



RÔMULO SANTOS OLIVEIRA

**O CONTROLE INTERNO NO SERVIÇO AUTÔNOMO DE
ÁGUA E ESGOTO (SAAE) DE LAMBARI – MG: UMA
ANÁLISE EXPLORATÓRIA**

LAVRAS - MG

2021

RÔMULO SANTOS OLIVEIRA

**O CONTROLE INTERNO NO SERVIÇO AUTÔNOMO DE
ÁGUA E ESGOTO (SAAE) DE LAMBARI – MG: UMA
ANÁLISE EXPLORATÓRIA**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Curso de Administração Pública, para a obtenção do título de Bacharel.

Prof Renato Silverio Campos
Orientador

LAVRAS – MG

2021

RÔMULO SANTOS OLIVEIRA

**O CONTROLE INTERNO NO SERVIÇO AUTÔNOMO DE
ÁGUA E ESGOTO (SAAE) DE LAMBARI – MG: UMA
ANÁLISE EXPLORATÓRIA**

**THE INTERNAL CONTROL IN AUTONOMOUS WATER
AND SEWER SERVICE IN LAMBARI-MG: AN
EXPLORATORY ANALYSIS**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Curso de Administração Pública, para a obtenção do título de Bacharel.

Aprovado em 19/05/2021.

Prof.Lilia Paula Andrade UFLA

Prof Renato Silverio Campos UFLA

Prof Renato Silverio Campos
Orientador

LAVRAS – MG

2021

Dedico esse trabalho à minha esposa Thais, minha ajuda necessária; e ao meu filho Pedro, meu menino.

Também dedico aos meus pais e minha irmã, minhas bases.

Um agradecimento especial à colega de trabalho Viviane e aos demais colegas do SAAE pelo conhecimento compartilhado nesses anos.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
1.1 Objetivos	5
1.2 Justificativa	8
2 REFERENCIAL TEÓRICO	8
2.1 Fundamentos, princípios e estrutura da Administração Pública	9
2.2 Sistema do Controle Interno	11
2.2.1 Controle Interno na Administração Pública	11
2.2.3 Princípios do Controle Interno	14
2.2.4 Formas de Controle	15
2.2.5 Normas e Regulamentos de Controle	16
2.3 Controle Interno e Gestão Pública	19
2.3.1 Características do Controle Interno na Gestão Municipal	19
2.3.2 Controle Interno como forma de Planejamento, Organização e Direção	19
2.3.3 A Eficiência e Transparência da Administração Pública	20
3 METODOLOGIA	21
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	23
4.1 As funções do Controlador Interno Municipal	23
4.2 Dificuldades e desafios do Controlador Interno	24
4.3 Proposta de Melhorias no Controle Interno Municipal	25
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	27
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	28

RESUMO

O Controle Interno pode ser compreendido como o esforço geral da organização e todas as suas medidas e métodos que, de uma maneira organizada, é adotada dentro de uma entidade. O Controle tem por finalidade garantir a segurança dos seus ativos, exercer o controle sobre a exatidão e confiabilidades das informações de natureza contábil, estimular a eficácia dos processos e motivar às políticas de direção que são estabelecidas. Este trabalho tem por objetivo geral investigar os desafios e dificuldades enfrentadas pelo controle interno no SAAE do município de Lambari. Apresenta, também, entre os objetivos específicos, descrever as funções dos controladores internos municipais; analisar as dificuldades enfrentadas pelos controladores do SAAE do município de Lambari; propor políticas de melhorias no controle interno no SAAE do município de Lambari. As atividades de controle asseguram basicamente a observância dos princípios constitucionais da Administração Pública. O controle interno pode atuar de forma preventiva, concomitante e subsequente, pois não somente auxilia na verificação e correção de eventuais irregularidades como também previne e garante a lisura dos atos praticados. A pesquisa desse trabalho foi bibliográfica, documental e também foi realizado um estudo de caso no Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE) de Lambari – MG, através da aplicação de um questionário de entrevista para se conhecer a realidade do controle interno dentro dessa autarquia municipal. Por fim, chegou-se à conclusão que o maior desafio a ser superado é a dicotomia entre a visão técnica e visão política sobre a gestão pública para que de fato o controle seja independente e cumpra com seu objetivo.

1 INTRODUÇÃO

Nos dias atuais, fala-se muito em eficiência na Gestão Pública e por isso, as entidades têm priorizado a qualidade na execução dos serviços públicos aos cidadãos, haja vista a preocupação com a utilização dos recursos públicos. Sendo assim, a implantação de um Controle Interno preventivo, concomitante e corretivo pode ser um fator decisivo para que a Administração Pública cumpra seus objetivos.

A história do Controle Interno no Brasil é recente. Os estudos mostram que no início a atuação do Controle Interno era restrita a validação das informações sob os aspectos legais e formais e não tinha por objetivo avaliar a forma como os administradores atuavam na prestação dos serviços públicos.

A lei 4.320/64 foi inédita no sentido de trazer pela primeira vez na legislação brasileira os termos Controle Interno e Controle Externo, apresentando a definição para as competências do exercício das atividades de controle. Segundo essa lei, o Controle Interno era de responsabilidade do Poder Executivo e o Controle Externo era de responsabilidade do Poder Legislativo.

Depois, a Constituição Federal de 1988 foi considerada um avanço, pois criou sistemas de Controle Interno nos Poderes Legislativo e Judiciário e da determinação de que, juntamente com o Poder Executivo, esses sistemas de controle funcionariam de forma integrada.

No ano 2000, a Lei Complementar 101/2000, mais conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, que trata das finanças públicas e outras providências, representou uma mudança significativa nos procedimentos públicos, principalmente no controle de gastos com pessoal.

Tanto o Controle Interno como o Controle Externo tornam-se um importante instrumento de fiscalização a fim de atender as disposições e princípios da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal e, principalmente, da sociedade que clama por maior transparência e eficácia dos gastos públicos.

O Controle Interno pode ser compreendido como o esforço geral da organização e todas as suas medidas e métodos que, de forma sistematizada, é adotada dentro de uma entidade. O Controle Externo é a etapa de verificação executada pelos órgãos externos de fiscalização, que verificam, analisam e concluem o entendimento acerca de assunto administrativo ou contábil.

O interesse pelo tema se fundamenta na hipótese de que a implantação de um sistema de Controle Interno ainda é desafiante para a Administração Pública, sobretudo para as pequenas cidades. Dessa forma, será apresentado um estudo de caso realizado junto ao Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE) da cidade de Lambari – MG. Assim, esse estudo pretende levantar quais são os desafios e dificuldades e propor as formas de superá-los.

1.1 Objetivos

O objetivo geral deste trabalho é investigar os desafios e dificuldades enfrentadas pelo controle interno no SAAE do município de Lambari.

Possui, também, como objetivos específicos, descrever as funções dos controladores internos municipais; analisar as dificuldades enfrentadas pelos controladores do SAAE do município de Lambari; propor políticas de melhorias no controle interno no SAAE do município de Lambari.

1.2 Justificativa

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) estrutura conceitual, publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, o objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade. A referida norma também afirma que os cidadãos são os usuários primários da informação contábil, o que eleva o grau de importância da prestação de contas e da transparência da informação pública e do controle social. Nesse sentido, o Controle Interno garante a transparência e a confiabilidade dos processos. Um Controle Interno estruturado é fundamental para o controle social.

Este estudo corrobora com a fundamentação de Moreira (2017) que acredita que os estudos sobre o Controle Interno na Administração Pública se intensificaram nos últimos anos e pode contribuir para a melhoria da qualidade, ética e transparência dos gastos públicos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este referencial teórico está dividido em três seções principais. Na primeira trataremos dos fundamentos, princípios e a estrutura da Administração Pública. Na segunda seção trataremos do sistema de Controle Interno. Neste momento, tentaremos

conceituar o Controle Interno, buscando seus objetivos, tipos, princípios, formas e normas aplicáveis. Na terceira seção será tratado sobre a relação do Controle Interno e a Gestão Pública. Nesse momento será discutido como o Controle pode contribuir para o planejamento, organização e direção. Por fim, será apresentado como o Controle pode garantir os institutos da eficiência e da transparência na Gestão Pública.

2.1 Fundamentos, princípios e estrutura da Administração Pública

Antes de começarmos o estudo do Controle Interno e sua aplicação na Gestão Pública é oportuno abordarmos o ambiente da Administração Pública baseados nos princípios constitucionais da República Federativa do Brasil.

Martins (2010) entende que a Administração Pública pode ser representada por dois critérios, formal e/ou organizacional e material e/ou funcional. O critério formal e/ou organizacional é representado por órgãos responsáveis pelas funções e atos administrativos, executando a função de governo. Por outro lado, o critério material e/ou funcional se refere ao conjunto de atividade desenvolvidas pelo Estado que tem por objetivo o atendimento das necessidades da população.

Outra importante definição de Administração Pública está contida no Decreto-lei 200/67 que divide em Administração Direta e Administração Indireta (conjunto de entidades vinculadas a Administração Federal, tais como autarquias, empresas públicas ou estatais, fundações públicas e sociedade de economia mista). Basicamente a Administração Indireta foi criada para proporcionar maior eficiência na Gestão Pública, por meio da descentralização administrativa, financeira, orçamentária e patrimonial. (MORAES, 2012)

A Constituição Federal determina que a Administração Pública obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Esses princípios são importantes para que os objetivos do governo sejam alcançados e os serviços públicos sejam garantidos de forma integral e legal. (BRASIL, 1988)

Na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. O princípio da legalidade dispõe que o administrador público deverá estar sempre submisso à lei, enquanto que para o cidadão brasileiro (...) será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei", conforme dispõe o inciso II, do art. 5º, da Constituição Federal Brasileira. (BRASIL, 1988)

O princípio da impessoalidade relaciona-se ao clássico princípio da finalidade. A finalidade da Administração Pública é sempre o interesse público pois visa o bem comum, a coletividade. Dessa forma, Administração Pública não deve prejudicar ou beneficiar determinadas pessoas, seja para ingressar na administração, na contratação de serviços ou aquisições de bens, na quitação de débitos, etc. (MORAES, 2012)

É importante destacar que o princípio da impessoalidade também tem por objetivo excluir a promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos sobre suas realizações administrativas, conforme está assegurado no artigo 37, § 1º da Constituição da República:

A publicação dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverão ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizam promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos. (BRASIL, 1988)

Assim, todo ato administrativo que não atende ao interesse público poderá estar sujeito à anulação por desvio de finalidade.

Moraes (2012, p. 5) afirma que a Administração Pública deve “atuar com ética, com honestidade, com integridade de caráter e boa conduta”. A Constituição Federal no § 4º do art. 37 afirma que os atos de improbidade administrativa implicam na “suspensão dos direitos políticos, na perda da função pública, na indisponibilidade dos bens e ressarcimento ao erário da forma da lei, sem prejuízo de ação penal cabível”. O princípio da moralidade é o responsável pelo controle sobre as atividades administrativas.

Segundo Santos (2006), o princípio da publicidade torna obrigatória à divulgação dos atos, contratos e outros documentos da administração pública a fim de permitir o controle, conhecimento e início dos seus efeitos externos.

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

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

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

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

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

Percebe-se que este princípio assegura os efeitos externos dos atos da administração e permite o controle e conhecimento por parte de qualquer cidadão.

Por fim, o princípio da eficiência, orienta que a Administração Pública deve buscar a melhoria dos serviços públicos prestados, assegurando a qualidade dos serviços e a racionalidade dos gastos. Para Moraes (2012, p. 17) não importa se “o administrador agir de forma legal, impessoal, público e moral, é necessário que atue com alto rendimento, aumentando a relação custo/benefício”.

2.2 Sistema do Controle Interno

2.2.1 Controle Interno na Administração Pública

Andrade (2017) afirma que a Administração Pública necessita de um Controle Interno voltado para proteção dos seus ativos, adequações e a funcionalidade destes, e ainda, promover a eficiência operacional e a confiabilidade dos registros contábeis.

Controlar é assegurar que os recursos obtidos sejam aplicados de forma econômica, eficiente e eficaz para a realização das diretrizes da entidade pública, conforme os objetivos do Controle Interno. (ANDRADE, 2017)

Moraes (2012, p. 18) afirma que o objetivo do Controle Interno é

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

Sabe-se que devido ao avanço dos recursos tecnológicos, a população passou a cobrar mais qualidade, transparência e eficiência no controle dos gastos públicos. Tanto a Constituição de 1988 com a Lei de Responsabilidade Fiscal - LC nº 101/2000 confirmam a obrigatoriedade da criação do Controle Interno para as entidades integrantes da Administração Pública Direta ou Indireta das esferas do governo federal, estadual e municipal.

Mileski (2003, p. 140) afirma que para a Administração Pública, o Controle Interno verifica “a regularidade e a legalidade de seus próprios atos, no sentido de se ater

aos princípios da legalidade e da supremacia do interesse público, em que se inclui, inclusive, avaliação envolvendo a conveniência administrativa do ato praticado”.

Segundo Moraes (2012), a principal característica do Controle Interno é medir os resultados, por meio da análise dos relatórios, ou seja, desenvolver uma consciência estratégica e interpretativa voltada para um aprimoramento contínuo dos atos praticados pela Administração Pública.

Os artigos 70 e 74 afirmam que todos os entes da Administração Pública deverão manter Sistema de Controle Interno em sua estrutura administrativa, seja no âmbito do Poder Executivo, Legislativo e Judiciário. Meirelles (2006, p. 293) apud Souza (2008, p. 71) afirma que:

A fiscalização financeira e orçamentária no âmbito municipal realiza-se mediante controle externo da Câmara de Vereadores, com o auxílio do Tribunal de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver, e controle interno do Executivo Municipal (LRF, art. 59), na forma da lei (CF, art. 31 e §§).

Embora o Controle Interno seja uma exigência legal, há um certo desconhecimento da utilidade desse controle, o que desfavorece sua implantação, sobretudo nos municípios do interior. Lopes (2008) apud Souza (2008, p.71) afirma que:

Muitos contratemplos certamente poderiam ser evitados se a entidade mantivesse um sistema de controle efetivamente atuante, auxiliando a administração na tomada de decisões, como por exemplo: na elaboração do orçamento dentro de critérios técnicos de estimação, no acompanhamento da execução orçamentária, na projeção do fluxo de caixa periódico (semanal, quinzenal ou mensalmente), racionalizando os procedimentos de compras, na reconciliação de saldos, etc.

Muitas irregularidades poderiam ser evitadas caso a Administração Pública mantivesse em sua estrutura um Controle Interno atuante. Para Botelho (2007, p. 259) a ausência de um Controle Interno na Administração se dá por diversas razões, entre elas:

(...)falta de iniciativa do administrador, falta de planejamento adequado, falta de estrutura organizacional atualizada, ausência de controle nas unidades administrativas, falta de recursos humanos, conluio de agentes, remuneração não condizente com as responsabilidades, ausência de procedimentos e rotinas, resistência às mudanças por parte dos servidores.

Com bases nos conceitos iniciais apresentados, é possível perceber que o Controle Interno não somente auxilia na verificação e correção de eventuais irregularidades como também previne e garante a regularidade na aplicação de recursos públicos.

No próximo tópico trataremos do Controle Interno, Controle Externo e o Controle Social e como eles se relacionam.

2.2.2 Estrutura dos Tipos de Controle

O Controle pode ser classificado em externo ou interno, de acordo com sua atuação.

Segundo Botelho (2007, p. 35), o Controle Externo é aquele “efetuado por órgão estranho à Administração Pública responsável pelo ato controlado (Ex. Câmara Municipal com auxílio do Tribunal de Contas). Abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do ente federado”. Percebe-se que o Controle Externo é o controle exercido pelo órgão controlador que não integra a estrutura administrativa do órgão controlado.

Moreira (2017) afirma que o Controle pode ocorrer de diversas formas seja no âmbito da hierarquia, por órgãos especializados dentro do mesmo poder, ou através da administração direta sobre a indireta dentro do mesmo poder. Mileski (2003, p.140) explica que o Controle é chamado Interno quando "(...) a própria Administração procede ao controle sobre seus atos, decorrendo do poder hierárquico que a organiza".

Souza (2008, p.59) afirma que o Controle Externo pode ser exercido pelos Poderes Legislativo e Judiciário, além do Controle Social.

O controle exercido pelo Poder Legislativo pode ser verificado em casos como a sustação dos atos do Poder Executivo, convocação de Ministros e outras autoridades a depor, instalação de Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) para julgar irregularidades, julgamento das contas do Chefe do Poder Executivo, Controle da Administração Pública com auxílio dos Tribunais de Contas.

O controle exercido pelo Poder Judiciário pode ser verificado em situações contenciosas entre a Administração Pública e o indivíduo, para toda e qualquer ameaça ou lesão aos direitos, conforme determina o Art. 5.º da CRFB/1988, inciso XXXV, e na proteção dos direitos e garantias fundamentais, conforme dispõe a Carta Magna.

O Controle Social, ou seja, o controle pela sociedade das ações públicas compreende “o acompanhamento, monitoramento, contribuição e avaliação, também é o instrumento utilizado pela Administração Pública que visa garantir a transparência e publicidade dos atos”. (SOUZA, 2008, p. 59)

O art. 48 da LRF destaca quais os meios para se efetivar a transparência e publicidade dos atos:

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

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos. (BRASIL, 2000)

Podemos definir que o controle social é aquele exercido pela sociedade sobre o governo. Hoje esse controle está mais acessível com a implantação do Portal da Transparência.

Na prática, percebe-se que o Controle Interno é um facilitador do Controle Externo e que o Controle Social é consequência da boa atuação de ambos os controles, pois a atuação desses convergem para o mesmo propósito: transparência e eficiência dos gastos públicos. No próximo tópico trataremos dos princípios do Controle Interno e porque eles são importantes.

2.2.3 Princípios do Controle Interno

SOUZA (2008) afirma que além dos valores que a Administração deve observar na aplicação dos recursos (eficiência, eficácia e economicidade), existem os princípios aplicados ao Controle Interno, tais como o princípio do interesse público, da publicidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da economicidade e da probidade administrativa.

Sobre o princípio do Interesse Público, Souza (2008, p. 63) afirma que é “a obrigatoriedade imposta ao Administrador Público de agir de forma a atender aos interesses da coletividade”. Dessa forma, o interesse público deve prevalecer sobre o interesse privado, pois toda a ação e intervenção do Estado somente se justifica pelo interesse em geral.

O princípio da publicidade tenta reduzir o tempo nos procedimentos administrativos, tornando a administração mais eficiente e ágil em decorrência do tempo, evitando o baixo rendimento e demora nos procedimentos internos. (BOTELHO, 2007)

Souza (2008, p. 64) afirma que os princípios da razoabilidade e proporcionalidade estão implícitos na Constituição Federal. Ambos objetivam “a coerência e concordância entre os meios e os fins das atividades administrativas, e vedam restrições excessivas, por parte da Administração Pública, que possam lesar os direitos fundamentais”. Assim, a

Administração é limitada na discricionariedade administrativa, pautando-se sempre em decisões de extensão e intensidade proporcionais.

Botelho (2007, p. 41) conceitua que o princípio da economicidade visa “(...) a redução de custos nos serviços públicos; é quando a Administração Pública adota procedimentos para oferecer serviços públicos de qualidade por menor custo”.

O princípio da probidade administrativa relaciona-se ao princípio da moralidade e impõe ao Administrador que ele seja probo, honesto. Souza (2008, p. 64) afirma que a aplicação “dos princípios elencados nesta seção não evita a conduta desonesta por parte de alguns Administradores, mas se obedecidos garantirão uma melhora na gestão dos recursos públicos”.

Outros princípios podem ser observados no Controle Interno, tais como a relação custo-benefício, principalmente para as operações envolvendo compras públicas; educação continuada, uma vez que a produção de conhecimento é dinâmica; segregação de funções, pois não é recomendado que a mesma pessoa que realiza as compra seja a mesma que efetue os pagamentos e/ou exerça a função de *controller*. (SOUZA, 2008)

No próximo tópico trataremos das três principais formas de controle: preventivo, concomitante e subsequente.

2.2.4 Formas de Controle

Souza (2008, p. 65) afirma que o enunciado do art. 77 da Lei 4.320/64 define que o Controle Interno pode ocorrer de três formas:

(...) prévio ou preventivo quando antecede a conclusão ou operatividade do ato e é exercido pela projeção dos resultados que se pretende alcançar; concomitante ou sucessivo quando acompanha a realização do ato para verificar a regularidade e evitar o cometimento de falhas, desvios ou fraudes; e subsequente ou corretivo que é o controle que se efetiva após a conclusão do ato controlado visando corrigir eventuais defeitos, declarar sua nulidade, dar-lhe eficácia ou conter reincidências.

O controle prévio, conforme Mileski (2003, p. 145), acontece antes da “(...) realização do ato administrativo, no sentido de evitar procedimento contrário à lei e ao interesse público”. Souza (2008) afirma que a controle interno prévio é relevante nos processos de elaboração de projetos de leis de matéria tributária, também para os casos de isenções, plano de cargos e salários, entre outras situações.

O controle concomitante, como afirma Botelho (2007, p. 37), acontece durante “(...) a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação (...) evitando o

cometimento de falhas, desvios ou fraudes”. Mileski (2003, p. 145) acrescenta que o objetivo do controle concomitante é “(...) evitar distorções e proceder correções imediatas, para manter a atuação pública dentro de uma continuidade de procedimentos regulares”.

Souza (2008) afirma que a controle interno concomitante é comum na celebração de contratos, convênios e compras diretas da Administração a fim de atestar a legalidade e regularidade da despesa e também em diversas etapas dos processos licitatórios, como via de preservação da formalidade exigida e publicidade dos atos.

O controle subsequente, também chamado de posterior ou corretivo, como afirma Botelho (2007, p. 38) é aquele que se “(...) efetiva após a conclusão do ato controlado, visando corrigir eventuais defeitos”. Souza (2008, p. 66) afirma que “essa forma de controle tem caráter punitivo, vez que o ato já ocorreu. Se a correção for possível, deverá ser recomendada; se a correção não for possível, a restituição dos prejuízos causados ao cofre público deverá ser solicitada”.

Mileski (2003) afirma que os atos mais comuns de controle subsequente são os exames de legalidade dos atos de admissão de pessoal e de aposentadorias realizados pelo Poder Público. Caso a irregularidade apurada configure como improbidade administrativa, poderá o Administrador ser penalizado por proposição de correção ou restituição ao erário.

Assim, tanto o controle prévio quanto o concomitante ou subsequente servem para acompanhar, monitorar e avaliar se as metas e objetivos propostos pela Administração Pública estão sendo cumpridos.

No próximo tópico vamos tratar das principais normas aplicáveis ao Controle Interno.

2.2.5 Normas e Regulamentos de Controle

Souza (2008) afirma que tanto a Constituição de 1988, e bem antes a Lei nº 4.320/64, o que prova que a matéria de Controle Interno não é nova, e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) são mandamentos de ordem constitucional e infraconstitucional que exigem a implantação do Controle Interno na Administração Pública.

Os artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal de 1988 referem-se ao Controle Interno:

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.

(...)

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.

(Brasil, 1988)

Anterior a Constituição Federal de 1988, a Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal, no Capítulo II, trata exclusivamente do Controle Interno:

CAPÍTULO II

Do Controle Interno

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

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

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

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

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

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

O Decreto-lei n° 200 de 25 de fevereiro de 1967, em seu Capítulo V – do Controle, art. 13, determinava que:

Art. 13 - O controle das atividades da administração federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria. (BRASIL, 1967)

Outro importante dispositivo legal que trata do Controle Interno na Administração Pública é a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Esta lei estabelece normas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Muito embora os outros dispositivos legais não dispensavam a devida atenção para o Controle Interno, conforme afirma Souza (2008, p. 68) a LRF está “promovendo importante evolução na cultura do administrador”.

A LRF no artigo 59 e incisos trata diretamente do Controle Interno:

Art 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

- I atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III medidas adotadas para retorno da despesa total com o pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidadas e mobiliária aos respectivos limites;
- V destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. (BRASIL, 2000)

Para Andrade (2017), muitas são as atribuições impostas aos controladores públicos, no entanto, a legislação não define uma metodologia a ser feita, o que muitas vezes torna-o de difícil aplicação. Outra dificuldade enfrentada é o despreparo das administrações públicas e a falta de vontade política para que o controle interno seja uma ferramenta importante para a gestão pública.

Dando continuidade no referencial teórico, trataremos a seguir algumas características atribuídas ao Controle Interno, a relação entre o Controle e o planejamento, organização e direção e, por fim, a transparência e eficiência na Administração Pública.

2.3 Controle Interno e Gestão Pública

2.3.1 Características do Controle Interno na Gestão Municipal

Souza (2008, p. 60) afirma que o Controle Interno é um instrumento obrigatório que auxilia a Gestão Pública e “atua de forma preventiva na detecção de irregularidades, conferindo maior eficácia, eficiência e economicidade aos gastos públicos e dando mais transparência na aplicação dos recursos públicos”.

Para Souza (2008) além de garantir o “equilíbrio nas contas públicas”, a Lei de Responsabilidade Fiscal também limita a aplicação dos recursos públicos, bem como é um importante meio de operacionalização do Sistema de Controle Interno.

Castro (2011) apud Moraes (2012, p. 19) entende que o Controle Interno é indispensável para registrar e avaliar o resultado das ações públicas, sempre pensando na relação custo/benefício e dessa forma, a Administração deve formular seus controles de acordo com sua realidade, contemplando todos os setores e demais atividades administrativas. Por fim, ele cita que “(...) é necessário elaborar normas e procedimentos a serem adotados para cada uma dessas áreas, exigindo relatórios mensais”.

Controladores ou membros de Comissão de Controle Interno têm suas responsabilidades independentes da forma de provimento ao cargo. Deve atentar para o que Andrade (2017, p. 14) afirma: “O objetivo do controlador não é denunciar; esta seria sua última opção. Primeiro deverá ele cuidar de implantar suas rotinas, fluxos, normas etc. e fazer com que estes itens se transformem em normas, por meio de um ato público”. É interessante que essas normas se aplicam a todos da entidade, inclusive ao gestor que publica tais normas.

A atuação do Controlador deve estar voltada para uma ação preventiva e orientadora a fim de evitar as falhas involuntárias ou deliberadas por parte dos atores dos processos organizacionais. Para Kenne-da-Silva (2005), o controle tem por objetivo assegurar o mais adequado emprego dos recursos, prevenir ou diminuir as fraudes, abusos e desperdícios, e dessa forma contribuindo para a missão do ente público.

2.3.2 Controle Interno como forma de Planejamento, Organização e Direção

Moraes (2012, p.30) associa planejamento e legalidade:

(...) não é possível ao poder público agir sem qualquer tipo de planejamento, é necessário garantir as expectativas da população sem infringir a legislação pertinente. Esse é o ponto de partida para uma

gestão eficaz, pois é oferecendo serviços de qualidade, que reflete diretamente na população, que a gestão tomará rumos melhores quanto à eficiência na administração.

Segundo José Filho (2008), o Controle Interno no âmbito das organizações públicas é um importante instrumento de gestão, pois apresenta atributos imprescindíveis para a gestão lidar diretamente com os recursos públicos, além da necessidade de transparência em se tratando do que é público.

A atividade de controlar está intimamente ligada ao ato de planejar, uma vez que o Controle Interno fornece retorno ao processo de planejamento e também busca garantir por meio da empregabilidade dos recursos disponíveis um determinado resultado que possa ser alcançado. Para isso, é imprescindível um bom planejamento, uma execução, um controle constante e por fim, uma atuação corretiva. (AZEVEDO E ENSSLIN, 2010)

2.3.3 A Eficiência e Transparência da Administração Pública

Mileski (2003, p. 138) explica que o Controle é o elemento essencial ao Estado, pois determina que a Administração “(...) atue de acordo com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico”.

Percebe-se que a finalidade do Controle é assegurar o interesse público, como cita Mileski (2003, p.112):

Com o sentido de acompanhar e verificar a regularidade dos procedimentos de Gestão Fiscal, tendo em conta um planejamento elaborado com o atendimento do princípio da transparência, é necessária a existência de um sistema de controle que verifique e exija o cumprimento das normas, limites e obrigações contidas na Lei Complementar 101/2000, a fim de que os atos de gestão fiscal sejam realizados com responsabilidade e atendimento ao interesse público.

Bulgari (2006) apud Souza (2008) entende que o Controle Interno tem duas características. A primeira característica é verificar, em todos os atos, o princípio da Legalidade, através do monitoramento dos princípios e normas que regulamentam o setor público. A segunda característica é controlar e verificar o alcance das metas da organização, sob os princípios da Eficiência, Eficácia e Economicidade.

Conforme o entendimento de Souza (2008, p. 61):

O princípio da Eficiência tem relação direta com a utilização racional dos recursos e aumento na produtividade. Eficácia é a relação entre os resultados planejados e os resultados reais alcançados de Programas, Projetos e Atividades. Já Economicidade é a capacidade de executar uma atividade ao menor custo possível.

3 METODOLOGIA

A pesquisa é qualitativa com objetivos exploratórios. A pesquisa é qualitativa pois não se utiliza de dados estatísticos para a compreensão do fenômeno e o “ambiente natural” é a fonte direta para a coleta de dados sendo o pesquisador um importante instrumento de pesquisa, pois tende a analisar seus dados indutivamente. A pesquisa é exploratória porque visa desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. (GIL, 1991).

Ao se pensar no ponto de vista técnico, a pesquisa foi bibliográfica, documental e também será realizado um estudo de caso. O estudo de caso segundo Gil (1991, p.76-77) compreende “o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento”. O estudo de caso foi realizado no Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE) da cidade de Lambari, autarquia municipal da Administração Indireta.

O objeto de estudo é a atuação do Controle Interno na Administração Pública do Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE) do município de Lambari - MG. Pretendeu-se estudar os principais desafios enfrentados pelos Controle Interno, sobretudo nos municípios pequenos. Assim, para melhor entender esse fenômeno foi feita uma entrevista com a responsável pelo Controle Interno do SAAE de Lambari. A entrevistada trabalha há 25 anos no serviço público, atuando nos últimos 10 anos como Controladora Interna do SAAE de Lambari, tem como formação bacharelado em Ciências Contábeis e pós-graduada em Gestão Fiscal.

Para o desenvolvimento do estudo de caso foi aplicado um roteiro de entrevista no mês de julho de 2020 com a responsável pelo Controle Interno do SAAE de Lambari. A entrevista ocorreu de forma presencial, as repostas foram gravadas em áudio e posteriormente transcritas para que pudessem ser analisadas de modo descritivo. Foram feitas quatro perguntas:

- 1 - Quais as funções como Controladora Interna do SAAE de Lambari?
- 2 - Quais são as dificuldades e desafios como Controladora Interna do SAAE de Lambari?
- 3 - Na sua visão como Controladora Interna, o que se pode melhorar para que o controle seja efetivo?
- 4 - Na sua visão, o que se pode fazer para melhorar o controle na autarquia?

A pesquisa foi bibliográfica pois se estudou parte do material publicado sobre o tema com o intuito de se fazer uma revisão da literatura. A pesquisa é documental pois se utilizará de parte do material de trabalho da entrevistada (relatório mensal e anual do Controle Interno) como ferramenta de estudo para compreensão do fenômeno (GIL, 1991).

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 As funções do Controlador Interno Municipal

O art. 31 da Constituição Federal afirma que a fiscalização do Município será realizada pelo Poder Legislativo Municipal, denominado como controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal.

O controle interno da autarquia funciona de maneira prévia, concomitante e subsequente aos atos praticados pela Administração. Um exemplo de controle prévio é nos casos envolvendo a apreciação pelo Controle Internos das peças de planejamento (PPA, LDO e LOA), que impactam positivamente no planejamento de médio e curto prazo da autarquia. Um exemplo de controle concomitante envolve o acompanhamento das publicações dos atos da Administração, bem como a atualização do Portal da Transparência com as informações exigidas em Lei. Um exemplo de controle subsequente acontece quando a Administração não cumpre algum requisito para aprovação de parcelamento das faturas de água e esgoto e depois de praticado o ato, o Controle Interno aponta as irregularidades que estão em desacordo com o Regulamento da autarquia.

A fim de atender as exigências contidas nos termos do art. 74 da Constituição Federal, art. 59 da Lei Complementar nº 101, artigos 75 a 80 da Lei Federal nº 4.320/64 e da lei orgânica municipal e para o desenvolvimento do seu trabalho, a servidora ocupante do cargo de Controle Interno elabora o Relatório do Controle Interno o qual faz uma avaliação das principais atividades desempenhadas pelo SAAE mês a mês.

O objetivo do Relatório Mensal do Controle Interno é analisar a gestão orçamentária, financeira, tesouraria, contabilidade, patrimônio, almoxarifado, pessoal, compras e licitações, frota e setor de arrecadação (Contas e Consumo, Dívida Ativa). Também é feito o acompanhamento de despesas com telefonia, energia elétrica e diárias. O trabalho do controle interno é realizado por amostragem diante dos documentos, relatórios e informações que são apresentadas. Por exemplo, se a verificação é referente alguma despesa executada pelo SAAE, a partir de um “*checklist*” é possível analisar se aquela despesa atende a todos as exigências definidas em lei. Se a análise for referente a um processo licitatório, é possível por meio de um “*checklist*” analisar se o processo atende aos requisitos definidos em lei e assim por diante.

Outro importante trabalho é a elaboração do Relatório Anual do Controle Interno que acompanha a Prestação de Contas do ente ou entidade pública junto ao Tribunal de

Contas de Minas Gerais (TCEMG). Na conclusão deste Relatório, o Controle Interno opina pela aprovação, aprovação com ressalvas ou reprovação da Prestação de Contas do SAAE no caso.

4.2 Dificuldades e desafios do Controlador Interno

No desenvolvimento do seu trabalho, a controlado do SAAE busca implantar uma rotina de verificações para analisar se os objetivos propostos estão sendo alcançados *“de uma maneira mais econômica, eficiente e eficaz, prezando sempre pela legalidade. Eu analiso sempre os resultados obtidos, fazendo os apontamentos das falhas verificadas, para que sejam corrigidas”*.

Ao analisar essa resposta, percebemos que ela tem observado os princípios constitucionais da Administração Pública, principalmente os princípios da legalidade e eficiência.

Para tanto, ela considera que não há uma sintonia entre o trabalho do Controle e o trabalho da direção da entidade: *“(...) infelizmente, minhas sugestões, apontamentos e até mesmo as correções de falhas são quase sempre ignoradas, pois a gestão da entidade tem uma visão política da gestão”*. Percebe-se aqui uma grande diferença entre a visão técnica e a visão política sobre a gestão pública. Nesse caso, ela aponta que uma das maiores faltas cometidas é o desrespeito ao princípio da impessoalidade. O interesse público sempre é colocado à prova em vista do interesse particular. Por isso, ela em seu discurso fala sobre a visão “política”. Não a boa política que busca o bem comum, mas sim a má política que sempre coloca o interesse de alguns sobre os demais.

Outras dificuldades apontadas são *“falta de apoio jurídico, falta de integração entre todos os setores da entidade”*. Percebemos um claro problema na cultura organizacional da entidade. Primeiro, ocasionado pela falta de comunicação entre os setores. Segundo, sabe-se que alguns cargos são temporários, o que conseqüentemente compromete a continuidade do serviço.

Ainda, ela relata que *“falta um estreitamento maior entre controle interno e controle externo, principalmente do Tribunal de Contas (TCEMG), órgão fiscalizador responsável pelo julgamento das Prestações de Contas Municipais”*.

O problema de comunicação não é somente interno. Em seu relato, a entrevistada considera que o controle externo deveria melhorar o canal de comunicação com os

controladores internos. Afinal de contas, os trabalhos de ambos garantem uma gestão mais transparente e eficiente.

Segundo a entrevistada os desafios como Controle Interno são muitos: *“Primeiro, superar todas as dificuldades que já foram expostas anteriormente e, principalmente, fazer com que a função de Controle seja vista com “bons olhos” dentro da gestão pública e que todos entendam, principalmente os gestores, que tudo o que nós fazemos, como controladores, tem um único propósito: obter uma gestão de qualidade, obter resultados.*

A controladora afirma que as sugestões do Controle Interno podem ser pouco aproveitadas se de fato não houver meios que garantam a efetividade do controle: *“Muito embora o Controle esteja em evidência e seja muito falado, sabemos que o Controle não funcione na prática”.*

Com bases nos problemas e desafios relatados, tentaremos propor melhorias no Controle Interno do SAAE, bem como conhecer o que já tem sido feito para uma melhor atuação da controladora dentro da autarquia.

4.3 Proposta de Melhorias no Controle Interno Municipal

Percebe-se que há um grande esforço para que o controle aconteça sobretudo de forma prévia e em condições adversas seja também de forma concomitante e subsequente. O controle prévio, como afirma Mileski (2003), tem por objetivo assegurar a realização do ato administrativo em conformidade com a lei e ao interesse público. O controle concomitante verifica a regularidade dos atos administrativos evitando vícios, o que confirma a teoria de Botelho (2007). O controle subsequente tem caráter punitivo, uma vez que o ato administrativo já ocorreu e caso a correção for possível, deverá ser recomendada, como afirma Souza (2008).

De modo geral, sabe-se que independentemente do tipo de controle, a finalidade é sempre acompanhar, monitorar e avaliar se as metas e objetivos propostos pela Administração Pública estão sendo cumpridos.

Interessante perceber a fala da entrevistada confirma o que diz Moraes (2012) sobre a eficiência na Administração: não basta o administrador agir de forma legal, impessoal, é preciso prezar pelo alto rendimento, aumentando a relação custo/benefício. Entre as rotinas do seu trabalho, a controladora verifica se a gestão tem sido econômica, eficiente e eficaz, prezando sempre pela legalidade dos seus atos.

Todavia, percebe-se um descontentamento da entrevistada que percebe que seu trabalho poderia ter maior resultado se houvesse uma melhor aceitação das sugestões por parte da administração da autarquia. Para tanto, foi perguntando o que pode ser feito para que melhorar a atuação do controle interno dentro da autarquia, a entrevistada respondeu da seguinte forma: *“Percebo que é preciso uma mudança de cultura, há uma certa resistência quando se fala de controle, fiscalização. Tem hora que o trabalho do controlador é mal entendido. Outra hora, não se reconhece a importância do controle. Na minha opinião, o controle interno será melhor aceito quando o controle externo der também a devida importância ao controle interno. É preciso que haja uma melhor interação entre ambos, é preciso desenvolver um canal de comunicação mais direta”*.

A entrevistada entende que a valorização do Controle Interno também passa pelo reconhecimento do controle externo. É o Tribunal de Contas quem avalia a prestação de contas do prefeito, seja pela aprovação, aprovação com ressalvas ou reprovação das contas públicas. Como o Controle Interno está dentro da entidade, pode ser comparado como os “olhos” do controle externo dentro da entidade. Por isso, o desenvolvimento de um canal de comunicação mais direto facilitaria a troca de informações e o aperfeiçoamento dos processos de auditoria dentro da entidade.

Tanto Castro (2011) apud Moraes (2012) como Andrade (2017) afirmam que cabe ao controle interno implantar normas, procedimentos, fluxos, rotinas para que melhore a execução dos processos dentro da entidade. Sobre isso a controladora afirma que *“desde o ano de 2019 têm sido elaboradas e publicadas algumas instruções normativas para a autarquia. A finalidade dessas instruções é sistematizar alguns importantes processos, atribuir funções. Penso que quanto mais será efetivo o controle, se de fato essas instruções forem bem aplicadas”*.

Para tanto, como diz Andrade (2017), a denúncia seria a última opção do Controle Interno. A controladora tem criado instruções normativas para normatizar os processos internos e dessa forma evitar erros pela Administração do SAAE. Percebo que tem sido desempenhado um bom trabalho, mas que somente uma mudança de cultura no que diz o que é o controle e qual sua importância, caminharemos para uma gestão pública mais transparente e eficiente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A implantação de Controle Interno forte e atuante é um desafio para a Administração Pública. Este trabalho teve como objetivo investigar quais são os desafios e dificuldades enfrentadas pelos controladores internos e quais as formas de superá-los.

Na tentativa de descrever as funções dos controladores internos municipais percebeu-se que o controlador trabalha de forma sistemática e elabora relatórios mensais e anuais com as suas verificações, observações e sugestões à Administração. No caso do SAAE de Lambari há um esforço para que esse trabalho funcione de maneira prévia, concomitante e subsequente aos atos praticados pela Administração.

Ao responder o segundo objetivo específico sobre as dificuldades enfrentadas pela controladora interna da autarquia, percebe-se um embate entre a visão técnica e visão política sobre a gestão pública, que segundo a entrevistada inibe a efetividade do controle. Ainda, ela aponta dificuldades estruturais, que ao longo dos anos se estabilizaram, porém, necessitam ser superadas.

Sobre as propostas de melhorias no controle interno do SAAE de Lambari, a entrevista afirmou que desde 2019 tem elaborado Instruções Normativas para padronizar alguns procedimentos e também definir funções.

Muitos são os desafios impostos aos Controladores Públicos Municipais, sobretudo dos municípios do interior: falta de entendimento sobre qual é a função do Controlador e qual a importância do Controle Interno; estrutura organizacional reduzida; falta de profissionais capacitados; dicotomia entre gestão e política; falta de apoio jurídico; falha de comunicação com o controle externo, etc.

Dessa forma, percebe-se que somente com uma mudança de cultura, o Controle Interno cumprirá seu papel constitucional e social a fim de garantir uma gestão com qualidade e resultados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na gestão municipal**. 6ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2017. Cap. 8, p. 5-18; 164-189.

AZEVEDO, Natalia Kirchner; ENSSLIN, Sandra Rolim. **Controle Interno e as Fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas Fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010**. Repositório Institucional UFSC, 2010. Disponível em:
< <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/121039>>. Acesso em: 29 out. 2019.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual de controle interno: teoria & prática**. Curitiba: Juruá, 2006.

BRASIL. **Decreto-lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967**. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm> Acesso em: 30 de maio de 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 30 de maio de 2020.

BRASIL. **Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: 30 de maio de 2020.

BRASIL. **Lei nº 4320, de 17 de março de 1964**. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm> Acesso em: 30 de maio de 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. Brasília. Disponível em:
< http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc> Acesso em: 15 de out. de 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. Editora Atlas SA, 2008. Disponível em:
< <https://ayanrafael.files.wordpress.com/2011/08/gil-a-c-mc3a9todos-e-tc3a9nicas-de-pesquisa-social.pdf>> Acesso em: 15 de out. de 2020.

JOSÉ FILHO, Antônio. **A importância do controle interno na administração pública**. Diversa, 2008. Ano I – nº 1, p. 85-99.

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

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MORAES, Maria Aparecida de. **Controle Interno como Instrumento de Planejamento, Organização e Transparência na Administração Pública Municipal: um estudo no Município de Guareí/SP**. Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Curitiba: 2012. Disponível em:

<https://www.researchgate.net/publication/313511548_Control_interno_como_instrumento_de_planejamento_organizacao_e_transparencia_na_administracao_publica_municipal_o_caso_do_municipio_de_GuareiSP>. Acesso em: 27 de maio de 2020.

MOREIRA, M. A.; DIAS, A. G. S.; SOUZA, P. M. **Controle interno como instrumento de gestão pública**. Revista de Informação Contábil. Dez/2017. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/231400>>. Acesso em: 10 de out. de 2019.

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

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. **O papel do controle interno na administração pública**. UFRGS, 2005. Disponível em: <www.ufrgs.br/necon/pciap.pdf>. Acesso em: 30 de set. 2019.

SOUZA, Corine Sumski de. **O Papel do Controle Interno na Gestão dos Gastos Públicos Municipais**. FAE Centro Universitário, 2008, p. 57-73. Disponível em: <http://www.paranaeducacao.pr.gov.br/arquivos/File/TCC_CORINE_SUMSKI_SOUZA.pdf>. Acesso em: 20 de maio de 2020.