

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LIDIANE CUNHA

AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO
DO SETOR DE TESOUREIA
DA PREFEITURA MUNICIPAL DE BIGUAÇU

Florianópolis, 2004

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO
DO SETOR DE TESOUREARIA
DA PREFEITURA MUNICIPAL DE BIGUAÇU

LIDIANE CUNHA

LIDIANE CUNHA

**AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO
DO SETOR DE TESOUREARIA
DA PREFEITURA MUNICIPAL DE BIGUAÇU**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina, como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Flávio da Cruz, M.Sc.

FLORIANÓPOLIS, JUNHO DE 2004

TERMO DE APROVAÇÃO

AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DO SETOR DE TESOUREARIA DA PREFEITURA MUNICIPAL DE BIGUAÇU

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Professores que compuseram a banca:

Prof. Flávio da Cruz, M. Sc (orientador)
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída

Prof. Nivaldo João dos Santos, M. Sc
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída

Prof. Vladimir Arthur Fey, M. Sc
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída

Florianópolis, junho de 2004

Prof. Luiz Felipe Ferreira, M. Sc.
Coordenador de Monografia do CCN

AGRADECIMENTOS

Ao longo dessa trajetória foram muitas as pessoas que me incentivaram e motivaram para que eu pudesse concluir essa etapa de minha vida.

Primeiramente agradeço a Deus por me dar forças para que não desistisse do curso e refletisse sobre a sua importância.

Aos meus pais que sempre me apoiaram nos estudos, a minha irmã que sempre me elogiava pela força de vontade.

Ao meu namorado que me entendia quando estava ausente, aos amigos de coração por se alegrarem com a minha vitória, aos amigos do trabalho pelo apoio e ajuda sempre nos momentos que a dúvida surgia, aos amigos de turma que sempre me ajudaram e estavam a minha disposição na hora em que eu precisasse.

Aos professores do Curso de Ciências Contábeis, por tudo o que me ensinaram, e pelas dicas fundamentais que deveremos seguir ao longo da vida. Ao professor Flávio, meu orientador, que me ensinou tudo o que deveria aprender, procurando mostrar todas as alternativas possíveis para que meu trabalho saísse da melhor forma possível.

A todas as pessoas que direta ou indiretamente contribuíram para essa vitória, os meus sinceros agradecimentos.

As pessoas mais felizes são aquelas que conhecem
a alegria de trabalhar e estudar.
O trabalho e os estudos são os meios pelos quais o
Homem, ao mesmo tempo em que beneficia
outras pessoas e o mundo, beneficia a si mesmo,
progredindo e experimentando uma imensa
alegria em seu coração.

Masaharu Taniguchi
A Cartilha da Vida

SUMÁRIO

RESUMO	7
LISTA DE FIGURAS	8
LISTA DE QUADROS	9
1 INTRODUÇÃO	10
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	10
1.2 TEMA	12
1.3 PROBLEMA	12
1.4 JUSTIFICATIVA	13
1.5 OBJETIVOS.....	14
1.5.1 Objetivo Geral	14
1.5.2 Objetivos Específicos	14
1.6 METODOLOGIA.....	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	18
2.2 CONTROLES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	24
2.2.1 Controle Externo.....	25
2.2.2 Controle Interno.....	27
2.2.3 Controle Formal e Substantivo	34
2.2.4 Outras Formas de Controle	35
2.3 PATRIMÔNIO PÚBLICO	36
2.3.1 Conceito	36
2.3.2 Aspectos Qualitativo e Quantitativo do Patrimônio	39
2.4 CLASSIFICAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	42
2.5 IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO	44
2.6 CONTABILIDADE	45

2.7 AUDITORIA	50
2.8 CONCEITO DE TESOURARIA E TESOUREIRO.....	53
3 ESTUDO DE CASO	54
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE	54
3.2 DESCRIÇÃO DAS ROTINAS DO SETOR DE TESOURARIA	56
3.3 INTERPRETAÇÃO DAS ROTINAS	67
4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	72
REFERÊNCIAS	73

RESUMO

CUNHA, Lidiane. AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DO SETOR DE TESOURARIA DA PREFEITURA MUNICIPAL DE BIGUAÇU, 2004, 75 folhas. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Orientador: Prof. Flávio da Cruz, M Sc

O Controle Governamental a partir da vigência da atual Constituição Federal , vem exercendo um papel cada vez mais eficiente nas Administrações Públicas. Com a Lei de Responsabilidade Fiscal, os gestores públicos municipais foram obrigados a implantar o controle interno em seus órgãos. Este como também outras formas de controle, servirão para proteger a patrimônio público. Foi realizado um estudo sobre as rotinas de controle interno, na Prefeitura Municipal de Biguaçu, especificamente no setor de tesouraria, para se entender que procedimentos são utilizados neste setor. O controle interno apresentou características como: a proteção do ativo da entidade, a verificação da exatidão dos dados contábeis, a eficiência operacional, etc. Outra maneira de verificar como os recursos públicos estão sendo aplicados, é por meio da auditoria que fará uma análise das contas da instituição, além de detectar fraudes, erros e a probidade de seus administradores.

Palavras-Chaves: Administração, Administração Pública, Controle interno

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Órgãos Máximos dos Três Poderes	23
Figura 2	Organograma da Secretaria de Finanças – P.M.B.....	55

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Ativo (Substância)	40
Quadro 2	Passivo (Contra-Substância)	41
Quadro 3	Diferenças entre Contabilidade Governamental e Contabilidade Geral	49
Quadro 4	Pontos positivos e falhas observadas nas rotinas	71

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A qualidade advinda enquanto ideologia ou meta de produção, atinge hoje quase todas as entidades, inclusive, embora pouco perceptível, à Administração Pública, tornando-se motivo para justificar a perseguição em empresas e instituições que buscam em ambientes competitivos ofertar produtos ou serviços cada vez melhores. A utilização de ferramentas que nos auxiliem no processo de tomada de decisões torna-se importante tanto em organizações do setor privado como do setor público estatal. Nos órgãos públicos as finanças devem ser organizadas para que seja possível aos administradores públicos controlarem eficientemente suas atividades. Conseqüentemente poderão administrar com maior grau de correção o dinheiro público. Administrar com eficiência é exigência cada vez mais percebida pela manifestação da população. Pode-se afirmar que isso é uma mudança.

É relevante nesse ambiente de mudanças em que as organizações estão inseridas, estudar-se o sistema de controle interno e externo, umas das funções valorizadas e contempladas pela Constituição Federal de 1988.

A própria Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), deixa clara a necessidade de se institucionalizar um cargo ou unidade que assuma o papel de coordenação e avaliação, aprimorando o sistema de controle interno da organização. Isso pode ser comprovado pela leitura do artigo 59 da referida lei, que trata da fiscalização da gestão fiscal.

O controle interno em uma Prefeitura Municipal abrange vários setores, dentre os quais destacam-se orçamento, financeiro e patrimonial. Suas atividades devem ser controladas como

um todo, sem prejuízo de controles pontuais ou específicos em cada um dos setores envolvidos, quando for o caso. O controle será útil para produzir dados e informações confiáveis e consistentes, a juízo de terceiros, indispensáveis ou não para o processo de avaliação de resultados. Outra utilidade a ser explorada a partir do controle é propiciar a troca, o aproveitamento e a consolidação dos dados e informações dentro de uma instituição. Espera-se que a partir de um controle, as informações sejam disponibilizadas mais rapidamente no ambiente de trabalho dos órgãos públicos, proporcionando maior agilidade, maior eficiência e eficácia.

Para atender as expectativas supra mencionadas dentro de uma Prefeitura, é preciso melhorar estrutural e funcionalmente as atividades de controle interno, de modo a propiciar uma satisfatória solução para os problemas. Diante disto, este trabalho está assim constituído:

O capítulo 1 trata do tema, do problema, da justificativa, dos objetivos que se pretende alcançar e da metodologia que será utilizada na pesquisa para resolver o problema da presente monografia.

O capítulo 2 enfoca os conceitos e teorias sobre a Administração e Patrimônio Público, porém, deve-se deixar claro que ao mencionar-se a expressão Administração Pública em letra maiúscula, será no sentido de aparelhamento do Estado, aquela que prestará os serviços à comunidade. Apresenta-se os tipos e as classificações de controle, além da importância dos mesmos. Em linhas gerais também serão abordados conceitos sobre auditoria e contabilidade, e por último, as definições de tesouraria e tesoureiro, para então dar-se início ao estudo de caso.

No capítulo 3 faz-se uma breve caracterização da entidade analisada, seguida da descrição através de fluxogramas das rotinas de controle interno do setor de tesouraria, e por último a avaliação das mesmas.

Finalizando, no capítulo 4, inserem-se as considerações finais e recomendações.

1.2 TEMA

Considerando opiniões que defendem como postura dos administradores o preparo para informar à sociedade de que forma os recursos públicos estão sendo aplicados, e acreditando que a sociedade, agora mais atenta, espera que esses recursos sejam controlados de forma correta, pois o cidadão de hoje está atento às obrigações que a Administração Pública tem para com eles, procura-se estabelecer o tema da presente monografia.

O tema de forma restrita, volta-se para um estudo de caso realizado na Prefeitura Municipal de Biguaçu, onde se pretende descrever e avaliar as rotinas de controle interno utilizadas pelo setor de tesouraria.

1.3 PROBLEMA

Uma Prefeitura tem o dever de prestar da melhor maneira possível os serviços à população. Ela está dividida em vários setores, onde cada um exerce uma função diferente na busca dos mesmos objetivos, ou seja, atender os anseios e necessidades dos cidadãos.

Esses setores possuem rotinas distintas e procedem de maneiras diferentes. Com isso, podemos empregando recursos metodológicos pertinentes e julgados oportunos, verificar se o setor de tesouraria da Prefeitura Municipal de Biguaçu está atendendo aos anseios da população e satisfazendo as necessidades de seus usuários.

O problema nesta monografia é: Quais são as rotinas de controle interno utilizadas pelo setor de tesouraria da Prefeitura Municipal de Biguaçu?

1.4 JUSTIFICATIVA

A partir da vigência da atual Constituição Federal, acredita-se que o controle governamental vem exercendo um papel cada vez mais preponderante e eficiente. Com efeito, e a partir dessa crença, as entidades componentes da Administração Pública necessitam aprimorar os seus procedimentos e controles, para cumprir de forma fiel as exigências legais.

Com esta visão, o controle interno torna-se um instrumento indispensável em entidades privadas e principalmente em entidades públicas estatais, onde o funcionamento interno de qualquer entidade torna-se uma ferramenta de extrema importância para que os objetivos sejam alcançados. Seus recursos devem ser bem administrados, caso contrário o rumo pode ser desviado e a entidade não consegue mostrar a real situação em que se encontra.

Sabe-se a partir de leituras em disciplinas do curso de graduação em ciências contábeis, que qualquer componente da Administração Pública precisa de uma fiscalização eficiente, até porque a população está mais ativa e exige que o dinheiro público seja controlado de forma a proporcionar o bem-estar social.

Com a LRF, o sistema de controle interno torna-se um mecanismo indispensável em todas as esferas. Ele deveria servir para a avaliação de resultados alcançados, controle do orçamento público, propiciar auxílio ao controle externo na sua ação de fiscalização, e várias outras finalidades que poderão vir a ajudar no bom andamento da gestão.

Apesar do controle interno já existir na Administração Pública, os gestores da esfera municipal estão diante de um desafio. Segundo as disposições da LRF, os administradores serão obrigados a implantar o controle interno, proporcionando o equilíbrio das contas públicas. Especialmente no Estado de Santa Catarina, onde está situado o Município de Biguaçu, houve um

prazo concedido pelo Tribunal de Contas através da Lei Complementar nº 246/2003, para que referida implantação acontecesse até dezembro de 2003.

1.5 OBJETIVOS

Com a finalidade de facilitar o desenvolvimento deste trabalho, foram determinados o objetivo geral e os objetivos específicos.

1.5.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho será descrever e avaliar as rotinas de controle interno utilizadas pelo setor de tesouraria da Prefeitura Municipal de Biguaçu.

1.5.2 Objetivos Específicos

Em se tratando dos objetivos específicos, pretende-se explorar os seguintes aspectos:

- ✓ Identificar conceitos e teorias sobre o Patrimônio e Administração Pública;
- ✓ Identificar conceitos e teorias de controle interno nas organizações;
- ✓ Descrever e opinar sobre as rotinas e procedimentos de controle interno adotados pelo setor de tesouraria deste órgão municipal;

- ✓ Abordar no final do estudo, caso entendam oportuno e pertinente, alguns pontos entendidos, a partir da descrição com pontos positivos ou falhas.

1.6 METODOLOGIA

Os conhecimentos que o homem adquire ao longo de sua história, sejam eles populares, filosóficos, religiosos ou científicos, contribuirão para sua própria formação. No dia a dia, o ser humano aprende muitas coisas, presenciando fatos da vida cotidiana, acreditando em alguma coisa ou ser ou assimilando os conhecimentos trazidos pela ciência.

As pessoas precisam de informações confiáveis para que possam alcançar seus objetivos. O homem vive em torno dos conhecimentos, e sem eles não poderá acompanhar com sucesso o desenvolvimento de tudo que o cerca, ele ficará confuso no meio das novas tecnologias e das pessoas que vêem o mundo de forma mais clara e objetiva.

Por isso a ciência está presente na vida de todos, e faz de tudo um objeto de estudo. Segundo Lakatos e Marconi (1986, p.23), ciência é “[...] uma sistematização de conhecimentos, um conjunto de proposições logicamente relacionadas sobre o comportamento de certos fenômenos que se deseja estudar.”

A ciência no decorrer de sua evolução tenta buscar soluções para problemas que ainda não conseguiram ser solucionados e também faz com que os seres humanos reflitam sobre a sua importância. Assim define Lakatos e Marconi (1986, p.18), quando diz que o conhecimento científico “[...] visa explicar ‘porque’ e ‘como’ os fenômenos ocorrem, na tentativa de evidenciar fatos que estão relacionados, numa visão mais globalizante do que a relacionada com um simples fato”.

Por isso, destaca-se a importância da pesquisa para se fazer ciência, sendo por meio dela que o conhecimento sobre determinado assunto torna-se amplo o suficiente para tentar atingir um objetivo já determinado.

Segundo Gil (1988, p.19), pesquisa é “[...] o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. Já Lakatos e Marconi (1986, p.44), definem pesquisa como:

[...] procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais. Significa muito mais do que apenas procurar a verdade: é encontrar respostas para questões propostas, utilizando métodos científicos.

O trabalho científico e de pesquisa importante na formação de qualquer pessoa é visto nas universidades como um elemento obrigatório na maioria dos cursos. Na graduação a monografia é um desses trabalhos, estimulando o aluno a obter mais conhecimentos sobre determinado assunto.

Utilizando-se o exemplo de trabalho científico citado acima, Lakatos e Marconi (1986, p.150), tratam a monografia como:

[...] um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente calor representativo e que obedece rigorosa metodologia. Investiga determinado assunto não só em profundidade, mas em todos os seus ângulos aspectos, dependendo dos fins a que se destina.

Nesta monografia, o tipo de pesquisa a ser utilizada é a qualitativa com abordagem descritiva. O método a ser utilizado é o estudo de caso, no qual se abordará um caso específico, permitindo trabalhar detalhadamente os objetivos traçados.

Para Gil (1988, p.59) estudo de caso pode ser definido como:

[...] um conjunto de dados que descrevem uma fase ou a totalidade do processo social de uma unidade, em suas várias relações internas e nas suas fixações culturais, quer seja essa unidade uma pessoa, uma família, um profissional, uma instituição social, uma comunidade ou uma nação.

Esse estudo de caso se dará em uma Prefeitura Municipal, especificamente no setor de tesouraria, recorrendo a pesquisa bibliográfica e a outras fontes que identificadas durante a realização do mesmo, se tornarem disponíveis e forem julgadas adequadas para contribuir com o conteúdo. A coleta de dados será realizada por meio da análise de documentos e entrevista não estruturada ou informal. Para que se possa ter um bom aproveitamento da pesquisa, far-se-á com que a coleta de dados seja planejada de maneira a atingir seus objetivos.

Porém, como a autora da presente monografia trabalha no setor analisado, ter-se-á algumas limitações como por exemplo: tempo restrito para análise dos dados e documentos, devido ao dispêndio de seu tempo para tarefas do próprio setor e também atendimento ao público quando necessário.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Para Kohama (1989, p.25), “Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. Administrar é gerir interesses, é colocar em prática os objetivos da organização sem infringir regras ou leis. As decisões a serem tomadas pela Administração Pública dependem de saber se a lei autoriza ou não. Na Administração Pública, o administrador público visa cumprir de forma contínua as atividades administrativas. Ele deve seguir princípios que atendam a coletividade.

Esses princípios estão consagrados no art. 37 da Constituição Federal de 1988, como segue:

Art. 37 – A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]

Com isso, a Administração Pública tem como um de seus objetivos dar continuidade às atividades administrativas buscando em seus atos a legalidade, a moralidade, a impessoalidade, a publicidade e a eficiência.

Segundo Meirelles (1975), Administração Pública tem como princípios básicos a legalidade, a moralidade, a finalidade e a publicidade. A legalidade significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeitos aos mandados da lei e as exigências do bem comum. Aqui não existe liberdade, só é permitido o que a lei determina, ao contrário da administração particular que permite fazer o que a lei não proíbe.

É fundamental obedecer à lei, e juntamente com ela, os atos do administrador devem também seguir a moralidade para dar plena legitimidade à sua ação. A moralidade “é o conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração” (MEIRELLES, 1975, P.70). . O administrador deve distinguir o que é certo e o que é errado, o honesto e o desonesto.

Ainda Meirelles (1975, p.71) explica que os princípios da finalidade e da publicidade podem ser vistos da seguinte maneira:

Finalidade - O princípio da finalidade impõe que o administrador público só pratique o ato para o seu fim legal. E o fim legal é unicamente aquele que a norma de direito indica expressa ou virtualmente como objetivo de ato.
[...] o princípio da finalidade exige que o ato seja praticado sempre com a finalidade pública [...]

Publicidade – Publicidade é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos.
O princípio da publicidade [...], visa propiciar o seu conhecimento e controle pelos interessados diretos e pelo povo em geral [...]

Observando o princípio da finalidade ou impessoalidade conclui-se que o administrador público deve sempre ter como objetivo o interesse público, e que não pode sujeitar-se a um desvio de finalidade, ele não pode praticar atos com interesse particular ou de terceiros, pois assim, o ato seria invalidado. Entretanto, o interesse público pode coincidir com o de particulares quando a situação for lícita. Já o princípio da publicidade mostra a transparência dos atos e fatos da Administração Pública, tornando-se o veículo de publicação. Com ele, a Administração Pública torna-se mais visível, por poder mostrar ao povo o que está acontecendo dentro dela.

Com isso, pode-se verificar a importância de uma forma de organização na Administração Pública, a importância de se obedecer a normas e controles objetivando satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade. Na verdade, os serviços a serem prestados serão aqueles relacionados diretamente à comunidade, por reconhecer sua essencialidade e necessidade para a sobrevivência do grupo social do próprio Estado.

Os serviços públicos podem ser vistos quando a entidade pública proporciona o bem-estar social a uma população. Para Kohama (1989, p.17), esses serviços seriam “o conjunto de atividades e bens que são exercidos ou colocados à disposição da coletividade, visando abranger e proporcionar o maior grau possível de bem-estar social [...]”.

Existe uma ligação entre serviço e Administração Pública, esta executa os serviços públicos satisfazendo as necessidades coletivas, ou seja, ela põe em prática os anseios e necessidades do povo. Por exemplo, pode-se citar alguns tipos de serviços executados por uma Prefeitura: construção de redes de esgoto e água, pavimentação de vias públicas, manutenção da limpeza pública. Esses são uns dos exemplos que visam satisfazer as necessidades dos munícipes.

A Administração Pública para Silva e Vasconcelos (1997, P.313), pode ser definida como:

[...] toda estrutura do Estado, preordenada objetivando a realização de seus serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas. Compreende a administração pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, abrangendo inclusive as entidades com personalidade jurídica de direito privado sob o controle do poder público ou por eles instituídas ou mantidas.

Sendo assim, a Administração Pública deve se organizar de forma a obedecer determinada estrutura. Como afirma Kohama (1989, p.29),

A administração pública, [...] é baseada numa estrutura hierarquizada com graduação de autoridade, correspondente às diversas categorias funcionais, ordenada pelo Poder Executivo de forma que distribua e escalone as funções de seus órgãos e agentes, estabelecendo a relação de subordinação.

Portanto, deve-se obedecer esta estrutura para que tudo seja controlado de forma correta. Deve-se estabelecer controles envolvendo toda a administração, para que todas as funções sejam desempenhadas eficientemente e que o patrimônio seja administrado corretamente.

Para exercer ou colocar à disposição da coletividade o conjunto de atividades e de bens, visando proporcionar esse bem-estar social citado anteriormente, o Estado precisa se organizar distribuindo-se em funções, que para Kohama (1989), seriam a função normativa ou legislativa, a função administrativa ou executiva e a função judicial.

O Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, Títulos I e II, em seus artigos 4º e 5º estabelecem o seguinte:

Art. 4 – A Administração Federal compreenderá:

I – A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.

II – A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

- a) Autarquias;
- b) Empresas Públicas;
- c) Sociedades de Economia Mista.

1º As entidades compreendidas na Administração Indireta consideram-se vinculadas ao Ministério em cuja área de competência estiver enquadrada sua principal atividade.

2º Equiparam-se às empresas públicas, para efeitos dessa lei, as Fundações instituídas em virtude de lei federal e de cujos recursos participe a União, quaisquer que sejam suas finalidades.

Art. 5 – Para os fins dessa lei, considera-se:

I – Autarquia – o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

II – Empresa Pública – a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União ou de suas entidades da Administração Indireta, criada por lei para desempenhar atividades de natureza empresarial que o governo seja levado a exercer, por motivos de conveniência ou contingência administrativa, podendo tal entidade revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito.

III – Sociedade de Economia Mista – a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criado por lei para o exercício de atividade de natureza mercantil, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertencem, em sua maioria, à União ou à entidade da Administração Indireta.

1º No caso do inciso III, quando a atividade for submetida a regime de monopólio estatal, a maioria acionária caberá apenas à União, em caráter permanente.

2º O Poder Executivo enquadrará as entidades da Administração Indireta existentes nas categorias constantes deste artigo.

Verifica-se portanto, que a Administração Pública dividi-se em Administração Direta e Administração Indireta. A segunda compreende as autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista com suas categorias de entidades, apresentando personalidade jurídica própria. Essas categorias possuem características distintas de acordo com suas finalidades.

Silva (1996) faz uma análise da organização estatal desdobrando-a em administração direta , administração indireta e administração auxiliar. A administração direta compreende a organização administrativa do Estado como pessoa administrativa. Os órgãos máximos dos três poderes constituintes desta administração podem ser visualizados na figura 1:

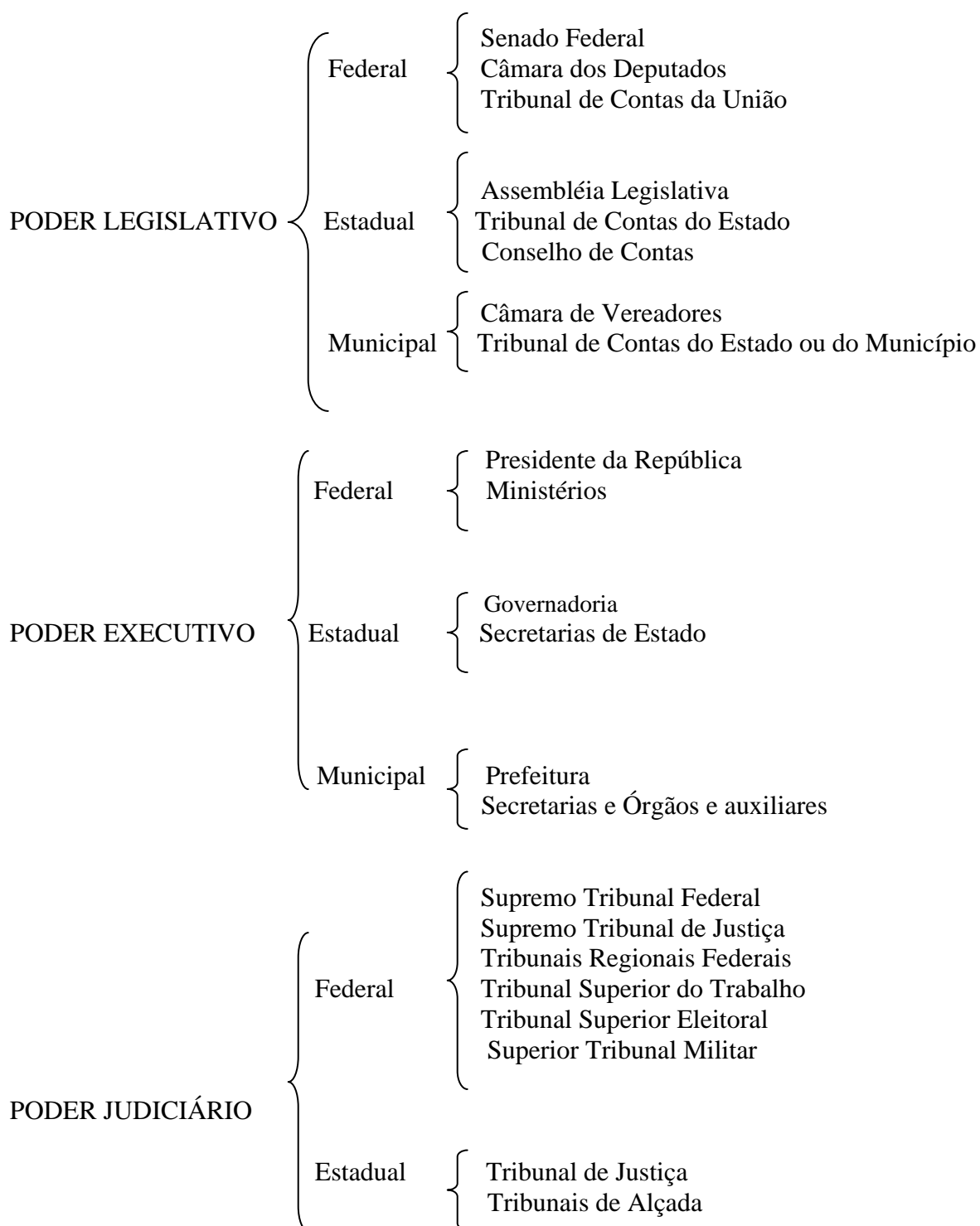


Figura 1: Órgãos Máximos dos Três Poderes
Fonte: Adaptado de Silva (1996, p.147)

A administração indireta seria à organização administrativa das pessoas jurídicas criadas pelo Estado para com ele comporem a Administração Pública. Seriam integrantes dessa administração como descrito no Decreto-Lei nº 200/67, as autarquias, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as fundações.

A administração auxiliar seria aquela que complementar a ação do Estado e poderia ser dividida em descentralização por cooperação e descentralização por colaboração. A por cooperação seria aquela próxima da Administração Pública, porém posicionada fora dela. Temos o SESI, o SESC, entre outros como exemplo. Já a por colaboração seria aquela que descentralizaria a atividade administrativa do Estado para a órbita privada. Consiste na delegação do exercício de encargos públicos a terceiros.

Meirelles (1975) a respeito da organização da Administração Pública, diz que as Administrações Direta e Indireta não são propriamente constituídas de serviços, mas sim de órgãos a serviço do Estado. Com mais precisão, conclui-se que na esfera federal, a administração direta é o conjunto de órgãos integrados na estrutura administrativa da União e a administração indireta é o conjunto de entes, vinculados a um Ministério, que prestarão serviços públicos ou de interesse público.

A forma de organização é importante para que se possa estudar os controles existentes na administração, buscando sempre cumprir os objetivos propostos.

2.2 CONTROLES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O Estado de forma organizada estabelece vários tipos de controle que abrangem toda a sua administração e atividades. Sabendo-se disso, descrevemos alguns deles.

2.2.1 Controle Externo

O controle externo é um controle importante para verificar e analisar a real situação de uma entidade. São vários os conceitos e teorias que abordam sobre o assunto, e com isso, buscou-se encontrar conceitos que expliquem de forma simples qual é a sua finalidade.

De acordo com o CRC - Conselho Regional de Contabilidade (1997, p.88), o controle externo consiste “numa análise a *posteriori* da execução orçamentária visando verificar a legalidade dos atos praticados e o cumprimento da Lei Orçamentária”.

Para Silva e Vasconcelos (1997, p.317), o controle externo consiste:

na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, Estados, Municípios e das entidades da administração direta, indireta e das fundações e autarquias instituídas ou mantidas pelo poder público, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Poder Legislativo.

Com base na definição exposta, pode-se dizer que o Poder Legislativo exerce essa função, e que a fiscalização abrangerá a área contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, compreendendo a União, Estados, Municípios e entidades da administração direta e indireta.

É importante ressaltarmos o que dispõe os artigos 70 e 71 da Constituição Federal de 1988:

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 das receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 71 – O controle externo, a cargo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I – apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade que resulte prejuízo ao erário público;

III – apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, executadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

Nota-se que o Tribunal de Contas a cargo do Congresso Nacional, exerce uma função de extrema importância dentro da área pública. Compete a ele verificar várias situações na busca de uma fiscalização eficaz, não esquecendo também da contribuição do sistema de controle interno de cada Poder, descrito no artigo 70 da Constituição Federal de 1988.

O controle externo dos gastos públicos compete ao Poder Legislativo e é exercido com o auxílio do Tribunal de Contas, em obediência ao teor do disposto nos artigos 70 a 72 da Constituição Federal.

Panceri (1993) em sua monografia de especialização em auditoria governamental, diz que o controle externo deve: a) assegurar o cumprimento das normas legais e regulamentares; b) preservar a integridade patrimonial das instituições; c) identificar a ineficiência, os erros, desvios e fraudes e os seus agentes; d) propiciar a punição dos responsáveis faltosos.

Esse controle que será exercido pelo Poder Legislativo e também auxiliado pelo Tribunal de Contas, propiciará uma melhoria na administração dos órgãos públicos, devido a sua importância e eficiência. Com isso, para ajudar nas atividades que deverão ser exercidas pelo controle externo, surge a necessidade de conhecer os conceitos e características do controle interno.

2.2.2 Controle Interno

Sendo este o controle escolhido como tema desta monografia, surge a necessidade de primeiramente definirmos a palavra controle, para depois controle interno e por último sistema de controle interno.

De acordo com Martins (1998, p.323) “controle significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção”.

O controle é indispensável para que os objetivos traçados possam ser cumpridos, devendo-se eliminar os erros encontrados para melhor refletir a situação da empresa.

Na área administrativa pública, Meirelles (1994, p.570) define controle como: “[...] a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro”.

Entende-se que cada Poder, órgão ou autoridade deve orientar e corrigir os procedimentos que cada um deles adota.

Conforme explica Silva Júnior (2000), o controle administrativo apresenta as seguintes características: execução de importantes funções de controle como aprovação e supervisão, envolvimento na elaboração e aprovação de procedimentos de controle, proibição de acesso não autorizado, conhecimento de demonstrações contábeis e utilização de relatórios internos.

Portanto, pode-se concluir que o controle deverá ser exercido em todas as suas atividades, procurando sempre atingir suas metas com eficiência e eficácia.

Dando continuidade ao processo, pode-se agora estudar o controle interno. Segundo o AICPA – American Institute of Certified Public Accountant (apud Mota, 1988), o controle interno pode ser conceituado da seguinte forma:

[...] compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover às obediências às diretrizes administrativas estabelecidas.

Oliveira (2001, p.138) conceitua controle interno como:

é o conjunto de procedimentos que, integrados ao fluxo operacional da empresa, visa detectar e prevenir desvios – erros e irregularidade, intencionais ou não – que possam:

- Afetar negativamente o desempenho da entidade;
- Ocasionar impactos em sua lucratividade e/ou estrutura financeira;
- Resultar em reflexos significativos em suas demonstrações contábeis para o usuário interno ou externo, relatórios gerenciais e demais análises e demonstrativos operacionais financeiros.

A Instrução Normativa n.16 (apud CRUZ e GLOCK, 2003, p.22), publicada pelo Departamento do Tesouro Nacional, no Diário Oficial de 20 de dezembro de 1991, voltada à auditoria no serviço público do Brasil, embora revogada, define controle interno de forma bem completa, como:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades de 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.

Através dessas definições pode-se dizer que o controle interno possui muitos objetivos, sendo alguns deles: proteger seu ativo, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, aumentar sua eficiência operacional, seguir as regras estabelecidas pela instituição, prevenir erros e irregularidades, etc.

No setor público o controle interno também vem tomando importância perante as autoridades governamentais, conforme explica Justa (2003), em seu artigo sobre o controle interno nas administrações municipais, seus principais objetivos seriam:

- Obtenção de informações precisas e adequadas para a formulação de diretrizes de ação administrativas;
- Comprovação da veracidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- Proteção de ativos;
- Promoção da Eficiência Operacional;
- Estimulação da Obediência e do Respeito às Políticas da Administração; e
- Contribuição para a Eficácia do controle externo.

A organização caminha levando com ela esses objetivos, seguindo princípios que para Sá (1993, p.110), podem ser descritos assim:

- a) Existência de um plano de organização com uma adequada distribuição de responsabilidade.
- b) Regime de autorização e de registros capazes de assegurar um controle contábil sobre os financiamentos e sistema de resultados da empresa, ou de metas das instituições.
- c) Zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele atribuídas.
- d) Qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado.

São medidas consideradas essenciais para o bom funcionamento de um sistema. O controle interno é realizado com o objetivo de proteger o patrimônio, conferir a exatidão e a fidelidade da contabilidade, verificar se as operações estão sendo realizadas de acordo com as regras e políticas definidas pela alta administração, ou no caso de entidade pública, definidas pelas leis inerentes ao sistema.

A importância do controle interno é realçada pelas normas constitucionais que dispõem sobre o assunto.

Na Constituição Federal em vigor, a qual prescreve a necessidade do controle interno através do Título IV, que trata da Organização dos Poderes, Seção IX, que dispõe sobre a Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, em seu artigo 74, pode-se observar o seguinte:

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

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

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

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

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

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomar 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.

Verifica-se que os responsáveis pela instituição e manutenção dos controles, serão julgados pelas irregularidades praticadas por outros, desde que estejam cientes e não as tenham informado a autoridade competente.

Pode-se notar, que o artigo mencionado acima, tem repercussão no artigo 76 da Lei Orgânica do Município de Biguaçu, que tem como objetivo reger as diretrizes básicas do município, respeitando a Lei Estadual e a Constituição Federal, como segue:

Art. 76 – A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Município e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Câmara Municipal, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno do Poder Executivo.

Parágrafo Único – Prestará contas nos termos e prazos de lei, qualquer pessoa física ou entidade jurídica de direito público ou privado que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Município responda, ou que, em seu nome, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Portanto, a fiscalização será exercida pelo sistema de controle interno do Poder Executivo, e pela Câmara Municipal sob controle externo. A Câmara de Vereadores do Município de Biguaçu, está composta por 15 vereadores, sendo 5 deles do Partido de Mobilização Democrático Brasileiro (PMDB), 4 do Partido Social Democrático Brasileiro (PSDB), 3 do Partido Progressista (PP), 1 do Partido Liberal (PL), 1 do Partido Trabalhista Brasileiro (PTB) e 1 do Partido Trabalhista (PT). Espera-se que esses componentes exerçam suas atividades com dignidade e respeito às leis que lhes são submetidas.

O controle constitui um dos princípios fundamentais da administração pública, assim versa o Decreto-Lei nº 200, de 25.02.1967, que dispõe sobre a Organização da Administração Federal e estabelece diretrizes para a reforma administrativa.

Art. 6 – As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:

- I – Planejamento.
- II – Coordenação.
- III – Descentralização.
- IV – Delegação de Competência.
- V – Controle.

Controlar as atividades da Administração Federal é obrigação de todos os administradores públicos. Nos artigos 13 e 14 do referido decreto, encontra-se a amplitude desse controle:

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

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

Art. 14 O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Interessante ressaltar esse último artigo que se refere ao custo do controle interno, o qual não deve ser superior ao risco decorrente de um controle específico. Não adianta para a Administração Pública manter um controle, se o mesmo é maior que o próprio risco detectado.

Ao se falar de controle interno, torna-se necessário falar-se sobre o sistema de controle interno, pois este constitui a alma do plano de organização da entidade.

Na área pública, Fernandes (2000) conceitua Sistema de Controle Interno como:

[...] o conjunto complexo e organizado de regras e normas, de unidades, de princípios, métodos, procedimentos e equipamentos coordenados entre si, que busca o fim precípua de realizar a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas de governo, bem como de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional nas unidades da administração pública.

Importante destacar os termos eficácia, eficiência e economicidade. Para Cruz (1997, p.57), “a economicidade consiste em produzir mais, utilizando os mesmos recursos e mantendo ou melhorando o nível de qualidade”. Ressalta-se, também, que “por eficiência se entende o fazer bem determinada coisa, enquanto a eficácia consiste em fazer a coisa certa diante do objetivo previsto”. É importante verificar também outras características pertinentes a um sistema de controle interno.

Skinner (1982, p.50) apresenta algumas características básicas de um sistema de controle interno:

- Delegação de poderes para aprovação de transações e instituição de controles para garantir que as transações sejam aprovadas pelas pessoas autorizadas;
- Divisão da escrituração dos registros, de modo que um registro seja controlado por outro, escriturado independentemente;
- Controle físico adequado aos ativos, incluindo a dupla custódia de ativos negociáveis;
- Separação da custódia dos ativos do registro destes mesmos ativos e das respectivas transações;
- Verificação periódica da existência dos ativos registrados; e
- Emprego de pessoal com aptidão e treinamento proporcionais à sua responsabilidade.

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina em seu VI Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal (2003), elenca os objetivos que o sistema de controle interno possui, segundo sua natureza:

- 1) Integridade** – Assegurar que as informações, registros e providências etc., abrangam a totalidade dos fatos ocorridos, ou seja, tudo o que deveria ter sido executado, registrado, decidido, promovido, informado, etc., foi de fato feito.
- 2) Exatidão** – Assegurar que a execução, a valorização, a informação e os registros se revistam da necessária e adequada exatidão.
- 3) Pontualidade** – Assegurar que as épocas, os cronogramas, as datas, etc., foram rigorosamente respeitadas.
- 4) Autorização** – Assegurar que todos os atos de gestão estejam adequadamente autorizados pela pessoa competente, e condizentes com as normas traçadas.
- 5) Economicidade** – Assegurar que o que está sendo controlado justifica o custo da operação. Relação custoXbenefício.

Ainda no tocante aos estudos realizados pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina (2003), as regras que estabelecem a competência do sistema de controle interno, no plano federal, estão expostas no art. 70 da Constituição Federal de 1988, e com relação à esfera dos municípios catarinenses, a forma de controle e fiscalização encontra-se no art. 113 da Constituição Estadual como segue:

Art. 113 A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública municipal, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, a aplicação das subvenções e renúncia de receitas, é exercida:

I – pela Câmara Municipal, mediante controle externo;

II – pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal.

Pode-se ainda ressaltar que o exercício do Poder Legislativo mediante controle externo é exercido com o auxílio do tribunal de contas.

Passa-se agora a analisar os controles formal e substantivo.

2.2.3 Controle Formal e Substantivo

A avaliação formal deve considerar todos os procedimentos estabelecidos em lei que a administração obriga-se a observar. Panceri (1993, p.15) diz que “o objetivo principal do controle formal é constatar se os atos administrativos mantêm consonância com a legislação que os embasou”.

São efetuados controles na contabilidade, nos métodos utilizados, na organização da entidade. Deve-se porém salientar que, quando o controle formal for levado a exauros, deve-se encontrar a melhor solução para que a máquina administrativa não “pare”. Encontrar um equilíbrio, usando-o na medida certa é o melhor caminho.

Se existirem normas que estiverem ultrapassadas prejudicando o andamento dos serviços públicos, dever-se-á buscar a sua modificação através do processo legislativo.

O objetivo do controle substantivo é tentar proteger os recursos públicos contra desperdícios, perdas, uso indevido, conluio e roubo, através da avaliação, observando o que diz respeito a eficiência e economicidade com que foram ou estão sendo aplicados os recursos públicos.

Este controle apresenta um certo grau de subjetividade, mostrando dificuldades para estabelecer parâmetros que permitam a posterior avaliação do atendimento dos objetivos propostos. Panceri (1993, p.16), diz que: “Enquanto o controle formal existe referência jurídico-administrativa que lhe dá sustentação, no controle substancial as medições podem não ser tão claras ou imediatas”.

Portanto, conclui-se que existirão dificuldades para se fixar critérios de avaliação, porém, não se deve abandonar esse tipo de controle, que demonstrará juntamente com o controle formal a correta aplicação dos recursos públicos.

2.2.4 Outras Formas de Controle

Com base em Meirelles (1992, p.569-572), destaca-se a seguir outras formas de controle.

- **Controle hierárquico:** é o que resulta automaticamente do escalonamento vertical dos órgãos do Executivo, em que os inferiores estão subordinados aos superiores, pressupõe as faculdades de supervisão, coordenação, orientação, fiscalização, aprovação, revisão e avocação das atividades controladas, bem como os meios corretivos dos agentes responsáveis.
- **Controle finalístico:** é o que a norma legal estabelece para as entidades autônomas, indicando a entidade controladora, as faculdades a serem exercidas e as finalidades objetivas. É um controle de verificação do enquadramento da instituição no programa geral do Governo.
- **Controle prévio (“a priori”):** é o que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisito para a sua eficácia.
- **Controle concomitante:** é todo aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação.
- **Controle subsequente (“a posteriori”):** é o que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando corrigir-lhe eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia.
- **Controle da legalidade:** é o que objetiva verificar unicamente a conformação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais que regem. Consideram-se normas legais para fins desse controle, desde as disposições constitucionais aplicáveis até as instruções normativas do órgão emissor do ato ou os editais compatíveis com as

leis e regulamentos superiores. Pode ser exercido pela Administração quanto pelo Legislativo ou pelo Judiciário, sendo que o Executivo, exercita-o de ofício ou mediante provocação recursal, o Legislativo só o efetiva nos casos expressos na Constituição, o Judiciário através de ação adequada.

- **Controle de mérito:** é o que visa à comprovação da eficiência, do resultado, da conveniência ou oportunidade do ato controlado. É de competência, normalmente, à Administração, somente em casos expressos na Constituição ao Legislativo (CF art. 49, IX e X).

Os controles para melhor atingir seus objetivos podem ser combinados e conjugados nos seus tipos e formas de atuação.

Segue neste momento os conceitos e características sobre o patrimônio público.

2.3 PATRIMÔNIO PÚBLICO

2.3.1 Conceito

Para Silva (1996, p.176), “patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados a uma pessoa física ou jurídica”. Na visão de Cruz (1989, p.83), “os bens públicos assumem juntamente com os direitos e obrigações, características de pertinência geral da Nação e não podem ser confundidos com o patrimônio empresarial ou muito menos com patrimônio pessoal.”

É essencial que os gestores públicos saibam diferenciar o patrimônio particular do patrimônio público, pois existirá uma cobrança cada vez maior da sociedade, sabendo ela agir quando se sentir prejudicada, não esquecendo também que o administrador poderá sofrer penalidades por desobedecer a lei.

O patrimônio de uma pessoa física ou jurídica não compreende apenas a parte ativa (bens e direitos), mas também a parte passiva, ou seja, os compromissos que a entidade assume com outras entidades ou indivíduo. O patrimônio seria o conjunto dessas duas partes citadas, caso não fosse, ter-se-ia uma visão errada da situação patrimonial. Silva (1996, p.176) explica que:

Embora a administração pública opere fundamentalmente na obtenção de recursos financeiros que permitam o atendimento das necessidades públicas, não podemos esquecer que em decorrência dos fatos administrativos de ordem financeira, o patrimônio sofre mutações variadas, tanto nos elementos ativos, como nos elementos passivos.

Assim, o patrimônio sofre mudanças tanto por realizar gastos na construção de novos bens para uso da coletividade, como também assume compromissos com terceiros mediante a obtenção de empréstimos.

Portanto, para Silva (1996), o patrimônio do Estado, sendo objeto de gestão patrimonial, é o conjunto de bens, valores, créditos e obrigações de conteúdo econômico e avaliáveis em moeda que a Fazenda Pública possui e utiliza na realização de seus objetivos.

Na visão de Kohama (1989, p.175), “o patrimônio público por analogia *compreende o conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis em moeda corrente, das entidades que compõem a Administração Pública*”. Nota-se que o patrimônio descrito por Kohama (1989), é aquele composto pela Administração Pública, e não somente pelas entidades públicas. Ele explica que, além do patrimônio das instituições, de direito público interno, como sejam, a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e as respectivas autarquias, o patrimônio das empresas

públicas, das fundações, além da parte do capital das sociedades de economia mista, pertencem ao patrimônio da Administração Pública.

Diante do Novo Código Civil, Livro II – Dos Bens, Título Único – Das Diferentes Classes de Bens, Capítulo III – Dos bens Públicos, podemos verificar o seguinte:

Art. 98 – São bens públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem.

Art. 99 – São bens públicos:

I – os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas, e praças;

II – os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;

III – os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Parágrafo único. Não dispondo a lei em contrário, consideram-se dominicais os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado.

Art. 100 – Os bens públicos de uso comum do povo e os de uso especial são alienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação, na forma que a lei determinar.

Art. 101 – Os bens públicos dominicais podem ser alienados, observadas as exigências da lei.

Art. 102 – Os bens públicos não estão sujeitos a usucapião.

Art. 103 – O uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou retribuído, conforme for estabelecido legalmente pela entidade a cuja administração pertencerem.

Fica fácil entender-se o que são os bens públicos perante o Código Civil, porém, falta-se esclarecer o que são os direitos e obrigações das entidades públicas. Kohama (1996, p.178 e 179), os descreve da seguinte forma:

Entende-se por *Direitos das Entidades Públicas*, contabilmente, os valores, que representam créditos realizáveis a curto ou a longo prazo, provenientes de depósitos bancários, diversos devedores, e créditos relativos a fornecimentos e serviços prestados, e inscrição da dívida ativa.

Obrigações das Entidades Públicas são os valores correspondentes às dívidas das entidades, consubstanciadas com dívida flutuante ou dívida fundada, respectivamente exigíveis a curto ou longo prazo.

Os direitos e obrigações são, respectivamente, os valores registrados e os compromissos assumidos pela entidade no prazo estabelecido. Pode-se ter como exemplo de direitos: depósitos, diversos devedores, créditos fiscais inscritos, etc; E por obrigações: restos a pagar, restituições a pagar, consignações.

O patrimônio também deve ser visto por dois aspectos, que serão tratados neste momento.

2.3.2 Aspectos Qualitativo e Quantitativo do Patrimônio

São dois os aspectos considerados no patrimônio público, o qualitativo e o quantitativo.

O aspecto qualitativo não tem como objetivo demonstrar o valor dos bens. Como afirma Silva (1996, p.177) “o aspecto qualitativo não indaga o valor dos bens, mas a sua qualidade funcional, isto é, as formas e composições qualitativas que podem adquirir na instituição”. O patrimônio é visto como um conjunto dos elementos ou espécies de que é constituído (bens, valores, direitos e obrigações).

Sob o aspecto quantitativo, conforme explica Cruz (1989, p.15), “o saldo patrimonial é obtido pela diferença entre o ativo (financeiro + permanente) e o passivo (financeiro + permanente)”. Para Silva (1996, p.186), o aspecto quantitativo pode ser conceituado da seguinte maneira:

[...] como fundo de valores à disposição de uma entidade, em determinado momento. Os bens que formam o patrimônio devem ser avaliados com a mesma unidade de medida a fim de que possam ser reduzidos a uma única expressão numérica.

Assim, o aspecto quantitativo é aquele em que o patrimônio aparece expresso em um valor monetário sintético, ou seja, resumido.

O autor Lino Martins da Silva mostra os aspectos estudados, através de dois quadros resumidos da classificação qualitativa e quantitativa do patrimônio, ao qual se adaptou contas do balancete real da Prefeitura Municipal de Biguaçu. O Quadro 1 apresenta a classificação quantitativa e qualitativa, suas especificações e contas utilizadas, referentes à parte ativa do patrimônio, como segue:

Classificação Quantitativa	Classificação Qualitativa	Especificação	Contas Utilizadas	Exemplo de conta analítica da Prefeitura Municipal de Biguaçu
Disponível	Bens numerários	Dinheiro em cofre, depósitos em bancos, cheques, ordens de pagamento	Caixa-Bancos e Correspondente – Cheques Emitidos	Caixa, Bancos, Tesouraria geral
Vinculado	Bens numerários	Depósitos em bancos pendentes de alguma providência	Banco do Brasil S.A, Caixa Econômica Federal, etc	Banco do Brasil conta Fundefunvam
Realizável	Créditos de Tesouraria	Aplicação Financeira, créditos perante outras entidades	Outras entidades Devedoras – União, Estados e Municípios Devedores	Devedores diversos, Antecipações
Bens do Estado	Bens de uso	Terrenos, prédios, máquinas, ferramentas, etc	Bens móveis, Bens imóveis, Bens de natureza militar, etc	Instrumentos, equipamentos de informática
		Máquinas e equipamentos industriais	Bens de natureza industrial	Adutora, Reservatório de água
Valores	Bens de renda	Participação no capital social de empresas	Inversões em S.A. de Economia Mista – Ações de sociedade de Economia Mista	Valores- participações societárias: Celesc, Petrobrás
	Bens de consumo	Material de consumo depositado	Almoxarifado	Almoxarifado
Créditos	Créditos de financiamento	Devedores por empréstimos	Empréstimos concedidos	Crédito:Devedores por pavimentação de rua
	Créditos de funcionamento	Dívida ativa e outros	Créditos fiscais inscritos. Outros créditos inscritos	Créditos: Dívida ativa tributária e não tributária

Quadro 1: Ativo (Substância)

Fonte: Adaptado de Silva (1996, p.188)

O Quadro 2 mostra as características da parte passiva do patrimônio, como segue abaixo:

Classificação Quantitativa	Classificação Qualitativa	Especificação	Contas Utilizadas	Exemplo de conta analítica da Prefeitura Municipal de Biguaçu
Restos a Pagar	Dívida Flutuante	Dívidas de curto prazo resultantes de empenhos não pagos até 31/12. Débitos em moeda corrente e empréstimos para cobrir insuficiências monetárias de caixa.	Restos a pagar, Serviço da Dívida a pagar, Depósitos de diversas origens, Consignações, Débitos de Tesouraria.	Restos a pagar processados de 2003, restos a pagar não processados de 2003, Serviço da dívida a pagar.
Serviço da Dívida a pagar				
Débitos de Tesouraria				
Dívida Fundada Interna	Empréstimos a longo prazo	Dívidas originárias de empréstimos tomados em decorrência do lançamento de títulos públicos ou assinatura de contrato de mútuo.	Dívida Fundada Interna: Por títulos, Por contratos	Dívida Fundada Interna – Badesc, CEF
Dívida Fundada Externa			Dívida Fundada Externa: Por títulos, Por contratos	Dívida Fundada Externa
Patrimônio	Situação Líquida	Dotação inicial destinada ao atendimento das atividades e acréscimo ou diminuição do resultado econômico de cada exercício.	Patrimônio da Administração Direta; Patrimônio da Administração Indireta.	Resultado Patrimonial do Exercício

Quadro 2: Passivo (Contra-Substância)

Fonte: Adaptado de Silva (1996, p.189)

Com a análise dos quadros pode-se perceber que o aspecto qualitativo evidencia a qualidade funcional dos elementos patrimoniais, isto quer dizer que o patrimônio qualitativo resume-se num conjunto de bens distintos, que serão utilizados pela Administração Pública na realização dos fins a que se destinarem. O aspecto quantitativo apresentará o valor monetário dos elementos patrimoniais. “Os bens que formam o patrimônio devem ser avaliados como uma única expressão numérica” (SILVA, 1996, p.186). Ou seja, acha-se o valor total monetário dos bens, utilizando-se uma mesma unidade de medida.

2.4 CLASSIFICAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

As empresas em seu âmbito interno, controlam seus negócios utilizando métodos que proporcionam um funcionamento adequado de seus sistemas. Os procedimentos adotados são na maioria das vezes são da área administrativa e contábil.

Sendo assim, Attie (1998, p.114) expôs essa divisão da seguinte forma:

a. **Controles Contábeis:** 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: sistemas de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração de relatórios daquelas ligadas às operações ou custódia de valores; e controles físicos sobre estes valores.

b. **Controles Administrativos:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudo de tempos e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

Esses controles devem estar funcionando perfeitamente, para que a empresa possa estar ciente da qualidade da execução de todas as operações.

Na definição de controle interno exposta por Almeida (1990, p.26), “o controle interno representa o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados confiáveis e ajudar a administração na conduta ordenada dos negócios da empresa”. Para esse autor, os dois primeiros objetivos representam controles contábeis e o último um controle administrativo.

Sabe-se que a proteção de ativos de uma entidade é um exemplo de controle contábil, e a conduta ordenada de uma empresa, as medidas adotadas, a forma de planejamento, as estratégias, são exemplos de controle administrativo.

Esses controles devem sempre caminhar juntos, pois um é complemento do outro. Os dois conjuntamente proporcionarão melhores resultados do que se existisse apenas um deles. Os administradores atualmente, por estarem mais preparados para enfrentar o mercado, sabem da necessidade de utilização desses controles. As empresas que pretendem permanecer no mercado devem utilizar todas as ferramentas de gestão possíveis para estarem em constante crescimento, ou então permanecerem num grau de estabilidade satisfatório.

Os exemplos de controle contábil e controle administrativo dados por Almeida (1990, p.26) são:

Controles Contábeis

- sistemas de conferência, aprovação e autorização;
- segregação de funções;
- controles físicos sobre ativos;
- auditoria interna.

Controles Administrativos

- análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos;
- controle de qualidade;
- treinamento de pessoal;
- estudos de tempos e movimentos.

Silva (1996) explica que o controle contábil é preventivo e escritural, assegurando a veracidade do registro das operações, e que o controle administrativo está relacionado com a eficiência das operações e a observância às políticas administrativas.

Pode-se concluir que o controle contábil visa a veracidade dos registros, a legalidade dos fatos e a fidelidade funcional, e que o controle administrativo auxilia no processo decisório da instituição, eficiência e oportunidade dos programas e projetos do governo.

Fazendo uma correlação com a Prefeitura Municipal de Biguaçu, pode-se citar como exemplo de controle administrativo o treinamento de funcionários, a análise das contas movimentadas pela Prefeitura, o controle dos compromissos assumidos.

No controle contábil, no que diz respeito ao setor de tesouraria, a Prefeitura conta com o Sistema Betha Tesouraria para ajudar nas atividades desenvolvidas. Tem-se como exemplos, à baixa dos pagamentos efetuados, o lançamento das receitas arrecadadas, a emissão de relatórios que visualizam os pagamentos baixados, incluindo a data do pagamento, o número da nota fiscal, o nome do credor, o valor, e o código da conta contábil que se retirou o valor devido ao fornecedor. Essas tarefas que abrangem o controle contábil, citado anteriormente, são executadas por apenas um funcionário do setor de tesouraria.

Após o estudo feito sobre a classificação dos controles, existe a necessidade de se destacar a importância do controle interno também para a sociedade.

2.5 IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO

Todo e qualquer cidadão tem direito a saúde, educação, transporte coletivo, trabalho, lazer, segurança. Para Guimarães (2001, P.39), “O usuário dos serviços públicos deve ser encarado dentro dos princípios de uma empresa privada, como verdadeiro cliente, no sentido de que a relação Administração/Cidadão, deixa de ser uma relação de subordinação e passa a ser uma relação de igualdade”. Portanto, é função dos administradores públicos ouvir e interpretar os anseios de nossa sociedade. O centro da administração pública é o cidadão comum, tendo participação na arrecadação pública.

Com a globalização, muitas empresas ampliaram seu patrimônio, transformando-os em grandiosas organizações. Com isso cada vez mais o controle interno tornou-se uma ferramenta indispensável para se prevenir erros, fraudes, desperdícios contra o patrimônio da empresa, além

de ter se tornado um guia com a finalidade de conduzir a empresa para seu objetivo fim, coordenando as atividades de maneira planejada, visando atingir melhores resultados.

O controle interno deve servir como protetor do patrimônio, tanto no setor privado como no setor público estatal, neste último mais ainda, pois reflete o interesse coletivo.

Outro aspecto a se destacar, é a contabilidade integrada com um controle interno eficiente, tornando-se ferramenta importante dentro da empresa. Como destaca Attie (1998, p.114), “um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em eficiente controle interno é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios.”

Sendo assim, a contabilidade integrada com o seu controle interno, ajudará a companhia a sanar problemas que envolvam operações ilícitas e verificar se as normas estabelecidas pela entidade estão sendo cumpridas.

A contabilidade, portanto, como elemento relevante e indispensável, será analisada na seção seguinte.

2.6 CONTABILIDADE

A contabilidade é indispensável em empresas que buscam administrar corretamente seu patrimônio. A contabilidade que irá se enfatizar neste trabalho será a contabilidade pública, já que o estudo de caso da presente monografia, será realizado na Prefeitura Municipal de Biguaçu.

Muitos são os conceitos que a Contabilidade Pública vem recebendo ao longo de sua evolução, e para Cruz (1989, p.09) pode ser definida como: “a ciência que estuda, orienta, controla e demonstra a programação orçamentária e a sua execução, a movimentação patrimonial

e financeira e a formação do resultado que integram o conteúdo para a tomada de contas dos responsáveis por bens e valores públicos”.

Existem outras definições dadas por Aloe (1979, p.13), dentre as quais citar-se-á duas:

Contabilidade Pública é aquela que trata do registro, controle e inspeção das operações patrimoniais e financeiras de uma determinada administração pública.

Contabilidade Pública é a ciência que controla e administra o patrimônio oficial dentro da esfera federal, estadual e municipal.

Nota-se que o conceito dado por Cruz é mais abrangente do que o segundo conceito dado por Aloe. Cruz ressalta a importância de integrar o conteúdo para a tomada de contas, enquanto Aloe diz de forma geral, que a contabilidade pública é a ciência que controla e administra o patrimônio oficial dentro das três esferas.

Para Silva (1996), a contabilidade é um órgão de controle que assume maior amplitude no que diz respeito à Administração Pública, ou seja, o órgão que acompanha toda a atividade econômica. Ela apresentará os efeitos da administração sobre o patrimônio.

A Lei 4.320/64, Título IX – Da Contabilidade, Capítulo I, que trata das disposições gerais, traz o seguinte:

Art. 83 – A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art. 84 – Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

Art. 85 – Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 86 – A escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas.

Art. 87 – Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte.

Art. 88 – Os débitos e créditos serão escriturados com individualização do devedor ou do credor e especificação da natureza, importância e data do vencimento, quando fixada.

Art. 89 – A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

A contabilidade é uma ferramenta que registra todos os atos e fatos da Administração Pública, e como exposto no artigo 84, ela deve ter como finalidade prestar serviços que atendam as necessidades de seus usuários internos e externos, além de prestar contas dos recursos utilizados. O artigo 85, contempla a necessidade de se organizar os serviços públicos para gerenciar com eficácia seus negócios.

Depois desse breve desenvolvimento teórico, pode-se dizer que os serviços de contabilidade dentro da Administração Pública, tornam-se essenciais e obrigatórios. Na visão de Angélico (1986, p.157),

A atuação dos serviços de contabilidade na administração pública abrange quase todas as áreas envolvidas na previsão e execução orçamentárias, nos registros contábeis, na elaboração dos relatórios financeiros, econômicos e patrimoniais e no controle interno.

Analisando a afirmação de Angélico e comparando com o conteúdo dos artigos 83 a 89 da Lei nº 4.320/64, conclui-se que os serviços de contabilidade exercem grande influência na Administração Pública, pois atuam como afirma Angélico, em quase todas as áreas envolvidas na previsão e execução orçamentárias, nos registros contábeis, na elaboração dos relatórios financeiros, econômicos e patrimoniais e no controle interno.

O mesmo autor (1986), ainda diz que as atividades desempenhadas pela entidade pública, como centro de controle interno, desenvolvem-se durante toda a evolução das atividades, porém, sua ação manifesta-se ostensivamente em três ocasiões: a) no momento da contabilização do

empenhamento da despesa; b) no estágio da liquidação; e c) finalmente no momento em que a despesa paga é analisada pela contabilidade antes de ser registrada, onde somente as regulares serão contabilizadas.

Com isso, o serviço de contabilidade exerce papel preponderante no sistema de controle interno. Pode-se verificar essa importância do serviço de contabilidade também em uma prefeitura.

Angélico (1989, p.158), diz que:

É grande a responsabilidade do serviço de contabilidade de uma prefeitura ou autarquia; cabe a esse órgão sempre a última palavra em matéria de processamento de despesa; a ele compete fiscalizar e orientar sobre o correto processamento das receitas e despesas públicas.

O dirigente dos serviços de contabilidade e seus auxiliares categorizados devem manter-se sempre atualizados com as normas vigentes do Direito Financeiro, decisões e orientação do Tribunal de Contas com o qual devem manter contato permanente.

É importante o que diz Angélico sobre o dirigente dos serviços de contabilidade e seus auxiliares. Não somente na área pública, mas também na área privada, os funcionários devem sempre estar atualizados no que diz respeito às normas vigentes, que auxiliarão a administração nos procedimentos de contabilização dos atos e fatos da entidade.

A contabilidade governamental em suas atividades, se diferencia da contabilidade geral por possuir características distintas. O autor Lino Martins da Silva apresenta um quadro descrevendo essas características como segue abaixo:

	Contabilidade Geral	Contabilidade Governamental
Campo de Investigação	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de competência tanto para as receitas como para as despesas.	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de caixa para as receitas e de competência para as despesas.
Objetivos	Determina o resultado do exercício (lucro ou prejuízo).	Determina o resultado da gestão.
	Controle das operações.	Controle das operações.
	Prestação de contas ao Conselho de Administração e aos acionistas.	Prestação de contas ao Poder Legislativo e à população.
	Tomada de decisões da empresa.	Tomada de decisão do governo.
Natureza dos Dados Relevantados	Controle orçamentário flexível.	Controle orçamentário rígido.
	Revela custos e resultados mais de acordo com a natureza das despesas: aluguel, salário, etc.	Revela custos e resultados mais de acordo com a função das despesas: legislativa, judiciária, saúde, etc.
	Revela dados históricos, mas evidencia as demonstrações contábeis em valores de moeda constante.	Revela dados históricos e predeterminados (orçamento), mas não apresenta nenhuma das demonstrações com os efeitos da inflação.
	Contas financeiras e patrimoniais registradas em um só sistema.	Contas financeiras e patrimoniais registradas em dois sistemas durante o exercício.
	Todos os ativos e passivos são necessariamente evidenciados nas demonstrações.	Os bens de uso comum do povo, alguns valores a receber e passivos sem dotação orçamentária não são evidenciados nas demonstrações.

Quadro 3: Diferenças entre Contabilidade Governamental e Contabilidade Geral

Fonte: Adaptado de Silva (1996, p.163)

Silva (1996), diz que a contabilidade governamental é uma especialização da ciência contábil, e como visto no quadro acima, apresenta características e uma maneira diferente de apresentar a situação patrimonial.

Para obter-se maiores informações sobre a contabilidade pública e outros aspectos pertinentes a administração pública, estudar-se-á agora o que diz respeito a auditoria, que auxiliará quando necessário o administrador em sua gestão.

2.7 AUDITORIA

A auditoria é um instrumento de controle importante nas organizações. Enquanto técnica contábil, ela tem por finalidade fazer uma verificação geral das contas da empresa, analisará a veracidade de suas operações ajudando o auditor a detectar desfalques e fraudes , além de verificar a honestidade dos administradores.

Atualmente as empresas necessitam de informações confiáveis para permanecerem no mercado, pois tem-se exemplos escandalosos como foi o caso da ENRON, XEROX, WORLD COM entre outras, que não administraram bem seus negócios e acabaram sumindo no mercado financeiro.

Sabe-se que a prática é bem diferente da teoria, que por mais que esta seja perfeita, os profissionais pertinentes a esta área devem saber que as mudanças são constantes e que devem apresentar uma postura equivalente a estas transformações no mercado e no mundo. Por isso, deve-se ter uma visão da auditoria que para Franco & Marra (1992, p.22) seria definida como:

A técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Para este autor a auditoria deve verificar se a contabilidade esta de acordo com as normas e princípios de contabilidade e se as demonstrações contábeis estão refletindo a real situação da empresa. Mas sabe-se que sua função não é somente esta, abrangendo outras áreas como por exemplo, analisar o controle interno de uma empresa.

De forma notável, pode-se analisar o conceito de auditoria apresentado por Sá (1998, p.25):

[...] uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

Esta definição tem uma visão abrangente da auditoria. O autor cita a área privada e a área pública, pois cada uma delas apresenta características distintas. Pode-se dizer que o profissional a exercer a profissão de auditor é o contador, por se tratar de uma tecnologia contábil.

O ramo de auditoria possui duas grandes subdivisões: auditoria interna, realizada por profissionais da própria empresa auditada, com intuito de verificar as práticas e regulamentos referentes ao funcionamento interno global da organização; e auditoria externa, fiscalizadora e para muitas empresas obrigatória por lei. Sobre essas duas subdivisões podemos tecer as seguintes considerações:

A auditoria interna é um sistema que visa garantir a organização da entidade, tendo preocupações fundamentais, procurando proteger o patrimônio. Attie (1995, p.26) explica que a auditoria interna “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”. A gerência deve estar ciente de que esse serviço facilitará na tomada de decisões da empresa, e que com o crescimento da competitividade elas devem utilizar esse benefício para seu constante crescimento. Como dito anteriormente, a auditoria interna é realizada por profissional da própria empresa e tem como produto final o relatório do auditor interno.

A auditoria externa de acordo com Motta (1992, p.15), é “o exame das demonstrações financeiras por um auditor, com o objetivo de expressar uma opinião sobre a situação patrimonial, financeira e o resultado das operações de determinado período de uma companhia”. A auditoria externa é executada por um profissional que não pertence à empresa auditada, e que de acordo com a NBC T11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – tem-se como produto final, o relatório de recomendação e o parecer do auditor, que pode ser com ou sem ressalva, adverso, e com abstenção de opinião.

Os serviços de auditoria podem ser executados em organizações do setor privado como também do setor público estatal. Existem diferenças entre a auditoria em organizações privadas e a auditoria em organizações públicas estatais, porque ambas apresentam características diferentes, tendo o auditor a obrigação de entender os aspectos que diferenciam a contabilidade pública da contabilidade particular, para então exercer os serviços de auditoria governamental. É importante também saber como a auditoria evoluiu.

A evolução da auditoria conforme Cruz (1997), é classificada em três etapas: Auditoria Fiscalizadora que tem por objetivo verificar as transações e seus registros sob as óticas financeira e patrimonial; Auditoria de Gestão que visa a produtividade e os resultados alcançados diante dos objetivos pré-estabelecidos; Auditoria Operacional que passa a verificar os programas da empresa e as transações sob a ótica da economicidade, eficiência e efetividade.

A auditoria governamental foi se transformando para atender as necessidades de seus usuários, e com isso começa-se a falar em auditoria integrada. Para melhor entender o que significa essa auditoria, Araújo (1997, p.321) a define da seguinte maneira:

[...] auditoria integrada significa uma série de procedimentos empregados, segundo normas profissionais preestabelecidas, sobre determinada relação de *accountability* com o objetivo de se emitirem comentários e recomendações sobre a adequação das informações relacionadas às responsabilidades assumidas, envolvendo de uma maneira global e abrangente aspectos financeiros, legais e de otimização de recursos (economia, eficiência e eficácia)”.

O administrador público ao responder pela responsabilidade conferida, deve assumir um compromisso de prestar contas por quem aceitou, àquele que conferiu essa responsabilidade.

Apresenta-se neste momento os conceitos de tesouraria e tesoureiro para iniciarmos o capítulo 3.

2.8 CONCEITOS DE TESOURARIA E TESOUREIRO

A tesouraria é uma função de extrema responsabilidade, aquele que assumir este cargo deverá partir do pressuposto que estará lidando com a estabilidade financeira da instituição. Para entender-se o que se está falando, defini-se o que seria a tesouraria e o tesoureiro.

De acordo com o Atual Dicionário Brasileiro Rideel, seguem-se os conceitos:

- “Tesouraria: Cargo ou repartição do tesoureiro; lugar onde se guarda ou administra o tesouro público, os dinheiros de uma associação, etc.; escritório de uma companhia ou casa bancária em que se efetuam transações monetárias”.
- “Tesoureiro: Funcionário da administração do tesouro público; o encarregado de uma tesouraria de uma companhia, casa bancária, associação, etc”.

Parte-se agora para o estudo de caso realizado na Prefeitura Municipal de Biguaçu, mais especificamente no Setor de Tesouraria.

3 ESTUDO DE CASO

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE

De acordo com o histórico extraído do endereço eletrônico da Prefeitura Municipal de Biguaçu (2004), pode-se caracterizar a entidade da seguinte maneira:

Biguaçu surgiu em 1748, quando imigrantes portugueses vindos das ilhas dos Açores foram assentados no vilarejo de São Miguel. Em 17 de maio de 1833, o município, que se chamava na época São Miguel, emancipou-se do município de Nossa Senhora do Desterro (atual Florianópolis).

No ano de 1748, chegam à Ilha de Santa Catarina 461 açorianos, e uma parte foi encaminhada para fundar a povoação de São Miguel da Terra Firme. A vila, na época, servia de anteposto de abastecimento de água doce para navios de viagem.

Em 1866, a sede do município foi transferida para a localidade de Biguaçu, situada às margens do rio de mesmo nome, passando o município a denominar-se Biguaçu. Entretanto, a sede voltou a São Miguel, aí ficando até 1894, por determinação de seu primeiro prefeito, João Nicolau Born.

Atualmente, a sede da Prefeitura Municipal de Biguaçu localiza-se na Praça Nereu Ramos, centro de Biguaçu. Possui nove secretarias, administrando em torno de 48 mil habitantes num área de 302 Km².

A Prefeitura tem como designação correta Paço Municipal, ou seja, o prédio onde funciona os órgãos de sua administração, e tem como encarregado principal, o prefeito municipal, que sob a administração 2001-2004 está o Sr. Vilmar Astrogildo Tuta de Souza.

O estudo de caso acontecerá na Secretaria de Finanças, cujo Secretário nessa Administração é o Sr. Júlio César de Freitas. A coleta de dados será feita no Setor de Tesouraria, sendo o encarregado principal o Sr. Ivani Nicodemus Martins, tesoureiro. Esse setor é composto de mais três funcionários.

O organograma abaixo mostra quais os setores pertencem a Secretaria de Finanças:

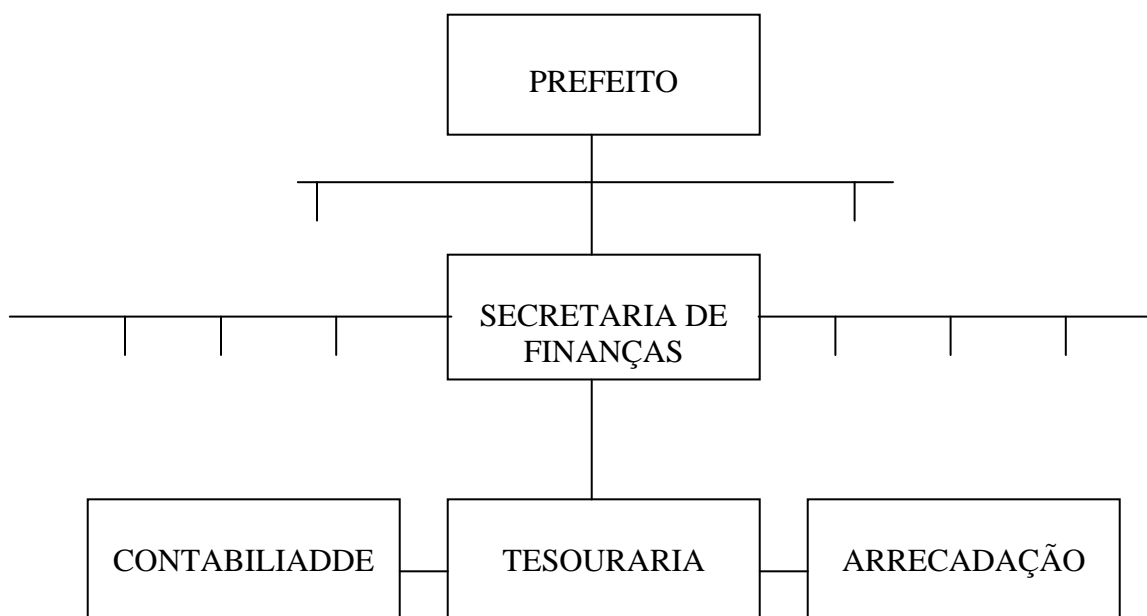


Figura 2: Organograma da Secretaria de Finanças - P.M.B.

Fonte: A autora

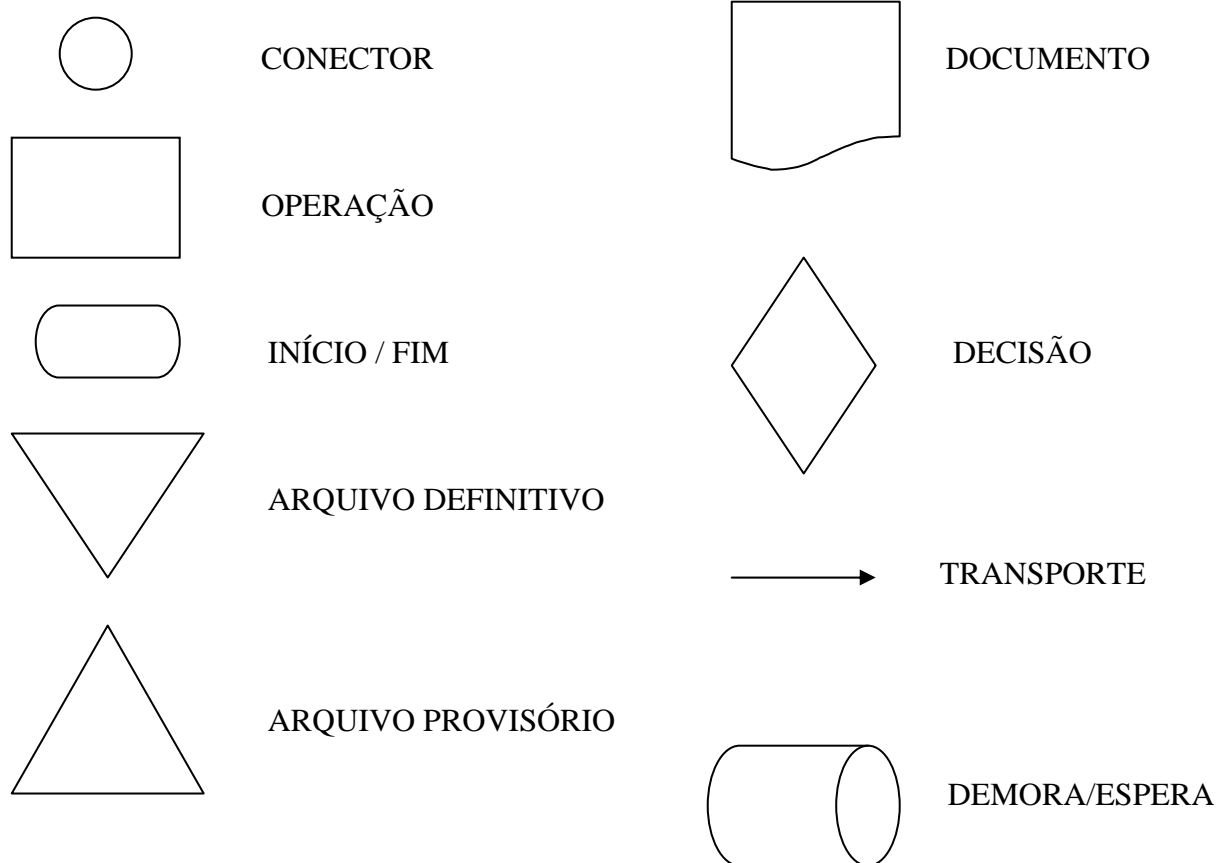
A Secretaria de Finanças é responsável pela fiscalização e controle desses setores, buscando sempre atender as necessidades de seus usuários, sejam eles externos ou internos.

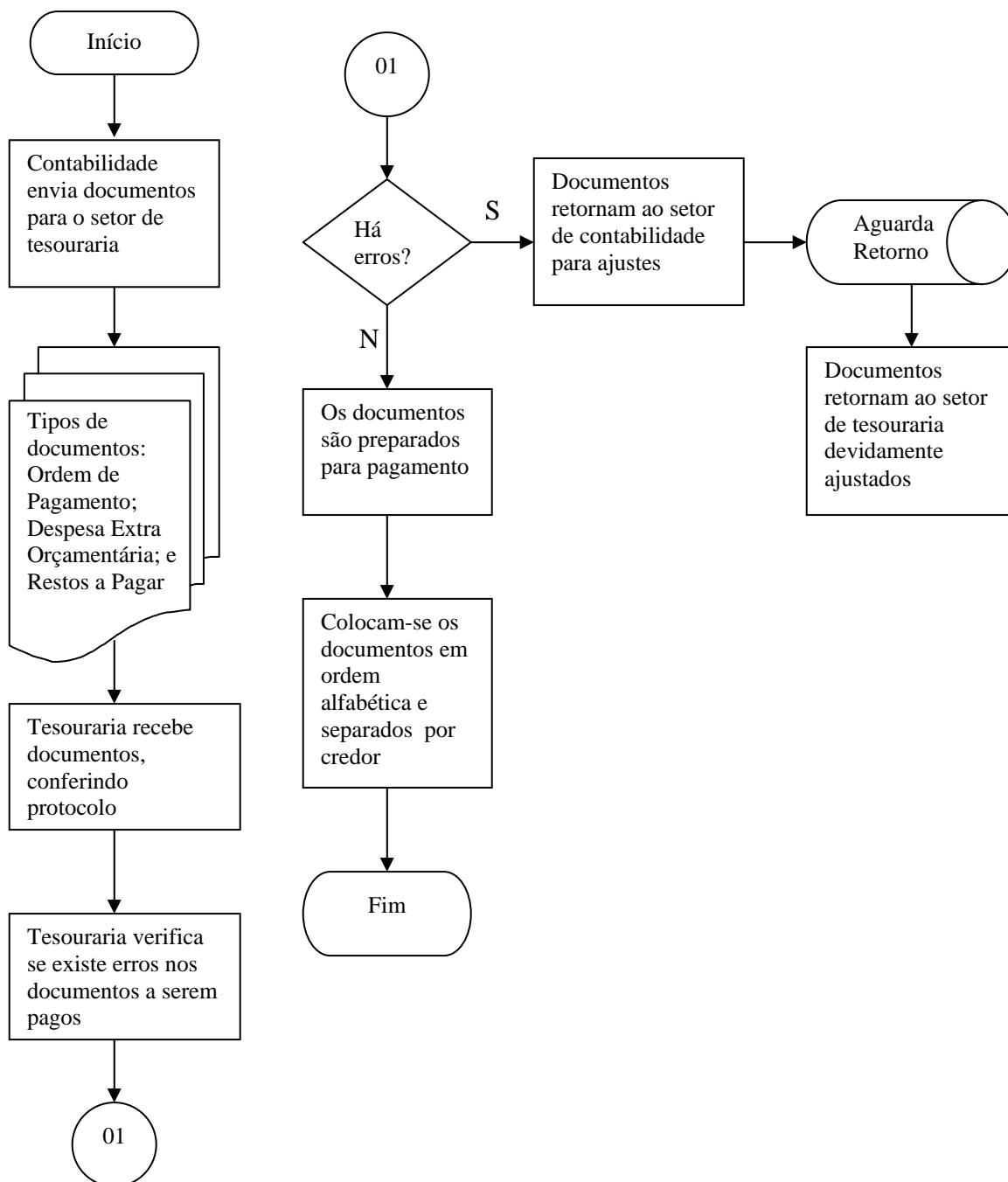
Com isso, pode-se dar início à descrição das rotinas e posteriormente a avaliação das rotinas e procedimentos adotados pelo setor de tesouraria.

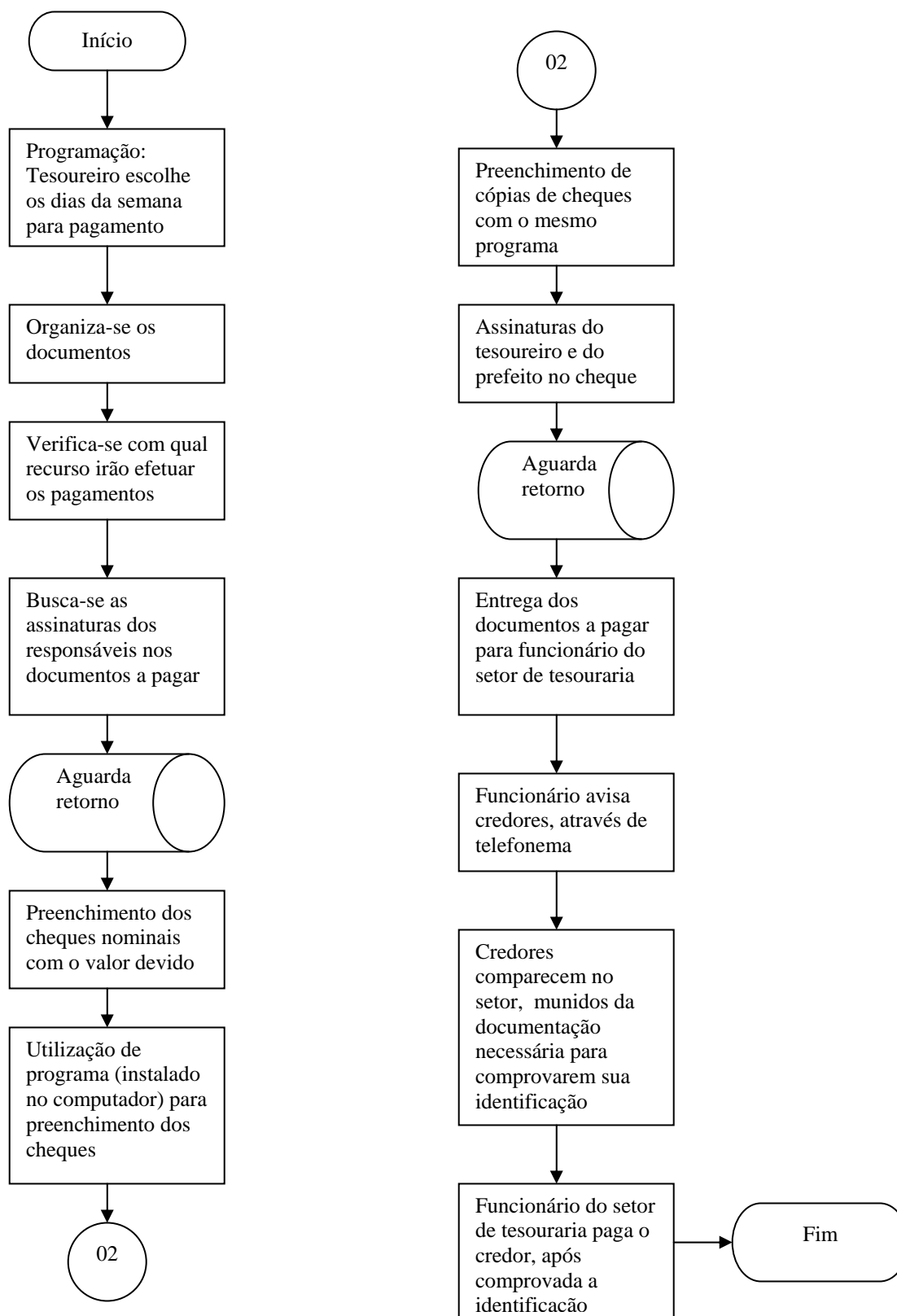
3.2 DESCRIÇÃO DAS ROTINAS DO SETOR DE TESOURARIA

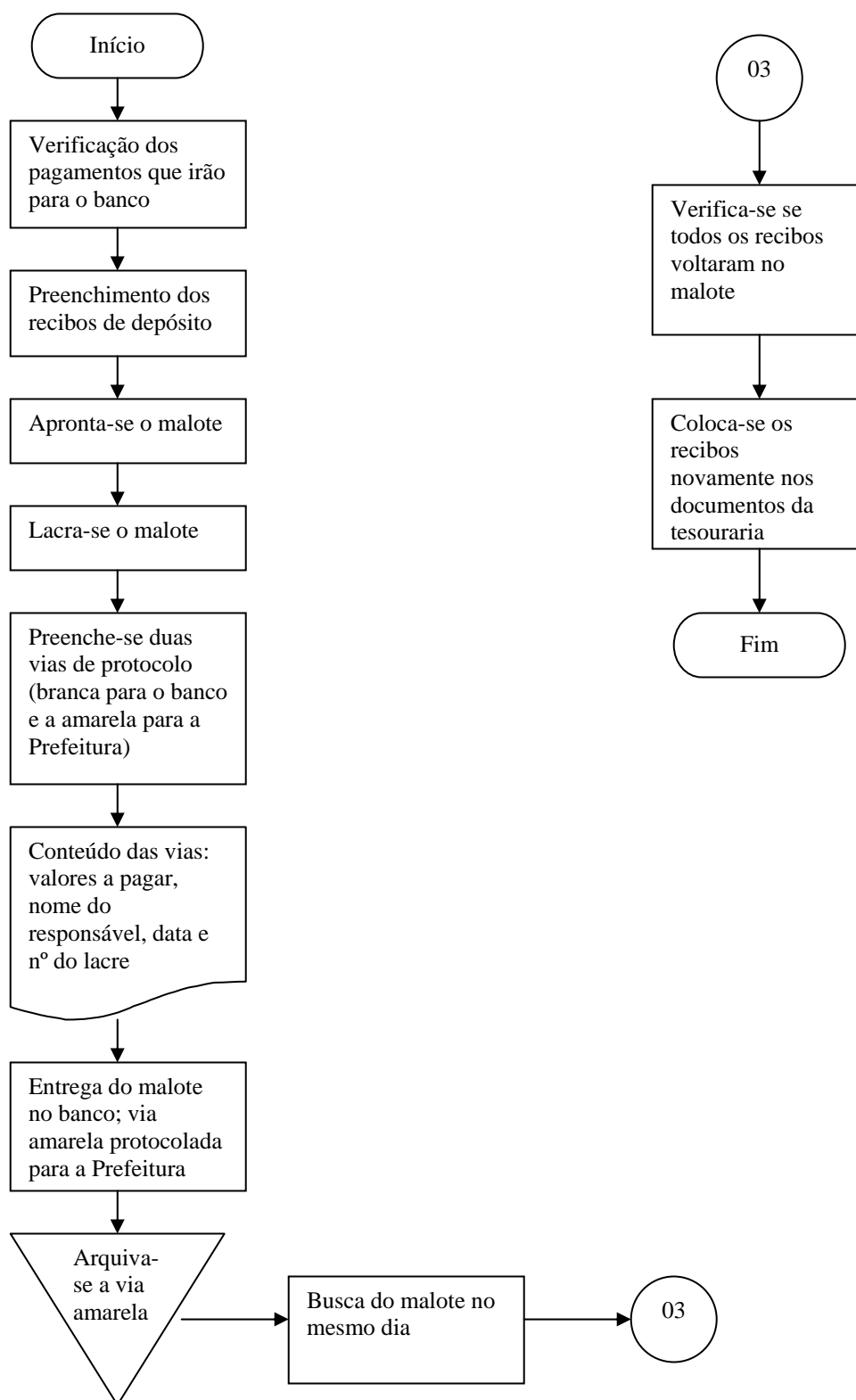
Sendo um dos objetivos desse trabalho descrever e avaliar as rotinas de controle interno do setor de tesouraria, serão utilizados fluxogramas para essa função. Esta forma de apresentação, através de fluxogramas, foi retirada de um trabalho de conclusão de curso de pós-graduação desta universidade, cuja autora é Sandra Aparecida de Souza.

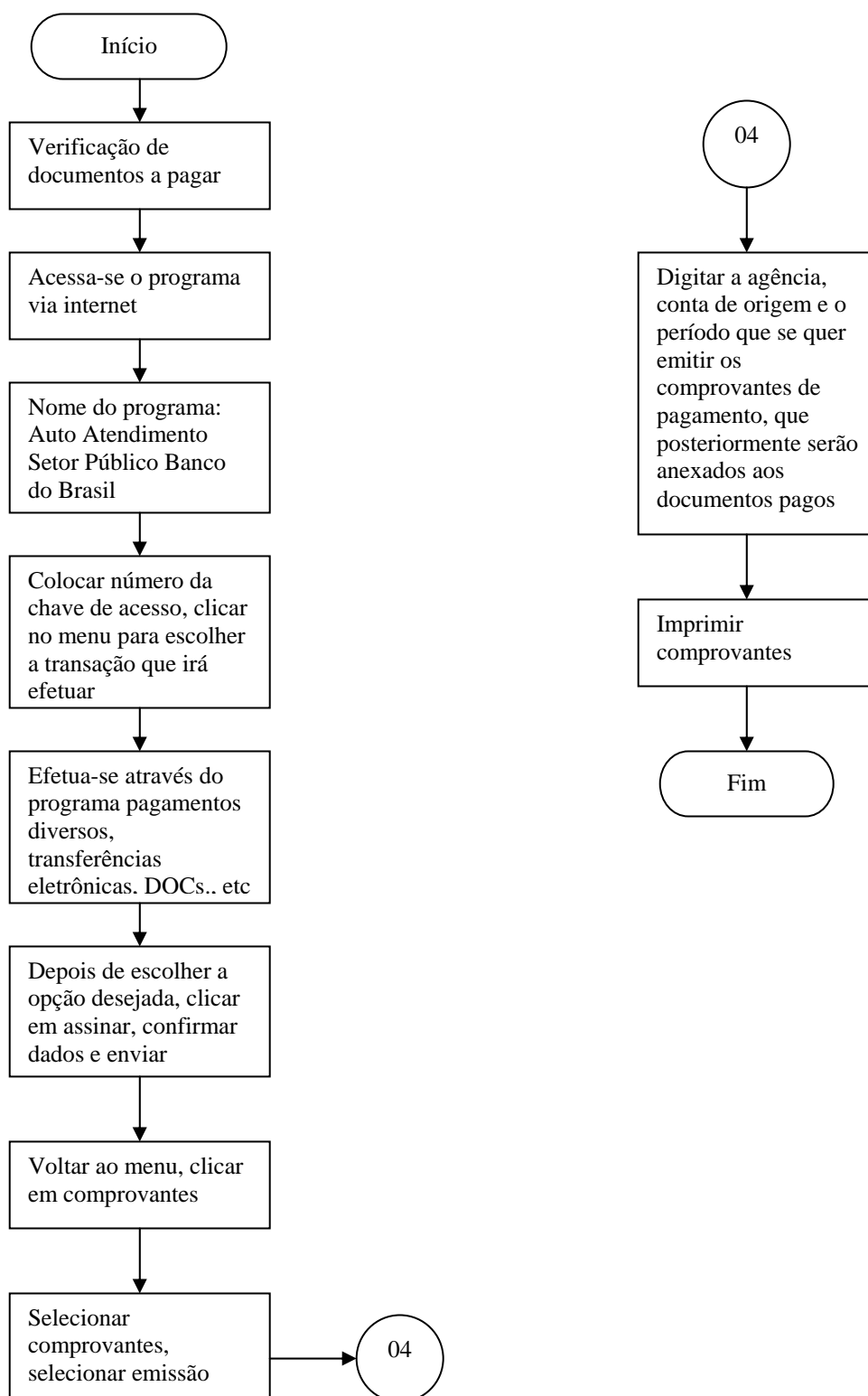
LEGENDA

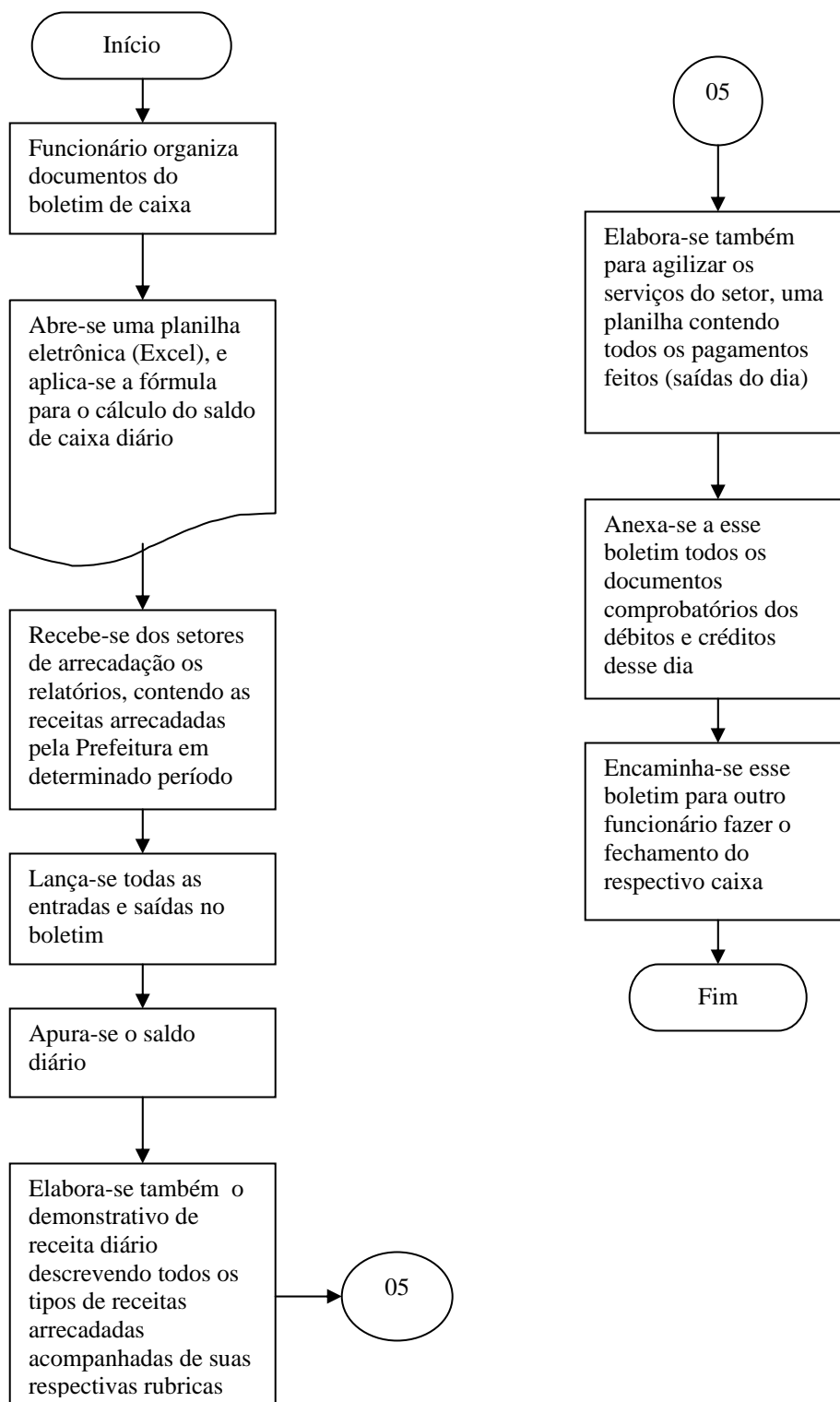


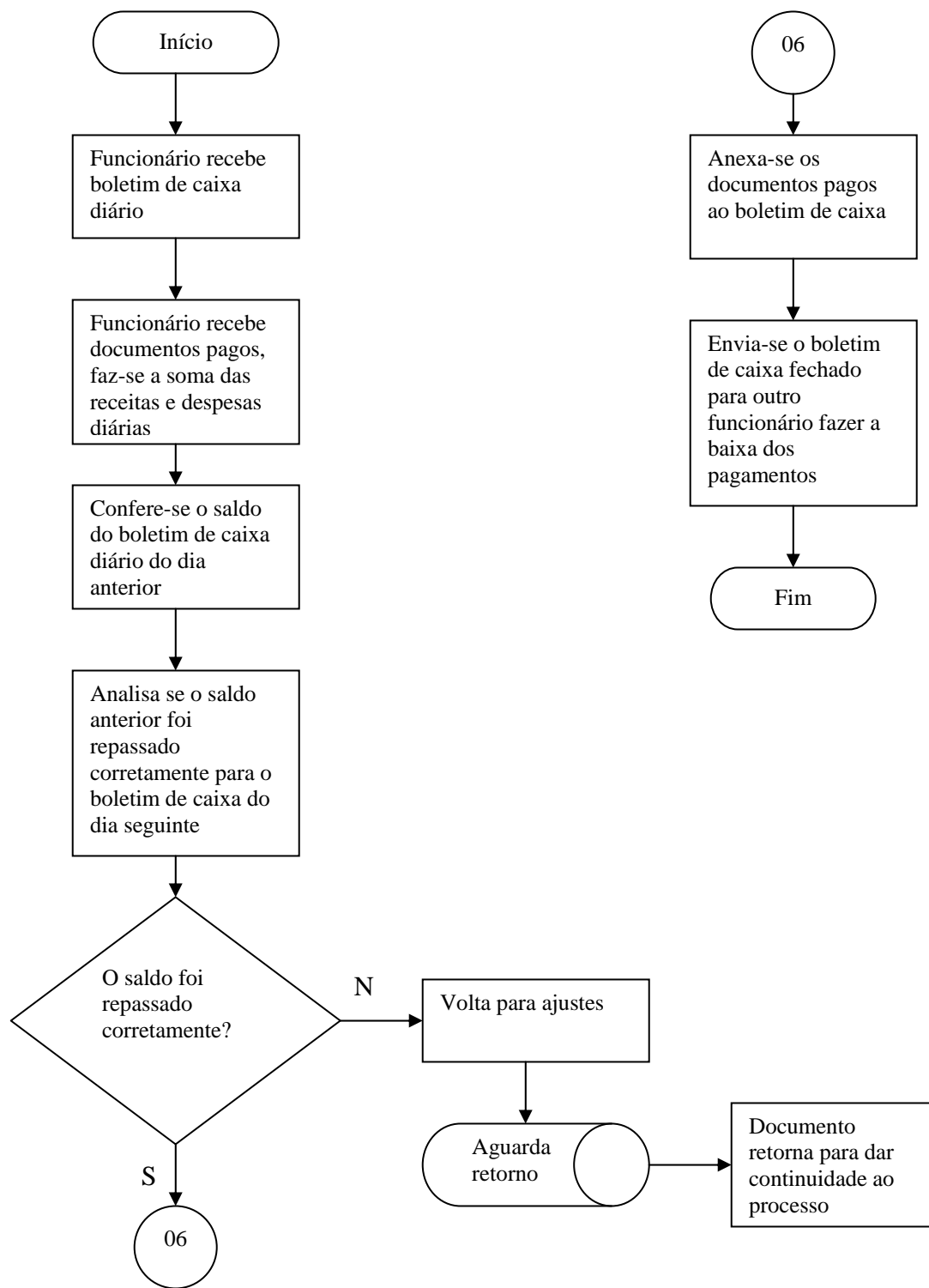
ROTINA 01: ENCAMINHAMENTO DE DOCUMENTOS

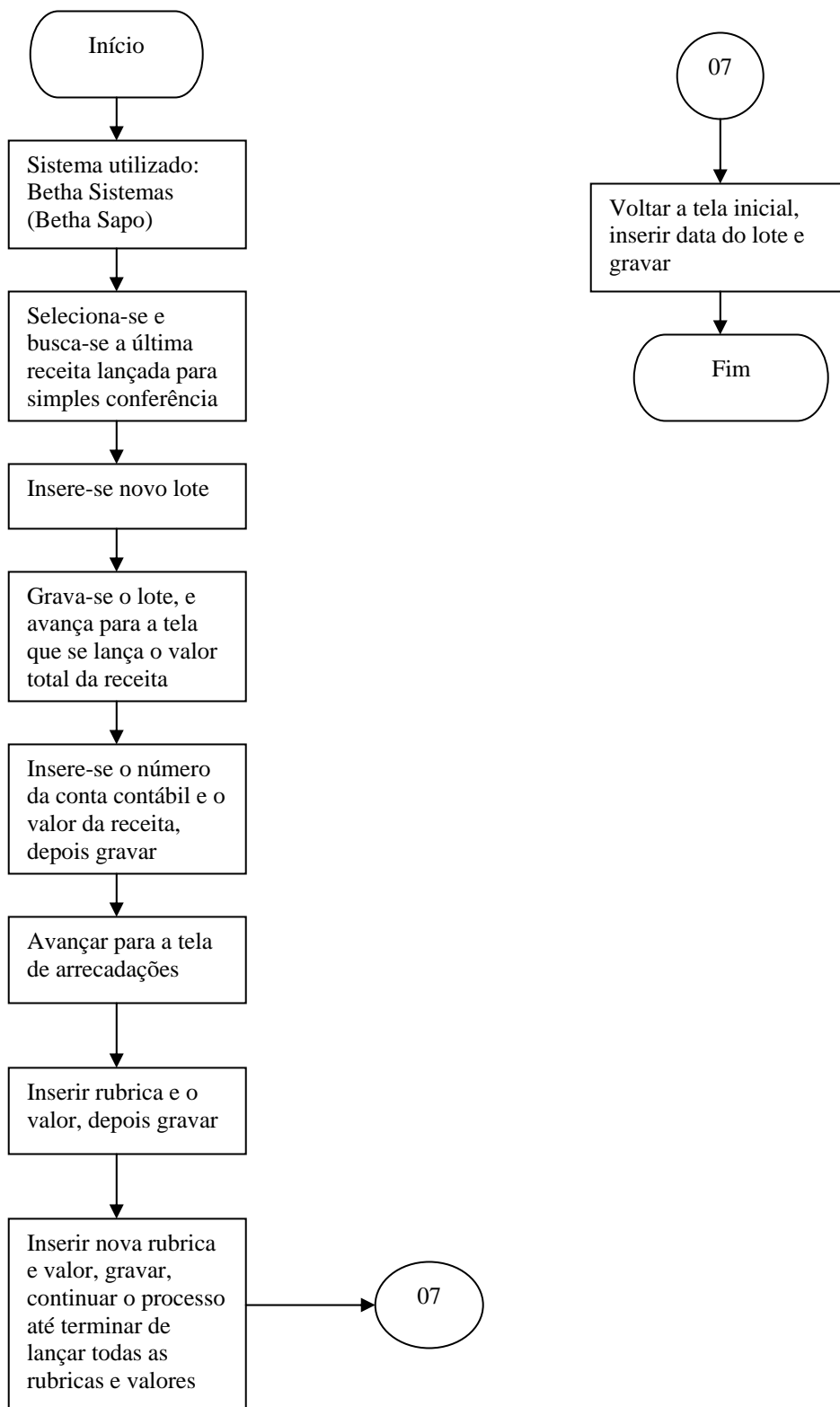
ROTINA 02: PAGAMENTOS COM CHEQUES

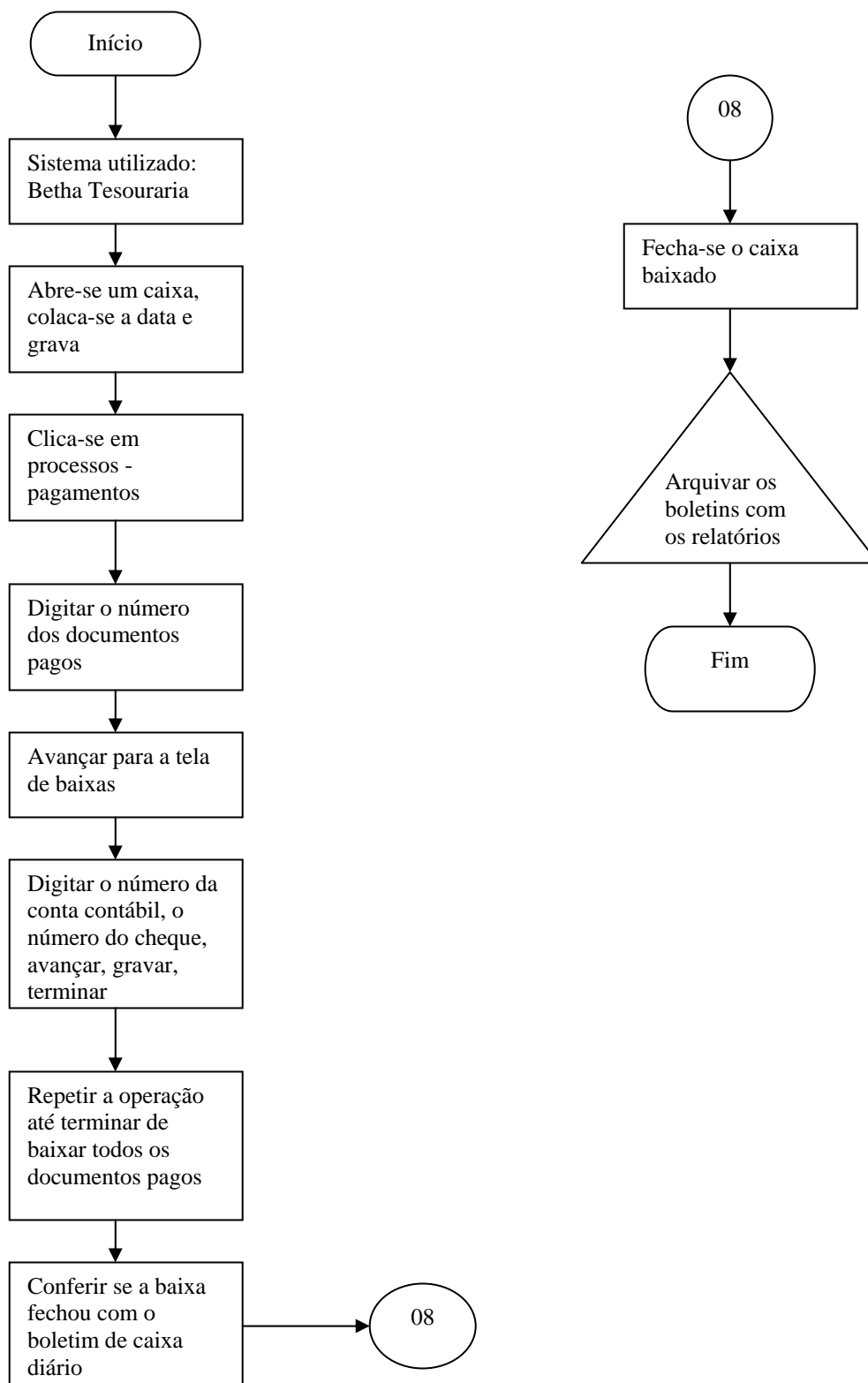
ROTINA 03: ENCAMINHAMENTO DO MALOTE AO BANCO

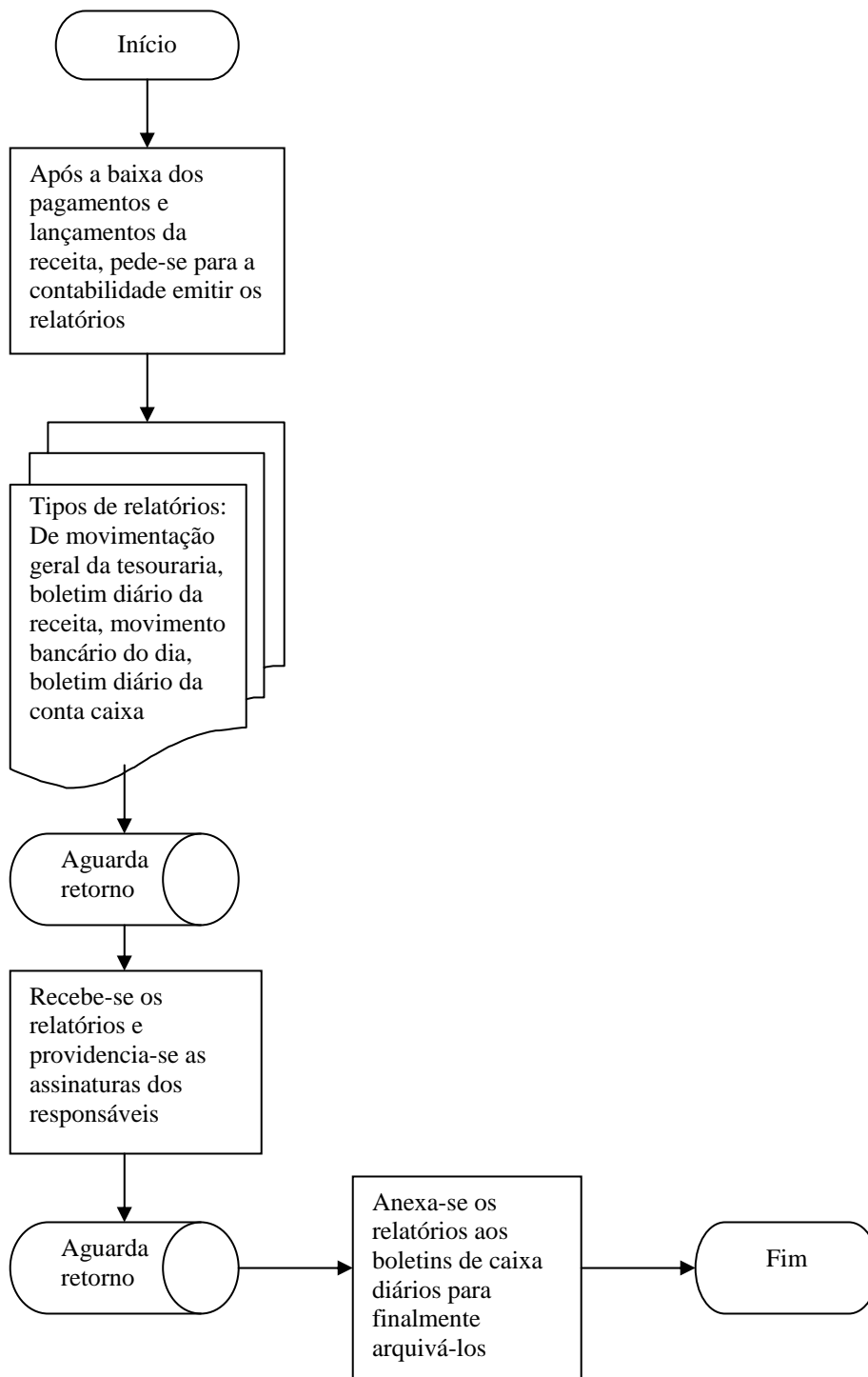
ROTINA 04: PAGAMENTOS ELETRÔNICOS

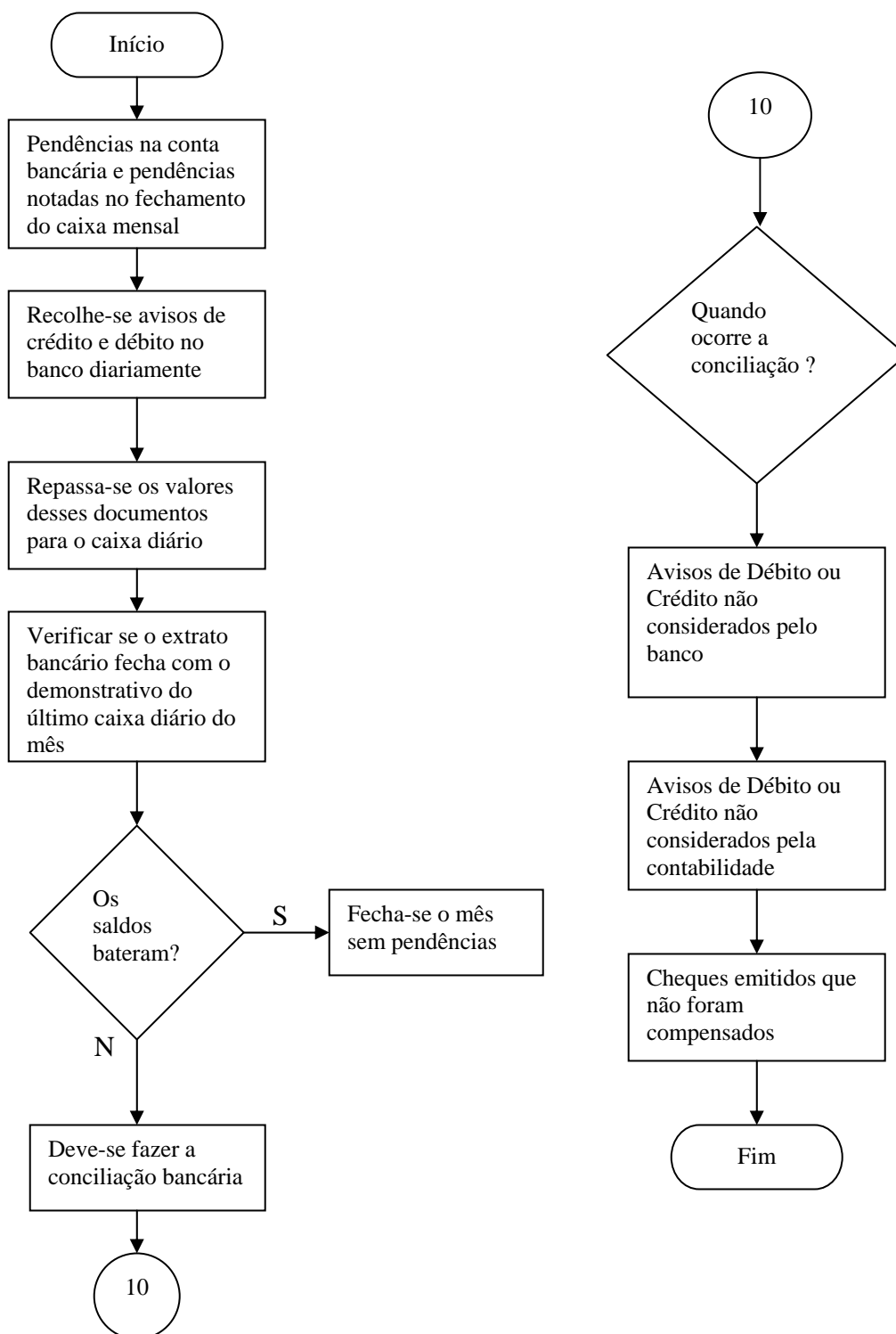
ROTINA 05: BOLETIM DE CAIXA DIÁRIO

ROTINA 06: FECHAMENTO DE CAIXA DIÁRIO

ROTINA 07: LANÇAMENTO DAS RECEITAS

ROTINA 08: BAIXA DOS PAGAMENTOS

ROTINA 09: RELATÓRIOS DA TESOUREARIA

ROTINA 10: CONCILIAÇÃO BANCÁRIA

3.3 INTERPRETAÇÃO DAS ROTINAS

Depois de feita a descrição das rotinas, torna-se necessário interpretá-las. Porém, como afirma Panceri (1993), não basta apenas acompanhar e avaliar, o controle envolve também a retificação dos desvios observados, pois se as divergências não forem eliminadas, estar-se-á apenas acompanhando a evolução das coisas, e isto não é controle efetivo.

Com isso, deve-se analisar o que está acontecendo e tentar solucionar o problema, permitindo que as atividades prossigam sem erros ou falhas.

A avaliação do controle interno na Administração Municipal, como em qualquer outra esfera do Governo, deve ser abrangente, devendo atingir a todos os setores ou serviços a ela pertinente.

O setor aqui em análise é o de Tesouraria, onde o encarregado principal é o Tesoureiro. Cabe a ele uma responsabilidade maior, tendo sempre que estar atento a tudo que acontece no setor, pois sobre ele estão os riscos de sua decisão, ou decisões tomadas por seus auxiliares, além da prática de atividades que contenham vícios e/ou erros.

Cada funcionário que trabalha nesse setor possui uma função diferente. Porém, as atividades acontecem num ciclo, isto é, uma depende da outra. Como não existem manuais descrevendo como as atividades devem ser executadas, cabe a cada funcionário desenvolvê-las com seriedade, pedindo quando necessário à ajuda de profissionais especializados.

A maneira como as atividades são desempenhadas é o fator de sucesso ou fracasso desse setor. Foram dez as rotinas descritas neste trabalho, podendo-se tecer as seguintes considerações sobre elas:

- **Rotina 01:** Os pagamentos ocorrerão com maior agilidade quando os documentos a pagar encaminhados pelo setor de contabilidade vierem sem erros, por exemplo, quando o

funcionário do setor de contabilidade protocolar a numeração dos documentos a serem enviados para o setor de tesouraria, de forma legível e correta, ou outro exemplo, procurar elaborar os documentos com atenção, para evitar erros de valor, erros no nome do credor, no histórico da despesa, entre outros. Sabe-se que a contabilidade toma muito cuidado ao executar suas tarefas, mas se por algum eventual descuido acontecer uma dessas falhas, o setor de tesouraria ficará prejudicado porque seus serviços se tornarão mais lentos.

- **Rotina 02:** Sobre os pagamentos efetuados com cheque é importante ressaltar que, na hora da digitação dos dados que compõe o cheque e a cópia do cheque (valor, data, número do cheque, número da conta corrente, nome da conta e nome do favorecido), é preciso prestar atenção para não digitar errado, podendo-se evitar erros posteriores. Por exemplo, pagar um valor indevido ao credor ou dar baixa em um pagamento utilizando dados incorretos.
- **Rotina 03:** O banco onde o malote é entregue exige que o mesmo seja entregue até as 14:00hs, porém em um órgão público as coisas não acontecem de maneira rápida. Por isso, se o banco reconsiderasse essas dificuldades e estendesse esse tempo, ajudaria muito o funcionário que prepara o malote, permitindo que o mesmo execute suas atividades com maior tranquilidade. Porém, como se trata de uma possibilidade, o funcionário do setor de tesouraria deverá estar treinado e capacitado para exercer essa função. Os expedientes da Prefeitura e do Banco são praticamente os mesmos, basta conseguir sanar as dificuldades citadas, que tudo ocorrerá da melhor maneira possível.
- **Rotina 04:** Os pagamentos eletrônicos facilitam a vida dos credores e dos funcionários do setor. Agiliza o processo e deixa os credores mais contentes, por saber que o dinheiro já entrou na conta (o processo de pagamentos com cheques é mais lento). Mas é importante que se tenha um acesso rápido a esse serviço, ou seja, é preciso que o computador onde o programa esteja instalado não seja defasado e que tenha uma internet rápida. O programa de

Auto Atendimento do Setor Público Banco do Brasil apresenta muitas alternativas de pagamentos, basta que o tesoureiro (responsável por essa tarefa) apresente conhecimentos sobre o sistema. Talvez fosse necessário investir em recursos humanos, treinamento, etc. Mas em qualquer rotina, pode-se encontrar falhas e, com relação aos pagamentos eletrônicos, por exemplo, pode-se digitar o número da conta do credor errado, e pagar uma quantia que não pertença a ele, desviando-a para a conta de outro credor. Isso provocará alguns transtornos futuros ao tesoureiro.

- **Rotina 05:** Sobre o boletim de caixa diário é importante dizer que os funcionários dos setores de arrecadação tenham consciência que as atividades do setor de tesouraria também dependem da colaboração deles. Para que o boletim seja feito, é preciso que esses setores entreguem os relatórios das receitas arrecadadas (relatórios diários). O funcionário que elabora o boletim deve apresentar habilidades e conhecimentos sobre o assunto para evitar erros.
- **Rotina 06:** Os fechamentos dos boletins de caixa diários são conferências de todas as entradas e saídas daquele dia. Por isso, o funcionário responsável por essa função deve tomar cuidado para não deixar passar nenhum “furo”, pois no momento da baixa, caso existam diferenças, o outro funcionário terá um trabalho mais demorado pois terá que identificar a falha anteriormente não encontrada, ou então devolver o boletim de caixa para ajustes.
- **Rotinas 07 e 08:** As atividades operacionais de lançamento da receita e baixa das despesas, com a utilização do Sistema Betha devem ser executadas com calma para evitar erros de digitação. Seria interessante que funcionário responsável por essa atividade participasse de cursos de aperfeiçoamento dessas práticas, especializando-se constantemente na medida do possível.

- **Rotina 09:** Os relatórios da tesouraria são assinados pelo Prefeito, Secretário de Finanças, Contador e Tesoureiro, e todos estão cientes do que estão assinando e sabem sobre a sua importância. Se um funcionário do setor de tesouraria, arquivá-los sem antes verificar se estão todos assinados, é um erro e proibido.
- **Rotina 10:** Analisar todos os documentos relativos às entradas (receitas), saídas (despesas), extratos bancários é necessário para que se saiba se é preciso fazer a conciliação bancária ou não. Verificar se tudo foi lançado no boletim de caixa diário para se fazer à conciliação corretamente. Seria fundamental que o funcionário possuísse conhecimentos na área contábil.

Focalizou-se bastante o papel do funcionário dentro do setor, suas habilidades, competência, honestidade e seriedade. Fatores essenciais num indivíduo que zela pelo seu serviço e pelo bom andamento da gestão.

Por fim, pode-se construir um quadro visualizando os pontos positivos e falhas detectadas nessas rotinas, para que assim, futuramente possa-se elaborar trabalhos sobre o assunto.

Rotinas	Pontos Positivos	Falhas
01	Atenção na elaboração dos documentos a pagar, enviados pela contabilidade. Organização no caderno de protocolo.	Erros do setor de contabilidade nos documentos a pagar. Desorganização no caderno de protocolo.
02	Rotina tradicional, embora confiável. Necessidade de identificação do credor, para que o mesmo possa receber o cheque.	Prováveis erros de digitação no cheque e na cópia de cheque.
03	Elimina o tempo em que você perde numa fila de banco, processo seguro.	Tempo restrito para entrega do malote.
04	Processo rápido, eficiente. Facilidade em efetuar pagamentos, variedade de transações que podem ser efetuadas.	Problemas dentro do próprio sistema, fora do alcance do tesoureiro, ou seja, não podem ser resolvidos por ele.
05	Habilidades do funcionário que executa essa função, relatórios extras facilitando o fechamento do boletim de caixa.	Relatórios de arrecadação recebidos fora do tempo, dificultando o andamento dos serviços.
06	Habilidade do funcionário em exercer essa função, verificação adequada de todos os recebimentos e pagamentos de determinado boletim de caixa.	Eventuais descuidos ao fechar o boletim de caixa, documentos pagos e não anexados ao boletim de caixa.
07	Agiliza o processo de lançamento e pesquisa, através da consulta pelo sistema.	Eventuais erros de digitação, desatenção do funcionário ao lançar algum valor, etc.
08	Agiliza o processo de lançamento e pesquisa, através da consulta pelo sistema.	Eventuais erros de digitação, desatenção do funcionário ao lançar algum valor, etc.
09	Comprovação de toda a movimentação das despesas e receitas pagas e recebidas respectivamente pelo setor de tesouraria.	Eventuais descuidos na hora da assinatura, isto é, relatórios arquivados sem serem assinados.
10	Análise de todos os documentos (extratos bancários, avisos de débito, avisos de crédito, relatórios de pagamentos e relatórios de receitas).	Eventuais descuidos na análise de documentos.

Quadro 4: Pontos positivos e falhas observadas nas rotinas

Fonte: A autora

Terminada essa etapa do trabalho, dar-se-á início as considerações finais e recomendações.

4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Com base na pesquisa bibliográfica e nas outras fontes utilizadas para a realização desse trabalho, constatou-se que a Administração Pública tem o dever de seguir os princípios impostos pela Constituição Federal, para com isso administrar com eficiência, eficácia e economicidade os recursos públicos, proporcionando à população serviços cada vez melhores.

Os órgãos públicos, sejam eles da esfera federal, estadual ou municipal podem utilizar diversas formas de controle para gerir seus recursos. De acordo com o estudado, a área de controle interno existe para que a entidade apresente planos de organização, métodos e medidas que protejam seu patrimônio, que possua funcionários capacitados para exercer suas funções com zelo.

Percebeu-se por meio do estudo realizado no setor de tesouraria da Prefeitura Municipal de Biguaçu, que os procedimentos adotados são praticados em concordância com a lei, e que seus funcionários realizam suas atividades com zelo, porém, é difícil não encontrar falhas.

Na interpretação feita das rotinas de controle interno desse setor, observou-se pontos positivos como a participação dos funcionários em todas as atividades desenvolvidas, o compromisso do tesoureiro em honrar com os compromissos da Prefeitura. Mas por outro lado, detectou-se falhas, que por meio da análise feita e posteriormente uma eliminação dos erros, falhas ou desvios encontrados, poder-se-á concluir que o controle interno utilizado acontece de forma eficiente e objetiva.

Por fim, recomenda-se que sejam feitos outros estudos sobre procedimentos e rotinas adotadas em outros setores de uma Prefeitura, tentando buscar maiores aperfeiçoamentos para evitar desvios operacionais, erros, vícios, maus entendimentos sobre as atividades que serão executadas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

ALOE, Armando. **Contabilidade Pública**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1979.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos Araújo. Informativo de Legislações e Contratos. **A História da Auditoria Integrada**. Seção temas Afins. Abr 1997. Curitiba: Zênite.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. William. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BIGUAÇU, **Lei Orgânica do Município**.

_____, Prefeitura Municipal de. **Histórico do Município**. Disponível em: <<http://www.bigua.sc.gov.br>>. Acesso em : 03 abr. 2004.

BRASIL. **Constituição da República federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988 com alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n. 1/92 a 19/98 e Emendas Constitucionais de Revisão n. 1 a 6/94. Edição atualizada em 1998, Brasília – DF: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1998.

_____. **Decreto Lei 200 de 25 de Fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a Organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

_____. **Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal e dá outras providências.

_____. **Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA. **Contabilidade Pública**. Florianópolis: Atlas, 1997.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. Flávio da. **Contabilidade e Movimentação Patrimonial do Setor Público**. Rio de Janeiro: Atlas, 1989.

_____. Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios**: Orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas. São Paulo: Atlas, 2003.

FERNANDES, Maria Luciene Cartaxo. Sistema de Controle Interno. Disponível em: <<http://www.citadini.com.br/atuação/2001tcepe0011.htm>>. Acesso em: 20 Ago. 2003.

FRANCO, Hilário & MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 1992.

GIL, Antônio Carlos. **Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1988.

GUIMARÃES, K.M.S. Uma Abordagem Teórica do Gerenciamento de Custos e Avaliação do Desempenho na Administração Pública. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n.128, p.35-43, mar./abr. 2001.

JUSTA, Fernando Antônio da. **Controle Interno nas Administrações Municipais**. Disponível em: <<http://www.tcm.ce.gov.br>>. Acesso em : 12 dez. 2003.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1989.

LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: RT, 1975.

_____. Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

MOTA, João Maurício. **Auditoria: Princípios e Técnicas**. São Paulo: Atlas, 1988.

_____. João Maurício. **Auditoria: Princípios e Técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Curso Básico de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

PANCERI, Reginete. **Sistema de Controle Interno**: Um modelo proposto para o Poder Executivo do Estado de Santa Catarina. 1993. 81 f. Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-Graduação (Especialização em Auditoria Governamental), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1993.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SANTA CATARINA, Constituição de 1989. **Constituição do Estado de Santa Catarina**. Florianópolis:DDSG-ALESC, 2000.

_____. Tribunal de Contas. **Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal**. 2003.

SILVA JÚNIOR, José Barbosa da. **Controles Internos Contábeis e Alguns Aspectos de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000. Coleção Seminários CRC-SP/IBRACON.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

SKINNER, Ross M.; ANDERSON, R. J. **Auditoria Analítica**. Trad. Danilo Ameixeiro Nogueira. Rio de Janeiro: LTC, 1982.

SOUZA, Sandra Aparecida de. **Dívida Ativa: Uma proposta para melhoria do controle interno**. 1994. Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-Graduação, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1994.