

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA NACIONAL DE FORMAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA**

Edna Tomaz Miguel Teixeira

**O IMPACTO DA IMPLANTAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO
MUNICÍPIO DE OSÓRIO**

**Santo Antônio da Patrulha
2012**

Edna Tomaz Miguel Teixeira

**O IMPACTO DA IMPLANTAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO
MUNICÍPIO DE OSÓRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso,
apresentado ao Programa de Pós
Graduação em Administração da
Universidade Federal do Rio Grande do
Sul como requisito parcial para a
obtenção do título de especialista em
Gestão Municipal.

Orientador: Prof. Odair Gonçalves

**Porto Alegre
2012**

Edna Tomaz Miguel Teixeira

**O IMPACTO DA IMPLANTAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO
MUNICÍPIO DE OSÓRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso,
apresentado ao Programa de Pós
Graduação em Administração da
Universidade Federal do Rio Grande do
Sul como requisito parcial para a
obtenção do título de especialista em
Gestão Municipal.

Conceito final:

Aprovado em de de.....

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr.: Rogério Fae

Profa: Dra. Mônica Birchler Vanzella Meira

Orientador – Prof Odair Gonçalves

**Dedico este trabalho aos meus amados filhos
Ronald e Rhian e ao meu esposo Ronaldo.
Meus queridos, minha ausência se justifica pela busca de
Conhecimento para ajudá-los no futuro.**

AGRADECIMENTOS

**OBRIGADA A TODOS DE MINHA FAMÍLIA QUE SEMPRE
ACREDITARAM EM MIM, E PELAS VEZES QUE CUIDARAM COM
TANTO CARINHO DOS MEUS FILHOS PARA QUE EU PUDESSE
CONCLUIR MAIS ESTA ETAPA.**

AMO VOCÊS!

RESUMO

Cada vez mais a tomada de contas das aplicações dos recursos públicos tem sido aprimorada. Tal medida tem como objetivo garantir que os valores destinados à população sejam aplicados de forma correta nos programas que visam o atendimento as necessidades essenciais garantidos por lei. O presente trabalho tem sua formatação como relatório de intervenção, e sua característica principal é a apresentação dos impactos ocorridos no município de Osório após a implantação do órgão de controle interno que ocorreu em cumprimento da Constituição Federal vigente, e demais leis que foram criadas para complementar a forma de atuação dos órgãos de fiscalização. Com a atuação do controle interno no município, o gestor administra de forma segura, pois os atos da gestão são auditados de forma contínua, e o principal impacto positivo é constado na redução de apontamentos nos relatórios de auditoria do controle externo.

Palavras-chave: Apontamentos. Controle. Fiscalização.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 O CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA.....	9
1.1 CONCEITO	9
1.2 COMPETÊNCIAS	12
1.3 PUNIÇÕES	14
1.3.1 Ramificações dos controles	16
1.4 FUNÇÕES DO CONTROLE INTERNO	21
1.4.1 Legalidade.....	22
1.4.2 Impessoalidade.....	22
1.4.3 Moralidade	23
1.4.4 Publicidade	24
1.4.5 Eficiência.....	24
1.4.6 Legitimidade	25
1.4.7 Economicidade.....	25
1.4.8 Razoabilidade/Proporcionalidade	26
1.4.9 Motivação.....	26
1.5 HIERARQUIA	27
1.6 CONTROLE INTERNO MUNICIPAL.....	28
1.6.1 Competências	29
1.6.2 Composição da equipe e qualificação técnica	31
1.7 A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO.....	32
2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	35
3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	37
3.1 PROCESSOS DE CONTROLE INTERNO NO MUNICÍPIO	37
3.2 DADOS DOS RELATÓRIOS DA AUDITORIA EXTERNA	39
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	43
REFERÊNCIAS.....	45

INTRODUÇÃO

Os legisladores do Brasil vem buscando superar o modo de gerir os recursos públicos, onde a falta de controle e o poder de gerenciamento ficavam apenas sob o domínio e interesse dos gestores.

A obrigação de controlar já era previsto na Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, com mais ênfase na Constituição Federal do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988.

Com a vigência da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, se tornou indispensável à efetiva implantação do controle interno nos municípios, sob pena de reprovação das contas do gestor.

Muitas são as funções do órgão de controle interno, sendo que as mais relevantes são o acompanhamento e auditoria, de forma contínua e permanente, nos atos da gestão para o funcionamento do setor público, apontando as falhas e irregularidades aos gestores, com recomendações para ajustes necessários e correta aplicação dos recursos públicos.

Outra função importante do controle interno municipal é o apoio ao Tribunal de Contas Externo, pois tem a obrigação de informar qualquer irregularidade encontrada e não sanada após a devida comunicação ao gestor.

No que se refere ao assessoramento aos gestores, que normalmente estão envolvidos com diversos compromissos, não restando tempo para analisar todo o conteúdo dos expedientes internos, cabe aos servidores lotados no órgão averiguar se todas as legislações pertinentes a matéria foram observadas.

Recentemente, no Jornal Zero Hora, (2011, p. 8), foi divulgada uma matéria com o título: Falhas nas Contas – Tribunal de Contas do Estado (TCE) mira nos prefeitos gaúchos, qual continha diversas informações sobre apontamentos do órgão de fiscalização externa.

Segundo a matéria, as principais falhas encontradas pela fiscalização eram a contratação de serviços e terceirizações irregulares, pagamentos indevidos de salários, diárias, horas extras e gratificações, reajustes salariais em percentuais acima do que é devido, falta de punição de empresas contratadas para execução de obras e serviços no município e, superfaturamento de preços de fornecedores e de obras.

A questão de pesquisa desenvolvida no presente relatório de intervenção será demonstrar através de uma experiência de gestão qual foi o impacto da implantação do controle interno junto ao gestor público no município de Osório.

Dessa forma, o objetivo geral será analisar quais as mudanças ocorridas na gestão municipal de Osório a partir da implantação do controle interno. Para tanto, serão necessários explorar os objetivos específicos, que podem ser definidos em demonstrar a legislação que rege a implantação do controle interno nas esferas do governo; ressaltar a insegurança do administrador em governar sem fiscalização prévia dos atos públicos, e demonstrar o resultado positivo nas correções dos erros administrativos encontrados no município de Osório, através do trabalho permanente e eficaz do controle interno através de comparativos no período compreendido entre 2006 a 2010, motivados pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.

Para atingir tais objetivos, o trabalho será estruturado em três capítulos.

No primeiro será desenvolvido referencial teórico sobre o controle interno nos órgãos públicos, através de conceito, competência, função e hierarquia. No capítulo seguinte será exposto os procedimentos adotados para a implantação do órgão no município e a coleta das informações que compõem o material que comprova a eficácia dos resultados.

Na apresentação e análise dos resultados dos dados, serão relatados quais foram os impactos positivos para o município e para o gestor das atividades em que pese à regularização dos fatos oriundos de apontamentos emitidos pelo órgão interno.

1 O CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA

A ausência do controle interno nos municípios tem sido motivo de inúmeros apontamentos das auditorias externas oriundas do Tribunal de Contas do Estado e da União aos gestores municipais. Assim, neste capítulo serão apresentados os embasamentos legais que definem o controle interno e sua função, e a evolução da obrigatoriedade de existência do órgão nas esferas do governo, com o intuito de analisar o impacto desta função na gestão pública, em especial, na municipal.

O referencial teórico a ser apresentado no trabalho será baseado em livros e materiais provenientes de cursos e aperfeiçoamento da autora que demonstrarão a importância da atuação contínua do órgão sob pena de responsabilização dos gestores.

1.1 CONCEITO

No dicionário Aurélio (2010, p. 197) a definição de controle é focado em fiscalização e acompanhamento de atividades planejadas conforme transcrito: “controle: fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, etc. Para que não desviem normas preestabelecidas.”

No tocante ao conceito de controle interno, Almeida (1996, p. 89) o expressa da seguinte maneira:

O controle interno representa em uma organização, o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios.

Esta conceituação pode ser adaptada ao setor público com algumas considerações: Os ativos dos entes públicos são os cidadãos, e somente é possível protegê-los se a administração pública, mais propriamente o gestor, cercar-se de orientações para correta aplicação dos recursos públicos, o que é uma importante função do órgão fiscalizador.

No mesmo sentido, o autor Souza (2006, pág. 20) adota o conceito de controle interno como “[...] um órgão fiscalizador e que visa controlar, vigiar e disciplinar o setor público. Objetiva proteger o que é do povo e assessorar o administrador público.”

No entendimento de Botelho (2010, p. 31), o controle interno pode ser definido da seguinte forma:

O controle interno na administração pública objetiva a descoberta de possíveis desacertos, de descompasso administrativo, do mau cumprimento ou emperramento de rotinas, de inconformidade aos princípios administrativos, processados pelos próprios servidores de diversas áreas da administração.

Este autor conceitua o órgão de controle interno apenas como órgão de auditoria em relação aos demais, pois defende que a atividade do órgão seja posterior aos erros ou fraudes, de forma punitiva, o que diverge do artigo 77 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, que regula a atuação do controle de forma preventiva, concomitante e posterior aos atos da gestão.

A Instrução Normativa nº 16, de 20 de dezembro de 1991, do Departamento de Tesouro Nacional (1991), que define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, conceitua controle interno como sendo:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vista a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Se as atividades planejadas forem executadas de forma concreta, através de independência e pessoas qualificadas, esse conceito é o mais esclarecedor sobre controle interno, pois abrange todos os setores da administração pública, e não somente o orçamento e outros afins.

O Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Resolução nº 1.135, de 21 de novembro de 2008, sendo sua aplicação obrigatória a partir de 01 de janeiro de 2010, definindo dentre outros aspectos o conceito de Controle Interno através da Norma Brasileira de Contabilidade nº 16.8 conforme segue:

Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) 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.

A norma é muito clara e abrangente na definição e finalidade de controle interno no setor público, pois envolve desde a guarda e zelo do patrimônio, à realização de controle preventiva e concomitante.

Em 07 de março de 2012, o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul aprovou a Resolução nº 936/2012 com vigência a partir 1º de abril de 2012 regulamentando algumas questões polêmicas nos municípios, sendo que o segundo artigo foi justamente a definição do órgão de controle interno:

Art. 1º A presente Resolução dispõe sobre as diretrizes que devem orientar o sistema de controle interno municipal, visando ao aperfeiçoamento da fiscalização procedida pelas unidades centrais de controle interno, em especial sobre a gestão administrativa, financeira e patrimonial do Município respectivo, nos termos do estatuído nos artigos 31 e 74 da Constituição da República.

Art. 2º Para efeitos desta Resolução consideram-se:

I – controle interno (CI): conjunto de recursos, métodos e processos adotado pelas próprias gerências do setor público, com vistas a impedir o erro, a fraude e a ineficiência, visando a dar atendimento aos princípios constitucionais, em especial os da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência; [...]

Com a emissão dessa resolução os gestores municipais não podem mais cobrar do órgão fiscalizador a falta de regulamentação para criação de seus controles internos.

Como foi possível verificar, todos os órgãos conceituam o controle interno como órgão de acompanhamento constante junto à administração pública que tem como característica o acompanhamento dos atos de gestão, ou seja, participar dos projetos do ente público até o fim, emitindo um relatório final do desenvolvimento das atividades, porém de forma mais observatória e corretiva, e não participativa.

Dessa forma, os erros cometidos em cada projeto ou obra, em cada aplicação de recursos, em cada processo licitatório, em cada admissão, não seriam repetidos

por falta de experiência dos gestores, ou por falta de conhecimento, pois estes estariam sendo informados a cada etapa do mesmo, tendo a oportunidade de corrigi-los antes da ocorrência de prejuízo ao erário ou ato irregular passível de apontamentos externos e punições.

1.2 COMPETÊNCIAS

A matéria que trata sobre a competência do controle interno nos órgãos públicos foi disciplinada através da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, em seu artigo 75, com ênfase na execução orçamentária, no que diz respeito à legalidade dos atos que modifiquem ou alterem a despesa e a receita; à fidelidade dos responsáveis pelos bens e valores públicos, bem como ao atendimento aos programas de trabalho no que se refere a obras e em termos monetários.

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

É possível verificar que a legislação da época focou a ação de controle mais especificamente na execução orçamentária, e nas decisões que pudessem alterar sua estrutura.

No artigo seguinte, a mesma legislação prioriza que o Poder Executivo deverá exercer o controle sobre os três aspectos contidos do artigo anterior, porém não deixará de ser fiscalizado pelos órgãos externos: “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”.

Os artigos seguintes podem ser resumidos como a possibilidade de realizar auditorias na execução do orçamento, porém é uma legislação restrita aos fatos orçamentários e contábeis.

Com o advento da Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1998, foi definido que os três poderes, ou seja, o Poder Legislativo, Executivo e

Judiciário deverão manter sistemas de controle, bem como prevê que os mesmos deverão trabalhar de forma integrada.

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.

Ao analisar o conteúdo do artigo 74 e seus incisos, pode-se concluir que a função do controle interno vai muito além das funções e fiscalizar, pois deve exercer o controle concomitante às atividades pertinentes a realização de receitas e despesas, bem como apoiar o controle externo.

Dessa forma, o controle interno deve primeiramente avaliar se as metas previstas no Plano Plurianual, que é o instrumento utilizado para planejar as despesas e investimentos para os próximos quatro anos de governo, compreendendo o segundo da gestão até o final do primeiro do governo seguinte estão sendo cumpridas, seja na esfera Federal, Estadual e Municipal.

Ainda, no parágrafo seguinte, consta a obrigação do controle interno em comprovar se as metas previstas estão sendo realizadas em consonância com os preceitos legais, de forma eficiente e eficaz quanto ao resultado das aplicações.

Os dois últimos parágrafos preceituam a necessidade dos órgãos de controle em não oportunizar o endividamento do órgão público controlado, bem como atender as solicitações dos órgãos de controles externos na realização dos seus trabalhos.

As normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade na gestão fiscal foram estabelecidas através da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, mais especificamente no artigo 59:

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

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Analisando as duas legislações, é possível verificar que as atividades pertinentes ao controle interno são voltadas para o controle da aplicação dos recursos públicos, tendo como finalidade o atendimento aos cidadãos nos termos previstos e planejados anteriormente, através de plano específico como o Plano Plurianual, já citado anteriormente.

A Lei de Responsabilidade Fiscal complementa a Constituição Federal/88 quando estabelece também, como obrigação do controle interno, acompanhar as medidas necessárias para o controle da despesa com pessoal e as medidas tomadas pelo poder executivo em retomar a liquidez necessária em caso de endividamento.

1.3 PUNIÇÕES

O Decreto Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967 que dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores prevê punições severas aos agentes que não atenderem à legislação e a forma de realizarem despesas públicas:

Art. 1º São crimes de responsabilidade dos Prefeitos Municipal, sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores:

[...] V - ordenar ou efetuar despesas não autorizadas por lei, ou realizá-las em desacordo com as normas financeiras pertinentes;

VI - deixar de prestar contas anuais da administração financeira do Município a Câmara de Vereadores, ou ao órgão que a Constituição do Estado indicar, nos prazos e condições estabelecidos;

VII - Deixar de prestar contas, no devido tempo, ao órgão competente, da aplicação de recursos, empréstimos subvenções ou auxílios internos ou externos, recebidos a qualquer título; [...]

§1º Os crimes definidos neste artigo são de ação pública, punidos os dos itens I e II, com a pena de reclusão, de dois a doze anos, e os demais, com a pena de detenção, de três meses a três anos.

§ 2º A condenação definitiva em qualquer dos crimes definidos neste artigo, acarreta a perda de cargo e a inabilitação, pelo prazo de cinco anos, para o

exercício de cargo ou função pública, eletivo ou de nomeação, sem prejuízo da reparação civil do dano causado ao patrimônio público ou particular.

A previsão legal de punições existe a mais de quatro décadas, mas foi através da Resolução nº 414, de 19 de agosto de 1992 do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, que tornou eficiente a implantação e eficácia do controle interno, pois prevê a possibilidade de reprovação das contas do gestor em caso de não atendimento às legislações que regulamentam as despesas públicas, bem como pela ineficácia dos órgãos de controles internos:

Art. 3º - A prática dos atos administrativos e da gestão contrários às normas de administração financeira e orçamentária, a seguir arrolados exemplificativamente, poderá ensejar a **emissão de parecer desfavorável à aprovação das contas dos agentes públicos** pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul:

[...] VIII - **Deficiência do sistema de controle interno mantido pelo Executivo**, sempre que essa circunstância tenha impedido ou dificultado a criação das condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa. (grifo nosso)

Ainda assim, com a possibilidade de punição prevista, alguns gestores ainda não trabalham em conjunto com seu órgão de controle, dificultando a atuação e prejudicando os trabalhos, tendo como consequência diversos apontamentos dos órgãos de controle externo, resultando em emissão de pareceres desfavoráveis à aprovação de contas e impossibilidade de nova candidatura, além da devolução de valores mal aplicados em sua gestão e, ainda, aplicação de multa.

A 22ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado, examinando ação de improbidade administrativa movida contra um gestor, por falta de controle em diversos setores frisou a responsabilidade dos mesmos em manter o órgão de atuante:

O prefeito, no exercício da chefia da gestão administrativa, tem o dever de instituir instrumentos de controle do recebimento e utilização dos bens adquiridos pelo ente público de modo a resguardar o interesse público. Praticar ato de improbidade administrativa o prefeito que consente se desenvolva a atividade administrativa de aquisição e utilização de bens sem qualquer controle interno. **Conquanto ausente prova cabal do dano ao erário, a ausência total de controle interno, constitui ato de improbidade administrativa que viola os princípios que dominam a atividade administrativa pública por revelar a consciente desorganização na gestão da coisa pública.** Hipótese em que houve o pagamento pela aquisição de mais de cinquenta mil metros de areia sem

qualquer registro de entrega nem da destinação à satisfação do interesse público. (Ação Cível Pública nº 70005943253 – DJ 17/10/03) (grifo nosso)

Com o advento da Lei Federal nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, foi regulamentada a possibilidade de punição dos gestores em aplicação de multa no teto máximo de 30% (trinta por cento) dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento de sua responsabilidade pessoal, em caso de não apresentação dos relatórios de gestão obrigatórios ao Tribunal de Contas.

Ainda, o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, através da Resolução nº 544, de 21 de junho de 2000, em seu artigo 93, atribui ao gestor e, solidariamente aos responsáveis pelo Controle Interno, a responsabilização pela não comunicação ao Tribunal de Contas de qualquer irregularidade ou ilegalidade que tomarem conhecimento quando do exercício da função.

Dessa forma, é imprescindível que os responsáveis pelos controles internos estejam atentos às irregularidades ou ilegalidades do órgão controlado, devendo emitir documento interno ao gestor e solicitar medidas corretivas, se possível dentro de um prazo a ser estipulado.

Em caso de não regularização do apontamento, deverá o responsável pelo controle interno comunicar ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilização solidária ao gestor, ou seja, as mesmas penalidades previstas nos termos de devoluções e multa conforme o caso.

1.3.1 Ramificações dos controles

Os órgãos de controle são divididos em externos e internos nas três esferas do governo, ou seja, Federal, Estadual e Municipal.

Em todas as esferas, o primeiro órgão de controle externo são seus poderes legislativos, ou seja, as câmaras que tem o poder e a obrigação de fiscalizar os atos do governo com auxílio do Tribunal de Contas, conforme preconizam os artigos 31 e 71 da Constituição Federal/88.

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.

Destarte, o artigo 31 da Constituição Federal/88 aplica-se somente aos municípios, e o artigo 70 do mesmo diploma legal, a todas as esferas de Governo.

Cada esfera é controlada pelos órgãos externos e internos:

A União é fiscalizada internamente pela Controladoria Geral da União, e externamente pelo Tribunal de Contas da União e Ministério Público;

Já os Estados são fiscalizados pelo seu próprio controle interno, sendo que no Rio Grande do Sul é denominada Contadoria e Auditoria Geral do Estado; pelo Ministério Público e pelo Tribunal de Contas do Estado na forma de controle externo.

Os municípios são fiscalizados por todos os poderes de fiscalização externos acima, e por seu próprio setor de controle interno.

Quanto às atividades pertinentes ao controle externo em relação aos municípios, a Constituição do Estado do Rio Grande do Sul, promulgada em 03 de outubro de 1989, prevê:

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 Federal, adaptados ao Estado, **emitir parecer prévio sobre as contas que os Prefeitos Municipais devem prestar anualmente.**

§ 1º - Os contratos de locação de prédios e de serviços firmados entre quaisquer das entidades referidas no artigo anterior e fundações privadas de caráter previdenciário e assistencial de servidores deverão ser encaminhados ao Tribunal de Contas, que também avaliará os valores neles estabelecidos.

§ 2º - O Tribunal de Contas terá amplo poder de investigação, cabendo-lhe requisitar e examinar, diretamente ou através de seu corpo técnico, a qualquer tempo, todos os elementos necessários ao exercício de suas atribuições.

§ 3º - Não poderá ser negada qualquer informação, a pretexto de sigilo, ao Tribunal de Contas.

§ 4º - A Mesa ou as comissões da Assembléia Legislativa poderão requisitar, em caráter reservado, informações sobre inspeções realizadas pelo Tribunal de Contas, ainda que as conclusões não tenham sido julgadas ou aprovadas.

§ 5º - Compete ao Tribunal de Contas avaliar a eficiência e eficácia dos sistemas de controle interno dos órgãos e entidades por ele fiscalizados. (grifo nosso)

De forma resumida, os autores Cavalheiros e Flores (2007, p.17-18) definem as análises mais aplicadas dos órgãos de controles externos aos controles internos municipais que serão analisados de forma individualmente:

I – se a efetiva fiscalização do Município (Executivo e Legislativo) vem sendo realizada pelo Sistema de Controle Interno do poder pela Unidade de Controle Interno, ou equivalente, com **competências e forma de atuação definidas em lei**[...];

Importante ressaltar que cada município deverá criar seu sistema de controle através de lei específica, e que essa será a base para a realização dos trabalhos do órgão, concomitante com as orientações do órgão fiscalizador externo, em consonância com a Constituição Federal vigente e demais resoluções pertinentes.

[...] II – se a Unidade de Controle Interno organiza e/ou audita periodicamente o funcionamento das áreas operacionais vinculadas a realização das despesas e seus processos (Setor de Compras, de Licitação, de Engenharia, etc.) quanto a observância das normas legais vigentes (em especial a Lei Federal nº 4.320 e a Lei Federal nº 8.666/93) e quanto aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, eficiência e publicidade, utilizando-se de **mecanismos e formas de atuação padronizados**; (grifo do autor) [...]

[...] IV – se há para os profissionais da unidade planeja sua atuação por meio de plano de trabalho que contemple todas as áreas da administração, priorizando maior frequência de investigações nos setores mais suscetíveis a erros/desvios ou de maior complexidade, ou que consumam expressivo volume de recursos financeiros;

V – se a Unidade de Controle Interno planeja sua atuação por meio de plano de trabalho que contemple todas as áreas da administração, priorizando maior frequência de investigações nos setores mais suscetíveis a erros/desvios ou de maior complexidade, ou que consumam expressivo volume de recursos financeiros; [...]

Nestes incisos, os autores colocam de forma clara que o controle interno deverá planejar suas atividades a fim de realizar permanente fiscalização nos setores mais vulneráveis a intervenções externas, e originam as despesas e a realização dos serviços.

[...] III – se os integrantes da Unidade de Controle Interno são **servidores efetivos** especificamente designados para essa finalidade (como referencia nas Cortes de Contas o Parecer da Auditoria nº 03-2003 e da Informação nº 60-2002 da Consultoria Técnica do TCE-RS); [...]

[...] IX – se os profissionais do controle interno recebem periodicamente treinamento e orientação – participam em cursos, seminários, palestras, etc. proporcionando-lhes novos conhecimentos, atualização e aprimoramento, a fim de melhor executarem sua obrigação funcional; [...]

Os auditores externos devem estar sempre atentos a esta colocação, pois somente os servidores efetivos terão a independência profissional necessária para a realização do trabalho de forma concreta, pois a designação de um servidor ocupante de cargo comissionado poderá ensejar a realização de um trabalho superficial, sem atenção a fatos voltados para determinadas áreas, pois normalmente tem vinculação partidária com o governo.

O treinamento constante é outra peça fundamental para a realização de um bom trabalho, pois a legislação nacional está sempre sendo aperfeiçoada, e as atribuições dos membros do controle interno estão cada vez sendo mais cobradas pelos auditores externos.

[...] VI – se as irregularidades apuradas pelo órgão de controle interno são precedidas de contraditório e ampla defesa, comunicadas à hierarquia funcional e, por último, caso não-sanadas, ao Chefe do Poder Executivo, para providências, e ao Tribunal de Contas do Estado, nos termos do art. 74, §1º, da Constituição Federal, na forma regradada pelas Cortes de Contas; [...]

Pode-se afirmar que os trabalhos dos membros do controle interno é muito delicado, e cauteloso, pois pode envolver servidores municipais, políticos, empresas, entidades e até mesmo situações familiares, dessa forma, é de suma importância a observância ao artigo 74 da Constituição Federal, que trata da possibilidade de defesa dos atos apontados.

Quando tratar-se de irregularidades oriundas de pessoal, ou seja, servidor público, a forma de conclusão e tomada de decisão final é feita através de abertura de Processo Administrativo Disciplinar, que será analisado por comissão específica e com possibilidade de juntar provas comprovando a regularidade do fato apontado.

Já, quando tratar-se de irregularidade cometida por pessoa física ou jurídica, ou ato cometido sem definição de culpado, deverá ser aberto processo de sindicância para apurar os responsáveis, que resultará nas medidas a serem aplicadas nos termos da legislação pertinente ao fato apurado.

Ainda, quando houver algum descumprimento de contrato, ou compromisso assumido por pessoa jurídica ou física através de processo licitatório legítimo,

deverá a administração realizar abertura de processo administrativo especial para apurar irregularidade e punição legal cabível.

[...] VII – se a Unidade de Controle Interno exerce a fiscalização prévia, concomitante e posterior nas diversas áreas de atuação da Unidade, emitindo relatórios periódicos;
VIII – se ocorre a utilização, por parte da administração superior, dos relatórios de auditoria produzidos pela Unidade de Controle Interno, como elemento hábil a tomada de decisões gerenciais e/ou corretivas, com vista a reparar e/ou evitar a ocorrência de ilegalidades, irregularidades e deficiências; [...]

Na esfera pública, todas as informações devem ser escritas e arquivadas para posterior fiscalização e comprovação das atividades dos setores; não poderia ser diferente com o trabalho desenvolvido pelos membros do controle interno.

Todos os relatórios devem ser encaminhados ao gestor com base em auditoria nos diversos setores, seja prévia, concomitante e posterior aos atos. O mais importante na emissão do parecer deve ser a recomendação pela correção dos erros encontrados, ou, se for o caso, a informação que todos os atos auditados estão em conformidade com a legislação.

O gestor em posse do relatório deverá adotar medidas corretivas das irregularidades, bem como poderá utilizá-lo como ferramenta em tomadas de decisões em assuntos já tratados pelo órgão fiscalizador.

[...] X – se existem controles cuja manutenção não se justifica, em face de o custo ser superior ao risco, da duplicidade de controle, da existência de outra forma mais racional e menos onerosa de controle, da irrelevância do que se pretende controlar, etc. [...]

Este aspecto deve ser sempre observado em relação ao custo-benefício para manutenção de determinados órgãos, equipamentos e forma de agir, pois muitas vezes, o valor investido para consertar determinado veículo não custa mais caro que o próprio, por exemplo. É nesse sentido que devem ser as recomendações ao gestor.

Por fim, os autores citam as atribuições gerais do controle interno:

[...] XI – se a realização, por parte da Unidade de Controle Interno, de averiguações de receita, despesa, patrimônio, estoques, dívidas, vem desenvolvendo-se em conformidade com as normas legais e, ainda, se os procedimentos administrativos praticados pelos agentes políticos asseguram confiabilidade. [...]

Diante das principais atribuições do controle externo aplicado ao município, é possível identificar quais são os principais trabalhos a serem realizados pelo controle interno, pois conforme citado acima, é possível manter uma relação de trabalho em conjunto e se todas essas atribuições estiverem sendo desempenhado de forma satisfatória pelo controle interno, pouco restará ao controle externo analisar.

1.4 FUNÇÕES DO CONTROLE INTERNO

A função do controle interno deve iniciar no pedido inicial das secretarias para realização das despesas, pois as mesmas devem estar previstas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamento Anual previamente aprovada pelo poder legislativo, sendo essas duas, peças orçamentárias previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Depois de conferidos inicialmente, deve-se garantir que os recursos disponíveis sejam aplicados conforme planejado nos programas.

Em que pese à responsabilidade do exercício do controle interno, é possível afirmar que se os mesmos forem realizados de forma satisfatória, os apontamentos dos órgãos de controles externos tendem a diminuir, até que sejam somente recomendações favoráveis à administração.

Também é de suma importância a ação preventiva do órgão de controle interno, conforme defendem Cavalheiros e Flores (2007, p.27)

Antes de ser meio de fiscalização, os controles internos tem cunho preventivo, pois oferecem ao gestor público a tranqüillidade de estar informado da legalidade dos atos de administração que estão sendo praticados, da viabilidade ou não do cumprimento das diretrizes e metas estabelecidas, possibilitando a correção de desvios ou rumos de sua administração.

Na realização desta atividade o controle interno estará atuando de forma preventiva, que pode ser definida como a mais importante, pois evita erros e apontamentos posteriores, conforme preconiza o artigo 77 da Lei Federal nº 4.320/64.

Outra finalidade importante do controle interno é exercer o controle no aumento de despesas, de forma a prevenir o endividamento dos órgãos públicos.

Ainda, os artigos 37 e 70 da Constituição Federal regem os princípios inerentes à administração pública que são a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência que servem de principal instrumento legal aos membros do controle interno para realização de suas atividades.

A função desses princípios é a de dar unidade e coerência ao Direito Administrativo, controlando as atividades administrativas de todos os entes que integram a Federação Brasileira, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

1.4.1 Legalidade

O princípio da legalidade deve ser analisado no intuito de constatar se existe legislação que contempla a realização da despesa ou evento, se for o caso. Deve-se ainda observar, se os procedimentos internos estão sendo realizados conforme rege a legislação própria, como os pagamentos de vantagens, liberação de recursos para subvenções, cedência de patrimônio público entre outros.

Segundo Castro (2009, p. 21) o princípio da legalidade “difere da vida privada, em que tudo é permitido, menos o proibido”. Na administração pública, o que não estiver legislado, não pode ser realizado, o que muitas vezes não é atendido pelos gestores, que estão acostumados com a legislação privada, onde a omissão é a possibilidade de realização.

1.4.2 Impessoalidade

A Constituição Federal/88 em seu artigo 5º rege que todos são iguais perante a lei, dessa forma sempre deve ser observada pelo gestor a realização de atividades ou concessão de benefícios que atendam a todos interessados; com seleção, se for

o caso, através de requisitos previamente legislados.

Ainda, todas as atividades promovidas pela administração deverão ter finalidade pública, ou seja, atender a demanda da sociedade num todo, e não apenas uma parcela.

Ademais, o gestor deve sempre se resguardar no sentido de que os eventos do município não são da autoridade pública que a criou, mas sim da entidade pública.

1.4.3 Moralidade

Este é o princípio mais difícil de analisar, pois muitas são as situações em que não há uma lei específica que proíba determinada atitude ou ação do gestor ou dos servidores, mas a realização do mesmo pode ser facilitadora para uma pequena parcela de interessados em relação aos demais.

A Lei Federal nº 8.429, de 02 de junho de 1992, que dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional em seu artigo 11 trata das condições consideradas improbidades administrativas, sendo uma delas a imparcialidade:

Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente:

Dessa forma, quanto maior for a imparcialidade do gestor em suas decisões, maior será o atendimento ao princípio da moralidade e a possibilidade de aprovação de contas sem ressalva, e sem possibilidade de nulidade do ato com devolução ao erário.

No município de Osório, por exemplo, foi expedida uma Circular Interna, proibindo os servidores que tenham alguma relação familiar com empresas participantes de certames licitatórios emitam qualquer parecer no expediente, seja na procuradoria, na contabilidade, na tesouraria, enfim, de qualquer instância da

despesa.

1.4.4 Publicidade

A questão que trata da publicidade é uma questão bastante complexa, o parágrafo 1º do artigo 37 da Constituição Federal/88 dispõe de forma clara do que deve ser publicado com recursos públicos:

§1º A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.

Os membros do controle interno deverão ter muita cautela na análise quanto ao atendimento deste princípio constitucional, pois a publicidade financiada com recurso público deverá guardar relação com atividades precípuas da administração.

É muito comum alguns gestores utilizarem de eventos municipais ou até mesmo publicidade de inaugurações de obras, por exemplo, para promoverem-se. É dever dos membros do controle interno estar atendo às publicações legais e institucionais.

Entende-se como publicações legais o atendimento à lei específica, como contratos, informações sobre licitações, renovação de contratos, publicações de leis e decretos e outros afim.

Já publicações institucionais são as informações veiculadas com a finalidade de divulgar programas, ações, chamadas para campanhas, e outras atividades pertinentes à administração pública.

Diversos são os meios de comunicação considerados legais, sendo os mais utilizados: a internet, os murais dos órgãos, jornais locais e diários oficiais.

1.4.5 Eficiência

Ser eficiente na gestão pública é o pleno atendimento da população em suas necessidades básicas, o que deve ser analisado pelo projeto inicial de qualquer atividade.

Contempla a observância dos programas financiados pelo governo, se estão conseguindo bons resultados com custos vantajosos à administração e ao cumprimento das metas estabelecidas.

A Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1988, prevê a possibilidade de aplicar punições aos servidores que não forem eficientes na função desempenhada, desde que apurado através de procedimentos internos legislados garantindo a ampla defesa.

A administração pública, como um todo deverá ser eficiente, e é nesse aspecto que os membros do controle interno devem analisar o atendimento a esse princípio.

1.4.6 Legitimidade

Este princípio deve ser considerado quanto à pessoa que praticou o ato, pois todo servidor público deve ter competência legal para agir em determinada circunstância.

Não pode um agente administrativo fiscalizar uma obra sem que possua a devida atribuição legal, por exemplo, cada cargo tem suas atribuições e essas devem ser observadas no desempenho das atividades diárias. É nulo e sem efeito qualquer ato praticado por membro sem qualificação necessária.

1.4.7 Economicidade

O princípio da economicidade pode ser resumido pela busca do mais vantajoso para a administração, ou seja, o mais barato.

Este princípio é considerado por muitos um problema nas aquisições realizadas pelo setor público através da Lei Federal nº 8666/93, eis que busca adquirir bens ou serviços pelo critério mais econômico muitas vezes, resultando em aquisições de produtos sem qualidade, sem durabilidade ou aquisição duplicada por pouco tempo de vida útil do bem.

Dessa forma, deverá o setor de compras ter muito cuidado na elaboração de seus editais, para que nos termos legais, quando necessário, sejam previstas a análise técnica das empresas prestadoras de serviços, e aprovação de amostras na aquisição de produtos.

1.4.8 Razoabilidade/Proporcionalidade

Pode ser também denominado de cautela, ou então bom senso, por parte da administração pública.

O atendimento a esse princípio pode ser observado nos recursos interpostos na administração pública, como exemplo num ato licitatório, onde o edital prevê em dois artigos o documento que contenha a mesma informação, neste caso, se aplica o princípio da razoabilidade, pois se ambos os documentos comprovam a mesma situação e foi apresentado apenas um não há necessidade da juntada de ambos.

Outro exemplo é o julgamento de atos praticados pelo servidor avaliado em processo administrativo disciplinar, pois se deve levar em consideração o erro de conduta para se aplicar a penalidade coerente ao ato praticado, observando a ficha funcional, as testemunhas, os documentos acostados e outros que servirem para comprovar a boa fé do mesmo.

1.4.9 Motivação

Este princípio baseia-se na comprovação do motivo que gerou determinado fato, ou despesa pública.

Todos os atos públicos devem ter motivação justificada, por exemplo, quando determinada secretaria solicita aquisição de um veículo, deverá estar justificado o que motivou a necessidade da despesa.

Quando há abertura de algum expediente administrativo, sempre deve ser observado o que levou a realização do mesmo, como exemplo, “o servidor não atendeu a legislação em vigor...”, dessa forma, o que motivou foi a não observância a lei.

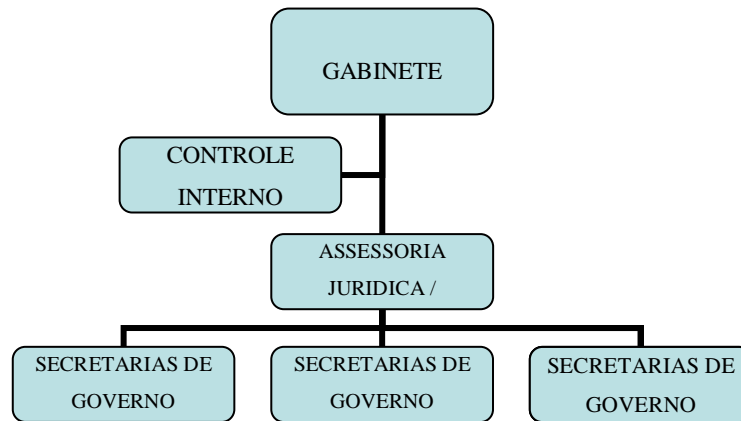
Os membros do controle interno devem sempre observar os princípios em conjunto, pois muitas vezes é necessária a análise de três ou quatro princípios em uma única situação.

É possível notar que a quantidade de trabalho do órgão de controle interno é bastante volumosa, pois, além do sistema operacional do município, deve ainda ser feita a análise das aplicações de recursos; o controle de despesas e dos atos administrativos que abrangem fiscalização de contratos, pessoal e repasse de valores a entidades.

1.5 HIERARQUIA

Com base nas competências institucionais do órgão, em um organograma vertical, o controle interno deve ficar vinculado diretamente ao gestor, seja qual for a esfera de governo, pois o mesmo não pode ser subordinado a nenhum outro tendo em vista a importância da independência profissional necessária.

Figura 1 - Organograma de posições por hierarquia



Fonte: Elaborado pela autora do trabalho

Como o órgão é responsável pela fiscalização de todos os setores do governo, somente será possível realizar um bom trabalho se for observado este critério. Qualquer subordinação do órgão controlador a outro que não o gestor principal, prejudica a atuação dos membros e como consequência nos resultados dos trabalhos.

1.6 CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

A Constituição Federal, em seu artigo 31, prevê que a fiscalização do município será exercida pelo poder Legislativo Municipal, mediante o controle externo e pelo sistema de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

Mesmo assim, os gestores não eram punidos pela ausência do sistema de controle interno, o máximo que os mesmos sofriam era advertência pelos órgãos externos, sendo eles o Tribunal de Contas do Estado ou da União.

Como consequência, muitos entes públicos gastavam a totalidade da arrecadação em folha de pagamento e endividamento; não restando recursos para investimentos em serviços básicos e essenciais como saúde e educação.

Para atender a legislação, cada município deve criar seu sistema de controle através de lei específica, observadas as obrigações contidas na legislação específica conforme preconiza a Resolução do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Art. 3º A instituição do sistema de controle interno dar-se-á por meio de lei municipal de iniciativa do Poder Executivo, a qual deverá contemplar as atribuições previstas no artigo 74, incisos I a IV, da Constituição, e, ainda, dentre outros aspectos:

I – prever que os órgãos e entidades da Administração Municipal, direta e indireta, além do Poder Legislativo, submetem-se à fiscalização da UCCI;

II – estabelecer a forma de atuação do SCI, mediante:

- a) definição da estrutura organizacional da UCCI, de suas atribuições e da respectiva forma de exercício;
- b) indicação dos itens de verificação obrigatória por parte do controle interno, contemplando, em especial, as áreas da contabilidade, de orçamento, de patrimônio, das finanças públicas, da gestão administrativa e de pessoal, incluídos os atos de admissão, bem como o atendimento do parágrafo único do artigo 54 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000;
- c) elaboração de orientação normativa e fixação de prazos a serem cumpridos pelos órgãos e entidades auditados internamente para resposta aos questionamentos formulados e aos relatórios elaborados pela UCCI, assim como para a adoção das medidas corretivas demandadas;
- d) indicação do dever de os responsáveis pela UCCI darem ciência aos respectivos administradores e ao Tribunal de Contas das irregularidades ou ilegalidades constatadas no curso da fiscalização interna, bem como o momento e a forma de adoção dessas providências, sob pena de sua responsabilização solidária, nos termos do disposto no artigo 74, § 1º, da Constituição.

Por comodismo, alguns municípios apenas copiavam o modelo da lei que criou o controle interno em outros entes, sem observar as peculiaridades de cada um, tornando-se muitas vezes impossível sua aplicabilidade, seja pelo número de habitantes que compõem o município, seja pela qualificação do pessoal disponível a atuar no setor e disponibilidade de tempo dos servidores.

Com a Resolução nº 936 que entrará em vigor a partir de 01 de abril de 2012, todos os municípios terão que se adaptar à orientação emitida pelo órgão de fiscalização externa.

O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul tem lançado propagandas nas rádios locais, com chamadas para despertar os cidadãos da importância do controle interno nos municípios:

Todas as prefeituras devem possuir um setor encarregado do Controle Interno da administração. Os servidores do Controle Interno devem alertar o gestor sobre a legalidade dos seus atos. E, para que atuem com autonomia, devem ser concursados para esta função específica. Controle Interno é coisa séria e condição para um governo sério (informação verbal).

1.6.1 Competências

Todas as competências do controle interno municipal devem ser com base na Constituição Federal/88, na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e nas disposições da lei municipal que a criou.

As competências do controle interno municipal podem ser resumidas em fiscalizar, para constatar irregularidades, prevenir para evitar erros e orientar indicando a solução aos gestores.

Dentre as competências pode-se concluir que as principais do órgão são auditar permanentemente, de forma preventiva, concomitante e posterior aos atos de gestão.

No caso de auditoria prévia, opina-se pelas correções dos possíveis erros a serem realizados, de forma concomitante evita-se o erro no ato, e no caso posterior, se apura os erros encontrados e se recomenda correções.

A Norma Brasileira de Contabilidade nº 16.8 estabelece os procedimentos de prevenção, detecção e monitoramento dos fatos:

[...] 10. Procedimentos de controle são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando-se em:
 (a) procedimentos de prevenção – medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil;
 (b) procedimentos de detecção – medidas que visem à identificação, concomitante ou *a posteriori*, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil.
 11. Monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos. [...]

No boletim emitido pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, (2001), o mesmo faz a seguinte referência:

O Controle Interno verifica a legalidade dos atos e a conduta dos agentes públicos de acordo com os princípios constitucionais. Por outro lado, a sua atuação integrada ao Controle Externo, aliada à adoção de uma postura preventiva, constitui-se em importante mecanismo de detecção e prevenção de erros, fraudes e desvios no âmbito da Administração Pública.

Se o controle interno municipal conseguir desempenhar as auditorias nos três tempos, em todas as secretarias e setores, bem como o gestor adotar as medidas recomendadas, dificilmente sofrerá apontamentos dos órgãos externos, pois resta

comprovado que o mesmo foi alertado e tão logo teve ciência do erro ou fraude tomou as providências para os ajustes necessários.

É de responsabilidade do órgão o envio das informações ao Tribunal de Contas do Estado o Relatório de Manifestação Conclusiva do Controle Interno Municipal, que deve ser preenchido pelo responsável do setor, com base nos relatórios anuais emitidos pela contabilidade com a finalidade de prestação de contas.

Ainda, são de competência do órgão a análise e parecer em todos os atos de admissão e demissão dos servidores através do preenchimento semestral do Sistema Informatizado de Auditoria de Pessoal - SIAPS, bem como análise concomitante nos expedientes geradores de aposentadorias e proventos Sistema de Aposentadorias e Pensões e Inativações na Esfera Municipal – SAPIEM a cada ato a ser remetido para o órgão.

O Tribunal de Contas do Estado através do sistema informatizado, periodicamente tem requisitado ao responsável pelo controle interno atualização de informações diversas, que servem para coleta de dados a serem utilizados em auditorias posteriores.

1.6.2 Composição da equipe e qualificação técnica

Para que o controle interno exerça suas atividades de forma correta, é necessário que os membros tenham independência profissional, por isso, devem ser servidores concursados sem vinculação política.

O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul tem apontado como irregularidade os municípios que mantem os cargos de confiança no setor, e já definiu no artigo 5º da Resolução nº 936/2012 obrigatoriedade da dedicação exclusiva dos membros a partir de 1º de janeiro de 2013.

Art. 5º A UCCI deverá ser composta unicamente por servidores investidos em cargos de provimento efetivo, recrutados entre categorias profissionais distintas, cuja habilitação seja compatível com a natureza das respectivas atribuições, os quais terão atuação exclusiva na unidade.

Outro aspecto importante a ser observado é a segregações de funções, pois não poderá um membro do controle interno fiscalizar seus próprios atos, como exemplo, não deve compor a equipe o servidor responsável pelo departamento de pessoal, ou licitações e assim sucessivamente.

Dessa forma, para os municípios pequenos, o controle externo orienta que, pelo menos, um servidor tenha dedicação exclusiva no setor.

Deve-se, observar que, segundo a Resolução nº 560, de 28 de outubro de 1983, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, a possibilidade de auditar é tão somente do bacharel em ciências contábeis, dessa forma, para que as auditorias, em especial as contábeis, tenham veracidade e validade, é necessária a participação de um contador.

No informativo do X Encontro Regional de Controle e Orientação (2011, p.3), o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul emitiu a seguinte referência:

Os controles internos estruturados e dotados de profissionais qualificados são essenciais na prevenção de irregularidades, já que sua atuação efetiva impede a ocorrência de falhas.

A afirmação acima certifica que, quanto mais qualificado os membros do controle interno municipal, melhores serão os trabalhos através da fiscalização e da orientação aos gestores.

Outro aspecto importante defendido por Cavalheiros e Flores (2007, p. 25) é de que “os valores morais devem ser considerados já como requisito de ingresso na instituição, não apenas os critérios técnicos e de conhecimentos.”

É muito relevante essa observação, pois os membros dos órgãos de controles internos devem ter acesso a todas as informações necessárias para a realização dos trabalhos e por isso devem ter ética profissional, para garantir o sigilo das informações e a descrição de fatos relevantes apurados até o momento da informação ao gestor.

1.7 A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO

A correta implantação e a execução das atividades afins aos membros do controle interno são de suma importância, tanto para os gestores de recursos públicos como para os indivíduos, que através da arrecadação dos impostos mantem as despesas públicas.

Domingos (2009, p.55) defende que o controle interno representa a segurança do administrador, e justifica:

É fundamental, em primeiríssimo lugar, para o gestor público, porque este responde – com seus bens e sua reputação – pelos atos que realiza ou delega a terceiros para praticar em seu nome.

Também defende a mesma tese o escritor Souza (2006, p. 10), afirmando que o controle interno é um setor que pode salvaguardar os interesses pessoais e políticos dos agentes:

Com um bom controle interno funcionando, tanto os prefeitos como secretários municipais poderão ficar muito mais tranquilos em relação ao cumprimento legal de seus mandatos. Esse controle interno é que poderá evitar que os gestores públicos respondam processos nos tribunais de contas, evitar que tenha cassado os seus mandatos, e evitar que tenham que devolver dinheiro aos cofres municipais. É esse Controle Interno, que orientará todos os setores da administração municipal para o pleno atendimento da legislação.

No mesmo sentido define Cavalheiro e Flores (2007, p.13)

A organização de um sistema de controle tem por finalidade, em última instância, propiciar melhores serviços públicos e efetiva entrega de suas ações ao usuário-cidadão, alcançando, assim, o objetivo constitucional de atender ao princípio da eficiência.

A prova dessas afirmações é a reportagem citada na introdução do presente trabalho, que apresentava a decisão dos conselheiros do TCE pela devolução de valores aos cofres públicos, a serem feitas por 26 prefeitos do Estado do Rio Grande do Sul. O valor, segundo a matéria, chega a mais de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões) aplicados no período de janeiro a abril de 2011.

Se os motivos apontados como o pagamento de horas extras indevido, concessão de aumento salarial indevido, contratação terceirizada de forma irregular, falta de punição a empresas e outros já citados tivessem sido apontados

anteriormente pelo controle interno de cada município, e corrigido antes da auditoria externa, poderiam ter sido amenizados, senão nulos.

Dessa forma, comprovadamente, há falhas no sistema de controle interno nos municípios que sofreram as autuações, pois todos os motivos apontados devem ser objeto permanente de auditoria interna, a ser realizada pelo órgão fiscalizador.

A atuação permanente do sistema de controle interno garante a correta aplicação dos recursos, bem como a utilização do patrimônio já adquirido, o envio de verbas federais e estaduais e a continuidade e garantia dos serviços básicos entre outros.

Após apresentação da legislação e das principais atividades do controle interno, será demonstrada no próximo capítulo, a metodologia de pesquisa utilizada para comprovar quais os impactos ocorreram na implantação do mesmo no município de Osório.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente trabalho teve como base de estudo o município de Osório, que atualmente possui 39.290 habitantes conforme Censo de 2000, com uma arrecadação no ano de 2.011 de R\$ 160.837.693,54 (cento e sessenta milhões, oitocentos e trinta e sete mil, seiscentos e noventa e três reais e cinquenta e quatro centavos).

Em 2005, através da lei municipal nº 3.713 de 04 de outubro foi criado o sistema de controle interno que passou a fazer parte da estrutura de governo ligada ao gabinete do prefeito, em atendimento à Constituição Federal e demais órgãos de fiscalização externa como Tribunal de Contas do Estado.

Até meados de 2007, o órgão existia, mas de forma ineficaz, pois não tinha pessoas qualificadas para o desempenho da função de coordenação, nem para a realização de auditorias.

Eram realizadas apenas análise da despesa prévia em relação aos programas orçamentários como lei de diretrizes orçamentárias e plano plurianual. As prestações de contas eram apenas assinadas pelo membro do órgão sem comprometimento na análise dos dados demonstrados, que tinham uma única finalidade: aprovação das contas do gestor.

Com base nessa ineficiência, os apontamentos do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul foram tornando-se cada vez mais severos ao gestor, sendo necessária a realização de concurso público e nomeação do servidor do cargo de contador para que as atividades pertinentes fossem executadas.

Com a nomeação e oportunidade de aperfeiçoamento ao servidor, foi possível atingir os resultados legais pretendidos, através da regularização de atos ilegais e com o atendimento pleno aos princípios que norteiam a administração pública.

A metodologia utilizada quanto à natureza, foi através de pesquisa aplicada que teve como objetivo buscar as falhas para aplicação prática dirigida às soluções dos problemas específicos, envolvendo os apontamentos do município.

Quanto à forma, utilizou-se pesquisa quantitativa descritiva, pois foram coletados dados e análise dos resultados dos pareceres técnicos de auditoria

externa do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, no período de 2006 a 2010, realizados no município de Osório.

No mínimo, duas vezes por ano, o Tribunal de Contas do Estado realiza através de seus auditores externos auditoria ordinária no município, com a finalidade de analisar como está sendo realizada a gestão, em atendimento aos princípios legais que regem a administração pública.

No final dos trabalhos, os auditores emitem relatório circunstanciado dos fatos ilegais ou errados apurados, que servem de base para aprovação das contas do gestor, em conjunto com os relatórios contábeis e manifestações do controle interno já citado anteriormente.

A escolha da apresentação dos resultados extraídos dos relatórios se justifica pela necessidade de demonstrar a relevância da atuação do controle interno no município de Osório, com enfoque inicial no setor de pessoal, onde era concentrado o maior número de irregularidades, muitas vezes mantidas por diversas gestões.

Os dados serão demonstrados através de gráficos para se ter uma visão sistemática do impacto ocorrido no município, principalmente quanto à diminuição de apontamentos.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente, será apresentada a forma do controle interno no município de Osório realizar suas atividades, comparando com era feito antes da implantação e como está sendo feito atualmente.

Logo após, serão apresentadas as informações obtidas nos Relatórios de Auditoria que são os resultados dos trabalhos da equipe de auditoria no município pelos auditores externos do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, referentes o município de Osório, nos exercícios de 2006 a 2010.

3.1 PROCESSOS DE CONTROLE INTERNO NO MUNICÍPIO

A equipe do controle interno no município de Osório é formada por três membros do poder executivo com dedicação exclusiva e um do poder legislativo.

No poder executivo, a equipe é formada por um contador que responde pela coordenação do órgão, um técnico contábil e um agente administrativo.

Antes da implantação do sistema, os processos de despesas não tinham avaliação quanto ao cumprimento das metas e planos, bem como não era acompanhado os limites de aquisição de despesa por cada modalidade de licitação. Também não era fiscalizada a regularidade fiscal das empresas que forneciam ao município através de dispensa de licitação e por inexigibilidade.

Muitos eram os erros no setor de departamento de pessoal, como pagamento de insalubridade indevido, realização de horas extras com habitualidade, desdobramento de professores em desacordo com a legislação, desvios de função e outros.

Com a implantação do órgão os processos de despesas são analisados antes mesmo de o gestor autorizar a despesa. Tal medida tem a finalidade de verificar o enquadramento dos programas no Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

Após o trâmite dos expedientes, incluindo processo licitatório e parecer da Procuradoria Geral do Município, o processo retorna ao controle interno, que verifica se todos os princípios que regem a administração pública foram observados e ao atendimento à Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

Todos os apontamentos originados pelo controle interno são constituídos de elaboração de relatório com a irregularidade encontrada nos termos da legislação, acrescido de recomendação ao gestor da forma de correção.

Diante da fiscalização prévia e concomitante nos expedientes de despesa, restou comprovado que não tem ocorrido falhas administrativas em relação às contratações, nem mesmo houve pagamentos indevidos por términos de contratos e outros, uma vez que quando ocorre erro, os responsáveis pela fiscalização já adotam as medidas.

Outra função do controle interno municipal é análise das prestações de conta de repasse a terceiros, seja por subvenções ou convênios. O município tem sua lei própria de concessão de subvenções e incentivos, e as entidades devem segui-la rigorosamente, caso contrário, o coordenador encaminha ao gestor parecer desfavorável opinando pela devolução do valor ou lançamento da dívida ativa em nome da entidade.

Alem das competências elencadas acima, o órgão é considerado de forte assessoria às secretarias e ao próprio gestor, pois muitos são os atendimentos aos servidores do quadro, aos secretários municipais, ao prefeito, aos presidentes de entidades, e a outros que buscam informações da forma correta de aplicar os recursos públicos.

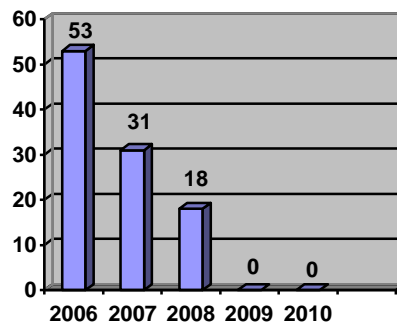
Dessa forma, os erros que eram cometidos pela falta de conhecimento ou mesmo dificuldade de interpretação da legislação tem sido sanados antes mesmo que venham a ocorrer, evitando assim, futuros apontamentos.

Cabe ainda ao coordenador analisar os relatórios de gestão e preencher, semestralmente, a Manifestação do Controle Interno – MCI, que é um documento digital enviada também ao Tribunal de Contas do Estado, contendo as informações acerca o atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal, de forma geral, como exemplo: endividamento, índice de pessoal, realização de audiências públicas e outras informações pertinentes.

3.2 DADOS DOS RELATÓRIOS DA AUDITORIA EXTERNA

Será apresentado um comparativo, através de gráficos, dos dados oriundos de apontamentos do controle externo antes e depois da atuação do controle interno no município de Osório, que ocorreu em 2007, comprovando a eficiência dos trabalhos. Em apenas três anos de atividade o número de apontamentos externos chega a ser nulo.

Gráfico 1 – Auditoria no Setor de Pessoal



Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – 2006 a 2010

No eixo vertical do gráfico 1, está demonstrada a quantidade de irregularidades apontadas em cada ano, conforme relacionado no eixo horizontal. Vê-se que, no ano de 2006, foram apontadas 53 irregularidades enquanto no ano de 2009, essa quantidade chegou à zero.

Ressalta-se que no ano de 2006, 23 (vinte e três) situações restaram de pagamento de insalubridade a servidores municipais sem base legal, passível de devolução e aplicação de multa ao gestor em caso de reincidência. Um apontamento foi relativo à incorporação indevida de valores correspondentes à Função Gratificada a servidora, e por fim, 29 (vinte e nove) irregularidades com pagamento de forma habitual a servidores municipais por realização com habitualidade de horas extras, em desacordo com o regime jurídico municipal e infringência à Constituição Federal quanto a realização de concurso público para provimento de vagas para atendimento da demanda.

No ano seguinte, 2007, restaram as irregularidades quanto ao pagamento de insalubridade perfazendo um total de 27 (vinte e sete) servidores, e por isso foram repetidos os apontamentos com sugestão de devolução pelo gestor, bem como permaneceu o pagamento indevido da incorporação de Função Gratificada.

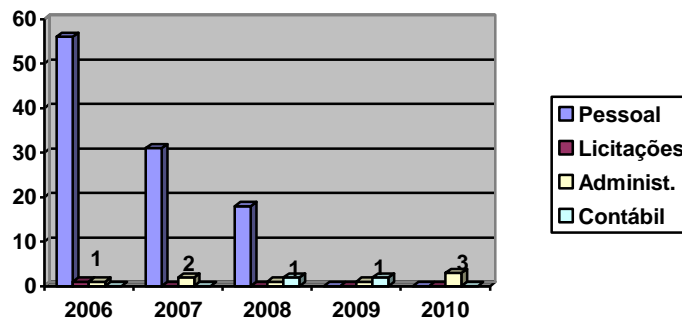
Como fatos novos foram apontados 3 (três) situações de desvios de funções realizados por servidores do cargo de operário em atividades pertinentes ao cargo de motorista.

Em 2007, através dos apontamentos já foi possível identificar os resultados da atuação do controle interno, pois as irregularidades no setor pessoal começaram a diminuir, chegando a 18 (dezoito) situações de permanência de pagamento indevido de insalubridade.

A partir do monitoramento realizado pelos membros do controle interno, foi possível chegar a zero os apontamentos do órgão externo nos anos seguintes.

A seguir no gráfico 2 resta comprovado que 96,55% das irregularidades fazem referência ao setor de pessoal em 2006 por falta de controle e monitoramento e, ao passar dos anos, esse percentual vem diminuindo:

Gráfico 2 – Auditoria Geral



Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – 2006 a 2010

Os principais erros encontrados pelo controle externo no setor de pessoal foram os pagamentos indevidos de insalubridade; incorporação de verbas sem base legal; pagamento de horas extras com habitualidade e, desvios de funções.

Importante frisar, que muitos erros apontados nos anos anteriores, originaram-se em gestões anteriores, pois foram pagos indevidamente durante muitos anos.

Os demais apontamentos se referem à contratação de entidade filantrópica para atendimento dos Programas Saúde da Família, bem como não lançamento

destas despesas como outras despesa de pessoal para apuração do índice gasto nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

No exercício de suas funções, em 2006 o controle externo apurou a irregularidade pela não efetividade das atividades desempenhadas pelo controle interno, pois muito embora já tivesse sido aprovada a legislação, até o final do ano de 2006 não havia a designação de um responsável pelo setor para realização das tarefas afins.

A Lei Municipal nº 3.713, de 04 de Outubro de 2005 (fls. 240 a 249) dispõe sobre a implantação no Município do Sistema de Controle Interno. Por sua vez a Portaria 1154/2005 (fl. 250), de mesma data, nomeia os membros da Comissão de Controle Interno. Entretanto, conforme se vislumbra pelo Of. CI 001/2007, **a Comissão não está efetivamente atuando como regula os artigos 31, 70 e 74 da Lei Maior**, vez que até o momento não realizou relatórios, pareceres, sugestões, etc. ou procedimentos a ela atribuídos no artigo 4 de sua Lei de Criação.

É de se salientar, inclusive que sequer, até a presente auditoria, houve a designação do Coordenador da Central, como reza o artigo 16 da referida Lei Municipal. (Relatório de Auditoria Ordenaria Tradicional nº 002, p. 12, 2007. **grifo nosso**)

Para a regularização o gestor realizou concurso público para diversos cargos, dentre esses, um para contador que, em junho do ano 2007, foi nomeado para exercer suas atividades como coordenador do controle interno.

Foram, seis meses de preparo, entre cursos de aperfeiçoamento e conhecimento dos procedimentos internos, para que o responsável pudesse dominar o assunto e iniciar os trabalhos específicos.

Tambem restou comprovada junto ao setor de licitação um erro em determinado processo licitatório em que a comissão não atendeu à isonomia em relação à possibilidade de oferta de nova proposta apenas a uma empresa concorrente.

No ano de 2007, os apontamentos junto à administração foram 2 (dois), sendo um proveniente de falha em processo licitatório e o outro, em falha no controle dos veículos municipais.

Fatos esses, que não voltaram a ocorrer em 2008, pois os apontamentos de irregularidades foram na área contábil e na administração por manter contrato com entidade filantrópica para realização de atividades dos Programas de Saúde da Família.

Em 2009, os apontamentos se repetiram exatamente nos mesmos motivos explanados no ano anterior, até por se tratar de assunto sem definição do próprio governo, pois os programas de saúde da família são sustentados por verbas do governo federal, e a realização de concurso público poderia aumentar a folha de pagamento do município fazendo ultrapassar o máximo estipulado na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Por fim, no ano de 2010, não tendo mais irregularidades junto ao setor de pessoal, coube aos auditores externos buscar outras fontes de estudo, restando em três apontamentos junto à administração no que diz respeito à contratação de estagiários, contratação de entidade para execução dos programas de saúde e falta de atendimento às requisições feitas durante auditoria no local.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A demanda da sociedade por transparência nas contas públicas exige muito mais que números impressos em balanços patrimoniais ou mesmo em relatórios trimestrais apresentados em audiência pública como prevê a Lei de Responsabilidade Fiscal.

É necessária a certeza de que cada ato administrativo público seja feito dentro da legalidade atendendo os princípios morais e éticos.

Muitas vezes o gestor não tem o conhecimento da gestão pública num todo, sabem da necessidade dos cidadãos, mas não sabem a forma correta de procederem para atender a demanda.

Uma das funções da Lei de Responsabilidade Fiscal foi de sanar esse impasse, gerado na administração pública, eis que o setor de controle interno é um órgão independente e deve agir somente com os olhares da legislação vigente nas esferas de governo.

Muitos municípios, através de seus gestores, ainda relutam e postergam o trabalho ativo do controle interno por desconhecimento dos possíveis resultados obtidos caso o setor desenvolva suas atividades de forma exímia.

A segurança garantida ao gestor de que os fatos apontados como irregulares ou ilegais corrigidos não serão mais motivos de defesa e possibilidade de punições severas deve ser o principal argumento utilizado pelos gestores que ainda se sentem “vigiaados” com a atuação do controle interno.

Muitas foram as mudanças necessárias no município de Osório, como exemplo, a forma de agir nas admissões, a forma de proceder a uma despesa, a forma de encaminhamento dos expedientes, os desvios de funções, a realização e pagamento de horas extras com habitualidade, a organização no almoxarifado, os pagamentos indevidos de insalubridade, a consulta a regularidade das empresas fornecedoras pela modalidade de dispensa de licitação e inexigibilidade, dentre outras.

Mas, o resultado de todas essas mudanças reflete nos apontamentos do órgão de controle externo, mais precisamente do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul que, como pode se analisar é quase nulo em relação aos demais

anos em que não havia a atuação do órgão controlador.

Frisa-se, porém, que é necessária a qualificação constante dos servidores atuantes do órgão, bem como é de suma importância a confiança depositada pelo gestor nas atividades desempenhadas pelos membros, para que os mesmos possam ter a segurança na realização de seus trabalhos.

Pode-se concluir afirmado que o controle interno é a alavanca principal para se chegar à eficiência no serviço público. Uma correta atuação do controle gera imediato impacto positivo na administração e na sociedade.

REFERÊNCIAS

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual de controle interno**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

BRASIL. **Lei nº 4320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm> Acesso em: 14 set. 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 14 set. 2011.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 16, de 20 de dezembro de 1991**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/AreaAuditoriaFiscalizacao/Arquivos/AuditoriasAnuaisEPrestContas/IN_01_06042001.pdf> Acesso em: 09 dez.2011.

BRASIL. **Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 15 nov. 2011.

BRASIL. **Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10028.htm> Acesso em: 02 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Processual Civil. Improbidade Administrativa nº 70005943253 da 22ª Câmara Civil do Estado do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 30 de setembro de 2003.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES Paulo Cesar Flores. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 4. ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

CRUZ, Flavio da. **Controle Interno nos Municípios**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.135. São Paulo. 2008. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1135.htm> Acesso em 24 nov. 2011.

FERREIRA, A.B.H. Mini Aurélio: O dicionário da Língua Portuguesa. 8.ed. Rio de Janeiro: Editora Positivo, 2010.

FERNANDES, Francisco. **Dicionário Brasileiro Globo Multimídia**. 1. ed. 1998.

FLORES, Paulo Cesar. **Controle Interno no Executivo e no Legislativo**. 1. Ed. Porto Alegre: Cebrap, 2003.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Resolução nº 414**. Porto Alegre. Agosto, 1992.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Relatório de Auditoria Ordinária Tradicional**. Porto Alegre. p. 1-12, abr. 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Relatório de Auditoria Ordinária Tradicional**. Porto Alegre. p. 1-10, jul 2008.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Relatório de Auditoria Ordinária Tradicional**. Porto Alegre. p. 1-7, jun 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Relatório de Auditoria Ordinária Tradicional**. Porto Alegre. p. 1-7, set. 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Relatório de Auditoria Ordinária Tradicional**. Porto Alegre. p. 1-9, ago. 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Os cuidados no último mandato**. Porto Alegre, 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Leis que asseguram a sua participação**. Porto Alegre. nº 2. p. 2, Set. 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Resolução nº 936**. Porto Alegre. Março, 2012.

OSÓRIO. **Lei Municipal nº 3713, de 04 de outubro de 2005**. Disponível em: <http://www.osorio.rs.gov.br> Acesso em: 21 fev. 2012.

OLIVEIRA, Rosane de. Falha nas Contas – TCE mira nos prefeitos gaúchos. **Zero Hora**. Porto Alegre, 17 abr. 2011. Política, p. 8.

SOUZA, Jorge Bento de. **Controle Interno Municipal**. 1. ed. Taquara: Evangraf, 2006.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. **Gestão Operacional**.

Disponível em:

<<http://moodleinstitucional.ufrgs.br/mod/forum/discuss.php?D=55339>> Acesso em: 13 jul. 2011.