



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
CAMPUS SERTÃO – UNIDADE DE SANTANA DO IPANEMA
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

EMERSON GONZAGA DA SILVA
WIZES AZEVEDO DOS SANTOS

O PAPEL DO CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO E SUA
FUNCIONALIDADE NA GESTÃO MUNICIPAL:
Estudo de Caso na Prefeitura de Santana do Ipanema/AL.

Santana do Ipanema, Alagoas.
2020

EMERSON GONZAGA DA SILVA
WIZES AZEVEDO DOS SANTOS

**O PAPEL DO CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO E SUA
FUNCIONALIDADE NA GESTÃO MUNICIPAL:**
Estudo de Caso na Prefeitura de Santana do Ipanema/AL.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como pré-requisito para obtenção do título de Bacharel em Contabilidade, sob a orientação do Professor Me. Alcides José de Omena Neto, no Campus Sertão – Unidade de Santana do Ipanema/AL, pela Universidade Federal de Alagoas – UFAL.

Santana do Ipanema, Alagoas.
2020

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Unidade Santana do Ipanema

Bibliotecária responsável: Larissa Carla dos Prazeres Leobino – CRB-4 2169

S586p Silva, Emerson Gonzaga da
O papel do controle interno no setor público e sua funcionalidade na gestão municipal : estudo de caso na prefeitura de Santana do Ipanema/AL / Emerson Gonzaga da Silva, Wizes Azevedo dos Santos. – 2020.
44 f. : il.

Orientação: Alcides José de Omena Neto.
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Alagoas. Unidade Santana do Ipanema. Curso de Ciências Contábeis. Santana do Ipanema, 2020.

Bibliografia: f. 41 - 44.

1. Controle interno. 2. Controladoria pública. 3. Gestão pública municipal.
I. Santos, Wizes Azevedo dos. II. Título.

CDU: 657

FOLHA DE APROVAÇÃO

EMERSON GONZAGA DA SILVA

WIZES AZEVEDO DOS SANTOS

O PAPEL DO CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO E SUA FUNCIONALIDADE NA GESTÃO MUNICIPAL:

Estudo de Caso na Prefeitura de Santana do Ipanema/AL.

Trabalho de conclusão de curso submetido ao corpo docente, componentes da Educação Brasileira, pela Universidade Federal de Alagoas. Trabalho de Conclusão de Curso aprovado em 29 de setembro de 2020.

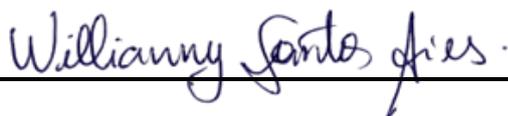
BANCA EXAMINADORA



Professor Me. Alcides José de Omena Neto
Orientador- UFAL



Professor Me. José Augusto de Medeiros Monteiro
Examinador (a) - UFAL



Professora Willianny Santos Aires
Examinador (a) - UFAL

Santana do Ipanema, Alagoas.
2020

A Braulio Roberto, meu companheiro e esposo. Roberta Camille, minha filha, um presente de Deus! José Alves e Maria Verônica, meus pais que sempre estiveram ao meu lado. Meus irmãos, amigos e companheiros de todas as horas.

Wizes Azevedo dos Santos.

AGRADECIMENTOS

A Deus pela criação, em especial pelo dom da vida e o da sabedoria, e por estar sempre presente em nossas vidas.

Aos que fazem a Prefeitura de Santana do Ipanema, lugar objeto do nosso estudo, fonte das nossas reflexões sobre a contabilidade pública. Especialmente, a todos que fazem a Secretaria Municipal de Finanças e Planejamento; e, a Controladoria Geral do Município, pelo total apoio em disponibilizar tudo que foi necessário à coleta de dados e a vivência organizacional, presente neste trabalho, na pessoa do Sr. José Marques Silva e do Sr. Antônio José Bento de Melo, nosso agradecimento.

Aos que fazem a Universidade Federal de Alagoas (UFAL) pelo desafio de levar a educação de qualidade aos confins, agradecemos na pessoa do coordenador do curso, o professor José Augusto de Medeiros Monteiro, o nosso obrigado.

Ao nosso orientador o Professor Alcides José de Omena Neto, pelo incentivo, paciência, simpatia e presteza no auxílio as atividades e discussões sobre o andamento e normatização deste trabalho. O nosso muito obrigado! Ao Mestre!

A todos os professores, e tutores pelo carinho, dedicação e entusiasmo demonstrado ao longo do curso. Queremos agradecer a todos na pessoa do professor Leandro Lopes, pelo carinho e atenção e pela maneira que conduziu as suas disciplinas.

Aos nossos colegas de curso, pela amizade, companhia, cooperação, e por transformar nossas conversas e convivências em eternos aprendizados. Na oportunidade, agradecemos a todos nas pessoas de Deysiane Farias e Jonas Batista Alencar. À vocês amigos, o nosso agradecimento.

Enfim, agradecemos, particularmente, às pessoas que contribuíram, seja direta ou indiretamente, na elaboração e na construção deste trabalho.

A todos o nosso eterno agradecimento!

“O desafio de modernizar a gestão é de todos os três níveis de governo, de todos os poderes e também da sociedade, em particular de seus setores organizados”.

(Carta de Brasília sobre Gestão Pública, maio de 2008).

RESUMO

O presente trabalho aborda o sistema de controle interno à luz da administração pública, sobretudo quanto o seu papel e funcionalidade na gestão pública municipal da Prefeitura de Santana do Ipanema/AL, durante o ano de 2018 (dois mil e dezoito). A problemática gira em torno de descrever qual o papel e função do controle interno no município e elencar quais são os limites e possibilidades apresentados pela gestão. Para tanto, utilizaram-se dados primários advindos do desenvolvimento de estudo de caso realizado no órgão executivo municipal cuja experiência produzida possibilitou o emprego de métodos de análise alicerçados na vivência organizacional e nas observações realizadas pelos autores. Os dados primários foram avaliados à luz dos conhecimentos dispostos na literatura acadêmica e legal e sucedidos pela adoção de um modelo de controle interno a ser utilizado como parâmetro de comparação. Os resultados revelaram um alinhamento entre as ações desenvolvidas pelo controle interno frente ao disposto pela legislação vigente, sobretudo aos aspectos disciplinados pelo Tribunal de Contas do Estado de Alagoas através da instrução normativa nº 003 de 2011. Ademais, observou-se a ausência de instrumentos normativos publicados pelo próprio órgão como principal fator limitante ao aprimoramento das ações de controle, estando estas, primordialmente, voltados ao cumprimento das determinações legais.

Palavras Chave: Gestão Pública Municipal, Controle Interno, Controladoria Pública.

ABSTRACT

This paper addresses the internal control system in the light of public administration, mainly regarding its role and functionality in the municipal public management of the Santana do Ipanema / AL City Hall, during 2018 (two thousand and eighteen). The problem revolves around describing the role and function of internal control in the municipality and listing the limits and possibilities through management. For this purpose, primary data from the development of a case study carried out at the municipal executive body, whose experience allowed the use of methods of analysis based on organizational experience and those reviewed by the authors, were used. The primary data were obtained in the light of the knowledge available in the academic and legal literature and succeeded by the adoption of an internal control model to be used as a comparison parameter. The results revealed an alignment between the actions developed by the internal control vis-à-vis the provisions of the current legislation, especially the aspects disciplined by the Court of Accounts of the State of Alagoas through normative instruction No. 003 of 2011. Furthermore, there was an absence of normative instruments published by the agency itself as the main limiting factor for the improvement of control actions, these, primarily, aimed at complying with legal requirements.

Keywords: Municipal Public Management, Internal Control, Public Controllershship.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|---------|---|
| AMA | Associação dos Municípios Alagoanos |
| CF | Constituição Federal |
| CGM | Controladoria Geral do Município |
| COSO | <i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i> |
| FUNDEB | Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica |
| IBGE | Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística |
| INTOSAI | Organização Internacional dos Entes Supremos de Fiscalização |
| LDO | Lei de Diretrizes Orçamentárias |
| LOA | Lei Orçamentária Anual |
| LRF | Lei de Responsabilidade Fiscal |
| PPA | Plano Plurianual |
| RPPS | Regime Próprio de Previdência Social |
| TCE-AL | Tribunal de Contas do Estado de Alagoas |
| TCU | Tribunal de Contas da União |
| UCI | Unidade de Controle Interno |

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1 INTRODUÇÃO | 12 |
| 2 REVISÃO DA LITERATURA | 14 |
| 2.1 Das Funções Instituídas Por Lei E Suas Aplicabilidades | 14 |
| 2.1.1 Lei 4.320, de 17 de março de 1964 | 14 |
| 2.1.2 Decreto lei 200, de 25 de fevereiro de 1967 | 15 |
| 2.1.3 Constituição federal de 1988..... | 16 |
| 2.1.4 Lei 8.666, de 21 de junho de 1993 | 18 |
| 2.1.5 Lei complementar 101, de 04 de maio de 2000 | 20 |
| 2.2 A Imparcialidade Política Da Controladoria E Metodologias De Controle | 22 |
| 2.2.1 A imparcialidade: regra ou princípio? | 22 |
| 2.2.2 A unidade de controle interno e a participação em conselhos ou comissões | 23 |
| 2.2.3 Metodologias de controle e gerenciamento de riscos | 23 |
| 3 METODOLOGIA | 25 |
| 3.1 Metodologia Aplicada | 25 |
| 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS | 26 |
| 4.1 Caracterização do Órgão Público Municipal | 26 |
| 4.2 Apresentação de Alguns Indicadores de Desenvolvimento Populacional e Econômico | 26 |
| 4.3 Implantação do Sistema de Controle Interno no município de Santana do Ipanema/AL | 27 |
| 4.3.1 Bloco de análise: Situação do controle interno..... | 28 |
| 4.3.2 Bloco de análise: Perfil do controlador..... | 31 |
| 4.3.3 Bloco de análise: Planejamento e execução das atividades..... | 31 |
| 4.3.3.1 Planejamento | 32 |
| 4.3.3.2 Execução das atividades..... | 36 |
| 4.3.4 Bloco de análise: Limitações e resultados alcançados na estrutura organizacional do município..... | 38 |
| 4.3.5 Bloco de análise: Fluxo de atuação do Sistema de Controle Interno | 39 |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS | 41 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 43 |

1 INTRODUÇÃO

A matéria controle interno não é recente, todavia, tem sido objeto de destaque a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, contida nos seus artigos 31, 70 e 74. À medida que a própria Constituição Brasileira deu maior liberdade pela descentralização de recursos públicos aos municípios, coube a estes, se instrumentarem com ferramentas eficazes no controle da aplicação dos recursos. Logo, a presente pesquisa, busca responder de que forma ocorreu a implantação do sistema de controle interno no município de Santana do Ipanema. Assim sendo, tem como objetivo geral, compreender qual o seu papel e funcionalidade no âmbito da administração pública deste município.

Para isto, busca descrever o Controle Interno conforme as suas funções instituídas por Lei e contrastar as suas aplicabilidades na administração municipal; avaliar a imparcialidade política da Controladoria e metodologias de controle diferenciando resultados e consequências na gestão municipal e apresentar o estudo de caso de forma segregada em cinco blocos de análise: a) Situação da Controladoria; b) Perfil do Controlador; c) Planejamento e Execução das Atividades, d) Limitações do Controle Interno; e e) Apresentação do Fluxograma da Atuação do Sistema de Controle Interno.

A relevância deste estudo se dá devido ao sistema de controle interno numa organização pública ser algo que deve ser encarado de forma proeminente para atingir os objetivos do ente público, o qual tem como meta principal atender de forma satisfatória às demandas da sociedade nos mais diversos campos. Dessa forma, o sistema de controle não deve ser compreendido como algo corriqueiro, pois uma direção mal tomada pode acarretar prejuízos aos bens e serviços públicos ofertados à população.

Neste contexto, as perspectivas para o futuro apontam tendências metodológicas que levam a melhoria dos sistemas de controle interno e ganham destaque nas organizações que enfrentam desafios de como expandir seus negócios de forma sustentável e longe de escândalos de fraudes e corrupção envolvendo sua marca, os seus colaboradores ou integrantes da alta gestão, que mesmo diante dos avanços tecnológicos continuam a ocorrer em grandes níveis, levando ao entendimento que tais práticas são processos naturais que integram a cultura e o ambiente organizacional. Segundo Maximiano (2000, p. 468) “a aceitação do sistema de controle diz respeito tanto ao projeto do sistema em si, quanto à forma de implantação. As pessoas tendem a resistir a serem controladas e a sabotar os sistemas de controle”. Assim, a maior limitação em uma pesquisa sobre o tema reside na ausência de padrões normativos internos e cultura organizacional consciente de que cada ato necessita

estar de acordo com os princípios da administração pública, com a legislação em vigor, e com a estratégia governamental. Ainda, de acordo com (BEUREN; ZONATTO, 2014, P.1142 apud MARX, 2015, p.11), apesar do aumento quantitativo de estudos sobre o tema, pôde-se concluir a inexistência de literatura específica predominante na área, sobretudo ao examinarmos o tema sob o prisma da administração pública na esfera municipal, onde podemos observar que diversas análises já desenvolvidas contemplaram municípios de grande porte, regiões metropolitanas ou conjuntos aleatórios de municípios (ROZA; LUNKES; ALBERTON, 2012; VASCOCELOS et al. 2012; CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2011; SILVA, 2009 apud MARSCHNER, 2017).

Portanto, a partir dessas concepções e das dificuldades de sistematização do controle interno em municípios de pequeno porte, tidas por Castro (2013) como resultado da centralização das tarefas de controle, os autores sustentam a hipótese de que a administração pública municipal santanense ainda carece de um conjunto de instrumentos institucionais que assegurem o alcance dos objetivos estratégicos, que subsidiem a tomada de decisão, contribuindo para o aprimoramento dos processos e, mitigando a ocorrência de possíveis desvios por meio de uma gestão de integridade, riscos e controles internos de maneira eficaz.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Das funções instituídas por Lei e suas aplicabilidades

A origem do controle interno no Brasil, em 1914, era contábil, em função da necessidade de implantação de técnicas de contabilidade na área pública com certo nível de padronização de registro, orientação metodológica e controle dos atos de gestão em todos os níveis (CASTRO, 2011). Percebe-se historicamente que até meados da década de 60 o controle interno seguiu duas linhas bem claras: controle contábil sob a responsabilidade do Ministério da Fazenda e controle administrativo sob a responsabilidade do Tribunal de Contas da União (TCU). Com a origem do regime autoritário instituído em abril de 1964 o foco do controle mudou para auxiliar o dirigente público na obtenção de resultados planejados.

2.1.1 Lei 4.320, de 17 de março de 1964

A aprovação da Lei 4.320/64 que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal; separa o controle interno do controle externo e se apresenta de maneira inovadora por consagrar os princípios do planejamento, do orçamento e do controle. Em que, na ocasião, também, institui o orçamento plurianual de investimentos, o orçamento por programas, e estabelece como objetivo das novas técnicas orçamentárias: a eficácia dos gastos públicos.

A referida legislação estabelece normas gerais, que privilegiam diretamente as ações de controle interno, conforme artigo citado abaixo:

Art. 75 O contrôlo 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;

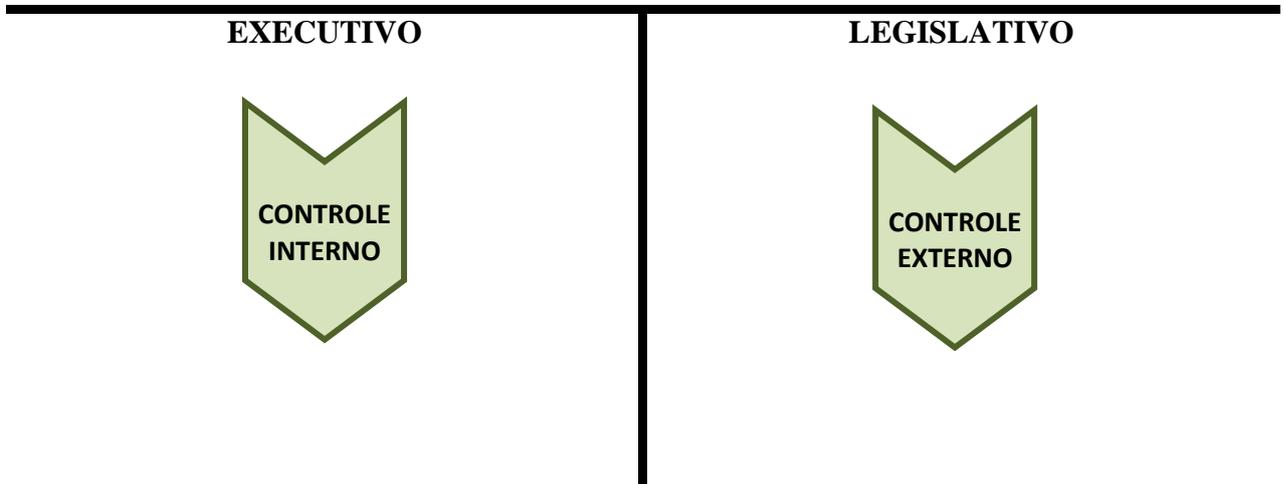
II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. (BRASIL, 1964).

Outrossim, a Lei 4.320/1964 sofre alteração do seu texto original pela Constituição de 1967, quando ao introduzir as expressões controle interno e controle externo, apresenta a definição para as competências do exercício daquelas atividades. Ao Poder Executivo

incumbiu-se o controle interno, enquanto o externo foi atribuído ao Poder Legislativo. A Figura 1 a seguir esboça de forma mais didática estas competências:

Figura 1 – Lei nº 4.320/1964



Fonte: Adaptado de Platero (2012, p.23).

A referida lei dispõe, ainda, sobre a universalidade do controle, sua abrangência sobre todos os atos da Administração, sem exceção, independentemente de se tratar da receita ou da despesa, fazendo recair sobre cada agente da Administração, de maneira individual, desde que apresentasse responsabilidade por bens e valores públicos.

2.1.2 Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967

O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal e estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa, além de outras providências, foi essencial para institucionalização de princípios de racionalidade e descentralização administrativa. Nisto, Segundo Castro (2011, p.324) pode ser destacado a concessão de maior autonomia à administração indireta para superar a rigidez burocrática da administração direta.

De tal modo, em seu artigo 6º o Decreto-Lei nº 200/1967 define princípios fundamentais que regem as atividades da Administração Federal:

- Art. 6. As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:
- I - Planejamento.
 - II - Coordenação.
 - III - Descentralização.
 - IV - Delegação de Competência.
 - V - Contrôlo. (BRASIL, 1967)

O inciso “V” do referido Decreto-Lei supracitado aborda o controle de forma sistêmica e deve ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos da Administração Pública. Contudo, este ato infraconstitucional, trouxe avanços no tocante à racionalização administrativa e quanto às melhorias adotadas relativas: aos controles do planejamento e orçamento; a descentralização e delegação de poderes; a aplicação da visão sistêmica e do controle de resultados; a descentralização; e, a delegação de poderes. Isto contribuiu para aplicação de mecanismos, ferramentas e instrumentos administrativos como programas, contratos, concessões e convênios.

2.1.3 Constituição Federal de 1988

O processo de redemocratização do Brasil se deu por volta de meados da década de 80, fato que permitiu muitos reflexos nas áreas de finanças e de controle. Neste período, especificamente em 1986, ocorre a criação da Secretaria do Tesouro Nacional que traz como foco o controle para finanças, com vistas à busca de agilidade e confiabilidade às informações financeiras do Governo. Destaque na época para aprovação do Decreto nº 93.874/1986 que dispôs sobre os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, e de Programação Financeira, e organizou o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo.

Assim, quando promulgada a Constituição Federal de 1988, em conjunto com o Decreto supracitado, disciplinaram as finalidades do sistema de controle ao reconhecer que tal missão deveria ser exercida não só pelo Tribunal de Contas da União – órgão auxiliar do Congresso Nacional, no campo do controle externo, mas, também, pelo sistema de controle interno de cada Poder. Conforme descrito em seus artigos 70 e 71.

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. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: [...] § 4º O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades. (BRASIL, 1988).

No caso específico do Município a fiscalização será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei, de acordo com o caput do artigo 31.

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. (BRASIL, 1988.)

No contexto, cabe citar, a Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2009, arquivada em 21 de dezembro de 2018, ao final da Legislatura, conforme o Art. 332 do Regimento Interno do Senado Federal que previa em seu Artigo 1º, o acréscimo do inciso XXIII, ao art. 37 da Constituição Federal com o seguinte texto:

XXIII – As atividades do sistema de controle interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a que faz referência o art. 74, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão em especial as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição, e serão desempenhadas por órgãos de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas na forma da lei. (SENADO, 2016)

O texto da Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2009 faz menção ao artigo 74 da Constituição Federal que em seu *caput* expressa que “*Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno [...]*”. (BRASIL, 1988). Por conseguinte, descreve quem deve apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

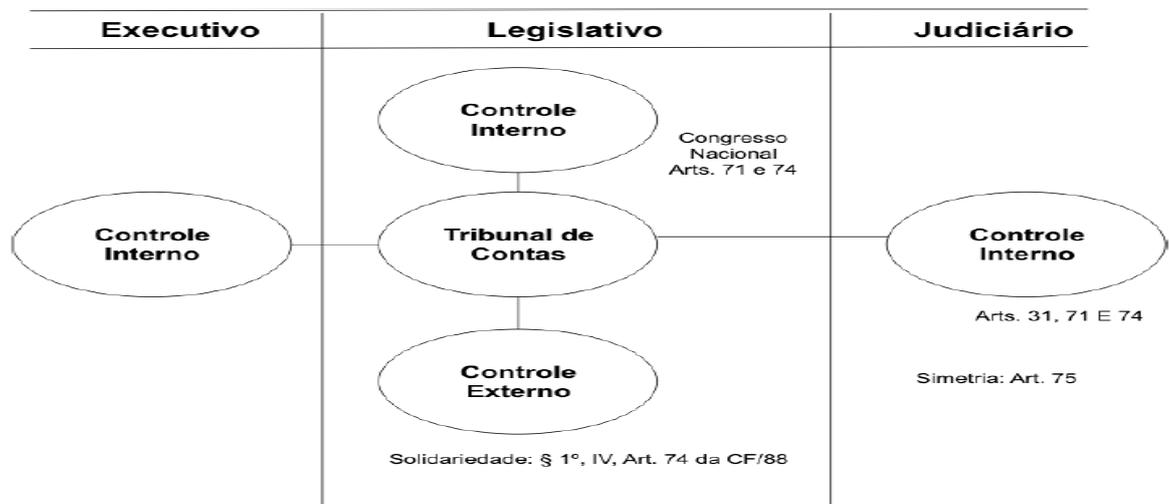
Art. 74 [...]

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)

Figura 2 – Constituição Federal de 1988



Fonte: Platero (2012).

A Figura 2, extraída da obra de Platero, representa de forma simplificada o Sistema de Controle Interno proposto Constitucionalmente. Entretanto, diante desta realidade o Controle Interno não pode ficar alheio à própria gestão, servindo apenas como um simples mecanismo de fiscalização *posteriori*, sua estruturação se faz essencial em cada órgão integrante da administração pública. As funções sugeridas na Proposta de Emenda Constitucional supracitada: a) ouvidoria; b) controladoria; c) auditoria governamental; e, d) correição; deverão, sem dúvida, ser desempenhadas por órgãos de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas na forma da lei.

2.1.4 Lei n.º. 8.666, de 21 de junho 1993 (Lei das Licitações Públicas)

O Código de Contabilidade Pública da União de 1922, no Decreto-Lei n.º 200/67 e do Decreto-Lei n.º 2.300/86, já apresentavam as regras para processos licitatórios na Administração Pública. Todavia, em face, sobretudo, das alterações legislativas dentro do ordenamento jurídico se fez necessário à aprovação da Lei Federal n.º. 8.666/1993 - Lei de Licitações e Contratos Administrativos, que Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.

A Lei de Licitações e Contratos Administrativos também contribui para o sistema de controle interno e externo segundo sua previsão no artigo 102.

Art. 102. Quando em autos ou documentos de que conhecerem, os magistrados, os membros dos Tribunais ou Conselhos de Contas ou os titulares dos órgãos integrantes do sistema de controle interno de qualquer dos Poderes verificarem a existência dos crimes definidos nesta Lei, remeterão ao Ministério Público as cópias e os documentos necessários ao oferecimento da denúncia. (BRASIL, 1993).

Portanto, a Lei 8666/93 visa garantir que o dever do agente público seja cumprido. E, assim, que os princípios da Administração Pública sejam perseguidos, na efetivação, sobretudo, dos interesses sociais, gerando, desse modo, a resposta adequada na relação entre necessidades e gastos públicos.

Outro artigo que merece destaque na Lei de Licitações e Contratos Administrativos é o “113”, por também prever o Controle Externo e, ao mesmo tempo, preservar e fortalecer o sistema de controle interno.

Art. 113. O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei será feito pelo Tribunal de Contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto.

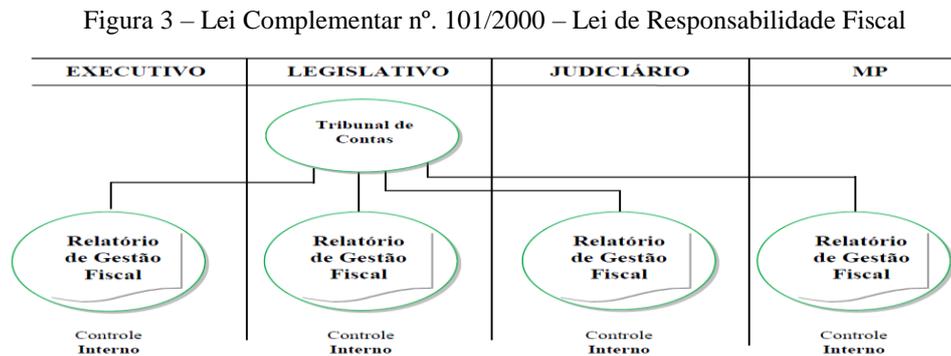
§ 1º Qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica poderá representar ao Tribunal de Contas ou aos órgãos integrantes do sistema de controle interno contra irregularidades na aplicação desta Lei, para os fins do disposto neste artigo.

§ 2º Os Tribunais de Contas e os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, cópia de edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada à adoção de medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas. (BRASIL, 1993)

Por fim, São também instrumentos de controle interno previstos na Lei nº 8.666/93 a impugnação do ato convocatório e os recursos administrativos.

2.1.5 – Lei complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000

A Lei Complementar nº 101, aprovada em de 04 de maio de 2000, surge da necessidade do Estado brasileiro de reduzir o déficit que se encontra nas contas públicas e na tentativa de coibir os descontroles observados na gestão da coisa pública. A Lei Federal delegou competência para os Sistemas de Controle Interno de cada poder para o cumprimento de limites das despesas públicas, priorizando o controle sobre as despesas com pessoal e operações de crédito. A Figura 3 retrata de maneira simplória a responsabilidade sobre a entrega de relatórios da Gestão Fiscal aos Órgãos de Controle Externo.



Fonte: Platero (2012).

Igualmente, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Destaque ao art. 59, que fortalece a ação do controle interno de cada poder como auxiliar do Poder Legislativo em conjunto com os Tribunais de Contas e o Ministério Público na fiscalização das normas da referida lei complementar:

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).

Além disto, a Lei de Responsabilidade Fiscal também estabelece mecanismos de controle governamental para preservar as organizações sob seu comando da ocorrência de ilegalidades, erros, desvios ou fraudes, zelando no cumprimento das metas fixadas e identificando possíveis ajustes, ou instituindo novos procedimentos para atender às necessidades gerenciais. Fortalece o controle de maneira plena ao exigir a publicação de relatórios resumidos da execução orçamentária¹, previstos nos seus artigos “52” e “53” e da gestão fiscal², nos artigos “54” e “55”.

¹ **Relatório Resumido da Execução Orçamentária:** “Art. 52 O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de: I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica [...]; II - demonstrativos da execução [...]. Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a: I - apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício [...]; II - receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50; III - resultados nominal e primário; IV - despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º; V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar”. (BRASIL, 2001).

² **Relatório de Gestão Fiscal:** “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 [...]. Art. 55. O relatório conterá: I - comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes [...]; II - indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites; III - demonstrativos, no último quadrimestre [...]”.(BRASIL,2001).

2.2 A Imparcialidade Política Da Controladoria E Metodologias De Controle

Segundo o Dicionário Aurélio (2019), imparcial é *“aquele que julga como deve julgar entre interesses que se opõem, ou seja, que não tem partido”*. Adotando o conceito, percebe-se que carece existir a busca da imparcialidade no trato com a coisa pública, no âmbito do interesse coletivo, da unidade e do bem estar social. Isto se faz possível quando se experimenta o uso da Política como *“[...] resolução pacífica para os conflitos”* (SCHMITTER, 1984). Por outro lado, a imparcialidade é uma característica que diz respeito a várias áreas da vida, e pode ser verificada em qualquer pessoa ou instituição que exerce um poder ou influência. Assim, é percebido que por intermédio da implantação de códigos de conduta e de profissionais comprometidos em obedecê-los, no intuito de aos poucos inserir uma nova cultura entre todos os que fazem parte do ambiente corporativo, permite a melhoria da gestão organizacional relacionando o nome da organização pública à credibilidade na sociedade em que se está inserida. Naturalmente, a Controladoria como órgão público deve cultivar a imparcialidade em seu rol de valores, bem como utilizá-la em suas decisões como órgão gestor do sistema de controle interno em cada organização pública.

2.2.1 A imparcialidade: regra ou princípio?

Na Constituição Federal de 1988 a imparcialidade vem revelada, como regra, no Art. 100, na exigência de precatório para pagamentos das dívidas do poder público. Contudo, é tratada como princípio no § 1º, do art. 37, como forma de proibição de promoção pessoal na publicidade institucional. De tal modo, é o princípio da impessoalidade que estabelece o dever da imparcialidade no trato com a coisa pública.

Parametrizar o uso da impessoalidade nas decisões administrativas não é tarefa fácil, devido a inúmeras variáveis que norteiam o ambiente organizacional no âmbito do sistema de controle interno. Contudo, existem diversas referências à impessoalidade na legislação brasileira. Diretas e indiretas, explícitas e implícitas. Todas remetem ao dever da imparcialidade. Deste modo, é necessário então, tratar a imparcialidade conforme o artigo 2º, parágrafo único, III, da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, como dever na defesa do interesse público a fim de que impeçam discriminações e privilégios indevidamente

dispensados a particulares no exercício da função administrativa; além do que, outro aspecto, não menos importante, é o de imputar a atuação dos agentes públicos ao Estado, uma vez que suas realizações não devem ser atribuídas à pessoa física do agente público, mas a pessoa jurídica estatal a qual estiver ligado.

2.2.2 A unidade de controle interno e a participação em conselhos ou comissões

Segundo Marx (2015) “*O Papel atribuído ao órgão de controle interno, tanto pela teoria contábil quanto pela própria Constituição Federal, remete ao exercício de uma tutela administrativa quando lhe atribui a função de salvaguardar o patrimônio público*”. De tal modo, Marx enfatiza que, nessa relação de tutela, o órgão de controle interno além de proteger o patrimônio público o defende de pessoas mal intencionadas.

Nesta perspectiva, Cavalheiro e Flores (2007) exorta que “*Os servidores que integram a Unidade de Controle, seja ela central ou bipartida em Controladoria e Auditoria, possuem comprometimento com a organização dos controles e sua fiscalização*”. Portanto não podem compor comissões, sindicâncias, processos administrativos ou inventários com vistas à manutenção de postura equitativa perante o trato da coisa pública.

2.2.3 Metodologias de controle e gerenciamento de riscos

É imprescindível gerenciar riscos no exercício da função de controle na administração pública. O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, uma organização dedicada a melhoria dos relatórios na área financeira das empresas, tornou-se referência como modelo de controle interno que consideram os riscos. Publicaram até os dias atuais dois referenciais: o COSO I (*Internal control: an integrated framework*) e o COSO II (ERM: Enterprise Risk Management).

A primeira publicação conhecida como “Controles internos: um modelo integrado” prevê três categorias de controle interno: a) Operações; b) Relatórios financeiros; e, c) Conformidade. Desta forma, a proposta do COSO I, é de que os controles internos apoiem o sucesso dos objetivos organizacionais, a emissão de relatórios confiáveis e tempestivos, e a conformidade com as normas pertinentes ao negócio, ancorados em cinco componentes: 1)

Ambiente de controle; 2) Avaliação e gerenciamento de riscos; 3) Atividades de controle; 4) Informação e comunicação; e, 5) Monitoramento.

Logo, a segunda publicação, conhecida como “Gerenciamento de Risco Corporativo: estrutura integrada” inclui mais uma categoria de controle interno, complementando as demais do COSO I: Estratégias. Desta forma, a proposta do COSO II, é de que os controles internos funcionem para garantir que as operações garantam o sucesso da estratégia, que haja conformidade e que os relatórios sejam confiáveis, aportados, em oito elementos do processo de controle interno: a) Ambiente interno; b) Definição dos objetivos; c) Identificação de eventos; d) Avaliação do risco; e) Resposta ao risco; f) Atividades de controle; g) Informação e comunicação; e, h) Monitoramento.

3 METODOLOGIA

3.1 Metodologia Aplicada

Por conveniência dos pesquisadores, a análise se consolidou e limitou-se apenas no âmbito da gestão pública do município de Santana do Ipanema – AL, cidade polo do médio sertão alagoano, região delimitada conforme critérios do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), durante o período de Janeiro a dezembro do ano de 2018. Caracterizou-se como um estudo de caso, porque se propõe numa solução para “uma questão do tipo ‘como’ e ‘por que’ sobre um conjunto contemporâneo de acontecimentos sobre o qual o pesquisador tem pouco ou nenhum controle” (YIN, 2001 apud ZANELLA, 2009), tendo como objeto de estudo um caso único ou casos múltiplos (ZANELLA, 2009). Quanto aos dados do referido estudo GIL (2010) relata que “na maioria dos estudos de caso bem conduzidos, a coleta de dados é feita mediante entrevistas, observação e análise de documentos”.

A crítica sobre os dados coletados foi legítima por ter sido referenciada, teoricamente, através de consultas em livros, artigos científicos, artigos técnicos, regulamentos, leis, circulares, códigos, programas de qualidade de outras empresas e seus manuais, e procedimentos de conformidade reconhecidos internacionalmente. Além, dos acompanhamentos “*in loco*” realizados na Prefeitura Municipal de Santana do Ipanema.

Entretanto o problema de pesquisa foi tratado por instrumentos focados na qualidade, por não ser necessário instrumental estatístico na análise dos dados. Quanto aos objetivos do estudo, foram elucidados de maneira descritiva, pois, a pesquisa também sendo descritiva se preocupará em descrever os fenômenos por meio dos significados que o ambiente em estudo manifesta (ZANELLA, 2009).

Por fim, o roteiro operativo trilhado nesta pesquisa apresentou-se de maneira simplificada em três etapas: vivência organizacional e coleta de dados através de observações das rotinas de trabalho; escolha das ferramentas de gestão adequadas à análise do objeto em estudo; e, confronto dos resultados observados perante aos preceitos da literatura. Não obstante todas estas fases foram vivenciadas de forma isolada, respectivamente, ou conjugadas em um mesmo momento, dependendo do estágio em que se encontrava o alcance dos objetivos do referido estudo de caso.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção abordará em formato de estudo de caso, de maneira descritiva a caracterização do órgão público municipal; apresentação de alguns indicadores de desenvolvimento populacional e econômico; implantação do sistema de controle interno no município de Santana do Ipanema - AL, segregado em blocos, assim como os resultados e limitações observados na estrutura organizacional.

4.1 Caracterização do Órgão Público Municipal

Sua jurisdição política e geográfica está inserida na zona leste do Estado de Alagoas, na chamada zona fisiográfica sertaneja, a 207 km de distância da capital, com uma área de 250 metros acima do nível do mar.

4.2 Apresentação de Alguns Indicadores de Desenvolvimento Populacional e Econômico

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2019), os indicadores descritos abaixo representam panorama, quanto às áreas temáticas destacadas, que abrangem o município de Santana do Ipanema/AL:

População

- a) População estimada (2019): 47.654 pessoas;
- b) População no último censo (2010): 44.932 pessoas;
- c) Densidade demográfica (2010): 102,61 hab/km².

Economia, trabalho e rendimento

- a) PIB per capita [2016]: R\$ 10.798,17;
- b) Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) [2010]: 0,591;
- c) Total de receitas realizadas [2017]: R\$132.390,93 (×1000);

- d) Total de despesas empenhadas [2017]: R\$ 124.347,37 ($\times 1000$);
- e) Salário médio mensal dos trabalhadores formais [2017]: 1,9 salários mínimos;
- f) Pessoal ocupado [2017] : 4.626 pessoas;
- g) População ocupada [2017]: 9,6 % ;
- h) População (%) - rendimento nominal mês/per capita até 1/2 salário mínimo [2010]: 51,7 %.

4.3 Implantação do Sistema de Controle Interno no município de Santana do Ipanema/AL

No intuito de propiciar uma melhor análise e compreensão das informações observadas pelos autores, empregou-se a divisão do objeto estudado em cinco blocos de análises: a) Situação da Controladoria, b) Perfil do Controlador, c) Planejamento e Execução das Atividades, d) Limitações do Controle Interno e, e) Apresentação do Fluxograma de Atuação do Sistema de Controle Interno, pois assim, segundo Roza, Lunkes e Alberton (2012, apud MARSCHNER, 2017) permite-nos um olhar direcionado às suas respectivas características.

4.3.1 Bloco de Análise: Situação do Controle Interno

Quadro 1 – Situação da Controladoria

| SITUAÇÃO DA CONTROLADORIA | |
|---------------------------|--|
| Quadro funcional | 06 Funcionários: 01 Controlador, 04 Analistas Contábeis; 01 Assistente Administrativo |
| Quando foi implantado | 2011 |
| Vinculação/subordinação | Gabinete do Prefeito |
| Setores internos | 02 Coordenadorias 01 Ouvidoria Lei Delegada 03 de julho de 2017 |
| Estrutura regida por | Lei municipal 852 de 13 de outubro de 2011 |
| Treinamento | Aleatórios |

Fonte: Adaptado de Marschner et al (2017) e alimentado com dados da pesquisa.

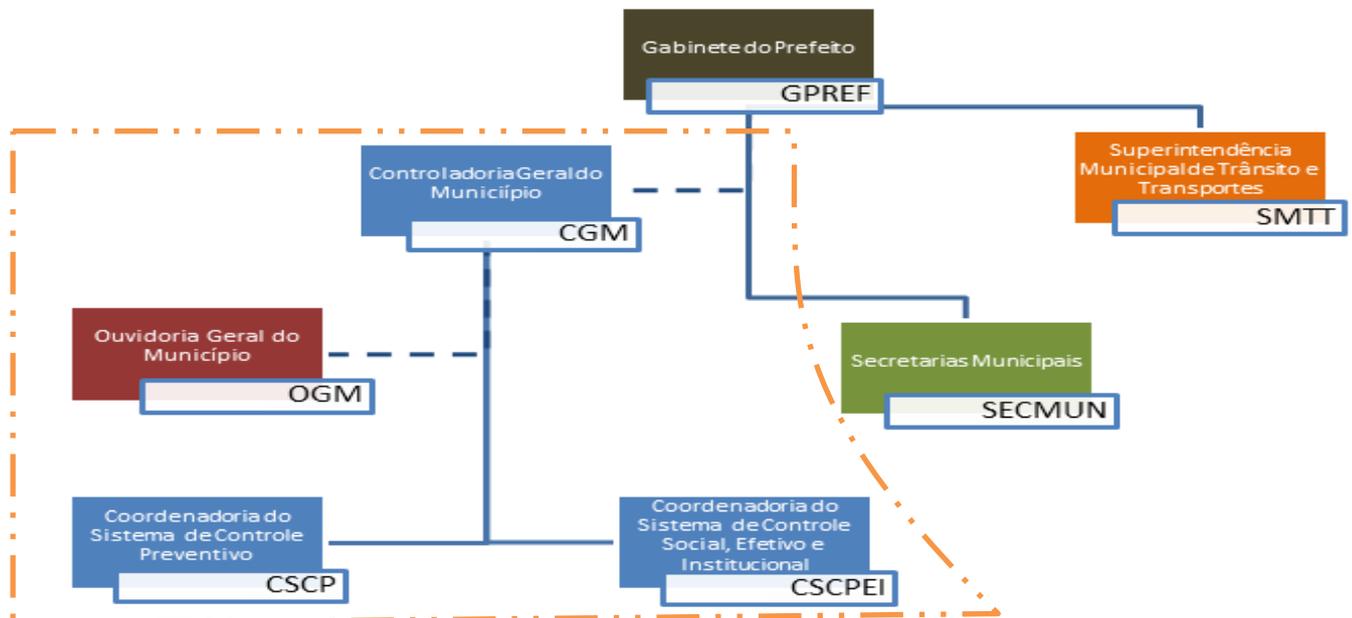
A implantação do Sistema de Controle Interno no município de Santana do Ipanema se deu a partir da sanção da Lei Municipal nº 852 de 13 de outubro de 2011, em atendimento ao artigo 31 da Constituição Federal e do artigo 59 da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal. Criando a princípio a Unidade de Controle Interno (UCI), integrando a Unidade Orçamentária da Secretaria Municipal de Finanças e Planejamento, em nível de assessoramento, com objetivo de executar as atividades de controle municipal, alicerçado na realização de auditorias, com a finalidade de:

- I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo, bem como do orçamento do Município, auxiliando em sua elaboração e fiscalizando sua execução;
- II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e fiscal, nos órgãos e entidades da administração municipal, bem como da aplicação das subvenções e dos recursos públicos, por entidades de direito privado;
- III – exercer o controle das operações de crédito e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município;
- IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;
- V – fiscalizar o cumprimento do disposto na Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000;
- VI – dar ciência ao Chefe do Poder Executivo ou Legislativo e ao Tribunal de Contas do Estado e/ou União de qualquer irregularidade que tomar conhecimento;
- VII – emitir Relatório sobre as contas do Poder Executivo ou Legislativo, dos órgãos e entidades da administração municipal, que deverá ser assinado pelo Controlador Interno, assinando igualmente as demais peças que integram os relatórios de Gestão Fiscal e de contas, juntamente com o Prefeito Municipal ou Presidente da Câmara e o Contador;
- VIII – emitir relatório de análise de gestão, semestralmente, devendo o mesmo ser de responsabilidade exclusiva do Controle Interno, e encaminhado ao Tribunal de Contas do Estado de Alagoas. (SANTANA DO IPANEMA, 2011)

No mesmo ano, em 17 de novembro de 2011, o Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE-AL) regulamenta a matéria específica por intermédio da Instrução Normativa nº 003/2011; através da qual, em seu Anexo I, define as áreas e ações da competência das unidades executoras do controle interno, a serem acompanhadas pelo órgão central do sistema de controle interno do poder executivo e, no que couber, do poder legislativo municipal: a) estrutura administrativa; b) planejamento e orçamento; c) aquisição de bens e serviços; d) comunicação e eventos; e) tributação; f) finanças; g) contabilidade; h) gestão de pessoal, i) patrimônio; j) tecnologia da informação; k) obras e serviços de engenharia; l) educação; m) saúde pública; n) regime próprio de previdência social (RPPS); o) convênios; e, p) assistência social.

A administração Pública de Santana do Ipanema desenvolve suas atividades e ações relacionadas à gestão do Sistema de Controle Interno, através da Controladoria Geral do Município, instituída por intermédio da Lei Municipal e Delegada nº 03, de 19 de julho de 2017, que dispõe sobre a organização administrativa do Poder Executivo do Município de Santana do Ipanema. O referido órgão público possui duas coordenadorias distintas de acordo com a figura abaixo:

Figura 04 - Organograma da Prefeitura de Santana do Ipanema/AL



Fonte: Elaborado pelos autores

Segundo o modelo estrutural organizativo, a Controladoria Geral do Município de Santana do Ipanema subdivide-se em dois departamentos: a) coordenadoria de controle preventivo: responsável em gerir os riscos identificados em atividades e processos, com vistas

à eficiência e regularidade da gestão, com intuito de proporcionar maior segurança administrativa na tomada de decisão pelos gestores municipais, na medida em que se propõe a reduzir ocorrência de desvios que venham a comprometer a eficiência no uso de recursos, a eficácia na disponibilização de bens e serviços e a conformidade legal dos atos administrativos; e, b) coordenadoria do sistema de controle social efetivo e institucional: responsável pela organização política da sociedade civil por meio de fóruns ou órgãos colegiados; capacitação de membros ou lideranças da sociedade civil para o exercício da cidadania; favorecendo a participação cidadã por intermédio da promoção de audiências públicas, buscando fortalecer o controle social; monitoramento dos indicadores fiscais e de execução orçamentária com vistas ao cumprimento das obrigações oriundas da legislação vigente, assegurando o alcance de objetivos e metas governamentais.

Acerca da situação operacional do controle interno, verificou-se que sua instauração, mostrou-se tempestiva a medida que ocorrera no ano de 2011 por intermédio da Lei Municipal Nº 852/11, antecipando-se ao prazo estipulado pelo Art. 11 da Instrução Normativa Nº 003/2011 do TCE-AL fixado em: 30/06/2012. Apresenta quadro de funcional composto por (06) seis colaboradores, dentre os quais (05) cinco possuem formação superior em áreas de conhecimento correlatas à contabilidade, direito e administração e que recebem treinamentos aleatórios providos pelo TCE-AL e a Associação dos Municípios Alagoanos – AMA. Tal esporadicidade também fora observada por Alves e Júnior (2016) ao estudarem o sistema de controle interno do município de Patos/PB.

A Controladoria Geral do Município (CGM) está subordinada ao gabinete do prefeito desempenhando papel de *staff*, realizando ampla assessoria técnica com intuito de auxiliar a tomada de decisões e execução das atividades de atribuição ao gestor, munindo-o de relatórios, que são apresentados de acordo com os pontos de controle analisados. Neste contexto, a referida CGM tem uma posição de destaque assegurando maior autonomia, conforme incisos I e II do Art. 13 da Lei Municipal Nº 852/11. Esse modelo de organização hierárquica é uma tendência observada em municípios de pequeno porte corroborado por estudos como os de Souza e Damascena (2012) e Henrique et al. (2016). Essas evidências, no entanto, divergem da observação feita por Cavalcante, Peter e Machado (2011) que inferem sobre tal modelo organizacional pode favorecer o prevalecimento de interesses escusos em benefícios do gestor do Executivo.

4.3.2 Bloco de Análise: Perfil do Controlador

Quadro 2 – Características do Controlador Interno do Município de Santana do Ipanema/AL

| PERFIL DO CONTROLADOR | |
|---|--|
| Cargo | Controlador interno |
| Formação Acadêmica | Bacharel em Direito e Ciências Contábeis, além de licenciatura em História |
| Vinculo Funcional | Cargo de comissão |
| Tempo de atuação na área de Controladoria | Cerca de 5 anos |

Fonte: Adaptado de Marschner et al (2017) e alimentado com dados da pesquisa.

Para que a Controladoria satisfaça a sua missão de assegurar a eficiência e eficácia no emprego dos bens públicos é necessário que haja o emprego da visão sistêmica das atividades da entidade governamental por meio de funções relacionadas com o planejamento estratégico, tático e operacional, Catelli (1999). Diante dessa necessidade surge a figura do *controller*, profissional responsável pelo olhar integrado dessas atividades tendo por objetivo mantê-las legítimas. Conhecimentos pluridisciplinares são dados como fundamentais para o desempenho das atividades de controladoria por Spinelli (2005, apud FLORES, 2007), contudo, Vasconcelos et al. (2012) em seu estudo sobre o controle interno nas prefeituras da região metropolitana de Natal no Rio Grande do Norte não constatara relação entre melhores resultados de desempenho e a formação acadêmica dos *controllers*.

4.3.3 Bloco de Análise: Planejamento e Execução das Atividades

Quadro 3 – Planejamento e execução das atividades

| PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO DAS ATIVIDADES | |
|---|--|
| Como é feito o planejamento do controle interno | Proativo com planejamento prévio das atividades a serem desempenhadas |
| Quais áreas de atuação | Contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial de todas as áreas da administração executiva |
| Acesso aos relatórios | Prefeito |
| Forma de dispor os relatórios | Relatório de gestão fiscal, pareceres de conformidade |
| Frequência das análises do controle interno | Diárias, de forma prévia, concomitante e posterior aos fatos geradores |

| | |
|---|---|
| O controle interno monitora as recomendações do TCE | Sim, bem como o disposto pela CF de 88 e as Leis 4320, 8666, e LC 101 |
|---|---|

Fonte: Adaptado de Marschner et al (2017) e alimentado com dados da pesquisa.

4.3.3.1 Planejamento

É importante atentar para o fato de que o planejamento se apresenta como um dos pilares para a administração, uma vez que, por meio do planejamento, o município poderá conduzir políticas de desenvolvimento econômico, inclusive sinalizando à iniciativa privada os caminhos escolhidos pela gestão governamental a serem trilhados e os espaços que poderão ser ocupados. Neste contexto, verificou-se a prática proativa do planejamento das atividades através do seguimento de rotinas de trabalho diárias. Especificamente, tais rotinas mostraram-se direcionadas às áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial através da adoção de pontos controle. Essa constatação mostra-se sinérgica ao disposto pelo TCE-AL bem como ao modelo proposto por Cavalheiro e Flores (2007), pois em virtude da sua importância, grau de risco ou efeitos posteriores deve-se haver algum procedimento de domínio organizacional. O quadro abaixo apresenta de maneira resumida quais áreas de atuação que o governo deve agir, bem como seus respectivos pontos de controle.

Quadro 4 – Resumo das áreas de atuação e seus respectivos pontos de controle

| QUADRO RESUMO DAS ÁREAS DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO E SEUS RESPECTIVOS PONTOS DE CONTROLE | | | | |
|--|------------------------|--|--|--|
| ÁREA/ DIMENSÃO | PONTOS DE CONTROLE | DISPOSITIVO LEGAL | OBSERVAÇÕES | |
| PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO | PPA | <ul style="list-style-type: none"> • Programas e políticas públicas; • Diretrizes; • Objetivos e metas. | Art. 165 a 167 da Constituição Federal de 1988 Lei 4.320/1964. | Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade. |
| | LDO | <ul style="list-style-type: none"> • Metas e prioridades; • Despesas de capital; • Orientação para elaboração da LOA; • Alteração tributária. | Art. 165 a 167 da Constituição Federal de 1988 Art. 5º, inc. II da Lei n.º 10.028/2000 Lei 4.320/1964. | A elaboração da LDO sem o Anexo de Metas Fiscais caracteriza infração administrativa a ser processada e julgada pelo Tribunal de Contas. |
| | LOA | <ul style="list-style-type: none"> • Fixa as Receitas e Despesas; • Crédito suplementar; • Operações de Crédito; • Compatibilidade com o PPA e a LDO. | Art. 165 a 167 da Constituição Federal de 1988 Art. 5º, inc. II da Lei n.º 10.028/2000 Lei 4.320/1964. | A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. |
| EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA | ALTERAÇÃO ORÇAMENTÁRIA | <ul style="list-style-type: none"> • Créditos Suplementares; • Créditos Especiais; • Créditos Extraordinários. • Remanejamento; • Transposição; • Transferência. | Art. 40, 42 e 43 da Lei 4.320/1964. Lei de Diretrizes Orçamentárias Leis específicas Decretos Art. 5º da Lei n.º 10.028/2000 | A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa. Poderão ocorrer quando houver: a) Superávit Financeiro; b) Excesso de Arrecadação; c) Anulação de Dotação; d) Operação de Crédito. |
| | EXECUÇÃO | <ul style="list-style-type: none"> • Balanço Orçamentário | Arts. 22 29 e 30 da Lei n.º 4.320/1964. Arts. 1º, 11 e 12 da LRF. Art. 102 da Lei 4.320/1.964. | Demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| EXECUÇÃO FINANCEIRA | EXECUÇÃO | <ul style="list-style-type: none"> • Balanço Financeiro; • Demonstrativo de fluxo de caixa -DFC. | <p>Art. 103 da Lei 4.320/64.</p> <p>CFC / NBC TSP 11.</p> | <p>Ingressos e os dispêndios orçamentários e extra orçamentários, conjugados com os saldos do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte.</p> <p>Indicam quais foram às saídas e entradas de recurso financeiro durante o período e o resultado inicial e final monetário.</p> |
| EXECUÇÃO PATRIMONIAL | EXECUÇÃO | <ul style="list-style-type: none"> • Balanço Patrimonial (BP) • Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) • Resultado Financeiro | <p>CFC / NBC TSP 11</p> <p>Art. 105 da Lei 4.320/64.</p> | <p>Compreende os bens, direitos e obrigações do ente, de forma estática e contínua – divididos em ativo, passivo e patrimônio líquido.</p> <p>Evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.</p> <p>Corresponde à diferença entre o ativo financeiro e o passivo financeiro</p> |
| LIMITES CONSTITUCIONAIS EDUCAÇÃO | MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO - MDE | <ul style="list-style-type: none"> • Limite Mínimo de 25%. | <p>Art. 211 da Constituição Federal de 1988</p> <p>Despesas previstas no art. 70 e 71 da lei 9.394/1996</p> | <p>Receitas de Impostos e Transferências de Impostos (IPTU, ISS, ITBI, ITR, IR, COTA-FPM, COTA-ITR, COTA-IP, COTA-IOF, COTA-ICMS, COTA-IPVA, ICMS-DESONERAÇÃO, RECEITA DÍVIDA ATIVA, MULTAS E JUROS).</p> <p>Deduções:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Receita líquida FUNDEB; • Complementação FUNDEB; • Rendimentos FUNDEB. |
| | FUNDEB | <ul style="list-style-type: none"> • Limite Mínimo de 60%. | <p>Art. 60, inc. XII do ADCT da Constituição Federal de 1988.</p> <p>Art. 21 e 22 da Lei nº. 11.494/07</p> | <p>Aplicar no mínimo 60% na remuneração dos profissionais do magistério. E, no máximo 40% em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.</p> <p>Pelo menos 95% dos recursos oriundos do FUNDEB, creditados no referido exercício financeiro, deverão ser utilizados pelos Municípios em ações consideradas como de MDE.</p> |

| | | | | |
|--------------------------------|---|--|--|---|
| LIMITES CONSTITUCIONAIS | AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE | <ul style="list-style-type: none"> • Limite Mínimo de 15%. | <p>Lei Complementar nº 141/2012</p> | <p>Receitas de Impostos e Transferências de Impostos (com exceção do FPM 1% - nota técnica nº. 1.751/2009/CCONT-STN)</p> <p>Deduções:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Transferências de recursos do SUS; • Transferências de recursos estaduais – SESAU; • Rendimentos vinculados a Saúde (SUS / SESAU). |
| | DESPESA TOTAL COM PESSOAL | <ul style="list-style-type: none"> • Limite Máximo de 60% (Executivo + Legislativo) da Receita Corrente Líquida. • Limite Máximo de 54% (Executivo) da Receita Corrente Líquida. • Limite Máximo de 6% (Legislativo) da Receita Corrente Líquida. | <p>Lei de Responsabilidade Fiscal</p> | <p>O somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.</p> |
| | DUODÉCIMO LEGISLATIVO | <ul style="list-style-type: none"> • Limite Máximo de 7% do somatório da receita tributária e das transferências previstas. | <p>Art. 29A da Constituição Federal de 1988</p> | <p>Somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5o do art. 153 e nos arts. 158 e 159, efetivamente realizados no exercício anterior.</p> <ul style="list-style-type: none"> • O valor do repasse deve está previsto na loa; • O repasse deve ser realizado até o dia 20 de cada mês; • Repassar de acordo com a proposta prevista na LOA. |
| DIVERSOS | DEMAIS PONTOS DE CONTROLE | <ul style="list-style-type: none"> • Restos a pagar; • Controle interno; • Precatórios; • Regras de último ano de mandato; • Renúncia de receita; • Projeção atuarial e regime de previdência; • Dívida consolidada; • Operações de crédito • Transparência | <p>Lei de Responsabilidade Fiscal</p> <p>Lei de Acesso a Informação</p> <p>Lei Eleitoral</p> | <p>A análise não detectou nada que desabone os demais pontos de controle.</p> <p>O Regime de previdência é o Geral – Previdência Social.</p> <p>O Município dispõe de Portal da Transparência.</p> <p>Ausência da Carta de Serviços Públicos ao Cidadão.</p> |

Fonte: Prefeitura de Santana do Ipanema (2019).

Em sua obra sobre a organização do sistema de controle interno municipal, Cavalheiro e Flores (2007) propõe um modelo de organização que fora utilizado pelos autores como referencial para fins comparativos entre a realidade observada no estudo de caso e tais aspectos basilares. Após essa definição, buscou-se uma estratégia de análise de dados que atendesse aos objetivos da pesquisa, utilizando-se, por conseguinte, a meta-análise. Assim, à priori, pode-se afirmar que o município de Santana do Ipanema aplica mecanismos, ferramentas e instrumentos de controle eficazes no cumprimento da missão organizacional da CGM, em relação à gestão do sistema de controle interno municipal.

4.3.3.2. Execução das atividades

Na execução das atividades atribuídas ao órgão executivo da administração pública municipal, cabe a promoção do equilíbrio financeiro entre receitas e despesas, como também, promover a atualização da dívida fundada entre outras. Todavia, todos os atos e fatos administrativos devem ser, em sua maioria, auditados e vinculados a uma legislação vigente. De tal modo o município de Santana do Ipanema, por intermédio dos serviços prestados pela CGM, cumpre o dever de manter o seu sistema de controle interno conforme preconiza a nossa Constituição Federal.

Diante deste contexto, se faz necessário estudo capaz de fundamentar teoricamente a afirmativa de que este ou aquele apresenta um sistema de controle interno condizente com as normas e leis vigentes. De tal forma, quanto à metodologia de tratamento dos dados, utilizou-se da meta-análise, de maneira que a literatura a caracteriza pela possibilidade de combinação de resultados de estudos já realizados, no caso de Cavalheiro e Flores (2007), de forma independente, a fim de propiciar a síntese das conclusões ou ainda apresentar uma nova conclusão para aquele estudo. Neste objeto em estudo, os autores utilizam uma combinação binária (0, 1) em substituição do (não, sim). Inicialmente o modelo proposto foi subdividido em duas seções: finalidades do sistema de controle interno; e, organização do sistema de controle interno. Para delimitação deste estudo optou-se por investigar os pontos comuns entre o modelo do autor e a instrução normativa nº 003 do TCE-AL. A escolha destes elementos justifica-se pela possibilidade de conciliação entre os aspectos literários e as normas regulamentares vigentes. Após a determinação da amostra, sucedeu-se a criação de tabelas e atribuição de valores numéricos expressos por 1 (um) quando identificadas

intersecções e 0 (zero) quando observadas divergências entre os parâmetros. Conforme se verifica abaixo:

Tabela 1 – Finalidades e organização do Sistema de Controle Interno

| FINALIDADES DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO | |
|--|----------------------------|
| Parâmetro | Situação verificada |
| A atuação do sistema ocorre antes, durante e após os atos administrativos. | 1 |
| Visa à avaliação e controle da ação governamental por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial. | 1 |
| Avalia o cumprimento das metas previstas no PPA, LDO e LOA. | 1 |
| Observa os limites de gastos e despesas com pessoal nos termos da LRF | 1 |
| Dá ciência as autoridades responsáveis quando constatadas ilegalidades ou irregularidades na administração. | 1 |
| TOTAL | 5 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

| ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO | |
|---|----------------------------|
| Parâmetro | Situação verificada |
| A normatização dos controles se dá através de normas devidamente formalizadas a cargo da Controladoria. | 0 |
| A inserção da controladoria no organograma municipal se deu através de lei específica. | 1 |
| A designação para os cargos que integram a controladoria se dão através de provimento de servidores efetivos. | 1 |
| Autonomia e acesso aos documentos indispensáveis ao exercício das atividades são garantias dos servidores da controladoria. | 1 |
| Fornece os subsídios necessários à realização de auditorias independentes. | 1 |
| TOTAL | 4 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Assim, considerando uma escala aritmética na qual o produto máximo da relação entre as variáveis é 5 (cinco) para ambas seções, finalidades e organização, apurou-se um total de 5 (cinco) e 4 (quatro) pontos, respectivamente. Este resultado evidencia um alto grau de sinergia entre a prática da CGM e o preconizado pela literatura e pelas determinações legais.

4.3.4 Bloco de análise: Limitações do Controle Interno

O sistema de controle interno pode sofrer limitações que prejudicam o bom andamento dos seus trabalhos, acarretando danos ao processo de avaliação do desempenho da organização (PARAÍBA, 2009). Deste modo mostra-se necessário o emprego de atividades de padronização a fim de verificar se os padrões estão sendo criados, divulgados, utilizados, controlados e revisados periodicamente, ABRAPP (2010, p.15).

Ato contínuo, o Art. 15 da Lei Municipal 852 instituiu prerrogativa de regulamentação das normas técnicas, desenvolvimento de processos, elaboração e edição de normas, rotinas e manuais a serem implantados pelo controle interno ao controlador municipal, contudo, não fora constada publicamente a emissão de instruções normativas que preconizem a uniformidade dos procedimentos, desta forma, o material utilizado para esta finalidade advém do governo federal, estadual ou de outros municípios que utilizam suas instruções devidamente formalizadas bem como dos repasses e ajustes realizados por intermédio de modelos e experiências de outros órgãos pertencentes às diversas unidades federativas em reuniões com as demais unidades integrantes da estrutura administrativa do município. Segundo estudo feito pela prefeitura do município de Ipatinga-MG (2019), a padronização dos serviços através da publicação de instruções e manuais contribuem de forma significativa para a eficiência governamental de modo a contribuir com o bom emprego e alocação dos recursos físicos e materiais perseguidos pelos princípios administrativos, uma vez que fornece os subsídios necessários ao desenho de fluxogramas moldáveis às demandas específicas de cada processo.

Em sua obra sobre o a dualidade do papel do controle interno no Brasil, Marx (2015) faz menção aos dois polos de atuação do controle interno posto como complementares, o monitoramento das políticas públicas e aprimoramento das práticas, também classificados pela Organização Internacional dos Entes Supremos de Fiscalização (INTOSAI) como auditoria regulatória e auditoria operacional. À vista disso, percebeu-se que embora haja a existência de treinamentos, e a adoção de rotinas de trabalho compatíveis às necessidades do órgão estudado, as atividades estão voltadas, primordialmente ao cumprimento das determinações legais.

4.3.5 Bloco de Análise: Fluxo de Atuação do Sistema de Controle Interno

A aplicação dos conhecimentos adquiridos frente ao objeto de estudo permitiu a confecção de uma visão consolidada da atuação do Controle Interno, representada graficamente por meio de um fluxograma que proporcionou a ordenação das tarefas em passos lineares.

Figura 05 – Fluxograma de atuação do controle interno



Fonte: Elaborado pelos autores

Desta maneira, foi possível observar a conexão e relacionamento dos componentes do sistema através de cinco passos:

Passo 1 - Fixação dos objetivos: Contemplando as áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial os objetivos são definidos em observância as recomendações do Tribunal de Contas Estadual, sobretudo, ao cumprimento dos objetivos e metas estabelecidos no PPA, LDO e LOA.

Passo 2 - Identificação dos eventos: Os eventos internos que influenciam o cumprimento dos objetivos são analisados e contratados com os limites e condições determinadas pela LRF.

Passo 3 - Avaliação de risco: Dada a importância do evento, os riscos são analisados através da adoção de pontos de controle considerando-se a sua probabilidade e o impacto como base para determinar o modo pelo qual serão administrados.

Passo 4 - Resposta ao risco: Acompanhamento dos pontos de controle seguido da emissão de relatórios gerenciais disponibilizados ao chefe do executivo.

Passo 5 - Atividade de controle: A operacionalização das atividades de controle dar-se através da adoção de técnicas como o controle de totais, análise dos indicadores de desempenho, correlação, numeração sequencial dos processos, dupla verificação e análise de balanços.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo a análise do papel e funcionalidade do Controle Interno no âmbito da administração pública do município de Santana do Ipanema/AL. Para isso, utilizaram-se dados primários advindos do desenvolvimento de estudo de caso realizado no órgão executivo municipal cuja experiência produzida possibilitou o emprego de métodos de análise alicerçados na vivência organizacional e nas observações realizadas pelos autores. Os dados primários foram avaliados à luz dos conhecimentos dispostos na literatura acadêmica e legal e sucedidos pela adoção de um modelo de controle interno a ser utilizado como parâmetro de comparação.

Os resultados demonstraram que durante o período da pesquisa, a Controladoria Geral do Município de Santana do Ipanema mostrou-se responsável pela avaliação da eficácia dos controles internos mantidos pelas unidades integrantes da estrutura administrativa do município, a fim de mitigar riscos e melhorar processos. Percebe-se que, além disto, cumpre também a função de orientar as políticas de controles internos instituídas pela entidade, as quais estão presentes nas diversas unidades operacionais e são executadas por todo corpo funcional, independentemente do nível hierárquico ou da função exercida. Sua estrutura organizacional permite ao órgão responsável pelo controle interno: a) segregar as funções; b) ter independência técnica-funcional; c) relacionar os custos e benefícios institucionais; d) ter aderência e diretrizes e normas; e) Definir seus responsáveis; e, f) Controlar todas as transações e processos do município – dependendo da época e da demanda a ação é realizada por amostragem.

No entanto, quanto às instruções devidamente formalizadas, observou-se a ausência de manuais, instruções normativas, resoluções, publicação dos relatórios de auditoria e outros meios informativos, próprios do órgão, que permita a todo sistema de controle interno atuar de forma padrão a instrução diretriz do órgão de controle interno municipal, validando assim, a hipótese sustentada pelos autores. O material utilizado para esta finalidade advém do governo federal, estadual ou de outros municípios que utilizam suas instruções devidamente formalizadas bem como dos repasses e ajustes realizados por intermédio de modelos e experiências de outros órgãos pertencentes às diversas unidades federativas em reuniões com as demais unidades integrantes da estrutura administrativa do município.

Entretanto, a Unidade de Controle Interno municipal estabelece mecanismos de controle para que a administração não se desvie da observância aos previstos no art. 37 e 70 da Constituição Federal. Cumprindo a finalidade de: a) garantir aderência às leis, aos regulamentos, e as políticas da entidade por intermédio de mecanismos adequados a realidade municipal – Mesmo não publicando normativos próprios; b) assegurar a precisão e confiabilidade das informações; c) Estimular a eficiência operacional; d) Proteger o patrimônio do executivo municipal. Tudo isto atuando no antes, no durante e no depois dos atos administrativos, com a intenção de acompanhar o planejamento realizado e verificar as melhores práticas de gestão.

Observou-se, contudo, que o sistema de controle interno não pode ser entendido como um fim, mas como um meio pelo qual o ente público alcança os seus objetivos.

Por sua vez, as conclusões e inferências dispostas na literatura divergem da realidade observada pelos autores em decorrência, sobretudo, das particularidades intrínsecas ao órgão estudado.

É válido salientar que este estudo, em função das suas particularidades e delimitação da matéria contemplada, não encerra o tema proposto ou sana todas as questões de pesquisa levantadas, mas, sim, provoca a discussão fundamentada pelo disposto na literatura acadêmica e legal, contudo alcança de forma satisfatória os objetivos previamente propostos.

Dessa forma, sugere-se, para pesquisas futuras e complementares, a ampliação do objeto de pesquisa (inclusão da atuação do controle externo por meio dos tribunais de contas municipais e câmaras legislativas) bem como o confronto entre outros municípios a fim de traçar um perfil situacional do cumprimento aos dispositivos legais na esfera estadual.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, André Gomes de Souza; JÚNIOR, Valdério Freire de Moraes. **O Sistema De Controle Interno da Gestão Pública do Poder Executivo do Município de Patos/PB.** Revista Evidenciação Contábil & Finanças, João Pessoa, v. 4, ed. 3, p. 56-71, 1 set. 2016. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/43098/o-sistema-de-controle-interno-da-gestao-publica--->. Acesso em: 13 jun. 2019.

BESANKO, David A. et al. **A economia da estratégia.** 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

BRASIL. Lei n 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF, 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18666cons.htm. Acesso em 02 de fev. 2020.

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil:** promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em 08 de fev. 2020.

BRASIL. 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em 02 de fev. 2020.

BRASIL. Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em 02 de fev. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 10 de fev. 2020.

BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 02 de fev. 2020.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica.** São Paulo: Atlas, 1999.

CAVALCANTE, Danival Sousa; PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Organização dos Órgãos de Controle Interno Municipal no Estado do Ceará: Um Estudo na Região Metropolitana de Fortaleza. **Advances In Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v. 4, ed. 1, p. 24-43, 10 jan. 2011. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/14507/organizacao-dos-orgaos-de-controle-interno-muni--->. Acesso em: 10 set. 2019.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo César. **A organização do sistema de controle interno municipal.** Porto Alegre: CRC-RS, 2007.

COELHOS, R. C. **O Público e o Privado na Gestão Pública.** Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]:CAPES: UAB, 2009.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Disponível em: <<http://www.coso.org>>. Acesso em: 02 de fev. 2020.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos e pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HENRIQUE, Juscilei Carlos et al. Análise da Sistemática de Controle Interno do Município de Três Rios. **Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**, Rio de Janeiro, v. 10, ed. 3, p. 31-41, 1 jul. 2016. Disponível em: <https://periodicos.uff.br/pca/article/view/11268>. Acesso em: 17 out. 2019.

MANUAL DE CONTROLES INTERNOS. 2. ed. São Paulo: Associação Brasileira de Entidades Fechadas de Previdência Complementar, 2010. Disponível em: <http://www.abrapp.org.br/TrabalhosComissao/Manual%20de%20Controles%20Internos.pdf>. Acesso em: 7 maio 2019.

MARSCHNER, Paulo Fernando et al. **Controle Interno na Gestão Pública: Análise Em Um Município de Pequeno Porte.** II Congresso de Contabilidade da UFRGS, [S. l.], p. 1-14, 19 out. 2017. Disponível em:

<https://www.ufrgs.br/congressocont/index.php/congresso/congressocont/paper/viewFile/61/46>
. Acesso em: 7 fev. 2020.

MARX, César Augusto. **A CGU e a Dualidade do Papel do Controle Interno no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Gestão e Políticas Públicas) – Escola de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2015.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Instrumento de avaliação da gestão pública**. Brasília: MPOG, 2001

PADOVEZE, Clovis Luis. **Controladoria básica**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Controladoria avançada**. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PARAÍBA. Tribunal de Contas do Estado. **Cartilha de orientações sobre controle interno**. João Pessoa: TCE/A União, 2009.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças públicas - controladoria governamental: em busca do atendimento da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBO, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PLATERO, Norberto P. Controle e Transparência no Setor Público. **Controladoria Geral da União – CGU em 1ª Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social de 18 a 20 de maio de 2012**. Disponível no site <http://www.consocial.cgu.gov.br>. Acesso em 06 de fev. 2020.

SCHMIDT, Paulo. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHMITTER, Phillip. **Reflexões sobre o Conceito de Política**. In: BOBBIO, Norberto et al. Curso de Introdução à Ciência Política. Brasília: UnB, 1984.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Governança corporativa e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

SOUZA, Corine Sumski de. O papel do controle interno na gestão dos gastos municipais. Curitiba: FAE, 2008.

SOUZA, Cristiane de Oliveira; DAMASCENA, Luzivalda Guedes. **O Controle na Gestão Pública Municipal: Estudo de caso na Prefeitura de Itaporanga - PB.** 2012. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão Pública Municipal) - Universidade Federal da Paraíba, [S. l.], 2012. Disponível em:
http://biblioteca.virtual.ufpb.br/files/o_controle_interno_na_gestao_publica_municipal_estudo_de_caso_na_prefeitura_de_itaporanga_a_pb_1343917431.pdf. Acesso em: 8 jan. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE ALAGOAS. **Instrução Normativa nº 003, de 13 de dezembro de 2011.** Dispõe sobre a criação, a implantação, a manutenção e a coordenação de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Municipais e dá outras providências. [S. l.], 13 dez. 2011. Disponível em:
http://portal.sicap.tce.al.gov.br/docs/TCEAL003_2011-De17Novembro2011.pdf. Acesso em: 5 ago. 2018.

VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro et al. FUNCIONALIDADE DO CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS: UM ESTUDO NAS PREFEITURAS DE UMA REGIÃO METROPOLITANA DO NORDESTE BRASILEIRO. **Advances In Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v. 5, n. 2, p. 201-221, 8 jan. 2012. Disponível em:
<http://www.arena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ASAA/article/viewFile/1856/1721>. Acesso em: 20 mar. 2019.

ZANELLA, Cleunice. **Metodologia de estudo de pesquisa em administração.** Fascículo de Metodologia Científica, UFSC/MEC/CAPES/PNAP, Florianópolis, 2009.