

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS - FCE  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**CONTROLE INTERNO NO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO  
GRANDE DO SUL: UM ESTUDO DE CASO SOBRE A ATIVIDADE DE DIÁRIAS**

ADRIANA REGINA CRIVELARO JARDIM<sup>1</sup>

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado em cumprimento às exigências  
do curso de Ciências Contábeis, da  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul,  
para obtenção do grau em Bacharel em  
Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Romina Batista de  
Lucena de Souza

Porto Alegre  
2013

---

<sup>1</sup> Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul atua como estagiária no Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. E-mail: adrianacrivelaro@yahoo.com.br.

## **CONTROLE INTERNO NO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL: UM ESTUDO DE CASO SOBRE A ATIVIDADE DE DIÁRIAS**

### **RESUMO**

O presente artigo tem como objetivo demonstrar a importância dos controles internos, como instrumento que produza informações confiáveis capazes de minimizar a incidência de fraudes e/ou erros. Para tanto, na primeira parte do trabalho, foram apresentados conceitos básicos de contabilidade, auditoria e controle interno, utilizando-se de pesquisa bibliográfica. Em seguida, a segunda etapa contempla o estudo de caso, compreendendo a contextualização do órgão estudado, a análise e, por fim, as considerações finais. Como conclusão deste estudo, pode-se confirmar a importância dos controles internos para a organização, contudo, estes não funcionam sem o conhecimento e a conscientização dos funcionários envolvidos. E, finalmente, para futuras pesquisas fica a sugestão da continuação do estudo no foco da importância dos controles internos no desenvolvimento das organizações, sejam públicas ou privadas.

**Palavras-chave:** Contabilidade Governamental. Auditoria. Controle Interno. Tribunal de Contas. Diárias.

## **INTERNAL CONTROL IN THE COURT OF AUDITORS OF THE STATE OF RIO GRANDE DO SUL: A CASE STUDY ON THE ACTIVITY OF DAILY**

### **ABSTRACT**

This article aims to demonstrate the importance of internal controls as a tool that produces reliable information that can minimize the incidence of fraud and / or errors. Therefore, the first part of the work were presented basics of accounting, auditing and internal control, using a literature review. Then the second step includes the case study, including the context of the organ studied, analysis, and finally, the final considerations. As a conclusion of this study, we can confirm the importance of internal controls for the organization, however, these do not work without the knowledge and awareness of the employees involved. And finally, future research is the suggestion of the continuation of the study focused on the importance of internal controls in the development of organizations, whether public or private.

**Keywords:** Governmental Accounting. Audit. Internal Control. Court of Auditors. Daily.

## 1 INTRODUÇÃO

A auditoria externa surgiu da necessidade das empresas em captar recursos junto a terceiros, seja através de empréstimos bancários, seja abrindo seu capital social a novos acionistas. Para atrair os investidores, era necessário que estes conhecessem a situação patrimonial e financeira da empresa. Dessa forma, as demonstrações contábeis passaram a interessar não somente à empresa, mas também a todos aqueles que precisam de informações sobre suas atividades.

Como decorrência dessa necessidade de informações contábeis confiáveis, surge a auditoria, que, na figura do auditor, examina as demonstrações e emite sua opinião sobre a adequação das mesmas às normas vigentes. Para tanto, parte importante dessa análise está na avaliação do sistema de controle interno contábil.

O controle interno, por sua vez, é um conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas que têm como objetivo a produção de informações confiáveis, permitindo que a administração conduza o negócio da melhor maneira possível, conforme afirma Almeida (1996). Um controle interno não é infalível, mas se eficiente, permite que a organização atinja seus objetivos, com o máximo de eficácia e um mínimo de desperdício.

Na esfera pública, a Constituição Federal (1988) declara que a fiscalização financeira, no que diz respeito aos critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, como agente de controle externo, e pelo sistema de controle interno específico de cada Poder.

O objetivo do controle interno nos órgãos e entidades da Administração Pública consiste, prioritariamente, em prevenir e corrigir erros ou desvios, com o intuito de assegurar que os critérios descritos no parágrafo anterior, sejam cumpridos.

Assim, este trabalho tem o objetivo de analisar os controles internos utilizados no processo de diárias pagas aos servidores em viagem, no Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS). Para tanto, focará nos controles internos existentes nas atividades de pagamento, prestação de contas, homologação e encerramento de diárias, executadas e/ou analisadas pelo Setor de Finanças do Tribunal. E também, ao final desta análise, sugerir melhorias para o processo.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo será apresentado o embasamento teórico que norteará o desenvolvimento do trabalho. Para tanto, a contabilidade, a auditoria interna e externa, o auditor interno e os controles internos serão conceituados. Para fins deste artigo, conceitos aplicados na área da contabilidade pública e afins também serão abordados.

### 2.1 CONTABILIDADE

A contabilidade é uma ciência social aplicada, que tem como objetivo final o controle do patrimônio de uma entidade, seja pública ou privada, utilizando-se de teorias, conceitos, princípios e técnicas. Além disso, também funciona como um instrumento de gestão e controle das entidades, tanto para seus sócios e administradores, como para a sociedade e o governo.

Para tanto, como afirma Padoveze (2008, p. 03), esse controle é exercido por meio da “coleta, armazenamento e processamento das informações oriundas dos fatos que alteram essa massa patrimonial”. O autor diz também que o patrimônio pode ser entendido como o conjunto de bens, direitos e obrigações da entidade. O ativo compreende os bens e direitos; o passivo, as obrigações e o patrimônio líquido, a riqueza que efetivamente possui.

Complementando, Szuster (*et al*, 2009, p. 17), afirma que:

A Contabilidade é o processo cujas metas são registrar, resumir, classificar e comunicar as informações financeiras. O input deste processo são as transações que a empresa efetua. O output são as Demonstrações Contábeis. Constitui-se no grande banco de dados de todas as empresas. Genericamente, pode-se dizer que a Contabilidade é uma indústria, tendo como matéria-prima os dados econômico-financeiros que são captados pelos registros contábeis e processados de forma ordenada, gerando, como produto final, as Demonstrações Contábeis ou Demonstrações Financeiras, como são denominadas pela legislação brasileira.

Ainda de acordo com Padoveze (2008) a ciência contábil é um conjunto de informações sistematizadas, com diversos enfoques específicos, de acordo com as necessidades de cada empresa. Assim, surgiram diversas especializações, com o intuito de atender a cada uma dessas necessidades. Contudo, o método contábil é único, sendo utilizado para atender a todas as especializações contábeis.

Dessa forma, cada usuário das informações, por ter objetivos diferentes com relação à organização, necessita de uma gama diferenciada de informações, como afirma Szuster (*et al*, 2009, pg. 18):

Acionista controlador: retorno do capital comparado com o risco, valorização da empresa, lucro e dividendos;  
Administradores: retorno do capital e do ativo, otimização dos gastos realizados, otimização das decisões futuras, lucratividade do mix de produtos, participação nos lucros;  
Financiadores: capacidade de pagamento, grau de endividamento;  
Governo: tributação e arrecadação de impostos, taxas e contribuições, além da formulação de diretrizes da política econômica e das atividades do Judiciário e de agências reguladoras;  
Acionista minoritário: fluxo regular de dividendos, valorização da empresa;  
Empregados: capacidade de pagamento dos salários, perspectivas de crescimento da empresa, participação nos lucros.

Assim, a contabilidade, além de ser uma ferramenta de controle das variações patrimoniais, auxilia os gestores nas tomadas de decisão do negócio e demonstra sua situação financeira para possíveis investidores e demais usuários.

Da mesma forma que acontece nas empresas privadas, os órgãos públicos adquirem direitos, assumem obrigações, compram, vendem, produzem, etc. Logo, também têm que controlar, quantificar, qualificar, analisar e demonstrar o conjunto de bens, direitos e obrigações e é dessa necessidade que surge a Contabilidade aplicada ao Setor Público. (MOTA, 2009).

A contabilidade pública tem como marco regulatório a Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, definindo as “normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. Atualmente é utilizada como guia para a contabilização e elaboração dos demonstrativos contábeis, orçamentários e financeiros dos entes públicos.

Já em 1988, a promulgação da Constituição Federal “definiu instrumentos e procedimentos de planejamento, determinou regras para a execução e prestação de contas e reforçou a importância do controle”. Anos depois, em 04 de maio de 2000, a Lei nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), enfatiza a necessidade de planejamento e transparência para o equilíbrio das contas públicas, bem como estabelece limites e condições para a execução orçamentária, financeira e patrimonial. (COSTA, 2008).

Mais atual, contudo, a NBC T 16.1 – Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, no item que trata da Conceituação, objeto e campo de aplicação, a contabilidade pública é:

(...) o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, oferecendo aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas.

As informações geradas são destinadas a três tipos de usuários: o cidadão, os membros do Legislativo e os investidores e credores. Conhecer estes públicos e identificar as suas necessidades é um dever das instituições públicas e dos responsáveis pela gestão dos seus sistemas contábeis, pois somente desta maneira poderão fornecer o tipo de conteúdo que cada um precisa. (SILVA, 2011).

## 2.2 AUDITORIA

A auditoria surgiu da necessidade das grandes empresas de validar suas demonstrações contábeis, por meio da análise dos registros contábeis. Sua prática visa atender ao mercado de capitais que busca a transparência das organizações, bem como sua comparabilidade com as demonstrações contábeis praticadas em todo o mundo, através da convergência às normas internacionais de contabilidade.

Assim, seu surgimento, se deu:

(...) como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado nos resultados apurados em balanço. Sua evolução ocorreu paralelamente ao desenvolvimento econômico, que gerou as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, que têm na confirmação dos registros contábeis a proteção ao seu patrimônio. (FRANCO E MARRA, 1992, p. 33)

A técnica contábil empregada no trabalho de auditoria utiliza as informações fornecidas pela contabilidade, com o intuito de avaliar informações e demonstrativos contábeis e julgar se esses registros foram feitos de acordo com os princípios e normas contábeis vigentes. Assim, ainda nas palavras de Franco e Marra (1992, p. 22), o papel da

auditoria “compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes”. Complementarmente, a auditoria também é utilizada como fiscal da administração, apontando erros, omissões ou fraudes. Ou seja, julga a moralidade da maneira como foram escriturados e demonstrados os fatos contábeis. (FRANCO E MARRA, 2001)

Para tanto, o auditor utiliza-se de procedimentos e técnicas que, se aplicados corretamente, permitirão que ele emita suas considerações a respeito da validade das informações, bem como da correção dos critérios empregados na elaboração das demonstrações contábeis. A seleção e extensão dos procedimentos utilizados será feito pelo próprio auditor, conforme Attie (1995), por meio de seu julgamento pessoal e profissional. Ou seja, ele deverá considerar:

(...) todos os fatos relevantes quando tomar decisões, que variam de acordo com a complexidade dos problemas e pontos que mereçam atenção por parte do auditor naquela empresa em exame. De qualquer forma, os procedimentos e extensão aplicados em um trabalho incluem todos aqueles necessários à formação de sua opinião sobre a adequação das demonstrações financeiras e que sejam restritos à obtenção de tal objetivo com a maior eficácia possível. A aplicação do conceito de relevância e a aceitação de certo grau de risco serve para maximizar a eficiência e melhorar a qualidade do trabalho, dirigindo a atenção do auditor para aspectos mais importantes e vitais da empresa em exame. (ATTIE, 1995, p. 36).

Na esfera pública, de acordo com Carvalho (2007, p. 193):

A auditoria é o conjunto de técnicas que visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais e a aplicação de recursos públicos por entidade de Direito Público e Privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão, mas, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos. Tem por objetivo primordial garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública. (CARVALHO, 2007, p. 193).

### **2.2.1 Auditoria Interna**

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade da Auditoria Interna (NBC TI 01), o exercício da auditoria interna acontece nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado. Já no item 12.1.1.3, diz que:

a auditoria interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

E, sobre a atividade da auditoria interna, o item 12.1.1.4 coloca que está:

(...) estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não conformidades apontadas nos relatórios.

De acordo com Attie (1987, p. 26), a auditoria interna surgiu da necessidade da administração da entidade de:

(...) alguém que lhes afirme que os controles e as rotinas de trabalho estão sendo habilmente executados e que os dados contábeis, com efetividade, merecem confiança, pois espelham a realidade econômica e financeira da empresa. A auditoria interna neste momento é concebida, toma forma embrionária como uma atividade necessária à organização e desenvolve-se a fim de seguir a gerência ativa, concedendo-lhe alternativas, como ferramenta de trabalho, de controle, assessoria e administração.

Continuando, Attie (p. 72), afirma que:

“a auditoria interna é uma atividade de avaliação independente existente dentro de uma organização, destinada à revisão das operações contábeis, financeiras, fiscais, etc. Os resultados de seu trabalho visam prestar assessoria à administração. A auditoria interna é, portanto, um controle administrativo cuja atribuição é verificar e avaliar a efetividade dos demais controles. Assim, podemos dizer que o objetivo geral do trabalho da auditoria interna consiste em prestar assistência a todos os membros da administração, no sentido de levar a um cumprimento eficiente de suas responsabilidades, proporcionando-lhes análises, avaliações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas.”

Na esfera da administração pública, a auditoria interna é:

“conjunto de técnicas que visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades



de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle em busca da melhor alocação de recursos, atuando não só para corrigir os desperdícios, como inibir a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos e contribuir para agregar valor ao corpo gerencial.” (CASTRO, 2010, p. 386)

Dentre as subdivisões apresentadas por Castro (2010) - auditoria operacional, de gestão, de acompanhamento da gestão, contábil e especial - entende-se que a auditoria operacional ou de desempenho é a que melhor representa o objeto de estudo deste artigo. Isto porque, de acordo com o autor, o objetivo desta auditoria é “avaliar as ações gerenciais e os procedimentos operacionais, das unidades ou entidades, programas, projetos, atividades, ou segmentos destes”. Assim, avalia os métodos e processos operacionais, verificando a eficácia na utilização dos recursos, objetivando a melhoria das operações que examina.

### **2.2.2 Auditor Interno**

De acordo com Almeida (1996), a profissão de auditor interno surgiu como uma subdivisão da auditoria externa e, claro, da contabilidade. O auditor interno continua Almeida, mesmo sendo funcionário da empresa, não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho audita. E, também, não deve desenvolver atividades que possa vir a auditar, para não comprometer a independência da sua análise. Em seguida, enumera as principais características do auditor interno:

“- é empregado da empresa auditada;  
- menor grau de independência;  
- executa auditoria contábil e operacional;  
- os principais objetivos são:  
verificar se as normas internas estão sendo seguidas;  
verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes;  
verificar a necessidade de novas normas internas;  
- efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais;  
- maior volume de testes (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria).” (ALMEIDA, 1996, p. 30).

Já Attie (1986, p. 61), no que se refere à competência profissional, afirma que os auditores devem atender às seguintes questões:

observância de normas de conduta: o Código de Ética dos auditores internos exige um alto padrão de honestidade, objetividade, diligência e lealdade;  
 conhecimento, capacidade e instrução: segundo o autor, essas características são essenciais à realização da auditoria interna. Deve ter capacidade para aplicação das normas, técnicas e procedimentos da área; capacidade na área de princípios e técnicas contábeis, conhecimento dos princípios de administração; além de conhecimento dos fundamentos de contabilidade, economia, direito comercial, impostos, finanças e tudo mais que auxilie na resolução de problemas;  
 relações humanas e comunicações: significa a habilidade em tratar com as pessoas com quem se relaciona, além da capacidade de se comunicar oralmente e por escrito, de modo a comunicar-se eficazmente;  
 educação contínua: os auditores têm que estar em constante atualização profissional, além de manterem-se atualizados com tudo o que possa interferir no seu trabalho.  
 zelo profissional: os conhecimentos do auditor devem ser aplicados com prudência, com o intuito de evitar deturpações, erros, omissões, ineficiência, etc.

Essas características também são válidas quando o auditor interno trabalha no setor público.

### 2.3 CONTROLES INTERNOS

Segundo a NBC T 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T 16.8 – Controle Interno, o controle interno visa dar suporte ao sistema de informação contábil, minimizando riscos e validando as informações. Abrange:

(...) o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:  
 salvar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;  
 dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;  
 propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;  
 estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;  
 contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;  
 f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Já o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA (*apud* Attie, 1986, p. 197), diz que:

o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Os controles internos contábeis, mais especificamente, conforme afirma Attie (1986, 197), são aqueles que:

compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores.

Contudo, para o correto funcionamento dos controles, segundo Peter e Machado (2003, p. 25), alguns princípios devem ser observados:

Relação custo/benefício: consiste na minimização da probabilidade de falhas/desvios quanto ao atendimento dos objetivos e metas. Este conceito reconhece que o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que possa proporcionar

Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários: a eficácia dos controles internos está diretamente relacionada com a competência e integridade do pessoal. Assim, é imprescindível que haja uma política de pessoal que contemple esses aspectos;

Delegação de poderes e determinação de responsabilidades: visam assegurar maior rapidez e objetividade às decisões, fazendo-se necessário um regimento/estatuto e organograma adequado, onde a definição de autoridade e consequentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente às necessidades da organização; e manuais de rotinas/procedimentos claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade;

Segregação de funções: a estrutura de um controle interno deve prever a separação entre as funções de autorização ou aprovação de operações e a execução, controle e contabilização das mesmas, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com esse princípio;

Instruções devidamente formalizadas: para atingir um grau de segurança adequado, é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes, ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;

Controles sobre as transações: é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade do órgão/entidade e autorizados por quem de direito;

Aderência às diretrizes e normas legais: é necessária a existência, no órgão/entidade, de sistemas estabelecidos para determinar e assegurar a observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos.

Os controles internos executados na administração pública são tratados pela Lei nº 4.320/64, que estabelece seus fundamentos e, conforme Peter (2007, p. 24), “determina que o Poder Executivo exerça o controle sem prejuízo das atribuições de órgãos criados especificamente para este fim”. O artigo 74 da Constituição Federal (1988) declara que

cada poder, Legislativo, Executivo e Judiciário, exercerá o seu controle interno, que será integrado entre os poderes e terá 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.

Complementarmente, ainda de acordo com a Constituição, no âmbito dos Tribunais de Contas Estaduais, o Artigo 75 diz que as estas normas “aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios. Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros”.

O Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul (TCE/RS), de acordo com a Constituição Estadual, artigo 71, § 5º, tem a competência de “avaliar a eficiência e eficácia dos sistemas de controle interno dos órgãos e entidades por ele fiscalizados”. Complementarmente, o artigo 76 da mesma Constituição, afirma que:

O sistema de controle interno previsto no art. 74 da Constituição Federal terá, no Estado, organização una e integrada, compondo órgão de contabilidade e auditoria geral do Estado, com delegações junto às unidades administrativas dos três Poderes, tendo sua competência e quadro de pessoal definidos em lei.

Parágrafo único. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência, sob pena de responsabilidade, ao Tribunal de Contas do Estado, o qual comunicará a ocorrência, em caráter reservado, à Mesa da Assembleia Legislativa.

Assim, de acordo com o artigo 76, a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado – CAGE é o órgão de controle interno do Estado do Rio Grande do Sul. A CAGE foi criada

em 28 de dezembro de 1948, pela Lei 521, tendo como atribuições centralizar e superintender a contabilidade do Estado; fiscalizar e orientar as atividades relativas à contabilidade; tomar as contas de quem recebeu, administrou, despendeu ou guardou bens do Estado, cooperando com o TCE/RS; realizar o levantamento do Balanço-Geral do Estado e zelar pelo cumprimento dos princípios de contabilidade pública.

Já em março de 1970, o Decreto 20.193, do Governo do Estado, com o intuito de aperfeiçoar o sistema de contabilidade, ajustando esse com um moderno sistema de auditoria interna e os objetivos da reforma administrativa em curso, cria o Sistema de Contabilidade e Auditoria do Estado do Rio Grande do Sul. Logo, a CAGE, acrescida da Divisão de Auditoria, passa a representar o órgão central do Sistema de Controle Interno do Estado.

E, mais atualmente, o Decreto 37.297 de 13 de março de 1997, que dispõe sobre a estrutura básica da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, em seu artigo 13 diz, especialmente sobre controles internos, que:

- À Contadoria e Auditoria-Geral do Estado - CAGE, responsável pelo sistema de controle interno previsto no artigo 76 da Constituição Estadual, compete:
- I. exercer, a título de controle interno, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, dos órgãos da Administração Direta e Indireta e de quaisquer entidades constituídas ou mantidas pelo Estado, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e demais princípios constitucionais;
  - III. comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial no âmbito da Administração Pública Estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
  - V. controlar e acompanhar a execução orçamentária;
  - VII. cientificar o Tribunal de Contas do Estado das irregularidades ou ilegalidades de que tome conhecimento;
  - VIII. efetuar os procedimentos relativos a revelação contábil da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, no âmbito dos três Poderes do Estado, do Ministério Público e dos fundos especiais, bem como orientar e assessorar as entidades da Administração Indireta na organização de seus sistemas contábeis e de controle interno;
  - XI. exercer o controle sobre todos os atos daqueles que, a qualquer modo, arrecadem rendas, efetuem despesas ou administrem bens do Estado;
  - XIII. examinar e emitir parecer sobre processos de prestação e tomadas de contas de qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gere ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assumam obrigações pecuniárias;
  - XVIII. prestar assessoramento em relação às atividades dos órgãos colegiados na área de controle interno;
  - XX. realizar perícias e revisões contábeis;
  - XXI. emitir pareceres e prestar informações sobre matéria pertinente ao controle interno;

- XXIII. pesquisar e planejar sistemas de acompanhamento e de apuração dos custos dos serviços públicos;
- XXV. propor a normatização e padronização dos procedimentos relativos à contabilidade, auditoria, fiscalização e avaliação de gestão, na área de sua competência;

Contudo, também existe, e este é o foco do presente trabalho, o controle interno realizado dentro dos próprios órgãos que realizam as atividades de controle. Ou seja, o Tribunal de Contas da União, bem como os Tribunais de Contas dos Estados, também praticam atividades de controle interno nas suas atividades administrativas e operacionais. Controle este que, como descrito anteriormente, tem a intenção resguardar o patrimônio da entidade com a utilização de instrumentos capazes de identificar erros e/ou fraudes. Além disso, no caso da administração pública, servem para dar segurança à população de que o dinheiro do órgão, que é público, será utilizado com a finalidade de prestar serviços públicos melhores.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

O processo de elaboração consistirá, inicialmente, de uma pesquisa bibliográfica, que fornecerá o embasamento teórico e documental específico, permitindo o desenvolvimento do problema proposto. A modalidade de estudo de caso será utilizada, pois se trata de um estudo aprofundado de um ou poucos objetos, no caso tratado, de apenas um, o controle interno de uma atividade desenvolvida pelo Tribunal (Gil, 2008).

O desenvolvimento da pesquisa bibliográfica, de acordo com Kauark (2010), se dá a partir de material já publicado, tais como livros, artigos, revistas especializadas, outros trabalhos acadêmicos, material publicado na internet, entre outros. Os dados serão coletados em fontes primárias (documental) e fontes secundárias (bibliográficas). Fontes primárias são aquelas provenientes dos próprios órgãos que realizaram as observações, já as fontes secundárias são compostas por toda a bibliografia publicada a respeito do assunto tratado. (LAKATOS, 1992). Este material fornecerá o embasamento teórico que subsidiará todo o desenvolvimento do conteúdo do trabalho.

Complementando, para Chizzotti (2006, p. 102):

O estudo de caso é uma caracterização abrangente para designar uma diversidade de pesquisas que coletam e registram dados de um caso particular ou de vários casos a fim de organizar um relatório ordenado e crítico de uma experiência, ou avaliá-la analiticamente, objetivando tomar decisões a seu respeito ou propor uma ação transformadora.

Assim a pesquisa bibliográfica servirá como referencial teórico para a contextualização e análise dos dados coletados durante a pesquisa. O período analisado será o mês de maio de 2013, onde os procedimentos técnicos realizados nas atividades de pagamento, prestação de contas, homologação e encerramento de diárias, executadas e/ou analisadas pelo Setor de Finanças (SEFIN), do TCE/RS, serão verificados e comparados com os procedimentos de controle interno existentes.

As diárias referem-se a uma Auditoria Interna da Qualidade ISSO 9001:2008, nas Regionais do TCE/RS em Pelotas, Santa Maria e Santa Cruz do Sul, realizadas por dois Auditores Públicos Externo, no período de 13 a 15 de maio de 2013. Todo o procedimento de coleta e análise será descrito no estudo de caso, que será realizado por meio da análise dos documentos gerados pelas atividades citadas acima, bem como pelos procedimentos adotados para gerá-los.

## **4. ANÁLISE E INTREPRETAÇÃO DOS DADOS**

Esta seção apresentará um breve histórico da entidade estudada, além do desenvolvimento do estudo de caso. Este contará com três partes principais, que são a descrição do problema da pesquisa, a análise e a interpretação dos dados levantados.

### **4.1 Contextualização do TCE/RS**

#### **4.1.1 Histórico**

O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul foi criado em 26 de junho de 1935, de acordo com o Decreto nº 5.975, do Governador General Flores da Cunha. A história do Tribunal começa em maio daquele ano, ocasião em que foi submetido ao Plenário da Assembléia Legislativa do Estado o Parecer da Comissão Constitucional sobre

emendas ao anteprojeto da Constituição do Estado. Foi relator desse parecer o então Deputado Moisés Vellinho que, mais tarde, viria a integrar o Corpo de Juízes do Tribunal de Contas.

A Constituição confirmava as atribuições conferidas ao Tribunal pelo Decreto nº 5.975, que visavam a acompanhar a execução orçamentária do Estado e dos Municípios, bem como o julgamento das contas dos responsáveis por dinheiros e bens públicos. Também foi submetida ao registro prévio do Tribunal toda e qualquer iniciativa da administração do Estado ou dos Municípios que importasse despesas não previstas em seus respectivos orçamentos.

Em sete de julho de 1939, pelo Decreto nº 7.858, face à implantação do Estado Novo, o Tribunal de Contas foi extinto, permanecendo nessa situação até 1945, quando foi reativado com a função plena de fiscalizar a administração pública. Neste ano, o então Interventor Federal, General Ernesto Dornelles, articulou a reativação do Tribunal de Contas, pela necessidade urgente de controlar a administração pública. Já havia sido editado o Decreto Lei nº 947, de 24 de outubro de 1945, que reinstalou o Tribunal.

A Constituição Federal de 1988, na Seção IX Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, no Art. 71, diz que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU). Complementarmente, o artigo nº 75 diz que “As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios. Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros.”

Assim sendo, a Constituição do Estado do Rio Grande do Sul, de 03 de outubro de 1989, no artigo 71, da Seção VI Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, afirma que “Art. 71. O controle externo, a cargo da Assembléia Legislativa, será exercido com auxílio do Tribunal de Contas, ao qual compete, além das atribuições previstas nos arts. 71 e 96 da Constituição 23 Federal, adaptados ao Estado, emitir parecer prévio sobre as contas que os Prefeitos Municipais devem prestar anualmente.”, ficando, assim, assinalada a competência do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.



O corpo funcional do Tribunal é composto por sete magistrados, 528 auditores públicos externos, dois bibliotecários, 224 oficiais de controle externo, 6 auxiliares de serviços gerais, um procurador e três adjuntos de procurador do Ministério Público de Contas, 110 cargos em comissão, 68 estagiários. Além dos Prédios Sede, Anexo, da Manutenção e do Centro de Perícias Médicas, esses funcionários estão distribuídos nas Regionais de Caxias do Sul, Erechim, Frederico Westphalen, Passo Fundo, Pelotas, Santa Cruz do Sul, Santa Maria, Santana do Livramento e Santo Ângelo.

#### **4.1.2 Assessoria de Gestão e Controle Interno – AGCI e o Controle Interno**

A Assessoria de Gestão e Controle Interno, AGCI, é um setor do TCE/RS que está diretamente ligada à Direção Geral do órgão, que, por sua vez, responde diretamente ao Gabinete da Presidência da Casa. À Direção Geral cabe a coordenação das atividades desenvolvidas pelos demais setores, tanto administrativas, quanto de controle e fiscalização. A AGCI é formada pelo Núcleo de Planejamento, Projetos e Informações (NPPI) e pelo Núcleo de Auditorias e Controle Interno (NACI). Assim, quanto ao controle interno, o NACI tem como atribuição: avaliar o sistema de Controle Interno do Tribunal, com a finalidade de assegurar-lhe eficácia e eficiência, promovendo seu aperfeiçoamento e oferecendo subsídios permanentes à administração.

Em 1997 o Tribunal instituiu a gestão da qualidade. Neste modelo de administração, o foco está, dentre outras coisas, no cliente (interno e externo) e na melhoria contínua na execução das atividades. Dessa forma, planejamento, reuniões de análise crítica, auditorias internas e externas, ação corretiva, ação preventiva e melhorias contínuas acabam por fazer parte das atividades diárias da instituição.

Assim, uma série de procedimentos é implantada na rotina para que os objetivos traçados sejam alcançados. Ou seja, o Tribunal identifica e descreve os processos necessários para a sua operação, estabelecendo os critérios e métodos que objetivam assegurar a qualidade dos serviços da instituição, bem como promover o aprimoramento contínuo desses processos. Além disso, tais procedimentos são importantes para a previsão e provisão dos recursos humanos, materiais e de informação necessários para a sua operação.

### **4.1.3 Serviço de Finanças (SEFIN)**

O Serviço de Finanças do TCE/RS é um núcleo que faz parte da Supervisão de Orçamento e Finanças (SOF) da entidade. Por sua vez, a SOF também é diretamente ligada à Direção Geral, que responde diretamente ao Gabinete da Presidência da Casa.

No que se refere ao processo das diárias, ao SEFIN compete a abertura de processo administrativo para prestação de contas das diárias, a organização dos documentos elaborados, ou não, pelo setor e todo o acompanhamento, desde a solicitação da diária até seu encerramento.

## **4.2 Análise dos controles internos das diárias**

Neste item, primeiramente, será apresentado uma breve descrição sobre as diárias e quais são suas características no Tribunal. Em seguida, o processo de pagamento, prestação de contas, homologação e encerramento de diárias, executadas e/ou analisadas pelo Setor de Finanças (SEFIN), do TCE/RS, será descrito, de acordo com os controles interno existentes e, por fim, será realizada a comparação com o caso analisado.

### **4.2.1 Diárias**

A diária é uma indenização, em dinheiro, que se destina à cobertura das despesas com hospedagem e/ou alimentação do servidor público quando sai temporariamente da sua sede, por motivo de serviço ou para participação em eventos ou cursos de capacitação profissional. (Rio Grande do Sul, Secretaria da Fazenda, Manual do gestor, p. 323) A sede, neste caso, é o local onde o servidor estiver em exercício permanentemente. São devidas apenas aos servidores detentores de cargos ou empregos públicos, ainda que providos por comissão.

O recebimento da diária se dá por dia de afastamento, sendo devida, pela metade quando, dentre outros motivos (artigo 7º do Decreto Estadual nº 24.846/76):

- não ocorrer, no dia a que corresponda, pernoite fora da sede, bem como, quando ocorrendo, não for indispensável para bom desempenho do serviço; ou

- o deslocamento se der para o interior do próprio município, mas somente no caso de a distância percorrida ser superior a 50 km.

O deslocamento do servidor deverá ser formalizado mediante processo administrativo, devidamente instruído pela autoridade requisitante e autorizado pelo dirigente máximo do órgão, contendo a descrição do motivo do deslocamento, o qual deverá estar em conformidade com as atribuições/atividades do cargo ou da função exercida.

A solicitação de diárias é feita com o preenchimento de uma requisição de pagamento de diárias, contendo o nome do servidor, a identidade funcional/matricula, o cargo ou a função, a(s) localidade(s) de destino, o período de afastamento, a finalidade da viagem, o número e o custo das diárias.

Existem dois tipos de diárias. A diária normal é aquela utilizada para os deslocamentos incorridos no território nacional, podendo assumir diferentes valores de indenização, conforme o cargo ou a função ocupada e o destino do servidor. Já a diária especial é destinada a indenizar as viagens do servidor para o exterior, sendo autorizadas por ato específico do Governador do Estado, que também estabelece o seu valor em moeda estrangeira.

Quanto à forma de pagamento de diárias, podem-se destacar as seguintes:

- diárias pagas previamente à viagem (exceto auditoria) ou por empenho, a vencer: quando as solicitações de diárias forem autorizadas até o 5º dia útil anterior ao início do deslocamento, serão pagas no dia útil anterior ao início da viagem (diárias a vencer).
- diárias vencidas ou por empenho, vencidas: sempre que uma solicitação de diária não puder ser atendida antes ou no decorrer do período de deslocamento (viagem), a diária será paga como vencida (por empenho), ou seja, somente após o retorno e devida prestação e análise de contas da mesma. Caso a situação fática esteja em desacordo com a solicitação de diárias autorizada, esta deverá ser excluída e encaminhada nova solicitação.
- diárias por adiantamento (somente nas auditorias a vencer): são as que possibilitam a utilização de adiantamento para atender a despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de realização da despesa pública, sendo, portanto, urgentes.

Já quanto ao valor, as diárias podem ser classificadas segundo as seguintes modalidades:

- diária integral: o servidor faz uso desta modalidade sempre que necessitar de pernoite quando do deslocamento temporário para fora da sede, em objeto de serviço; e
- meia diária: ocorre quando o servidor faz jus à metade do valor integral nas seguintes hipóteses, já citadas anteriormente: quando não ocorrer, no dia a que corresponda, pernoite fora da sede, bem como, quando ocorrendo, não for indispensável para bom desempenho do serviço; ou quando o deslocamento se der para o interior do próprio município, mas somente no caso de a distância percorrida ser superior a 50 km.

A Resolução nº 939/2012, do TCE/RS, consolida os valores das diárias a serem pagas no âmbito do Tribunal, aos seus membros e do Ministério Público de Contas, aos servidores integrantes do Quadro de Pessoal Efetivo e do Quadro de Cargos em Comissão e aos servidores adidos, sendo:

I – Conselheiros e Procurador-Geral:

- a) no Estado: R\$ 292,54 (duzentos e noventa e dois reais e cinquenta e quatro centavos);
- b) fora do Estado: R\$ 585,08 (quinhentos e oitenta e cinco reais e oito centavos); e
- c) fora do País: R\$ 819,10 (oitocentos e dezenove reais e dez centavos).

II – Auditores Substitutos de Conselheiro e Adjuntos de Procurador:

- a) no Estado: R\$ 277,90 (duzentos e setenta e sete reais e noventa centavos);
- b) fora do Estado: R\$ 555,80 (quinhentos e cinquenta e cinco reais e oitenta centavos); e
- c) fora do País: R\$ 778,12 (setecentos e setenta e oito reais e doze centavos).

III – servidores efetivos, adidos e detentores de cargos em comissão:

- a) no Estado: R\$ 204,00 (duzentos e quatro reais);
- b) fora do Estado: R\$ 435,00 (quatrocentos e trinta e cinco reais); e
- c) fora do País: R\$ 776,00 (setecentos e setenta e seis reais).

Em caso de meia diária, quando não há necessidade de pernoite, há o recebimento de 50% dos valores das diárias. Quando o deslocamento se der entre a sede e as regionais ou entre regionais, ao valor total das diárias recebidas serão acrescidos 20%.

#### **4.2.2 Procedimentos e Controles Internos das Diárias**

As diárias analisadas neste artigo serão do tipo normal, ou seja, o deslocamento foi realizado dentro do território nacional, por dois servidores. Mais especificamente, a equipe

se deslocou da sede, em Porto Alegre, para os Serviços Regionais de Pelotas, Santa Maria e Santa Cruz do Sul. O deslocamento foi realizado entre os dias 13 e 15 de maio de 2013. Como existiram dois pernoites, cada servidor recebeu duas diárias inteiras e uma meia diária. Por se tratar de deslocamento entre a Sede e regionais, ao valor total foi acrescido 20%. Logo, os controles internos analisados serão os que abrangem esse tipo de diária.

O início do processo de concessão de diárias acontece com a solicitação, no Sistema Corporativo DRA – Controle de Pagamento de Diárias, conforme figura nº 01. Nesse sistema, o servidor colocará todos os dados da viagem. A solicitação de diária será enviada para as devidas aprovações, e depois de autorizado pelo Ordenador de Despesas será encaminhado ao SEFIN para impressão da Solicitação e pagamento.

Para que o servidor receba a diária antes da viagem, diária paga a vencer, a solicitação de diária deve ser autorizada até o 5º dia útil anterior ao início do deslocamento.

Figura nº 01 – Tela do Sistema Corporativo DRA – Solicitação de Diárias

SERV - Matrícula	Nome	Setor de Serviço	Cargo	Empenho	Cond Veic
12547735	DENISE	NPPI	APE	131898011	
17002380	NICODEMOS	NACI	APE	131897990	

Fonte: Sistemas Corporativos – TCE/RS, 2013.

O processo de pagamento tem início, no SEFIN, quando a solicitação de diária é recebida, via sistema, pelo setor, conforme mostra a figura nº 01. Neste momento, deve-se verificar se está devidamente preenchida. Caso contrário, devolve-se para que seja

complementada pelo setor solicitante. Se estiver preenchida corretamente, é enviada para autorização, pelo Ordenador de Despesas. Quando for autorizada, deve ser impressa e uma capa de processo deve ser solicitada ao Setor de Protocolo. Este processo administrativo receberá todos os documentos necessários à prestação de contas. A capa contém as seguintes informações de identificação: número do processo, data de abertura, tipo (neste caso é “Pagamento de Diária”), órgão (TCE/RS) e nome dos servidores que receberão a diária.

O processo conterà os seguintes documentos: requisição de pagamento por empenho, nota de solicitação de empenho, nota de liquidação, prestação de contas de viagem, análise de contas de viagem, documentos comprobatórios das despesas, ofício para homologação e baixa do empenho. Alguns destes documentos são gerados pelo SEFIN e outros somente anexados ao processo pelo setor.

A figura nº 02 mostra que, no mesmo local onde a diária é solicitada, devem-se preencher as informações pertinentes ao setor, que são o número do processo e os dados relativos à natureza da despesa. Quando esses dados são salvos, a solicitação passará da situação “autorizada”, para “solicita pagamento”.

Figura nº 02 – Tela do Sistema Corporativo DRA – Solicitação de Diárias

The screenshot displays the 'Solicitação de Diárias' form in the TCE-RS system. Key fields include:

- Solicitação:** Setor: D222, Número: 9211, Data: 18/04/2013, Tipo: Outros, Situação: Encerrada.
- Origem:** 149, PORTO ALEGRE; **Destino:** 168, SANTA CRUZ DO SUL.
- Viagem:** 13/05/2013 a 15/05/2013; **Motivo:** Auditoria Interna da Qualidade ISO 9001:2008, Regional de Pelotas, Santa Maria e Santa Cruz do Sul.
- Especif:** A Vencer; **Pagto:** 10/05/2013; **Prj:** 6402; **Rec:** 11; **Total(R\$):** 1.224,00.
- Empenho:** Pagto: 5213-0200/13-4; **Requisição:** (empty); **Banco:** (empty).

The 'Diárias' table below shows the following data:

Matrícula	Nome	Setor de Serviço	Cargo	Empenho	Cond	Veic
12547735	DENISE	NPPI	APE	131898011		
2	1	612,00	13/05/2013	15/05/2013	2	1
16/05/2013	25/05/2013	21/05/2013	30/05/2013	Aprovada		
17002380	NICODEMOS	NACI	APE	131897990		
2	1	612,00	13/05/2013	15/05/2013	2	1
16/05/2013	25/05/2013	16/05/2013	30/05/2013	Aprovada		

Fonte: Sistemas Corporativos – TCE/RS, 2013.

Na figura nº 03, no menu ‘Relatórios’ do Sistema DRA, deve-se imprimir duas vias da ‘Requisição de Pagamento por Empenho’. Uma via será arquivada no processo de pagamento e a outra será arquivada em uma pasta de controle.

Figura nº 03 – Exemplo de Requisição de Pagamento por Empenho

TCE-RS Direção-Geral Supervisão de Orçamento e Finanças SEFIN - Serviço de Finanças		REQUISIÇÃO DE PAGAMENTO POR EMPENHO				TCE DRA0300	
Processo:	5213-0200/13-4	Especificação:	A Vencer		Tipo:	Outros	
Matricula	Nome	Cargo	Localidade	Periodo	DI	MD	Valor(R\$)
1.700238.0	Nicodemos	APE	SANTA CRUZ DO SUL	13/05/13 a 15/05/13	2	1	612,00
1.254773.5	Denise	APE	SANTA CRUZ DO SUL	13/05/13 a 15/05/13	2	1	612,00
Motivo: Auditoria Interna da Qualidade ISO 9001:2008, Regional de Pelotas, Santa Maria e Santa Cruz do Sul							
Valor Total:	R\$1.224,00 (um mil e duzentos e vinte e quatro reais)						

Porto Alegre, 02 de maio de 2013

Fonte: Sistemas Corporativos – TCE/RS, 2013.

Nesta pasta de controle são arquivadas todas as requisições de pagamento, que estão classificadas de acordo com a etapa em que se encontram, conforme quadro nº 01. Este quadro é anexado em cada requisição e o arquivamento dá por ordem de vencimento. Para completar uma etapa, a anterior deve ter sido encerrada e a requisição passará para a etapa seguinte.

Quadro nº 01 – Controle do Andamento das Diárias

Vencimento (FPE)	
Data Pgto e Empenho (DRA)	
Prestação e Análise (DRA)	
Homologação (DRA e Of. DG)	
Encerramento (DRA)	

Fonte: MT-SOF-0002 – TCE/RS, 2012.

Para que o pagamento seja efetuado, é necessário que o servidor esteja cadastrado no Sistema FPE – Finanças Públicas do Estado – que é um sistema integrado de gestão governamental. Caso ele não esteja cadastrado, o SEFIN deve cadastrá-lo junto a CAGE.


Para tanto, é necessário o preenchimento de um formulário padrão de cadastramento, que conterá informações como nome, CPF, endereço e dados bancários. Junto a este formulário é anexado uma cópia de um documento que comprove os dados bancários fornecidos (como extrato bancário) e de um comprovante de residência. Este formulário será enviado para a CAGE, em duas vias, sendo uma para protocolo e controle do Setor.

Em solicitações de diárias com mais de um servidor, aquele que não tiver cadastro no FPE impedirá que o pagamento de todos seja realizado, até a sua regularização.

No Sistema FPE deve-se fazer primeiramente a Solicitação de Afastamento e, em seguida, a 'Solicitação de Empenho/Liquidação'. Esta etapa está descrita no 'Manual de Operação' do Sistema e é bastante longa para ser descrita neste artigo, pois apresenta muitos detalhes. No entanto, cabe destacar que é nesta etapa que são preenchidos os dados que caracterizarão as diárias, tais como tipo de diária e motivo da diária. É importante que esta classificação seja correta, pois os valores das diárias são relacionados com essas informações. Em seguida, as solicitações de empenho e liquidação serão feitas e a elas serão vinculadas as solicitações de afastamento. Por fim, deve-se imprimir uma via da solicitação de empenho, conforme figura nº 04:

Figura nº 04: Exemplo de Nota de Solicitação de Empenho Coletivo

Página: 1 de 1



**GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**

<b>Nota de Solicitação de Empenho Coletivo</b>	Período: 01/05/2013 a 02/05/201	Processo nº 005213.0200.13-4
--	---------------------------------	------------------------------

**Classificação da Despesa**

UE: 02.01.001	Projeto: 6402	Recurso: 0011
Natureza Despesa: 3.3.90.14.1402		Fato Contábil: 0131

**Identificação das Solicitações de Empenho**

Número	Identificação do Credor	Subprojeto	Data	Valor
13001897990	NICODEMOS Código	6402.00001	02/05/2013	612,00
13001898011	DENISE Código	6402.00001	02/05/2013	612,00
<b>Total da Nota de Solicitação de Empenho Coletivo</b>				<b>1.224,00</b>

Fonte: Sistema FPE – TCE/RS, 2013.

A conclusão da etapa de pagamento se dá com a organização dos documentos no



processo, o qual deve ser formado pela solicitação de diárias, pela requisição de pagamento por empenho e pela solicitação de empenho. O processo, então, deverá ser conferido pelo coordenador do SEFIN, que assinará a requisição de pagamento. Em seguida, o Ordenador de Despesas assinará a solicitação de empenho e autorizará seu pagamento, via FPE. O Ordenador de Despesas é a autoridade de cujos atos resultem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndio de recursos da União ou pelos quais responda.

Retornando do Ordenador, o processo é enviado para a Seccional da CAGE, que é o órgão responsável pela contabilidade do TCE/RS, que confere e atende a Solicitação no FPE emitindo as Notas de Empenho e Liquidação. Ao retornar para o TCE/RS, o processo de pagamento vai para o Serviço de Pagadoria (SPAG), que transferirá os valores para as contas correntes dos servidores. Em seguida, o processo segue para o SEFIN, que aguardará a prestação de contas dos servidores, para dar andamento ao processo.

No Sistema DRA, na solicitação de diárias, os campos 'data do pagamento' e 'número do empenho', são preenchidos, conforme figura nº 05:

Figura nº 05 – Tela do Sistema Corporativo DRA – Solicitação de Diárias

The screenshot displays the 'Solicitação de Diárias' form in the TCE-RS system. Key fields include:

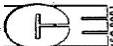
- Solicitação:** Setor: 0222, Número: 9211, Data: 18/04/2013, Tipo: Outros, Situação: Encerrada.
- Origem:** 149, PORTO ALEGRE; **Destino:** 168, SANTA CRUZ DO SUL.
- Viagem:** 13/05/2013 a 15/05/2013; **Pago:** 10/05/2013.
- Motivo:** Auditoria Interna da Qualidade ISO 9001:2008, Regional de Pelotas, Santa Maria e Santa Cruz do Sul.
- Empenho:** Pagto: 5213-0200/13-4, Requisição: [vazio], Banco: [vazio].
- Diárias Table:**

SERV - Matrícula	Nome	Setor de Serviço	Cargo	Empenho	Cond	Veic
12547735	DENISE	NPPI	APE	131898011		
17002380	NICODEMOS	NACI	APE	131897990		

Fonte: Sistemas Corporativos – TCE/RS, 2013.


Como a diária foi paga a vencer, ou seja, antes da viagem, ao retornar, o servidor deve prestar contas. Na primeira etapa, haverá a prestação – figura nº 06 – e análise de contas – figura nº 07. A prestação de contas deverá ser feita individualmente e pelo próprio servidor que recebeu a diária, impressa e assinada por ele, da mesma forma que a análise, pelo seu chefe imediato, em formulários específicos no Sistema DRA:

Figura nº 06 – Exemplo do Sistema Corporativo DRA – Prestação de Contas de Viagem

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL TRIBUNAL DE CONTAS		TRIBUNAL DE CONTAS	
		FL	Rubrica
<b>PRESTAÇÃO DE CONTAS DE VIAGEM</b>			
Data: 16/05/2013	Solicitação Nº: 9211	Solicitante: AGCI	
Beneficiário: NACI - NICODEMOS			
Finalidade: Auditoria Interna da Qualidade ISO 9001:2008, Regional de Pelotas, Santa Maria e Santa Cruz do Sul			
Destino: SANTA CRUZ DO SUL		Período: 13/05/2013 a 15/05/2013	
Observação:			
Anexo(s):			
1. Documentos Fiscais: <input checked="" type="checkbox"/> Hospedagem <input checked="" type="checkbox"/> Alimentação			
2. <input checked="" type="checkbox"/> Relatório de Atividades			
3. <input type="checkbox"/> Cartões de Embarque Originais			
4. <input type="checkbox"/> Outros. Informar:			
5. <input type="checkbox"/> Comprovante de Depósito no valor de R\$ 0,00 para devolução de diárias devido a			
Relatório de Atividades:			
Auditorias Internas da Qualidade nos Serviços Regionais de Pelotas, Santa Maria e Santa Cruz do Sul			
(*) Os anexos 1 e 2 devem ser obrigatoriamente informados quando o deslocamento NÃO for decorrente do exercício de atividade de fiscalização:			

Fonte: Sistemas Corporativos – TCE/RS, 2013.

Figura nº 07 – Exemplo do Sistema Corporativo DRA – Análise de Contas de Viagem

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL TRIBUNAL DE CONTAS		TRIBUNAL DE CONTAS			
		FL	Rubrica		
<b>ANÁLISE DE CONTAS DE VIAGEM</b>					
Data: 16/05/2013	Solicitação Nº: 9211	Período: 13/05/2013 a 15/05/2013			
Destino: SANTA CRUZ DO SUL					
Beneficiário: NACI - NICODEMOS					
Valores:					
		Inteiras	Meias	Total	Valor (R\$)
	Liberadas	2	1	2,5	612,00
	Devolvidas	0	0	0,0	0,00
	Efetivamente Recebidas	2	1	2,5	612,00
Observação:					
Resultados:					
<input checked="" type="checkbox"/> Aprovada					
<input type="checkbox"/> Rejeitada					
<input type="checkbox"/> Necessita complementação de:					
1. Documentos Fiscais: <input type="checkbox"/> Hospedagem <input type="checkbox"/> Alimentação					
2. <input type="checkbox"/> Relatório de Atividades					
3. <input type="checkbox"/> Cartões de Embarque Originais					
4. <input type="checkbox"/> Outros. Informar:					
5. <input type="checkbox"/> Comprovante de Depósito no valor de R\$ 0,00 referente à devolução de diárias					

Fonte: Sistemas Corporativos – TCE/RS, 2013.

Em diárias com finalidades diversas das de auditoria externa, existe a necessidade de comprovação das despesas, sendo: documento fiscal de hospedagem, quando do recebimento de diária integral e documento fiscal de alimentação, quando meia diária. Esses documentos fiscais, ao serem entregues ao SEFIN, devem estar colados em folha A4, quando necessário, e ser emitidas em nome do beneficiário.

Assim, o responsável pela análise das contas da viagem deve juntar a este formulário, a de prestação de contas de viagem e os documentos comprobatórios das despesas e encaminhar ao SEFIN, para conferência. Nesta etapa serão comparadas: data da prestação e da análise de contas, número da solicitação da viagem e período em que ocorreu, destino, beneficiário, finalidade, quantidade de diárias e meia diárias e seus respectivos valores e documentos de comprovação das despesas.

Quanto ao prazo para realizar a prestação de contas, o beneficiário terá, no máximo, dez dias após o final da viagem, acompanhada da documentação necessária. Quando este entregar a prestação ao responsável pela análise, o servidor terá, no máximo, cinco dias para a entrega dos documentos ao SEFIN. O Sistema DRA envia e-mails de alerta ao beneficiário quando: iniciar o prazo de prestação de contas; no antepenúltimo, penúltimo e último dia para encerramento do seu prazo, caso ainda não tenha realizado a prestação de contas; quando houver rejeição ou pedido de complementação ou trinta (30) dias após o término da viagem, caso não tenha realizada a prestação, quando será comunicado que está em alcance. Na situação de alcance, o servidor não poderá receber diárias até regularizar sua situação, ou seja, prestando contas.

Já o responsável receberá alerta quando: no último dia do prazo do beneficiário, caso este não tenha encaminhado a prestação de contas; no último dia do seu prazo para análise, caso esta não tenha sido realizada; trinta (30) dias após o término da viagem, caso o beneficiário não tenha apresentado a prestação de contas, informando que o mesmo está em alcance.

A homologação é a penúltima etapa do processo e acontece somente no tipo de diárias a vencer. Nela, o Ordenador de Despesas atesta que todo o procedimento de concessão, pagamento e prestação de contas foi feito adequadamente. Em seguida, o processo é encaminhado para a Seccional da CAGE, para que o contador responsável

também homologue e proceda à baixa e encerramento daquelas diárias.

No primeiro procedimento para a homologação, o SEFIN emite um ofício, pelo Sistema de Protocolo – Sistema PRO – que contém as informações básicas das diárias, conforme figura nº 08. Este ofício deve ser impresso em duas vias, sendo uma para protocolo, e encaminhado, junto com o processo de diárias, primeiramente, para o Ordenador de Despesas, que tem o prazo de dez dias para verificar os documentos e assinar o ofício, tendo dez dias de prazo para isto.

Figura nº 08 – Exemplo do Sistema Corporativo DRA – Ofício



Senhor Coordenador da Contadoria Seccional da CAGE:

Atendendo o disposto no Decreto nº 35.693, Artigo 3º, Parágrafo 2º, de 06 de dezembro de 1994, publicado no D.O.E. de 07 de dezembro de 1994, informo-lhe que homologuei a(s) seguinte(s) prestação(ões) de conta(s), conforme abaixo especificado:

Nome	Matricula	Empenho	Liberado		Devolvido		Período	Proc. Pagto.
			DI	MD	DI	MD		
LUIZ FERNANDO	1.2	132019639	0	1	0	0	1305/13 a 1305/13	246-0200/13-1
ALEXANDRE	1.4	131917761	4	1	0	0	1305/13 a 1705/13	928-0200/13-0
ALEXANDRE	1.4	131917763	4	1	0	0	1305/13 a 1705/13	928-0200/13-0
VALDIR	1.3	131917760	4	1	0	0	1305/13 a 1705/13	928-0200/13-0
LUCIANO	1.4	131918229	4	1	0	0	1305/13 a 1705/13	2320-0200/13-4
ALEXANDRE	1.3	132091933	4	1	0	0	1305/13 a 1705/13	2721-0200/13-0
MARCELO	1.3	132091929	4	1	0	0	1305/13 a 1705/13	2721-0200/13-0
LUIZ FERNANDO	1.2	131740906	2	1	2	1	1305/13 a 1505/13	3690-0200/13-9
NICODEMOS	1.2	131897990	2	1	0	0	1305/13 a 1505/13	5213-0200/13-4
DENISE	1.2	131898011	2	1	0	0	1305/13 a 1505/13	5213-0200/13-4
MARCELO	1.3	131948639	3	1	0	0	0705/13 a 1005/13	6077-0200/13-7

Fonte: Sistemas Corporativos – TCE/RS, 2013.

Em seguida, ofício e processo são enviados para a Seccional da CAGE, que baixará o empenho, conforme figura nº 09, ou seja, fará os lançamentos necessários para o encerramento do processo, tendo também dez dias de prazo para estes procedimentos. Ao ser dada a baixa ao empenho, não constará mais pendências relativas a esta diária, para o servidor. Esta é a segunda e última homologação.

Quando o processo retornar para o SEFIN, deve-se imprimir o documento que

confirma a baixa e juntá-lo ao processo, conforme figura nº 09.

Figura nº 09 – Exemplo do Sistema AFE – Empenho – Transações

MARCA TIPO	DT.LANCTO.	VALOR	NUMERO
(_) EMP	09/05/2013	612.00	131897990
(_) LIQ	09/05/2013	612.00	131897990/0001
(_) PAG	10/05/2013	612.00	132045702 (131897990/0001)
(_) PCT	24/05/2013	612.00	132045702/0001
(_) BAI	24/05/2013	612.00	132045702/0001

RPO : EMP-CON-TRA  
 NÃO HA' MAIS TRANSACOES CADASTRADAS PARA O EMPENHO

AFE  
PROCERGS

Fonte: Sistemas Corporativos – TCE/RS, 2013.

Concluída a fase da homologação, o SEFIN procede ao encerramento das diárias, sendo esta a última etapa, que se iniciou na solicitação. Após o encerramento feito na Seccional da CAGE, com a homologação, no Sistema DRA o setor também deve homologar, para encerrar a diária no Sistema. Este procedimento é realizado somente via Sistema, não havendo impressão de documento.

Por fim, o processo é revisado, numerado e rubricado pelo servidor do SEFIN responsável. Constatando que todos os procedimentos foram executados, o processo é enviado ao SPAG, que realizará os procedimentos para arquivamento, em setor específico.

#### 4.4.3 Resultado da Pesquisa

A diária a vencer, por precisar de planejamento desde a sua solicitação, é o tipo menos recorrente no TCE/RS. Isso porque a solicitação precisa chegar ao SEFIN com um prazo mínimo de cinco dias úteis antes da viagem, para poder ser preparada e paga em

tempo hábil. Quando há equipes maiores de servidores em viagem ou em eventos, onde há deslocamento de muitos servidores, dificilmente há pagamento por esse tipo de diária, pois o setor solicitante nem sempre consegue juntas as informações necessárias a tempo ou a equipe demora a se formar, organizar e fornecer as informações. Já que a finalidade básica da diária é cobrir as despesas do servidor, em viagem, com hospedagem e/ou alimentação, é importante que ele saiba da importância de fazer a solicitação corretamente e dentro do prazo necessário para recebê-la antes do deslocamento. No entanto, percebe-se que o servidor, especialmente o que não viaja com frequência, não tem conhecimento desses procedimentos.

Contudo, está disponível aos servidores, via intranet, o Manual do Sistema de Diárias, que contém todos os procedimentos que compõem a atividade de diárias, desde a sua solicitação até o encerramento. Mas, como o manual é extenso e suas informações são destinadas a diversas finalidades, também na intranet, estão disponíveis documentos de acesso rápido, que contemplam partes da atividade de diárias, como a solicitação ou os procedimentos necessários a prestação de contas. Mesmo assim, diariamente muitos servidores entram em contato com o SEFIN, em busca de informações sobre diárias. Assim, percebe-se que falta aos servidores o conhecimento de atividades e procedimentos básicos que, se conhecidos, permitiriam uma maior agilidade em todo o desenvolvimento do processo. Dessa forma, sugere-se a utilização dos meios de comunicação disponíveis, como intranet e e-mail, para informar aos servidores sobre as diárias e dar conhecimento a eles sobre onde encontrar os subsídios necessários para fazer as solicitações, acompanhar os processos e executar os procedimentos necessários.

Outra dificuldade encontrada, também por causa do desconhecimento do servidor sobre as diárias, foi a falta de cadastro no Sistema FPE. O servidor deve ser cadastrado nesse sistema, para ter seu nome vinculado a uma solicitação de empenho/liquidação e, assim, receber o valor da diária. No caso analisado, um dos servidores não possuía o cadastro e, por desconhecer esse fato, o processo ficou trancado no momento da elaboração de empenho/liquidação. Após o contato com o mesmo, foi necessário que ele enviasse os documentos para cadastro no sistema e a elaboração do formulário, que foi enviado para a CAGE para cadastro. Este procedimento atrasou as etapas seguintes à solicitação e a diária

somente foi paga a vencer, porque foi solicitada com bastante antecedência, caso contrário, os servidores receberiam o valor após a viagem.

Em relação à prestação de contas pelo servidor, alguns problemas também foram encontrados e observa-se que se repetem frequentemente. Mais uma vez, em função do desconhecimento dos servidores da rotina de diárias, há dificuldade nos procedimentos de prestação e análise da despesa. Essa dificuldade encontra-se no desconhecimento do servidor, tanto do sistema que recebe os dados e gera a prestação e a análise, quanto dos procedimentos necessários na execução desta etapa. Mas também, o servidor que viaja, muitas vezes desconhece os documentos de despesa que são aceitos como comprovantes. Assim, verifica-se que, quando chegam ao SEFIN, prestação e análise, podem apresentar problemas em relação a erro no preenchimento, especialmente quando a prestação é complementada por anexos, pois muitos comprovantes de despesa são inadequados, principalmente por não apresentarem uma identificação do servidor.

Uma questão, que ocorre e repercute em todas as fases da diária, é a dos prazos. Não somente no momento da solicitação, mas até mesmo na etapa da homologação. O próprio Sistema DRA avisa ao servidor quantos dias tem para a prestação, o mesmo ocorrendo na análise, com o responsável pelo preenchimento. Contudo, quando algum desses prazos é ultrapassado, o processo de prestação de contas não tem andamento no SEFIN e esse atraso pode impedir que o servidor peça novas diárias até que a que está em andamento, seja concluída. Apesar disso, é na fase das homologações que acontecem mais atrasos, pois tanto o Ordenador da Despesa, como o contador responsável, por terem outras tarefas, nem sempre conseguem avaliar o processo de prestação no prazo indicado. Isso acontece, principalmente, porque o Sistema DRA não emite avisos a eles, cabendo ao SEFIN, caso constate atrasos, solicitar a conclusão das homologações.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este artigo teve a objetivo de demonstrar, tendo como base um exemplo concreto, a importância dos controles internos em um órgão público. Por ter como premissa a guarda do patrimônio, com a utilização de instrumentos capazes de identificar erros e/ou fraudes, o

controle interno dessas organizações deve ser visto, pela sociedade, como mais um aliado no controle dos gastos públicos.

A existência de um setor voltado para o controle interno, no TCE/RS, por si só já demonstra a importância que o tema possui dentro da instituição. As auditorias dos controles internos, realizadas frequentemente, somente contribuem para o aprimoramento e a conscientização quanto à sua importância. A descrição e análise da atividade de diárias e de todos os procedimentos de controle que envolve a sua realização, demonstram uma preocupação com a qualidade dessa atividade.

Contudo, percebe-se que por parte dos servidores não há um conhecimento sobre o assunto, tornando a execução da atividade morosa. Acredita-se que isso se deva há pouca divulgação dada à atividade e sugere-se, como feito anteriormente, que os canais de comunicação sejam utilizados a fim de conscientizar os servidores da importância desse procedimento. Sugere-se também, em um sentido mais amplo, que a importância do controle interno seja destacada, possibilitando que o servidor tenha a noção dessa importância.

Com este estudo, espera-se que novas abordagens sobre o tema sejam produzidas, bem como seja disseminada a importância dos controles internos no desenvolvimento das organizações, sejam públicas ou privadas.

## 6 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5. ed. 7ª tiragem. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 1. ed. 4ª tiragem. São Paulo: Atlas, 1986.

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

\_\_\_\_\_. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Brasília, 1964.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.



CHIZZOTTI, A. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. 8. ed. São Paulo: Cortez, 2006.  
CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.

COSTA, Márcia Bittencourt da. **Contabilidade Governamental x Contabilidade Nacional: a mensuração do investimento público no Brasil** / Márcia Bittencourt da Costa. Brasília: 2008. 141 f. Monografia – Curso de Especialização em Orçamento Público – Tribunal de Contas da União – Câmara dos Deputados – Senado Federal, 2008.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2. ed. – São Paulo: Atlas, 1991.

\_\_\_\_\_. **Auditoria Contábil**. 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. – 4. ed. – 11. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

KAUARK, Fabiana. **Metodologia da pesquisa: guia prático**. Fabiana Kauark, Fernanda Castro de Manhães e Carlos Henrique Medeiros. Itabuna: Via Litterarum, 2010.

LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. Eva Maria Lakatos, Marina de Andrade Marconi. – 4. ed. – São Paulo: Atlas, 1992.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1ª ed. – Brasília, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica: contabilidade introdutória e intermediária**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RIO GRANDE DO SUL. **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul. Texto constitucional de 3 de outubro de 1989 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n.º 1, de 1991, a 66, de 2012**. Porto Alegre, 1989.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 24.846, de 1º de setembro de 1976. **Regulamenta a concessão de ajuda de custo, diárias e transportes aos servidores estaduais**. Porto Alegre, 1976.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Fazenda. **Manual do gestor público: um guia de orientação ao gestor público**. – 2.ed. – Porto Alegre: Companhia Rio-grandense de Artes Gráficas (CORAG), 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. – 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

SZUSTER, Natan... [et al]. **Contabilidade geral**: introdução à Contabilidade Societária. 2 ed. 2 reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Resolução nº 939. **Consolida as normas relativas aos valores das diárias a serem pagas no âmbito do Tribunal de Contas**. Porto Alegre – 2012.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 948. **Dispõe sobre o regime de concessão de diárias no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul e dá outras providências**. Porto Alegre – 2012.

\_\_\_\_\_. MT-SOF-0002 – **Manual de Treinamento. Manual do Sistema de Diárias**. Porto Alegre – 2012.