



XI Congresso UFPE de Ciências Contábeis

AUDITORIA COMO INSTRUMENTO DE *ACCOUNTABILITY*: ESTUDO SOBRE OS MOTIVOS DE REPROVAÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DA MICRORREGIÃO DE MOSSORÓ-RN

Reginaldo Claudino da Silva

Graduado (a) em Ciências Contábeis – Universidade Federal Rural do Semi-árido
Rua Manoel Bezerra do Rêgo, 34, Centro, 59790-000 - Gov. Dix-sept Rosado/RN - Brasil.
E-mail: regisclaudino@hotmail.com – Telefone: (84) 99675-8198

Ana Lenita Carlos Paiva Lucena

Especialista em Auditoria e Controladoria – Faculdade do Vale do Jaguaribe
Professor (a) da Universidade Federal Rural do Semi-árido
Av. Francisco Mota, 572, Bairro Costa e Silva, Mossoró-RN, CEP 59.625-900 – Brasil
E-mail: lenita_carlos@hotmail.com – Telefone: (84) 98895-3420

Resumo: Partindo do pressuposto de que a auditoria, através dos sistemas de controle interno, atua como um excelente instrumento de *accountability*, este artigo objetiva identificar os motivos de reprovações das prestações de contas dos municípios da Microrregião de Mossoró-RN durante o período de 1990 a 2013. A pesquisa caracterizou-se como qualitativa e descritiva, utilizando-se de procedimentos fundamentados na bibliografia estudada e na análise documental. Em termos gerais, os resultados da pesquisa apontaram como principais irregularidades na Microrregião de Mossoró-RN: a emissão de cheques sem fundos, representando 24,68% das inconformidades; o lançamentos de juros, multas e taxas sobre saldo devedor (18,34%); serviços prestados sem contrato ou ordem de serviços (9,076%); material adquirido sem destinação específica (8,78%); ausência de procedimento licitatório (6,732%); ausência de documentação comprobatória de despesas (6,146%); empenho não prévio (5,854%); processos licitatórios irregulares (5,561%); concessão irregular de diárias (2,049%); e fracionamento de despesas (1,756%). Todas essas infrações afrontam os Princípios Constitucionais (CF/1988), a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), Lei de Licitações (Lei nº. 8.666/1993) e a Lei de Controle dos Orçamentos (Lei nº. 4.320/1964), bem como as súmulas 21/1999, 22/1999 e 23/1999 do Tribunal de contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN).

Palavras-chave: Gestão Pública, Controle Interno, Auditoria, *Accountability*.

1 INTRODUÇÃO

A Gestão Pública Municipal, nos últimos vinte anos, tem sofrido profundas mudanças no sentido de gerenciar os recursos públicos colocados a disposição dos gestores, sobretudo, no tocante a transparência da prestação de contas. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 propôs aos poderes públicos, a responsabilidade do controle, planejamento e gestão dos recursos públicos. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, impõe limites aos gastos públicos e ainda obriga os gestores a fazerem uso de ferramentas que garantam o planejamento, execução e controle para que tal gestão possa ter um resultado satisfatório para a coletividade.

O planejamento das ações públicas é de fundamental importância, já que elas devem ser previamente pensada, observando rigorosamente as normas básicas previstas na legislação vigente, buscando o desenvolvimento social e a melhoria da qualidade de vida da coletividade (SOUZA,



2008). Assim, percebe-se que a gestão pública necessita de ferramentas que possam lhe garantir um caminho seguro e nesse ínterim, o controle interno atua como um elemento fiscalizador que oportuniza ao gestor corrigir as falhas e vícios de sua gestão em momento oportuno, proporcionando assim mais benefícios à coletividade.

Contrariando essa perspectiva, a falta de controle dos gastos realizados no âmbito da gestão pública tem concorrido para que essas necessidades coletivas não sejam atingidas satisfatoriamente. Sem o devido controle, os recursos são utilizados de forma irregular e sem planejamento, ocasionando perdas significativas de seu objeto de destino. A utilização eficiente e a prestação de contas dos recursos colocados à disposição dos gestores, precisam passar pela transparência da informação, pela justificação de seu uso e finalidade para que, caso os recursos não sejam usados conforme fora planejado, tais gestores sejam punidos.

Nesse contexto, muitas prestações de contas são reprovadas pelos tribunais de contas dos estados pelo simples fato de o controle interno não funcionar a contento, ocasionando prejuízos não só para a coletividade, como também para os gestores. Essa realidade pode ser constatada quando são analisados os dados de 2016, divulgados pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN). Esses dados mostram um número superior a 1.300 ex-gestores com direitos políticos cassados por mau uso dos recursos públicos e prestações de contas indevidas.

Assim para que essas prestações de contas dos recursos públicos sejam aprovadas torna-se necessário que os gestores utilizem de forma eficiente, transparente e adequada os recursos colocados a sua disposição. Nesse sentido, o *accountability* é preconizado como um instrumento de gestão eficaz, pois atua como um eficiente sistema de controle, obrigando que o exercício dos gestores seja transparente e que os atos praticados sejam devidamente justificados, sujeitando o gestor à ameaça de sofrer sanções (SCHLEDER, 1999 apud MOTA, 2006).

Assim, compreendendo que a auditoria, por meio dos sistemas de controle interno, atua como um excelente instrumento de *accountability*, identificar os motivos de reprovações das prestações de contas dos municípios da Microrregião de Mossoró-RN se torna interessante. Isso, porque, a Constituição de 1967, em seu artigo 71, incisos I, II e III diz que as atribuições do controle interno devem proporcionar condições indispensáveis para a eficácia do controle externo, no que diz respeito ao acompanhamento da execução dos programas de trabalho e do orçamento, avaliar os resultados alcançados e verificação da execução dos contratos. Nessa perspectiva, o presente estudo se propõe a responder a seguinte problemática: **Quais os motivos de reprovação das prestações de contas dos municípios da Microrregião de Mossoró-RN?**

Fundamentando-se no problema de pesquisa, o presente estudo se propõe a analisar os motivos de reprovação das prestações de contas dos municípios da Microrregião de Mossoró-RN. Para tanto, fez-se necessário conceituar auditoria, controle interno e *accountability*, evidenciando a auditoria como instrumento de *accountability*, fazer uma análise documental nas prestações de contas dos municípios da Microrregião de Mossoró-RN que foram reprovadas, além de evidenciar a quantidade de processos reprovados por cidade e a quantidade de gestores que tiveram suas contas desaprovadas.

Para a fundamentação dessa pesquisa foi utilizada a referência de autores como Souza (2008), que estudou o papel do controle interno na gestão dos gastos públicos municipais e Barbosa (2016), que estudou o controle interno e a auditoria interna na gestão pública municipal. Além desse embasamento teórico anteriormente citado, baseou-se também nas legislações vigentes que tratam do tema em questão, como por exemplo a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

Como contribuição teórica, o presente estudo se justifica pela intencionalidade de apresentar de forma sucinta informações sobre Gestão Pública Municipal, evidenciando a auditoria como um



instrumento de *accountability*. Em virtude de poucos estudos na área objeto dessa pesquisa, servirá de fundamentação para pesquisas futuras no meio acadêmico, bem como fonte de orientação aos gestores no que se refere à prestação de contas.

No tocante à contribuição prática, este estudo procura sensibilizar os gestores públicos dos municípios, sobre a responsabilidade de gerir de forma correta a coisa pública, fazendo uso da *accountability* como forma de assegurar transparência, eficiência e eficácia de suas gestões.

Por fim, em relação à contribuição social, esta pesquisa analisará a necessidade e consequente obrigatoriedade da implantação e manutenção de um controle interno eficaz na Gestão Pública Municipal, como ferramenta que assegure a transparência na gestão dos Recursos Públicos Municipais, visto que a auditoria como instrumento de *accountability*, evita erros no gerenciamento da coisa pública.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A gestão municipal pode ser exercida com controle e participação social. A Constituição Federal de 1988, garante ao cidadão a participação popular na construção dos instrumentos de planejamento. No sistema orçamentário brasileiro, há três tipos de instrumentos de planejamento: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). (CF/1988, Art. 165).

Sendo assim, pode-se dizer que o planejamento é um fator primordial para que se possa obter ou realizar um ato da gestão pública. O que implica dizer, que a constituição expressa um forte argumento no que se refere ao grau de importância dado ao planejamento no Brasil (Souza, 2008).

Os três instrumentos de planejamento supramencionados dão respaldo ao gestor na administração dos gastos públicos e possibilitam a realização do controle interno, por meio destes instrumentos legais. Além disso, permite que o controle externo atue de forma eficaz, visto que norteiam todo o processo administrativo municipal.

O controle na gestão pública permite a garantia da eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos públicos. Existem dois tipos de controles: o interno e o externo. O controle interno deve ser instituído pelo próprio gestor, através de Lei Municipal. Já o controle externo é exercido por órgãos externos à administração pública (SOUZA, 2008).

O controle administrativo é um mecanismo capaz de evitar os erros, equívocos ou até mesmo desvios, de modo que a Lei 4320/1964 trata de três tipos de controle, sendo estes: a priori, concomitante e a posteriori. Cada um deles é relevante em um estágio diferente do ciclo de atividades da gestão.

O controle a priori é tido como um ato preventivo, atuando como instrumento de verificações preliminares àquelas que são conduzidas antes de atos, ações ou atividades de trabalho a serem executadas. Já o concomitante é o tipo de controle que ocorre durante a execução de trabalho, sendo feito um acompanhamento sistemático das operações e atividades em curso para garantir que as coisas sejam feitas de acordo com o planejado. E por fim, o controle a posteriori, que é implementado depois que o trabalho for concluído. Ele se concentra na qualidade dos resultados finais.

O Decreto-Lei Nº 200/1967 determinou a criação do controle interno do Poder Executivo, com o intuito de criar condições para eficácia do controle externo no acompanhamento da execução de programas de trabalho e do orçamento, bem como para verificar os resultados alcançados pelos administradores, analisando a execução dos contratos.



XI Congresso UFPE de Ciências Contábeis

A Lei 4.320/1964, estabelece no art. 76, a fundamentação do controle interno na Administração Pública Brasileira, preconizando que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle da execução orçamentária, verificando a legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa; o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

O controle externo, por sua vez, é realizado por órgãos externos à administração pública. É exercido pelo Legislativo com ajuda/apoio de órgãos como o Ministério Público, os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário, bem como pela sociedade, por meio do Controle Social (CASTRO, 2007). Sendo assim, na esfera municipal o controle externo é exercido pela Câmara Municipal por meio dos vereadores juntamente com o Tribunal de Contas, o Ministério Público e a população. Estes últimos exercem o seu controle por meio de conselhos formados por integrantes da sociedade organizada e por cidadãos comuns, que fiscalizam no portal da transparência, as informações divulgadas pelos gestores sobre a sua gestão e utilização dos recursos públicos.

O Controle Legislativo (controle externo) no município é realizado pela câmara de vereadores com o auxílio de outros órgãos. Assim, como preceitua a CF/1988, em seu Art. 31 § 1º “O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver”.

O Controle Judicial diz respeito aquele exercido pelo Poder Judiciário, que segundo Souza (2008, p. 59) “[...] pode ser verificado em situações contenciosas entre a Administração Pública e o indivíduo”. [...] Este controle é definido constitucionalmente e sua atuação se dá quando os direitos são violados ou correm perigos (CF/1988, Art. 5º, XXXV).

No que se refere ao controle social, pode-se dizer que é o controle realizado pelo povo, sendo atribuído a qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, na forma de lei, competência para denunciar ilegalidades ou irregularidades na Administração Pública e denunciar perante os Tribunais de Contas.

Segundo Souza (2008, 59.) o controle social diz respeito “[...]a participação da sociedade nas ações da gestão pública, incluindo o acompanhamento, monitoramento, contribuição e avaliação, e é também um instrumento utilizado pela administração pública que visa garantir a transparência e publicidade dos atos, conforme determina o art. 48 da LRF”.

O Controle exercido pelo Tribunal de Contas dá-se, conforme preceitua a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, ente os arts. 71 a 74. Os Tribunais de Contas são órgãos especializados, que auxiliam o Poder Legislativo, com competências constitucionais exclusivas, exercendo de forma externa o controle sobre os atos dos gestores, que tem o dever de periodicamente prestar contas de sua atuação.

Os instrumentos de controle foram criados ao longo dos anos pela necessidade de maior transparência nos atos administrativos, tendo como exemplo a Lei 4.320/1964 que trata das Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, Municípios e Distrito Federal; a Constituição Federal de 1988; a Lei de Responsabilidade Fiscal, além de algumas resoluções de Tribunais de Contas que abordam especificamente o tema.

O controle interno é aquele executado por órgão, setor ou agente da própria estrutura administrativa do órgão controlado. Diferencia-se, pois, do controle externo, que é de responsabilidade de terceiros, de órgãos que não pertencem à estrutura administrativa do órgão controlado (FREESZ, 2007).

O Controle interno tem como finalidade “assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico. Dentre eles os



XI Congresso UFPE de Ciências Contábeis

princípios da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade” (DI PIETRO, 2005, p. 637). Ainda conforme o referido autor é possível concluir que “em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da Administração Pública”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal apresentada pelo Congresso Nacional em abril de 2000 e sancionada apenas em 05 de maio do mesmo ano, veio para alterar de forma significativa o curso da gestão pública, sobretudo nos municípios. Isso porque a referida Lei trouxe novas regras de controle dos gastos administrativos públicos bem como da divulgação dos atos de seus gestores.

De acordo com Khair (2001, p. 15), “A Lei de Responsabilidade Fiscal se apoia em quatro eixos: planejamento, transparência, controle e responsabilização”. O planejamento diz respeito ao aprimoramento de novas de informações, metas, limites e condições para a renúncia de receita e para a geração de despesas; A transparência é feita através da divulgação ampla, inclusive pela internet, de quatro relatórios novos de acompanhamento da gestão fiscal; O controle, que tem seu aprimoramento proporcionado pela maior transparência e qualidade das informações, intimando uma efetiva e contínua ação fiscalizadora dos tribunais de contas; A responsabilização, por sua vez, ocorrerá quando houver o descumprimento das regras (KHAIR, 2001).

Pressupõe-se que o controle interno e a auditoria interna da gestão pública devem imprimir informações que possibilitem aos cidadãos a transparência na condução da “coisa pública”. Sendo assim, o sistema integrado de controle interno, entre ele a auditoria interna, deve servir como um mecanismo de *Accountability*, atuando como um órgão de transparência, de responsabilidade e de prestações de contas dos recursos públicos (FEU, 2003).

A Auditoria Interna surgiu como uma função independente de avaliação, criada dentro da organização para examinar e avaliar suas atividades, da qual se propõe que esta deva auxiliar os membros da administração a cumprirem eficazmente suas responsabilidades, através do fornecimento de análises, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades vistoriadas (ATTIE, 1992).

A auditoria pode ser um instrumento de *accountability* e pode ocorrer em diversos momentos, pois a auditoria interna no setor público pode apresentar-se como auditoria financeira, de cumprimento da legalidade, regularidade, eficácia ou de programas, de sistemas ou procedimentos e operativa.

O estudo da *accountability* do setor público vincula-se, em sentido amplo, ao conhecimento das informações relevantes para tomar decisões. Contudo, observa-se que em um governo democrático, pode haver a possibilidade de fiscalização para assegurar sua integridade, desempenho e representatividade. Dessa maneira, existe a necessidade de o próprio governo prover informações úteis e relevantes para o exercício da *accountability*.

Nobre (2001, 78) define *accountability* como: “demonstração de resultados, prestação de contas a todos os grupos de interesse da organização. Este conceito amplia a tradicional demonstração contábil que as empresas, principalmente, legalmente estão obrigadas ou ao controle orçamentário e processual que as organizações públicas estão inseridas”.

Assim, o termo *accountability* refere-se à responsabilização inerente à função ou cargo público. É o dever de todo agente público de prestar contas. Segundo Andrade (2011, p.12) “É o dever que todo agente ou servidor público tem de expor detalhadamente o resultado de suas ações enquanto tal”. Sendo assim, pode-se dizer, no que diz respeito aos resultados, não se refere apenas ao quantitativo, ao econômico-financeiro dos atos, ao que está demonstrado na contabilidade. Mas “[...] estende-se às ações e inovações implementadas, cujo impacto não interfere no âmbito econômico-financeiro, mas tem influência sobre os cidadãos” (ANDRADE, 2011, p. 12).



XI Congresso UFPE de Ciências Contábeis

O *accountability* na administração pública possui três propósitos principais: direcionar e orientar a ação administrativa; aferir o desempenho e os resultados; garantir sua probidade e integridade. Também é visto com o propósito de responsabilização dos agentes políticos, dirigentes e servidores públicos pelo resultado de sua gestão, perante os atores sociais e políticos aos quais prestam contas (ANDRADE, 2011).

O fato é que o *accountability* diz respeito à sensibilidade das autoridades públicas em relação ao que os cidadãos pensam e à existência de mecanismos institucionais efetivos, que permitam a cobrança de explicações à sociedade quando essas autoridades não cumprirem suas responsabilidades básicas (ANDRADE, 2011).

Dessa forma, o processo de *accountability* constitui-se, de certa forma, na consciência do gestor público que necessita da manutenção de uma gestão ética e transparente. Levando-se em conta ainda, a imputabilidade incidente sobre o tal gestor, tida como a sua obrigação de responder pelas decisões tomadas no controle da “coisa pública”. Portanto, ancorado ao controle interno, possui o poder de fomentar o *accountability*, por meio do fornecimento das informações de interesse de dirigentes e população em veículos de divulgação de instrumentos de controle social.

3 METODOLOGIA

Quanto aos meios, essa pesquisa pode ser classificada como bibliográfica, pois foram consultadas referências bibliográficas sobre os assuntos correlatos ao tema central.

A pesquisa ainda se classifica como documental, visto que a mesma se utilizará de documentos que fazem parte das prestações de contas dos municípios da Microrregião de Mossoró reprovadas administrativamente e disponibilizados no site do TCE-RN (em PDF em sua íntegra), no ano de 2016. Nesse caso, serão coletados dados secundários, pois serão utilizados processos existentes no site do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN), para, posteriormente, serem compilados e analisados.

A pesquisa, quanto ao paradigma metodológico, será do tipo qualitativa, pois será feito uma espécie de levantamento de dados, em um período que compreende entre 1990 a 2013. Serão identificados os motivos que levaram as prestações de contas a serem reprovadas, principalmente na busca de compreender a importância da auditoria e do controle interno na Gestão Pública Municipal. Para tanto, o tratamento dos dados será realizado por meio da compilação entre o referencial teórico (situação ideal) e as condições encontradas (situação real).

O RN está dividido em quatro mesorregiões, que se subdividem em 19 microrregiões. Dentro desse universo, foi escolhida aleatoriamente para a realização deste estudo a microrregião de Mossoró, composta pelos municípios de Areia Branca, Baraúna, Grossos, Mossoró (segundo maior do Estado em termos populacionais), Serra do Mel e Tibau. Assim, a presente pesquisa tem como população os municípios do Rio Grande do Norte, dentro da microrregião escolhida, que tiveram suas prestações de contas reprovadas administrativamente pelo TCE-RN.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Foram analisados 84 processos dos 114 encontrados e distribuídos nos seis municípios que compõem a Microrregião de Mossoró, conforme exposto na Tabela 1. Que foi elaborada com base na população do Censo IBGE, 2010. A Classificação dos municípios por porte foi feita segundo o Censo Demográfico do IBGE, 2010 (Pequeno Porte 1: até 20.000 habitantes; Pequeno Porte 2: de 20.001 até 50.000; Médio Porte: de 50.001 até 100.000; Grande Porte: de 100.001 até 900.000).



TABELA 1 – Distribuição dos processos na Microrregião de Mossoró-RN

MICRORREGIÃO DE MOSSORÓ						
Município	População	Enquadramento	Quant. Gestor	Quant. Processo	P. sem acesso	Média por Gestor
Areia Branca	25.263	Pequeno Porte 2	5	14	5	2,8
Baraúna	24.550	Pequeno Porte 2	10	26	8	2,6
Grossos	9.393	Pequeno Porte 1	8	26	2	3,25
Mossoró	259.886	Grande Porte	3	7	2	2,33
Serra do Mel	10.281	Pequeno Porte 1	9	18	3	2,0
Tibau	3.687	Pequeno Porte 1	3	23	10	7,66
TOTAL	333.060	-	38	114	30	3,0

Fonte: Elaborado pelo autor (2016)

Da análise dos processos foram encontradas as irregularidades que estão apresentadas em percentuais da Microrregião de Mossoró na Tabela 2:

TABELA 2 – Irregularidades encontradas nos processos analisados da Microrregião de Mossoró-RN de 1990 a 2013

MICRORREGIÃO DE MOSSORÓ								
ORDEM	PRINCIPAIS IRREGULARIDADES	TOTAL						TIBAU
			A. BRANCA	BARAÚNA	GROSSOS	MOSSORO	S. DO MEL	
01	Cheques devolvidos sem fundos	253	-	-	43	-	195	15
02	Lançamentos de juros, multas e taxas sobre saldo devedor	188	-	19	52	-	113	4
03	Serviços prestados sem contrato ou ordem de serviços	93	-	35	16	8	32	2
04	Material adquirido sem destinação específica	90	1	42	28	-	17	2
05	Ausência de procedimento licitatório	69	-	16	11	3	34	5
06	Ausência de documentação comprobatória de despesas	63	1	9	41	3	4	5
07	Empenho não prévio	60	-	53	4	-	2	1
08	Processos Licitatórios irregulares	57	4	47	3	-	2	1
09	Concessão irregular de diárias	21	2	4	1	2	11	1
10	Fracionamento de despesas	18	2	3	11	-	-	2
11	Classificação indevida das despesas	17	-	15	-	-	2	-
12	Ausência de concurso público	15	4	2	5	1	1	2
13	Ausência de identificação do veículo	14	-	13	-	-	-	1
14	Não aplicação dos 60% com remuneração dos profissionais de sala de aula	11	2	-	6	-	-	3
15	Despesas indevidas e sem comprovação de finalidade pública	10	1	-	5	1	3	-
16	Desatendimento a notificação do TCE	9	-	2	7	-	-	-
17	Despesas alheias ao ensino fundamental pagas com recursos do FUNDEF	8	2	-	2	-	-	4
18	Nota fiscal sem data	5	-	3	1	-	1	-
19	Ausência de guias de tombamento	4	-	-	3	-	-	1
20	Utilização indevida do elemento de despesas	4	-	4	-	-	-	-
21	Ausência de prestação de contas.	3	1	-	1	-	1	-
22	Percepção de subsídio a maior por parte do Presidente da Câmara	3	1	-	1	-	1	-
23	Atraso na apresentação dos relatórios bimestrais e semestrais (RREO)	2	-	-	1	-	1	-
24	Ausência de assinatura nos recibos e portarias de diárias	2	-	2	-	-	-	-
25	Ausência de comprovação da publicação dos RGF e atrasos dos RREO	2	-	-	1	-	1	-
26	Recibos sem datas	2	-	1	1	-	-	-
27	Serviços pagos e não realizados	2	1	-	1	-	-	-
Total		1025	22	270	245	18	421	49

Fonte: Elaborado pelo autor (2016)

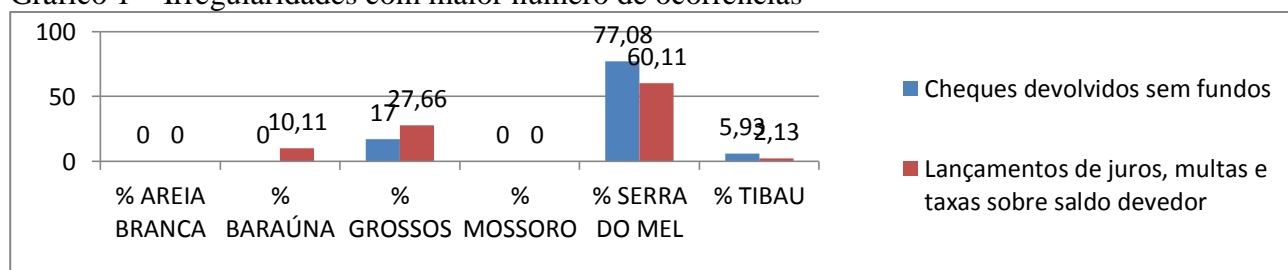


XI Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Conforme os dados apresentados anteriormente e, conseqüentemente, baseando-se no que diz Souza (2008) a respeito do controle interno, percebe-se que as falhas descritas na Tabela 2 poderiam ser evitadas com um bom sistema de controle interno e uma simples auditoria interna periódica tanto na parte operacional quanto financeira, evitando que os gestores cometessem tais erros, que do ponto de vista contábil podem ser possíveis de serem corrigidos ou evitados.

O gráfico a seguir apresenta as duas irregularidades que aparecem no estudo com um maior número de ocorrências:

Gráfico 1 – Irregularidades com maior número de ocorrências



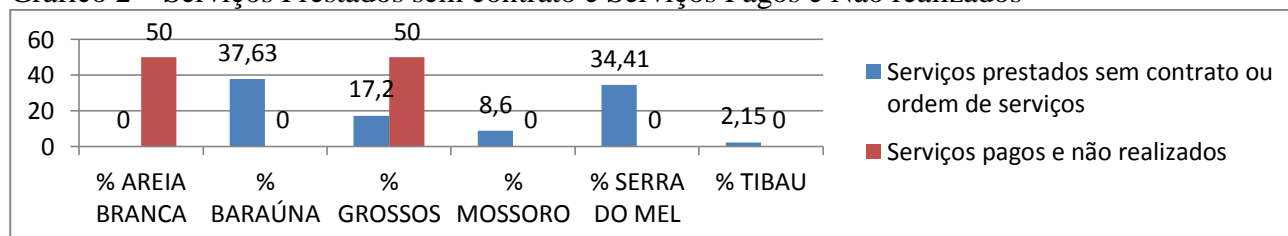
FONTE: Elaborado pelo autor (2016)

O gestor deve ter zelo pela coisa pública e, portanto, a emissão de cheques sem os devidos provimentos de fundos na conta ao qual o mesmo encontra-se vinculado, pode configurar uma falha grave. Nesse estudo, nota-se no item 01, da tabela 2, anteriormente apresentada, que a emissão de cheques sem fundos representa uma das irregularidades que alcançou um dos mais altos índices de ocorrência com 253 (24,68%) do total. Com base no gráfico acima, na Microrregião de Mossoró, o município de Serra do Mel se destacou com 195 (77,08%), do total de cheques emitidos sem fundos, seguido de Grossos com 43 (17%) e Tibau com 15 (5,93%), fato este que fere o princípio constitucional da Legalidade (Art. 37, CF 1988). Tal prática acarreta “uma das irregularidades formais mais graves à Administração Pública, mostrando falta de organização operacional e descompromisso com a função que deveria ser desempenha [...]” (TCE, Processo nº. 05458/1997, p. 101).

Em virtude das irregularidades constatadas no item 01 (devolução de cheques sem fundos), houve o pagamento de taxas, multas e juros. Fato este observado nesta pesquisa no item 02, da tabela 2, que representa apresenta um total de 188 (18,34%) na Microrregião de Mossoró, sendo que o município de maior ocorrência foi o de Serra do Mel com 113 (60,11%), seguido de Grossos, com 52 (27,66%), Baraúna com 19 (10,11%) e Tibau com 4 (2,13%). Dessa forma, tal evidência fere a Súmula 21/1998-TCE quando afirma que o pagamento indevido de multas e taxas sobre saldo devedor constitui grave irregularidade, sujeitando o responsável à devolução integral desses valores, em prejuízo de outras sanções. Além disso, tal fato gera prejuízo financeiro para o município, que terá que arcar com uma despesa extra que não estava inserida em seu orçamento, dificultando ainda, a execução de alguma despesa que já estava na programação orçamentária.

Dois outras irregularidades se destacam na análise: serviços prestados sem contrato ou ordem de serviço e Serviços pagos e não realizados.

Gráfico 2 – Serviços Prestados sem contrato e Serviços Pagos e Não realizados



FONTE: Elaborado pelo autor (2016)



XI Congresso UFPE de Ciências Contábeis

A irregularidade tida como “serviços prestados sem o devido instrumento legal de contratação” ocorreu cerca de 93 (9,073%) vezes em cinco dos municípios que compõe a Microrregião de Mossoró, sendo Baraúna responsável por 35 (37,63%); Grossos por 16 (17,2%); Mossoró por 8 (8,6%), Serra do Mel por 32 (34,41%) e Tibau por 2 (2,15%) das ocorrências. Isso significa dizer que esses municípios desobedeceram ao Inciso I do § 2º do art. 63 da Lei 4320/1964, que diz para uma despesa ser liquidada deve ter “O contrato, ajuste ou acordo respectivo”.

O referido ato de contratação sem as devidas formalidades fere ao Art. 60 da Lei 8666/1993 – Lei das Licitações, que diz:

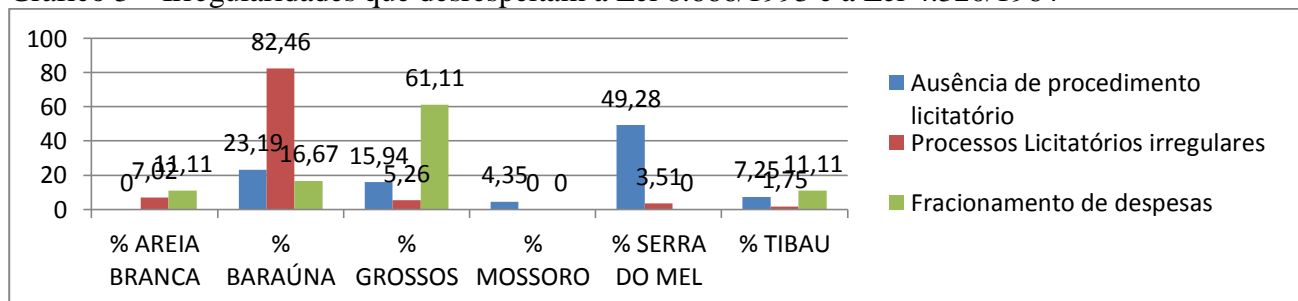
Art. 60. Os contratos e seus aditamentos serão lavrados nas repartições interessadas, as quais manterão arquivo cronológico dos seus autógrafos e registro sistemático do seu extrato, salvo os relativos a direitos reais sobre imóveis, que se formalizam por instrumento lavrado em cartório de notas, de tudo juntando-se cópia no processo que lhe deu origem.

No mesmo artigo, o seu parágrafo único diz que: “É nulo e de nenhum efeito o contrato verbal com a Administração, salvo o de pequenas compras de pronto pagamento, assim entendidas aquelas de valor não superior a 5% (cinco por cento) do limite estabelecido no art. 23, inciso II, alínea "a" desta Lei, feitas em regime de adiantamento” (Lei 8666/1993, art. 60, § Único).

Quanto aos serviços pagos e não realizados, apenas dois municípios incorreram em tais irregularidades. A saber: Areia Branca e Grossos, ambos com 1 (50%) das ocorrências cada. Esse tipo de irregularidade fere o Inciso III, § 2º, art. 63 da Lei 4320/1964 que diz: § 2º - A liquidação se da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base: I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo; II - a nota de empenho; III – os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço. Sendo assim, entende-se que só se pode efetuar um pagamento mediante uma prova de que realmente a prestação do serviço foi realmente realizada.

O Gráfico 3 a seguir revela que possivelmente os gestores não respeitaram ao disposto na Lei de Licitações (Lei nº. 8.666/1993) e na Lei de Controle dos Orçamentos (Lei nº. 4.320/1964).

Gráfico 3 – Irregularidades que desrespeitam a Lei 8.666/1993 e a Lei 4.320/1964



Fonte: Elaborado pelo autor (2016)

Os itens acima revelam que as contratações realizadas foram feitas sem observar o disposto na Lei 8.666/1993, pois houve a omissão de realizar procedimentos licitatórios, sendo o Município de Serra do Mel aquele que apresenta o maior número de ocorrência com 34 (49,28%), seguido dos municípios de Baraúna com 16 (23,19%), Grossos com 11 (15,94%), Mossoró com 3 (4,34%) e Tibau com 5 (7,25%) das ocorrências. Ou ainda estes foram feitos de forma irregular, destacando-se nessa irregularidade o município de Baraúna com 47 (82,46%) das ocorrências, Areia Branca com 4 (7,02%), Grossos com 3 (5,26%), Serra do Mel com 2 (3,51%) e Tibau com 1 (1,75%) das ocorrências.

Foi verificada nessas impropriedades a ausência de autorização do Chefe do Executivo para a abertura de Licitação; ausência de documentação de habilitação; ausência da ata; ausência do



XI Congresso UFPE de Ciências Contábeis

número mínimo de três concorrentes ao certame licitatório; ausência de parecer jurídico; despesa empenhada antes da conclusão do processo licitatório; ultrapasse de limites legais; ausência de portaria; ausência de edital (TCE, Processo nº. 05458/1997).

Tais impropriedades ferem diretamente o Art. 14 da Lei 8666/1993 ao aduzir que: “Nenhuma compra será feita sem a adequada caracterização de seu objeto e indicação dos recursos orçamentários para seu pagamento, sob pena de nulidade do ato e responsabilidade de quem lhe tiver dado causa.”. Além disso, fere também o disposto no art. 38 da lei 8.666/1993, que descreve como devem ser conduzidos os procedimentos licitatórios.

A ausência de parecer jurídico prévio fere o artigo 38 paragrafo único da Lei 8.666/1993: “As minutas de editais de licitação, bem como os contratos, acordos, convênios ou ajustes devem ser previamente examinadas e aprovadas por assessoria jurídica da Administração”. A Lei das Licitações e contratos administrativos impõe a verificação prévia por parte da assessoria jurídica do órgão, das minutas do edital e do contrato, possibilitando assim um controle interno prévio e, conseqüentemente, mais efetivo, já que qualquer falha de ordem jurídica pode ser logo apontada e, assim, sanada antes da publicação da contratação pelo ente público.

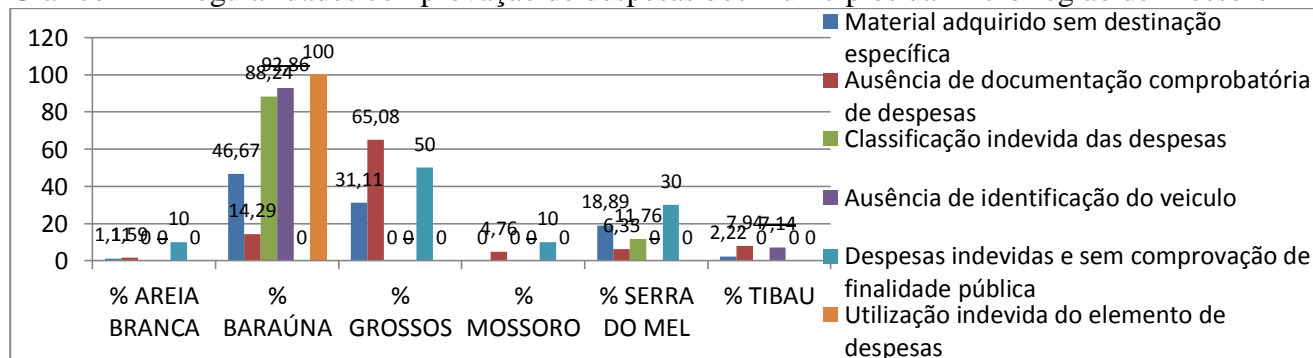
O § 3º do artigo 22 da Lei 8666/1993, determina o número mínimo de três licitantes na modalidade de Carta Convite. A ausência do número mínimo de três concorrentes fere o disposto no paragrafo 7º, art. 22 da Lei 8.666/1993: “§7º Quando, por limitações do mercado ou manifesto desinteresse dos convidados, não for possível a obtenção do número mínimo de licitantes exigidos no § 3º deste artigo, essas circunstâncias deverão ser devidamente justificadas no processo, sob pena de repetição do convite”.

Outrossim, observa-se também a existência do fracionamento de despesas, onde o Município de Grossos se destacou com 11 (61, 11%), seguido por Baraúna com 3 (16,61%), Tibau e Areia Branca ambos com 2 (11,11%) das ocorrências observadas. Tal fato que pode revelar uma possível fuga de um procedimento licitatório. Ato que é tido como ilegal conforme a Súmula nº 10/1998 do TCE-RN, que diz expressamente que é vedado o parcelamento ou fracionamento de despesa pública com fito do respectivo valor ficar dentro do limite legal previsto para a dispensa de licitação ou adoção de modalidade mais simples.

Os dados ainda revelam omissão no cumprimento do disposto no art. 77 da Lei 4.320/1964, que dispõe que “ a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária, deve ser feita pelo controle interno, prévio, concomitante e subsequente”.

O estudo revelou ainda que os gestores deixaram passar despercebidos ou se omitiram de apresentar documentações relativas à comprovação das despesas efetuadas, além de existirem várias ocorrências de aquisição de materiais sem a devida comprovação de sua destinação específica, assim como a realização de despesas indevidas sem comprovação da finalidade pública de beneficiar a coletividade.

Gráfico 4 – Irregularidades comprovação de despesas dos municípios da Microrregião de Mossoró



Fonte: Elaborado pelo autor (2016)



XI Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Partindo-se do pressuposto de que o gestor tem responsabilidade política, econômica e social (*Accountability*) na gestão dos recursos públicos, este deve zelar pela sua prestação de contas e legalidade dos fatos. Nesse sentido, a Sumula nº. 22/1999 - TCE-RN, diz que a aquisição de material sem comprovação de sua destinação por meio documental, caracteriza dano ou prejuízo ao erário, e gera, dentre outros efeitos, a obrigação de restituir o valor despendido.

O gráfico 4 mostra que os dados encontrados revelaram falhas na prestação de contas da gestão dos recursos públicos, tendo em vista que os gestores deixaram de cumprir com suas responsabilidades tanto no dever de prestar contas, como na ausência de documentação comprobatória de despesas, além da legalidade dos fatos contábeis, ferindo dessa forma o disposto na CF/1988, em seu art. 70, Parágrafo Único, que diz: “Prestará constas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária” ou seja, o gestor tem o dever de zelar pelo bem público bem como agir sobre estes conforme os princípios constitucionais: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

O gráfico 4 mostra ainda outra irregularidade que desrespeita os princípios constitucionais acima descritos: a ausência de identificação de veículos em despesas com combustíveis. A não identificação dos veículos como sendo da frota da municipalidade por parte do município de Baraúna com 13 (92,86%) e Tibau com 1 (7,14%) das ocorrências, pressupõe a existência de falta de zelo, transparência, além de ferir o princípio constitucional da legalidade no uso da coisa pública.

Outras irregularidades apresentadas nas prestações de contas, dizem respeito a classificação indevida de despesas e a utilização indevida de elemento de despesas.

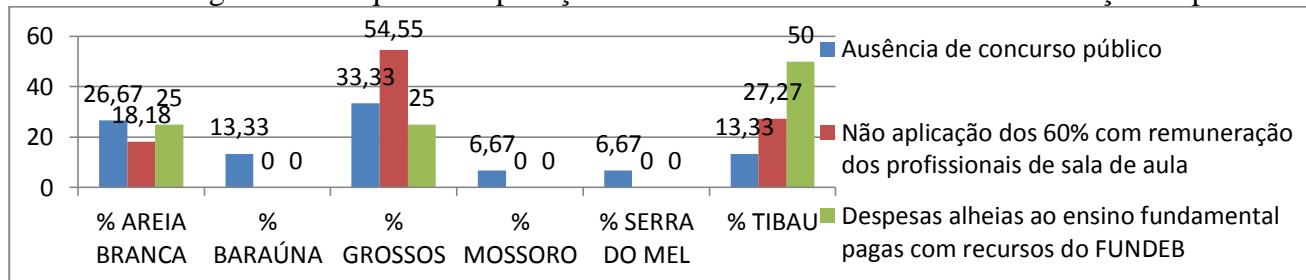
No tocante à classificação indevida de despesas, conforme mostra o gráfico acima, os municípios de Baraúna lideraram com 15 (88,24%) das ocorrências dessa irregularidade, seguido de Serra do mel com 2 (11,26%). Já no que diz respeito à utilização indevida de elemento de despesas, Baraúna aparece como o único município a praticar esses atos, ou seja, com 4 (100%) das ocorrências.

Ao praticarem essas irregularidades mencionadas no gráfico 4, os gestores feriram o disposto no art. 90 da Lei 4320/1964, que determina que: “A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, a conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis”.

Sendo assim, cada elemento de despesa deve obedecer a sua classificação específica: “O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constante na lei de Orçamento e dos créditos adicionais”. (Art. 91, Lei 4320/1964).

No estudo em questão, verificou-se irregularidades concernentes à contratação de pessoal e aplicação indevida dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (FUNDEB), conforme mostra no gráfico a seguir:

Gráfico 5 – Irregularidades quanto à aplicação dos recursos do FUNDEB e à contratação de pessoal



FONTE: Elaborado pelo autor (2016)



XI Congresso UFPE de Ciências Contábeis

No tocante à irregularidade da contratação sem concurso público, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 37, Inciso II diz que o ingresso no serviço público se dará por aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e título.

O gráfico 5 revela que existe um grande percentual de contratação sem concurso público por parte dos municípios que tiveram suas prestações de contas reprovadas pelo TCE-RN (1990 a 2013). Nesse contexto, os municípios que tiveram maior percentual desse tipo de irregularidade foram os municípios de Grossos com 5 (33,33%) e Areia Branca com 4 (26,67%) das ocorrências. Isso revela que todos os municípios da Microrregião de Mossoró, feriram o art. 37 da CF/1988, que trata dos princípios da Gestão Pública, ao realizarem contratação direta sem que os ocupantes dos cargos para os quais foram contratados tivessem se submetido a concurso público.

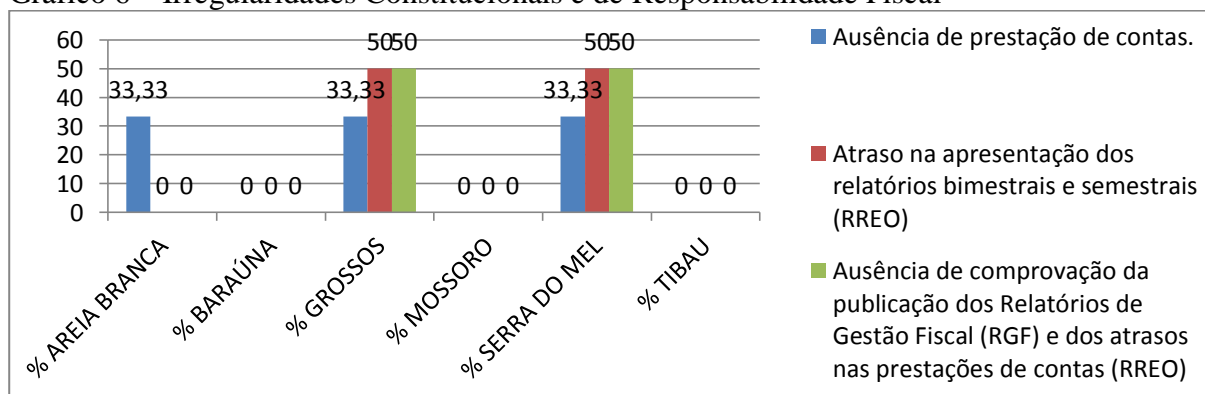
O gráfico 5 ainda apresenta irregularidades no que diz respeito à utilização dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério - FUNDEF - hoje FUNDEB – Fundo de Manutenção da educação Básica.

De acordo com a Lei nº. 9424/1996 em seu Art. 7º que diz que “no mínimo 60% (sessenta por cento) dos recursos do FUNDEF, incluída a complementação da União, quando for o caso, serão utilizados pelos entes federados, para a remuneração dos profissionais do Magistério, em efetivo exercício de suas atividades no ensino fundamental público”. Deduzida a remuneração do magistério (contemplada com os 60% do FUNDEF), o restante dos recursos (correspondente ao máximo de 40%) deverá ser utilizado na cobertura das demais despesas de manutenção do ensino fundamental (art. 70 da Lei n 9.393/1996 (LDB)).

Conforme o gráfico 5, pôde-se constatar irregularidades na aplicação dos recursos do FUNDEF, como não aplicação dos 60% com remuneração dos profissionais em sala de aula, sendo 2 (18,18%) das ocorrências pertencentes ao município de Areia Branca, 6 (54,55%) ao município de Grossos e 3 (27,27%) ao município de Tibau. No que diz respeito às despesas alheias ao ensino fundamental pagas com recursos do FUNDEF, 2 (25%) das irregularidades foram encontradas no município de Areia Branca, 2 (25%) no município de Grossos e 4 (50%) no município de Tibau.

O gráfico 6 representa o percentual de ocorrência da ausência ou atraso nos instrumentos de Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) e Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO).

Gráfico 6 – Irregularidades Constitucionais e de Responsabilidade Fiscal



FONTE: Elaborado pelo autor (2016)

Segundo a Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, os gestores têm por obrigação apresentar trimestralmente o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, como sendo instrumento de transparência da gestão, conforme está disposto em seu art. 48:



XI Congresso UFPE de Ciências Contábeis

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.

O dever de prestar contas é inerente a função do Administrador Público como gestor de bens e interesses de outrem, ou seja, da coletividade. Neste estudo, verificou-se que os gestores de alguns municípios da Microrregião de Mossoró, conforme o gráfico 6, deixaram de cumprir com uma das determinações fundamentais do exercício da função de um gestor: O dever de Prestar Contas.

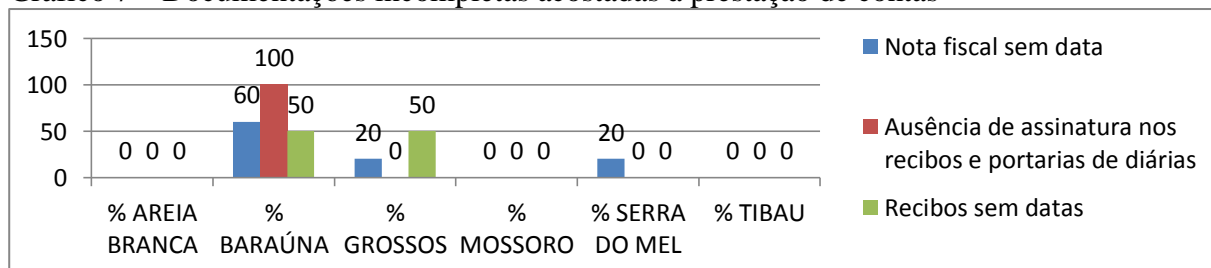
A ausência ou omissão do dever do gestor público, pode acarretar em prejuízos e sanções. A Lei 8.439/1992, em seu artigo 11, Inciso VI diz que:

Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente:
[...]
VI - deixar de prestar contas quando esteja obrigado a fazê-lo;

Portanto, o gestor pode ocorrer em crime de improbidade administrativa, caso descumpra o que determina a Lei de Improbidade Administrativa (Lei 8.439/1992), no tocante ao dever de prestar contas.

A presença de documentações irregulares como mostra o gráfico 7, dá certa conotação de que pode haver comprometimento na veracidade dos fatos contábeis.

Gráfico 7 – Documentações incompletas acostadas à prestação de contas

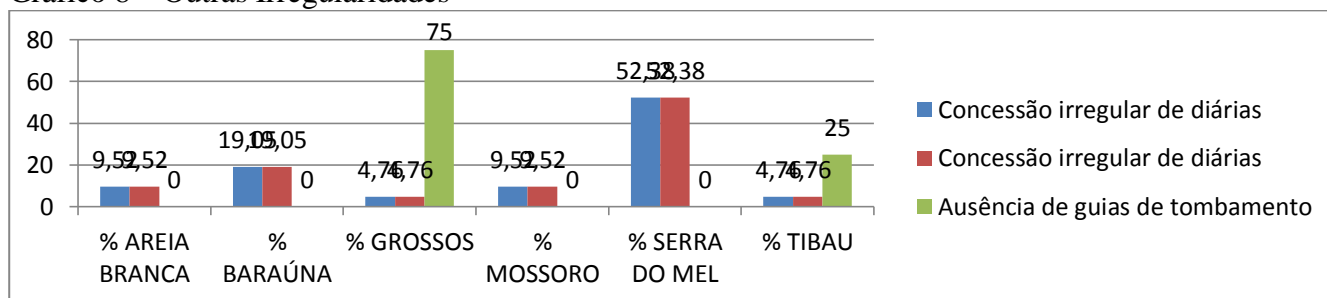


FONTE: Elaborado pelo autor (2016)

A obrigatoriedade da demonstração documental da destinação dada aos bens adquiridos pelo gestor público encontra-se no Princípio Republicano (art. 1º da CF/1988), o qual exige que aquele que administra a res pública deva prestar contas, não bastando, para tanto, a mera prestação formal, mas fazendo imperiosa que esta prestação se dê de forma clara e transparente. Nota-se no gráfico 7 que houve irregularidade no tocante a notas fiscais sem datas, sendo que o município de Baraúna apresentou um percentual de 3 (60%), Grossos 1 (20%) e Serra do Mel 1 (20%) das ocorrências. No que se refere a recibos sem datas Baraúna apresentou 1 (50%) e Grossos com 1 (50%) das ocorrências. Observa-se, ainda no gráfico 7 que há ausência de assinatura em recibos e portarias referente a diárias. Esse tipo de irregularidade foi encontrado no município de Baraúna que obteve 2 (100%) das ocorrências encontradas nos processos. Portanto, entende-se, que a documentação, não deve constar rasuras ou incompletude que possa dar margem a dúvidas quanto a sua veracidade.

O gráfico abaixo mostra o percentual de três outros atos praticados pelos gestores dos municípios da Microrregião de Mossoró, tidas como irregulares na análise do TCE-RN.

Gráfico 8 – Outras Irregularidades



FONTE: Elaborado pelo autor (2016)

Entende-se que a concessão de diárias seja para atender a uma determinada finalidade pública, ou seja, para que o agente público que se desloque para outro centro, possa pagar suas despesas de transporte, estadia e alimentação, durante o período em que estiver exercendo suas atividades fora de seu domicílio de trabalho e não como complementação salarial. Contudo, pôde-se observar que nos seis municípios da Microrregião de Mossoró, os gestores concederam diárias irregularmente, sendo Areia Branca com percentual de 2 (9,52%), Baraúna com 4 (19,05%), Grossos com 1 (4,6%), Mossoró com 2 (9,52%), Serra do Mel com 11 (52,38%) e Tibau com 1 (4,6%) das ocorrências.

Segundo a Súmula 23-TCE, a concessão de diárias como forma de complementação salarial ou sem ato formal ou justificativa de seu pagamento para fins de pousada, alimentação e locomoção urbana, em virtude de afastamento do agente da respectiva sede, em caráter eventual ou transitório, configura irregularidade que impõe o ressarcimento dos valores percebidos. No entendimento do TCE, as concessões feitas fora desses preceitos constitui-se em irregularidade material das contas do gestor.

A percepção de subsídio por parte dos agentes públicos é regulamentada por Lei, que fixa valores, em legislatura anterior para o mandato subsequente, de acordo com o disposto na CF/1988, art. 29, Inciso VI, que diz “o subsídio dos Vereadores será fixado pelas respectivas Câmaras Municipais em cada legislatura para a subsequente, observando o que dispõe esta constituição, observando os critérios estabelecidos na respectiva lei Orgânica [...]” e nos limites estabelecidos nas alíneas constante no referido Inciso.

Contudo, observou-se, no estudo em questão, casos em que houve remunerações maiores do que os percentuais de 20% ou 30% determinado pela legislação vigente. Conforme mostra o gráfico 8.

Os dados acima mostram que foi descumprido o limite constitucional atinente ao subsídio de vereadores, que é de 20% do subsídio do deputado estadual para municípios de até 10.000 habitantes (CF/88, art. 29, Inciso VI, alínea a) e de 30% para municípios de 10.001 a 50.000 habitantes (CF/1988, art. 29, Inciso VI, alínea b). Contudo, o presidente da câmara de Areia Branca recebeu um subsídio superior a 60% dos deputados estaduais da Assembleia Legislativa do RN quando deveria receber até 30%, Grossos com remuneração pessoal do presidente da câmara acima do permitido por lei (permitido 20% do salário do deputado estadual, valor pago de 27,8%) em uma das legislaturas. Além de Serra do Mel que teve pagamento de subsídio do prefeito acima do determinado pela Câmara Municipal.

No gráfico 8, pôde-se visualizar que dois municípios da Microrregião de Mossoró deixaram de cumprir com o requisito básico de evidenciar em sua contabilidade o patrimônio da entidade, esquivando-se de apresentar a relação de bens (guias de tombamento).

Isso fere a Lei 4320/1964, em seus artigos 95 e 96 que assim preconiza:



Art. 95 – A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Art. 96 – O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.

Portanto, o tombamento dos bens móveis e imóveis e suas respectivas evidenciações na contabilidade são de ordem obrigatória como demonstrado nos artigos acima citados. A ausência desses pode implicar em irregularidades materiais das prestações contas.

Além das irregularidades nas prestações de contas de ordem fiscal, contábil e legal, consta ainda, no presente estudo, que alguns dos gestores não atenderam em algumas ocasiões, as notificações encaminhadas pelo TCE-RN, Baraúna com 2 (22,22%) e Grossos com 7 (77,78%) das ocorrências. Deixando, dessa forma, os processos correrem em revelia. Abstendo-se, assim, do direito de se defender das irregularidades notificadas em suas prestações de contas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Para atingir o objetivo proposto nesta pesquisa, de identificar os motivos de reprovação das prestações de contas dos municípios da Microrregião de Mossoró-RN, realizou-se, primeiramente, uma pesquisa bibliográfica sobre os conhecimentos pré-existentes, que serviu para embasar o estudo, fundamentar a pesquisa e possibilitar a dissertação do referencial teórico. Secundariamente, sucedeu-se a uma análise documental de 84 processos dos 114 encontrados, pertencentes à 38 gestores distribuídos nos seis municípios da Microrregião de Mossoró-RN. Finalizando o estudo com a compilação entre as bases teóricas e as irregularidades constatadas em cada processo.

Quanto ao objetivo específico que foi conceituar auditoria, controle interno e *accountability*, evidenciando a auditoria como instrumento de *accountability*, foi possível de ser atingido com a revisão bibliográfica de autores e da legislação pertinente. Verificou-se que a auditoria e o controle interno estão relacionados com a possibilidade de o gestor controlar seus atos e gastos, sendo o instrumento através do qual, pode não só o gestor garantir uma gestão com menos possibilidade de erro, como pelo menos em tese, garantir a participação da sociedade na ação do governo. Já o *accountability*, diz respeito à responsabilização inerente à função ou cargo público, visto que a este tem o dever de prestar contas daquilo que está sobre sua responsabilidade.

Para alcançar os segundo e terceiro objetivos específicos, os processos foram baixados do site do TCE-RN, contados, arquivados e separados por municípios e por gestor. Posteriormente foram analisados individualmente, cada processo, através de leitura minuciosa, na busca de encontrar irregularidades que deram respaldo ao TCE-RN para a reprovação das contas municipais em análise. As irregularidades encontradas foram lançadas em planilhas do excel e agrupadas por categorias, e em seguida foi feito um confronto destas irregularidades com a legislação que regula a contabilidade do setor público e os referenciais teóricos que versam sobre a questão.

Foram encontrados na análise documental 114 processos dos quais 84 foram analisados, sendo que os outros 30 não foram possíveis analisar porque os arquivos não davam acesso às informações neles contidas. No estudo da análise dos processos, constatou-se uma série de irregularidades que deram origem aos motivos pelos quais as prestações de contas foram reprovadas. Mediante estas constatações, verificou-se ainda que a ausência de um controle interno e de auditoria interna ou a ineficiência destes concorreram para que houvesse irregularidades nas contas analisadas.



XI Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Contudo, deve-se observar que as irregularidades não foram apenas de cunho contábil, mas sim, também de cunho jurídico e legal, concorrendo para o descumprimento de normas constitucionais e da legislação vigente inerente ao setor público.

Vale ressaltar que existiram algumas limitações para a realização desse trabalho e dentre elas destacaram-se a ausência de uma quantidade maior de informações disponíveis em relação à análise das contas por parte do TCE-RN, já que não há divulgação periódica de relatórios acerca das irregularidades encontradas nas prestações de contas, assim como a existência de processos com conteúdo indisponível e por último, o fato das entidades públicas não divulgarem os resultados obtidos através da implantação do controle interno.

Dessa forma, levando em consideração as limitações dessa pesquisa, recomenda-se o estudo do tema em todas as microrregiões do Rio Grande do Norte e, posteriormente, do Brasil. Recomenda-se ainda, o aprofundamento do estudo em questão, analisando a relação entre as reprovações e as consequências financeiras para os municípios, fazendo assim um aparato nos seus balanços.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. E. M. **O controle interno como instrumento de *accountability***. Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização em Contabilidade e Controladoria. Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2011.

ATTIE, W. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

BARBOSA, E.. **Texto para discussão: Controle interno e auditoria interna na gestão pública municipal: desafios numa visão prospectiva**, Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE/ES), Vitória, 2016.

_____. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: 5/10/1988**. Brasília, DF: Senado Federal, centro gráfico, 1988.

_____. **Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10200.htm. Acesso em: 14/08/2016.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 14/08/2016.

_____. **Lei de Finanças Públicas, nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 14/08/2016.

_____. **Lei nº 8.666, de 21 de julho de 1993 (Lei das Licitações)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm. Acesso em: 14/08/2016.

_____. **LEI Nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996 (Lei do FUNDEF)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9424.htm. Acesso em 24/08/2016.

CARVALHO FILHO, J. S. **Manual de direito administrativo**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2007.



XI Congresso UFPE de Ciências Contábeis

CASTRO, R. P. A. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão Pública Gerencial**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 18.^a Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

FABRIZIO, C. M.; TURQUETTO, C. **A Participação da Sociedade na Elaboração do Orçamento Público Municipal**. Revista de Administração, v. 11, n. 20, p. 29-48, Dez. 2013.

FREESZ, L. A. S. **Controle Governamental**. Notas de Aula para Curso de Especialização em Auditoria. Belo Horizonte, 2007.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 15^a edição ampliada, revista e atualizada, São Paulo: Editora Atlas, 2010.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GONTIJO, V. **Instrumentos de Planejamento e Orçamento**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/planejamento.html>. Acessado em: 06/ago/2016

KHAIR, A. A. **Gestão Fiscal responsável**. Guia de Orientação para as Prefeituras. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: RS, 2001.

MOTA, A.C.Y.H.A. **Accountability no Brasil: os cidadãos e seus meios institucionais de controles dos representantes..** 2006. 250 f. Tese (Doutorado em Ciências Políticas). Universidade de São Paulo, Programa de Pós-graduação em Ciências Políticas da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

NOBRE, W. J. **As entidades fechadas de previdência privada: um estudo sobre a divulgação de informações contábeis**. Tese apresentada à FEA-USP. 2001, 285 p.

SOUZA, C. S. **O papel do controle interno na gestão dos gastos públicos**. 2008. 88 f. Monografia (Ciências Contábeis) – FAE – Centro Universitário. Curitiba, 2008.

TCE/RN. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. **Relação de Ficha Limpa** –Disponível em: <http://www.tce.rn.gov.br/FichaLimpa/RelacaoFichaLimpa>. Acessado no período de: 01/11/2016 a 25/02/2017.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

VIEIRA, C. **O controle interno nas câmaras municipais, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <http://federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm>. Acesso em 15 jul. 2016.