação do sistema e as adaptações necessárias são tarefas de responsabilidade da Coordenadoria do sistema de controle interno, sendo que essas deverão ser providenciadas no menor prazo de tempo possível e oficializadas por meio de decreto que modifique ou se adicione a este que ora é editado.	Regular	A avaliação do Sistema é feita mediante um coordenador e mais dois membros.
Art. 4º O sistema é apresentado na mesma sequência da estrutura organizacional do Poder Executivo.	Regular	É apresentado conforme a estrutura e adaptado se houver mudanças nas secretarias.
Art. 5º As avaliações quantitativas e qualitativas e outras análises serão viabilizadas pelo "cruzamento" de dados dos subsistemas com outros dados obtidos pelos instrumentos ora criados.	Irregular	Não soube responder.
Art. 6º Os formulários de registro de dados a serem utilizados para o controle, adiante criados e explícitos, são classificados como segue: PRIMEIRO - aquele que contém informações originais obtidas ou fornecidas por servidores ou terceiros nele identificado. SEGUNDO - para qual são transcritos, organizadamente, dados contidos em instrumentos de fonte primária, permitindo totalizações. TERCEIRO - aquele que reúne dados comparados, portanto, especialmente criado para elaboração de avaliações e conclusões.	Regular	São utilizados formulários para o controle.
Art. 7º Os instrumentos secundários e terciários poderão ser adotados por sistemas informatizados e serem processados por meio de sistema eletrônico.	Irregular	Os instrumentos ora citados não são informatizados.

CONTINUA ►

LEGISLAÇÃO	SITUAÇÃO	JUSTIFICATIVA/EVIDÊNCIA
Art.21 1º A coordenadoria, em especial, supervisiona mensalmente cada unidade de estrutura organizacional, assegurando o preenchimento e a destinação estabelecida dos instrumentos de controle de periodicidade mensal. Constatadas as carências, deficiências, falhas ou irregularidades no funcionamento dos controles de qualquer unidade, será lavrado relatório, modelo CSCI 1 – relatório de supervisão da coordenadoria de sistema de controle interno. Contendo descrições dos problemas constatados e sugestões para seu equacionamento, devendo uma via deste instrumento ser formalmente entregue ao secretariado municipal responsável ou ao Prefeito Municipal.	Irregular	O supervisionamento dos setores é feito somente a cada dois meses e entregue ao prefeito e ao responsável de cada secretaria.
Art. 21 § 2º - A Coordenadoria emitirá, anualmente, parecer sobre as contas do gestor municipal da educação para ser juntado ao processo de contas desta autoridade ao Tribunal de Contas do Estado do RS.	Regular	É emitido parecer anualmente das contas do gestor municipal da educação e o Tribunal de Contas emite o seu parecer dos apontamentos.
Art. 21, § 3º A coordenadoria se estrutura e instrumentalizará para proceder estudo sobre custos benefício de todos os projetos e atividades desenvolvidas pela Administração Municipal, sejam eles meio ou fim.	Regular	Todos os custos dos projetos e atividades desenvolvidas passam pelo setor de controle interno, onde ele irá aprovar ou não tal atividade.
Art. 21, § 4º A coordenadoria também se estrutura para fiscalizar o cumprimento das normas da Lei Complementar nº 101, de 04.05.2000.	Regular	O coordenador fiscaliza o cumprimento desta lei, onde a maioria das atividades é feita por meios da LRF.

Fonte: os autores.

O município criou, por meio do Decreto Executivo nº 19, de 13 de julho de 2000, o seu sistema de controle interno, com o intuito de acompanhar as suas funções realizadas, buscando cumprir os objetivos propostos pela lei orçamentária, prevenindo possíveis erros ou fraudes e protegendo, assim, os ativos. O SCI é adaptado por meio de portarias, caso haja necessidade de obter uma melhor organização e estrutura funcional.

A responsabilidade pelo sistema é exercida por um coordenador e dois membros, responsáveis pela estrutura da instituição. Porém a estrutura possui deficiência por não ser informatizada, sendo que nos dias atuais a informatização é um meio de trabalho cada vez mais utilizado pela sua eficiência e agilidade. Essa estrutura é fiscalizada a cada dois meses, quando deveria ser avaliada todos

os meses; assim, a prefeitura tem uma deficiência de fiscalização estrutural.

Após a avaliação das contas e dos projetos da administração, o coordenador emite-a para o Tribunal de Contas. Logo depois de avaliado, o Tribunal manifesta seus apontamentos, contendo todos os dados necessários para devidos esclarecimentos por parte da entidade. Esta tem um prazo mínimo para dar seus esclarecimentos e obter as regularidades.

A partir da análise, verificou-se que dos 11 itens analisados, 72,7% estão regulares e 27,3% irregulares. Tais irregularidades provêm de que os formulários são feitos manualmente, em vez de serem informatizados, e o supervisionamento dos setores somente é feito a cada dois meses, no lugar de serem emitidos mensalmente.

4.2.3 LEI DA RESPONSABILIDADE FISCAL

Quadro 3 – Lei da Responsabilidade Fiscal

LEGISLAÇÃO	SITUAÇÃO	JUSTIFICATIVA/EVIDÊNCIA
<p>Da lei das diretrizes orçamentárias:</p> <p>Art. 4º: A lei de diretrizes orçamentárias atenderá: equilíbrio entre receita e despesa; critérios e forma de limitação de empenho; normas relativas ao controle de custos; integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias, anexo de metas fiscais em que serão estabelecidas metas anuais relativas a receitas, despesas, resultado nominal e primário da dívida pública, para o atual exercício e para os dois seguintes.</p>	Regular	São feitos projetos em que são estabelecidas as metas de receitas e despesas.
<p>Da lei orçamentária anual:</p> <p>Art. 5º: Conterá em anexo demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas. Todas as despesas relativas à dívida pública deverão constar na lei orçamentária. Atualização monetária da principal dívida não poderá superar a variação do índice de preços previsto na LDO.</p>	Regular	Todas as dívidas e despesas constam na lei orçamentária.
<p>Da execução orçamentária e do cumprimento das metas:</p> <p>Art. 8º: Até 30 dias após a publicação dos orçamentos o poder executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma mensal de desembolso. Até os finais dos meses maio, setembro e fevereiro, o poder executivo avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre em audiência pública. A execução orçamentária financeira identificará os beneficiários de pagamento por meio de sistema de contabilidade para fins de observância da ordem cronológica.</p>	Regular	A programação financeira e o cronograma mensal de desembolso são feitos mediante sistema utilizado pela Contabilidade na ordem cronológica de empenhos.
<p>Despesa pública</p> <p>Art. 15: Serão considerados não autorizados: A criação, expansão ou aperfeiçoamento de aumento de despesa senão acompanhado de: estimativa do impacto orçamentário financeiro; declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira.</p>	Regular	É feito um estudo para verificar se pode ou não aumentar a despesa, e se isso ocorrer é seguida a norma do art. 15.
<p>Art. 17: Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei que fixe para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios. Os atos que criarem ou aumentarem despesas deverão demonstrar a origem dos recursos para o seu custeio. O ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada não afetará as metas de resultados.</p>	Regular	Os atos de aumento de despesa são comprovados.
<p>Art. 19: Despesa com pessoal do executivo não poderá exceder o percentual de 54% da receita corrente líquida. Para o poder legislativo não poderá exceder 6%.</p>	Regular	O percentual gasto com folha dos servidores públicos é de 46% da receita líquida corrente.
<p>Da dívida e do endividamento:</p> <p>Art. 29: O refinanciamento do principal da dívida mobiliária não excederá, ao término de cada exercício, o montante do final do exercício anterior, somado ao das operações de crédito autorizadas na LOA.</p>	Regular	Não possui dívidas mobiliárias.
<p>Restos a pagar:</p> <p>Art. 42: É vedado ao titular de poder nos dois últimos quadrimestres de seu mandato contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficientes disponibilidades de caixa.</p>	Regular	Não foram contraídas despesas sem que não pudesse quitá-las no mesmo mandato, e se isso acontecer, tem que deixar disponibilidades em caixa para serem pagas no ano seguinte.

CONTINUA ▶

LEGISLAÇÃO	SITUAÇÃO	JUSTIFICATIVA/EVIDÊNCIA
Das disponibilidades de caixa Art. 43: As disponibilidades de caixa nos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicada às condições de mercado com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira.	Regular	As disponibilidades de caixa desses regimes são depositadas em contas separadas.
Da preservação do patrimônio público Art. 44: É vedada a aplicação da receita de capital que integra o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente.	Regular	A aplicação da receita de capital que integra o patrimônio público só será feita para aquisição de outro bem.
Da transparência da gestão fiscal Art. 48: São instrumentos de transparência fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive de 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 de execução orçamentária, o relatório de gestão fiscal; e as versões simplificadas destes documentos.	Irregular	O município não possui <i>site</i> para publicar suas demonstrações. A divulgação é feita somente mediante murais na prefeitura e em jornais da região.
Art. 49: As contas apresentadas pelo chefe do poder executivo ficarão disponíveis durante todo o exercício.	Irregular	Fica somente arquivado na prefeitura, mas não publicado.
Da fiscalização da gestão fiscal Art. 59: O poder legislativo, diretamente ou com auxílio do Tribunal de Contas, e o sistema de controle interno de cada poder, e do Ministério Público fiscalizarão o cumprimento das normas desta lei do que se refere a: atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; limites e condições para a realização de operação de crédito e inscrição e restos a pagar; medidas adotadas para o retorno de despesas total com pessoal ao respectivo limite; providências tomadas para a recondução dos montantes das dívidas consolidadas da imobiliária aos respectivos limites; destinação de recursos objetivos com alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta lei complementar; e cumprimento do limite de gastos todas dos legislativos municipais.	Regular	O sistema de controle interno é quem fiscaliza o cumprimento desta lei e sua comprovação é feita mediante relatórios para evidenciar se está sendo cumprido ou não.

Fonte: os autores.

Nas organizações públicas, a transparência é uma obrigatoriedade; sendo uma instituição pública, o cliente é a comunidade, portanto há necessidade de apresentar decisões e resultados de forma acessível. Desse modo, o controle do gasto público, bem como sua arrecadação, não se apresentam de maneira transparente e aberta à comunidade, fazendo com que os cidadãos não participem do processo ou acompanhamento.

Mediante o conhecimento da realidade econômica da gestão pública e com a participação da comunidade civil organizada, legalmente constituída, podem ser criados mecanismos

que permitam ao administrador atender aos anseios da comunidade.

Observa-se que a entidade em estudo está irregular quanto à informatização do processo de controle interno, deixando assim dúvidas da transparência de suas ações por falta de conhecimento do público. As organizações públicas ou de interesse público devem promover a participação da comunidade na suas atividades, criando uma linha de comunicação aberta e específica. Nas organizações públicas a gestão e o relacionamento com a comunidade são os pontos mais importantes, uma vez que o trabalho feito em prol desta, assim como sua

participação, não deverá ser meramente como figurante da gestão pública, mas, sim, ser o ponto mais fundamental, devendo-se criar mecanismos de incentivo e incremento à participação popular.

Portanto contactou-se que, dos itens da Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF), há 78,6%

de regularidades e 21,4% de irregularidades. Os fatores irregulares são referentes à falta de divulgação das demonstrações exercidas pela prefeitura por meios eletrônicos, em que a adoção de tecnologia é um fator indispensável, mesmo porque na administração pública tem força de lei nos artigos 48, 49 e 51 da LRF.

4.2.4 LEI Nº 4.320-1964 DO CONTROLE INTERNO E CONTROLE EXTERNO

Quadro 4 – Lei nº 4.320-1964 do controle interno e controle externo

LEGISLAÇÃO	SITUAÇÃO	JUSTIFICATIVA/EVIDÊNCIA
<p>Capítulo II</p> <p>A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia.</p> <p>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.</p> <p>Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das contas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária dentro do sistema que for instituído.</p>	Regular	É feita a verificação da legalidade dos limites das contas públicas trimestrais pelo responsável do controle interno.
<p>Controle externo - Capítulo III</p> <p>O controle de execução orçamentária pelo poder legislativo terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da lei de orçamento.</p> <p>O poder executivo anualmente prestará contas ao poder legislativo, no prazo estabelecido nas constituições ou nas leis orgânicas dos municípios.</p> <p>As contas do poder executivo serão submetidas ao poder legislativo, com parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.</p>	Regular	As contas são submetidas à avaliação do Tribunal de Contas.
Legalidade da arrecadação da receita ou realização da despesa, o nascimento ou extinção de direitos e obrigações.	Regular	A arrecadação da receita e a realização de despesas são feitas conforme os limites.
Fidelidade funcional dos responsáveis pelos bens e valores públicos.	Regular	Os funcionários responsáveis pelos bens e valores públicos demonstram confiabilidade.
O cumprimento do programa do trabalho.	Regular	É avaliado o cumprimento do programa de trabalho.
O poder executivo exercerá os três tipos de controle citados na legislação.	Regular	São exercidos os três tipos de controle.
Os serviços de contabilidade irão verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária.	Regular	São observados os limites pelo responsável da contabilidade.

Fonte: os autores.

O controle interno tornou-se uma ferramenta imprescindível para a obtenção de resultados. A legalidade da arrecadação da receita e das despesas, o resumo histórico financeiro, econômico e tributário da organização são fontes de análise para a gestão, podendo assim avaliar as decisões formadas no passado e seus reflexos, projetando o futuro da organização e, em especial, priorizando as áreas de investimento, para o bem-estar da comunidade.

Todas as prestações de contas são avalia-

das pelo responsável do controle interno e submetidas à verificação de seus limites no Tribunal de Contas, proporcionando maior confiabilidade dos resultados por parte da entidade.

Assim, o controle interno da prefeitura encontra-se regular a partir dos sete itens analisados da Lei nº 4.320-1964, que tem como objetivo apresentar a transparência de aplicação dos recursos e a verificação da eficiência à política adotada, conforme legislação vigente.

4.2.5 CONSTITUIÇÃO FEDERAL E CONSTITUIÇÃO ESTADUAL

Quadro 5 – Constituição Federal e Constituição Estadual

LEGISLAÇÃO	SITUAÇÃO	JUSTIFICATIVA/EVIDÊNCIA
Art. 31 da Const. Federal: A fiscalização do município é feita pelo controle externo e pelo SCI de cada poder.	Regular	Essa fiscalização é feita pelo Tribunal de Contas e pelo SCI.
Art. 70 da Const. Federal: A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial tem que ser exercida pelo legislativo, mediante controle externo e pelo SCI de cada poder.	Regular	É fiscalizado conforme relatórios prestados pelos setores.
Art. 74 da Const. Federal: Os poderes manterão SCI a fim de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, execução dos programas do governo, aplicações de recursos públicos; comprovar a legalidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias; apoiar o controle externo no exercício de sua missão constitucional.	Regular	O SCI é mantido a fim de avaliar os cumprimentos previstos do art. 74 e colabora com o controle externo para que eles possam fazer os devidos apontamentos.
Art. 71 da Const. Estadual: O Tribunal de Contas irá avaliar a eficiência e eficácia do SCI.	Regular	O Tribunal de Contas avalia a eficiência e a eficácia do SCI.

Fonte: os autores.

As prefeituras são organizações que possuem organograma amplo e departamentalizado. Sendo assim, existe a necessidade de se ter um órgão centralizado das informações e das ações, tornando-se indispensáveis, facilitando a comunicação e a circulação das informações, promovendo a interação entre os vários segmentos da organização. Observa-se a preocupação da administração pública sertanense com a criação e a observância da lei que cria o seu controle interno.

Com um sistema de controle interno eficiente, a administração pública dispõe de informações confiáveis, diminuindo os apontamentos por parte do Tribunal de Contas.

Mediante as visitas na prefeitura, obteve-se acesso aos apontamentos ao relatório de auditoria ordinária tradicional emitido pelo Tribunal de Contas do Estado no ano de 2008, no qual se notou que o controle está deficiente.

De acordo com os quatro artigos analisa-

dos das constituições Federal e Estadual, referentes ao controle interno, encontra-se 100% regular. De modo geral, a Tabela 1 sintetiza os resultados encontrados:

Tabela 1 – Demonstrativo da situação de Sertão perante a legislação

LEI	QUANTIDADE DE ITENS APLICADOS	REGULAR %	IREGULAR %
Lei Municipal 1.272-2000	7	100,0	0,00
Decreto Executivo 19-2000	11	72,7	27,3
LRF	13	78,6	21,4
Lei 4.320-1964	7	100,0	0,00
Const. Fed. e Est.	4	100,0	0,00

Fonte: os autores

A tabela mostra o percentual das regularidades e irregularidades da Prefeitura Municipal de Sertão perante a legislação. Os gestores incorrem em irregularidades em dispositivos do Decreto Executivo 019-2000 e da Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF).

Portanto não há um cumprimento efetivo de todos os critérios legais para parte dos gestores municipais, o que deve ser observado por eles, pois poderão sofrer as punições legais previstas na Legislação dos Crimes Fiscais (Lei Federal 10.028), se os auditores do Tribunal de Contas do Estado realizarem tal observação em seu relatório de auditoria.



5 CONCLUSÃO

Toda pesquisa configura-se como uma fonte de conhecimento. Parte-se da premissa de um questionamento que, por base, deve ter uma problemática que resulta em um objetivo a ser atingido. No caso desta pesquisa, partiu-se do questionamento a respeito da observância ou não de todos os critérios impostos pela legislação atinente aos controles internos.

Nesse contexto, coube investigar a observância e a aplicabilidade da legislação vigente, fixada na Lei Municipal nº 1.272-2000, no Decreto Executivo nº 19-2000, na LRF, na Lei 4.320-1964 e nas constituições Federal e Estadual, no que se refere ao controle interno.

Com base nos dados obtidos sobre o controle interno da Prefeitura Municipal de Sertão e nas constatações observadas em campo, destaca-se que as atividades desempenhadas nos setores apresentaram-se com controles de pouco acesso à divulgação, sendo relevante a adoção de medidas de informatização das atividades exercidas.

A falta de instrumento legal e sistema de informação adequado que forneça informações confiáveis aos gestores para a correta tomada de decisões são alguns dos fatores atribuídos às fragilidades existentes no controle interno.

Mediante a entrevista e da aplicação de um *checklist*, do qual foram analisados 42 itens de exigências legais a respeito do controle interno, constatou-se que a prefeitura exerce 87% das legalidades exigidas nas leis estudadas. Com isso, observou-se uma fragilidade de 13% que se refere, basicamente, aos meios de publicação e informatização.

Sugere-se a criação de um *site* para contribuir com o melhoramento do controle interno, proporcionando uma melhor visão da administração, maior transparência e informações.

Com base no estudo, percebeu-se que o controle interno é um instrumento indispensável para a gestão, dando suporte para as auditorias internas e externas da entidade.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. São Paulo, 2003.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2006.
- _____. **Auditoria: interna**. São Paulo: Atlas, 2007.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <<http://www.orcamento.org/>>. Acesso em: 18 abr. 2009.
- _____. Lei Complementar nº 101 de 04.05.2000 – Lei da Responsabilidade Fiscal. 9.ed. **Código Tribunal Nacional**. Editora Saraiva, 2003.
- BRASIL. Presidente da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 17 mai 2009.
- CARLIN, Everton. **Manual de Auditoria Contábil**. Curitiba: ZHL Consultoria, 2001.
- CAVALHEIRO, Jader Branco. **A organização do sistema de controle interno municipal (inúmeras novidades): importância, avanços, inovações e perspectivas**. Porto Alegre: CRCRS, 2005.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **A organização do sistema de controle interno dos municípios**. 2.ed. Porto Alegre: CRCRS, 2003.
- CREPALDI, Sílvio. **Auditoria contábil**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- CRUZ, Flávio da; GLOCK, José. **Controle interno nos municípios: orientação e relacionamento com o tribunal de contas**. São Paulo: Atlas, 2003.
- DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. **Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia**. 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/1.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2009.
- DESCHAMPS, José Ademir. **Modelo de sistema de controle interno para pequenos municípios**. 2007. Disponível em: <<http://www.mptc.sc.gov.br/modelosistema/download>>. Acesso em: 12 maio 2009.
- FERREIRA, Gustavo Bicalho. **Receita Pública**. Disponível em: <[http://www.estudaqui.com.br/geral/arquivos/11_RECEITA%20P%C3%9ABLI CA\(gustavo\).pdf](http://www.estudaqui.com.br/geral/arquivos/11_RECEITA%20P%C3%9ABLI CA(gustavo).pdf)>. Acesso em: 13 maio 2009.
- GLOCK, José Osvaldo. **Guia para a implementação do sistema de controle interno nos municípios**. 2005. Disponível em: <<http://www.jurua.com.br/bv/capa.asp?arq=gui aiimpl>>. Acesso em: 14 abr. 2009.
- GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública**. 2.ed. Belo Horizonte: 2005.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – AUDIBRA. **Normas brasileiras para a auditoria interna**. São Paulo: Audibra, 1992.
- KOHAMA, Heílio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.