



---

**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO**  
**UNIVERSIDADE ABERTA DO BRASIL-UAB**  
**UNIVERSIDADE INTERNACIONAL DA LUSOFONIA AFRO BRASILEIRA**  
**DIRETORIA DE EDUCAÇÃO ABERTA E À DISTÂNCIA – DEEAD**  
**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

Antônio Eugênio Freitas de Araújo

**CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL:**  
**ESTUDO DE CASO NA PREFEITURA MUNICIPAL DE ITAPIÚNA.**  
**ESTADO DO CEARÁ**

REDENÇÃO - CE

2014

**Antônio Eugênio Freitas de Araújo**

**CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL:  
ESTUDO DE CASO NA PREFEITURA MUNICIPAL DE ITAPIÚNA.  
ESTADO DO CEARÁ**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal da Universidade Aberta do Brasil / Universidade Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (UNILAB), como requisito parcial para a obtenção do título de especialista em gestão pública municipal.

Orientadora: Prof. Ramon Souza Capelle de Andrade, Dr

REDENÇÃO - CE

2014

**Antônio Eugênio Freitas de Araújo**

**CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL:  
ESTUDO DE CASO NA PREFEITURA MUNICIPAL DE ITAPIÚNA.  
ESTADO DO CEARÁ**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal da Universidade Aberta do Brasil / Universidade Internacional da Lusofonia Afro – Brasileira (UNILAB), como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Gestão Pública Municipal.

Monografia aprovada em: 14/09/2014

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Ramon Souza Capelle de Andrade, Dr.

---

Prof.<sup>a</sup>. Maria Aparecida da Silva, Dr.

Examinador (a)

---

Prof. Jon Hebert de Silva Félix, Dr.

Examinador (a)

Coordenação do Curso de Especialização  
Em Gestão Pública Municipal - UNILAB

## DEDICATÓRIA

Meu país conhece o meu credo político, porque o meu credo político está na minha vida inteira. Creio na liberdade onipotente, criadora das nações robustas; creio na lei, emanção dela, o seu órgão capital, a primeira das suas necessidades; creio que, neste regime, não há poderes soberanos, e soberano é só o direito, interpretado pelos tribunais; creio que a própria soberania popular necessita de limites, e que esses limites vêm a ser as suas constituições, por ela mesma criadas, nas suas horas de inspiração jurídica, em garantia contra os seus impulsos de paixão desordenada; (...)

Rui Barbosa.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	11
1.1	Contextualização .....	11
1.2	Justificativa .....	12
1.3	Problema da Pesquisa .....	13
1.4	Hipótese .....	14
1.5	Objetivos .....	15
1.5.1	Objetivo principal.....	15
1.5.2	Objetivos específicos.....	15
1.6	Organização da Pesquisa .....	15
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	17
2.1	Controle .....	17
2.2	Tipos e Formas de Controle .....	19
2.2.1	Controle hierárquico .....	20
2.2.2	Controle finalístico .....	20
2.2.3	Controle interno .....	20
2.2.4	Controle externo .....	21
2.3	Controle Interno .....	23
2.3.1	Regras constitucionais acerca do controle interno.....	25
2.3.2	Controle Interno. Conceitos .....	26
2.4	Auditoria Interna .....	29
2.5	Controle Governamental nas Organizações Públicas .....	31
2.6	Controle Interno Governamental .....	32
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	34
3.1	Ambiente da Pesquisa .....	34
3.2	Classificação da Pesquisa .....	34
3.2.1	Quanto aos Objetivos .....	34
3.2.2	Quanto aos Procedimentos .....	34
3.2.3	Quanto à Abordagem do Problema .....	35
<b>4</b>	<b>ESTUDO DE CASO</b> .....	36
4.1	Entidade Pesquisada .....	37
4.1.1	Da Execução Orçamentária e Financeira.....	38
4.1.2	Do sistema de pessoal (ativo e inativo) .....	40
4.1.3	Da incorporação, tombamento e baixa dos bens patrimoniais.....	41
4.1.4	Dos bens em almoxarifado .....	43
4.1.5	Das licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes.....	45
4.1.6	Das obras públicas e reformas .....	46
4.1.7	Da auditoria nas operações de crédito .....	47
4.1.8	Do suprimento de fundos .....	49
4.1.9	Das doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidos .....	50

4.2	Entidade Pesquisada	51
4.3	Da Instituição e regulamentação do Órgão Central do Sistema de	53
4.4	Análise dos Dados Coletados.	55
4.5	Conclusões acerca dos Dados Coletados.	56
5	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	58
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	60

## RESUMO

Em seu art. 70 e seguintes a Constituição Federal determinou que o Poder Legislativo, com o auxílio dos tribunais de contas, exercesse o papel de fiscal da execução contábil, financeira, operacional e patrimonial da União, dos Estados e dos Municípios, pertinentes aos aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. o controle interno exerce fundamental papel para o atingimento dos resultados favoráveis esperados em qualquer organização, em todos os seus segmentos: federal, estadual e municipal, mormente como instrumento de prevenção dos erros, da fraude e em benefício da *res pública* disciplinando as ações do administrador público, à prática da boa gestão, assegurando que a administração atue em consonância com os princípios que lhes são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade, chegando-se aos seguintes questionamentos: quais os instrumentos de controle interno exigidos pelo Órgão de Controle Externo da Administração Pública Municipal Cearenses Tribunal de Contas dos Municípios (TCM-CE); e, dos requeridos pelo TCM-CE quais os instrumentos adotados pelo órgão de controle interno da Prefeitura Municipal de Itapiúna, no Estado do Ceará? À partir de uma pesquisa baseada em livros, documentos eletrônicos, revistas, dentre outras, assim como da experiência do Autor que labora como *controller* da entidade pesquisada, concluiu-se que o sistema de Controle Interno da Prefeitura Municipal de Itapiúna é insuficiente para dar as diretrizes necessárias à boa execução dos serviços prestados pela edilidade, dentro das limitações trazidas à baila no presente trabalho. A Lei que o instituiu está sujeita a hermenêutica jurídica, dando margens a diferentes elucubrações, não está regulamentada, restringindo-se, por ocasião da pesquisa a poucos, ou nenhum, controle, restando ausentes os instrumentos reguladores da função de controlador no seu Órgão de Controle Interno de Itapiúna, dissonantes das determinações contidas na Instrução Normativa n.º 01/97 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará.

Palavras-chave: Controle; controle interno; controle governamental.



## ABSTRACT

In his art. 70 and following the Constitution determined that the legislature, with the assistance of the Audit Court, he pursued the role of tax accounting implementation, financial, operational and property of the Union, States and Municipalities, relevant aspects of legality, legitimacy, economy through external controls, and the internal control system of each Power. internal control plays a fundamental role for achieving favorable results expected in any organization, in all its segments: Federal, state and local, mainly as a tool for preventing errors, fraud and benefit of public res disciplining administrator actions public, the practice of good governance, ensuring that management acts in line with the principles imposed on them by law, such as the legality, morality, public order, advertising, motivation, impersonality, coming to the following questions: what the instruments of internal control required by the Board of External Control of Public Administration Municipal Cearenses (TCM-CE) Court of Municipalities; and those required by the TCM-CE which instruments adopted by the board of internal control of the City of Itapiúna, in Ceará? From a research-based books, electronic documents, journals, among others, as well as the experience of the author who labors as controller of the entity studied, it was concluded that the system of Internal Control of the City of Itapiúna is insufficient to give guidelines required for proper execution of the services provided by the local authority, within the limitations brought to the fore in this work. The Act that established it is subject to legal interpretation, giving banks a different rant, is not regulated by restricting, during the search to few, if any, control, remaining absent regulatory instruments Function Controller to your Body Internal control Itapiúna, dissonant provisions established in Normative Instruction n. ° 01/97 of the Court of Accounts of the municipalities of the state of Ceará.

Keywords: Control; internal control; government control.

## LISTA DE ABREVIATURAS

UNILAB	Universidade Internacional da Lusofonia Afrobrasileira
CF	Constituição Federal Brasileira
TCM-CE	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará
IN	Instrução Normativa
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
R\$	Real

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização

A Constituição Brasileira de 1988 determinou que o Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas, exercesse o papel de fiscal da execução contábil, financeira, operacional e patrimonial da União, dos Estados e dos Municípios, pertinentes aos aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder, permitindo a qualquer cidadão, partidos políticos, associações ou sindicatos denunciem irregularidades ou ilegalidades praticadas pelo Administrador Público.

O parágrafo único do art. 1.º da Constituição Federal (Brasil, 2010), verifica-se que “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos diretamente, nos termos desta Constituição, noção de cidadania ativa, fortalecida pela Constituição Cidadã, exercida de duas maneiras: através da participação popular e do controle social, termos distintos, mas, intimamente relacionados.

Através da participação popular o cidadão intervém nas decisões administrativas com o fito de que sejam adotadas as medidas necessárias ao atendimento público: o voto, o plebiscito, o referendo, a iniciativa popular de projetos de lei, a participação na composição dos conselhos de políticas públicas, a participação na elaboração das leis orçamentárias.

Além disso, várias são as modalidades e entidades de controle que a sociedade tem a seu dispor para exercer o controle social dos gastos públicos: Ministérios Públicos, Controladorias, Secretarias de Controle, Comissões Parlamentares de Inquérito, habeas data, habeas corpus, queixa-crime, ações populares, controle interno e controle externo, dentre outras, esta última objeto do trabalho que se apresenta.

Através do controle social a sociedade pode fiscalizar a correta aplicação dos recursos públicos. É o controle exercido de fora para dentro; o controle dos serviços

que o Estado oferta, realizado pelos cidadãos, individualmente, em grupos ou por meio de entidades juridicamente constituídas, pilar para a fiscalização das ações públicas e que pode ser aplicado, como exemplo, nas denúncias realizadas aos tribunais de contas, nas participações em audiências públicas e na elaboração de orçamentos participativos.

Disciplinando à fiscalização das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a CF/88 (BRASIL, 2014), determina, em seu art. 70, que o controle das receitas e das despesas públicas da União deve ser procedido através de sistema de fiscalização Contábil, Financeira, Orçamentária, Operacional e Patrimonial por intermédio do Controle Externo e Controle Interno, conforme verificado abaixo:

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.

Parágrafo Único - Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pela qual a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Concatenado à fiscalização do controle externo, o controle interno exerce fundamental papel para o atingimento dos resultados favoráveis esperados em qualquer organização, em todos os seus segmentos: federal, estadual e municipal, mormente como instrumento de prevenção dos erros, da fraude e do benefício da res pública.

## 1.2 Justificativa

Os sistemas de controle interno, em todos as esferas de poder agem preventivamente para o controle dos seus ativos e a exatidão e confiabilidade da execução orçamentária, financeira, contábil, patrimonial e operacional das ações conduzidas pelos gestores públicos, em especial da administração pública municipal cearense, foco do estudo que se apresenta, o que, *per sí*, o mesmo se justifica.

Ademais, o trabalho se justifica pelo fato de exercermos esse mística, como *controller* da Prefeitura Municipal de Itapiúna, o que nos legitima para discorrer acerca do Tema.

### **1.3 Problema da Pesquisa**

De forma geral, a pesquisa científica é fundamentada, e metodologicamente, construída a partir da resolução ou o esclarecimento de um problema, uma questão a ser resolvida.

Cientificamente Gil (1999, p. 49 *apud* DA SILVA E MENEZES, 2005, p. 84), nos informa: “problema é uma questão que mostra uma situação necessitada de discussão, investigação, decisão ou solução”.

A gestão pública não está resumida ao gestor, à autoridade pública. Envolve, também, os cidadãos – origem do poder e da legitimidade da gestão pública, a burocracia pública e as leis e normas que a orienta, como forma de controle da máquina estatal.

DI PIETRO (2003, p. 598), lembra que a “a finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhes são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade”.

Diante do comentário da Autora, uma vez que a responsabilidade constitucional dos órgão de controle internos é legítima, velando pelo estrito cumprimento dos princípios constitucionais, e legais, no gerenciamento dos recursos públicos postos à disposição do administrador público municipal, objeto da nossa pesquisa, prefeitos, secretários, presidentes das câmaras, dentre outros, chegou-se aos seguintes questionamentos: Quais os instrumentos de controle interno exigidos pelo Órgão de Controle Externo da Administração Pública Municipal Cearenses, Tribunal de Contas dos Municípios (TCM-CE); e, dos requeridos pelo TCM-CE quais os instrumentos adotados pelo órgão de controle interno da Prefeitura Municipal de Itapiúna, no Estado do Ceará?

## 1.4 Hipótese

O problema proposto na pesquisa que ora se relata, faz uma indagação acerca dos instrumentos de controle interno requeridos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, aos seus jurisdicionados, órgãos da administração pública municipal cearense (órgãos da administração direta e indireta das prefeituras municipais cearenses e câmaras municipais) e dos requeridos pelo TCM-CE, quais os procedimentos de controle interno adotados pela Prefeitura Municipal de Itapiúna.

Segundo DA SILVA e MENEZES (2005, p. 86): “hipóteses são suposições colocadas como respostas plausíveis e provisórias para o problema de pesquisa”.

Para uma melhor formulação de hipótese, requer principalmente, um maior esclarecimento sobre a relação existente entre o problema e a hipótese, uma vez que a partir de articulação do problema é que o pesquisador pode elaborar suas hipóteses da pesquisa.

A hipótese que se apresenta, em resposta a indagação do problema proposto, são as seguintes:

- ✓ Para exercer o seu efetivo dever constitucional na fiscalização do Controle Interno das Prefeituras Municipais do Estado do Ceará, contidos no inciso XII do Art. 78 da Constituição Estadual, o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, por meio da instrução Normativa n.º 01/97 delineou os instrumentos de fiscalização do controle interno da administração pública municipal cearense, sendo objeto de auditorias específicas a execução orçamentária e financeira; o sistema de pessoal (ativo e inativo); a incorporação, tombamento e baixa dos bens patrimoniais; os bens em almoxarifado; as licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes; as obras públicas e reformas; as operações de créditos; os suprimentos de fundos; as doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidos;
- ✓ O Órgão de Controle Interno da Prefeitura Municipal de Itapiúna não dispõe de instrumentos regulatórios que possam dar as diretrizes

requeridas pela Carta Magna, ao controlador, de modo que possa atender às determinações contidas na Instrução Normativa n.º 01/97 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará.

## **1.5 Objetivos**

### **1.5.1 Objetivo Geral**

Averiguar se a Lei que Instituiu o Órgão do Sistema de Controle Interno da Prefeitura Municipal de Itapiúna possui instrumentos regulatórios que possam atender às determinações contidas na instrução Normativa n.º 01/97 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará.

### **1.5.2 Objetivos Específicos**

- ✓ Definir e identificar as acepções da palavra controle;
- ✓ Definir e identificar os tipos e as formas de controle;
- ✓ Definir e identificar as acepções e conceitos de controle interno;
- ✓ Conceituar auditoria interna;
- ✓ Conceituar auditor governamental.

## **1.6 Organização da Pesquisa**

O trabalho monográfico possui quatro capítulos: Introdução, Referencial Teórico, Metodologia, e as Considerações Gerais.

A introdução apresentará a contextualização, a justificativa, o problema, as hipóteses, os objetivos, onde sucede-se a etapa de elaboração da organização de pesquisa, conhecido também como estrutura do trabalho.

O segundo capítulo trata do referencial teórico que corresponde a fundamentação teórica da pesquisa.

O terceiro capítulo enfoca a metodologia utilizada apresentando o ambiente de pesquisa e a sua classificação.

O quarto capítulo estudará a adequação da Lei Municipal que criou o órgão do Sistema de controle Interno da Prefeitura Municipal de Itapiúna, às determinações contidas na Instrução Normativa n.º 01/97, do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará.

Em seguida, tem-se as considerações gerais que irá apresentar os resultados da pesquisa, identificando se os objetivos foram alcançados, se o problema foi respondido e se as hipóteses confirmadas.

Por fim, apresentam-se as referências bibliográficas de toda a fonte de pesquisa utilizada para a concretização do trabalho.



## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Controle

O Estado foi criado para a promoção do bem-estar comum da coletividade, criando, organizando e mantendo serviços públicos, através dos quais põe em prática o desenvolvimento das atividades de sua obrigação: promoção da saúde, educação, segurança nacional interna e externa, agricultura, fornecimento de energia elétrica, serviços de telefonia, dentre outros, todos em benefício da coletividade, segundo idéia proposta por AGUIAR (1997, p. 2).

Para criar, organizar e manter toda a sua estrutura administrativa, o Estado necessita despender valores financeiros, o que resulta a necessidade de criar meios de gerar recursos com a capacidade da assunção dos gastos decorrentes com a manutenção dos seus serviços, no pagamento de despesas com pessoal, com a aquisição de bens e serviços, com o fornecimento de água, luz e serviços telefônicos, dentre outros.

A Constituição Brasileira em seu artigo 70, parágrafo 1.º determina que qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre recursos públicos: dinheiros, bens e valores pecuniários, ou pelas quais a União responda, ou que, em nome dela, assuma obrigações de natureza pecuniária, prestarão contas.

O mundo contemporâneo, segundo a doutrina, já não admite haver um país democrático sem que exista um órgão de controle com a finalidade de fiscalizar e garantir à sociedade a efetiva e correta aplicação dos recursos públicos.

ANDRADE (2006, p. 1), lembra que “há muito se propagam à importância e a necessidade do planejamento das ações governamentais. A administração das contas públicas o controle do déficit e a necessidade de equilíbrio das contas são preocupações latentes por todos os setores da sociedade”.

A partir de 1964, o advento da Lei n.º 4320 de 17 de Março de 1964 (BRASIL, 1964), 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, unificou o exercício da elaboração dos orçamentos e balanços públicos às pessoas jurídicas que compõem a Administração Pública Direta e Indireta (autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas públicas) visando a sua ordenação, o disciplinamento, a fiscalização e o controle dos atos e fatos da gestão financeira e patrimonial.

DO NASCIMENTO (2007, *on line*), assevera que “a palavra controle tem origem no latim *roulum*, no francês *roule*, designando o rol dos contribuintes pelo qual se verificava a operação do arrecadador”.

MEIRELLES (1995, p. 570), ressalta:

A palavra controle é de origem francesa (*contrôle*) e, por isso, sempre encontrou resistências entre os cultores do vernáculo. Mas, por ser intraduzível e insubstituível o seu significado vulgar ou técnico, incorporou-se definitivamente em nosso idioma, já constando dos modernos dicionários da Língua Portuguesa nas suas várias acepções. E, no direito pátrio, o vocábulo controle foi introduzido e consagrado por Seabra Fagundes desde a publicação de sua insuperável monografia *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário* (1.<sup>a</sup> ed., 1941).

Segundo definição dada por GUERRA (2003, p. 23), “controle como entendemos hoje, é a fiscalização exercida sobre determinado alvo, de acordo com certos aspectos, visando averiguar o cumprimento do que já foi predeterminado, ou evidenciar eventuais desvios com fins de correção”.

Ao se referir ao Controle da administração pública, GUERRA (2003, p. 23), conclui pela “possibilidade de verificação, inspeção e exame, pela própria Administração, por outros poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um poder, órgão ou autoridade no escopo de garantir atuação conforme modelos desejados e anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática”.

DI PIETRO (2003, p. 598), lembra que a “a finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhes são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade”.

A partir dessa assertiva, em relação à Administração Pública, DI PIETRO (2003, p. 599) define o controle “como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico”.

Ainda no sentido da Administração Pública, MEIRELLES (1995, p. 570), assevera que “controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Sintetizando-se, pois, todo o pensamento doutrinário acerca do tema, deve-se definir que controle é a capacidade que o Gestor Público tem à sua disposição para dirigir, governar, vigiar, orientar, corrigir, servir e executar às designações que lhes são impostas pela Administração pública visando o gerenciamento, e a efetiva e correta administração dos recursos públicos.

## **2.2 Tipos e Formas de Controle**

Segundo MEIRELLES (1995, p. 571), “os tipos e as formas de controle variam segundo o Poder órgão ou autoridade que o exercita ou o fundamento, o modo de sua efetivação”.

Conforme nos ensina o consagrado Doutrinador MEIRELLES (1995, p. 571-574), esses controles serão hierárquicos ou finalísticos; em relação à localização do órgão que os realiza, podem ser internos ou externos; com relação ao momento em que são realizados, podem ser prévios, concomitantes ou subseqüentes, ou na concepção do renomado doutrinador preventivos, sucessivos ou corretivos; e quanto ao aspecto controle, podem ser de legalidade ou de mérito.

DI PIETRO (2003, p. 599-600), classifica o controle em modalidades: quanto ao órgão que o exerce, administrativo, legislativo ou judicial; quanto ao momento em que se efetua, prévio, concomitante ou posterior; consoante decorra de órgão

integrante ou não da própria estrutura em que se insere o órgão controlado, controle interno ou externo.

### 2.2.1 Controle Hierárquico.

O Controle Hierárquico segundo MEIRELLES (1995, p. 571), resulta do escalonamento vertical dos órgãos do Executivo, em que os inferiores estão, automaticamente, subordinados aos superiores. O controle hierárquico supervisiona, coordena, orienta, fiscaliza, aprova, revisa e avoca todas as atividades controladas.

### 2.2.2 Controle Finalístico.

Na concepção de MEIRELLES (1995, p. 572) o controle finalísticos é o que a norma legal que estabelece para as entidades autônomas, indicando a autoridade controladora, as faculdades a serem exercitadas e as finalidades objetivadas. “Não tem fundamento hierárquico, porque não há subordinação e a autoridade ou o órgão controlador”. É um controle de verificação do enquadramento da instituição no programa geral do Governo, bem como o acompanhamento dos atos de seus dirigentes no desempenho de suas funções, que o estatuto reza, para se atingir as finalidades da entidade controlada.

### 2.2.3 Controle Interno

DI PIETRO (2003, p. 600) define controle interno “àquele em que cada um dos Poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes”. Seguida pelo pensamento de MEIRELLES (1995, p. 572), que assim o define: “é todo aquele realizado pelo órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração ou entidade”.

As atribuições e finalidades do controle interno na administração pública estão capituladas nos artigos 70 e 74 da Constituição Brasileira (Brasil, 1988), a seguir transcritos:

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

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

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 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.

DI PIETRO (2003, p. 600), enfatiza o dispositivo constitucional retro mencionado:

O art. 74 da Constituição inova de várias maneiras: primeiro, ao deixar claro que cada um dos Poderes terá um sistema de controle interno; segundo, ao prever que esse sistema se exercerá de forma integrada ente os três poderes; terceiro, ao estabelecer a responsabilidade solidária dos responsáveis pelo controle quando, ao tomarem conhecimento de irregularidade, deixarem de dar ciência ao Tribunal de Contas; finalmente, ao colocar o Tribunal de Contas como espécie de ouvidor geral a quem os cidadãos, partidos políticos, associações ou sindicatos devem denunciar irregularidades ou ilegalidades.

A renomada Autora (2003, p. 600) lembra que o controle interno é feito, na maioria das vezes, “pelo sistema de auditoria, que acompanha a execução do orçamento, verifica a legalidade da aplicação do dinheiro público e auxilia o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional”.

#### 2.2.4 Controle Externo

Controle externo, na acepção de MEIRELLES (1995, p. 572) é o que se realiza por órgão diferente, ou estranho, à Administração responsável pelo ato controlado,

citando-se o exemplo da apreciação das contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo; a auditoria do Tribunal de Contas sobre as despesas do Poder Executivo; a anulação de um ato do Executivo, por decisão judiciária; a sustação de ato normativo do Executivo pelo Legislativo, dentre outros.

GUERRA (2003, p. 29) define que controle externo é o "desempenhado por órgão alheio à estrutura de outro controlado, buscando efetivar mecanismos com vistas a garantir a plena eficácia das ações de gestão governamental".

DI PIETRO (2003, p. 600), relata que no capítulo pertinente à fiscalização contábil, financeira e orçamentária, a Constituição Brasileira, em seu artigo 71, prevê o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas.

Às Normas retro mencionadas pertinentes à Seção IX – da Fiscalização Contábil, Financeira e Patrimonial, contidas nos artigos 70 a 74 da Constituição Federal, na forma do artigo 75 da Carta magna aplicam-se no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, e aos Tribunais de Contas dos Municípios.

Vê-se bem que os Tribunais de Contas não fazem parte da estrutura do Poder Legislativo, mas esse Poder no exercício de fiscalização de contas não poderá prescindir das cortes de contas, que em alguns casos não possuem caráter de auxílio, posto que seja iniciadas e finalizadas no âmbito da própria corte de contas suas competências, como lembra GUERRA (2003, p. 30).

Como assevera MEIRELLES (1995, p. 604):

O controle externo visa a comprovar a probidade da administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, assim como a fiel execução do orçamento. É por excelência, um controle político de legalidade contábil e financeira, o primeiro aspecto a cargo do legislativo; o segundo, do Tribunal de Contas.

Essa característica de controle nos leva à conclusão de que o controle externo na Administração Pública Brasileira é fundamentalmente exercido por dois órgãos

distintos e autônomos: o poder legislativo e os tribunais de contas, com competências definidas e distintas.

### 2.3 Controle Interno

Inserta na fase moderna da organização política do Estado em forma de república, inaugurada com a Revolução Francesa, e invocada pelo Artigo 15 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão,<sup>1</sup> a obrigação daqueles que administram bens públicos em nome dos seus cidadãos, decorre do princípio republicano<sup>2</sup>, predominante em nossa Constituição.

Para que possam prestar contas sem receios, os gestores devem estar bem informados sobre os atos e fatos de sua administração. Devem, igualmente, prover os meios para que a sociedade faça o acompanhamento da gestão e a tomada de contas, quando necessários, através dos meios institucionais.

O momento atual, marcado pela escassez de recursos e por uma cobrança cada vez maior da sociedade, reflete nos administradores públicos elevada preocupação no que se refere à existência de maior controle nas entidades que lhe cabem administrar, de acordo com Barbosa (2014).

A legislação atual fala exclusivamente em controle da execução orçamentária e a nova lei adicionará aspectos relativos à fiscalização contábil, financeira, operacional e patrimonial. De um enfoque limitado à verificação da legalidade dos atos e do cumprimento do programa de trabalho, parte-se agora para uma avaliação, também, da legitimidade, efetividade, economicidade, eficiência e eficácia na administração pública.

Esta nova abordagem exige a instrumentalização de controles e outra dinâmica nos serviços públicos, culminando com uma nova postura e qualificação dos servidores, que passarão a atuar numa estrutura organizada, com atribuições e responsabilidades claramente definidas, ou seja, num ambiente propício para

---

<sup>1</sup> Art. 15 Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão – 1789: A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração.-

<sup>2</sup> De *Res publicae*: coisa pública; disponível em <http://www.direito.fib.br/dicionario/latim>. Acesso em 02/05/2014.

fomentar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade no dia-a-dia das entidades públicas.

A Lei simplesmente procura por em prática o que está preconizado no artigo 70 da Constituição Federal de 1988, que assim define:

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.

Parágrafo único: prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária

Mais adiante, o artigo 74 da Carta Magna define:

Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, o sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como de aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício da 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.

O controle externo exercido pelo Poder Legislativo de cada esfera do governo possui limitações para o exercício da fiscalização na abrangência e no enfoque definido anteriormente.

Para suprir esta limitação, as entidades objeto de fiscalização governamental estão sendo instrumentalizadas com sistema de controle interno que, além de subsidiar o controle externo, objetiva assegurar a existência de um controle na extensão proposta pela legislação, sendo exercido de forma preventiva e concomitante aos atos de gestão.



O controle como um todo é, portanto, o somatório dos componentes do sistema de controle interno com as ações do controle externo. Assim, quanto mais eficiente for o primeiro e quanto melhor for a sua interação com o controle externo, maior será a garantia de um efetivo controle sobre os atos da administração, em qualquer esfera do governo.

### 2.3.1 Regras Constitucionais acerca de Controle Interno.

Controle Interno, ou Controle Administrativo, como alguns doutrinadores costumam chamar, é o exercício da fiscalização das atividades da administração financeira que o município, no caso específico, desempenha no âmbito das respectivas jurisdições, através de órgãos integrantes das próprias estruturas.

O Controle Interno dos municípios do Estado do Ceará é o controle exercido pelos Poderes Executivo e Legislativo, em razão dos mandamentos contidos nos artigos 74 da CF; 67 e 80 da CE, nas Leis Orgânicas dos Municípios e na Lei n.º 4.320/64, que regulamenta as Normas Gerais de direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados e dos Municípios e do Distrito Federal. Desta forma, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agente é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo, por seu pessoal e os atos administrativos que pratiquem.

Conforme acepção de Barbosa (2014), a organização do sistema de controle interno e o seu funcionamento eficiente é da inteira responsabilidade do Administrador, com o Corolário do dever de bem administrar e de prestar contas. Incumbe ao Administrador, primeiramente, gerir o patrimônio e os recursos a ele confiados com proficiência, sem desperdícios e desvios; em segundo lugar, cumpre-lhe prover as condições para demonstrar a prática da boa administração e permitir a verificação, por parte dos órgãos de controle externo, de que agiu com correção e competência. Uma vez organizado o controle interno, há que mantê-lo sob permanente vigilância e avaliação, pois se sabe que as falhas de seu funcionamento trazem reflexos inevitáveis nos resultados da administração, podendo comprometê-la irremediavelmente. Aos titulares de cada Poder e aos executivos máximos de

qualquer ente público, no exercício da administração geral, incumbe-lhes velar pelo bom funcionamento do controle interno, que, bem compreendido, poderá se tornar no mais importante aliado de sua administração.

Se não bastasse essa indicação de senso administrativo, todo um complexo legal está a constranger os administradores públicos a se preocuparem com o próprio sistema de controle.

Veja-se primeiramente a Constituição Federal, na qual, segundo o disposto no artigo 31, restou atribuído, nos municípios, ao Poder Executivo o comando e, em consequência, as responsabilidades relacionadas com o sistema de controle interno, na forma que a lei ordinária estabelecer.

Na União e nos Estados, compete aos respectivos Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) manter esse mesmo sistema, de forma integrada (CF, artigos 70 e 74; e CE, artigos 67 e 80).

As falhas originadas de deficiências ou da ausência das funções relacionadas com os sistemas de controle interno, que embarcem a realização das suas finalidades, poderão sempre ser levadas a responsabilidade dos respectivos administradores, na apreciação e julgamento das suas contas pelos órgãos de controle a que estão sujeitos: corporações legislativas, Tribunal de Contas, Ministério Público ou Judiciário.

### 2.3.2 Controle Interno. Conceito.

O conceito de controle interno, hoje consolidado entre os organismos e profissionais que atuam na área de auditoria é definido como:

O plano geral da organização e todas as medidas e métodos que, em forma coordenada, adotam-se dentro de uma entidade para proteger os seus ativos, controlar a exatidão e confiabilidade das informações contábeis, promover a eficiência operacional e motivar a adesão às políticas de direção estabelecidas.

O Projeto de Lei 135/96 (revisão da Lei Federal n.º 4.320/64, ainda em tramitação no Congresso Nacional), em seu artigo 159, derivou e ampliou este conceito para:

Art. 159. O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela administração governamental para salvaguardar seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis e a exatidão no cumprimento da lei.

§ 1º - O controle interno deverá ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos e entidades, compreendendo, particularmente:

I - controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que orientam a atividade específica do órgão controlado;

II - o controle, pelos órgãos de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;

III - o controle das aplicações dos dinheiros públicos e da guarda dos bens pertencentes à administração pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria;

IV - a fiscalização da execução contratual de serviços públicos concedidos, permitidos ou autorizados.

§ 2º - O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se revelarem puramente formais ou cujo custo seja comprovadamente superior ao risco.

À partir deste conceito pode-se definir controle interno como o controle exercido pela conjugação da estrutura organizacional com os mecanismos de controle estabelecidos pela administração, incluindo as normas internas que definem responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registro das operações. Neste contexto, o plano de organização deve prever uma segregação apropriada das responsabilidades funcionais.

Além de salvaguardar os bens e recursos públicos, o controle interno deve avaliar e promover a eficiência operacional, ou seja, garantir que os recursos sejam empregados eficientemente nas operações cotidianas, como forma de se obter a economicidade invocada pelo artigo 70 da Constituição Federal.

Para tal é necessário que existam políticas administrativas claramente definidas e que estas sejam cumpridas, assim como, que os sistemas de informações, traduzidos em informações contábeis, operacionais e gerenciais sejam

eficientes e confiáveis, sendo estes aspectos igualmente objeto do controle interno, além, obviamente, do fiel cumprimento à legislação.

O processo de controle interno deve, preferencialmente, ter caráter preventivo, ser exercido permanentemente e estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, como instrumento auxiliar de gestão.

A Instrução Normativa nº 16, de 20.12.91, do Departamento do Tesouro Nacional, refere-se aos princípios de controles internos como sendo um conjunto de regras, diretrizes e sistemas que visam ao atendimento de objetivos específicos, tais como:

- relação custo / benefício do controle;
- .qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários;
- delegação de poderes e determinação de responsabilidades;
- segregação de funções;
- instruções devidamente formalizadas;
- controles sobre as transações;
- aderência a diretrizes e normas legais.

Tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei 135/96 (que faz a revisão da Lei Federal n.º 4.320/64) deixando claro que o controle interno é distribuído nos vários segmentos do serviço público, envolvendo desde o menor nível de chefia até o administrador principal que, no caso, se utiliza de uma estrutura de apoio.

Aos funcionários com função de chefia compete controlar a execução dos programas afetos à sua área de responsabilidade e a zelar pela observância das normas legais e regulamentares que orientam as respectivas atividades. Para que se possa imputar esta responsabilidade é necessário que a estrutura e a distribuição das funções estejam claramente definidas e aprovadas.

Todas as atividades desenvolvidas pela administração pública devem ser devidamente controladas. Assim, cabe ao órgão designado na estrutura

organizacional para responder por recursos humanos, o controle sobre a observância das normas gerais que regulam a administração de pessoal.

Aos órgãos responsáveis por licitações e compras, pelo controle patrimonial e de frota, por serviços de apoio, etc., cabem, igualmente, responder pela observância das normas e da legislação respectiva e assim por diante.

A área de contabilidade, por deter o registro de todos os bens, das receitas, dos investimentos e das despesas da entidade pública, assume um papel de destaque no contexto do controle interno, sendo ainda, em muitos órgãos públicos de pequeno porte a unidade que coordena as atividades de controle interno e que canaliza a remessa de informações para os órgãos externos de controle.

Com a valorização do controle interno a partir da nova Constituição Federal, cada vez mais fica patente à necessidade da institucionalização de uma unidade que assuma a sua coordenação e avaliação, como um serviço de apoio à administração. Estes órgãos são eventualmente designados de Unidade de Controle Interno, mas na maior parte das entidades, são denominados de Auditoria Interna e o seu papel principal não está em assumir o exercício do controle, mas, a partir dos exames efetuados, recomendar medidas voltadas a aprimorar o sistema de controle interno da organização.

#### **2.4 Auditoria Interna – Conceito**

As Auditorias Internas desempenham suas atividades com base nas Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna, que foram aprovadas e divulgadas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil em 1991.

Ao examinar as operações, a Auditoria Interna exerce uma avaliação independente da adequação e eficácia do sistema de controle interno de uma organização, objetivando certificar-se de que os controles existentes garantem:

- a salvaguarda do patrimônio;
- a confiabilidade dos sistemas contábeis, financeiros e operacionais;

- a otimização no uso dos recursos;
- a eficiência operacional;
- a adesão às políticas e normas internas, à legislação e às demais orientações dos órgãos de controle governamental.

Desta forma, a auditoria passa a ser um componente do sistema de controle interno, como um serviço de apoio à administração, ou seja, passa a ser um elemento de controle que mede e avalia os demais controles.

Para desempenhar suas funções, o auditor deve ser dotado de formação, conhecimentos, recursos, metodologia e técnicas de trabalho que lhe permitam identificar as áreas cujos controles não sejam adequados ou observados. Sua responsabilidade não se restringe à identificação das falhas de controle, cabendo-lhe apresentar recomendações voltadas ao aprimoramento de tais controles e orientar as ações gerenciais nos casos em que se constatar a inobservância às normas e legislação vigente.

A atividade de auditoria vem sendo desenvolvida basicamente sob os seguintes enfoques:

- auditoria Fiscalizadora;
- auditoria Contábil;
- auditoria Operacional e
- auditoria de Gestão.

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

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

A Auditoria Operacional enfatiza o exame das operações da organização, partindo de um levantamento dos procedimentos adotados e da avaliação dos controles existentes. Assim, a entidade é visualizada como um grande sistema e dividida, para fins de planejamento e organização da auditoria, em subsistemas ou módulos, definindo-se para cada módulo objetivo e exame específicos, como decorrência da prévia avaliação dos controles internos. Dentro deste enfoque situa-se um segmento cada vez mais significativo, que é a Auditoria em Informática, contemplando a otimização das atividades do auditor mediante a informatização de seu trabalho e, principalmente, a validação dos sistemas computadorizados e a avaliação dos riscos relacionados com as atividades de processamento de dados da organização.

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

## **2.5 O Controle Governamental nas Organizações Públicas**

A partir da vigência da atual Constituição Federal, o controle governamental vem exercendo um papel cada vez mais preponderante e eficiente.

Com efeito, as entidades componentes da administração pública direta e indireta necessitam aprimorar os seus procedimentos e controles, de forma a dar fiel cumprimento às exigências legais, sob pena de os administradores não terem suas contas aprovadas.

Por outro lado, há uma crescente conscientização da opinião pública quanto à necessidade do exercício da fiscalização sobre o uso do erário público. Esta situação atribui ao conceito do controle interno e, conseqüentemente, à atividade de auditoria um papel cada vez mais preponderante na administração pública, pois possibilita ações preventivas e corretivas em tempo oportuno.

A ênfase do trabalho de auditoria, neste caso, está na verificação sobre a observância das normas legais e regulamentares e na avaliação sobre a correta

utilização dos recursos, buscando obter, entre outros objetivos, uma razoável segurança de que:

- Os recursos estão sendo aplicados da maneira mais racional possível;
- A arrecadação está atingindo todo o campo previsto legalmente e de maneira abrangente;
- Os atos da gestão estão revestidos de todas as formalidades legais estabelecidas;
- Estão sendo mantidos adequados registros e controle de todo o patrimônio público.

Para tal, a auditoria interna pode ser exercida sobre projetos, funções ou atividades nas quais se divide a execução orçamentária da União, Estado ou Município, em nível de secretarias, órgãos, departamentos/divisões da administração direta, assim como, em autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e empresas controladas.

## **2.6 Controle Interno Governamental**

De acordo com o artigo 31 da Constituição Federal, a fiscalização dos municípios será exercida pelo respectivo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo executado com apoio do Tribunal de Contas do Estado, e pelo sistema de controle interno do próprio município.

Nas esferas federal e estadual, além do controle interno exercido em cada entidade que compõe a administração direta, indireta ou fundacional, existem unidades específicas de controle das respectivas esferas de governo que, pela sua conjugação, compõem o Sistema de Controle Interno Governamental.

No âmbito federal o sistema de controle interno do Poder Executivo está disciplinado pela Medida Provisória nº 1677-54, de 29.06.98, que atribui ao



Ministério da Fazenda exercer o papel de órgão central do sistema. Os órgãos setoriais, em cada Ministério, são denominados de Secretarias de Controle Interno - Ciset.

Em nível de Estados, o sistema de controle interno governamental, na maior parte deles, está em fase de estruturação, havendo uma tendência para a formalização desta função através de órgão vinculado à Secretaria da Fazenda, com acesso às demais Secretarias.

Com objetivo de dar maior eficiência às atividades de controle interno e de adaptar-se às novas tendências nessa área, o Governo do Estado do Ceará criou, no âmbito do novo modelo de gestão do Poder Executivo, definido pela Lei nº 13.297, de 07 de março de 2003, a Secretaria da Controladoria – SECON.

Referida lei transferiu para a Secretaria da Controladoria competências que até então vinham sendo executadas pela Secretaria da Fazenda, bem como dispôs sobre a cessão dos auditores, que se encontravam em exercício na Auditoria Interna e na Comissão de Programação Financeira e Crédito Público – CPFCP, para o novo órgão, até que seja criado o seu quadro próprio.

Com a criação da Secretaria da Controladoria ficou constituído o sistema de controle interno do Poder Executivo do Governo do Estado do Ceará, previsto no *caput* do art. 67, da Constituição Estadual, reunindo as funções administrativas de auditoria e controle.

## **3 METODOLOGIA**

### **3.1 Ambiente da Pesquisa**

O ambiente desse estudo foi composto por pesquisas bibliográfica e descritiva, onde foi realizada ampla pesquisa em internet, livros, revistas tendo por finalidade à descrição dos mecanismos de controle interno adotados pelos gestores de uma instituição municipal, tendo sido escolhida a Prefeitura Municipal de Itapiúna, por sua conveniência e acesso, uma vez que o pesquisador, autor do trabalho, é servidor lotado no Órgão de Controle Interno daquela edilidade.

### **3.2 Classificação da Pesquisa**

#### **3.2.1 Quanto aos Objetivos**

A pesquisa que constitui esse trabalho monográfico é de caráter descritivo, básica e teórica, preocupando-se com o desenvolvimento do conhecimento pelo prazer de conhecer e evoluir cientificamente, de acordo com ZANELLA (2009), relacionados os aspectos relacionados à legislação pertinente ao Tema Controle Interno e à administração pública municipal, objetivando observar à instituição de sistemas de controle interno na administração pública municipal e a sua adequação aos ditames constitucionais, contidos nos arts. 70 e seguintes da Carta Magna.

#### **3.2.2 Quanto aos Procedimentos**

A presente pesquisa foi desenvolvida a partir de uma ampla pesquisa bibliográfica fundamentado em autores que tratam do assunto, revistas, jornais e sites que constituem a base do trabalho, assim como na legislação pertinente ao Tema.

Quanto à metodologia, a pesquisa participante busca valorizar muito a experiência profissional do pesquisador possibilitando assim uma maior aplicação

prática do temática que está sendo pesquisada. fatores determinantes, como afirma Beuren (2004, p. 90), “a Pesquisa Participante caracteriza-se pela interação entre os pesquisadores e os membros das situações investigadas”.

Conforme Beuren *et al.* (2004, p. 84), “a pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único assunto”, razão pela qual o desenvolvimento da pesquisa materializou-se na definição das acepções da palavra controle e no estudo da instituição de um sistema de controle interno na administração pública municipal cearense, tendo como entidade pesquisada a Prefeitura Municipal de Itapiúna.

### 3.2.3 Quanto à Abordagem do Problema

Beuren (2004) estabelece comparações entre pesquisa qualitativa e pesquisa quantitativa dando ênfase na pesquisa qualitativa já que a pesquisa quantitativa tende a dar pouca atenção ao contexto e aos aspectos processuais da realidade organizacional, pois na pesquisa quantitativa utilizam-se instrumentos estatísticos seguindo uma rigorosa estrutura na coleta de dados para análise do problema estudado, enquanto na pesquisa qualitativa a coleta de dados é utilizada por meio de entrevistas e exames de documentos para checar as informações levantadas sobre o assunto estudado.

Neste propósito, a pesquisa monográfica foi utilizada em uma abordagem metodológica, numa perspectiva qualitativa.

## 4 ESTUDO DE CASO

O estudo de caso que ora apresentamos teve como *start* o fato do autor do presente trabalho exercer a função de *controller* da Prefeitura *sub examine*, além de ter elaborado um questionário prévio para a captação das informações aqui delineadas, como forma de enriquecimento da pesquisa, buscando traçar um diagnóstico acerca de como está constituído o controle interno da Prefeitura Municipal de Itapiúna, onde o Autor labora, e verificar a sua adequação às normas contidas na Instrução Normativa n.º 01/97 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará.

### 4.1 Da Competência Constitucional do TCM para fiscalizar o Controle Interno das Prefeituras Municipais do Estado do Ceará

A Constituição de 1988 trouxe novas exigências à Administração Pública, inclusive no que se refere ao controle, haja vista as disposições contidas nos artigos 31 e 70, e Art. 78 da Constituição do Estado do Ceará, bem como o abaixo transcritos:

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.”

§ 1.º - 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.

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

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Para exercer o seu efetivo dever constitucional na fiscalização do Controle Interno das Prefeituras Municipais do Estado do Ceará, contidos no inciso XII do Art. 78 da Constituição Estadual, o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, emitiu a Instrução Normativa (I.N.) nº 01/97, pela qual alguns dos setores ou serviços das Prefeituras Municipais devem merecer especial atenção, visando à comprovação transparente dos recursos aplicados em consonância com os registros realizados, resguardando assim a imagem dos gestores públicos a frente das administrações municipais. Serão objetos de auditorias específicas:

- I. a execução orçamentária e financeira;
- II. o sistema de pessoal (ativo e inativo);
- III. a incorporação, tombamento e baixa dos bens patrimoniais;
- IV. os bens em almoxarifado;
- V. as licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes;
- VI. as obras públicas e reformas;
- VII. as operações de créditos;
- VIII. os suprimentos de fundos;
- IX. as doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidos;

Quando realizadas, ainda na vigência do exercício financeiro auditado, as falhas porventura verificadas no sistema orçamentário, poderão ser perfeitamente sanadas fato que do contrário, ou seja, as defeituações sendo detectadas após o encerramento do ano financeiro (ano civil) tornam-se insanáveis, haja vista que o orçamento encerra-se ao término de cada exercício, em razão do princípio orçamentário da Anualidade<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Definir o princípio da anualidade.

#### 4.1.1 Da Execução Orçamentária e Financeira

Os controles relativos à execução orçamentária e/ou financeira são: as Fichas de Controle Orçamentário; o Razão (Partidas sintéticas), Diário, Livro Caixa e os Boletins de Tesouraria.<sup>4</sup> Devem permanecer com seus registros atualizados na sede da Prefeitura ou da Entidade a que se referem, à disposição do Controle Interno e Externo desse Tribunal de Contas. Se aludidos controles forem informatizados, estes deverão estar impressos, encadernados e devidamente rubricados pela autoridade competente, até o prazo para o envio da Prestação de Contas para este Tribunal.

As Auditorias na Contabilidade (Execução Orçamentária) das Prefeituras Municipais do Estado do Ceará visam, sobretudo, a examinar a correção técnica da escrituração, a legitimidade dos atos e fatos que deram origem aos lançamentos, a formalização da documentação comprobatória e a mensurar e avaliar a segurança e eficiência das funções de controle interno, próprias do sistema contábil.

A Auditoria Financeira objetiva verificar a regularidade e correção dos recebimentos e pagamentos efetuados pelos agentes arrecadadores e pagadores, conferir os saldos de Caixa e Bancos declarados com os existentes e observar o cumprimento das normas internas.

A Auditoria de Receita objetiva verificar a situação dos controles existentes sobre lançamento, cobrança e arrecadação das receitas municipais, a compatibilização e observância da legislação pertinente. Evitar sonegação de receitas públicas por parte dos contribuintes, diminuindo ou mesmo eliminando a queda de arrecadação, por manter o fluxo no ingresso de recursos financeiros aos cofres municipais, devendo haver uma perfeita harmonia entre os setores da Contabilidade e Finanças, a fim de que todas as entradas de numerários sejam perfeitamente escrituradas. As receitas de aplicações financeiras no mercado aberto devem ser mantidas sob um controle interno específico, tendo como finalidade o conhecimento do produto gerado por esse tipo de investimento.

Os talonários de receita, bem como os Documentos de Arrecadação Municipal – DAM, se forem utilizados, devem obedecer a uma ordem numérica tipográfica e escriturados em ordem cronológica, evitando portanto a inclusão de outras peças

---

<sup>4</sup> Art. 3.º da I.N. n.º7 01/97

após uma seqüência já escriturada, colocando assim em dúvida a idoneidade dos controles efetuados. Importante informar que os nomes dos reais contribuintes das receitas devem ser registrados nos comprovantes de receitas (talões e DAM) e não os nomes dos agentes arrecadadores, principalmente nos ingressos classificados como transferências correntes e de capital.

Acrescente-se também que se deve ter o devido cuidado de registrar o ingresso das receitas no exato período em que foram entregues aos agentes arrecadadores ou creditadas em contas correntes da entidade beneficiada, a fim de que seja rigorosamente cumprido o princípio da oportunidade.

Procedendo-se uma Auditoria Financeira, as possíveis divergências encontradas quando do confronto dos documentos comprobatórios dos recebimentos e pagamentos com os registros escriturados nos controles financeiros, poderão ser corrigidas, evitando desta forma que o livro Caixa, o Boletim de Tesouraria, os Demonstrativos Mensais, Fichas de Controle Bancário e até mesmo o Balanço Geral, confeccionado ao término do exercício financeiro, registrem valores que não condizem com a realidade, evitando, portanto, que tal irregularidade seja apurada apenas pelos responsáveis pelo Controle Externo.

A Auditoria dos Créditos Orçamentários e Adicionais objetiva verificar a efetiva existência de créditos para a realização da despesa, a regularização e correção da abertura e utilização dos créditos adicionais e a observância das normas, procedimentos e preceitos legais que regem a execução do orçamento municipal.

Ter o conhecimento do montante disponível de créditos orçamentários e adicionais que poderão ser utilizados, evitando assim a realização de despesas sem crédito. Outro ponto fundamental é que caso tenham sido detectadas omissões de lançamentos alusivos a abertura de créditos adicionais e registro de redução da fonte de abertura anulação de dotação, ou mesmo assentamentos com erros de valores nas fichas de controle orçamentário, esses só poderão ser sanados se constatados dentro do exercício correspondente, haja vista que ao término do ano tem-se o encerramento do orçamento.

As vias originais dos controles internos utilizados (fichas de controle orçamentário, leis autorizativas e decretos inerentes à abertura de créditos adicionais) devem permanecer arquivadas na sede da Prefeitura ou da Entidade a que correspondem. Os decretos de abertura de créditos adicionais que utilizarem como fonte de recurso o excesso de arrecadação devem ser acompanhados de demonstrativo apresentando aludido excesso, conforme prescreve o artigo 43 da Lei nº 4.320/64.

A Auditoria da despesa objetiva verificar se, na realização dos gastos públicos, estão sendo observados os princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade e eficiência, e se está sendo cumprida a legislação pertinente a matéria. Verificar no menor espaço de tempo possível defeituações ocorridas no processamento dos dispêndios públicos, adotando medidas corretivas a fim de que os gastos públicos sejam a seqüência correta dos estágios da despesa, podendo assim atender ao princípio constitucional da legalidade.

Também sobre esse aspecto, os setores de Contabilidade e Finanças devem estar sempre em harmonia, para que todas as saídas de numerários sejam devidamente escrituradas. O pagamento da despesa será processado mediante emissão de Nota de Pagamento ou registro equivalente, e será efetuado mediante cheque nominativo ou ordem de crédito conta bancos oficiais ( parágrafo 6º do artigo 42 da CE ).

#### 4.1.2 Do sistema de pessoal (ativo e inativo)

A Administração Municipal deverá manter registro individualizado e atualizado de todos os servidores públicos, incluídos os ocupantes de cargo em comissão e os admitidos por tempo determinado. Os registros deverão conter os dados pessoais do servidor, ato e data de admissão, cargo ou função, lotação, remuneração e alterações ocorridas. A Administração deverá manter, ainda, registro atualizado das Pensões e Aposentadorias concedidas, identificando o nome do beneficiado e a fundamentação legal, bem como o protocolo junto a este tribunal.



A Auditoria de Pessoal objetiva verificar a situação dos controles existentes acerca de todos os servidores públicos incluindo os ocupantes de cargos em comissão e os admitidos por tempo determinado. Ainda compete a essa auditoria a função de constatar se a despesa total com pessoal não ultrapassa a 60 % (sessenta por cento) da Receita Corrente Líquida, conforme estabelece o inciso III do artigo 19 da LRF. Também deve ser objetivo da auditoria de pessoal verificar os registros referentes as Pensões e Aposentadorias concedidas.

Visa, predominantemente, a Auditoria de Pessoal:

- possuir um acompanhamento da vida funcional dos servidores municipais, conhecendo sua lotação, quais as funções que possuem deficiência e quais as que existem excesso de funcionários, tomando assim medidas saneadoras.
- Conhecer e acompanhar rigorosamente o montante de despesa realizada com pessoal, evitando assim que o Município ultrapasse os limites prudencial (95 % do máximo e legal, estabelecidos na LRF).
- Verificar os gastos indevidos com pensionistas e inativos, cujos processos concedentes não tenham tramitado no TCM; providenciando imediatamente o encaminhamento dos processos alusivos a esses benefícios a esta Corte de Contas, a fim de que sejam analisados, julgados e devolvidos as origens para regularização dessas despesas.
- Verificar a forma de admissão dos servidores, analisando todo o procedimento de ingresso dos mesmos, caso seja detectado irregularidades, comunicar ao Prefeito Municipal para adotar as providências cabíveis.

#### 4.1.3 Da incorporação, tombamento e baixa dos bens patrimoniais

Os Municípios do Estado do Ceará deverão designar, oficialmente, servidor para exercer o controle do material de acordo com a unidade orçamentária, órgão ou sistema centralizado, quando for o caso.

Os materiais permanentes, na aquisição ou incorporação ao patrimônio, receberão números seqüenciais de registro patrimonial para identificação e inventário. O número de registro deverá ser apostado no material, mediante gravação, fixação de plaqueta ou etiqueta apropriada e carimbo para o material bibliográfico.

Os bens patrimoniais serão registrados em fichas ou livro de inventário, que conterà: data de aquisição; incorporação ou baixa; descrição do bem; quantidade; valor; número do processo e identificação do responsável por sua guarda e conservação.

A Administração Municipal realizará periodicamente o inventário físico dos bens patrimoniais em períodos não superiores a 01 (um ) ano, com o objetivo de atualizar os registros e controles administrativo e contábil, confirmar a responsabilidade dos agentes responsáveis por sua guarda e instruir as prestações de contas anuais.

O registro dos veículos e máquinas pertencentes ao Município deverá ser mantido em livro ou fichas devidamente numeradas, com indicação da marca, cor, ano de fabricação, tipo, número da nota fiscal, modelo, número do motor e do chassi, data de aquisição, placa e número do registro no Departamento de Trânsito, quando for o caso.

Para cada veículo e máquina haverá o controle de quilometragem ou de horas trabalhadas com o demonstrativo de consumo de combustíveis e lubrificantes, e nos serviços mecânicos, das peças e acessórios utilizados nos mesmos, mencionando a quantidade comprada, o valor e a data da realização da despesa.

A Auditoria de Bens Permanentes objetiva a verificação das medidas de controle existentes com respeito a incorporação, tombamento, guarda, baixa e responsabilidade pelo uso desses bens e, ainda, em relação a sua movimentação, conservação e segurança. E Apurar com exatidão o montante dos Bens Permanentes (Bens: Móveis, Imóveis, Semoventes, Industriais, etc.), a fim de que o Balanço Patrimonial do Município registre os valores, alusivos a diversas contas correspondentes aos bens, que reflitam a veracidade do Patrimônio, aumentando assim o Saldo Patrimonial;

Tendo sido conhecido e tombado todos os bens patrimoniais, o Município deverá designar oficialmente um servidor responsável pelos bens de acordo com a unidade orçamentária.

Com a finalidade de atualizar o valor monetários dos bens controlados pela Administração Municipal, a Lei nº 4.320/64, em seu artigo 106, parágrafo 3º, faculta que os bens móveis e imóveis poderão ser reavaliados, com a finalidade de expressar o conjunto de bens patrimoniais em termos reais que a moeda exprime, pois muitas vezes o valor registrado nos assentamentos estão muito aquém da realidade, distorcendo portanto, o somatório registrado no Balanço Patrimonial.

#### 4.1.4 dos bens em almoxarifado

Os bens de consumo adquiridos serão controlados por agentes responsáveis por sua guarda e administração, através de fichas de controle, preenchidos com base na nota de empenho e nota fiscal.

O registro de materiais e bens em estoque, deverá ser processado em fichas, contendo os seguintes dados:

- I. Data de entrada e saída dos mesmos;
- II. Especificação do material;
- III. Quantidade e custos;
- IV. Destinação dos materiais e bens com base nas requisições, não sendo aceita indicação de destinação genérica
- V. Os bens e materiais em estoque no almoxarifado deverão ser avaliados pelo preço médio ponderado das compras, como determina o art. 106, III, da Lei Federal n.º 4320/64;
- VI. Os níveis de estoque deverão ser controlados e atualizados sistematicamente. O valor total dos estoques, apurado no encerramento do

exercício ou da gestão financeira, deverá ser registrado em conta própria do sistema patrimonial.

A Auditoria dos bens em Almojarifado objetiva:

- Verificar as condições de recebimento, armazenamento, distribuição, controle e segurança dos estoques;
- Apurar ou mesmo retificar o montante dos bens armazenados no Almojarifado, expressos em unidade monetária (real R\$), o que acarretará um aumento dos bens patrimoniais no grupo do Ativo, registrado no Balanço Patrimonial e, por conseguinte uma melhoria no saldo Patrimonial apresentado.
- Verificar se os bens de consumo adquiridos pela Administração Pública estão sendo controlados por agentes responsáveis, oficialmente designados por instrumento emanado da autoridade competente, por sua guarda e administração, através de mecanismos de controle, mesmo que estes sejam para consumo imediato ou adquirido em pequenas quantidades.
- Verificar se os mecanismos de controle dos bens em almojarifado estão sendo preenchidos com base na nota fiscal de mercadoria, quando de sua entrada no almojarifado, e nas requisições formuladas pelos diversos setores, onde deve ser mencionados o tipo do material, o nome e assinatura do requisitante e a destinação do mesmo.
- Se os registros dos materiais e bens em estoque estão sendo ser processados em mecanismos (fichas, livros, controles informatizados, etc.) de forma individualizadas, contendo os elementos de entrada, saída, especificação do material, quantidade e custo (unitário e total), tanto na entrada, quanto na saída dos bens deste setor;
- Destinação e especificação dos materiais e bens com base nas requisições;

- Verificar se os bens e materiais em estoque no almoxarifado estão sendo avaliados pelo preço médio ponderado das compras como determina o artigo 106, inciso III da Lei nº 4.320/64, registrado em conta própria do sistema patrimonial e demonstrado no Balanço Geral do Município;
- Verificar se os materiais guardados no almoxarifado estão sendo solicitados por escrito, mediante requisição onde fiquem comprovados o tipo de material, o nome e assinatura do requisitante e a destinação do mesmo.

#### 4.1.5 Das licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes.

As licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes deverão constituir processo próprio, devidamente autuado e protocolado e registrado em fichas ou livro apropriado, em ordem sequencial, contendo os elementos básicos para fins de identificação.

A Prefeitura deverá manter cadastro atualizado de todos os fornecedores e prestadores de serviços da Administração Municipal.

Os serviços de interesse recíproco dos Órgãos e entidades municipais e de outras entidades públicas federais, estaduais ou organizações privadas, poderão ser executados sob regime de mútua cooperação, mediante convênio, acordo ou ajuste.

Os recursos financeiros oriundos de convênios serão movimentados em conta bancária vinculada e específica, sendo vedada a transferência dos mesmos a qualquer outra conta da administração beneficiada ou a utilização de forma diversa da estabelecida na legislação ou no instrumento do respectivo convênio.

Quando o convênio compreender a aquisição de equipamentos ou outros materiais permanentes ou bens imóveis, e este não contiver cláusula expressa quanto ao destino a ser dado aos bens remanescentes, na data de extinção do convênio, o município deverá incorporá-los ao seu patrimônio. A incorporação de bens, materiais e equipamentos adquiridos mediante Convênios com recursos financeiros, totais ou parciais, da União ou do Estado, ou conjuntamente de ambos, doados ao município, fica submetida à fiscalização do Tribunal de Contas dos Municípios.

Os convênios deverão ser devidamente assinados pelo Prefeito Municipal, exceto se houver legislação municipal dispondo em contrário.

A Auditoria nesses instrumentos administrativos tem como objetivo:

- Verificar se os mesmos foram processados corretamente em todas as suas fases, identificando em tempo hábil a existência de imperfeições verificadas nas diversas etapas processuais;
- Corrigir as falhas porventura detectadas, evitando assim que a Administração Pública venha a sofrer multas ou mesmo ter seus processos anulados, portanto, poupando o Erário Municipal de possíveis prejuízos.;
- Garantir a celebração de contratos, convênios, acordos e ajustes sem a presença de vícios e que tragam inúmeras vantagens e segurança para a Administração Municipal.

Deve-se ressaltar, por oportuno, que a Lei Estadual nº 12.907, de 1º de junho de 1999 proíbe a realização de convênios do Estado do Ceará com os Municípios em atraso com o pagamento do funcionalismo público e a prestação de contas mensal junto ao TCM.

#### 4.1.6 Das obras públicas e reformas

A Instrução Normativa n.º 01/97, do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, determina que o controle de obras e serviços de engenharia será objeto de Instrução Normativa sobre licitações e contratos, devendo observar:

- I. os registros de ocorrências através do Diário da Obra;
- II. a manutenção de cadastros atualizados de fornecedores de materiais, equipamentos e serviços destinados às obras, os quais deverão permanecer sempre à disposição do Controle Externo do Tribunal.

A Auditoria de Obras e Reformas tem como objetivo:

- Verificar se as obras construídas e os serviços de engenharia executados estão dentro da normalidade, tanto no aspecto documental, quanto sobre o aspecto da execução física (cronograma físico-financeiro), detectando as possíveis irregularidades e apontando de imediato as medidas saneadoras.
- Solucionar problemas constatados concomitantemente a execução da obra ou serviços de engenharia, evitando assim prejuízos financeiros e proporcionando mais rapidamente o bem estar da comunidade com a entrega da obra em menor tempo.

A Prefeitura Municipal deverá manter um cadastro atualizado dos fornecedores de matérias, equipamentos e serviços destinados às obras, os quais deverão permanecer à disposição do Controle Externo exercido pela Câmara Municipal auxiliada pelo TCM.

As obras ou serviços de engenharia, cuja execução abranja mais de um exercício financeiro, deverão coadunar-se com as diretrizes, objetivo e metas previstas no Plano Plurianual.

Os processos alusivos a obras e serviços de engenharia devem conter dentre outras peças: o orçamento detalhado em planilhas expressando a composição de todos os custos unitários; projeto básico aprovado pela autoridade competente; processo licitatório, quando for o caso; e cronograma físico-financeiro.

#### 4.1.7 Da auditoria nas operações de crédito

O Tribunal de Contas dos Municípios, através da I.N. n.º 01/97, determina que a Administração Municipal deverá manter controle específico de todos os empréstimos tomados pelo município, onde se identifique os contratos, valores, prazos, desembolso ou amortizações, bem como aditamentos que elevem o valor da dívida ou modifiquem prazos contratuais. As Referidas dívidas compreendem as decorrentes de compromissos exigíveis a curto e longo prazo assumidos pelo município.

Auditoria nas Operações de Créditos objetiva:

- verificar o cumprimento dos limites e condições relativos a realização de Operações de Crédito do Município, inclusive das entidades por ele controladas, direta ou indiretamente;
- A existência de prévia e expressa autorização para a contratação;
- A observância dos limites e condições fixados pelo Senador Federal através da Resolução n.º 78/98, artigo 6.º (18% da Receita Corrente Líquida – RLR, definida no § 3.º desse artigo)

Deve-se observar que:

- A realização de operações de crédito não pode exceder o montante das despesas e capital fixadas no orçamento anual;
- As Operações de Créditos por Antecipação da Receita deve-se observar todas as condições anteriormente citadas, excetuando-se o limite que está disciplinado no artigo 8º da mesma Resolução, 25 % da RLC; e que produto desse empréstimo só pode ser destinado a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro no qual a operação foi contraída;
- Somente pode ser realizada a partir do 10º (décimo) dia do início do exercício;
- Deverá ser liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia 10 (dez) de dezembro de cada ano;
- Não poderá ser contraída enquanto existir operação anterior da mesma natureza não resgatada integralmente; nem poderá ser contraída no último ano de mandato do Prefeito.

Sendo esta auditoria realizada no momento em que o ente da Federação contrair a dívida, poderá ser detectada a real necessidade do empréstimo, bem como do montante a ser negociado, a fim de que o Município não se endivide além do necessário, aumentando assim suas obrigações.



#### 4.1.8 Do suprimento de fundos

Segundo a I.N. n.º 01/97 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, o suprimento de fundos, através do qual o Ordenador de Despesas entrega a servidor público numerário para realizar dispêndios que não possam subordinar-se ao processo normal da despesa, será instituído e regulamentado por Lei Municipal.

A concessão do suprimento de fundos deverá ser precedida da extração da Nota de Empenho (NE), em nome do servidor por ele responsável. O suprimento de fundos concedido para determinada despesa não poderá ter aplicação diferente daquela prevista na Nota de Empenho.

O ato concessivo do suprimento de fundos deverá conter:

- I. a indicação do exercício financeiro;
- II. classificação completa da dotação orçamentária que suportará a despesa;
- III. nome, cargo ou função do servidor a quem vai ser entregue o suprimento;
- IV. indicação, em algarismos ou por extenso, da importância do suprimento;
- V. período de aplicação e prazo para prestação de contas do suprimento;
- VI. indicação das despesas a realizar.

Não será concedido suprimento de fundos a servidor em alcance ou em atraso na prestação de contas de suprimento anterior, nem a responsável por 02 (dois ) suprimentos.

Não havendo prestação de contas do suprimento no prazo determinado pelo Ordenador de Despesas, fica o servidor responsável sujeito à Tomada de Contas.

A Prestação de Contas do suprimento de fundos deve efetivar-se através de processos autuados e arquivados na contabilidade do município, pelo prazo de 5 (cinco) anos, à disposição do TCM e será instruída:

- I. da indicação da data do recebimento do suprimento pelo servidor;
- II. do balancete demonstrativo dos débitos e créditos;

- III. dos documentos fiscais pertinentes;
- IV. dos recibos dos créditos firmados em nome do servidor responsável pelo suprimento;
- V. comprovante de recolhimento de saldo, quando for o caso;

A Administração Municipal manterá controle interno dos suprimentos concedidos. Na prestação de contas dos suprimentos somente serão admitidas despesas realizadas dentro do período de vigência dos mesmos. Não será concedido suprimento de fundos a servidor que tenha a seu cargo a guarda ou utilização do próprio material adquirido.

A auditoria dos suprimentos de fundos tem como objetivo verificar a correta aplicação dos recursos entregue a servidores, mediante observância à lei municipal instituidora para realizar dispêndios que não possam subordinar-se ao processo normal da despesa.

Sendo detectada irregularidade no uso dos recursos transferidos a servidores, medidas corretivas devem ser adotadas de imediato, inclusive aquelas que implicarem em devolução de numerários aos Cofres Públicos Municipais.

#### 4.1.9 Das doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidas

Os programas assistenciais, particularmente aqueles envolvendo doações aos municípios reconhecidamente carentes, deverão ser disciplinados por Lei específica, devendo ainda os órgãos da Administração Pública Municipal manter o controle, através de livro ou fichas, indicando o nome completo, endereço e o número da identidade do beneficiado ou documento equivalente.

Essa auditoria tem como objetivo verificar o cumprimento de atividades continuadas que visem a melhoria de vida da população reconhecidamente carente, cujas ações estão voltadas para as necessidades básicas e de caráter emergencial.

Ao ser constatado desvio de finalidade para os quais os programas assistenciais foram criados, estancam-se imediatamente as transferências, tomando-

se medidas corretivas, as quais evitarão prejuízos financeiros ao município e o atendimento a pessoas não necessitadas.

#### **4.2 Entidade Pesquisada**

A pesquisa foi realizada na Prefeitura Municipal de Itapiúna, Estado do Ceará, nascido à margem do Riacho Castro, inicialmente denominado de Castro, originando-se o topônimo de um grande fazendeiro residente nas cabeceiras do riacho, que também recebeu a partir de então o seu nome, proprietário que era de quase toda faixa de terra do núcleo, de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Em razão da passagem da Estrada de Ferro de Baturité, no idos de 1895, inclusive com construção de pequena parada de trem, o povoado experimentou apreciável surto de progresso, o que determinou que posteriormente fosse erecto distrito, pertencente ao município de Baturité.

Os holandeses, que construíram a citada ferrovia, conseguiram mudar o nome do povoado para Itaúna, aproximadamente em 1910. Itaúna na língua Tupi-Guarani significa Pedra-Preta.

Posteriormente, considerando a existência de município mineiro com idêntico topônimo, ficou oficializado a atual denominação de Itapiúna, que também tem igual significado Tupi Guarani (Pedra-Preta).

Distrito criado com a denominação de Castro, pelo decreto estadual nº 8, de 10-03-1892, subordinado ao município de Baturité. Em divisão administrativa referente ao ano de 1911, o distrito figura no município de Baturité.

Pelos decretos nº 193, de 20-05-1931 e 1156, de 04-12-1933, o distrito de Castro passou a denominar-se Itaúna. Em divisão administrativa referente ao ano de 1933, o distrito já denominado Itaúna figura no município de Baturité. Assim permanecendo em divisões territoriais datadas de 31-XII-1936 e 31-XII-1937.

Pelo decreto-lei estadual nº 1114, de 30-12-1943, o distrito de Itaúna passou a denominar-se Itapiúna.

Em divisão territorial datada de 1-VII-1950, o distrito de Itaúna, figura no município de Baturité. Assim permanecendo em divisão territorial datada de 1-VII-1955. Elevado novamente à categoria de município com a denominação de Itapiúna, pela lei estadual nº 3599, de 20-05-1957, desmembrado de Baturité. Sede no antigo distrito de Itapiúna. Constituído de 4 distritos: Itapiúna, Caio Prado, Itans e Palmatória. Caio Prado desmembrado do município de Baturité e os distritos de Itans e Palmatória criados pela mesma lei que criou o município de Itapiúna. Instalado em 23-06-1957.

Em divisão territorial datada de 1-VII-1960, o município é constituído de 4 distritos: Itapiúna, Caio Prado, Itans e Palmatória. Pela lei estadual nº 6960, de 19-12-1963, desmembra do município de Itapiúna o distrito de Caio Prado. Elevado à categoria de município. Em divisão territorial datada de 31-XII-1963, o município é constituído de 3 distritos: Itapiúna, Itans e Palmatória.

Pela lei estadual nº 8339, de 14-12-1965, o município de Itapiúna adquiriu o extinto município de Cario Prado, como simples distrito. Em divisão territorial datada de 31-XII-1968, o município é constituído de 4 distritos: Itapiúna, Caio Prado, Itans e Palmatória. Assim permanecendo em divisão territorial datada de 2005.

O município teve sua emancipação política em 1863, entretanto a instalação oficial do município só veio em 09 de janeiro de 1965. De acordo com dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2011), sua população em 2010 foi estimada em 23.192 habitantes, possuindo uma área territorial de 468 km<sup>2</sup>.

A prefeitura conta com 14 secretarias, conforme demonstrado na Tabela 1, a seguir, obtidos junto ao Banco de Dados do Sistema de Informações Municipais – SIM, do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE):

### **Tabela 1. Unidades Gestoras componentes da Prefeitura Municipal de Itapiúna.**

<b>UNIDADE GESTORA</b>	<b>CPF - GESTOR</b>
1 - GABINETE DO PREFEITO	53986113304 - EURISETE CARLOS MARINHO
2 - PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO	22070567249 - GETULIÃO FRANCISCO SARAIVA
3 - SECRETARIA DE FINANÇAS	41929837372 - FRANCISCO EGUIBERTO FERREIRA RODRIGUES
4 - SECRETARIA DE PLAN. E SISTEMATIZAÇÃO	83223215387 - MARIA DANIELLE TORRES
5 - FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	75280485349 - MARCIA MARIA FARIAS COSTA
6 - FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE	57573743300 - CLARA DE ASSIS ALVES SILVA
7 - FUNDO MUNICIPAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL	31804608300 - MARIA DA CONCEIÇÃO DA SILVA FREITAS
8 - SEC DE OBRAS, INFRAESTRUTURA E CONTROLE	22408320372 - WELLINGTON OLIVEIRA DIAS
9 - SECRETARIA DE DESENVOLVIMENTO RURAL	03734978300 - CLAUDIONOR FERNANDES FILHO
10 - SECRETARIA DE CULTURA	32994630397 - JOAO EVERARDO FREITAS RODRIGUES
11 - SECRETARIA DO ESPORTE	45483701372 - ROBERIO LIRA DE SOUZA
12 - FUNDO PREVIDENCIA SERVIDORES MUNICIPAIS	38151197315 - MARIA EDNEA JERONIMO
13 - SECRETARIA DE ADMINISTRAÇÃO	53986113304 - EURISETE CARLOS MARINHO
14 - SECRETARIA DE DEFESA DO MEIO AMBIENTE	24344788320 - LELIA CORDEIRO

Fonte: Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará.

### **4.3 Da Instituição e regulamentação do Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal de Itapiúna.**

Por meio da Lei Municipal de n.º 665/2011 (Itapiúna, 2011), a Prefeitura Municipal de Itapiúna aprovou a criação do cargo em comissão de Chefe de Controle Interno, subordinado ao Secretário Municipal de Administração e Finanças, com as seguintes competências:

- Propositura ao secretário de administração e finanças do município das medidas destinadas ao aperfeiçoamento ou redirecionamento de programas, projetos e atividades em execução na Unidade de Coordenação de Controle Interno, visando à sua otimização;
- Elaboração e encaminhamento ao Secretário de Administração e Finanças de relatórios periódicos referentes às atividades da Unidade;
- Propositura ao Secretário de Administração e finanças da celebração de

convênio, ajustes acordos e outros similares com órgãos e entidades públicas e privadas, nacionais, estrangeiras e internacionais na sua área de competência;

- Fazer cumprir as normas e determinações referentes à área de atuação;
- Planejar, organizar e executar o arquivamento dos documentos, processos e outros papéis da Unidade;
- Cuidar da conservação e utilização de documentos, processos e outros papéis arquivados;
- Prestar informações e orientações, respondendo a consultas e indagações em matéria de controle interno;
- Orientar, acompanhar e executar o controle interno do Município, inclusive nas atividades externas; e
- Exercer outras atribuições correlatas, e as que lhe forem regularmente conferidas.

A Lei Municipal retro mencionada vedou a indicação e nomeação, para o exercício de função ou cargo relacionado com sistema de controle interno, tanto no órgão central como nos órgãos setoriais do sistema, de pessoas que, nos últimos 5 (cinco) anos, tenham cometido as seguintes pechas:

- Responsabilizadas por atos julgados irregulares, de forma definitiva, pelo Tribunal de Contas do Estado ou da União;
- Punidas, por decisão transitada em julgado na esfera administrativa, em processo disciplinar, por ato lesivo ao patrimônio público, em qualquer esfera de governo;
- Condenadas em processo criminal por prática de crime contra a administração pública, capitulados nos títulos II e XVI da parte especial do Código penal Brasileiro, na Lei n.º 7.492, de 16 de junho de 1986, e na lei n.º 8.429, de 2 de junho de 1992.

Para o exercício efetivo de *controller* do Órgão Central do Sistema de Controle Externo do Poder Executivo Municipal de Itapiúna, a legislação tratou dos impedimentos a atuação dos profissionais no setor, pelo exercício de atividade político-partidária e o patrocínio de causas contra a administração pública municipal direta e indireta, ressaltando que o chefe do controle interno deveria guardar sigilo acerca dos dados e informações obtidos em decorrência do exercício de suas atribuições e pertinentes aos assuntos sob a fiscalização, utilizando-os, exclusivamente, para a elaboração de relatórios e pareceres destinados á chefia superior, ao chefe do poder executivo e ao titular da Unidade Administrativa, órgão ou entidade n a qual procederam-se as constatações.

Portanto, a Prefeitura Municipal de Itapiúna, entidade pesquisada, envidou esforços para a instituição do sistema de controle interno; entretanto, não se encontrou regulamentos que dessem à entidade criada, os elementos necessários para o exercício do seu míster.

#### **4.4 Análise dos Dados Coletados.**

A análise dos dados coletados na presente pesquisa, participante, uma vez que o autor é *controller* da entidade pesquisada permitiu evidenciar que o Órgão Central de Controle Interno da Prefeitura Municipal de Itapiúna tem ação pautada na Lei Municipal n.º 655/2011, aprovada pela Câmara Municipal em 28 de fevereiro de 2011, sob a denominação de Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal de Itapiúna, vinculado à Secretaria de Administração e Finanças, em nível hierárquico de *staff*, com um contingente de 10 (dez) servidores efetivos, sendo 2 (dois) servidores com nível superior e 8 (oito) com nível de escolaridade média, exercendo as principais atividades a seguir delineadas:

- Coordenação dos trabalhos de controle interno sobre almoxarifado, patrimônio e frota de veículos;
- Elaboração de relatórios acerca do andamentos dos trabalhos de controle interno ao chefe superior; e
- Realização de visitas para a averiguação de possíveis falhas/erros que

estariam ocorrendo no âmbito do controle interno;

Verificou-se que o controle interno está, parcialmente, atuando como instrumento de auxílio à gestão pública municipal de Itapiúna, tendo como base a confecção de relatórios de recomendação das medidas preventivas dos riscos à administração pública municipal, tendo como principal limitação para o efetivo exercício do seu mister a limitação legal, pois a legislação municipal não deixou claras as atribuições do controlador interno; não há integração entre os demais setores (contabilidade, tesouraria, comissão de licitação); a ausência de comunicação entre os administradores da Entidade e o seu *staff*, além da limitação de pessoal, estrutura e recursos financeiros, mas, distante das determinações contidas na Instrução Normativa n.º 01/97 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, em razão da ausência de instrumentos regulatórios da função do controlador do Município na Lei que criou o Órgão de Sistema de Controle Interno de Itapiúna.

#### **4.5 Conclusões acerca dos Dados Coletados.**

O Órgão Central do Sistema de controle Interno da Prefeitura Municipal de Itapiúna tem a sua existência normatizada por Lei, criando o cargo de Chefe de Controle Interno, cujas atribuições estão relacionadas à coordenação dos trabalhos de controle e auxílio da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional sob a égide da Secretaria de Administração e Finanças, nas formulações de programas e medidas que venham a assegurar à melhoria da qualidade do serviço público municipal na edilidade pesquisada.

Existem controle sobre o patrimônio que é alimentado em um sistema, por meio de termos de responsabilidade quando da movimentação de bens móveis, porém, ainda, sem a realização de uma reavaliação patrimonial, embora esteja sendo efetuado o tombamento de todos os bens novos adquiridos.

Deu-se conta do controle de abastecimento da frota por meio das informações recebidas dos “fornecedores” que abastecem os veículos autorizados pela Prefeitura Municipal de Itapiúna.



Constatou-se a existência de 2 (dois) almoxarifados: um funciona na Secretaria de Educação; e o outro em um prédio alugado pela Prefeitura Municipal para o atendimento as outras secretarias. O controle de medicamentos é realizado eletronicamente, e por meio de “fichas de prateleiras”.

A pesquisa concluiu que o sistema de Controle Interno da Prefeitura Municipal de Itapiúna é insuficiente para dar as diretrizes necessárias à boa execução dos serviços prestados pela edilidade, dentro das limitações trazidas á baila no presente trabalho.

A Lei que o instituiu está sujeita a hermenêutica jurídica, dá margens a diferentes elucubrações, não está regulamentada, restringindo-se, por ocasião da pesquisa, aos controles retro mencionados, restando ausentes os instrumentos reguladores da função de controlador no Órgão de Controle Interno de Itapiúna, dissonantes das determinações contidas na Instrução Normativa n. ° 01/97 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da administração pública, mormente a administração pública municipal cearense, necessita de controles de forma a garantir, e prevenir, incorreções, desperdícios e o e o desmonte da estrutura administrativa, por meio de um conjunto de ações que visam a averiguação dos objetivos e metas estabelecidos e a obediências aos princípios fundamentais estabelecidos na Constituição Federal: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Variadas são as modalidades e entidades de controle que a sociedade tem a seu dispor para exercer o controle social dos gastos públicos: Ministérios Públicos, Controladorias, Secretarias de Controle, Comissões Parlamentares de Inquérito, habeas data, habeas corpus, queixa-crime, ações populares, órgãos de controle externo, por meio dos tribunais de contas, estes que emitem instruções normativas acerca dos instrumentos de gestão dos administradores públicos; mas o administrador público, também, está obrigado a instituir o seu controle interno.

O controle interno tem por principal missão a garantia da não ocorrência de potenciais erros e a eliminação das possíveis causas de desvio das operações realizadas pela administração pública, o estímulo à obediências às normas legais, à prevenção ao cometimento de erros, abusos, práticas antieconômicas, abusivas e fraudulentas, além do cumprimento das diretrizes, planos, normas e procedimentos da administração, razão pela qual o trabalho que se encerra fazia a seguinte indagação: Quais os instrumentos de controle interno exigidos pelo Órgão de Controle Externo da Administração Pública Municipal Cearenses, Tribunal de Contas dos Municípios (TCM-CE); e, dos requeridos pelo TCM-CE quais os instrumentos adotados pelo órgão de controle interno da Prefeitura Municipal de Itapiúna, no Estado do Ceará? Tendo como objetivo principal averiguar se a Lei que Instituiu o Órgão do Sistema de Controle Interno da Prefeitura Municipal de Itapiúna possui instrumentos regulatórios que possam atender às determinações contidas na instrução Normativa n.º 01/97 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará.

Pelo que foi exposto, concluiu-se que o sistema de Controle Interno da Prefeitura Municipal de Itapiúna, em confronto com as determinações emanadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, é insuficiente para dar supedâneo às diretrizes necessárias à boa execução dos serviços prestados pela edilidade, dentro das limitações trazidas á baila no presente trabalho, confirmando as hipóteses, inicialmente, ventiladas, e, muito possivelmente, este município é o reflexo do que acontece nos demais, excluídas àqueles de maior envergadura, que mantém órgão de controle interno devidamente instituído e operante.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Nilton de Aquino et al. **Planejamento governamental para municípios**. Plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual. São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa Brasileira**. Acesso em 30 jan. 2010. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

BARBOSA, Alexandre Portela. **Controle Interno nas Administrações Públicas**. Disponível em <http://www.artigos.com/artigos/sociais/administracao/controle-interno-nas-organizacoes-publicas-2007/artigo/#.VGFaj2ft7RQ>. Acesso em 30. Jun. 2014.

BRASIL. **Lei n.º 4.320, 17 de março de 1964**. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Legislação Complementar, índice Remissivo. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Lei Ordinária n.º 4.364, de 17 de março de 1964**. Institui Normas de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Acesso em 30 jan. 2010. Disponível em <[http://www.federativo.bndes.gov.br/lrf\\_normas\\_correlatas\\_leis.htm](http://www.federativo.bndes.gov.br/lrf_normas_correlatas_leis.htm)>.

CEARÁ. **Constituição do Estado do Ceará**. Assembléia Legislativa do Estado do Ceará. Acesso em 30 mai. 2014. Disponível em <[http://www.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/const\\_e/ce/ce.htm](http://www.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/const_e/ce/ce.htm)>.

CEARÁ. **Emenda Constitucional n.º 47**, de 13 de dezembro de 2001. Disponível em <[http://www.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/const\\_e/ce/ce.htm](http://www.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/const_e/ce/ce.htm)>. Acesso em 30 mai. 2014.

CEARÁ. Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará. **Revista do Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará**. Nº 13, 1995/1998. Fortaleza: TCM-CE, 2000.

DA SILVA, Edna Lúcia; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: FEESC, 2005.

DE CASTRO; Domingos Poubel; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. Guia para Reformulação do Ensino e Implantação da Lógica do SIAFI nos Governos Municipais e Estaduais com Utilização do Excel. São Paulo: Atlas, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

**Dicionário Houaiss**. Acesso em 20 ago. 2014. Disponível em <<http://houaiss.uol.com.br/busca,jhtm?verdete=ADMINISTRA%C7%C3O&stype=k>>.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da administração pública e os tribunais de contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas. 1998.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

TCM-CE. **Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará**. Coletânea da legislação básica. Fortaleza, 2005.

\_\_\_\_\_. **Instruções Normativa n.º 01/97**. Dispõe sobre a observância pela Administração Direta, Órgãos, Entidades e Fundos do Município, sobre princípios e normas da legislação em vigor que dizem respeito a Orçamento e Controle Interno dos Municípios. Disponível em [http://www.tcm.ce.gov.br/site/legislacao/instrucoes\\_normativas\\_do\\_tcm/#.U9krs0CGcgs](http://www.tcm.ce.gov.br/site/legislacao/instrucoes_normativas_do_tcm/#.U9krs0CGcgs). Acesso em 30. Mai. 2014.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de Estudo e Pesquisa em Administração**. Ministério da Educação. 2009.