



O PAPEL DO CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL NA PREVENÇÃO DE FRAUDES E ERROS

THE ROLE OF INTERNAL PUBLIC ADMINISTRATION OF THE MUNICIPAL GOVERNMENT IN THE PREVENTION OF FRAUD AND ERRORS

Juliana Alves de Sousa¹

Graduanda em Ciências Contábeis pela Unievangélica – GO.

Carlos Renato Ferreira²

Professor Orientador do Curso de Ciências Contábeis da Unievangélica – GO

1 Juliana Alves de Sousa - Bacharelanda no curso de Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Anápolis (UniEvangélica) – Brasil – Email: julianaalves_ctb@hotmail.com

2 Carlos Renato Ferreira – Professor do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Anápolis (UniEvangélica) – Brasil – Email: crfac3@gmail.com

Resumo:

O presente trabalho tem se debruçar acerca do tema do controle interno e sua relação com a administração pública, pensando as melhores práticas para estes. Contudo será analisado as formas de controles internos voltados a administração pública especificamente municipal, conceituando a terminologia de controle e controle interno, vislumbrando de que forma um controle interno eficiente e eficaz pode produzir melhores tomadas de decisões por parte desta administração, desenvolvimento econômico e social. Um dos pontos principais será a busca pela compreensão da relação entre controle interno e administração pública municipal, também a análise e percepção da legislação vigente diante dos desafios da atual sociedade contemporânea. Por fim, procuramos encontrar uma melhora nas tomadas de decisões diante da constituição de controles internos muito bem estruturados, pensando os conceitos de eficiência e eficácia na administração pública.

Palavras Chave: Controles internos; Administração pública; Eficácia; Ediciência.

Abstract:

This paper has to look at the subject of internal control and its relationship with public administration, thinking about the best practices for them. However, the forms of internal controls aimed at specifically municipal public administration will be analyzed, conceptualizing the terminology of internal control and control, envisioning how an efficient and effective internal control can produce better decision making by this administration, economic and social development. One of the main points will be the search for the understanding of the relationship between internal control and municipal public administration, also the analysis and perception of the current legislation in the face of the challenges of today's contemporary society. Finally, we seek to find an improvement in decision making due to the establishment of very well-structured internal controls, considering the concepts of efficiency and effectiveness in public administration.

Key Words; Internal controls; Public administration; Efficiency; Education.

1. INTRODUÇÃO

Os órgãos públicos tem por objetivo a prestação de serviços à população através da arrecadação de tributos. Com isso, é essencial que haja uma administração destes recursos de forma adequada e em benefício dos cidadãos para o bem comum da sociedade e para que esta consiga se desenvolver. Desta forma, torna-se essencial o controle da gestão pública e dos recursos arrecadados para garantir o desenvolvimento social.

O presente trabalho tem como perspectiva analisar as funções do controle interno na administração pública, e mais especificamente no interior da administração municipal. Os controles internos tem como função, não somente a de apresentar a sociedade os feitos realizados, mas também fornece suporte à gestão pública de forma geral para que esta possa tomar melhor decisões, realizando planejamentos estratégicos com o intuito de melhora da sociedade como um coletivo geral.

Segundo GUERRA (2011), o controle interno regido pela administração pública apresenta verificações, fatos e análises dos pontos determinados em lei aonde quaisquer omissões o poder deve ser responsabilizado por tal.

De uma forma geral, o controle interno faz parte de um quadro maior de um sistema de decisões voltado para a gestão pública e aqui mais especificamente da gestão pública municipal, estando presente em diversos setores da economia da sociedade civil e pública.

Baseado nas seguintes informações apresentadas, este trabalho aponta a seguinte problemática: **O que o Controle Interno tem feito para combater fraudes e erros na administração pública municipal?**

Com base nas premissas, este trabalho tem como objetivo geral mostrar o papel do Controle Interno dentro da administração pública municipal, buscando a transparência na gestão dos órgãos públicos, de forma a obter uma melhor qualidade do serviço público, atendendo às necessidades de todos os cidadãos, demonstrando as condutas de fraudes e erros aonde diminuindo o risco da improbidade recursos confiados pela população. Com isso também será pontuado a importância do controle interno para a administração pública municipal com o intuito de relacionar este a economicidade, sustentabilidade e desenvolvimento social para toda uma comunidade, tentando compreender essa

relação com as tomadas de decisões da instituição da administração pública municipal.

Trataremos do tema estabelecendo os seguintes objetivos específicos sendo o primeiro conceituar o controle interno, o segundo levantar pontos estabelecidos em normas para serem aplicados ao controle interno e por fim definir como o auditor pode diferenciar e prevenir fraudes e erros no controle interno municipal.

O presente tema justifica-se a apresentar o desenvolvimento do controle interno implica em uma melhor administração pública municipal, desenvolvendo a sociedade de uma forma geral, pensando econômica, social e politicamente, trazendo consigo uma evolução social para a coletividade.

A metodologia adotada será tratado com base em uma análise e revisão bibliográfica disponível em artigos científicos e livros acerca do tema, utilizando-se de uma pesquisa qualitativa, apresentando uma análise científica do tema.

2. METODOLOGIA

Para GIL (2007, p. 44), “os exemplos mais característicos desse tipo de pesquisa são sobre investigações sobre ideologias ou aquelas que se propõem à análise das diversas posições acerca de um problema”.

Problematiza-se que metodologia é a investigação de ideologias que propõem à análise acerca de vários problemas.

MICHEL(2009, p.87) define metodologia como:

São os passos que deverão ser seguidos para que a solução/implantação seja efetivada. Neste momento, os objetivos são transformados em metas, quando são definidos: etapas, responsáveis, participantes, passos, ações específicas, definidos padrões verificadores de atingimento e de qualidade da ação, assim como devem ser definidos e incluídos parâmetros necessários e verificáveis de execução, controle e avaliação(MICHEL, 2009, p.87).

Observa-se que metodologia são as metas a serem seguidas, para se chegar no ponto desejado.

MINAYO (2007) define metodologia de forma abrangente sendo a discussão epistemológica sobre o “caminho do pensamento” que o tema ou o objeto de investigação requer; ou como a apresentação adequada e justificada dos métodos, técnicas e dos instrumentos operativos que devem ser utilizados para as buscas relativas às indagações da investigação; e como a “criatividade

do pesquisador”, ou seja, a sua marca pessoal e específica na forma de articular teoria, métodos, achados experimentais, observacionais ou de qualquer outro tipo específico de resposta às indagações específicas.

Conclui-se que metodologia sendo de três formas sendo ela discussão do conhecimento sobre o objeto de investigação, como a apresentação dos métodos e como a criatividade do pesquisador.

Para MINAYO (2001) A pesquisa qualitativa preocupa-se, portanto, com aspectos da realidade que não podem ser quantificados, centrando-se na compreensão e explicação da dinâmica das relações sociais.

Nota-se que pesquisa qualitativa tem como objetivo a compreensão e explicação da dinâmica das relações sociais.

Para GOLDENBERG (1997, p. 34) a Pesquisa Qualitativa se define:

Não se preocupa com representatividade numérica, mas, sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização, etc. Os pesquisadores que adotam a abordagem qualitativa opõem-se ao pressuposto que defende um modelo único de pesquisa para todas as ciências, já que as ciências sociais têm sua especificidade, o que pressupõe uma metodologia própria. Assim, os pesquisadores qualitativos recusam o modelo positivista aplicado ao estudo das 32EAD vida social, uma vez que o pesquisador não pode fazer julgamentos nem permitir que seus preconceitos e crenças contaminem a pesquisa (GOLDENBERG 1997, p. 34).

Afirma-se que a pesquisa qualitativa não tem como foco a representatividade numérica, mas sim no aprofundamento da compreensão em torno da pesquisa.

Segundo DESLAURIERS (1991, p. 58) a definição da pesquisa qualitativa é vista sendo ela o cientista e ao mesmo tempo o sujeito e o objeto de suas pesquisas. O desenvolvimento da pesquisa é imprevisível. O conhecimento do pesquisador é parcial e limitado. O objetivo da amostra é de produzir informações aprofundadas e ilustrativas: seja ela pequena ou grande, o que importa é que ela seja capaz de produzir novas informações.

Ressalta-se como pesquisa qualitativa tendo caráter exploratório, estimulando os entrevistados a pensarem livremente sobre algum tema, objeto ou conceito. Tendo por objetivo a produção de informações.

MICHEL (2009, p. 40) define pesquisa bibliográfica como o tratamento da fase inicial da pesquisa; busca o levantamento bibliográfico sobre o tema, com o propósito de identificar informações e subsídios para definição dos

objetivos, determinação do problema e definição dos tópicos do referencial teórico. É considerada uma forma de pesquisa porque implica em leituras sobre o assunto, embora não seja o propósito fim da pesquisa. Por isso, é comum autores considerarem a fase de leitura e composição do referencial teórico como sendo uma revisão de bibliografia [...].

Mostra-se que a pesquisa bibliográfica sendo a fase de início em volta da pesquisa onde se busca o levantamento bibliográfico relacionado ao tema da mesma.

Segundo LAKATOS E MARCONI (2010, pag. 166) a pesquisa bibliográfica se define como:

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação oral: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito ou dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas quer ravadas(LAKATOS E MARCONI 2010, pag. 166).

Questiona-se que a pesquisa bibliográfica tem como finalidade colocar o pesquisador em conjunto com todas as informações de um tema que já é público ,para a obtenção de outros resultados.

Para FONSECA(2002, p. 32) “a pesquisa bibliográfica é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites”. Qualquer trabalho científico inicia-se com uma pesquisa bibliográfica, que permitindo assim ao pesquisador conhecer o que já se estudou sobre o assunto. Existem, porém pesquisas científicas que se baseiam unicamente na pesquisa bibliográfica, procurando referências teóricas publicadas com o objetivo de recolher informações ou conhecimentos prévios sobre o problema a respeito do qual se procura a resposta.

Conclui-se por pesquisa bibliográfica todo levantamento feito através de referências já prontas proporcionando ao pesquisador o conhecimento relacionado ao tema abordado.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 Conceito de controle interno

Palavra Controle significa “ato, efeito ou poder de controlar; domínio,

governo. Fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades, ou produtos, não se desviem das normas preestabelecidas".

Analisando a raiz da palavra que o termo controle é um conglomerado de atitudes que visem observar, organizar e analisar uma atividade ou um indivíduo. Para MILESKI (2003) o sistema baseado em decorrência do controles internos é inerente e necessário ao Estado, fazendo com que a administração pública seja regido e organizado pelos princípios legais e constitucionais da legislação vigente no caso concreto específico.

Outro ponto apresentado pelo autor mencionado acima é o de que tal conceito de controle interno faz com que seja estabelecido à administração pública um dever-ser, ou um poder específico, possuindo uma finalidade de correção ao que pode estar ou ocorrer de forma errônea ou maliciosa, podendo também aplicar sanções a casos extremos com que infrinjam a legislação. Ainda para o autor, o controle interno deve realizar acompanhamento das atividades da administração pública com foco à Gestão Fiscal e tendo como base e suporte a transparência em seus planejamentos pré-estabelecidos analisando em todos os momentos se as normas e legislação estão sendo cumpridas em suas formas.

Indo para além disso, a Lei Complementar 101/2000 estabelece que todos os atos sejam processados com interesse específico ao público, tendo por base a responsabilidade geral e fiscal. Já para Meirelles (2005) o "Controle, em tema de Administração Pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder exerce sobre a conduta funcional de outro", ou seja, estamos diante de uma instituição que tem por base uma vigilância sobre outra instituição, elaborando pareceres e aplicando sanções caso necessário para o devido processo legal e controle das ações da administração pública para que os princípios gerais da administração pública sejam cumpridos de forma rígida, com foco na eficiência e eficácia da gestão pública voltada a coletividade da sociedade.

Ainda na Administração Pública, para GASPARINI (2006), também no mesmo sentido mencionado anteriormente, o controle é uma forma de vigilância, porém desenvolvendo o tema, podemos notar uma questão também de orientação e posterior correção das ações direcionados aos órgãos e agentes públicos os quais estejam subordinados. As perspectivas dos controles devem

estar voltados a todas ações, inclusive de seus próprios órgãos, com o intuito de afirmar como correto ou não, e nesse caso demonstrando a necessidade de refazer tais atitudes e tomadas de decisões, vinculado a legalidade, a eficiência, eficácia e oportunidade, se estabelecendo controles interno e externos para a administração pública de forma ampla e irrestrita.

Podemos concluir que o controle pode partir tanto de forma interna, quanto de forma externa, trazendo maior segurança jurídica e social as questões da administração pública, podendo ser caracterizado conforme a sua atuação específica.

O controle externo pode ser definido, conforme BOTELHO (2007) como uma forma alheia à administração pública, ou seja, elaborado por um órgão que não faça parte necessariamente da administração direta ou indireta, devendo e podendo ser correlata a contabilidade, a questão das finanças, ao orçamento, às operações e/ou ao patrimônio do órgão público. Conclui-se então que esse tipo de controle é realizado por um órgão, podendo ou não ser ligado a administração pública, porém que não faz parte direta do órgão controlado, visando uma maior autonomia na análise das questões, bem como da independência para aplicar ações corretivas diante de problemas encontrados.

Ainda acerca do controle externo, este pode ser exercido por órgãos específicos do poder legislativo, do judiciário, como tribunais de contas, bem como de órgãos da sociedade civil.

Um exemplo exercido pelo poder legislativo são os casos das Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI), que tem como finalidade julgar qualquer tipo de irregularidades sob suspeita, analisando possíveis irregularidades ou crimes inclusive do poder executivo ao qual esteja vinculado e manter um controle sobre a administração pública, inclusive com auxílio dos tribunais de contas.

Já o judiciário por meio da legislação vigente e com foco na proteção dos direitos da coletividade e do indivíduo, em especial resguardado pela Constituição Federal de 1988 (Constituição Cidadão ou Carta Magna) pode ser um controle externo diante de ações contenciosas entre o Estado e o indivíduo, conforme determinado por cláusula pétrea no Artigo 5º.

Outro meio de controle externo é o controle social que nada mais é que a participação da população diante da administração pública, colaborando para uma melhor e mais democrática gestão. A própria administração pública deve

ter o interesse nesse tipo de controle, visando uma maior transparência pública, atribuindo funções de monitoração, contribuição e avaliação sob responsabilidade da sociedade civil, tornando público seus atos conforme consta do artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos. (BRASIL, 2000)

Para concluir que esse tipo de controle externo, advindo do social, nada mais é que a possibilidade da sociedade civil exercer algum tipo de controle de fiscalização sobre seu governo, mesmo que na prática existe uma certa dificuldade de se aplicar tal controle, na legislação ele existe. Em alguns Estados esse tipo de controle social tem sido implantados em portais ligados a tribunais de contas com o objetivo de disponibilizar a toda a sociedade civil a possibilidade de analisar e verificar as contas da administração pública de uma forma mais geral, podendo o interessado questionar determinados pontos para uma melhor análise e questionamentos.

Já o controle tido como interno se estabelece, segundo MILESKI (2003) na medida em que a própria administração pública estabelece parâmetros para análise, controle e verificação de seus próprios atos, sendo compreendido pelo estabelecimento de uma hierarquia em seu interior. Ainda para o autor, essa forma tem como objetivo estabelecer uma forma da própria administração pública perceber possíveis irregularidades e as questões legais observáveis dos seus atos, pensando os princípios da legalidade e do interesse público, claro que tendo também como norte a transparência a eficiência e a eficácia.

Existe uma definição de controle disposta na Instrução Normativa n.º 1, de 6 de abril de 2001, da Secretaria Federal do Controle Interno, na qual estabelece que Controle Interno é:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades

da administração pública seja alcançado, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (BRASIL, 2001)

Nesse contexto podemos concluir que o controle interno não tem como objetivo único o de buscar analisar e encontrar erros e os corrigir, mas também existe em seu cerne uma necessidade de preveni-los para que não ocorram, ou diante de erros já cometidos, criar mecanismos para que isso não se repita, se certificando que todas as normativas e legislações sejam aplicadas, gerindo com responsabilidade, transparência, eficiência e eficácia os recursos públicos de um modo geral.

3.2 Normas estabelecidas no controle interno

Na administração pública o controle interno foi instituído um pouco antes do Golpe de 1964 que implantou o Regime Militar no Brasil, pela Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, definindo as expressões de controle interno e externo específicos para a análise das questões da administração pública, estabelecendo competências para o exercício das atividades. Ficou instituído nesse momento o controle interno nas mãos do Poder Executivo, enquanto que o controle externo ficando a cargo do poder Legislativo, tendo como objetivo principal manter a integridade patrimonial das entidades públicas de uma forma geral, bem como definindo as questões hierárquicas e de prestação de informações, seus destinatários e os responsáveis em analisar tais questões.

Para ALMEIDA (1996) no interior de uma organização o controle interno possui importante papel nas relações procedimentais, bem como métodos e/ou rotinas, resguardando os valores patrimoniais, atribuindo confiança e colaborando com a administração pública de uma forma eficiente e eficaz com relação aos negócios e à administração, enquanto que para PEIXE (2002) o controle interno voltado à administração pública deve prestar consultoria e apoio constante aos órgãos governamentais em sua totalidade.

Outrossim, vale ressaltar que as atividades dos controles, tanto interno, quanto externo, são destinados a uma gama grande de situações, não cabendo somente a área contábil, pensando os ativos patrimoniais de uma forma geral, para que se resguarde de uma forma mais ampla também as informações.

Existe uma diversidade de conceituações na legislação e na área normativa, uma delas, a Instrução Normativa nº 16, de 20 de dezembro de 1991,

do Departamento do Tesouro Nacional, conceitua da seguinte forma:

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

Nesse âmbito podemos observar que a questão está inserida no interior de uma pluralidade de atividades, incluindo também uma diversidade de atitudes que devem ser adotadas, criando uma rede no interior da administração pública que resultam em uma melhora da administração com mais eficiência e eficácia. Para COOCK E WINKLE (1979) os controles funcionam como forma administrativa sendo procedimentos e métodos a serem adotados, estando diretamente relacionado às operações da administração ou de uma empresa específica, atribuindo confiabilidade aos relatórios financeiros e operacionais.

De uma forma geral, as ações empenhadas pelos controles internos estão inseridas no ordenamento jurídico de uma forma orgânica e ampla diante da administração pública sendo estabelecido pelo artigo 74 da Constituição Federal que o controle interno tem por finalidade:

- 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 eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública 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, e
- IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

As funções dos controles internos são variado, tendo que avaliar, analisar, comprovar, e apoiar a administração pública para que essa seja mais eficiente em suas tomas de decisões diante da sociedade, sempre buscando a melhor solução para a coletividade em suas vivencias. Já o artigo 70 do mesmo dispositivo legal vai demarcar uma certa fiscalização diante dos procedimento contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais de toda a união, os Estados, os municípios, bem como o Distrito Federal, e toda a administração pública, direta e indireta, incluso aqui as autarquias, levando-se em conta os princípios mais amplos e gerais da administração, que sejam a legalidade; a economicidade; e a legitimidade.

Enquanto o artigo 75 expõe certa orientação e organização dos controles internos o artigo 31, ambos da Constituição Federal determinada especificamente a relação dos Municípios no exercício de sua fiscalização pelo Poder Legislativo Municipal.

O controle interno possui uma abrangência ampla no interior da administração pública, cabendo a análise por sua responsabilidade de praticamente todos os atos de tais questões, tratando tanto das receitas, quanto das despesas, tendo como objetivo fundante a busca pelo cumprimento rigoroso dos trabalhos financeiros para acessar e respaldar as organizações públicas, conforme determinado pelo artigo 74 da Constituição Federal.

As verificações, de preferência devem ser adotadas antes de qualquer ato, porém podem ser posterior para a análise de suas regularidades, entretanto em determinados casos se torna mais complicado sua correção.

Vale ressaltar que quando falamos de municípios pequenos, por diversas vezes se torna mais complicado o controle interno, tendo em vista o reduzido número de funcionários efetivos diante do orçamento municipal. Para Toledo Jr. E ROSSI (2005), os pequenos municípios, que representam 93% do total na Federal Brasileira, o servidor efetivo ficará em uma situação delicada diante de possíveis denúncias, diante do tamanho do município, e da influência do agente político que exerce sobre esses, podendo o funcionário público responder solidariamente pelo dispositivo no artigo 74, § 1º da Constituição Federal.

3.3 Conceitos e prevenção de fraudes e erros.

Pensando de acordo com a realidade brasileira e extraído das Normas Brasileiras de Contabilidade (1997, p. 3), pode-se definir fraude como

ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis; e erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis, (NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE 1997, P. 3)

Isto é, o principal atributo de um auditor interno é observar se há fraude em documentos da empresa. É possível entender ainda o conceito de fraude, segundo LA ROCQUE (1999, p. 51), “se constitui em prática perniciosa prejudicial à empresa”, trazendo demonstrações que há pessoas envolvidas em um esquema para corromper a gestão empresarial em questão.

Ainda, em concordância com o Dicionário Jurídico (2002, p.141), a fraude “é o ato de má-fé, artifício malicioso usado para prejudicar, dolosamente, o direito ou os interesses de terceiros”.

RASMUSSEN (1988, p. 1) explicita que

Desde os tempos remotos da história da civilização do homem, nas épocas do classicismo, pré-colombiano, idade média até a época atual, os homens que possuem poderes, em certas circunstâncias, têm abusado destes poderes para se enriquecer e lesar as instituições das quais obtiveram confiança e poder(RASMUSSEN 1988, p. 1).

Apesar de parecer recente, atos fraudulentos já eram observados na antiguidade, desde o começo da civilização, em que os mais poderosos se aproveitavam dessa posição para tirar proveito e vantagens em cima daqueles que menos podiam.

Atualmente, podemos observar que tal prática continua em voga, tendo em vista os escândalos presentes na política brasileira e internacional, o que faz questionar o porquê de não existir uma auditoria eficiente para checar as informações importantes sobre a gestão das empresas importantes para as nações.

Segundo MARANGUAPE (2001, p.30), "no Brasil, a fraude é uma doença, que se alastra cada vez mais como se fosse uma epidemia perante a vulnerabilidade e fragilização dos sistemas que deveriam coibi-la". Isto é, no nosso país, infelizmente, a fraude parece ser contagiosa.

O fato da falta de uma auditoria eficaz, trazendo uma gestão transparente, mostra que de fato ainda estamos muito atrás no que imaginamos para o futuro, que parece, às vezes, regredir ao invés de progredir, o que é bem triste para as nações em geral, envolvidos com o mundo contábil.

De acordo com o diretor da CONTROL RISK, JAMES WYGAND, a fraude “é um problema muito mais freqüente do que se imagina e, no Brasil, atinge 80 % das empresas” (apud CHAIM, 2002). Esse dado ratifica o que já estamos acostumados a assistir em alguns noticiários, infelizmente.

É possível entender ainda o conceito de fraude de acordo com ANTONIO DE LOURENÇO GIL (1999, p. 22):

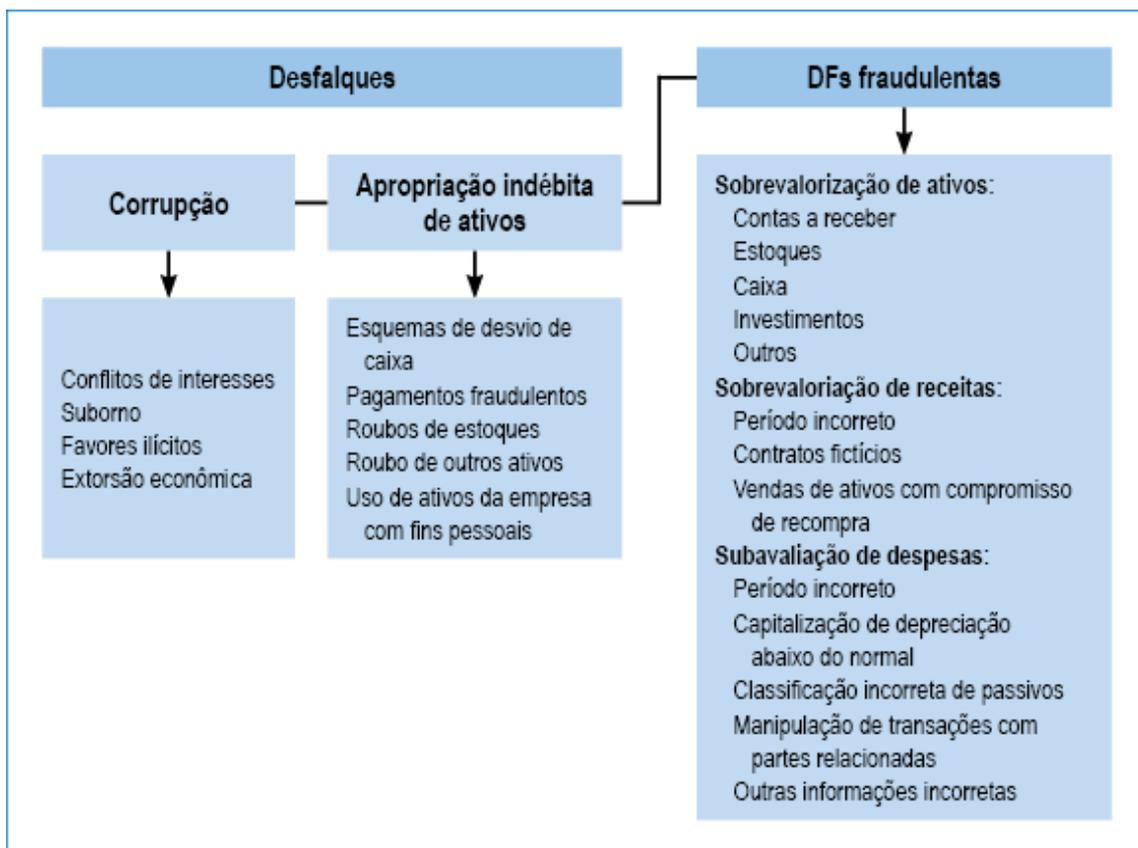
fraudes, pirataria e conivência são ingredientes inseparáveis/indissolúveis dos negócios, em uma sociedade em que o progresso é

estimulado/buscado como um dever moral com ousa do potencial criativo disponibilizado na raça humana

MORTIMER DITTENHOFER (apud TCE BA, 1995, p. 69) explicita que “a fraude e/ou desvio de fundos, é conhecido como, provavelmente, o maior causador de despesas não registradas do governo e de negócios”, ratificando o que já imaginávamos sobre o assunto. O autor continua dizendo que “os registros parecem indicar que estes crimes podem ser feitos por quase todo o tipo de empregado.” Isto é, para o autor, aquele que comete a fraude “não parece ter um tipo específico (...) Não existe um perfil característico. Todo tipo de gente pode cometer esse tipo de crime”.

Alguns tipos mais famosos de fraudes estão listados na figura abaixo:

Quadro 1: Exemplos de fraudes



Fonte: Gramling e colaboradores (2011)

Como demonstrado na figura supracitada, corrupção, apropriação indébita de ativos e DFs fraudulentas compõe a tríade principal das fraudes em

empresas, cada uma com suas particularidades e interesses por detrás, seja suborno, esquemas de desvio de caixa, sobrevalorização de ativos, receitas, etc.

As fraudes costumam vir encobertas como dividas contábeis, a fim de que o auditor seja enganado com a maneira como são cobrados seus débitos. De acordo com a GBE Peritos & Investigadores Contábeis (1997), os tipos mais encontrados de fraudes nas contas referentes as empresas são as que estão elencadas no quadro abaixo:

QUADRO 2: CONTAS UTILIZADAS PARA ESCONDER FRAUDES

Contas contábeis mais utilizadas para classificar e tentar esconder a prática criminosa

Contas	(%)
Caixas e Bancos	17,48
<i>Contas a receber</i>	<i>9,71</i>
Estoque	16,50
Ativo permanente	0,97
Fornecedores	6,80
Contas a Pagar	4,85
Vendas	6,80
Custo de mercadorias vendidas	3,88
Contas da folha de pagamento	3,88
Despesas de viagem	9,71
Outras despesas	7,77
Despesas de serviços	7,77
Outras	3,88

Fonte: GBE Peritos & Investigadores Contábeis, 1997.

O conjunto de contas mais visados pelos fraudadores são caixas e bancos e estoque, seguido de contas a receber e despesas de viagem. Para um auditor interno atento, é bom que se certifique que as contas referentes a esses títulos estejam corretas.

Quando se trata de erro, LA ROCQUE (1999, p. 51) conceitua que esse tipo de prática “consciente ou não levam a empresa para má situação, levando a penalidade do fisco e acarretando muitas perdas. Os erros são injustificáveis, uma vez que feita auditoria por pessoas qualificadas”. Apesar de inadmissível, no ponto de vista do autor, o erro ainda é mais aceitável que a fraude, já que pode não ter a intenção de defalcar o patrimônio como é visto quando há processos fraudulentos.

Algumas falhas, de acordo com FLORENTINO (1975, p. 136), acontecem:

Por ocasião dos registros contábeis poderão ocorrer as seguintes falhas: a) má classificação da conta a debitar ou da conta a creditar; b) classificação correta das contas, porém registro em outra conta ou subconta; c) lançamento a débito incorretamente registrado a crédito,

ou vice-versa; d) valor do registro lançado errado nas duas contas ou apenas em uma das duas contas. Após o lançamento poderão continuar a serem cometidos erros, tais como: a) erros na obtenção dos saldos das contas; b) estornos feitos inadequadamente ou também com erros; c) esquecimentos de baixas em contas de controle (...)(FLORENTINO 1975, p. 136)

Dessa forma, é bom ficar atento pois esses erros podem ser advindos de fraudes, então é bom que se tome nota dessas situações em que ocorrem.

Em contrapartida, na tentativa de diferenciar o erro da fraude, no aspecto contábil, esclarece SERPA (2002) que

É preciso fazer distinção entre fraude e erro, em contabilidade. Fraude é uma ação premeditada para lesar alguém. O erro é uma ação involuntária, sem o intuito de causar dano. Embora possam ocorrer sobre os mesmos fatos e documentos (balanços, balancetes, livros comerciais etc.) são de características diferentes (SERPA 2002).

Já FRANCO E MARRA (2001, p. 215) dizem que “Muitos erros e fraudes são dissimulados na escrituração enquanto outras irregularidades, praticadas contra o patrimônio, não são contabilizadas”. Dessa forma, ainda segundo os autores, esses tipos de erros e fraudes podem “ser apurados por ocasião da conferência física dos valores patrimoniais”, demonstrando a importância do profissional da auditoria.

A NBC T 12, Resolução CFC Nº 986/03, traz informações sobre o assunto que geram grandes contribuições ao estado da questão, salientando alguns aspectos fundamentais, à medida que conceitua erro como “atos involuntários de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis” e também explica que se incluem, também, “transações e operações da Entidade, tanto em termos físicos quanto monetários”.

Os exemplos mais frequentes de erros e fraudes são: contabilização de operações que nunca existiram; uso de documentos fiscais falsos; caixa dois, também conhecido como omissão de receita; transações super/subfaturadas, realizadas no interesse exclusivo daquele que detém o poder majoritário.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade NBCBT 11 (2003, p.180), “o auditor não é responsável nem pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros.”. Porém, de acordo com a mesma, o auditor deve “planejar seu trabalho avaliando o risco de sua ocorrência, de forma a ter grande

probabilidade de detectar aquele que impliquem defeitos relevantes nas demonstrações contábeis”.

A comunicação de que algum erro existiu, seja ele fraude ou apenas um erro sem gravidade, é de total responsabilidade do auditor. É ele que deve comunicar à empresa em questão do que está ocorrendo e evitar que aconteça mais prejuízos, sugerindo correções a serem adotadas. A avaliação do sistema também é de responsabilidade auditoria, levando em consideração alguns pontos como a situação atual da empresa, interesse de outrem envolvidos com a administração, falência, pressão por capital e todos os pormenores referentes a profissão.

De acordo com o Conselho Regional de Contabilidade – CRC (p. 298):

Um ambiente de controle inadequado à natureza, ao vulto e a complexidade das operações do cliente, ou em que haja indicação de que a administração pode estar inclinada a distorcer as demonstrações financeiras, cria risco para auditoria a que devemos dar resposta, portanto faz-se necessário à revisão dos negócios, que: Permite identificar fatores indicativos de haver um aumento do risco de erro. Ou do risco da firma de Auditoria, e apresenta um contexto para se desenvolver uma resposta de auditoria adequada. Habilita o desenvolvimento de objetivo específico de serviços a serem prestados ao cliente(...)Esses objetivos permite: • Apresentar recomendações valiosas aos clientes, e, • Aproveitar as oportunidades para proporcionar assistência adequada aos clientes na solução de problemas significativos dos seus negócios.

Dessa forma, a auditoria acaba sendo, também, uma consultora, pois além de conferir se as contas, no fim, estão batendo, a auditoria também trabalha através de sugestões para sua clientela, isto é, as empresas, para que eles não sejam pegos de surpresa em atos fraudulentos ou erros considerados bobos para o meio contábil e da gestão.

De acordo com a RBC (Revista Brasileira de Contabilidade), Lopes de Sá define a corrupção como algo que “dificilmente se prova diretamente, mas, muito raramente resiste a metodologia do indício e da prova indireta”. Isto é, de acordo com o autor, quando há desconfiança, pode-se pensar que há algo ruim. O autor entende que “o Indício tem como ponto de partida a análise e está pode iniciar-se quer por critérios “dedutivo”, como “indedutível”, quer da análise do balanço, quer das demonstrações, (...) quer “qualitativa”, quer “quantitativamente”.

Ao afirmar que a corrupção ocorre como uma brecha, apenas um indicio, como nas palavras do texto, observa-se que, para que ela ocorra, costuma ser bem amparada pelas leis ou por aqueles que tem interesse em meios corruptos,

pois não costumam ser fáceis de serem descobertas e tem como intuito enganar mesmo aqueles que possam ser iscas ou futuros “laranjas” nesses esquemas. Por isso, o autor não exagera ao afirmar da necessidade da desconfiança como um sentimento intrínseco aquele que trabalha com fiscalização de documentos importantes, como é o caso do auditor.

Detectar fraudes não é nada simples, pois, normalmente, são planejadas por pessoas que estão fora de suspeita e com grande nível de inteligência e poder aquisitivo, que acaba facilitando o processo fraudulento e tornando-o mais difícil de ser detectado pelo auditor. Já o erro é deveras simplificado, pois deve-se a falhas, evidenciando que foi devido a um ato errôneo do desenvolvedor.

4 CONCLUSÃO

Existem algumas atribuições ideias aos controles internos, fazendo com que se busque algo específico diante de suas funções e disposições legais e normativas. Chegamos a uma lista de algumas posições que devem ser objetivadas sendo elas:

- a) Elaborar a avaliação, estabelecendo diretrizes, objetivos e possíveis metas de alcance determinado por um plano;
- b) Analisar e avaliar se as metas de forma geral estão sendo atingidas, conforme estabelecido na Lei de Diretrizes Orçamentárias e por obvio as devidas alterações que ocorram;
- c) Perceber os limites que possam existir nas questões orçamentárias, inclusive de crédito, pensando os limites de receitas e despesas;
- d) Controlar os ativos;
- e) Avaliar e se manter próximo da execução orçamentária;
- f) Acompanhar o atingimento das metas fiscais e orçamentárias;

Por obvio essas são algumas características básicas, existindo diversas outras ligadas aos controles internos, tema extremamente ramificado e denso que não pode ser esgotado aqui.

Percebemos que o controle interno municipal esta interligado a todos aspectos sociais, aonde regras, normas, fatos e documetação estarão presentes para guiar os gestores nas tomada descisões.

Levar em conta que o processo dos controles internos, em especial em um município de pequeno e médio porte é essencial para o desenvolvimento de forma plena e voltado para a coletividade, com o intuito de se transformar a

eficácia e eficiência de tal em um processo de criação de bem estar social para a composição de uma vida melhor para aqueles que vivem sob o regime democrático brasileiro, ou seja, podemos concluir que de forma ampla ele serve a população, bem como a administração pública como uma espécie de alicerce que mantém a máquina pública em ordem para uma melhor administração, porém deve ser aplicado na forma correta da legislação vigente.

O sistema de controle nesses municípios deve servir como abertura a transparência da administração pública, para que a própria população também possa exercer seu papel enquanto uma forma de controle externo diante da gestão financeira dos recursos que partem destes mesmos, havendo essa possibilidade, a gestão será deveras democrática e coletiva, podendo se tornar mais humana melhorando a qualidade de vida dos cidadãos e reduzindo, necessariamente, a desigualdade e a pobreza de uma forma mais geral, já que com uma melhor gestão dos recursos haverá uma maior possibilidade de aplicação de valores em políticas públicas de qualidade.

5 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, MARCELO CAVALCANTI, **Auditoria: Um moderno Curso e Completo**. 5. ed., São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, WILLIAM. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ATTIE, WILLIAM. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

AUDIBRA - INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Procedimentos de auditoria interna - Organização básica**. São Paulo: Biblioteca Técnica de Auditoria Interna, 1992.

BOTELHO, MILTON MENDES. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. Curitiba: Juruá, 2007.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

BRASIL. PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Lei Complementar n.º 101 de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasil, DF: 4 de maio de 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

BRASIL. PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Lei Complementar n.º 101 de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasil, DF: 4 de maio de 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

BRASIL. SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO. **Instrução Normativa n.º 1 de 6 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, DF: 6 de abril de 2001. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>.

CASSARRO, ANTÔNIO CARLOS. **Controles internos e segurança de sistemas - prevenindo fraudes e tornando auditáveis os sistemas**. São Paulo: LTr, 1997.

CHAIM, CÉLIA. **Bandidagem em alto escalão**. Elaborado em 23.01.2002. Disponível em: <http://www.terra.com.br/istoe/1686_bang_bang_texas3.htm>. Acesso em outubro,2020.

COOK, J.W.; WINKLE, G.M. Auditoria: Filosofia e Técnica. 1.ed., São Paulo: Saraiva, 1979.

CREPALDI, SILVIO APARECIDO. **Auditoria Contábil Teoria e Prática**. 2.ed.São Paulo:Atlas, 2002.

FLORENTINO, A.M. **Auditoria Contábil**. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1975.

FORENSIC, KPMG. **A fraude no Brasil: Relatório de 2009**. Acessado em 17 de outubro de 2020 em http://www.kpmg.com.br/publicacoes/forensic/Fraudes_2009_port.pdf

FRANCO, HILÁRIO E MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4 ed. São Paulo. Atlas. 2001.

GASPARINI, DIÓGENES. **Direito administrativo**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GONÇALVES, REYNALDO DE SOUZA. **Peritagem contábil**. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

IBRACON, **Controle interno nas empresas**. 1998.

MAGALHÃES, ANTÔNIO DE DEUS F; LUNKES, Irtes Cristina; MÜLLER, Aderbal Nicolas. **Auditoria das organizações: metodologias alternativas ao planejamento e à operacionalização dos métodos e das técnicas**. São Paulo:Atlas, 2001.

MARANGUAPE, ROBSON. **Fraudes (uma doença no Brasil)**. Disponível em: <<http://www.auditoriainterna.hpg.com.br/materias/fraudes.htm>>. Acesso em outubro,2020.

MEIRELLES, HELY LOPES. **Direito administrativo brasileiro**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MERCOSUL MAGAZINE. **Chega de chorar pelo leite derramado**. Disponível em: http://www.mercosulsearch.com.br/magazine/ver_amanha.htm. Acessado em outubro,2020.

MILESKI, HELIO SAUL. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

PRIBERAM. **Dicionário Priberam da língua portuguesa**. Acessado em 17 de outubro de 2020 em <http://www.priberam.pt/dlpo/default.aspx>.

RASMUSSEN, U. W. **Desvios, desfalques e fraudes nas transações de compras nas empresas: uma análise transacional da aplicação dos controles internos na atividade de administração de materiais**. São Paulo: Aduaneiras, 1988.

RATLIFF, RICHARD L.; BECKSTEAD, Stephen M. **Como o gerenciamento de nível internacional está transformando o sistema de Auditoria Interna**. Boletim do IBRACON, Brasília, p. 10-15, dez. 1996.

SÁ, ANTÔNIO LOPES. **Curso de Auditoria**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2002

SERPA, JÚLIO CESAR LOPES. **Fraudes contábeis, dolo ou culpa**. Disponível em: <http://www.contadorperito.com/artigos_julio1.htm>. Acesso em 17 de outubro de 2020.

SILVA, EBERSON BENTO DA. **Como evitar fraudes nas vendas do varejo**. 2. ed. Rio de Janeiro: E. Bento da Silva, 2000.