

O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DA GESTÃO PÚBLICA DO PODER EXECUTIVO DO MUNICÍPIO DE PATOS/PB ¹*INTERNAL CONTROL'S SYSTEM OF PUBLIC MANAGEMENT OF THE EXECUTIVE POWER FROM PATOS/PB***André Gomes de Souza Alves**

Doutorando em Ciências Jurídicas pela Universidade Federal da Paraíba

andre_gsa@hotmail.com**Valdério Freire de Moraes Júnior ²**

Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional UnB/UEPB/UFRN

Professor da Universidade Federal da Paraíba

valderio@ccsa.ufpb.br**RESUMO**

O presente estudo aborda o sistema de controle interno, no âmbito da Administração Pública, realizado pela Secretaria de Controle Interno do Município de Patos-PB. O controle interno surge como ferramenta de autocontrole destinada a assegurar o correto tratamento da coisa pública, fortalecendo a gestão pública para melhor nortear seu próprio desenvolvimento. Em termos metodológicos, a pesquisa teve natureza qualitativa, de viés descritivo e procedimentos técnicos bibliográficos. Na coleta de dados, por sua vez, foi utilizado um questionário, com 17 questões, aplicados a cinco servidores que compõem a Secretaria de Controle Interno do Município em evidência. Os resultados principais foram: os questionados demonstraram conhecer a realidade que vivenciam; entendem que há uma boa formação e execução do controle interno municipal, com atuação destacada em diversas áreas; que há auxílio ao desenvolvimento da gestão pública municipal e aos órgãos de Controle Externo; que necessita, ainda, de mais servidores, espaço físico e, para um deles, maior auxílio dos órgãos controlados. Por fim, conclui-se que a implantação de unidades setoriais, com bom nível de comunicação entre os órgãos controlados, é uma saída para a cidade pesquisada.

Palavras-chave: Controle Interno; Administração Pública; Município de Patos/PB.

ABSTRACT

This study is about the internal control system within the public administration, done by the Internal Control Department of the Municipality of Patos-PB. Internal control emerges as self-control tool to ensure proper management of public affairs, strengthening good governance to better guide their own development. In terms of methodology, the research was qualitative, descriptive bias bibliographic and technical procedures. Data collection, in turn, were used questionnaire with 17

¹ Artigo recebido em: 15/06/2016. Revisado por pares em: 16/08/2016. Versão final recebida em: 04/10/2016. Recomendado para publicação em: 10/10/2016 por Orleans Silva Martins (Editor Geral). Publicado em: 28/10/2016. Organização responsável pelo periódico: UFPB.

² Endereço: Universidade Federal da Paraíba, Campus I, CCSA, Departamento de Finanças e Contabilidade, Cidade Universitária, s/n, Castelo Branco, CEP 58.059-900, João Pessoa/PB.

DOI: <http://dx.doi.org/10.18405/recfin20160304>

questions, applied to five servers that comprise the Internal Control Department of the Municipality in evidence. The main results were: respondents knew about the reality they experience; They understand that there is a good training and implementation of municipal internal control, with outstanding performance in various areas; that there is aid the development of municipal management and external control bodies; need also, however, most servers, physical space, and for one of them aid of controlled bodies. Finally, it is concluded that the implementation of sectoral units, with a good level of communication between the controlled organs is a way out of Paraíba city surveyed.

Keywords: Internal Control; Public Administration; City of Patos/PB.

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo compreende o tema do controle interno no âmbito da gestão pública do Poder Executivo municipal, notadamente no que concerne à operacionalização funcional, normativa e procedimental dessa espécie de autocontrole, em relação ao município de Patos-PB. Nesse sentido, o sistema de controle tem como objetivo reger o comportamento dos sujeitos envolvidos na gestão do patrimônio público, operacionalizando-o sob a verificação de ações ou situações em conformidade com o nível desejado pela administração ou pelas normas institucionais ou legais.

Nesse sentido, Silva (2002) afirma que o órgão Central de Controle Interno tem papel importante na Administração Pública, para orientar e vigiar em relação às ações dos administradores, tendo em vista assegurar a eficiente arrecadação das receitas e o emprego dos recursos públicos adequado. Já no estudo de Galante, Beuren e Oliveira (2009), alguns municípios podem acabar ferindo a segregação de funções, pois o mesmo funcionário que faz o controle interno também possui outras atividades técnicas, como por exemplo, responsável pelo departamento de Recursos Humanos, outros pela Contabilidade e ainda outras funções diversas.

O papel do controle, portanto, é compreender um conjunto de práticas tendentes de forma preventiva, detectiva ou corretiva, para burocratizar o sistema no intuito de fiscalizá-lo, ampará-lo e eventualmente até corrigi-lo para seu próprio desenvolvimento cada vez mais sólido e eficiente. Consoante Moraes Júnior e Araujo (2013), o controle deve ter por finalidade o estabelecimento de padrões, havendo a medição do desempenho real, agindo de forma prévia, para evitar que erros virem uma realidade constante, através do controle de suas causas, devendo observar toda a rotina estabelecida para que ocorra um aperfeiçoamento da entidade.

Assim, dentro da própria organização, a Administração Pública pode empreender esforços no sentido de erguer estruturas humanas, normativas e procedimentais que sejam capazes de representar uma espécie de autocontrole da sua própria gestão pública. Oliveira e D'ávila (2002) dizem que a monitoração faz com que o controle interno continue a operar de forma efetiva.

Diante desse quadro, haja vista que o controle interno deve abranger todas as entidades, incluindo todos os Poderes e entes federativos, deve-se considerar o papel do Poder Executivo municipal na sua organização. Assim sendo, consoante Kenne (2002), os municípios têm também competências exclusivas que tornam a existência do controle interno, conseqüentemente, significativa não apenas para a fiscalização em si das práticas da Administração Pública, mas especialmente no sentido do desenvolvimento das ações de cada cidade em conformidade com os resultados almejados e os preceitos normativos a serem respeitados. Esse confronto merece especial relevância, portanto, para igual análise do controle de atos do referido Poder, no que concerne ao desenvolvimento da gestão local.

Nesse sentido, o objetivo geral do estudo é analisar a operacionalização do sistema de controle interno do Município de Patos-PB. E, em sentido estrito, por sua vez, os objetivos específicos compreendem: delimitar o nível normativo do referido controle; constatar os recursos humanos envolvidos e respectiva estrutura hierárquico-funcional; e verificar a visão dos respectivos servido-

res sobre os procedimentos e técnicas desenvolvidas pela Administração Pública municipal para desenvolvimento dos trabalhos de controle interno. Já o problema dessa pesquisa é: de que forma o sistema de controle interno, da cidade de Patos-PB, é operacionalizado? Desta feita, há relevância nesse estudo do controle interno da gestão pública do Poder Executivo municipal, que é qualitativo e também descritivo, especialmente no que tange à sua operacionalização funcional, normativa e técnico-procedimental. Assim, esse trabalho é composto em 5 seções: Introdução, Aspectos Teóricos, Aspectos Metodológicos, Resultados e Considerações Finais.

2. ASPECTOS TEÓRICOS

2.1. O Controle na Administração Pública

A ideia de controle na Administração Pública consagra o fomento à burocratização da gestão pública no sentido de direcionar seus comportamentos ao crivo dos resultados almejados e especialmente das normas jurídicas existentes. Como destaca Bresser e Pereira (2001), há necessidade de impor limites à gestão, como meio de direcioná-la conforme parâmetros estabelecidos no governo para satisfação da sociedade. Para tanto, vez que a Administração Pública é gestora dos bens e interesses públicos destinados ao bem comum, deve dirigir sempre seus princípios constitucionais da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência. Há, também, de respeitar os ditames da lei, sem direção subjetiva, de maneira firme, com atos transparentes e no melhor desempenho de sua máquina para a organização da gestão e prestação dos serviços públicos.

Nesse sentido, conforme expõe Meirelles (2005, p. 64), a Administração Pública:

Em sentido formal é o conjunto de órgãos instituídos para a consecução dos objetivos do governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado pré-ordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.

Assim, para consecução de seus propósitos de boa gestão pública, a Administração vincula-se a procedimentos de controle que permitam não apenas verificar o estado de suas práticas, mas também julgá-los e eventualmente emitir sugestões de providências a serem adotadas. No caso, seja de modo externo - como o que é exercido pelo Tribunal de Contas - ou de característica interna - com atuação entre sujeitos pertencentes à mesma estrutura de poder e administração -, a ideia de controle reforça-se de acordo com a relevância do estabelecimento de uma conjuntura que seja capaz de amparar a Administração Pública

Como declara Guerra (2005, p.90), “a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um Poder, órgão ou autoridade [...]”. Nesse contexto, Carvalho Filho (2009, p. 893) diz que, o controle é o “conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de Poder”. Portanto, o controle no âmbito da Administração Pública encerra relevante mecanismo de tutela sobre as ações de determinada autoridade, a fim de subsidiar o melhor desenvolvimento da gestão pública.

2.2. O controle Interno na Gestão Pública: Conceito e Objetivos

A Administração Pública pode fomentar a implantação de sistema de controle interno em seu próprio âmbito, como espécie de ferramenta de autocontrole para auxílio na supervisão de suas atividades e conseqüente aperfeiçoamento do trato da coisa pública. Nesse sentido, o controle interno representa elemento destinado a promover a capacidade de autoavaliação da gestão pública, no sentido de desenvolver mecanismos para correlacionar as práticas desempenhadas no âmbito da Administração com os escopos normativos e governamentais desejados.

O controle interno evidencia, pois, a ideia de fiscalização, correlação e avaliação, sendo, conforme expõe Souza (2006, p. 10), “conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e de ajudar a administração na condução ordenada de sua gestão”. Assim sendo, o controle funciona vinculado à sua própria estrutura hierárquica e inclusive com corpo de servidores a ela pertencentes. Tem, ademais, capacidade regulatória no sentido de prevenir, orientar, detectar e até corrigir situações que representem desrespeito aos valores pretendidos.

Dessa forma, nas palavras de Rocha (2001, p. 125) o controle interno é:

Todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre o seu pessoal e os atos administrativos que praticarem.

Em outras palavras, trata-se de uma espécie de autocontrole, cuja justificativa de implementação recai não apenas em razão da obrigação decantada pelas normas jurídicas, mas também no sentido de garantir a constante melhora do desempenho da gestão em realce. Ademais, como ressaltado por Alves (2010, p. 18):

É seu escopo, pois, garantir o bom nível de operacionalização das atividades administrativas, em correspondência aos princípios e normas gerais que as regem, bem como de acordo com as metas sobre as quais devem se conformar. Seu compromisso principal é o de auxiliar a Administração Pública diante de seus objetivos, buscando congruência entre os mesmos e eventual correção dos rumos traçados. É, além disso, um instrumento de mais amplo controle gerencial, efetivamente vinculado à conseqüente otimização dos resultados em âmbito público e à eficiência da gestão administrativa, por meio do controle a outros controles, como patrimonial, orçamentário, financeiro e de recursos humanos.

Diante desse quadro, o referido tipo de controle tem como escopo principal favorecer o bom desenvolvimento da gestão pública, direcionando-a a estar em conformidade com os preceitos normativos e às postulações desejadas pelo próprio planejamento da Administração Pública. No mesmo sentido, como descreve a Cartilha de orientações sobre controle interno do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (2015), este controle compreende objetivos políticos/constitucionais e administrativos/financeiros, no sentido de “proporcionar o bem estar social, com a garantia do fácil acesso da comunidade à Saúde, Educação, Lazer etc., através da correta e eficiente aplicação dos recursos públicos [...]” e “gerenciar os recursos públicos com obediência aos limites (mínimos e máximos) fixados pela legislação (federal, estadual e municipal) aplicável à matéria.”, bem como “buscar a melhor aplicação (financeira e social) dos recursos auferidos, visando à maximização dos mesmos.” (PARAÍBA, 2009, p. 17).

Portanto, o controle não se limita apenas a considerar registros financeiros ou patrimoniais, mas abrange também questões gerenciais de eficiência e economicidade; questões vinculadas a programas e planos desenvolvidos pelo governo; bem como à conformidade com as normas jurídicas.

2.3. Delimitação Jurídico-Legal do Controle Interno

Do ponto de vista normativo, o controle interno tem repercussões que remontam inicialmente à Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, que, através do seu artigo 75, decanta que o controle da execução orçamentária compreenderá:

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

Adiante, com base no artigo 76 da referida legislação, ressalta-se que “o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente”, podendo, segundo artigo 77, referido tipo de controle ser prévio, concomitante e subsequente. Assim sendo, com base na legislação financeira de 1964, percebe-se a existência da necessidade do controle interno na Administração Pública, ainda que a atenção seja, no caso, apenas orçamentária e vinculada aos valores públicos. Por sua vez, com a instituição da Reforma Administrativa Federal de 1967, o Decreto-lei nº. 200 alça o controle inclusive a princípio fundamental da Administração Federal, em seu art. 6º. E, adiante, nos artigos 13 e 14, amplia a importância do controle para todos os órgãos e níveis da referida Administração, conforme abaixo se depreende:

- Art. 13. O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:
- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
 - b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
 - c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

No entanto, é em 1988, com a promulgação da Constituição Federal, que o controle interno adquire status constitucional, sendo a partir de então inserido como elemento da fiscalização contábil, financeira e orçamentária. Aliás, segundo passa a estipular o artigo 70, referida fiscalização no âmbito da Administração, “quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder”. Na mesma linha, ao se mencionar seu art. 74, evidencia-se que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário têm o dever de manter, de forma integrada, sistema de controle interno com o objetivo de:

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

- II - Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Portanto, no que concerne ao tratamento em contexto municipal, conforme prescreve o art. 31 da referida Constituição, “a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei”. Dessa forma, depreende-se que a Constituição Federal de 1988 alçou o controle interno a elemento indispensável na estrutura organização da Administração Pública, tornando-o sistema de auxílio na avaliação, fiscalização, apoio ao controle externo e, em especial, norte para garantia da boa consecução da gestão pública. Por último, em 2000, com a edição da chamada Lei de Responsabilidade fiscal, Lei Complementar nº. 101, responsável por estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências -, norteou-se também a necessidade de uma gestão fiscal que também integre o auxílio do sistema de controle interno dos Poderes Públicos, como se verifica no seu artigo 59:

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

- I - Atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - Limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - Providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - Destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - Cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Assim, a supracitada legislação veio a sedimentar, mais uma vez, a importância do controle interno na gestão pública, denotando que referido sistema tem o dever também de fiscalizar o cumprimento das diretrizes orçamentárias e, em geral, das receitas, créditos e despesas públicas. Compreende-se, portanto, que o controle interno no âmbito da Administração Pública tem recebido constantes avanços em termos legislativos, os quais demonstram a importância que a Administração Pública deve fomentar a tal sistema no desempenho de suas atividades.

2.4. Diretrizes Estruturais do Sistema de Controle Interno Municipal

O controle interno no âmbito da Administração Pública Municipal deve comportar-se conforme estrutura que disponha sobre os níveis funcionais do quadro de recursos humanos, a consequente estrutura física que os comporta, as normas que devem ser observadas, os procedimentos e técnicas com os quais devem trabalhar, a consequente divisão de responsabilidades e o nível de comunicação com os demais setores e autoridades. Diante desse contexto, o controle interno deve

ser encarado no sentido de verdadeiro sistema, cuja implementação, nessa forma sistemática, entende-se ser:

O ato de dar caráter de instituição, tornando-a efetiva, reconhecida, ou seja, de transformar um conjunto de atividades exercidas de forma esparsa e empírica em procedimentos claramente definidos, com atribuição de responsabilidades e competências. (CRUZ e GLOCK, 2008, p. 60).

Para tanto, a primeira ideia a se fortalecer é a vontade política, no sentido de se compreender que é necessário institucionalizar o controle interno na Administração Pública municipal, direcionando ao mesmo o status de órgão e elencando servidores com funções específicas para tal lugar. O administrador público e os Poderes encarregados de aprovar as normas direcionadas à criação de referido controle devem, pois, tornar concreto a institucionalização do sistema, notadamente através de lei, como descreve a cartilha de orientação do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba ao estabelecer que “os Municípios deverão definir a forma de funcionamento do Sistema de Controle Interno, mediante lei de iniciativa do Chefe do Poder Executivo” (PARAÍBA, 2009, p. 7).

Além disso, importa também que seja estabelecida uma organização de procedimentos, funções e responsabilidades dirigidas ao funcionamento das atividades do referido órgão. Esse sistema, por sua vez, pode ser controlado por uma unidade central que reflexivamente dialoga com unidades setoriais de controle pertencentes aos mais diversos órgãos da Administração. Ademais, como ressalta a Controladoria Geral da União: (2007, p. 7):

Toda atividade das Unidades de Controle Interno deve ser supervisionada pela chefia ou por servidor a quem a função for formalmente delegada. O titular das Unidades de Controle Interno deve supervisionar todas as atividades que envolvem a execução do trabalho, podendo delegar parte das tarefas a supervisores, devendo para isso, estabelecer mecanismos e procedimentos adequados para avaliar a atuação destes supervisores, assegurando-se de que esses possuam conhecimentos técnicos e capacidade profissional suficiente ao adequado cumprimento das atribuições que lhes são conferidas.

Os profissionais devem, portanto, serem qualificados para as competências a que estão direcionados, com relevante conhecimento patrimonial, financeiro, contábil e de auditoria; ou, mais especificamente, da área de controle em que estiver atuando. Ao mesmo tempo, recomenda-se também que estejam em constante aperfeiçoamento. No que tange às rotinas de trabalho, é recomendável também que o sistema de controle interno municipal no Poder Executivo esteja organizado com processos de rotinas de trabalho que contemplem documentos específicos para avaliação, julgamento e sugestão de providências para o ente público mirim, a exemplo de, como destaca Attie (1998, p. 115) conciliações ou confrontos, revisões de desempenho, inspeções, observações, pareceres, visitas *in loco* e relatórios. Este material tende a auxiliar, pois, no desenvolvimento dos trabalhos.

Por sua vez, no que tange ao campo de atuação, o controle interno deve atingir os mais diversos setores, não podendo se restringir apenas ao aspecto orçamentário e de gestão fiscal, mas também devendo observar, por exemplo, atos administrativos, licitações e contratos. É recomendável, também, que o sistema de controle interno não se limite a ações isoladas de prevenção, detecção ou correção. Trata-se demasiado importante, ao invés, que os resultados tenham impactos nesses três níveis, como forma de evitar potenciais equívocos, detectá-los quando existentes e, mais, propor correções para a garantia do correto funcionamento da gestão pública. É o que se depreende, aliás, da Controladoria Geral da União (2007, p. 14), ao recomendar que:

Os mecanismos de controle interno implementados em uma organização devem: I. Prioritariamente, ter caráter preventivo; II. Permanentemente, estar voltados para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos; III. Prevaler como instrumentos auxiliares de gestão; e IV. Estar direcionados para o atendimento a todos os níveis hierárquicos da administração.

Além disso, o controle interno deve também subsidiar o Controle Externo na supervisão das atividades da Administração Pública, garantindo o repasse de informações ao referido órgão, bem como o auxiliando no bom gerenciamento das contas públicas. E, por fim, importa também que a Administração Pública *lato sensu* igualmente respeite e espelhe confiança e autonomia aos trabalhos do sistema de controle interno municipal, considerando suas análises e eventuais recomendações que possam existir. Tal atitude representa, sobretudo, relevante predicado para o constante aprimoramento da gestão pública e, conseqüentemente, do próprio sistema de controle interno.

2.5. Estudos Recentes sobre Controle Interno

Para haver êxito do controle interno no setor governamental, é necessário superar certas dificuldades, promovendo ajustes necessários na estrutura, conforme Kenne (2002, p. 15), “para que possa favorecer a conscientização e o comprometimento dos administradores públicos, para que seja estabelecido o elo de integração efetiva entre o órgão central de controle e o organismo público como um todo”.

Silva (2002) afirma que para haver êxito do controle interno no setor governamental, se faz necessário superar as dificuldades apontadas e fazer os ajustes necessários na estrutura, no sentido de favorecer a conscientização e da parte dos administradores públicos haver comprometimento do exercício efetivo da função de controle em suas áreas de competência, para que se possa estabelecer o elo de integração entre o órgão central de controle e o organismo público como um todo.

Por sua vez, Resque Filho, Jacques e Marin (2005) observam que o processo de controle interno possui um caráter preventivo, de forma que deve ser exercido permanentemente, para corrigir possíveis desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, sendo um instrumento relevante para a gestão. Já o estudo feito por Maia *et al* (2005) na General Eletric do Brasil (GE) mostra que a empresa respeita o modelo COSO que foi o escolhido pela entidade, para que assim possa atender às expectativas dos padrões mundiais aceitos. Seu conceito foi considerado ótimo dentro dos padrões estabelecidos, pois a GE Brasil tem meios para identificar e analisar riscos internos e externos de suas operações.

Galante, Beuren e Oliveira (2009) fez um estudo com vinte municípios catarinenses constatando que o responsável pelas atividades de controle interno, em 80% dos municípios, acaba sendo o Agente de controle interno, como é estabelecido na Lei Complementar de cada município. Já os 20% restantes não possuem um funcionário específico ou não houve a implantação do controle interno.

Silva, Rocha e Melo (2011, p. 141) realizaram uma pesquisa nos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte e os resultados obtidos: “sugerem menor preocupação de alguns escritórios de contabilidade com os controles internos tanto nas áreas gerenciadas pelos sócios proprietários, quanto nas áreas ligadas diretamente ao serviço prestado”. Assim, os escritórios de contabilidade acabam gerenciando melhor os seus processos e, obtêm maior confiabilidade nas informações, geradas pelos sistemas informatizados, quando possuem controle interno implantado.

A pesquisa de Moraes Júnior e Araujo (2013), realizado em cinco escritórios de contabilidade natalenses, encontrou um nível bom de controle interno de 76,66%. O questionário, respondido pelos dirigentes, foi de 30 quesitos abrangendo atividades executadas por empresas contábeis, de

uma forma geral. Em relação ao no trabalho realizado na cidade de Curitiba, Pereira e Rezende (2013) presumiram que os diferentes órgãos da prefeitura buscam, de certa forma, um sistema integrado de controle interno que atue com de forma efetiva, de forma a privilegiar os efeitos preventivos do controle bem como que os mesmos contribuam para o planejamento e gestão estratégica municipal.

Vasconcelos *et al.* (2013) fez um estudo em restaurante localizado na cidade do Recife. Para tanto, um sistema de controle adequado é necessário uma infraestrutura mínima, envolvendo pessoas aptas ao exercício dos controles e predisposição à organização. É também fundamental que a administração saiba a importância do controle. Assim sendo, empresas de pequeno porte podem ter uma estrutura de controle eficaz caso a distribuição de papéis, entre os colaboradores, e a estrutura ou organização das atividades for eficiente.

A pesquisa de Monteiro e Flores (2014), sobre o setor de panificação, revela que as padarias geralmente são de pequeno e médio porte e suas atividades dão satisfação para uma parcela significativa da população. Portanto, quando essas entidades têm um bom controle interno proporcionando métodos e medidas adequadas e padronizadas, havendo mais chances de se manter no mercado por um tempo maior, gerando mais empregos diretos e indiretos.

Já o estudo sobre controle interno municipal sob a ótica do controle externo, Piccoli, Balestrin e Rover (2015) constataram que o Controle Interno dos municípios catarinenses (Joaçaba, Luzerna e Herval do Oeste) deixou de cumprir em tempo hábil o envio da remessa do Relatório de Controle Interno, ao Tribunal de Contas em algum período dentre os analisados, com atenção especial ao município de Herval do Oeste, com maior atraso em dias na entrega das remessas ao Tribunal de Contas.

No trabalho de Mascarenhas Bisneto, Fraga e Borges (2015) foi verificado uma linearidade nos volumes orçamentários destinados à CGU-Bahia nos cinco anos anteriores, permitindo chegar à conclusão de que não existiu falta de investimento nas atividades de controle interno do Poder Executivo Federal no Estado da Bahia no período supracitado.

Por fim, Monteiro (2015) fez uma pesquisa documental em relatórios do TCU e da CGU. Essa pesquisa concluiu sobre a premissa que o controle interno é importante no contexto do setor público é verdadeira, não apenas como forma de apoiar a gestão, mas também como elemento de mudança na realidade do setor que precisa de melhorias. Pode-se dizer que sua implantação é relevante para melhoria dos resultados obtidos, da informação gerada, da imagem da organização.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa teve característica eminentemente qualitativa, pois, além de não utilizar de material estatístico na análise dos dados, ocorreu relevância na seleção, registro, compreensão e interpretação de fenômenos a partir da observação do pesquisador. Em relação aos objetivos, a pesquisa classifica-se como descritiva, visto que tendeu a descrever, a partir das percepções de seus servidores, como se comporta a realidade operacional do sistema de controle interno da Administração Pública do Município de Patos-PB, no ano de 2015.

No que tange aos procedimentos técnicos adotados na coleta de dados, a pesquisa enquadra-se como bibliográfica. Através do material bibliográfico - especialmente livros e artigos científicos - desenvolveu-se maior afinidade e ampliação do conhecimento do pesquisador na área de estudo. Tratou-se também de uma pesquisa de campo, sendo aplicada pessoalmente pelos pesquisadores, dependendo nomeadamente das informações prestadas pelos sujeitos envolvidos no ambiente real. E, enfim, em razão de se abordar a realidade em específico do sistema de controle interno do Município de Patos-PB, por haver acessibilidade aos funcionários que lidam diretamente

com o sistema, para tanto, essa pesquisa situou-se também como levantamento de dados sobre a situação casuística em questão.

Portanto, antes da aplicação do questionário, foi explicado o escopo e relevância da pesquisa, bem como a importância da sua colaboração para a reflexão científica da matéria. Por conseguinte, inicialmente foram apresentadas questões de descrição do perfil do questionado (como nome, cargo, gênero, escolaridade, tempo de atuação no serviço público e, em sede mais restrita, no controle interno do Município), sendo adiante levantadas questões de verificação do conhecimento do questionado sobre a realidade vivenciada; acerca da operacionalização funcional, normativa e procedimental do controle interno; bem como sobre os benefícios, fragilidades e desafios enfrentados.

Especificamente, as 17 questões abrangeram perguntas sobre o tempo de existência do citado Controle Interno; sua fundamentação hierárquica e funcional; descrição normativa; áreas de atuação; rotina de trabalho e procedimentos adotados; nível de satisfação e colaboração dos resultados empreendidos; bem como as limitações enfrentadas pelo Controle Interno em realce. A intenção do referido questionário foi proporcionar questões em múltipla escolha e igualmente possibilitar maior margem de liberdade no discorrer das impressões. Por último, procedeu-se à interpretação dos resultados para obtenção de sua realidade no ambiente estudado. O intuito foi observar detalhadamente as respostas apresentadas e, assim, obter resultados que explicitassem a visão dos servidores sobre o controle interno municipal em objeto.

4. RESULTADOS

O estudo do controle interno do Município de Patos-PB ocorreu através de questionário aplicado aos servidores, conforme Quadro 1, que compõem o órgão responsável pelo referido controle na Prefeitura, vinculado hierarquicamente à Secretaria de Controle Interno.

Quadro 1 – Função e tempo aproximado de serviço público

FUNÇÃO	TEMPO APROXIMADO
Secretário da Secretaria de Controle Interno	6 a 10 anos
Secretário administrativo	6 a 10 anos
Técnico administrativo	1 a 5 anos
Assessor jurídico	6 a 10 anos
Coordenador do núcleo de análise	1 a 5 anos

Fonte: elaborado pelos autores (2016).

Nesse sentido, os referidos questionários abrangeram os seguintes respondentes: (i) o secretário da Secretaria de Controle Interno do Município, do sexo masculino, com nível de formação superior completa, entre seis e dez anos de atuação no serviço público e há mais de cinco anos no exercício de funções no Controle Interno municipal; (ii) o secretário administrativo de gabinete do Secretário, masculino, sem escolaridade superior, entre seis e dez anos de atuação no serviço público e há mais de cinco anos no exercício de funções no Controle Interno municipal; (iii) o técnico administrativo da Secretaria, do sexo masculino, com nível de formação superior completa, entre um e cinco anos de atuação no serviço público e também entre um e cinco anos no exercício de funções no Controle Interno municipal; (iv) o assessor jurídico da Secretaria, masculino, com nível de formação superior completa, entre seis e dez anos de atuação no serviço público e há mais de cinco anos no exercício de funções no Controle Interno municipal; e (v) e o coordenador do núcleo de análise de despesa pública, do sexo masculino, com nível de formação superior incompleta, entre um e cinco anos de atuação no serviço público e também entre um e cinco anos no exercício de funções no Controle Interno municipal. Essa hierarquia é relevante segundo Cruz e Glock (2008) que tratam da questão de competência de cada servidor.

Quadro 2 – Assunto principal abordado em cada questão

QUESTÃO	ASSUNTO ABORDADO
1	Tempo de existência do órgão de Controle Interno
2	Relação institucional do órgão na estrutura do Município
3	Atuação pautada por Lei
4	Quantidade de servidores para o órgão
5	Conhecimento de cargos ou funções

Fonte: elaborado pelos autores (2016).

Os questionários foram aplicados conjuntamente e, à exceção das perguntas de descrição de perfil, abrangeram 17 (dezessete) questões, tendentes a conferir a visão dos citados servidores sobre o controle interno do Município de Patos-PB. Os Quadros 2, 3 e 4 abordam justamente os assuntos abordados nos quesitos. Em relação à primeira questão, relativa ao tempo de existência do órgão de controle interno no Município de Patos-PB, embora nenhum dos servidores tenha declarado o tempo exato de existência, esta teve resposta uníssona no sentido de considerar um tempo entre seis e dez anos. Por sua vez, a segunda questão procurou compreender a relação institucional do referido Controle Interno na estrutura organizacional do Município, ao que foi respondido também por todos de que ele se trata de uma Secretaria, nomeada como Secretaria de Controle Interno do Município de Patos-PB.

No que tange à terceira pergunta, tendente a conferir se o Controle Interno municipal tem atuação pautada por lei ou outra norma jurídica, embora sem declararem saber da norma específica, todos igualmente responderam que sim, demonstrando conhecer da existência de descrição normativa que vincule o sistema de controle interno municipal a aspectos legais. Ademais, como observado, a Lei nº. 4320/64, o Decreto-lei nº 200/67, a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal delimitam competências que vinculam o controle interno municipal ao auxílio na avaliação, fiscalização, apoio ao controle externo e, em especial, norte para garantia da boa consecução da gestão pública.

Em relação ao quarto questionamento, sobre a quantidade de servidores que existem para o desempenho dessas competências destinadas ao Controle Interno Municipal, todos consideraram existir mais de cinco, mas sem delimitar uma quantidade exata. Por isso, em consequência procedeu-se à quinta pergunta, questionando se conheciam os cargos e/ou funções dos servidores que auxiliam nas atividades do órgão de controle interno. Todos os servidores nominados assinalaram positivamente e, ainda, descreveram igualmente os seguintes cargos: secretário da Secretaria de Controle Interno do Município, secretário de gabinete, assessor jurídico, coordenador do núcleo de análise de atos administrativos, coordenador do núcleo de despesa pública, coordenador do núcleo de patrimônio público, coordenador do núcleo de licitações, contratos e convênios, e, a gerência de ouvidoria.

Quadro 3 – Assunto principal abordado em cada questão

QUESTÃO	ASSUNTO ABORDADO
6	Controles setoriais de apoio à Secretaria
7	Órgãos ou funções exercidas pelos controles setoriais
8	Principais áreas de atuação do Controle Interno Municipal
9	Natureza dos procedimentos adotados no controle interno
10	Verificação <i>in loco</i> dos trabalhos dos órgãos controlados
11	Procedimentos de rotinas padrões e de políticas e instruções

Fonte: elaborado pelos autores (2016).

Em relação à questão 6, 80% (oitenta por cento) dos servidores questionados responderam que não há controles setoriais de apoio à Secretaria, demonstrando a inexistência de ramificações de estruturas de controle interno nos órgãos controlados. No questionamento 7, apenas um, portanto, considerou a existência; mas, no entanto, sem especificar os controles setoriais, em quais órgãos estariam ou funções exercidas pelos mesmos. Essa falta de conhecimento contraria o que diz Attie (1998) em relação às rotinas de trabalho como um todo.

A seu turno, no que tange à oitava pergunta, tendeu-se a averiguar as principais áreas de atuação do Controle Interno do Município. Nesse sentido, dois dos servidores responderam que esta se dava mais em função das áreas de orçamento, gestão fiscal, licitações, contratos, gestão contábil e gestão de atos discricionários; outros dois deles responderam que a atuação era mais direcionada às áreas de licitações, contratos, gestão contábil e gestão de atos discricionários; e outro considerou as áreas de orçamento, gestão fiscal, licitações, contratos. Ao cruzar os dados observou-se que as áreas de licitações e contratos foram assinaladas por todos, o que eventualmente sinaliza uma dedicação maior a estes setores.

Ato contínuo, na nona questão, buscou saber qual a natureza dos procedimentos adotados no controle interno do Município. Três dos servidores entenderam que o referido Controle ocorria tanto em nível de prevenção, quanto de detecção e também de correção; denotando essa maioria que o referido Controle se dedica a fomentar procedimentos de trabalho que possibilitem evitar eventuais problemas, encontrar e verificar dados que mereçam ser analisados, bem como propor correções ao que julguem assim merecer. Outros dois servidores, no entanto, assinalaram apenas o nível de prevenção como o único procedimento adotado pelo sistema de Controle Interno. Portanto, conforme Guerra (2005), a correção de irregularidades ou ilegalidades garante, assim, o cumprimento dos planos, metas e orçamentos previamente concebidos.

Em relação à pergunta dez, por sua vez, a intenção foi a de identificar se há verificação *in loco* dos trabalhos dos órgãos controlados. Nesse caso, todos os servidores assinalaram positivamente e, embora não tenham feito comentários, deixaram registrado que o sistema de Controle Interno do Município de Patos-PB exerce observação real no ambiente dos órgãos controlados, mais uma vez contrariando o que diz Attie (1998) sobre observações que devem ser feitas para aperfeiçoamento do Controle Interno.

Quadro 4 – Assunto principal abordado em cada questão

QUESTÃO	ASSUNTO ABORDADO
12	Padrões de rotina e procedimentos
13	Nível de comunicação com os demais órgãos da Administração
14	Efetivo acolhimento, por parte do administrador público
15	Verificar o nível relação com o Controle Externo
16	Auxílio do Controle Interno com o desenvolvimento da gestão Pública
17	Principais limitações enfrentadas pelo Controle Interno municipal

Fonte: Elaborado pelos autores (2016).

Adiante, sobre a existência de procedimentos de rotinas padrões e de políticas e instruções na realização das tarefas do Controle Interno, encaixada na questão onze, todos os questionados responderam positivamente; sem, contudo, evidenciar qual seria esse material, se manual, *checklist* ou outro diverso. Por isso, acerca da satisfação com os referidos padrões de rotina e procedimentos, no questionamento 12, quatro responderam como boa e apenas um como excelente; o que, em geral, fundamenta que a existência desse material facilita na execução das atividades dos referidos servidores.

No que concerne ao questionamento de número treze, esta teve o escopo principal de identificar o nível de comunicação com os demais órgãos da Administração Pública municipal. Nesse

caso, três deles assinalaram que este se dá em nível bom, ao passo que dois entendem que esse ocorre de modo excelente; observando-se que há, então, notável satisfação nesse contexto.

A seu turno, a pergunta catorze tendeu a questionar sobre o efetivo acolhimento, por parte do administrador público municipal, dos resultados dos trabalhos do Controle Interno Municipal, inclusive quando há eventuais proposições de correções. Nesse caso, todos responderam positivamente e, a despeito de não tecerem comentários, demarcaram com a resposta que o administrador municipal evidencia respeito e confiança nos trabalhos resultantes do sistema de Controle Interno de Patos-PB. A supervisão é uma das atividades da chefia, conforme relata o manual de controle da CGU (2007), mesmo havendo a confiança por parte da mesma. Corrobora também o trabalho de Mascarenhas Bisneto, Fraga e Borges (2015) que trata do zelo pelo cumprimento das atividades no setor de Controle Interno.

No que tange ao questionamento quinze, cujo objetivo foi verificar o nível relação com o Controle Externo, todos os questionados entenderam que há contribuição do controle interno municipal ao Controle Externo nomeadamente exercido pelos Tribunais de Contas, o que possibilita verificar que há correlação institucional entre referidos controles da administração pública, conforme estudo de Mascarenhas Bisneto, Fraga e Borges (2015).

Por sua vez, na questão 16, sobre o nível de auxílio do Controle Interno do Município de Patos-PB com o desenvolvimento da gestão Pública, quatro dos servidores entenderam como excelente e apenas um deles como bom. Assim, embora não registrado comentários, os servidores entendem que o supracitado controle tem importante contribuição no fomento do aprimoramento da organização e gestão da coisa pública do município em realce.

Em última instância, na pergunta dezessete foram questionadas as principais limitações enfrentadas pelo Controle Interno municipal. Nesse caso, sem descrever maiores detalhes, todos assinalaram a falta de servidores, dois acrescentaram a carência de espaço físico e apenas um deles registrou também a falta de contribuição dos órgãos controlados. Essa visão dos respondentes está de acordo com a pesquisa de Pereira e Rezende (2013) que foi realizada na cidade de Curitiba.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa direcionou-se ao objetivo geral de analisar a operacionalização do sistema de controle interno do Município de Patos-PB. E, em sentido estrito, por sua vez, delimitar o nível normativo do referido controle; constatar os recursos humanos envolvidos e respectiva estrutura hierárquico-funcional; e verificar a visão dos respectivos servidores sobre os procedimentos e técnicas desenvolvidas pela Administração Pública municipal para desenvolvimento dos trabalhos de controle interno.

Por conseguinte, esse trabalho atingiu os objetivos propostos, de modo a constatar a operacionalização do sistema de controle interno de Patos-PB. Em síntese, a aplicação do questionário a cinco servidores do órgão de Controle Interno do Município referido, no ano de 2015, resultou na compreensão de que os mesmos demonstraram conhecer a realidade que vivenciam; entendem que há uma boa formação e execução do controle interno municipal; uma atuação destacada em diversas áreas; auxílio ao desenvolvimento da gestão pública municipal e aos órgãos de Controle Externo; carecendo ainda, no entanto, de mais servidores, espaço físico e, para um deles, auxílio dos órgãos controlados.

Constatou-se como pontos positivos que o controle interno de Patos tem operacionalização; evidencia uma vinculação normativa; possui um quadro funcional conhecedor da sua realidade e bem organizado; assim como atuação multissetorial que implica controlar várias áreas, incluindo contribuição tanto nos aspectos preventivo, quanto detectivo e corretivo.

Há, todavia, limitações no município estudado, no que tange ao treinamento dos servidores que compõem o órgão de controle interno, uma vez que este se dá apenas esporadicamente; bem

como há também obstáculos à existência de controles de ordem setorial, já que a maioria dos respondentes não considera a existência de controles internos nos órgãos controlados para suporte aos trabalhos da unidade central da Secretaria. Desta feita, recomenda-se maior dedicação ao treinamento funcional e implantação de controles setoriais, com bom nível de comunicação entre os órgãos controlados, mostrando que, em alguns pontos, os dados encontrados contrariam a teoria levantada.

Por último, a título de sugestão, embora a pesquisa tenha atingido os objetivos propostos, salientando que o assunto é essencialmente provocativo e de densa importância na gestão pública municipal, recomenda-se, por exemplo, que estudos vindouros venham a considerar a análise da rotina *in loco* nos órgãos pesquisados e dos materiais procedimentais, para aprimoramento do tipo pesquisa-ação, na qual o pesquisador irá observar toda rotina do controle interno pessoalmente.

REFERÊNCIAS

ALVES, André Gomes de Sousa. *Controle interno na administração pública municipal: o caso do município de João Pessoa-PB*. 2008, 54 p. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2010.

ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, 1988.

BRASIL. Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Diário Oficial da União, Brasília, 1967.

BRASIL. Lei nº. 4320, de 17 de março de 1964. Diário Oficial da União, Brasília, 1964.

BRASIL. Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. Diário Oficial da União, Brasília, 2000.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 21. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. *Manual de controle interno: um guia para a implementação e operacionalização de unidades de controle interno governamentais*. Brasil: CGU, 2007. Disponível em:

http://www.tjac.jus.br/ascoi/pdf/normas_auditoria/Manual_Control_Interno_CGU.pdf. Acesso em: 05 dez. 2014.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. *Controle interno nos municípios*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externos e internos da administração pública*. 2. ed. rev. e ampl. Belo horizonte: Fórum, 2005.

GALANTE, Celso; BEUREN, Ilse Maria; OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. CONTROLE INTERNO: seu uso por municípios da Região Oeste do Estado de Santa Catarina. *Revista Contabilidade e Controladoria*, Curitiba, v. 1, n. 1, 2009.

- MASCARENHAS BISNETO, José Pereira; FRAGA, Igor Dantas; BORGES, Siméa Azevedo Brito. Controle interno do poder executivo federal e o Estado da Bahia. *Revista Sul-Americana de Ciência Política*, Pelotas, v. 3, n.1, 2015.
- MAIA, Matheus Silva; SILVA, Marlene Ribeiro da; DUEÑAS, Rodrigo, ALMEIDA, Priscila Plaza de; MARCONDES, Sérgio; CHING, Hong Yuh. Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 1, n. 1, 2005.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MONTEIRO, Renato Pereira. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v.12, n. 25, 2015.
- MONTEIRO, Renato Pereira; FLORES, Pablo. Estudo sobre a importância dos controles internos no setor de panificação. *Revista UNEMAT de Contabilidade*. Canoas, v. 3, n. 5, 2014.
- MORAES JÚNIOR, Valdério Freire de; ARAUJO, Aneide Oliveira. Características do controle interno nas empresas de serviços contábeis. *Revista Razão Contábil & Finanças*, Fortaleza, v. 4. n. 1, 2013.
- OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins; D'ÁVILA, Marcos Zähler. *Conceitos e técnicas de controles internos de organizações*. São Paulo: Nobel, 2002.
- PARÁIBA. Tribunal de Contas do Estado. *Cartilha de orientações sobre controle interno*. João Pessoa: A União, 2009. Disponível em: http://portal.tce.pb.gov.br/wordpress/wp-content/uploads/2009/11/2009_cartilha_orientacao_ci.pdf. Acesso em: 05 de dezembro de 2014.
- PEREIRA, Elisabeth Teixeira de Almeida; REZENDE, Denis Alcides. Planejamento e gestão estratégica municipal: estudo de caso da Prefeitura Municipal de Curitiba. *Revista Economia & Gestão*. Belo Horizonte, v. 13, n. 31, 2013.
- PICCOLI, Marcio Roberto; BALESTRIN, Rubiana Suelen; ROBER, Ardinete. O controle interno sobre a ótica do controle externo: estudo de caso em três municípios da região do Meio Oeste de Santa Catarina. *Revista de Contabilidade da UFBA*, Salvador, v.9, n. 2, 2015.
- RESQUE FILHO, Antônio; JACQUES, Elizeu de Albuquerque; MARIAN, Paulo David. O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial. *Revista Sociais e Humanas*, Santa Maria, v. 18, n. 2, 2005.
- ROCHA, Lincoln Magalhães da. A função controle na administração pública: controle interno e externo. *Fórum Administrativo*, Belo Horizonte, v.1, n.2, 2001.
- SILVA, Pedro Gabriel Kenne. O papel do controle interno na administração pública. *Revista Contexto*, Porto Alegre, v.2, n. 2, 2002.
- SILVA, Wendel Alex Castro; ROCHA, Adriana Maria; MELO, Alfredo Alves Oliveira. Sistema de Gerenciamento e Controle Interno: uma Análise dos Escritórios de Contabilidade de Belo Horizon-

te/MG e Região Metropolitana a partir da Taxonomia de Kaplan e Cooper. *Revista de Contabilidade e Organizações*, Ribeirão Preto, v. 5, n. 11, 2011

SOUZA, Jorge B. *Controle interno municipal: uma abordagem prática*. Porto Alegre: Evangraf, 2006.

VASCONCELOS, Yumara Lúcia; TORRES, Maria Luiza de Lavor; YOSHITAKE, Mariano; SILVA, Georia Fabiana; PINHO, Marcos Aurélio Benevides. Gestão de estoques em restaurantes: um estudo de caso. *Revista Gestão de Produção. Operações e Sistemas*. Bauru, v. 8, n. 4, 2013.