

Contribuições para a Gestão Pública a partir do trabalho da Unidade Central de Controle Interno de Sant'Ana do Livramento/RS.

Discente Jaqueline Kovalick De Souza

Orientador: Prof. Jeferson Luís Lopes Goularte.

RESUMO

A presente pesquisa teve por objetivo investigar as contribuições na gestão pública Municipal a partir do trabalho da Unidade Central de Controle Interno (UCCI), em face da Legislação pertinente. Para atingir tal finalidade, os objetivos específicos adotados para a investigação compreendem identificar a estrutura e o funcionamento da UCCI e analisar os procedimentos adotados no uso de suas atribuições. Neste sentido, a indagação levantada é de que forma os procedimentos adotados pela UCCI geram contribuições para a gestão pública Municipal? No referencial são explorados os temas: Administração Pública Brasileira e o Controle; Controle Interno: Origem, Previsão Legal e Estrutura; O Controle Interno na Administração Pública e Unidade Central de Controle Interno Municipal. A pesquisa social aplicada é exploratória, descritiva e qualitativa. O método utilizado foi o estudo de caso, pois a pesquisa foi realizada no Município de Sant'Ana do Livramento/RS, na UCCI. A análise dos resultados foi por análise interpretativa. No entanto, através dos elementos disponíveis: documentos analisados e entrevistas, o presente estudo buscou auxiliar na reflexão acerca das formas apuração atos e fatos administrativos, bem como, a maneira de exarar recomendações nos procedimentos executados pela UCCI. A adoção da apresentação do plano de providências pelo auditado é compromisso de resolução e mecanismo de monitoramento das recomendações exaradas pela UCCI, sendo portanto imprescindível sua determinação. O estudo revela a pertinência da regulação do arcabouço jurídico Municipal como mecanismo de potencializar os resultados esperados pela Administração em todos os níveis de atuação. Como limitação deste estudo apresentou-se a falta de apuração do exercício e do momento de ocorrência dos controles prévio, concomitante e *posteriori*, para concluir se realmente os procedimentos adotados pela UCCI geram contribuições para a gestão Municipal.

Palavras-chave: Unidade Central de Controle Interno; Atribuições Legais e Constitucionais; Gestão Pública.

RESUMEN

El presente estudio tuvo como objetivo investigar las contribuciones a la Gestión Pública Municipal de la obra de Unidad Central de Control Interno (UCCI), en la faz de la legislación pertinente. Para lograr este propósito, los objetivos específicos adoptados para la investigación incluyen la identificación de la estructura y funcionamiento de la UCCI y analizar los procedimientos adoptados en el ejercicio de sus poderes. En este sentido, la

pregunta que se plantea es cómo los procedimientos adoptados por UCCI generan contribuciones a la Gestión Pública Municipal? En los temas fundamentales son exploradas: la administración pública brasileña y Control; Control interno: su origen, Predicción Legal y estructura; El control interno en la Administración Pública y Unidad de Control Interno Municipal Central. La investigación social aplicada es exploratoria, descriptiva y cualitativa. El método utilizado fue el estudio de caso debido a que la investigación se realizó en la Ciudad de Santa Ana de Livramento/ RS, la UCCI. El análisis fue por análisis interpretativo. Sin embargo, a través de los elementos disponibles documentos y entrevistas analizadas, este estudio trata de ayudar en la reflexión sobre las formas de cálculo de los actos y hechos administrativos, así como la manera de introducir recomendaciones en procedimientos realizados por UCCI. La adopción de la presentación del plan de acción por el compromiso de la entidad auditada con la resolución y el seguimiento de las recomendaciones que han sido formuladas por el motor UCCI, su determinación, por lo tanto es esencial. El estudio muestra la relevancia del marco jurídico que regula el Municipal cómo aprovechar la expectativa de la gerencia en todos los niveles de resultados de los motores de rendimiento. Una limitación de este estudio mostró una falta de ejercicio y la determinación de las fechas de los controles previos, concurrentes y retrospectivos, para concluir realmente si los procedimientos adoptados por UCCI generan contribuciones al Municipal gestionados.

Palabras clave: Unidad Central de Control Interno; Deberes legales y constitucionales; Gestión Pública.

1 INTRODUÇÃO

Há que se ter em mente que da Administração Pública (AP) se exige, dada a sua inserção num contexto atual, de escassez de recursos, um atuar ótimo e, ao mesmo tempo, cada vez mais responsivo, visto a obrigatoriedade de abarcar uma gama maior de atividades visando à satisfação das crescentes demandas sociais. É latente, para atingir tal finalidade, a importância atribuída ao estabelecimento de mecanismos de acompanhamento quanto à correta aplicação de recursos públicos.

O Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição Federal de 1988, exige que o controle sobre a AP, sobre o poder público, seja otimizado e que sejam maximizados os direitos fundamentais da pessoa humana, estabelecendo padrões de conduta material para os gestores e para as instituições administrativo públicas. Ela prescreve para isso, a criação e manutenção de um sistema integrado de controle interno; sistema esse, que englobe o conjunto integrado de todos os controles, sejam financeiros, gerenciais, administrativos e operacionais, alcançando toda a organização de gerência pública. Esses padrões de conduta são reforçados igualmente nas medidas estabelecidas na legislação infraconstitucional, onde permeiam para a temática de controle interno sua estruturação, funcionamento, acompanhamento e os resultados esperados de cada um dos responsáveis.

No âmbito municipal, a proximidade da sociedade com o Poder Público, favorece a relação direta, entre a gestão pública e seus interesses, visto que, os serviços públicos postos à sua disposição geram um resultado imediato, reforçando a importância de se planejar e implantar, de modo abrangente, mecanismos que visem comprovar fatos, impedir erros, coibir atos ilícitos, irregularidades e ineficiência no processo de gestão dos recursos governamentais, portanto formalidades legais relacionadas à condução das finanças públicas ensejam a presença de procedimentos de controle como disciplinadores das atividades empreendidas pelos gestores e que estarão refletidos no respectivo desempenho. Na mesma toada, na edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar 101/2000 fica enfático o estabelecimento da obrigatoriedade dos controles internos em seu art. 54, § único, e art. 59, através da criação das Unidades Centrais de Controle Interno (UCCIs) nos municípios, tornando a avaliação de resultados das ações públicas premissa básica, visto que esses órgãos são incumbidos de fiscalizar as normas relativas à lei.

Nesta pesquisa é enfatizado o Controle Interno através do órgão aglutinador, no âmbito da AP municipal. A UCCI, é o organismo responsável pelo controle interno orientado para realizar a auto avaliação da administração em concordância com suas limitações usuais; abrangendo preocupações de ordem gerencial no tocante a eficiência e contributividade

programática ao encontro da eficácia e convergência e administrativo legal atinando a conformidade, de todos os atos da administração.

O Município objeto desta pesquisa é Sant'Ana do Livramento, localizado na Fronteira Oeste do Estado do Rio Grande do Sul, em um território 6 950,354 km², fazendo fronteira com os Municípios de Dom Pedrito, Quaraí, Rosário do Sul e com a Cidade Uruguaia de Rivera. Sua economia baseia-se no comércio, na agricultura, na pecuária e na vitivinicultura, resultando importantes vinícolas de produção reconhecida em todo o País. As paisagens, história cultural marcante e uma natureza exuberante criam expectativas para perspectivas em turismo urbano e rural.

Nos últimos dez anos, dois episódios vislumbram oportunidade de incremento na economia, a instalação da Universidade Federal do Pampa, que objetiva a formação de profissionais para o desenvolvimento regional, totalizando sete instituições de ensino superior, transformam a Cidade em um polo em Educação e a instalação da Usina Eólica Cerro Chato, importante polo de produção energética sustentável. Conforme dados do IBGE/2010, possui a população de aproximadamente 82 mil habitantes, esse dado populacional, não contabiliza a população flutuante, constituída dos uruguaios que transitam livremente na Cidade, pois essa juntamente com Rivera (Uruguai) constituem zona de conurbação binacional, denominada Fronteira da Paz, que soma cerca de 140.000 habitantes. Possui, conforme a mesma fonte, um orçamento municipal anual de aproximadamente 137 milhões a serem revertidos em bens e serviços.

O controle Interno funciona como a primeira linha de defesa da aplicação dos recursos públicos, que advém de todos os cidadãos. É nele que muitas fraudes ou mesmo erros não intencionais têm a oportunidade de serem neutralizados ou revistos, antes que se torne mais difícil ou mesmo irreversível a recuperação das verbas consumidas. Neste sentido, a indagação levantada é de que forma os procedimentos adotados pela UCCI geram contribuições para a gestão pública municipal? Propondo-se este estudo, a investigar as contribuições na gestão pública municipal a partir do trabalho da UCCI, em face da Legislação pertinente. Para atingir tal finalidade, os objetivos específicos adotados para a investigação compreendem identificar a estrutura e o funcionamento da UCCI e analisar os procedimentos adotados no uso de suas atribuições.

O estudo justifica-se pela atual importância atribuída aos controles internos pelo arcabouço jurídico contemporâneo, sendo que, a evolução dos instrumentos de controle ao longo desse tempo, deveria acompanhar essa mesma abrangência, na medida da existência de procedimentos executados nesse determinado intervalo de tempo. Um novo desafio trazido à tona relaciona-se à descentralização administrativa e à elevada complexidade dos procedimentos aplicados nessa área, regrados por inúmeras normatizações legais que estabelecem padrões de desempenho semelhantes em diferentes níveis, como, por exemplo, os índices limitadores na despesa de pessoal, aplicação de recursos nas áreas da saúde e

educação, contenção dos gastos, nível de endividamento e fortalecimento da arrecadação das receitas, formalidades legais estas, relacionadas à condução das finanças públicas, que ensejam obrigatória presença de procedimentos de controle como disciplinadores das atividades empreendidas pelos gestores, necessários para a promoção da continuidade na prestação dos serviços demandados pela população.

O artigo está estruturado com uma introdução, que contemple especialmente a problemática, os objetivos pretendidos e a justificativa. A seguir são abordadas referenciais sobre o tema através da revisão da literatura e legislação. Na sequência é apresentado o método utilizado no desenvolvimento da pesquisa, posteriormente a análise e discussão dos resultados, por fim as considerações finais e as referências utilizadas.

2 REVISÃO DE LITERATURA E LEGISLAÇÃO

Na busca de aprofundamento em estudos que discorram sobre Controle Interno na Administração Brasileira, faz-se necessária a análise no universo histórico de dados, informações que conceituem e caracterizem a própria forma de organização do Estado, como também essencialmente a legislação pertinente, visto que o controle é inerente à administração e a legislação é a base de atuação da AP. Através de uma verificação geral do amplo material existente sobre Controle Interno pode-se optar pelos tópicos que melhor especificam sua implementação, atribuições e formas de atuação, bem como, a UCCI como órgão aglutinados deste. Para tanto, neste capítulo serão abordados os conceitos à luz de alguns autores com ênfase na esfera municipal e a correlação destes temas na produção de perspectivas de contribuição à atuação do administrador, através do melhor controle da aplicação dos recursos públicos.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA E O CONTROLE

Ao analisar o controle na AP no Brasil, infere-se estar, este, caracterizado por muitos componentes, perspectivas e práticas oriundas do aspecto normativo do Estado, conduzidas na contemporaneidade pela CF/88 para a AP.

O entendimento do conceito de AP é de fundamental importância para que se possa formar a compreensão da temática, assim:

A Administração Pública compreende os meios de que se serve o Estado, entendido como ente soberano, organizado sobre um território para fins de defesa, bem-estar, ordem e progresso social, para efetivar o atendimento das necessidades públicas. Todo o conjunto da estrutura patrimonial de bens, equipamentos, tecnologias e

servidores públicos, distribuídos sistematicamente em funções, programas, projetos e atividades, submetidos à lógica da captação e aplicação de recursos e organizados sob a égide da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade dos atos, traduz a macro-entidade denominada de Administração Pública. (RIBEIRO FILHO,1997, p. 13)

O Estado caracteriza-se por um território, pessoas e leis, objetivando um bem comum, que atinja a finalidade de desenvolvimento econômico e social em todas as áreas, regidos por princípio jurídico de direito público. Vale ressaltar que a natureza jurídica do direito que estuda a disciplina normativa do Estado, é ramo do direito público (MAZZA, 2012). Em um Estado submetido ao Direito, a atuação do Poder tem como pauta a lei. Sendo instrumentos utilizados pelo Estado além das leis: decretos, sentenças, regulamentos, atos de várias espécies utilizados como forma de atingir sua finalidade. E ainda, para acercar a definição, enfatiza Bandeira de Mello (2009) que sendo o direito administrativo um ramo do direito público, com finalidade de submeter a disciplina esses instrumentos, quais sejam: os órgãos, agentes e as atividades administrativas no exercício de sua finalidade, AP segue a regência do direito administrativo.

Ainda noutro ramo do conhecimento, a administração é uma ciência e Mazza (2012, p.32) refere que “[...] esta consiste no estudo das técnicas e estratégias para melhor planejar, organizar, dirigir e controlar a gestão governamental”. Para tanto, o mesmo refere AP como sendo um termo que designa o conjunto de órgãos e agentes estatais no exercício da função administrativa, podendo ser executadas, tais funções, independente do Poder a que pertençam (MAZZA, 2012), e para Ferreira (2004, p. 7) o conceito de Controle na Administração Pública é “[...] o mesmo que ato ou poder de dominar, regular, guiar ou restringir fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos ou produtos para que tais atividades não desviem das normas preestabelecidas”.

Sendo que para a importância deste estudo, vale ressaltar neste contexto, que “os mecanismos de controle têm natureza jurídica de princípio fundamental da Administração Pública” Mazza (2012, p.617). Portanto, a AP é objeto do direito administrativo e das modernas técnicas de administração.

Ainda, AP, no aspecto constitucional, pois no tocante a concepção contemporânea de Estado, pressupõe-se a existência de uma Constituição, documento Maior, cujo conteúdo é composto pelos direitos e garantias fundamentais e delimitadas as formas de conquista e exercício do poder; é a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve a fim atingir os interesses coletivos, sendo assim, a atual Constituição brasileira, dedica um Capítulo inteiro (Capítulo VII do Título III) ao regramento da atividade administrativa, apresentando um norte à AP, de que seu modo de agir seja legal, moral, impessoal, público, eficaz e atinja a finalidade com vistas ao interesse público, sendo balizada, por princípios que normatizam

esse agir, e ainda, apresentando conexão do Direito Administrativo com o Direito Constitucional (REIS, 2012).

Colabora Medauar (2006) em seus dizeres sendo a CF/88 provedora das bases da AP direta e indireta e dos princípios norteadores.

A Constituição pátria fornece, então, bases ao direito administrativo e, portanto, à atuação da Administração, traçando as diretrizes de um modelo de Administração. Assim, arrola no caput do art. 37 alguns dos seus princípios; estabelece um rol de preceitos sobre direitos e deveres dos servidores públicos; fixa também preceitos em várias matérias administrativas, como já se disse; ao repartir as competências entre União, Estados e Municípios, também delinea a competência administrativa fundamental desses níveis. (MEDAUAR, 2006, p. 48).

Esclarece Mazza (2012) que a base constitucional atual, prevê que quanto ao posicionamento, do órgão controlador será denominado: controle externo ou controle interno.

O controle externo é realizado por órgão autônomo e independente à Administração responsável pelo ato controlado, ou seja, é o controle exercido quando o órgão controlador não integra a estrutura do órgão controlado. É o controle de um Poder sobre o outro, sendo no âmbito de nosso estudo, o controle exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado (TCE) e com o objetivo de verificar a probidade da administração, guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei. Este poderá ainda, conforme esclarece o mesmo autor, ser desempenhado pelo Judiciário, quando da análise da legalidade dos atos exercidos pela administração, necessariamente sob provocação, (MAZZA, 2012).

Cabe enfatizar, pelo mesmo texto constitucional, que a existência do controle interno nas organizações públicas não reduz a obrigatoriedade do julgamento das contas dos administradores públicos pelo Poder Legislativo, com base nos pareceres dos Tribunais de Contas. Reconhecendo haver uma relação de auxílio entre os controles interno e externo, formando ambos o Sistema de Controle da Administração.

Existe ainda o Controle Social ou Exercício da Cidadania, que é o controle exercido diretamente pelo cidadão, individualmente ou em forma de grupos organizados. Neste encontro, dentre as muitas novas incorporações conceituais oriundas da CF/88, ditou institutos participativos na AP, estabelecendo uma série de normas a fim de efetivar o regime democrático, tornando-se um marco do denominado Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, Silva (2012) estando a AP Brasileira inserida num Estado Democrático de Direito, é imperioso notar que a democracia constitui-se num princípio jurídico, dado o seu conteúdo normativo de organização do Estado: um Estado mais democrático e participativo, continua o mesmo autor, o Estado democrático de Direito exige que otimize o controle sobre a

administração pública, sobre o poder público e se maximizem os direitos fundamentais da pessoa humana, padrões de conduta material para os gestores e para as instituições administrativo públicas.

Nesta direção, o controle das ações da AP contraiu vital importância, visto que, a possibilidade de participação social tanto na definição quanto no controle da prática administrativa, é legalmente instituída, elevando a preocupação dos gestores quanto à existência de um controle mais eficiente nas entidades sob sua responsabilidade, seja ele, em nível interno, limite deste trabalho, ao encontro dos demais controles.

2.2 CONTROLE INTERNO: ORIGEM, PREVISÃO LEGAL E ESTRUTURA

O controle interno na AP, na opinião de muitos autores, encontra na contabilidade pública a principal ferramenta para real efetivação do controle (VIEIRA, 2009; SOARES, 2012; REIS, 2012).

A origem do controle interno no Brasil, não é precisa em termos de data, sim por momentos de sua evolução histórica, levando-se em consideração momentos de descontrole na economia, de instabilidade político financeiro do Brasil dentre outros. Como marco desta instabilidade, podemos citar como parâmetro a década de 40 até os dias atuais, regimes políticos diferentes, dentre os quais a ditadura Vargas e o golpe militar de 64, e as três reformas constitucionais (1946, 1967 e 1988), Araújo (1993), neste contexto, diz ser difícil de um controle interno ser executado com eficiência, sendo essencialmente esses motivos que levaram por décadas o exercício do controle realizado pela contabilidade pública, o qual se iniciou a partir do episódio de 1914, cujo pleito de conseguir, o Governo Brasileiro, um empréstimo ao Governo Inglês fora negado pelos banqueiros ingleses em virtude da incapacidade de oferecer garantias, o Brasil não possuía uma contabilidade organizada, muito menos um sistema de controle, (FERREIRA; REIS; PEREIRA, 2002).

A partir desse episódio, o Governo promove a implantação do sistema de contabilidade pública, com técnicas de registro, metodologia própria e controle dos atos de gestão para as três esferas de governo, sendo criada a Contabilidade Central da República, através do Decreto nº 4.536, a qual em seguida organizou o Código de Contabilidade da União, em 28 de janeiro de 1922. Em seguida ao longo dos anos foram editadas várias normas disciplinando a contabilidade pública, chegando em 1964, foi editada a Lei nº 4320, que ao entender dos autores (Vieira, 2009; Soares, 2012; Reis, 2012), foi um marco para a contabilidade pública e para o controle, neste encontro, outras alterações substanciais na gestão administrativa brasileira passaram a ocorrer, com a publicação do Decreto-Lei nº 200/67, estabeleceu-se que as atividades da Administração obedeceriam aos princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle (art. 6º). Quanto ao controle, seria exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo o controle pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e

pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria (art. 13), conforme Lima (2012), consubstanciando a implementação do controle na AP.

A esse encontro, com a promulgação da CF/88, o Controle Interno agregou vultosa importância, com a previsão dos sistemas de Controles Internos desempenhando também, atividades de fiscalização e controle, expandindo seu espectro de atuação para os campos: operacional, patrimonial, contábil, financeiro e orçamentário, a todas as esferas de governo, conforme expressamente previsto nos artigos 31, 70 e 74. O novo enfoque do Controle Interno trazido pela CF/88 ressalta a importância da sua implantação efetiva, assim

[...] o exercício do controle passou a ter outra abrangência: busca-se identificar se os números que refletem a execução orçamentária representam também uma boa administração dos recursos, ou seja, se as operações cotidianas estão sendo executadas com economicidade, efetividade, eficiência e eficácia. Não basta, portanto a opinião do controle externo (Tribunais de Contas) e a confirmação da Câmara de Vereadores sobre as contas. Há que existir, também, o Controle Interno (CRUZ E GLOK, 2003, p. 36).

Em 2000, com a edição da LRF, a qual avançou substancialmente na questão da gestão responsável, bem como nos mecanismos de controle. A LRF trouxe no Capítulo IX, o título: Da Transparência, Controle e Fiscalização; “A Lei de Responsabilidade Fiscal, contém normas de finanças públicas, introduz novos conceitos à AP, visando, sobretudo, a responsabilizar os administradores públicos, e estabelece limites para as despesas públicas. Abrange ela as administrações das entidades políticas que constituem a República Federativa do Brasil, a União, os Estados, Distrito Federal, e os Municípios” (MARTINS, 2011, p. 27).

Quanto das discussões do controle no âmbito administrativo, dada a importância que adquiriu a contabilidade pública, na forma pragmática da Lei 4.320/64, ao trazer o Capítulo II, DO CONTROLE INTERNO, é reafirmado que

“Nunca é demais repetir que, para o cumprimento das finalidades do controle interno, é necessária a organização da contabilidade gerencial-financeira, com a utilização dos conceitos básicos desta lei, mesmo porque o controle sobre a execução do orçamento no âmbito de cada Poder deverá observar aquele ritual descrito na LC nº 101/2000...” (REIS, 2010, p. 158).

De modo abrangente, em todos os aspectos abordados sobre controle brasileiro, subentende-se que o estabelecimento de mecanismos a sua efetivação surgiram como meta da administração, controlar suas finanças e atingir as diretrizes que foram traçadas e que devem ser executadas em um determinado intervalo de tempo. Os desvios ou faltas no atingimento deverão ser detectados internamente, pelo controle, que além de apurar deve informar o que se deve fazer a respeito.

2.2.1 O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O tema controlar internamente, como já referido, é muito discutido nas teorias da contabilidade e finanças, efetivando-se através do estabelecimento de mecanismos de controle dos processos de gestão, segundo Cruz e Glock (2003), está ligado ao ato de planejar, possibilitando retorno ao processo de planejamento e garantindo que, através da aplicação dos recursos disponíveis, algum resultado seja obtido, seja na forma de produto ou de serviço. Na visão de Silva (1999 apud TOSCANO JR.; LEITÃO, 2005, p.04) “os mecanismos de controle representam o elemento essencial para assegurar que o governo atinja os objetivos estabelecidos nos programas de longa duração com eficiência, efetividade e dentro dos preceitos legais da ordem democrática”.

Como já mencionado, a base de estudo de controle interno será o efetivado no âmbito do Executivo Municipal, sendo a classificação do controle, nesta ênfase conforme Cruz e Glock (2007), Cavalheiro (2005), Souza (2006), restringir-se ao administrativo, interno, que atua de forma prévia, concomitante e posterior, quanto aos aspectos da legalidade e do mérito, atrelado ainda à legitimidade.

Segundo os autores, conforme a Lei nº 4.320/67, serão prévios quando exercidos antes da conclusão do ato como requisito para sua eficácia e apresenta como principais aspectos as funções autorizativas e orientadoras. Procura evitar e conter a ocorrência de erros, falhas, irregularidades e desperdícios dos recursos públicos. A ocorrência do controle concomitante dar-se-á durante a realização do ato, com o fim de verificar a regularidade de sua formação, de caráter orientador, oferecendo condições e oportunidades ao gestor público de corrigir eventuais falhas sem causar maiores prejuízos à organização. O controle posterior será aquele executado após a realização dos atos, seu caráter corretivo visando a retificação de possíveis falhas para conferir-lhes eficácia. Em geral, aplica-se ao controle de operações contábeis, financeiras e patrimoniais, CRUZ e GLOCK (2007), CAVALHEIRO (2005), SOUZA(2006) apresentam estrutura de verificação que podemos sintetizar, através do quadro 1.

QUADRO 1

Verificação do Controle dos Atos e Fatos na AP

Prévia (ex-ante)	Concomitante (durante)	Subseqüente (pós-fato)
Elaboração de Leis, etc.	Acompanhamento da Auditoria e Gerência Contábil	Relatórios Contábeis e de Gestão
Lei do Plano Plurianual	Relatórios Gerenciais	Tomada de Contas
Lei de Diretrizes Orçamentárias	Acompanhamento da execução orçamentária	Prestação de Contas

Lei do Orçamento	Análise da receita e despesa	Parecer de Auditoria
Decretos	Balancetes semanais	Análise do relatório de gestão
Resoluções	Inventários permanentes	Análise comparada do previsto com o executado
Regulamentos	Análise de gestão	Divulgação dos resultados obtidos
Instruções	Análise do custo/benefício	Encaminhamentos ao Tribunal de Contas e Poder Legislativo
Quadro de detalhamento da despesa	Análise da oportunidade da despesa	
Notas de provisão	Análise da efetividade	
Notas de destaque		
Licitação		
Contratos		
Notas de Empenho		

Fonte: elaborado pela autora com base CRUZ e GLOCK (2007), CAVALHEIRO (2005), SOUZA (2006).

Quando se fala em controle interno faz-se necessário estabelecer a conceituação de alguns vocábulos comumente utilizados, com base na opinião dos autores, vejamos:

Controle interno (CI), definido como sendo o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da AP sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão.

Na conceituação dos mesmos autores, Sistema de Controle Interno (SCI), como sendo o conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de uma unidade de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno.

E ainda, auditoria Interna (AI) definida como o exame total, parcial ou pontual dos atos administrativos e dos fatos contábeis, com a finalidade de identificar se as operações foram realizadas de maneira apropriada e registradas de acordo com as orientações e normas legais. Esse exame dar-se-á por meio das normas e procedimentos de auditoria, no entanto, somente através do perfeito conhecimento da efetiva estruturação e funcionamento desses controles, poderá o auditor fundamentar com a devida segurança, a sua avaliação sobre a gestão examinada(CRUZ e GLOCK, 2007; CAVALHEIRO, 2005; SOUZA, 2006).

Em continuidade, a opinião dos mesmos autores, esclarecem que a verificação do auditor interno tem quase sempre caráter preventivo e será somente opinativa, é mecanismo de reforço de comportamento positivo ou correção de rumo, o gestor, portanto, não fica obrigado a acatar indicação, cabendo-lhe assumir os riscos de sua decisão.

Conforme Cruz e Glock (2003), a implantação e a manutenção do controle interno derivam do poder-dever de vigilância, orientação e correção que a própria administração exerce sobre a sua atuação, sendo essencialmente responsabilidades do gestor público.

Mesmo nos atos discricionários, que estão a critério do administrador, a ação de quem os pratica há de estar estrita ao cumprimento legal e as exigências da preservação da soberania do interesse público. Quanto maior o risco e a incerteza, mais importante será a verificação sobre o funcionamento adequado dos controles internos. Desta forma, não há como dissociar o controle interno da ação de administrar ou gerenciar.

Para instrumentalizar a ação do sistema de controle interno

[...] é desejável que a legislação que trata da organização administrativa da Prefeitura estabeleça que as diversas atividades serão desenvolvidas sob a forma sistêmica, integrados por todos os órgãos e entidades da administração municipal quando no exercício das mesmas atividades em sua área de abrangência, definindo quais são os sistemas e seus respectivos órgãos centrais (CRUZ; GLOCK, 2007, p.45)

A Legislação brasileira não define literalmente controle interno, concede-lhe atribuições e formas de implementação, sendo através da visão dos autores, a busca de uma melhor definição e sistematização. Lima (2012, p.35) confirma que o “[...] controle interno é parte integrante do SCI, que comporta além dos órgãos de controle interno uma estrutura central orientadora das regras de controle e outras estruturas necessárias ao complexo de controle de um ente”.

No contexto Municipal, a CF/88 dispõe nos arts. 31, 70 e 74, a criação e o efetivo funcionamento de um sistema de controle interligado, necessitando portanto de um órgão que o centralize, sendo uma exigência constitucional e não uma opção da Administração, ao exercício da fiscalização e do dever de prestar contas.

Frisa-se o que determina a CF/88 no art. 74, inciso IV, §§ 1º e 2º, o Controle Interno dever servir de apoio ao TCE, mesmo que possa prejudicar algum agente público, pois, caso contrário será responsabilizado. É de grande valia a previsão das denúncias de irregularidades serem feitas por qualquer cidadão.

Com o advento da LRF são estabelecidas normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, aplicáveis à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição, ficando, a obrigatoriedade de fiscalização do seu cumprimento, atribuída, solidariamente, ao Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, do SCI de cada Poder e do Ministério Público.

O § 4º do art. 9º da LRF representou um avanço para o controle da execução orçamentária ao definir uma avaliação quadrimestral de resultados em relação às metas fiscais, em audiência pública, privilegiando uma maior transparência da gestão governamental. A preocupação com as verificações prévia, concomitante e subsequente (definidas na Lei 4.320/64) aparece, também, na LRF. Giacomoni (2010, p. 344) ensina que a Lei de Responsabilidade Fiscal inovou ao estabelecer competências do órgão responsável pelo controle interno, com destaque a obrigação do responsável assinar, juntamente com a autoridade financeira e outras estabelecidas em ato próprio de cada Poder, o Relatório de Gestão Fiscal organizado por cada Poder. O SCI almejado pela CF/88 e tão bem explorado na LRF, contempla necessariamente tanto o controle de meios quanto o controle de resultados, devendo sempre privilegiar a eficiência na gestão da coisa pública.

É de extrema importância e necessidade um conjunto de unidades técnicas, articuladas, a partir de um órgão de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição e normatizadas em cada nível de governo, especialmente com a edição da LRF que, em seus art. 54 e 59, o que reforça a consistência do mandamento constitucional. Reforçam ainda, Cruz e Glock (2003), a importância de sua aceitação como unidade administrativa municipal, o que de acordo com o esclarecimento de cada Prefeitura pode-se adotar várias nomenclaturas, sendo que neste estudo, será utilizado Unidade Central de Controle Interno (UCCI) por representar a integração no mesmo órgão das funções de Controladoria e Auditoria.

2.2.2 UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

A UCCI é a unidade administrativa legalmente instituída, ligada diretamente ao Gabinete do Prefeito, como responsável pela direção, coordenação dos trabalhos, orientação e acompanhamento do SCI (CRUZ e GLOCK, 2007; CAVALHEIRO, 2005; SOUZA, 2006). O foco de atuação da UCCI deve ter caráter orientador e preventivo, auxiliar a gestão e atender a todos os níveis hierárquicos da Administração. Como tal, segundo os mesmos autores, essa unidade atuará nos Poderes Legislativo e Executivo Municipal, sendo que neste contexto, além da administração direta, terá acesso às autarquias, fundações, empresas públicas, fundos, concessionários de serviços públicos e, ainda, no que couber, aos beneficiários de subvenções e incentivos econômicos e fiscais. No aspecto jurídico, necessário para a organização dos controles internos, não basta a CF/88 prever a organização do sistema de controle, bem como, as legislações infraconstitucionais exigirem relatórios, assinaturas e procedimentos; faz-se necessária a existência de Lei local regendo os princípios de organização dos controles e, por fim, que seja a atuação da Unidade de Controle disciplinada em documento hábil (instrução normativa de controle ou manuais de procedimentos), elaborado pela própria Unidade de Controle Interno, bem como, responsabilizar-se pela organização e consequente padronização dos controles em todos os órgãos e entidades, inclusive os da administração indireta,

atendendo as peculiaridades de cada entidade (CRUZ e GLOCK, 2007; CAVALHEIRO, 2005; SOUZA, 2006).

Quanto ao controle interno realizado em área pública, além dos resultados a serem obtidos com os procedimentos de controle, Cruz e Glock (2003, p. 19) enfatizam o compromisso com “a garantia de que os aspectos legais estão sendo rigorosamente observados”.

A Resolução nº 936/2012, do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS), surge como uma inovação a ser observada na estruturação e funcionamento dos controles internos municipais, visando aperfeiçoar a fiscalização efetuada pelas UCCIs.

De acordo com o artigo 5º desta Resolução, a UCCI deverá ser composta somente por servidores de cargo efetivo, que deverão ter atuação exclusiva para a unidade, sendo treinados e motivados, visto que, corrobora Souza (2006), sua atuação requer muita habilidade e competência no levantamento de irregularidades, que utilizem-se igualmente, de uma moderna tecnologia da informação, dado a maior velocidade e flexibilidade no reconhecimento de necessidades e na transformação de dados em informações.

Fica indiscutível a necessidade de aperfeiçoamento dos servidores, dada a profundidade e complexidade técnica de análise, interpretação e cumprimento que requer os dispositivos da LRF, englobando conhecimentos técnicos em várias áreas do direito público, das finanças, da contabilidade compreendendo um trabalho organizado e sistemático de planejamento e ainda propositivos de ações (SOUZA, 2006).

Este servidor devidamente habilitado, designado normalmente como Técnico de Controle Interno, com dedicação exclusiva a UCCI, pois em função da necessária autonomia, é impedido o exercício de cargos em comissão na UCI, continua o autor, uma vez que o controle interno não serve apenas ao Prefeito ou ao Presidente do Legislativo ou às entidades da Administração Direta e Indireta, mas ao Legislativo como controle externo, ao Tribunal de Contas, ao Judiciário e à Sociedade (GLOCK, 2011; SOARES, 2012; SOUZA, 2006).

Para tanto, de acordo aos mesmos autores a autonomia profissional não pode ser confundida com ausência de hierarquia, haja vista que são servidores públicos e como tais sujeitos a regras e normas atinentes a estes. Entretanto, algumas prerrogativas no exercício de suas funções devem ser asseguradas: a) o direito de ter acesso a quaisquer documentos e informações necessárias ao desempenho de suas funções; b) o direito de organizar, normatizar, investigar e levantar as irregularidades e dar os encaminhamentos necessários ao cumprimento da legislação, observado o contraditório e a ampla defesa, sem que haja o exercício de autoridade que tenha por objetivo constranger ou prejudicar pessoalmente o servidor da Unidade de Controle em razão do exercício de suas funções (CRUZ e GLOCK, 2007; CAVALHEIRO, 2005; SOUZA, 2006).

Prescrevem os autores, que o agir ótimo da gestão pública está diretamente ligado ao cumprimento das regras legais, por parte dos agentes administrativos.

De acordo com Soares (2012) o controle interno conceituado como as diversas formas de fiscalizar existente dentro de cada organização, sua atuação integrada e sob a coordenação de um órgão específico, a UCI, sempre visando preservar o interesse público e orientar o gestor nas tomadas de decisão, sendo este bem estruturado, capaz de detectar e/ou evitar erros que possam decorrer do desconhecimento do gestor sendo dessa forma de imediato reencaminhada sua reparação.

Dentre as muitas atribuições e competências da UCCI com a finalidade de permitir a efetivação de suas funções de fiscalizar, controlar e analisar as ações da AP, apresentadas por Glock (2011); Soares (2012); Souza (2006), destacam-se: a) coordenar as atividades relacionadas com o sistema de controle interno do Município; b) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional; c) assessorar a Administração nos aspectos relacionados com o controle interno e com o controle externo; d) avaliar o cumprimento dos programas, objetivos e metas espelhadas no PPA, na LDO e nos orçamentos do Município; e) avaliar os resultados quanto à eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da Administração Municipal; f) exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres do Município; g) desenvolver e aplicar as práticas que julgar necessário para uma atuação eficaz em consonância com os dispositivos legais.

Na observância destes aspectos legais e de outros que se julgar necessários, os trabalhos da UCCI, devem apontar sua atuação como já referido no escopo deste, de forma preventiva, para evitar erros, falhas, irregularidades e desperdícios; concomitantemente, para detectar os problemas e permitir a correção ainda no momento de sua ocorrência e, posteriormente, no sentido de adotar medidas cabíveis para permitir a correção de falhas mesmo após a ocorrência do ato.

Segundo Cruz e Glock (2007), as atividades de controle interno, coordenadas pela Unidade, na entidade municipal, são classificadas em atividades de apoio, de controles indelegáveis e de auditoria interna. A que se refere os mesmos autores: a) De apoio, quando estas se efetivam por meio do acompanhamento e da interpretação da legislação, da expedição de normas para o exercício do controle interno e de auxílio nas atividades de controle externo; b) De controles indelegáveis (os determinados pelos dispositivos constitucionais e pelas previsões especificadas na LRF), quando da atuação do sistema de controle interno deve primar pela prevenção, corrigindo a tempo os erros potenciais. Deve-se, para tal, levar em conta a definição de parâmetros ou padrões de controle que permitam identificar se os procedimentos dos diversos órgãos municipais são desempenhados em conformidade com o planejado e com a legislação pertinente; c) Das atividades de auditoria interna, quando estas devam buscar a fiscalização e o assessoramento para o exame e a adequação das atividades vinculadas à contabilidade e finanças, bem como das atividades relativas à gestão de pessoas,

das inerentes às compras, licitações e contratos e ainda das que dizem respeito a obras e serviços, dentre outras (CRUZ e GLOCK, 2007).

Ao encontro deste tema, vale referência duas Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da Resolução nº 1.135/2008 aprovou a Norma Técnica Brasileira de Contabilidade (NBC T) 16.8, que trata dos Controles Internos em entidades públicas, e apresenta em suas disposições gerais, o objetivo de “garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil, visando assegurar o cumprimento da missão da entidade” e a Resolução nº 986/2003 que aprovou a NBC T 12 que trata da auditoria interna e alude em seu texto no item 12.1.1.3, à finalidade de fornecer à administração, no cumprimento de seus objetivos, mecanismos “ [...] metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos [...]”, mencionando em seu item 12.1.1.4, que a “Auditoria Interna tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios” (CFC, 2003; 2008).

A auditoria deve verificar se o que foi estabelecido está sendo cumprido. Segundo os autores Glock (2011) e Souza (2006) nesta etapa, caso haja inconformidades, sejam de ordem legal ou procedimental, a UCCI deve atuar primeiro verbalmente, inteirando-se do contexto em que se situa o problema e, somente após, lavrar a notificação de irregularidade. A notificação deve oportunizar que o servidor apontado apresente os seus esclarecimentos, pois, a UCCI pode constatar se o apontamento procede ou não, em obediência ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, que deve nortear todas os processos administrativos, inclusive a atuação da UCCI. No mesmo sentido Cruz e Glock (2007), esclarecem que os trabalhos de auditoria desenvolvem-se por meio dos aspectos contábeis, operacionais e de gestão, ou seja, aspectos a serem observados.

Na mesma toada os autores Glock (2011) e Souza (2006) discorrem que verificando-se, procedência aos esclarecimentos, arquiva-se a notificação; entendendo-se que os esclarecimentos como não suficientes para elidir a irregularidade, deve ao servidor ser retornado com as devidas medidas a serem adotadas como forma de saná-las, com ciência à chefia imediata para que exerça o controle hierárquico. A não solução do problema, acarretará o apontamento ao chefe imediato do servidor, questionando-o sobre a omissão na solução do problema, e assim sucessivamente até a autoridade maior do órgão ou entidade. Exaurindo a fase interna e não sendo o problema solucionado, ou ao menos a previsão de saná-lo, cumprir-se o previsto no art. 74, §1º, da CF/88, ou seja, representar ao respectivo Tribunal de Contas, na forma em que cada um tenha regido o recebimento de denúncias por parte da UCCI. Havendo ainda indício de crime de responsabilidade ou penal, o Ministério Público (MP) também pode receber a representação.

O entendimento de que a AP, anota Mello (2010), na execução de seu trabalho, não deve atuar com base em arroubos, a decisão administrativa, para o autor, ao ser exarada, necessariamente, deve percorrer um roteiro, um caminho para sua expedição. Medauar (2006), afirma que feições autoritárias não podem ter mais espaço na democracia pátria, a autora enxerga no agir administrativo um núcleo comum de processualidade, e ainda complementa Mello (2010):

Tal enquadramento da conduta estatal em pautas balizadoras, como se disse e é universalmente sabido, concerne tanto a aspectos materiais - pelo atrelamento do Estado a determinados fins antecipadamente propostos como validamente perseguíveis - quanto a aspectos formais, ou seja, relativos ao preestabelecimento dos meios eleitos como as vias idôneas a serem percorridas para que, através delas - e somente através delas -, possa o Poder Público exprimir suas decisões. Estes últimos dizem com a prévia definição dos processos que canalizarão as manifestações estatais. A indicação das formas adequadas para aportar nos fins buscados define o *modus procedendi* obrigatório para o Poder Público, com o quê sua atuação fica inserida na intimidade de uma trilha cujo percurso correto é a maior garantia para o cumprimento dos bens jurídicos que o Estado de Direito visa a resguardar. (MELLO, 2010, p.118)

Adquire, portanto, o procedimento uma função organizativa, mas num sentido dinâmico, complementando a estrutura organizacional, possibilitando prever o posto de cada órgão no curso da atividade, o procedimento “serve para pôr limite à atividade administrativa, definindo a posição de cada órgão e os efeitos de seus atos, a fim de tornar a atividade administrativa controlável” (MEDAUAR, 2006, p.43).

A consecução de um agir ótimo, ou responsivo, também se manifesta como resultado do processo administrativo, porquanto a atuação da AP é adstrita à indisponibilidade do interesse público, bem como à promoção dos direitos fundamentais, em face do que Medauar (2006) admite que é necessário aprimorar as técnicas e atividades fiscalizadoras e também avaliadoras, do que decorrerá, certamente, um melhor desempenho da Administração. Ademais, o processo administrativo volta-se à consecução de uma decisão ótima ao caso em que estiver inserido. Trata-se do agir administrativo responsivo, ou da “boa administração”.

No mesmo sentido,

Os resultados da ação do Estado são considerados ruins, bons ou excelentes não porque os processos administrativos estão sob controle e são seguros (isso é fundamental), mas porque as necessidades do cidadão estão ou não sendo atendidas. Nota-se constante crescimento na demanda dos serviços públicos prestados com eficiência e neste contexto as normas e princípios legais, o acompanhamento das

ações e as medidas corretivas a fim de garantir eficiência e economicidade dos recursos disponíveis agregam qualidade a estes serviços, neste caso o controle interno merece destaque. (FLORES E CAVALHEIRO, 2001, p. 21)

Assim, pode-se reafirmar, a função de controle sobre si própria apresenta-se inerente à atividade administrativa, com servidores dotados dessa atribuição específica, que este, busca o cumprimento do princípio da legalidade, a observância dos preceitos da “boa administração”, a estimular as ações dos órgãos, a verificar a conveniência e a oportunidade de medidas e decisões no atendimento ao interesse público (controle de mérito), a verificar a proporção custo-benefício na realização das atividades e, substancialmente verificar a eficácia de medidas na solução de problemas.

3 MÉTODO

O estudo caracteriza-se em uma pesquisa social aplicada, exploratória, descritiva, de abordagem qualitativa, por meio de um estudo de caso. A escolha pela pesquisa aplicada argumenta-se pelo uso do estudo para auxiliar à solução de problemas específicos, que pode envolver verdades e interesses locais. Conforme Gil (2008) existindo um vínculo direto entre as respostas para os problemas levantados pela pesquisa e os procedimentos científicos adotados, a realidade vai servindo de fonte de novos conhecimentos na medida em que métodos científicos vão sendo empregados. Afinando essa perspectiva, o mesmo autor define a pesquisa exploratória como uma ferramenta que permite alterar, melhorar conceitos através de maior proximidade aos fatos que na maioria das vezes são pouco explorados e ainda, a possibilidade de geração de problemas a serem pesquisáveis em outros estudos (GIL, 2008).

A pesquisa de caráter descritivo propõe descrever os procedimentos adotados pela UCCI de Sant'Ana do Livramento nas proposições de melhoria da gestão, permitindo nitidez na realidade investigada. As pesquisas descritivas “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. [...] Dentre as pesquisas descritivas salientam-se aquelas que têm por objetivo estudar as características de um grupo [...]” (GIL, 2008, p. 28).

Com o objetivo principal de interpretar os dados coletados, abordagem da pesquisa foi de forma qualitativa, tendo esta como ferramenta principal o pesquisador e este através da observação, descrição e da capacidade hermenêutica de compreender os conceitos disponíveis faz a devida análise dos fatos. Para Deslandes, Gomes e Minayo (2010, p. 21) “a pesquisa qualitativa responde a questões muito particulares. Ela se ocupa nas Ciências Sociais, com um nível de realidade que não pode ou não deveria ser quantificado”. A pesquisa qualitativa deste estudo, abrange a busca de informações na legislação, documental do período de estudo e na realização de entrevistas, para a interpretação de dados e fatos analisados.

O Estudo de Caso, segundo Yin (2005), permite generalizar de forma ampla para caracterizar o caso estudo. O mesmo autor diz que “o estudo de caso como estratégia de pesquisa compreende um método que abrange tudo – tratando da lógica de planejamento, das técnicas de coleta de dados e das abordagens específicas à análise dos mesmos” (YIN, 2005, p. 33). Pela adoção do Estudo de Caso tendo como objeto a UCCI do Município de Sant’Ana do Livramento/RS, a coleta de informações deu-se de duas formas, documental e realização de entrevista.

Sendo a análise documental, realizada através das Leis, Normas, Regulamentos, Relatórios, Portarias entre outros, como instrumento preparatório, coletando subsídios a elaboração da entrevista e posterior, na análise dos dados, verificando-se necessária a constante análise de documentos coletados em toda pesquisa. No entanto, Yin (2005) alerta que os documentos devem ser cuidadosamente utilizados para não haver vieses de interpretação durante a investigação.

E a realização de entrevistas semiestruturadas organizou-se com perguntas abertas, concedidas, 01 pelo TCI, deliberado pela chefia da Unidade, definido como entrevistado “A” com a finalidade de identificar a estrutura, o funcionamento e os procedimentos adotados pela UCCI, e outra, concedida por 05 gestores municipais, que foram selecionados em concordância a necessidade de manifestação nas prestações de contas anuais, através do denominado Parecer de Gestão, em cumprimento a Resolução nº 544/2000, Regimento Interno do TCE/RS. Sejam eles assim designados: Secretário de Educação (análise específica e obrigatória da aplicação dos recursos vinculados à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino), entrevistado “B”, o Diretor-Presidente da Autarquia DAE, entrevistado “C”, o Diretor-Geral da Autarquia SISPREM, entrevistado “D”, Presidente do Legislativo do período de análise, entrevistado “E” e Prefeito Municipal, entrevistado “F”, objetivando verificar a percepção dos gestores quanto ao funcionamento e os procedimentos adotados pela UCCI. Incluía-se neste estudo, o Secretário de Saúde (análise específica e obrigatória da aplicação dos recursos vinculados Ações e Serviços Públicos de Saúde), entretanto este não concedeu a entrevista. Segundo Gil (2008), a utilização de entrevistas colhe o maior número de dados sobre determinado ambiente, como “a técnica em que o investigador se apresenta ao investigado e lhe formula perguntas, com o objetivo de obtenção dos dados que interessam à investigação (GIL, 2008, p. 109).

O exame dos dados adotado neste estudo é a análise interpretativa, objetivando segundo o autor, “organizar e sumariar os dados de forma a tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação” (GIL, 2008, p.156). Para Moraes (1999), a interpretação em estudos com fundamentação teórica explicitada anteriormente é feita através de uma exploração dos significados expressos em grupos de análise numa contrastação com esta fundamentação. O último passo do processo de análise e interpretação dos dados, diz respeito à interpretação dos dados propriamente dita. A análise e a interpretação são dois processos da pesquisa que estão estreitamente relacionados, o que

dificulta precisar onde termina a etapa da análise e começa a da interpretação. A interpretação dos dados na pesquisa social refere-se à relação entre os dados empíricos e a teoria (GIL, 2008). Com o objetivo de responder ao problema de pesquisa, são analisados e discutidos os resultados, a partir deste momento, seguindo os objetivos propostos anteriormente.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A análise dos dados é meio de disposição de sentido além dos dados, através da consolidação, limitação e interpretação do que as pessoas disseram e o que o pesquisador apurou, neste estudo deu-se inicialmente, pela identificação da estrutura, do funcionamento da UCCI e dos procedimentos adotados, analisados em dois grupos: análise através da normatização vigente e entrevista concedida pelo controle interno; análise das entrevistas concedidas pelos gestores, no que tange a sua percepção sobre o funcionamento e os procedimentos adotados pela UCCI, apresentados em dois subitens a seguir:

4.1 ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO, DOCUMENTAL E ENTREVISTA DO CONTROLE INTERNO

O Executivo estrutura-se administrativamente de forma direta conforme Lei nº 5.557/2009 através de dezesseis secretarias, no entanto não consta do mesmo ordenamento jurídico a existência administrativa indireta, ou seja, a existência de duas autarquias. Em síntese a determinação legal dessas estruturas administrativas diretas, regulamentadas por legislação específica determinam que as atividades da Administração Municipal serão adequadamente planejadas, coordenadas, supervisionadas e controladas, cabendo à atuação administrativa obedecer ao planejamento buscando a promoção e o desenvolvimento físico, econômico e social do Município, segundo estudos, pesquisas, programas e projetos elaborados pelas áreas competentes, devendo este guardar perfeita consonância com os planos, programas e projetos comuns Federais e Estaduais.

Neste universo de atuação encontra-se concretizado o desenvolvimento das atribuições da UCCI, criada pela Lei nº 4.242, de 27 de setembro de 2001, estabelecendo em seu artigo 1º “É criada a Unidade Central de Controle Interno, do Município de Sant’Ana do Livramento, subordinada diretamente ao Chefe do Poder Executivo”. Possuindo através desta previsão legal, devida institucionalização e estruturação, possíveis a consecução dos objetivos propostos neste estudo de caso, ao relacionar-se com a investigação das contribuições da gestão Municipal a posteriori os procedimentos adotados pela UCCI, da Prefeitura Municipal de Sant’Ana do Livramento.

Os dados foram coletados a partir da legislação obtida junto a UCCI, o instrumento legal regulou a implementação da Unidade, a Lei nº 4.242/2001; Decreto nº 3.662/2003 que

regula o funcionamento da UCCI; e da Resolução nº 936/2012, do TCE/RS, que estabelece o regramento específico à implementação e aperfeiçoamento dos mecanismos de controle interno no âmbito municipal; a análise documental obtida realizada através do Manual de Procedimentos Operacionais da Controladoria Municipal e dos trabalhos produzidos pelos técnicos no período.

Da legislação analisada, a Lei nº 4.242/2001, estabelece dos artigos 1º ao 12, a criação, subordinação, atribuições, subdivisões, competências, criação de cargos, função gratificada da chefia, função da chefia, das garantias e vedações. O Decreto nº 3.662/2003, dispõe no seu artigo 1º, dever observância no cumprimento de suas obrigações, aos seus dispositivos no que diz respeito à sua forma de atuação, aos documentos por ela emitidos e ao exercício dos servidores que desempenham atividades fins, considerando ainda, que os trabalhos da UCCI visam ao controle prévio, concomitante e a *posteriori* dos atos administrativos, financeiros, orçamentários e patrimoniais praticados pelos gestores no âmbito da AP municipal, de que trata os artigos 31, 70, 74 da CF/88 e parágrafo único do artigo 54 da LRF. A Resolução nº 936/2012 do TCE/RS, considera este dispositivo oportunidade de fixar diretrizes capazes de promover a valorização e o aperfeiçoamento dos mecanismos de controle, ao cumprimento legal, estabelecendo um conceito próprio para CI, SCI, UCCI, AI e sua institucionalização, atuação, estrutura organizacional, requisitos e procedimentos.

Dos documentos analisados, o Manual de Procedimentos Operacionais da Controladoria Municipal datado de junho de 2008, tendo sua elaboração ocorrida pela Assessoria Jurídica da UCCI, com o acompanhamento da Assessoria Administrativa que, naquela oportunidade, respondia pela Chefia da UCCI, ele dispõe sobre, o tratamento dado a documentação recebida pela UCCI; da atuação e trâmite dos processos internos; das diligências realizadas pelos Técnicos de Controle Interno (TCIs); na produção adequada de documentos, através dos quais os TCIs se manifestam; da correta destinação da documentação produzida. Os trabalhos realizados pelos TCIs no Exercício de 2013, foram assim totalizados: Comunicados, 01; Informações, 07; Memorandos, 257; Notificações, 36; Ordens de Serviço, 19; Ofícios, 164; Pareceres, 89; Registros de Ocorrências, 05; Relatórios de Auditoria, 11; Relatórios Operacionais, 06; Requisições, 221. Sendo, minuciosamente analisados, 02 Relatórios de Auditoria, 01 denominado Auditoria de Acompanhamento da Secretaria Municipal de Obras, para este estudo, designado Relatório “1” e outro Relatório Operacional de Fiscalização do DAE, Departamento de Água e Esgotos, designado Relatório “2”.

A análise do Relatório “1” verificou que sua realização foi desencadeada a pedido do Prefeito Municipal, sendo sua abertura dada por Ordem de Serviço. O processo é numerado e dividido em módulos: I Área Jurídica; II Área Administrativa e III Área Contábil. É organizado a partir de um índice de documentos, certidão que lavra os documentos; segue critérios de procedimentalização e cada área compreende um anexo. O conteúdo é estruturado com nº do Processo, Órgão, Assunto, Preliminares, Fatos, Legislação, Situação, Recomendações e Conclusão. Todas as Áreas utilizam-se da mesma sequência na organização

de seu anexo. O resultado foi encaminhado para o Prefeito, solicitante e ao Secretário Municipal de Obras. Por tratar-se de ação de ilegalidade, foi encaminhado concomitantemente ao TCE/RS e MP Estadual. No entanto, não foi verificado o estabelecimento de prazo para apresentação de Plano de Providências pelo auditado e tampouco planilha “Controle das Providências Tomadas pela Administração Conforme Recomendações da UCCI” estabelecida através da Ordem de Serviço nº 009/2012. O Relatório “2” obedeceu ao mesmo rito processual, analisado no relatório “1”, de igual forma foi encaminhado ao Prefeito e ao Diretor-Presidente do DAE, o resultado do módulo 02 pede encaminhamento de cópias ao TCE/RS e MP Estadual, apesar de ser apresentado prazo de 30 dias para a tomada de providências pelo auditado, obtendo resposta do auditado, referindo-se a adoção de correções por parte da Autarquia, não consta do processo a apresentação de Plano de Providências pelo auditado e tampouco planilha Controle das Providências.

A entrevista concedida pelo TCI, designado pela chefia da UCCI, foi apresentada em formato digital, contendo 57 questões, divididas 05 Partes: I – Identificação da estrutura da Unidade; II – Do funcionamento; III - Do planejamento; IV – Execução e V – Avaliação. Como critério para discussão da análise designado como entrevistado “A”. Quanto a composição do quadro de funcionários que atuam na UCCI, o entrevistado “A” menciona cinco servidores municipais, de provimento efetivo, assim distribuídos dois cargos de Contadores; um Advogado; e o um Administrador, sendo designados TCI e um cargo de Escriturário, encarregado do expediente da Unidade, corrobora com esse quesito informando que 01 TCI, Contador, é Especialista em Direito Tributário; 01 TCI; Administradora é Especialista em Administração de Recursos Humanos e Marketing e Especialista em Docência Universitária; 01 TCI, Advogado, Curso de Preparação à Carreira do Ministério Público e MBA em gestão pública e Responsabilidade Fiscal e todos registrados nos respectivos Conselhos Profissionais.

Na continuidade da entrevista a abordagem referente às normas que regem a estrutura orgânica da Unidade, o entrevistado “A”, descreve esta subdividir-se em Serviço de Auditoria Interna e Serviço de Organização e Métodos conforme a Lei nº 4.242/2001 e que tem atuado contemplando as três abordagens de controle, quais sejam as Áreas Administrativa, Contábil e Jurídica., referindo ainda que seu funcionamento segue a normatização do Decreto nº 3.662/2003, sendo que com base nestes dois dispositivos, disciplinam todas as atividades através da elaboração de Instruções Normativas e expedidas pelo chefe, TCI indicado pelo Prefeito e apreciado pelo Legislativo, possuindo este a responsabilidade de coordenação de todas as atividade através de diretrizes de atuação repassadas aos demais TCIs. No aspecto de capacitações oportunizadas aos TCIs, o entrevistado “A” refere que nos primeiros meses após a nomeação de cursos e seminários; no entanto complementa, não existir “periodicidade de programas de capacitação e treinamento dos servidores da UCCI. Cabe destacar, nesta oportunidade, que todos os cursos de capacitação e treinamento, dos quais os TCIs participaram, durante os 11 anos e meio de atuação da UCCI, foram solicitados pelos mesmos, não tendo, a Administração Municipal, disponibilizado tais qualificações por iniciativa

própria”, e ainda que os mesmos ao tomarem conhecimento de cursos de capacitação ou treinamento, solicitam “ao Gabinete do Prefeito, ao qual estão subordinados hierárquica e orçamentariamente, que, entendendo necessária e conveniente, autoriza a participação”. No tópico sobre recursos necessários para a realização de suas atribuições, o entrevistado “A” credita como satisfatórios a legislação, criadora e regulamentadora da UCCI, pois assegura a independência necessária aos TCIs para o exercício de suas atribuições e funções institucionais; a criação do Cargo de TCI, de provimento efetivo, de Padrão 11, assegura a composição de um quadro profissional qualificado para o desempenho de funções complexas de controle, capaz de garantir a simetria e a continuidade das atividades, observando, ainda, o Princípio da Segregação de Funções; a Chefia da UCCI, a ser exercida por um TCI, servidor concursado, indicado pelo Prefeito e submetido à aprovação do Legislativo Municipal, afasta a vinculação pessoal que fere os Princípios de Moralidade e Impessoalidade da AP; ainda sobre recursos considera insuficientes: a manutenção de um sistema de informações incapaz de oferecer dados seguros nas áreas contempladas pelo atual sistema: CP – contabilidade pública, AR – arrecadação, GP – gestão de pessoal, PL – gestão de orçamento, RF – gestão fiscal; bem como atribui como ausentes: sistema de informações que contemplem as áreas de compras, licitações, almoxarifado e patrimônio; viatura, à disposição dos membros da Unidade, para a realização de diligências *in loco*.

Em relação a desempenho das atividades, o entrevistado “A” afirma este estar normatizado com base no Decreto nº 3.662/2003, sendo considerado como Regime Interno da UCCI, tendo no Manual o instrumento que centraliza todos os procedimentos a serem adotados na execução das tarefas, menciona este estar em 2010, na sua quarta edição e que os processos de revisão surgiram da necessidade de adequação de seu conteúdo às demandas de seus membros, referindo sobretudo “a servidora, responsável pelo expediente da Secretaria da UCCI, cujas atividades de autuação, tramitação, encerramento e arquivamento de processos, bem como de recebimento, análise, triagem e registro de documentos, são minuciosamente descritas no Manual”, e usado pelos TCIs na autuação e trâmite dos processos internos; nas diligências realizadas, na produção adequada de documentos e manifestações, na correta destinação da documentação produzida. Referente a elaboração de normas e regulamentos a outros órgãos ou departamentos, o entrevistado “A” a Unidade já elaborou diversas normativas, porque este é o “documento destinado a regulamentar procedimentos no âmbito da AP municipal, na área de competência da UCCI” e que esta já elaborou dezesseis “Instruções Normativas, no seu período de atuação, a serem observadas pelos mais diversos órgãos da Prefeitura Municipal, da Câmara de Vereadores e das Autarquias Municipais”. Quanto a distribuição de tarefas, o entrevistado “A” afirma serem distribuídas entre os servidores pela Chefia da UCCI, levando em conta as especificidades das Áreas Administrativa, Contábil e Jurídica. Existe, ainda, o Plano Anual de Trabalho (PAT), complementa o entrevistado “A” que, atendendo ao estabelecido pela Resolução Nº 936/2012 TCE/RS, relaciona os procedimentos, fixa os objetivos da UCCI e define as rotinas a serem observadas pelos TCIs, em conjunto e individualmente.

Da execução das rotinas, aos dispositivos legais atentados responde o entrevistado “A” “são observadas, precipuamente, as disposições legais previstas na CF/881, LC 101/2000, Lei Estadual nº 11.424/2000; Lei Orgânica Municipal; Lei Municipal nº 2.620/119); Lei nº 4.242/2001”; bem como esclarece ainda, os Códigos de Ética das respectivas profissões dos TCIs. A UCCI formaliza seus trabalhos através de vários documentos, conforme o entrevistado “A”, “não somente através dos chamados relatórios”, os documentos constituem Relatórios de Auditoria, dentre elas as Auditorias de Exercício, as de Acompanhamento e as Especiais; Relatórios de Tomadas de Contas de Exercício; Notificações; Pareceres de Acompanhamento, divididos em Pareceres de Auditoria, de Tomada de Contas Especial e de Controle; Comunicados; Informações; Instruções Normativas; Circulares; Demonstrativos e Memorandos Internos.

A destinação desta documentação é explicada na seguinte argumentação do Entrevistado “A” “ a documentação produzida pela UCCI atende ao fim a que se destina”, conforme disposto no Decreto nº 3.662/2003, ao qual seguem o teor descrito na previsão do artigo 4º e a destinação do artigo 5º, e ainda expõe o entrevistado “A” “quando tais documentos contiverem ocorrências previstas na Lei de Licitações e na Lei de Improbidade Administrativa, ou seja, evidenciarem a existência de crime, a Chefia da UCCI deverá encaminhar, concomitantemente, cópia dos mesmos ao Ministério Público Estadual, para a conformidade da redação do artigo 6º. No tocante as manifestações da UCCI, o entrevistado “A” argui, que com base na Lei nº 4.242/2001 e no Decreto nº 3.662/203 elas ocorrem “nas prestações de contas anuais da Prefeitura, do DAE – Departamento de Água e Esgotos, do SISPREM – Sistema de Previdência Municipal e da Câmara de Vereadores”, através do instrumento denominado Parecer de Gestão, a Assessoria Contábil da UCCI, em atenção à exigência do Regimento Interno do TCE/RS, ocorre a manifestação, relativamente à gestão econômico-financeira e patrimonial, para evidenciar a consistência dos sistemas de controle interno, observando os prazos determinados, e ainda complementa, “quando do exame das contas anuais do Prefeito, a Assessoria Contábil da UCCI manifesta-se, ainda, relativamente à gestão dos recursos vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino, bem como às ações e serviços públicos de saúde”. Referente aos órgãos e áreas da administração onde há manifestação da UCCI, o entrevistado “A” relata manifestação sobre as atividades de todos os órgão ligados à Administração Direta e Indireta (Autarquias Municipais) estas exercidas pelo poder Executivo, como na ações do Poder Legislativo, de acordo com o entrevistado “A” tais manifestações possuem sua previsão legal referindo-se “às áreas contábil, financeira, orçamentária, fiscal, patrimonial, de pessoal, de licitações, de planejamento, mais especificamente”. No prisma de apoio ao controle externo, o entrevistado “A” afirma a UCCI “ tem, por fim, apoiar o controle externo, exercido pelo Poder Legislativo Municipal com auxílio do TCE, no exercício de sua missão institucional, de fiscalização e acompanhamento da gestão de recursos do Estado e dos Municípios, em conformidade com os princípios da AP, tendo em vista a plena satisfação da sociedade, e assim pautamos nossas atividades, dando

ainda ciência de qualquer irregularidade ou ilegalidade, pois estamos sujeitos conforme a legislação, a pena de responsabilidade solidária”.

Quando demandado ao entrevistado “A” sobre a organização das atividades da UCCI e a avaliação do atingimento de suas responsabilidades, ele manifestou certeza na capacidade de avaliação “ a UCCI é capaz de avaliar o alcance de seus objetivos, gerais e específicos, que correspondem às responsabilidades que possuem em relação à Administração Municipal, quando da realização do PAT – Plano Anual de Trabalho”, quando de acordo com o entrevistado “A” , reunidos com a finalidade de planejar as ações do exercício corrente, isso ocorre nos primeiros meses do ano, os seus membros avaliam o PAT do exercício anterior, verificando o devidamente cumprido e partindo das ações pendentes, fixam as ações para o exercício atentando ao disposto na Lei nº4.242/2001 e Resolução nº936/2012 do TCE/RS, aduz ainda, que na introdução do PAT contém esclarecimentos sobre os procedimentos de análise adotados segundo os requisitos obrigatórios, definidos na Resolução nº936/2012 do TCE/RS, considerados em ordem prioritária, por critério de maior relevância e, também, segundo necessidade de rotatividade, para fins de acompanhamento. Informa, ainda, que durante a implementação do planejamento, outras unidades administrativas poderão ser incluídas à medida que for constatada a necessidade de auditoria e acompanhamento, garantindo, dessa forma, flexibilidade ao planejamento, além disso, aclara que “paralelamente às atividades de auditoria, a UCCI auxilia na elaboração dos controles internos das unidades administrativas, visando o seu aprimoramento”.

Na continuidade da entrevista, as questões relativas as áreas priorizadas na realização das auditorias e instrumentos elaborados para sua execução, o entrevistado “A” discorreu analisando o PAT/2013, este dispõe “a planificação dos trabalhos de auditoria é pautada, também, pelos seguintes fatores: efetivo de pessoal e equipamentos, lotados nos setores de auditoria da UCCI; a materialidade dos fatos, baseada no volume da área sob exame; as observações efetuadas no transcorrer do exercício financeiro; a eficiência nos controles internos; e as situações que evidenciem “Ocorrências Excepcionais”, “Auditorias Especiais” e “Outros Processos Administrativos””, por esses motivos afirma o entrevistado “A” que, “considerando a relevância e a vulnerabilidade de cada setor, são selecionadas para auditar determinadas as áreas da administração”, a exemplo da área de Finanças, de Recursos Humanos, de Materiais, de Licitações, Contratos Administrativos, Convênios, Patrimônio, Almoxarifado. Para a execução das rotinas de auditoria, o entrevistado “A” afirma serem adotados pelos membros da equipe, parâmetros como o tipo de auditoria, o período de exame, a equipe designada e os sistemas utilizados. No que se refere aos procedimentos adotados pelos TCIs, quando da observância das rotinas de auditoria, elucida o entrevistado “A”, “o PAT define que os processos obedecerão ao disposto no Manual de Procedimentos da UCCI, de acordo com as normas da INTOSSAI, TCU, TCE/RS e NAG's – Normas de Auditoria Governamental, bem como à legislação vigente”. Com ênfase na periodicidade da realização das rotinas constantes no PAT, o entrevistado “A” citou todas as rotinas delegadas por TCI e área, sendo que a que compete a todos os TCIs “manter de forma razoável e eficiente, a

prática de Auditorias Operacionais nos órgãos da Administração Direta, Indireta e Poder Legislativo, para verificação dos cumprimentos das recomendações expedidas nos Relatórios de Auditoria; (no exercício – Todos API's)", destaca o entrevistado "A" "quando da elaboração do PAT/2014, seu Cronograma de Atividades foi detalhado, constando as datas de início e de término das atividades de auditoria interna nas unidades administrativas selecionadas". A questão das auditorias não planejadas e os mecanismos que as desencadeiam, o entrevistado "A" destaca que existe essa previsão no PAT, a inclusão de outras unidades a serem auditadas se for constatada a necessidade, esta previsão corrobora o entrevistado "A", tem suporte nas previsões contidas no Decreto nº 3.662/2003. O entrevistado menciona que todo processo de auditoria inicia a partir de uma Ordem de Serviço, expedida pela Chefia, na qual consta o motivo que deflagrou a ação da UCCI, data de início, auditores responsáveis e local sob o qual se dará a atuação dos auditores, conforme constante do Manual de Procedimentos Operacionais da UCCI. Com relação às informações colhidas pelos TCIs, assegura o entrevistado "A", "todas as informações, formalmente colhidas pelos Técnicos de Controle Interno durante o processo de auditoria, passam a constar das peças processuais e a ser analisadas, observados os princípios constitucionais administrativos, até que sejam consolidadas no chamado Relatório de Auditoria, destinado ao relato dos fatos e ocorrências apuradas no desenvolvimento dos trabalhos à autoridade competente".

Nos aspectos da comunicação e manifestação do auditado, o entrevistado "A" relatou que as unidades administrativas, envolvidas durante a execução dos trabalhos de auditoria, previstos no PAT, "tomam conhecimento do início do processo através de um encontro, promovido pela Chefia da UCCI, entre seus responsáveis (Prefeito, Secretários, Diretores das Autarquias e Presidente da Câmara Municipal) e os TCI, embora tal procedimento não esteja regulamentado no Manual da UCCI". Justifica o entrevistado "A" "a ausência dessa regulamentação dá-se por ela já encontrar previsão no disposto nos artigos 10 e 11, da Lei nº 4.242/2001, que estabelecem a total autonomia do Chefe da UCCI para o exercício de suas funções", resguardado de quaisquer dificuldades ou embaraços sendo vedada, a sonegação de documentos ou informações aos integrantes da UCCI. Foi destacada pelo entrevistado "A", a oportunidade ao órgão auditado de manifestação, ao que declara: "Ao órgão auditado é oportunizada a manifestação durante todo o processo de auditoria" argumenta que a coleta de dados e de informações, se realiza através da aplicação de *Check-lists* ou do envio de Requisições de Documentos e/ou Informações, "depende da manifestação das unidades diretamente envolvidas", ainda declara o entrevistado "A", "ao final do processo, o Relatório de Auditoria é exarado com a finalidade de relatar os fatos e ocorrências apuradas no desenvolvimento dos trabalhos à autoridade competente, portanto, o primeiro acesso aos resultados da auditoria é dado ao responsável pela unidade administrativa auditada, que se manifestará, dentro do prazo oferecido pela UCCI, para esclarecimento e informação das providências adotadas para o saneamento das irregularidades/ilegalidades apontadas". Ainda afirma o entrevistado "A", "o formato de manifestação da unidade auditada, frente aos resultados apresentados no Relatório de Auditoria, não é de competência desta UCCI".

Quanto as questões relativas à monitoria das providências a serem adotadas pelos auditados, o entrevistado “A” argumenta que no Decreto nº 3.662/2003 “inicialmente, está regulamentado o prazo a ser fixado pelo responsável pelo trabalho de auditoria para a devida manifestação do administrador da unidade auditada”, ainda que no mesmo dispositivo prossegue, “estabelece que, para garantia da uniformidade da atuação da UCCI, o prazo para manifestação do auditado é de 30 dias, a contar da data da comunicação”, informa ainda que o Manual de Procedimento Operacionais da UCCI também estabelece: “quando constatada irregularidade ou ilegalidade pela Controladoria, a Chefia da UCCI cientificará, por escrito, à autoridade responsável de que, no prazo de 30 dias, deverá tomar as providências cabíveis”, aduz ainda o entrevistado “A”, que o monitoramento dos prazos concedidos para a tomada de providências, “foi disciplinado pela Ordem de Serviço nº 009/2012, tendo em vista a necessidade da UCCI acompanhar tais providências diante das recomendações exaradas pelos TCIs”. Quando da falta de manifestação pelo auditado, o entrevistado “A” declara, seja a não apresentação dos esclarecimentos necessários e não havendo regularização das situações apontadas,” o fato será levado ao conhecimento do Prefeito e colocado à disposição do TCE/RS. Caso o Prefeito não tome providências no sentido de regularizar os apontamentos realizados pelos TCIs, continua o entrevistado “A” “o TCE/RS será comunicado, sob pena de responsabilidade solidária da UCCI”. Ainda sobre o tema, o entrevistado “A” argumenta que “nova auditoria sobre o mesmo fato deverá constar do PAT do próximo exercício. Não obstante, diante da comunicação feita ao TCE/RS, a UCCI realiza uma verificação da atual situação dos fatos apontados no Relatório de Auditoria, quando da realização das Auditorias Ordinárias Tradicionais, finalizando esse tópico o entrevistado “A” refere que na maioria dos casos há uma preocupação do responsável pela unidade auditada em apresentar esclarecimentos e tomar as providências necessárias à correção dos fatos apontados como irregulares ou ilegais, demonstrando na opinião do entrevistado “A”, que aquela Administração é comprometida com o adequado processo de gestão, que culmina com o controle das ações governamentais, e que reconhece a função educativa do controle interno.

Para a implementação dos procedimentos legais constantes no ordenamento jurídico, embora constem especificados os parâmetros a serem adotados, as devidas responsabilidades, pode-se afirmar que a normatização requer que os profissionais que atuam nas Unidades de Controle, obtenham constante aperfeiçoamento dos mecanismos de apuração e monitoramento das atividades, enfatizando a fixação da ação preventiva. A partir da entrevista realizada com o TCI, fica evidente que a atuação da UCCI busca o atendimento aos dispositivos legais, que a formulação ou aperfeiçoamento dos dispositivos de auferir seus resultados, é uma preocupação constante.

4.2 ANÁLISE DAS ENTREVISTAS COM OS GESTORES

Os dados foram coletados a partir de entrevistas concedidas por 05 gestores da AP municipal, designados como critério para discussão da análise, entrevistados “B”, “C”, “D”, “E”, “F”, já referidos neste estudo, congregando gestores da Administração Direta, Indireta e do Legislativo. Deste total, 04 foram realizadas face a face, gravadas e transcritas e 01 foi apresentada em formato digital. A entrevista era composta por 06 questões divididas em 02 Partes: I – Percepção do Gestor sobre as contribuições da UCCI; II – Interligação das atividades da UCCI com o Gestor. Quanto a visão funcional e hierárquica da UCCI, conforme a resposta dos entrevistados há uma consonância no entendimento funcional da UCCI como sendo um setor que é bem organizado estruturalmente e administrativamente, referem-se todos, inclusive ao quadro de funcionários concursados, sendo na visão dos entrevistados importantíssimo na administração municipal, por ser o balizador do caminho correto, na visão do entrevistado “E” “as Unidades foram criadas para que se tenha no serviço público um controle mais efetivo dos gastos e regula as questões relativas ao funcionamento dos órgãos públicos”. No entanto, hierarquicamente, os entrevistados destoam sobre sua compreensão, para o entrevistado “B” “está vinculado ao Executivo, ele está juntamente com a administração, ele serve como orientação e é um respaldo para as secretarias”; entretanto na visão do entrevistado “E”, “ com relação à hierarquia eu acho que a [...] eu não vejo que o controle possa se sobrepor ao papel do legislador, eu acho que tem todas as instâncias que tem que ser observadas e o papel de cada um dos poderes”, apesar disso, o entrevistado “F” afirma “possuindo a sua autonomia de atuação assegurada por lei municipal que a constituiu”. Quanto a evolução da percepção frente a UCCI, é consensual para os entrevistados a ajuda recebida pela UCCI, sendo o desempenho de um trabalho visto como consultivo e qualificado, no entanto o entrevistado “B” refere-se que ao chegar na gestão “ eu tinha uma visão distorcida, tinha um receio, um medo como se ele fosse uma unidade de [...] que fosse punir, hoje vejo como parceiro, como uma ajuda a mais, como um respaldo para as nossas decisões”.

Quando abordado a forma de consultar a UCCI, afirmam os entrevistados serem constantes as consultas, quando da necessidade de esclarecer dúvidas e encontrar um respaldo legal, entretanto o entrevistado “C” refere consultar a UCCI “quando não temos a resposta total e certa, digamos assim, da nossa Procuradoria Jurídica”. Sobre a forma de interlocução utilizada, o entrevistado “B” declara “sempre de forma oficial” divergindo do entrevistado “E” que revela “ consulta era a conversa direta”, os demais entrevistados utilizam-se das duas formas de interlocução, sendo possível perceber na fala do entrevistado “F” “contato direto através de reuniões e expedição de documentos frequentes de consultas e orientações para a UCCI e desta, inúmeras manifestações orientadoras de ações e procedimentos que devem ser tomados ou corrigidos”. Quanto aos procedimentos adotados diante das recomendações sugeridas pela UCCI, a opinião dos entrevistados converge na sua maioria para o atendimento do recomendado, no entanto o proceder se dá de formas diferentes, para o entrevistado “B” “sempre acatamos, [...] temos que considerar nossa realidade [...] exatamente do jeito que foi colocado, a gente não vai conseguir [...] então isso a gente negocia com eles e coloca que com um prazo maior a gente consegue um resultado positivo a gente consegue realmente acatar o

que é necessário”; o entrevistado “C” argumenta que primeiramente certifica-se se as recomendações procedem “[...] é um órgão para nos ajudar, mas não quer que seja infalível [...] primeiro, vai para procuradoria jurídica [...] de acordo as prerrogativas da própria autarquia [...] Não é uma questão: chegou – cumpra-se!; já o entrevistado “D” afirma atender na íntegra as orientações para evitar “o apontamento do Tribunal é um braço do Tribunal [...] encurtam distâncias entre o Tribunal de contas e a administração”; a declaração do entrevistado “E” refere a tentativa de cumprir na íntegra o recomendado, no entanto “tem muitas coisas que a gente orientou, determinou que fossem feitas, lamentavelmente não foram feitas”; no entanto o entrevistado “F” assegura atender sempre as recomendações “[...] buscamos dentro do quadro da AP contornar erros e/ou imperfeições administrativas”. Quanto avaliação do atingimento dos seus objetivos frente as recomendações, a opinião dos entrevistados dirige-se aos avanços em sua gestão a partir das contribuições da UCCI, que o alerta, a ajuda auxiliam na tomada de decisão do caminho correto a seguir, sintetizando essa opinião da UCCI, o entrevistado “D” corrobora “ela possui um caráter educativo [...]auxilia o gestor em todos os seus procedimentos”.

A partir das respostas dos gestores fica constatado que o trabalho da UCCI abrange todos os órgãos da AP, sendo claras as respostas sobre sua importância funcional e as contribuições recebidas, no entanto, não se observa uma padronização no comportamento dos gestores frente ao recomendado, seja no tocante ao acolhimento das recomendações, seja pelo *modus operandi* das próprias recomendações.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa atingiu aos seus objetivos específicos que versavam a identificação da estrutura e do funcionamento da UCCI e análise dos procedimentos adotados no uso de suas atribuições. Através do estudo foi possível a obtenção de informações que proporcionaram uma percepção sintética do universo de atuação da UCCI, fundamentais para a apuração de seus resultados.

A Lei nº 4.242/2001 cria a UCCI, refere em seu artigo 1º “subordinada diretamente ao chefe do Poder Executivo”, sendo que o vocábulo subordinada conforme Luft (1998, p. 580) “é substantivo feminino do verbo subordinar: *v.t.(p)* 1. Pôr(-se) sob a dependência de. 2. Sujeitar(-se); Submeter(-se)”, dessa forma pode esse entendimento ter corroborado para as considerações difusas dos gestores em relação a visão hierárquica da UCCI, no entanto entrevistado “A”, afirma que ao Gabinete do Prefeito estão subordinados hierárquica e orçamentariamente, creditando como item satisfatório dos recursos da UCCI a legislação, criadora e regulamentadora, pois esta assegura a independência necessária para o exercício de suas atribuições e funções institucionais. Neste sentido, analisando a Lei nº 5.557/2009, igualmente esta não refere-se a vinculação da UCCI ao Gabinete do Prefeito. Sendo que os autores, Cruz e Glock (2007); Cavalheiro (2005); Souza (2006) referem-se a UCCI como a

unidade administrativa legalmente instituída, ligada diretamente ao Gabinete do Prefeito e ainda, no aspecto da independência, a Lei nº 4.242/2001, assegura na totalidade do TCI designado como Chefe da UCCI, não estendendo essa independência aos demais TCIs, ficando ainda, evasiva, a questão de prestação de contas anuais das atividades do órgão ser realizado ao Poder Legislativo. Verificou-se através dessa análise, que o regramento da atividade administrativa que representa o norte do agir legal, moral, impessoal, público, eficaz e que sobremaneira atinja sua finalidade, ficando a facilidade de compreensão, prejudicada.

No aspecto do funcionamento é notório o desenvolvimento e aplicação de práticas pela UCCI em busca de uma atuação eficaz em consonância com os dispositivos legais como Unidade Central, no entanto, na afirmativa do entrevistado “E” “as Unidades foram criadas para que se tenha no serviço público um controle mais efetivo dos gastos e regula as questões relativas ao funcionamento dos órgãos públicos” a responsabilização fica entendida como sendo da UCCI, o que difere da opinião do autor Cruz e Glock (2003), que esclarece a implantação e a manutenção do controle interno derivam do poder-dever de vigilância, orientação e correção que a própria administração exerce sobre a sua atuação, sendo essencialmente responsabilidades do gestor público, ainda neste aspecto Cruz e Glock (2007), sendo aceitável que a totalidade da estrutura administrativa legitimada estabeleça o desenvolvimento sistêmico, integrado, abrangente com definição de quais sejam os sistemas e seus respectivos órgãos centrais; apesar disso, a Lei nº 5.557/2009, não acolhe tal prerrogativa e tão pouco constatou-se a regulamentação da Lei nº4.242/2001 neste sentido. A declaração dos entrevistados “E” e “F” respectivamente, “tentativa de cumprir na íntegra o recomendado, tem muitas coisas que a gente orientou, determinou que fossem feitas, lamentavelmente não foram feitas” e “[...] buscamos dentro do quadro da AP contornar erros e/ou imperfeições administrativas” colabora com a necessidade da existência de Legislação local regendo os princípios de organização dos controles, acentuando a qualidade da produção desejada a UCCI. O procedimento “serve para pôr limite à atividade administrativa, definindo a posição de cada órgão e os efeitos de seus atos, a fim de tornar a atividade administrativa controlável” (MEDAUAR, 2006, p.43).

A análise dos procedimentos basicamente verificados através dos relatórios de auditoria apresentou consonância com a normatização vigente, no entanto, o mesmo dispositivo confere prazo de manifestação de 30 dias ao auditado, tal padronização não é assinalada na análise, sendo que um apresenta prazo e outro não apresenta; no tocante ao monitoramento, tampouco foi juntada planilha prevista para tal. Ainda neste sentido, conforme resposta do entrevistado “A” “o formato de manifestação da unidade auditada, frente aos resultados apresentados no Relatório de Auditoria, não é de competência desta UCCI”, o que é corroborado com a aceitação desenhada pelos gestores, que demonstram diferentes formas de proceder diante das recomendações, a prescrição aos gestores de elaboração de um Plano de Providências, assinalando medidas e prazos a serem adotados para a consecução do objetivo de correção das irregularidades, não é constante do texto conclusivo dos processos de auditoria, o que não deixa claro igualmente, a forma de acompanhamento de

tais procedimentos, a apresentação do plano de providências pelo auditado é compromisso de resolução e mecanismo de monitoramento, sendo, portanto imprescindível sua determinação.

Todavia a atribuição de elaboração de orientação normativa, colabora Mello (2010, p. 118) “prévia definição dos processos que canalizarão as manifestações estatais”, mesmo não ficando evidente a responsabilização para a UCCI, tanto na Resolução nº 936/2012 TCE/RS em seu artigo 3º “[...] iniciativa do Poder Executivo [...]”; quanto no Decreto nº 3.662/2003 no artigo 1º, § 1º “[...] o responsável pela Unidade de Controle Interno poderá emitir Instruções Normativas, de observância obrigatória no Município com a finalidade de estabelecer a padronização sobre a forma de controle interno e esclarecer dúvidas”, esta atribuição assumida pela UCCI, corroboraria para a solidez das contribuições esperadas da Unidade à gestão. O núcleo comum de processualidade enxergado por Medauar (2003) no agir administrativo, fica fragilizado no contexto analisado, necessitando de aferir aos mecanismos normativos uma unicidade tangível e aplicável. Sendo que, a prescrição das formas adequadas para aportar nos fins buscados conforme Mello (2010, p. 118) “define o *modus procedendi* obrigatório para o Poder Público, com o quê sua atuação fica inserida na intimidade de uma trilha cujo percurso correto” ainda nos dizeres do autor, como sendo, “a maior garantia para o cumprimento dos bens jurídicos que o Estado de Direito visa a resguardar” (MELLO; 2010, p. 118).

A pesquisa apresentou como limitador a apuração do exercício e do momento de ocorrência dos controles prévio, concomitante e *posteriori*, estes aspectos não foram possíveis de serem apurados, nem através da análise documental, tampouco através da entrevista com o TCI. A análise da estrutura de verificação do controle dos atos e fatos na AP, apresentado neste estudo, na visão dos autores Cruz e Glock (2007), Cavalheiro (2005), Souza (2006) e prescrito no que trata os artigos 31, 70, 74 da CF/88 e parágrafo único do artigo 54 da LRF, seria requisito fundamental para investigação das contribuições na gestão a partir das atividades da UCCI.

Esta pesquisa não responde a problemática que conferia de que forma os procedimentos geravam as contribuições, no entanto o estudo revelou que os gestores reconhecem as contribuições e o caráter educativo da UCCI para sua gestão, corroborado pela farta produção de documentos produzidos e direcionados a todos os órgãos da AP, totalizando, no período, 823 procedimentos tramitados através da UCCI. Estes procedimentos impactam na tomada de decisão dos gestores e, por conseguinte, na gestão da gestão municipal.

Foi requisito *sine qua non* deste estudo, auxiliar na reflexão acerca das formas apuração atos e fatos administrativos, bem como, a maneira de exarar recomendações nos procedimentos executados pela UCCI, pretende-se que outros estudos aprimorem os resultados expostos até aqui. Salientando a importância da busca de contribuições factíveis constantemente através de procedimentos adequados às práticas administrativas; e ainda, que

a obrigatoriedade do julgamento das contas dos administradores públicos pelo Poder Legislativo, com base nos pareceres dos Tribunais de Contas (controle externo) estes, elaborados, a partir de informações colhidas no cerne das administrações, na UCCI; revalida sua importância na construção, juntamente com o controle judicial, do SCI, cujo principal objetivo é o dever de maximizar os seus retornos, com vistas a contribuir efetivamente para a melhoria da aplicação dos gastos públicos, avançando a gestão ao encontro do interesse da coletividade.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Marcos Valério. **Tribunal de Contas: o controle de governo democrático - histórico e perspectivas**. Brasília: TCU, 1993.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 11 ago. 2013.

_____. Decreto Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em 08 ago. 2013.

_____. Lei nº 4.320, 17 de março de 1964. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 04 de maio de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em 14 ago. 2013.

_____. Decreto nº 4.536, de 28 de Janeiro de 1922 Organiza o Código de Contabilidade da União. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 de janeiro de 1922. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-4536-28-janeiro-1922-322140-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acessado em 07 set. 2013.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 01 ago. 2013.

CAVALHEIRO, Jader Branco. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. 3ª ed. Porto Alegre: CRC/RS, 2005.

CAVALHEIRO, J. B.; FLORES, P. C. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. 4. ed. Porto Alegre: CRC/RS, 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Resolução CFC nº 1.135/2008. **Aprova a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T) 16.8 – Controles Internos**, Brasília, DF, 21 nov. 2003. Disponível em: <<<http://portalcfc.org.br/legislacao/>> . Acesso em: 30 jul 2014.

_____. Resolução CFC nº 986 **Aprova a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T) 12–alterada para NBC TI 01-Auditoria Interna** , Brasília, DF, 22 mar 2011. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/legislacao/>> . Acesso em: 30 jul. 2014.

CRUZ, Flávio da. GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios**. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Controle interno nos municípios**: orientação para implantação e relacionamento com os tribunais de contas. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DESLANDES, Suely Ferreira; GOMES, Romeu; MINAYO, Maria Cecília de Souza. **Pesquisa Social**: teoria, método e criatividade. 29. ed. Petrópolis: Vozes, 2010.

FERREIRA, Ademir Antônio; REIS, Ana Carla Fonseca; PEREIRA, Maria Isabel. **Gestão empresarial**: de Taylor aos nossos dias – evolução e tendências da moderna administração de empresas. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002. Disponível em: <<http://www.funedi.edu.br/>>. Acesso em 12 set. 2013.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 15ª ed. São Paulo. Ed. Atlas, 2001. Disponível em: <http://pt.scribd.com/doc/190331923/James-Giacomoni-Orcamento-Publico-15%C2%BA-Edicao-Ano-2010> > Acesso em 15 de junho de 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo,: Atlas, 2008.

GLOCK, José Osvaldo. **Guia para implementação do sistema de controle interno nos municípios**. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2011.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. (IBGE). Censo 2010. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010>>. Acesso em: 15 julh. 2014.

LIMA, Liliane Chaves Murta de. **Controle Interno na Administração Pública: O Controle Público na Administração como um Instrumento de Accountability** ,Monografia (especialização) – Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, 2012. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2541195.PDF>>. Acessado em 12 set. 2013.

LUFT, Celso Pedro. **Dicionário Luft**. 14ª Ed. São Paulo: Ática,1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva.**Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**– 5. Ed. - São Paulo: Saraiva, 2011.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 2 ed. São Paulo:Saraiva, 2012.

MEDAUAR, Odete. **Brasil., Constituição Federal: coletânea de legislação de direito ambiental**. 5.ed. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2006.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo : Malheiros, 2010.

MORAES, Roque. **Análise de conteúdo.** *Revista Educação*, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999. Disponível em: http://cliente.argo.com.br/~mgos/analise_de_conteudo_moraes.html Acesso em 19 jul. 2014.

REIS, Heraldo da Costa.. **A lei 4.320 comentada**/Heraldo da Costa Reis, José Teixeira Machado Júnior. – 33 ed. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, IBAM, 2010.

REIS, Kleber Rodger. **Controle interno em órgão público:** um estudo do Sistema de pagamento da Marinha do Brasil. Tese de Mestrado. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. 2012. Disponível em: <http://faf-uerj.com/mestrado/index.php?option=com_docman&task>. Acesso em 10 set. 2013.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Controle Gerencial para Entidades da Administração Pública.** 1997. 76 p. In: PRÊMIO TESOUREIRO NACIONAL DE MONOGRAFIA. 2., 1997. Anais eletrônicos... Brasília: Ministério da Fazenda, Escola de Administração Fazendária, Diretoria de Cooperação Técnica e Pesquisa, set. 1997. Disponível em: <http://stn.gov.br/Premio_TN/conteudo_mono.html>. Acesso em: 30 jan. 2014.

RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Contas. Resolução n.936/2012. **Dispõe sobre diretrizes a serem observadas na estruturação e funcionamento do sistema de controle interno municipal e dá outras providências.** 07 mar. 2012. Disponível em: <www.tce.rs.gov.br/>. Acesso em 30 jun. 2014.

_____. Tribunal de Contas. Resolução n.544/2000. **Regimento Interno do Tribunal de Contas.** 21 jul. 2000. Disponível em: <www.tce.rs.gov.br/>. Acesso em 30 jun. 2014.

SANTANA, Cláudia Correia de Araújo. **O modelo gerencial do controle interno governamental:** as melhores práticas de Pernambuco. Rio de Janeiro: FGV, 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7763/CL%C3%81UDIA%20SANTANA.pdf?sequence=1>>. Acesso em 17 set.2013.

SANTANA DO LIVRAMENTO. Lei nº 4.242, de 27 de setembro de 2001. **Diário Oficial do Município**, Santana do Livramento, RS. 27 de dezembro de 2001. Disponível em: <http://www2.tce.rs.gov.br/aplicprod/fp=50202:4:114382515858928::NO::P4_CD_LEGISLACAO:113906>. Acesso em 30 jul. 2013.

_____.Lei nº 5.557. de 27 de fevereiro de 2009. **Diário Oficial do Município**, Santana do Livramento, RS. 27 de fevereiro de 2009. Disponível em: <http://www2.tce.rs.gov.br/aplicprod/fp=50202:4:4001270071699246::NO::P4_CD_LEGISLACAO:113906>. Acesso em 30 jul. 2014.

_____.Decreto Municipal nº 3.662, de 21 de maio de 2003. **Diário Oficial do Município**, Santana do Livramento, RS. 21 de maio de 2003. Disponível em: <http://www2.tce.rs.gov.br/aplicprod/fp=50202:4:114382515858928::NO::P4_CD_LEGISLACAO:208198>. Acesso em 30 jul. 2013.

SILVA, Júlio Cezar Bittencourt. **A Administração Pública Brasileira Democratizada: A Participação Do Administrado No Processo De Formação Do Ato Administrativo**. CURITIBA.2012. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, área de concentração em Direito do Estado, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/28164/R%20-%20D%20-%20JULIO%20CEZAR%20BITTENCOURT%20SILVA.pdf?sequence=1>>. Acesso em 11 jun. 2014.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. **O papel do controle interno na administração pública**. 2002. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/11555>>. Acessado em 12 set. 2013

SOARES, Líria Lara. **Características do sistema de controle interno municipal**: um estudo na Prefeitura de Municipal de Ouro Preto. Dissertação (mestrado) – Universidade FUMEC. Faculdade de Ciências Empresariais, 2012. Disponível em: <www.fumec.br/anexos/cursos/mestrado/dissertacoes/.../liria-lara-soares.pdf>. Acesso em 12 set. 2013.

SOUZA, Jorge Bento de. **Controle Interno Municipal: uma abordagem prática**. Porto Alegre: Evangraf, 2006.

TOSCANO Jr., Eudes Moacir; LEITÃO, Carla Renata Silva. **Os desafios do controle interno governamental diante da reforma do Estado:** o caso do Programa de Modernização do controle interno do Estado da Paraíba (Pomocin), CADERNOS EBAPE. BR, V.04, Nº1, Mar. 2006. Disponível em:
<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cadernosebape/search/authors/view?firstName=Eudes&middleName=Moacir%20Toscano&lastName=Jr.&affiliation=&country>>. Acessado em 11 set. 2013.

VIEIRA, Roberto de Araújo. **A importância do Controle Interno numa visão moderna de Gestão Pública.** Dissertação de Mestrado apresentado na Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2009. Disponível em:
<http://www.sergiomariz.com/mcc.uerj/index.php?option=com_content&task=view&id=47&Itemid=53>. Acessado em 02 jul. 2013.

YIN, Robert K. **Estudo de caso : planejamento e métodos.** Trad. Daniel Grassi. 3. ed. Porto Alegre : Bookman, 2005