



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DO CEARÁ

CONTROLE INTERNO NAS ADMINISTRAÇÕES MUNICIPAIS

Fernando Antonio da Justa

Contador e Administrador

Técnico do TCM – Ce.

Instrutor e Facilitador do TCM - Ce



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DO CEARÁ

*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 que beneficia outras pessoas e o
mundo, beneficia também a si mesmo,
progredindo e experimentando uma imensa alegria em seu
Coração.*

MASAHARU TANIGUCHI

A Cartilha da Vida.

CONTROLE

I - INTRODUÇÃO

A Autonomia do município é assegurada e definida tanto na Constituição Federal, art. 18, quanto na Constituição Estadual, art. 25 , portanto pode organizar-se administrativamente como melhor lhe aprouver, não cabendo a outras entidades o direito de estabelecer normas de estrutura organizacional, no entanto, é oportuno lembrar que os municípios devem manter um rigoroso sistema de controle sobre as atividades desenvolvidas.

Todavia a Administração Pública, em sua atuação rotineira, executa um imenso número de atos de despesas e receitas, devendo atuar com legitimidade, ou seja, segundo as normas pertinentes a cada ato e de acordo com a finalidade e o interesse coletivo na sua realização. Até mesmo nos atos discricionários a conduta de quem os pratica há de ser legítima, isto é, conforme as opções permitidas em lei e as exigências do bem-comum. Infringindo as normas legais, ou relegando os princípios básicos da Administração, ou ultrapassando a competência, ou se desviando da finalidade institucional, o agente público vicia o ato de *ilegitimidade* e o expõe à anulação pela própria Administração ou pelo Judiciário em ação adequada.

O interesse público impõe a verificação da eficiência do serviço ou a utilidade do ato administrativo, ainda que legítimo, exigindo a sua modificação ou supressão, em virtude de ser ineficiente, inútil, inoportuno ou inconveniente à coletividade.

Preocupada com a boa execução desses atos, de modo a refletir uma atitude correta e em obediência à lei orçamentária, estabelece a Administração uma seqüência de controles que procuram garantir a lisura no ato do ordenador de despesa ou responsável por recursos públicos.

Assim sendo, quando o Município se organiza, tem por fim atingir com eficiência os objetivos que lhe são inerentes , ou seja, proporcionar o bem – estar social e econômico à comunidade que nele reside.

À proporção que se organiza, a Administração tem a necessidade de verificar se os objetivos estão sendo atingidos com ou sem eficiência, economicidade e eficácia, e se os recursos estão sendo auferidos em toda a sua plenitude.

Diante do exposto, deve o município estruturar mecanismos de controle exercitáveis em todos e por todos os Poderes Municipais, abrangendo todas as suas atividades e agentes que lhe possibilitem estar a par do que ocorre na Administração através de informações certas e corretas, a fim de poder avaliar o seu desempenho e permitir tomadas de decisões corretivas das possíveis falhas detectadas.



1 - CONCEITO

A Administração é exercida através de ações coordenadas e planejadas, que denominamos de funções administrativas. Estas funções, segundo Fayol, são:

- Previsão;
- Organização;
- Coordenação;
- Comando;
- Controle.

Assim sendo, passa-se a apresentar conceitos da função controle:

“Controle – fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades, ou produtos, não desviem das normas preestabelecidas.”

(Novo Dicionário Aurélio, Rio de Janeiro, Ed. Nova Fronteira).

“Controle – conjunto de técnicas, procedimentos e comportamentos através das quais os processos, empreendimentos, programas e organização são mantidos direcionados para seus fins e objetivos.”

(Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins, Brasília, Ed. Prisma).

“Pode-se registrar ainda o conceito de autoria do saudoso Hely Lopes Meirelles, o qual se pronunciou: “o controle, em tema de Administração, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro”.

Após as exposições anteriores, conclui-se o seguinte sobre a **função controle**:

- a) É indispensável para acompanhar a execução de programas; apontar falhas e desvios; velar pela boa utilização e guarda dos bens patrimoniais e pela perfeita aplicação dos princípios adotados e constatar a veracidade das operações realizadas;
- b) Exige da Administração atenção voltada à execução de planos e programas, para que os objetivos previamente delineados sejam atingidos;
- c) Está intimamente relacionada com a Administração, que ao exercê-la, acompanha, analisa os resultados obtidos, comparando-os com o planejado, no sentido de corrigir possíveis falhas, que se tenham verificado.

Portanto, sendo o controle uma função administrativa, deverá ser exercido em todas as atividades, no sentido de procurar atingir as metas com o máximo de eficiência e eficácia.



2 – TIPOS DE CONTROLE

No âmbito da Administração Pública a função controle é exercida em decorrência de imposições constitucionais. Consultando as Cartas Magnas Federal e Estadual, observa-se que nelas foram destacadas dois tipos de controles a serem executados na Administração Pública, os quais passamos a comentar:

a) Controle Externo

É o controle exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, conforme preceituam os artigos 71 da Constituição Federal – CF; 69 e 78 da Constituição Estadual – CE.

O controle externo tem por objetivo verificar a probidade da Administração, a guarda e emprego legal dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei Orçamentária.

b) Controle Interno

É o controle exercido pelos Poderes Executivo e Legislativo, em razão dos mandamentos contidos nos artigos 74 da CF; 67 e 80 da CE.

Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agente é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo, por seu pessoal e os atos administrativos que pratiquem.

Importante ressaltar que a matéria aqui tratada também encontra respaldo nas Leis Orgânicas Municipais e na Lei nº 4.320/64 que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Portanto, o Controle Interno é orientado para realizar a auto-avaliação (com suas limitações usuais); abrange preocupações de ordem gerencial (eficiência e contributividade), programática (eficácia e convergência) e administrativo-legal (conformidade).

O quadro a seguir dá uma idéia da divisão da função controle a nível municipal:

TIPOS DE CONTROLE	EXECUÇÃO	AMPARO LEGAL
EXTERNO	CÂMARA MUNICIPAL com o auxílio do TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS	Artigo 71 da CF Artigo 78 da CE
INTERNO	PODER EXECUTIVO em suas diversas áreas de atuação (Adm. Direta e Indireta) e PODER LEGISLATIVO	Artigo 74 da CF Artigo 80 da CE Artigos 75 a 80 da LEI ° 4320/64



II – CONTROLE INTERNO

Deve-se salientar que esse controle também é conhecido pelos Doutrinadores como Controle Administrativo, o que verifica o cumprimento das próprias atividades exercidas pelos seus órgãos, objetivando mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo que é um controle de legalidade e de mérito. Sob ambos aspectos pode e deve-se operar o controle administrativo para que a atividade pública em geral se realize com legitimidade e eficiência, atingindo a sua finalidade plena que é a satisfação das necessidades coletivas e atendimento dos direitos individuais dos administrados.

Através do controle administrativo, a Administração pode anular, revogar ou alterar os seus próprios atos, e punir os seus agentes com as penalidades estatutárias. A Administração só anula o ato *ilegal* e revoga ou altera o ato legal mas *ineficiente*, *inoportuno* ou *inconveniente*, se ainda passível de supressão ou modificação.

1 – Objetivos:

No setor público, a preocupação com o fortalecimento de mecanismo de controle interno vem se constituindo em permanente interesse das autoridades governamentais, tendo como principais objetivos:

- a) obtenção de informações precisas e adequadas para a formulação de diretrizes de ação administrativa. Os princípios básicos de controle interno para alcançar esse objetivo são: documentação hábil e fidedigna; elaboração de conciliações e análises; manutenção de um plano descritivo contendo a função e o funcionamento das contas e utilização de equipamentos de processamentos eletrônicos de dados;
- b) comprovação da veracidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais. Os princípios básicos de controle interno para alcançar esse objetivo são: Clareza na execução dos relatórios e excelente estado de conservação dos documentos comprobatórios dos dados epigrafados nos documentos;
- c) proteção de Ativos. Segundo esse objetivo, os ativos devem ser protegidos contra quaisquer situações de riscos, fraudes, desperdícios e contra erros decorrentes de cálculos incorretos, de contabilizações inadequadas, da realização de procedimentos não autorizados ou de omissão, bem como contra erros intencionais ou manipulações. Os princípios básicos de controle interno para alcançar esse objetivo; entre outros, são: sistema de autorização e aprovação; determinação de funções e responsabilidades; uniformidade de procedimentos e correção das falhas cometidas;



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DO CEARÁ

rotação de funcionários; manutenção de seguros; contagens físicas independentes; confronto da existência física com os registros contábeis; e pessoal qualificado;

- d) promoção da Eficiência Operacional. Esse objetivo está diretamente relacionado com o estímulo à eficiência do pessoal, salvaguarda dos bens e a correta utilização dos ativos e a produção de informações tempestivas e adequadas, proporcionando assim condições de otimização do desempenho das funções de planejamento, programação e execução orçamentária. Os princípios básicos de controle interno para alcançar esse objetivo são: seleção e treinamento de pessoal; implantação de um plano de carreira; sistema de avaliação de desempenho; programas de controle de qualidade; manuais de normas e procedimentos, adoção de custo padrão, etc.
- e) estimulação da Obediência e do Respeito às Políticas da Administração. Para que esse objetivo seja alcançado em plenitude, a entidade deve possuir uma administração e um corpo funcional comprometido com as finalidades sociais da organização. Os princípios básicos de controle interno para alcançar esse objetivo são: supervisão adequada; sistema de aprovação e revisão dos procedimentos e auditoria interna.
- f) contribuição para a Eficácia do controle externo. Os princípios básicos de controle interno para alcançar esse objetivo são: Sistema de informações atualizado e corretamente escriturado; riqueza de detalhes das informações; alto grau de confiabilidade das anotações; informações idôneas e qualificadas.

2 – Importância e Fundamentos legais

A Importância do controle interno é realçada pelas normas constitucionais que dispõem sobre este assunto.

De conformidade com os artigos 74 da CF e 80 da CE o Controle Interno tem como finalidade:

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

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, 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;

IV – apoiar o controle externo na sua missão institucional.



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DO CEARÁ

Deve-se registrar também, que o *caput* do retromencionado artigo determina que cada um dos Poderes tenha um sistema de controle interno e que este sistema seja exercido de forma integrada.

A integração do sistema será coordenada pelo Poder Executivo, posto que lhe competirá ao final do exercício preparar a prestação de contas consolidada, mesmo que o Poder Legislativo elabore a sua prestação de contas em separado.

Normas da maior importância estão estabelecidas nos parágrafos primeiro e segundo dos artigos supracitados. O parágrafo primeiro estabelece a responsabilidade solidária dos responsáveis pelo controle quando, ao tomarem conhecimento de irregularidades, deixarem de dar ciência ao Tribunal de Contas. No parágrafo segundo, se explicita o controle popular, que é uma forma de controle externo.

Como havíamos mencionado, a Lei nº 4.320, de 17.03.64, já havia se preocupado em disciplinar a forma de controle interno a ser exercido pela Administração Pública, ao tratar deste assunto no título relacionado ao controle da execução orçamentária que, em seus artigos 75 a 80 dispõe:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

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

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

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

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



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DO CEARÁ

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

Parágrafo Único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidade de medida, previamente estabelecida para cada atividade.

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

Merecem ainda se tecer alguns comentários acerca da norma preconizada no artigo 77 da Lei nº 4.320/64, onde se observa que o controle pode ser efetivado em vários momentos em relação aos fatos administrativos. Senão vejamos:

- a) Controle Prévio ou Preventivo (*a priori*) : é o que antecede à conclusão ou operacionalidade do ato, como requisito para sua eficácia. Esse controle é exercido por intermédio da promulgação de leis, elaboração de contratos, convênios, instruções e regulamentos que disciplinam as atividades;
- b) Controle Concomitante ou sucessivo : é todo aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação. É exercido através da vigilância sobre o trabalho administrativo, medindo o impacto da sua decisão no momento próprio da ocorrência dos fatos; e
- c) Controle Subseqüente ou corretivo (*a posteriori*) : é o que se efetiva após a conclusão do ato controlado. Faz-se depois de concluído o projeto ou terminado o exercício financeiro, por meio da utilização de relatórios contábeis e extracontábeis que possibilitam o conhecimento das ações efetivas.

Ressalte-se também que a Administração Federal, ao instituir o seu plano de reforma administrativa, consubstanciado no Decreto-Lei nº 200/67, previa que o controle interno deveria ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente :

- a) 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; e



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DO CEARÁ

- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda de bens da União pelos órgãos próprios do sistema de Contabilidade e Auditoria.

No âmbito das administrações estaduais e municipais também devem existir mecanismos que regulem o controle interno a ser exercitado, consubstanciados em legislação específica e regulamentos próprios.

Na Administração Pública, a manutenção de um sistema de controle interno adequado deve ser uma preocupação constante do administrador, para obter, em conseqüência, a necessária tranqüilidade para operacionalizar seus planos de Governo.

Um bom sistema de controle interno é de fundamental importância para o êxito da administração, contribuindo, de modo acentuado, para atingir os objetivos de eficiência, eficácia e economicidade, que devem ser perseguidos pela Administração Pública.

3 – Fatores que afetam o Controle Interno

O sistema de Controle Interno poderá ser afetado por:

- a) **Estrutura organizacional:** A estrutura organizacional de uma entidade serve como molde orientando a direção e o controle de suas atividades. Uma boa estrutura permite haver comunicação e delegação de autoridade, bem como definição da extensão das responsabilidades. Tanto quanto possível, tal estrutura deverá ser montada para que não seja permitido a qualquer indivíduo passar por cima do sistema de controles, devendo a estrutura promover adequada segregação de funções incompatíveis. Funções são ditas *incompatíveis* se o seu exercício conjunto (por um mesmo indivíduo) permitir que se cometam e se ocultem quaisquer erros ou irregularidades. Funções que tipicamente são segregadas são o acesso a ativos, a autorização, execução de transações e manutenção de registros contábeis.
- b) **Supervisão administrativa:** À administração cabe elaborar e manter em operação um sistema de controle interno. Ao desempenhar sua responsabilidade de supervisão, a gerência deverá periodicamente avaliar a adequação dos controles internos, a fim de assegurar que todos os controles internos significativos estejam operando efetivamente. Quando a entidade dispuser de um departamento de auditoria interna a administração poderá delegar a este departamento algumas de suas funções de supervisão, em especial a da revisão dos controles internos.
- c) **Quadro de funcionários:** O correto funcionamento de qualquer sistema depende da competência e da honestidade daqueles que operam. As qualificações, seleção e treinamento, bem como características pessoais dos funcionários envolvidos, são aspectos importantes a serem considerados para o



estabelecimento e manutenção de um sistema de controle interno.

III – A AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL.

No âmbito municipal, como em qualquer outra esfera de Governo, o controle interno também deve ser o mais abrangente possível, devendo atingir a todos os setores ou serviços a ele pertinente.

A verificação do auditor interno tem quase sempre caráter preventivo e é necessariamente apenas opinativa. Caberá sempre ao Administrador assumir os riscos de sua decisão, respaldada ou não, na opinião dos auditores internos.

Além disso, deve abranger o controle exercido por cada setor ou serviço sobre as suas próprias atividades, (pessoal, obras, doações, subvenções, etc.) o controle mantido pela contabilidade sobre as atividades de determinados setores ou serviços, (finanças, receitas, despesas, almoxarifado, patrimônio, licitações, contratos, convênios, operações de créditos, suprimento de fundos, etc.) e o controle realizado pelo serviço de auditoria interna.

Portanto, a auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações fiscais, contábeis, financeiras e operacionais da entidade.

A estrutura dos órgãos de controle interno de forma adequada é o principal fator que determinará seu sucesso ou fracasso como órgão de verificação dos atos do administrador. Embora a manifestação do auditor tenha sempre o caráter opinativo, é certo que, se esta manifestação for meramente formal, com o objetivo de satisfazer e referendar a proposta do administrador, nenhuma utilidade trará ao Município tal ação. Por este motivo, sempre que o órgão da Administração organiza alguma forma de controle interno (departamento de auditoria, jurídico ou de controle) deverá garantir um espaço mínimo de liberdade para o auditor ou controlador, sem o que sua atividade será de pouquíssima utilidade para toda a Administração.

De conformidade com a Instrução Normativa nº 01/97, emitida pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará – TCM, alguns dos setores ou serviços devem merecer especial atenção, visando à comprovação transparente dos recursos aplicados em consonância com os registros realizados, resguardando assim a imagem dos gestores públicos a frente das administrações municipais.

Serão objeto de controles específicos:

- Execução Orçamentária e Financeira;
 - a) Contabilidade;
 - b) Finanças;
 - c) Receita;
 - d) Créditos Orçamentários e Adicionais;



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DO CEARÁ

- e) Despesa;
- Pessoal;
 - Bens Permanentes;
 - Bens em Almoxarifado;
 - Licitações, Contratos, Convênios, Acordos e Ajustes;
 - Obras Públicas e Reformas;
 - Operações de Créditos;
 - Suprimento de Fundos;
 - Doações, Subvenções, Auxílios e Contribuições concedidos.

Ressalte-se que inúmeros outros setores podem ser auditados, dependendo da necessidade detectada pelo agente executante das tarefas ou por determinação do gestor municipal.

Apresentaremos, a seguir, a estruturação de esquemas de auditoria interna em órgãos municipais, abrangendo o exame desses setores ou serviços considerados mais importantes no campo de ação da Administração Municipal.

1 – AUDITORIA CONTÁBIL.

1.1 – Objetivo:

As Auditorias na Contabilidade visam, sobretudo, a examinar a correção técnica da escrituração, a legitimidade dos atos e fatos que deram origem aos lançamentos, a formalização da documentação comprobatória e a medir e avaliar a segurança e eficiência das funções de controle interno, próprias do sistema contábil.

1.2 – Vantagens:

Tendo sido realizada uma auditoria contábil, ainda na vigência do exercício financeiro auditado, as falhas porventura verificadas no sistema orçamentário poderão ser perfeitamente sanadas, fato que do contrário, ou seja, as deficiências sendo detectadas após o encerramento do ano financeiro (ano civil) tornam-se insanáveis, haja vista que o orçamento encerra-se ao término de cada exercício, em razão do princípio orçamentário da Anualidade.

1.3 – Observações:

Os controles internos utilizados neste setor, tais como: Fichas de Controle Orçamentário, Balancetes, Diário, Razão, etc., devem permanecer com seus registros atualizados e na sede da Prefeitura ou da Entidade a que pertencem.

Se aludidos controles forem informatizados, esses deverão estar impressos, encadernados e devidamente rubricados pela autoridade competente e pelo responsável do controle interno.



Deve-se salientar que para efeito de controle interno, os empenhos anulados serão processados mediante extração de documento denominado *Nota de Anulação de Empenho* e registro na ficha de controle orçamentário.

2 – AUDITORIA FINANCEIRA.

2.1 – Objetivo:

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

2.2 – Vantagem:

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

2.3 – Observações:

Também os comprovantes inerentes aos controles internos da área financeira, ou sejam: Livro Caixa, Boletim de Tesouraria, Termo de Conferência de Caixa, Balancete Financeiro, Fichas de Controle Bancário, etc. devem permanecer com seus registros atualizados e arquivados na sede da prefeitura ou da Entidade a que pertencem.

Acrescente-se, outrossim, que se retromencionados controles forem informatizados, esses deverão estar impressos e encadernados.

De conformidade com o inciso I do artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF- a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória, fiquem identificados e escriturados de forma individualizada.

3 – AUDITORIA DA RECEITA.

3.1 – Objetivos:

A Auditoria de Receita objetiva verificar a situação dos controles existentes sobre o lançamento, cobrança e arrecadação das receitas municipais, a compatibilização e observância da legislação pertinente.

3.2 – Vantagem:



Evitar sonegação de receitas públicas por parte dos contribuintes, diminuindo ou mesmo eliminando a queda de arrecadação, por manter o fluxo no ingresso de recursos financeiros aos cofres municipais.

3.3 – Observações:

Deve haver uma perfeita harmonia entre os setores da Contabilidade e Finanças, a fim de que todas as entradas de numerários sejam perfeitamente escrituradas.

As receitas de aplicações financeiras no mercado aberto devem ser mantidas sob um controle interno específico, tendo como finalidade o conhecimento do produto gerado por esse tipo de investimento.

Os talonários de receita, bem como os Documentos de Arrecadação Municipal – DAM, se forem utilizados, devem obedecer a uma ordem numérica tipográfica e escriturados em ordem cronológica, evitando portanto a inclusão de outras peças após uma seqüência já escriturada, colocando assim em dúvida a idoneidade dos controles efetuados.

Importante informar que os nomes dos reais contribuintes das receitas devem ser registrados nos comprovantes de receitas (talões e DAM) e não os nomes dos agentes arrecadadores, principalmente nos ingressos classificados como transferências correntes e de capital.

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

4 – AUDITORIA DOS CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E ADICIONAIS.

4.1 – Objetivos:

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

4.2 – Vantagens:

Ter o conhecimento do montante disponível de créditos orçamentários e adicionais que poderão ser utilizados, evitando assim a realização de despesas sem crédito.

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

4.3 – Observações:



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DO CEARÁ

As vias originais dos controles internos utilizados (fichas de controle orçamentário, leis autorizativas e decretos inerentes à abertura de créditos adicionais) devem permanecer arquivadas na sede da Prefeitura ou da Entidade a que correspondem.

Os decretos de abertura de créditos adicionais que utilizarem como fonte de recurso o *excesso de arrecadação* devem ser acompanhados de demonstrativo apresentando aludido excesso, conforme prescreve o artigo 43 da Lei nº 4.320/64.

5 – AUDITORIA DA DESPESA.

5.1 – Objetivo:

A Auditoria da despesa objetiva verificar se, na realização dos gastos públicos, estão sendo observados os princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade e eficiência, e se está sendo cumprida a legislação pertinente a matéria.

5.2 – Vantagens:

Verificar no menor espaço de tempo possível defeituações ocorridas no processamento dos dispêndios públicos, adotando medidas corretivas a fim de que os gastos públicos sejam a seqüência correta dos estágios da despesa, podendo assim atender ao princípio constitucional da legalidade.

5.3 – Observações:

Também sobre esse aspecto, os setores de Contabilidade e Finanças devem estar sempre em harmonia, para que todas as saídas de numerários sejam devidamente escrituradas.

O pagamento da despesa será processado mediante emissão de Nota de Pagamento ou registro equivalente, e será efetuado mediante cheque nominativo ou ordem de crédito conta bancos oficiais (parágrafo 6º do artigo 42 da CE).

Importante a ser observado nesse tópico é que as despesas devem ser empenhadas antes de sua realização, obedecendo portanto ao artigo 60 da Lei nº 4.320/64.

6 – AUDITORIA DE PESSOAL:

6.1 – Objetivo:

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

Também deve ser objetivo da auditoria de pessoal verificar os registros referentes as Pensões e Aposentadorias concedidas.



6.2 – Vantagens:

Ter um acompanhamento da vida funcional dos servidores municipais, conhecendo sua lotação, quais as funções que possuem deficiência e quais as que existem excesso de funcionários, tomando assim medidas saneadoras.

Conhecer e acompanhar rigorosamente o montante de despesa realizada com pessoal, evitando assim que o Município ultrapasse os limites prudencial (95 % do máximo) e legal, estabelecidos na LRF.

Verificar os gastos indevidos com pensionistas e inativos, cujos processos concedentes não tenham tramitado no TCM; providenciando imediatamente o encaminhamento dos processos alusivos a esses benefícios a esta Corte de Contas, a fim de que sejam analisados, julgados e devolvidos as origens para regularização dessas despesas.

Verificar a forma de admissão dos servidores, analisando todo o procedimento de ingresso dos mesmos, caso seja detectado irregularidades, comunicar ao Prefeito Municipal para adotar as providências cabíveis.

6.3 – Observações:

A Administração Municipal deverá manter registro individualizado e atualizado de todos os servidores, contendo anotações dos dados pessoais, ato e data de admissão, cargo ou função, lotação, remuneração e alterações ocorridas.

A Administração também deverá manter registro atualizado das Pensões e Aposentadorias concedidas, identificando o nome do beneficiado e a fundamentação legal, bem como o protocolo junto ao TCM.

7 – AUDITORIA DE BENS PERMANENTES.

7.1 – Objetivo:

A Auditoria de Bens Permanentes objetiva a verificação das medidas de controle existentes com respeito a incorporação, tombamento, guarda, baixa e responsabilidade pelo uso desses bens e, ainda, em relação a sua movimentação, conservação e segurança.

7.2 – Vantagens:

Apurar com exatidão o montante dos Bens Permanentes (Bens: Móveis, Imóveis, Semoventes, Industriais, etc.), a fim de que o Balanço Patrimonial do Município registre os valores, alusivos a diversas contas correspondentes aos bens, que reflitam a veracidade do Patrimônio, aumentando assim o Saldo Patrimonial;

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

7.3 – Observações:

Os Bens Patrimoniais devem ser registrados em fichas, livros de inventários ou ainda através de controles informatizados, os quais deverão conter: data de aquisição, incorporação



e/ou baixa, discriminação do bem, quantidade, valor e identificação do responsável por sua guarda e conservação.

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

A Administração Municipal deve realizar periodicamente o inventário físico dos bens patrimoniais em períodos não superiores a 1 (um) ano, com o objetivo de atualizar os registros e controles administrativo e contábil, e confirmar a responsabilidade dos agentes responsáveis por sua guarda.

Os artigos 95 e 96 da Lei nº 4.320/64 disciplinam a existência de um inventário analítico de cada unidade administrativa e que sejam escriturados de forma sintética na Contabilidade.

Determina o inciso II do artigo 106 da Lei nº 4.320/64, que os bens móveis e imóveis devem ser avaliados pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou construção.

Com relação aos veículos e máquinas pertencentes ao Patrimônio Municipal, esses devem ser registrados em controle próprio, indicando a marca, cor, ano de fabricação, tipo, número da nota fiscal, modelo, número do motor chassis e placas, quando for o caso.

Alusivo ainda aos veículos e máquinas deve ser elaborado um controle individualizado para cada bem, discriminando a quilometragem percorrida ou o número de horas trabalhadas, conjuntamente com um demonstrativo do combustível e lubrificante consumido e das peças e serviços mecânicos utilizados nos mesmos, mencionando a quantidade comprada, o valor e a data da realização da despesa.

8 – AUDITORIA DOS BENS EM ALMOXARIFADO.

8.1 – Objetivo:

A Auditoria dos bens em Almojarifado objetiva a verificação das condições de recebimento, armazenamento, distribuição, controle e segurança dos estoques.

8.2 – Vantagens:

Apurar ou mesmo retificar o montante dos bens armazenados no Almojarifado, expressos em unidade monetária (real R\$), o que acarretará um aumento dos bens patrimoniais no grupo do Ativo, registrado no Balanço Patrimonial e, por conseguinte uma melhoria no saldo Patrimonial apresentado.

8.3 – Observações:

Os bens de consumo adquiridos pela Administração Pública deverão ser controlados por agentes responsáveis, oficialmente designado por instrumento emanado da autoridade competente, por sua guarda e administração, através de mecanismos de controle, mesmo que estes sejam para consumo imediato ou adquiridos em pequenas quantidades.



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DO CEARÁ

Os mecanismos de controle dos bens em almoxarifado deverão ser preenchidos com base na nota fiscal de mercadoria, quando de sua entrada no almoxarifado, e nas requisições formuladas pelos diversos setores, onde deve ser mencionados o tipo do material, o nome e assinatura do requisitante e a destinação do mesmo.

Os registros dos materiais e bens em estoque deverão ser processados em mecanismos (fichas, livros, controles informatizados, etc.) de forma individualizadas, contendo os seguinte elementos:

- Datas de entrada e saída dos mesmos;
- Especificação do material;
- Quantidade e custo (unitário e total), tanto na entrada, quanto na saída dos bens deste setor;
- Destinação e especificação dos materiais e bens com base nas requisições;

Os bens e materiais em estoque no almoxarifado deverão ser avaliados pelo preço médio ponderado das compras como determina o artigo 106, inciso III da Lei nº 4.320/64.

Deve-se acrescentar que o valor total dos estoques apurado no encerramento do exercício ou da gestão financeira, deverá ser registrado em conta própria do sistema patrimonial e demonstrado no Balanço Geral do Município.

9 – AUDITORIA NAS LICITAÇÕES, CONTRATOS, CONVÊNIOS, ACORDOS E AJUSTES.

9.1 – Objetivo:

A Auditoria nesses instrumentos administrativos tem como objetivo verificar se os mesmos foram processados corretamente em todas as suas fases, identificando em tempo hábil a existência de imperfeições verificadas nas diversas etapas processuais.

9.2 – Vantagens:

Corrigir as falha porventura detectadas, evitando assim que a Administração Pública venha a sofrer multas ou mesmo ter seus processos anulados, portanto, poupando o Erário Municipal de possíveis prejuízos.

Garantir a celebração de contratos, convênios, acordos e ajustes sem a presença de vícios e que tragam inúmeras vantagens e segurança para a Administração Municipal.

9.3 – Observações:

As licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes deverão constituir processo próprio, devidamente autuado e protocolado, possuindo ainda registro em um sistema de controle interno apropriado, aonde deve ser observado a ordem seqüencial, de conformidade com a data de celebração, e os elementos básicos para fins de identificação.



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DO CEARÁ

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

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

Quando o convênio compreender a aquisição de equipamentos ou outros materiais permanentes ou ainda bens imóveis, e esse não expressar qual o destino a ser dado aos bens remanescentes na data de extinção do convênio, o Município deverá incorporá-los ao seu patrimônio.

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

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

10 – AUDITORIA DE OBRAS E REFORMAS.

10.1 - Objetivo:

A Auditoria de Obras e Reformas tem como objetivo verificar se as obras construídas e os serviços de engenharia executados estão dentro da normalidade, tanto no aspecto documental, quanto sobre o aspecto da execução física (cronograma físico-financeiro), detectando as possíveis irregularidades e apontando de imediato as medidas saneadoras.

10.2 – Vantagem:

Solucionar problemas constatados concomitantemente a execução da obra ou serviços de engenharia, evitando assim prejuízos financeiros e proporcionando mais rapidamente o bem estar da comunidade com a entrega da obra em menor tempo.

10.3 – Observações:

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

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

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



11 – AUDITORIA NAS OPERAÇÕES DE CRÉDITOS.

11.1 – Objetivo:

A Auditoria nas Operações de Créditos tem como objetivo verificar o cumprimento dos limites e condições relativos a realização de Operações de Crédito do Município, inclusive das entidades por ele controladas, direta ou indiretamente.

11.2 – Vantagem:

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

11.3 – Observações:

A administração municipal deverá manter controle específico de todos os empréstimos tomados pelo município, identificando: contrato firmado, valores, prazos e quantidades de parcelas alusivas aos desembolsos ou amortizações, bem como adiantamentos que elevem o valor da dívida ou modifiquem prazos contratuais.

Quando da obtenção de Operações de Créditos é necessário observar o atendimento das seguintes condições:

- existência de prévia e expressa autorização para a contratação;
- observância dos limites e condições fixados pelo Senado Federal (Resolução nº 78/98, artigo 6º, **18 % da Receita Líquida Real – RLR** -, definida no § 3º desse artigo);

A realização de operações de crédito não pode exceder o montante das despesas de capital fixadas no orçamento anual.

Acerca das Operações de Créditos por Antecipação da Receita deve-se observar:

- todas as condições anteriormente citadas, excetuando-se o limite que está disciplinado no artigo 8º da mesma Resolução, 25 % da RLR;
- produto desse empréstimo só pode ser destinado a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro no qual a operação foi contraída;
- somente pode ser realizada a partir do 10º (décimo) dia do início do exercício;
- deverá ser liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia 10 (dez) de dezembro de cada ano;
- não poderá ser contraída enquanto existir operação anterior da mesma natureza não resgatada integralmente;
- também não pode ser contraída no último ano de mandato do Prefeito.



12 – AUDITORIA DOS SUPRIMENTOS DE FUNDOS.

12.1 – Objetivo:

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

12.2 – Vantagem:

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

12.3 – Observações:

A concessão de suprimento de fundos deverá ser precedida da extração da nota de empenho (NE) em nome do servidor por ele responsável.

O suprimento de fundos concedido para determinada despesa não poderá ter aplicação diferente daquela prevista na NE.

O ato concessivo do suprimento de fundos deverá conter:

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

Não havendo prestação de contas do suprimento no prazo determinado pela Lei Municipal, fica o servidor responsável sujeito à Tomada de Contas, a qual deve ser feita imediatamente pela Auditoria Interna.

A prestação de contas do suprimento de fundos deve efetivar-se através de processos autuados e arquivados na contabilidade do município, pelo prazo de 5 (cinco) anos, e ficar à disposição dos órgãos de controles interno e externo.

A prestação de contas será instruída da seguinte maneira:

- comprovante de recebimento do suprimento, devidamente datado e assinado pelo suprido;
- balancete demonstrativo dos débitos e créditos;
- documentos fiscais pertinentes;



- recibos dos créditos firmados em nome do servidor responsável pelo suprimento;
- comprovante de recolhimento de saldo, quando for o caso.

Na prestação de contas dos suprimentos só serão admitidas despesas realizadas dentro do período de vigência dos mesmos.

13 – AUDITORIA DAS DOAÇÕES, SUBVENÇÕES, AUXÍLIOS E CONTRIBUIÇÕES CONCEDIDAS.

13.1 – Objetivo:

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

13.2 – Vantagem:

Ao ser constatado desvio de finalidade para os quais os programas assistenciais foram criados, estanca-se imediatamente as transferências, tomando-se medidas corretivas, as quais evitarão prejuízos financeiros ao município e o atendimento a pessoas não necessitadas.

13.3 – Observações:

Os programas assistenciais envolvendo doações aos munícipes carentes deverão ser disciplinados por lei específica, devendo a administração municipal manter o controle através de mecanismos que indiquem o nome completo, endereço e o número de um documento de identificação do beneficiado.

A prefeitura também deverá ter um controle das subvenções, auxílios e contribuições concedidas, discriminando a entidade beneficiada, a finalidade e valor da concessão efetivada, bem como o número do processo de despesa e data em que for efetuada ajuda.

IV – CONCLUSÃO.

Diante de todos os aspectos apontados neste trabalho, espera-se que tenha ficado evidente a importância do controle interno na administração municipal, não só como fonte saneadora de possíveis irregularidades e vícios cometidos durante o processamento da execução orçamentária e extraorçamentária, como também instrumento de tomada de decisões por parte dos senhores Ordenadores de Despesas e Prefeitos Municipais, no fiel cumprimento da missão de promover o bem geral dos munícipes.

V – BIBLIOGRAFIA.



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DO CEARÁ

- DA SILVA, Lino Martins, Contabilidade Governamental – um enfoque Administrativo, 2ª Edição, São Paulo, Atlas, 1991.
- PISCITELLI, Roberto Bocaccio, Contabilidade Pública, 2ª Edição, São Paulo, Atlas, 1990.
- MEIRELLES, Hely Lopes, Direito Administrativo Brasileiro, 9ª Edição, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1982.
- CITADINI, Antonio Roque, O Controle Externo da Administração Pública, 1ª Edição, São Paulo, Max Limonad, 1995.
- REIS, Heraldo da Costa, Contabilidade Municipal, 2ª Edição, Rio de Janeiro, IBAM, 1985.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos, Introdução à Auditoria, 1ª Edição, Salvador, Egba, 1998.
- SANCHES, Osvaldo Maldonado, Dicionário de Orçamento Planejamento e Áreas Afins, 1ª Edição, Brasília, Prisma, 1997.
- SÁ, A. Lopes de, Dicionário de Contabilidade, 8ª Edição, São Paulo, Atlas, 1994.
- PERES, Lázaro Borges, Contabilidade Pública, 3ª Edição, Goiás, CRC – GO, 1996.
- CRUZ, Flávio da, Auditoria Governamental, 1ª Edição, São Paulo, Atlas, 1997.
- CRUZ, Flávio da, Comentários à Lei nº 4.320, 1ª Edição, São Paulo, Atlas, 1999.
- REIS, Heraldo da Costa, A Lei nº 4320 Comentada, 26ª Edição, Rio de Janeiro, IBAM, 1995.
- AGUIAR, Afonso Gomes, A Lei nº 4320 Comentada, 1ª Edição, Ceará, INESP, 1997.
- Apostila distribuída no 1º Seminário Comparativo de Procedimentos da Fiscalização, promovido pelo Tribunal de Contas do Município de São Paulo em 1998.



TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
DO ESTADO DO CEARÁ

VI – LEGISLAÇÃO CONSULTADA.

- Constituição Federal de 1988.
- Constituição Estadual de 1989.
- Lei nº 101 de 2000.
- Resolução nº 78 de 1998, do Senado Federal.
- Lei Estadual nº 12.907 de 1999.
- Instrução Normativa nº 01 de 1997 do TCM-Ce.

Elaboração: Fernando Antonio da Justa

Contador e Administrador

Técnico do TCM – Ce.

Instrutor e Facilitador do TCM - Ce

Revisão: Francisco Nelson de Andrade Figueiredo

Contador

Técnico do TCM – Ce.