

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE BLUMENAU  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**UTILIZAÇÃO E PERCEÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO PELAS  
ADMINISTRAÇÕES DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DA ASSOCIAÇÃO DOS  
MUNICÍPIOS DO MÉDIO VALE DO ITAJAÍ - AMMVI**

**MAURÉLIO SOARES**

**BLUMENAU**

**2010**

**MAURÉLIO SOARES**

**UTILIZAÇÃO E PERCEPÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO PELAS  
ADMINISTRAÇÕES DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DA ASSOCIAÇÃO DOS  
MUNICÍPIOS DO MÉDIO VALE DO ITAJAÍ - AMMVI**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau, como requisito para a obtenção do grau de **Mestre em Ciências Contábeis**, área de concentração em Controladoria.

Orientador: Prof. Jorge Eduardo Scarpin, Dr.

**BLUMENAU  
2010**

**UTILIZAÇÃO E PERCEÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO PELAS  
ADMINISTRAÇÕES DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DA ASSOCIAÇÃO DOS  
MUNICÍPIOS DO MÉDIO VALE DO ITAJAÍ - AMMVI**

**MAURÉLIO SOARES**

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do grau de **Mestre em Ciências Contábeis, área de concentração Controladoria**, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau.

Profª. Dra. Ilse Maria Beuren  
Coordenadora do PPGCC

Banca examinadora:

---

Presidente: Prof. Dr. Jorge Eduardo Scarpin  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC)  
Universidade Regional de Blumenau (FURB)

---

Membro: Prof. Dr. Jorge Ribeiro de Toledo Filho  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC)  
Universidade Regional de Blumenau (FURB)

---

Membro: Prof. Dr. Valmor Slomski  
Universidade de São Paulo (USP)

Blumenau, 25 de agosto de 2010

Dedico à Morgana, pelo amor, carinho, apoio e compreensão, estando incondicionalmente ao meu lado.

Para Maria Julia, minha filha, pelo tempo subtraído de sua convivência na primeira infância.

Aos meus pais, pela dedicação em toda minha formação, pelos conselhos e incentivos nas horas certas, e por representar tudo o que sou.

## AGRADECIMENTOS

A realização deste trabalho não teria sido possível se não contasse com a colaboração de várias pessoas, às quais gostaria de expressar meus agradecimentos.

Aos professores do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, em especial ao professor Doutor Jorge Eduardo Scarpin, pelo conhecimento transmitido em suas orientações nesta pesquisa.

À minha querida Morgana, pelo apoio e incentivo em todas as horas, principalmente nesse período em que ela também cursara seu mestrado em Linguística.

À minha filha Maria Júlia, por ter me ensinado a ser mais paciente, a prestar atenção nas pessoas, e por ter um coraçãozinho puro, cheio de amor e doçura.

Aos meus pais Aderbal e Tusnelda, pelo estímulo em todos os momentos e pela alegria de fazer parte desta família.

A todos os colegas do Curso de Mestrado, pelas trocas de ideias e discussões sempre muito ricas de informações.

Aos entrevistados da pesquisa, colegas de ofício, que labutam em seus municípios, primando pela eficiência do serviço público e entenderam a importância que esse trabalho proporcionará em nosso meio.

Ao Município de Gaspar, por ter me apoiado financeiramente e por disponibilizar-me tempo para frequentar as aulas e congressos nesse período.

Aos meus colegas de trabalho da Câmara de Vereadores, pelo incentivo ao meu ingresso nesse mestrado e pela paciência que tiveram em meus dias agitados.

A todos que, ao longo da minha vida, de uma forma ou de outra, contribuíram para a execução de mais essa importante etapa.

“Algo de suprema importância na vida é ser capaz, a qualquer momento, de sacrificar o que somos para ser aquilo que podemos vir a ser”.

Charles Du Bos

## RESUMO

SOARES, Maurélio. **Utilização e percepção das estruturas e práticas de controle interno pelas administrações dos municípios da região da Associação dos Municípios do Médio Vale do Itajaí - AMMVI**. 2010. 147 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2010.

Entender os motivos para a criação e organização de controles na administração municipal é tão importante quanto editar leis. A falta de trabalhos técnicos voltados para os controles internos leva os membros de uma organização pública a interpretar de diversas maneiras as finalidades do controle, o que acaba, muitas vezes, desvirtuado de seu objetivo. A organização e o funcionamento de um sistema de controle têm como meta, em última instância, servir de apoio à tomada de decisão dos gestores, propiciar melhores serviços públicos, alcançando, assim, o objetivo do princípio constitucional da eficiência. Nesse sentido, a pesquisa objetiva verificar quais são as práticas de controles internos utilizadas pela administração pública municipal na região da AMMVI e como são percebidas pelos controladores municipais. A pesquisa insere-se na linha de pesquisa Gestão de Custos em Organizações do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau. Para atingir o objetivo, adotou-se a abordagem metodológica qualitativa, que teve como principal técnica de coleta de dados a aplicação de um questionário estruturado junto ao responsável pelo controle interno em cada um dos quatorze municípios da AMMVI. Os resultados indicam que os controles internos são considerados eficientes nos municípios de pequeno e médio porte e pouco eficientes nas cidades de grande porte. A pesquisa revela que o controle interno vem cumprimento fielmente os aspectos formais que lhe atribuídos e, ao mesmo tempo, os controladores percebem a necessidade e anseiam por atuar em outras frentes de controle, contudo estes esbarram, muitas vezes, na estrutura disponível e no pouco comprometimento e interesse dos seus gestores. Conclui-se ainda, que é necessário aumentar o nível de confiança e credibilidade por parte dos gestores municipais em relação ao papel do controle interno, pois este não recebe o devido valor por parte de seus superiores, o que causa um nítido descontentamento aos controladores.

Palavras-chave: Controle interno. Gestão pública. Administração municipal.

## ABSTRACT

SOARES, Maurélio. **Use and perception of structures and practices of control internal by the administrations of municipalities of the Association of Municipalities of the Medium Itajaí Valley - AMMVI**. 2010. 147 f. Thesis (Master of Science in Accounting) - Graduate Program in Accounting at the University Regional Blumenau, Blumenau, 2010.

Understanding the reasons for the creation and organization of controls on local government is as important as laws change. The lack of technical work toward internal controls leads members of a public organization in various ways to interpret the purposes of control, which ultimately often undermined his goal. The organization and operation of a control system are aimed, ultimately, serve to support the decision making of managers, provide better public services, thereby achieving the objective of the constitutional principle of efficiency. In this sense, the research aims to determine what are the practices of internal controls used by the municipal administration in the region of AMMVI and how they are perceived by local controllers. The research is part of the research line Cost Management Organizations in the Graduate Program in Accounting at the University Regional Blumenau. To achieve the goal, we adopted a qualitative approach, in which the main data collection technique to apply a structured questionnaire with the responsibility for internal control in each of the fourteen AMMVI municipality. The results indicate that internal controls are considered effective in cities small and medium-sized and inefficient in large cities. The research reveals that internal control is faithfully fulfilling the formal aspects attributed to it and at the same time, the drivers perceive the need and yearn for acting on other fronts of control, yet these collide, often available in the structure and little commitment and interest of managers. It is also concluded that it is necessary to increase the level of trust and credibility by the municipal managers about the role of internal control, because it does not get the proper value by their superiors, which causes a sharp discontent of controllers.

Keywords: Internal control. Public management. Municipal administration .



## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Cadeia agente-principal no município.....	28
Figura 2 – Atividades da administração pública.....	56
Figura 3 – Mapa do Estado de Santa Catarina – região da AMMVI.....	78
Figura 4 – Avaliação do controle interno por agrupamento hierárquico.....	112

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Formação dos respondentes.....	87
Gráfico 2 – Áreas de atuação do controle interno.....	96
Gráfico 3 – Destino dos relatórios de controle interno.....	98

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Aspectos sócio-econômicos dos municípios da AMMVI.....	77
Quadro 2 – Questionário da pesquisa.....	79
Quadro 3 – Tipos de controle por intervalos de classe.....	82
Quadro 4 – Grau de eficiência dos controles internos.....	82
Quadro 5 – Desenho da pesquisa.....	83
Quadro 6 – Estratificação dos municípios pesquisados.....	101
Quadro 7 – Classificação dos municípios quanto às práticas financeiras e orçamentárias....	108
Quadro 8 – Resultado da recomendação do TCE/SC- municípios de pequeno porte.....	116
Quadro 9 – Resultado da recomendação do TCE/SC- municípios de médio porte.....	117
Quadro 10 – Resultado da recomendação do TCE/SC- municípios de grande porte.....	118
Quadro 11 – Apontamentos do TCE/SC e o grau de eficiência dos controles internos.....	118

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Valores da Escala de <i>Likert</i> .....	84
Tabela 2 – Aspectos financeiros da administração municipal.....	86
Tabela 3 – Distribuição da idade dos respondentes.....	88
Tabela 4 – Tipos de amostragem na atuação do controle interno.....	99
Tabela 5 – Controles da dívida pública e restos a pagar.....	102
Tabela 6 – Captação de recursos para equilibrar o orçamento financeiro.....	102
Tabela 7 – Posição <i>on-line</i> das contas a pagar e a receber.....	103
Tabela 8 – Controles dos ciclos das despesas.....	104
Tabela 9 – Fiscalização da ordem cronológica de pagamentos.....	105
Tabela 10 – Exame da evolução da receita própria.....	105
Tabela 11 – Remessa dos relatórios do controle interno aos superiores.....	106
Tabela 12 – Dar ciência ao TCE/SC das irregularidades evidenciadas.....	107
Tabela 13 – Avaliação do sistema de controle interno.....	110
Tabela 14 – Apontamentos das contas anuais dos municípios de pequeno porte.....	115
Tabela 15 – Apontamentos das contas anuais dos municípios de médio porte.....	116
Tabela 16 – Apontamentos das contas anuais dos municípios de grande porte.....	117

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AMMVI	Associação dos Municípios do Médio Vale do Itajaí
CF	Constituição Federal
CI	Controle Interno
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
COSO	Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission
DMU	Diretoria de Municípios
EC	Emenda Constitucional
FECAM	Federação Catarinense dos Municípios
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica
ICMS	Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PPA	Plano Plurianual
PPGCC	Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
SCI	Sistema de Controle Interno
SIOPS	Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Saúde
SISTN	Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE/SC	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	16
1.1 PROBLEMA DA PESQUISA.....	16
1.2 OBJETIVOS.....	18
1.2.1. Geral.....	18
1.2.2 Específicos.....	18
1.3 PRESSUPOSTOS.....	19
1.4 JUSTIFICATIVAS DO ESTUDO.....	20
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	21
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	23
2.1 TEORIA DA AGÊNCIA.....	23
2.2 GESTÃO PÚBLICA.....	30
2.2.1 Administração pública e gestão pública.....	30
2.2.2 Evolução histórica da gestão pública.....	32
2.2.3 Princípios da administração pública.....	35
2.2.3.1 Princípio da legalidade.....	37
2.2.3.2 Princípio da impessoalidade.....	37
2.2.3.3 Princípio da moralidade.....	38
2.2.3.4 Princípio da publicidade.....	39
2.2.3.5 Princípio da eficiência.....	40
2.2.4 Planejamento e execução na gestão pública.....	42
2.3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	44
2.4 CONTROLE INTERNO.....	47
2.4.1 Conceitos e objetivos.....	47
2.4.2 Tipos e componentes dos controles internos.....	50
2.4.3 Controle interno e avaliação de riscos.....	52
2.5 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	54
2.5.1 Aspectos gerais do controle externo na administração pública.....	58
2.5.2 Previsão legal do controle interno.....	61
2.5.3 Institucionalização do sistema de controle interno municipal.....	63
2.5.4 Responsabilidades dos integrantes do sistema de controle interno.....	65
2.5.5 Estruturas e práticas do controle interno.....	67
2.5.6 Relacionamento com o controle externo.....	69

2.6 PESQUISAS CORRELATAS.....	71
<b>3 MÉTODOS E TÉCNICAS DA PESQUISA.....</b>	<b>75</b>
3.1 DELINEAMENTOS DA PESQUISA.....	75
3.2 POPULAÇÃO.....	77
3.3 INSTRUMENTOS DE PESQUISA.....	79
3.4 COLETA DE DADOS.....	80
3.5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS.....	83
3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA. ....	85
<b>4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS.....</b>	<b>86</b>
4.1 CARACTERÍSTICAS DOS MUNICÍPIOS DA AMMVI.....	86
4.2 ESTRUTURAS DE CONTROLE INTERNO.....	89
4.3 PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO.....	94
4.3.1 Práticas gerais.....	94
4.3.2 Controles financeiros e orçamentários.....	101
4.4 PERCEPÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO ÂMBITO MUNICIPAL.....	110
4.4.1 Autoavaliação do controle interno.....	110
4.4.2 Semelhanças entre os municípios pesquisados.....	112
4.5 CONTROLES INTERNOS E SEUS RESULTADOS.....	115
<b>5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>119</b>
5.1 CONCLUSÕES.....	119
5.2 RECOMENDAÇÕES.....	122
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>124</b>
<b>APÊNDICES.....</b>	<b>132</b>
A) CARTA DE APRESENTAÇÃO.....	133
B) QUESTIONÁRIO.....	134
C) DEPOIMENTOS DOS RESPONDENTES.....	144

# 1 INTRODUÇÃO

Os municípios são os entes da Federação que mais aproximam a relação entre Poder Público e População. A partir da concepção do Estado Moderno iniciado no Brasil pela Constituição Federal em 1988 e pela Reforma Administrativa em 1995, deu-se mais autonomia aos municípios, porém não se observou sua capacidade de atender as demandas sociais que ao longo dos anos foram impostas aos administradores municipais.

Assim, os municípios estão diante de modernização e da necessidade de melhor administrar os recursos disponibilizados para o exercício de sua missão que é a de promover o bem-estar social. É nesse ambiente, de recursos controlados e demandas crescentes, que surge o controle interno como ferramenta de gestão pública que propicia, entre outros benefícios, dotar as autoridades de informações gerenciais para facilitar a tomada de decisão, empreendendo-os de ações para que as metas traçadas sejam cumpridas.

Para a sociedade local, a aplicação na íntegra das exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal e a atuação dos sistemas de controle (interno e externo) lhe conferem credibilidade, afinal, a coletividade é a mais beneficiada quando um controle interno é eficaz na sua gestão, destinando corretamente o uso dos recursos captados da população.

Dentro da própria estrutura administrativa desses órgãos, o sistema de controle interno inibe o abuso de poder, além de promover a eficiência administrativa/operacional e fornecer subsídios à fiscalização do controle externo.

Eis a importância de se estudar como o controle interno é percebido e utilizado na esfera da administração municipal, por meio as estruturas existentes e a sua forma de atuação, que passam desde o cumprimento das exigências legais, somadas aquelas impostas pelo Tribunal de Contas do Estado, até os seus próprios meios de controle criados e aperfeiçoados ao longo do cumprimento da sua missão.

## 1.1 PROBLEMA DA PESQUISA

Gil (1999) argumenta que a escolha de um tema de pesquisa não possibilita ao pesquisador determinar como será a sua investigação. Antes de iniciar as etapas de definição da população a ser pesquisada, quais os dados serão coletados e quais procedimentos



metodológicos que serão adotados, o pesquisador necessita formular um problema. Para o autor, na acepção científica, problema é qualquer questão não resolvida e que torna-se objeto de discussão em qualquer área do conhecimento.

Richardson (1999) entende que, é nessa etapa que o pesquisador estabelece o problema que pretende estudar, e, determinar e delimitar um problema de pesquisa implica conhecimento do objeto selecionado para estudo, ou seja, o que se deseja pesquisar. Na presente pesquisa pretende-se verificar como as estruturas e procedimentos dos controles internos são percebidos e utilizados pela administração municipal na região da AMMVI.

A adoção da Lei de Responsabilidade Fiscal, aprovada em 2000, foi uma das maiores conquistas, em anos recentes, para o controle das contas públicas brasileiras. Ela impôs a transparência e a moralização na administração pública, bem como a adoção de ações planejadas e transparentes no trato dos recursos públicos, como, por exemplo, o limite de despesas com pessoal e de endividamento, aplicadas a União, Estados, Municípios e ao Distrito Federal.

De acordo com os dados divulgados pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina ao longo dos últimos anos ressaltam-se os benefícios decorrentes da LRF como peça importante ao bom uso do dinheiro público. Contribuindo para tais resultados, observa-se a prática de novos conceitos de administração pública por parte dos gestores públicos que, legalmente, tem a responsabilidade de instituir e manter o controle na máquina pública.

O ser humano levado pelo ímpeto de ter o poder pode ser desleal ao seu compromisso com a moralidade. O serviço público está envolto por pessoas como os gestores, os servidores públicos e as empresas terceirizadas, por isso a importância de haver um sistema de controle interno eficaz para resguardar o erário e o patrimônio público.

Assim, a implantação e operação do controle interno se destaca pela possibilidade do administrador público ao longo do seu mandato, atendidas as disposições legais, cumprir com o atendimento das demandas sociais impostas à administração municipal.

Nesse sentido destaca-se o papel do controle interno na administração pública municipal como uma ferramenta útil na gestão pública que propicia, entre outros benefícios, informações gerenciais que promovam uma justa e equilibrada aplicação dos recursos públicos arrecadados. Com base no exposto elaborou-se a seguinte pergunta de pesquisa:

Quais as práticas de controles internos utilizados pela administração pública municipal na região da AMMVI e como são percebidas pelos controladores municipais?

## 1.2 OBJETIVOS

Segundo Marconi e Lakatos (2003), o objetivo geral está ligado a uma visão geral e abrangente do tema que se relaciona com o próprio conteúdo, eventos, fenômenos e idéias a serem estudados.

Para Gil (2002), os objetivos gerais são pontos de partida que indicam uma direção a seguir, mas, na maioria dos casos, não possibilitam que se parta para a investigação. Portanto, precisam ser redefinidos, esclarecidos, delimitados, e como consequência surge os objetivos específicos da pesquisa.

Quanto aos objetivos específicos, Marconi e Lakatos (2003) argumentam que eles apresentam um caráter mais concreto. Ou seja, têm função intermediária e instrumental, permitindo, de um lado, atingir o objetivo geral e, de outro, aplicar este a situações particulares.

Os objetivos aqui apresentados têm o propósito de indicar o resultado que se pretende atingir ao final da pesquisa. Assim, enunciam-se os objetivos geral e específicos.

### 1.2.1 Geral

Objetivo geral desse estudo é verificar quais as práticas de controles internos utilizadas pela administração pública municipal na região da AMMVI e como são percebidas pelos controladores municipais.

### 1.2.2 Específicos

- a) descrever os preceitos que antecedem e norteiam o controle interno municipal;
- b) demonstrar as características das estruturas do controle interno dos municípios que compõem a região da AMMVI;
- c) verificar as práticas de controle interno utilizadas nas administrações municipais que participam da AMMVI;
- d) verificar como o controle interno é percebido no âmbito da administração municipal na região da AMMVI;
- e) identificar, nos relatórios das contas anuais dos municípios pesquisados, se o número de apontamentos do TCE/SC tem relação com a atuação do controle interno.

### 1.3 PRESSUPOSTOS

Depois de formulado o problema propõe-se uma possível e provável resposta denominada de pressuposto, usualmente utilizada em pesquisas qualitativas.

Segundo Marconi e Lakatos (2003, p. 221), pressuposto pode ser considerado como “[..] o ponto básico do tema, individualizado e especificado na formulação do problema, sendo uma dificuldade sentida, compreendida e definida, que necessita de uma resposta provável, suposta e provisória”.

Para Silveira *et al.* (2004, p. 99) “[...] são respostas prováveis, supostas e provisórias para o problema elaborado, ou seja, afirmações que antecedem a resposta que será obtida por meio da pesquisa científica”.

Dessa forma, corroborando para a solução do problema de pesquisa, o primeiro pressuposto apresentado (P<sub>1</sub>) é que as estruturas de controle interno nos municípios são pouco expressivas devido a sua recente implantação, por exigência do TCE/SC, no ano de 2003, e pela inexistência de um padrão de atividades. Porém, estas estruturas estão aptas a servirem como ferramenta de apoio a gestão pública municipal.

O segundo pressuposto (P<sub>2</sub>) afirma que as práticas realizadas pelos órgãos de controle interno diferem entre os municípios, ou seja, independente do porte do município e da sua estrutura, os controles internos não são iguais.

Já o terceiro pressuposto (P<sub>3</sub>) é que o controle interno é percebido no âmbito municipal apenas como uma obrigação legal e não como uma ferramenta de auxílio à administração municipal.

E por fim, o quarto pressuposto (P<sub>4</sub>) confere a eficiência na atuação dos controles internos o que contribui para a diminuição do número de apontamentos por parte do TCE/SC nos relatórios das contas anuais dos municípios pesquisados.

Ressalta-se que tais pressupostos, por fim, serão comprovados ou rejeitados, mas indiferente de seu resultado terão a função de direcionamento dos objetivos da pesquisa.

#### 1.4 JUSTIFICATIVAS DO ESTUDO

A relevância desta pesquisa pode ser justificada por diversos aspectos, entre os quais se destacam o uso do controle interno na administração pública municipal e seus resultados, bem como pelos aspectos social, teórico, profissional e pessoal do pesquisador

O controle interno é uma ferramenta de gestão pública que proporciona, entre outros benefícios, dispor os gestores públicos de informações gerenciais que facilitem a tomada de decisão, a fim de que as metas planejadas sejam cumpridas. Sua aplicabilidade tem caráter preventivo na administração pública municipal, seguindo determinações expressas em textos legais e por práticas de controle desenvolvidas no cotidiano do órgão.

Diante de uma estrutura administrativa formada, dotando-se de procedimentos técnicos, o controle interno gera benefícios diretos à gestão municipal, pois, além de inibir o abuso de poder, promove a eficiência administrativa e operacional, bem como fornece subsídios à fiscalização por parte do controle externo.

Com o advento da LRF, o tema adquiriu importância maior no âmbito da administração pública em face da maior conscientização da população sobre a transparência e o controle dos recursos públicos. Nesse sentido, a exposição dos resultados obtidos com o efetivo funcionamento de um órgão de controle interno torna-se um elemento importante como forma de controle social e para o exercício da cidadania.

O tema é de recente aplicação na área pública, contando com algumas pesquisas descritivas sobre o tema, mas sem a preocupação de verificar *in loco* a realidade desse tipo de controle na administração municipal. Busca-se a exploração dos modelos teóricos e o conjunto de obrigações legais existentes, confrontando-os com os procedimentos utilizados, visando contribuir para a construção de um modelo de controle interno municipal

Faz-se necessário demonstrar a realidade existente nos controles internos dos municípios, os resultados gerados com a sua atuação e verificar a existência do cumprimento das competências exigidas pelo TCE/SC e pela LRF.

E por fim, justifica-se a escolha do tema pelo interesse do pesquisador que participa do colegiado de contadores e controladores internos da região pesquisada, e que no seu cotidiano percebe a atuação do controle interno como instrumento importante às boas práticas de gestão pública.

Martins e Theóphilo (2007) descrevem que a pesquisa contábil deve ser incentivada e dirigida para conhecer melhor as necessidades de informações de seus usuários e os vários fenômenos que permeiam seus objetivos, por meio da utilização de estudos empíricos.

Nesse sentido observa-se a importância que essa dissertação traz ao conhecimento da comunidade que atua no controle interno nas administrações municipais, bem como a evidência empírica dos benefícios que um órgão de controle pode gerar ao patrimônio público.

Além de colaborar para o desenvolvimento da linha de pesquisa sobre gestão de custos em organizações do PPGCC, o presente estudo busca contribuir para divulgar as práticas e funções dos servidores municipais que atuam no controle interno, e proporcionar uma maior transparência da gestão municipal dos municípios da AMMVI.

Busca-se demonstrar a importância da divulgação das informações sobre a gestão municipal, pois a carência de estudos sobre o tema se deve, em grande parte, à falta dessas informações, bem como, contribuir para a atuação do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina na sua missão voltada à orientação e ao controle externo.

## 1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho está estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo apresenta a introdução da pesquisa. Inicia-se apresentando o tema, a questão da pesquisa e o problema de pesquisa. Na sequência descrevem-se os objetivos geral e específicos, a justificativa do estudo e a estrutura do trabalho.

O segundo capítulo apresenta o referencial teórico que norteia o presente estudo, iniciando pela descrição da teoria da agência, passando ao tema gestão pública e as definições da administração pública e seus princípios. Após, aborda-se os motivos que levaram ao ajuste fiscal e a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal, seguindo-se pelo tema controle interno de uma forma geral, partindo-se daí para a aplicação do controle interno na administração pública municipal, foco de pesquisa do presente trabalho. E, ao final, as pesquisas correlatas aos principais itens investigados no trabalho.

No terceiro capítulo descrevem-se o método e os procedimentos metodológicos. Inicia-se com o delineamento da pesquisa. Define-se a população e a amostra. Na sequência, explicita-se o instrumento de pesquisa, o procedimento de coleta de dados, a forma de análise e interpretação dos dados. Por fim, apontam-se as limitações da pesquisa.

O quarto capítulo descreve e analisa os dados coletados. Inicia-se pela apresentação das características sócio-econômicas dos municípios da AMMVI, em seguida descrevem-se as

estruturas e práticas de controle interno, sendo que estas são analisadas nos âmbitos financeiros e orçamentários. Na sequência perfaz-se uma análise em relação à auto-avaliação do controle interno, o qual é apresentado e analisado a partir da formação de agrupamentos hierárquicos.

No quinto capítulo são expostas as conclusões da pesquisa realizada e as recomendações para futuras pesquisas a partir dos resultados encontrados.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

A controladoria no setor público representa um dos principais instrumentos de controle e acompanhamento das ações e políticas públicas, materializadas na correta aplicação dos recursos públicos, na condução ética e na obrigação dos gestores públicos de prestarem contas.

O ponto de partida para qualquer área do conhecimento humano tem como base os princípios que a sustentam. Esses princípios espelham a ideologia de determinado sistema, seus postulados básicos e seus fins.

Apesar de imensos recursos que hoje oferecem as doutrinas voltadas à contabilidade privada, não é comum o desenvolvimento de estudos acadêmicos centrados na diversidade e pluralidade de que se revestem as administrações dos municípios brasileiros.

Para a formação do referencial teórico descrevem-se os antecedentes que levaram à criação dos controles internos na administração pública, partindo-se dos preceitos da teoria da agência, em que se busca demonstrar que, atitudes oportunísticas estão sujeitas a ocorrerem no âmbito das organizações, tanto públicas quanto privadas, o que leva a necessidade da criação de controles.

Quanto à formação do referencial teórico voltado à área pública, descrevem-se conceitos do campo legal, normativo e regulamentar, bem como de obras de renomados autores, técnicos e pesquisadores em contabilidade governamental que tratam do tema a ser investigado, o que posiciona essa pesquisa com o foco voltado aos aspectos formais do controle interno.

### **2.1 TEORIA DA AGÊNCIA**

Iniciando-se as discussões que permeiam a teoria da agência torna-se importante descrever os preceitos que a antecedem.

Partindo-se do ponto que a teoria da agência ocorre nas organizações, cabe a explicação, trazida dos livros-textos de economia, do motivo pelo qual as organizações existem.

Segundo Barney e Hesterly (2004), a equação que responde a pergunta sobre a existência das organizações foi idealizada por Coase (1937) em seu artigo intitulado “*The nature of the firm*”, o qual deu início à teoria dos custos das transações.

Os estudos de Coase (1937) concluíram que a razão das organizações existirem reside no fato de que o custo do gerenciamento das transações econômicas no mercado é maior do que o custo de gerenciar essas mesmas transações no âmbito das organizações (BARNEY; HESTERLY, 2004).

A partir de seus estudos, passou-se a discutir as alternativas para se gerenciar o custo das transações nas organizações ou os custos para acessar os mercados. Nesse custo de organização interno, criado por Coase (1937), englobam-se os custos de agência.

Segundo Nascimento e Bianchi (2005), os estudos de Coase (1937) trouxeram uma grande contribuição à teoria da agência:

[...] Coase (1937) abordou de forma pioneira a natureza da firma, no que se refere à consideração dos aspectos internos da empresa, enfatizando a imagem do empreendedor como a figura-chave para a alocação correta de recursos no processo de tomada de decisões e tratando das questões contratuais nas quais estão envolvidas as firmas, que são vistas como consequência de contratos implícitos (parcerias informais) e explícitos (contratos formais de trabalho) que são estabelecidos entre agentes, como trabalhadores, executivos e clientes.

Silveira (2004) destaca que, passados quase 30 anos, a academia voltou a discutir o tema principalmente por Alchian e Demsetz (1972), Williamson (1975) e Jensen & Meckling (1976).

As contribuições trazidas à teoria por Alchian e Demsetz (1972) dão ênfase aos problemas de mensuração do trabalho das equipes numa organização, levando-se à necessidade de serem estabelecidos mecanismos para monitorar o esforço de cada membro, especialmente quanto à relação entre a remuneração e a produtividade (BARNEY; HESTERLY 2004).

Dessa forma, a firma surge para monitorar os esforços das pessoas evitando-se a ociosidade e encorajando-as a serem mais produtivas em troca de um maior ganho. Porém, esse monitoramento gera conflitos de interesse entre os membros de uma equipe.

De acordo com Silveira (2004), os estudos de Alchian e Demsetz (1972) discorreram sobre o problema do oportunismo decorrente da dificuldade de mensuração do desempenho e



de atribuições de responsabilidades específicas em uma produção em equipe. O oportunismo surge da tendência de cada indivíduo da equipe em maximizar sua utilidade mesmo à custa do esforço da equipe.

Dessa forma, explica-se a existência de hierarquias gerenciais e a existência do interesse de acionistas por reivindicar, legitimamente, os lucros da firma, tema proposto por Williamson (1975).

Barney e Hesterly (2004) aduzem que os estudos de Williamson (1975) explicaram a integração vertical das empresas tendo como base a proteção dos ativos e a eliminação do oportunismo na execução de uma determinada atividade. Segundo os autores, a teoria dos custos de transação não considera que todos os atores sempre agem com um comportamento oportunista, mas os seres humanos têm um limite de racionalidade e são propensos ao oportunismo, o que leva as empresas a projetarem salvaguardas para não serem vítimas desse comportamento.

Dando continuidade aos estudos das relações de interesse nas organizações, mais especificamente entre gestores e acionistas, Jensen e Meckling (1976) desenvolveram a teoria da agência.

Segundo Jensen e Meckling (1976), a teoria da agência consiste numa relação contratual em que o principal encarrega o agente de prestar algum serviço em seu benefício, delegando certos poderes de decisão. Como ambas as partes são maximizadoras da utilidade, há razões para crer que existam situações nas quais os interesses sejam divergentes.

Assim, a teoria da agência tem como sistema de referência a relação contratual, ou seja, parte-se do princípio de que o agente desenvolverá atividades para o principal em troca de uma compensação.

Segatto-Mendes (2001, p. 32) apresenta a seguinte definição para a teoria da agência:

[...] a teoria de agência trata dessa transferência de riqueza entre principal e agente, ocorrida quando o primeiro delega poderes e autoridade para o segundo tomar decisões, momento em que surge a possibilidade de transferência de riqueza. O cerne da teoria consiste em o principal saber que irá perder parte de sua riqueza e em compensação, procurar conseguir do agente os melhores desempenhos; ou seja, o principal deixa de obter o máximo, para obter o possível dentro das condições colocadas, devido à participação de um administrador profissional.

Mas, como a relação principal-agente não é sempre perfeita, emergem-se os problemas de agência, isto é, a possibilidade do agente assumir um comportamento “oportunista” com relação às suas ações (ou a omissão delas), objetivando benefícios próprios.

Para Eisenhardt (1989), a teoria da agência está relacionada a solucionar dois problemas que podem acontecer em relações de agência. O primeiro ocorre quando os interesses do principal conflitam com os do agente, tornando-se oneroso para o principal verificar o que o agente está fazendo de fato. Já o segundo problema é a partilha dos riscos que ocorrem quando o principal e o agente têm atitudes diferentes com relação ao risco.

Jensen e Meckling (1976) afirmam que o principal pode controlar o comportamento do agente por meio de restrições orçamentárias, políticas de remuneração e regras operacionais. Dessa forma, o principal procurará cercar-se de garantias para evitar que seus interesses sejam prejudicados.

Quanto à ocorrência de atitudes oportunistas presentes nas organizações, sob a ótica da economia dos custos de transação, Silveira (2004) afirma que os agentes estão sujeitos à racionalidade limitada e ao oportunismo de suas ações.

Assim, sob a ótica da Teoria da Agência, torna-se possível explicar os conflitos na relação entre dois ou mais indivíduos, nesse caso a relação principal e agente. Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 139), “[...] um desses dois indivíduos é um agente do outro, chamado de principal – daí o nome de teoria de *agency*. O agente compromete-se a realizar certas tarefas para o principal; o principal compromete-se a remunerar o agente”.

Parte-se do pressuposto de que cada empresa (entidade) é vista como um conjunto de contratos firmados entre os mais diversos participantes (clientes, fornecedores, acionistas, funcionários etc), os quais contribuem com a empresa e recebem algo em troca.

Tomando como base a teoria da agência, quando trata da relação e dos conflitos entre principal e agente, transportando as discussões para a esfera pública, torna-se possível verificar essa relação entre sociedade (principal) e governante (agente), ou seja, a teoria do agenciamento no Estado.

Visando contribuir para o melhor entendimento dessa relação de agência, torna-se importante definir alguns conceitos relacionados ao presente tema. Quanto ao termo Sociedade, Bobbio (1997, p. 1210) afirma que:

Sociedade civil é o espaço das relações do poder de fato e o Estado é o espaço das relações do poder legítimo. Assim entendidos, Sociedade civil e Estado não são duas entidades em relação em si, pois entre um e outro existe um contínuo relacionamento.

Quanto ao termo Governo, Ferreira (1999) descreve que é a direção suprema dos negócios públicos. Para Meirelles (2003), Governo é a expressão política de iniciativa, de comando, de fixação de objetivos do Estado e de manutenção da ordem jurídica vigente.

Para Santos (2006, p. 11), “[...] em sentido institucional, Governo é o conjunto de poderes e órgãos constitucionais; em sentido funcional, é o complexo de funções estatais básicas; em sentido operacional, é a condução política dos negócios públicos”.

Desse modo, o Governo ora identifica-se com os Poderes e órgãos que compõem o Estado, ora se apresenta em suas funções originárias desses Poderes como manifestação da soberania.

Por mais abrangente que seja o seu conceito, o termo Estado é definido por Diniz (1998, p. 404) como:

- a) organização ou sociedade político-jurídica que resulta do fato de um povo viver em território delimitado e governado por leis fundadas num poder soberano;
- b) conjunto dos serviços gerais de uma nação;
- c) nação politicamente organizada por leis próprias;
- d) complexo de poderes políticos de uma nação [...]

Buscando uma definição da composição e de seus objetivos, Azambuja (1992, p. 04) descreve que o Estado:

[...] é uma sociedade à base territorial, dividida em governantes e governados, e que pretende, nos limites do território que lhe é reconhecido, a supremacia sobre todas as demais instituições. De fato, é o supremo e legal depositário da vontade social e fixa a situação de todas as outras organizações. Põe sob seu domínio todas as formas de atividade, cujo controle ele julgue conveniente.

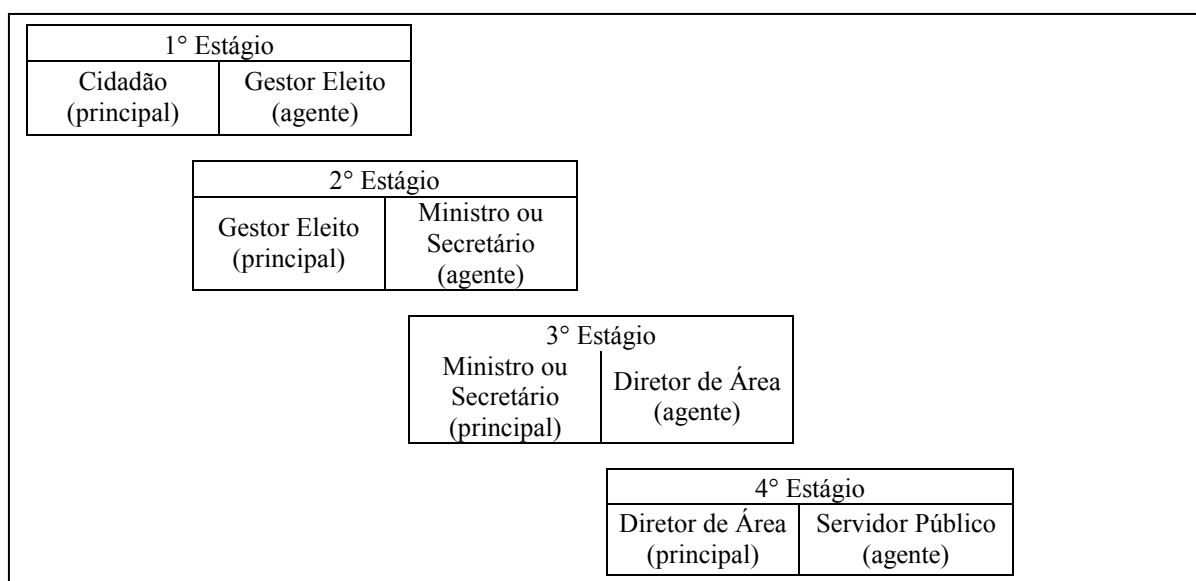
Partindo-se dessas definições conceituais, tomando como base a teoria da agência, pressupõe-se que o Estado e suas entidades são percebidos como uma das partes da relação contratual entre sociedade e governo, em que estas devem cumprir suas obrigações umas com as outras.

Nesse sentido, Siffert Filho (*apud* SLOMSKI, 1999, p. 26) descreve três condições necessárias nessa relação de agência:

1. o agente dispõe de vários comportamentos possíveis a serem adotados;
2. sua ação afeta o bem-estar das duas partes;
3. as ações do agente dificilmente são observáveis pelo Principal, havendo, dessa forma, assimetria informacional.

Tais fatores contribuem para os conflitos na relação Estado e Sociedade, em que o primeiro é o gestor dos recursos aportados pelo segundo. De forma análoga, tais conflitos de

interesse ocorrem quando reproduzidos numa relação entre governante e governados, governados e subordinados etc., conforme representação gráfica na Figura 1.



**Figura 1 – Cadeia agente-principal no Município**

Fonte: Slomski (1999, p. 37)

Estabelecida essa relação em cadeia no âmbito da administração municipal, é possível que os agentes ajam em desacordo, o que torna necessária a instituição de mecanismos de redução que protejam os interesses dos principais.

A teoria da agência estabelece que a informação é naturalmente assimétrica entre agente e principal. Prevê, também, que quando há existência de conflitos de interesse, agentes e principais podem fazer uso de informações exclusivas e do poder de coerção para influenciar contratos que estejam demasiadamente favoráveis a uma determinada parte, dando forma, assim, ao chamado problema de agência.

Segundo Sato (2007), o problema de agência envolve o risco de o agente agir de acordo com seus interesses ao invés de priorizar aqueles do principal.

No campo da administração pública, pode-se afirmar que o problema de agência reside em poder se garantir que os recursos públicos pagos pela sociedade (principal) sejam aplicados na defesa do interesse público.

A fim de proteger os interesses dos principais, é necessária a criação de mecanismos que diminuam a possibilidade dos agentes agirem em desacordo.

Quanto à forma de minimizar os problemas de agência, Kimura, Lintz e Suen (1998, p. 23) argumentam que:

Os conflitos existentes nas relações de agência sugerem a implantação de procedimentos que permitam sua administração. Existem diversos mecanismos para a gestão dos conflitos de agência, principalmente o monitoramento e a imposição de restrições contratuais que estabeleçam formas de controle das ações do agente.

Somando-se a tal entendimento, Jensen e Meckling (1976) definem que a implantação de tais controles são imprescindíveis, o que levará a ocorrência de custos de agência tais como: o custo de certificação de comprometimento do agente, a perda residual e os custos de monitoramento. É nesse ambiente de monitoramento que reside à importância do estabelecimento de controles que visam evitar comportamentos indevidos numa entidade.

Quanto à criação de mecanismos de controle da relação principal-agente, Nascimento e Bianchi (2005, p. 2) descrevem que:

O sentimento de insegurança e desconfiança existente entre o principal e o agente é o combustível que alimenta os conflitos intrínsecos a essa relação e que gera apreensão e a necessidade de se criarem mecanismos que revistam as operações da organização com a segurança necessária para que a integridade de seus resultados seja preservada e as transações que os formam sejam conduzidas com eficácia e transparência. Essa preocupação incentiva a adoção de uma estratégia para o comportamento administrativo que considere um alinhamento entre os objetivos do principal e do agente.

É nesse ambiente que a área de controladoria de uma organização pode representar um papel central na mediação dos conflitos entre o principal e seus agentes. Transportando tais conceitos para a área pública, especificamente para o controle no âmbito municipal, tais afirmações corroboram com a implantação e o efetivo funcionamento do controle interno na gestão pública municipal.

Sobre o enfoque da teoria dos contratos, a LRF pode ser entendida com um contrato firmado entre a União, os Estados e os Municípios, objetivando o equilíbrio fiscal dos governos, por meio de cláusulas pactuadas no contrato (LRF), obtido pela ação eficiente dos mecanismos de controles.

Dessa forma, além de manter estreita relação com a saúde das finanças públicas, os controles internos consubstanciam-se como uma espécie de defesa na garantia dos direitos fundamentais da sociedade.

Assim sendo, sob a ótica da teoria da agência aplicada numa entidade pública, a qual leva em consideração a existência de diferentes interesses numa organização, bem como a possibilidade de seus gestores utilizarem-se de comportamentos oportunistas, surge à figura do controle interno na administração pública como instrumento que minimiza os conflitos de interesses e gera informações importantes à gestão pública.

Por fim, é possível afirmar que o controle interno visa desempenhar papel relevante na preservação e defesa da *res publica* ao contribuir para uma administração mais eficiente e eficaz, tornando atendido o cidadão (principal), legitimador das instituições nas sociedades democráticas.

## 2.2 GESTÃO PÚBLICA

Para entender sobre gestão pública, inicialmente é necessário discutir-se sobre o espaço em que ela ocorre e para qual finalidade. Arendt (1989) classifica a vida humana em duas esferas: a pública e a privada. Enquanto que na vida privada o homem busca proteção e refúgio frente ao mundo, na esfera pública é que se situa a possibilidade da plena realização da condição humana, pois, é no espaço público que os homens podem agir em meio à pluralidade dos outros homens para modificar o mundo.

O exercício da cidadania se dá dentro desse contexto. Ser cidadão é ser um ator político na esfera pública. Dessa forma, não é sem motivo ser recorrente em praticamente todos os governos um discurso da busca por uma administração pública mais moderna, mais eficiente e eficaz, de forma que o Estado atinja da melhor forma seus objetivos.

Ao tratar de gestão da área pública, não se pode confundir com o termo administração pública, pois apesar da similar terminologia ambas tratam de lógicas diferentes. Enquanto a administração está relacionada à idéia clássica das funções fundamentais do Estado de planejar, coordenar, comandar, controlar e organizar, o conceito de gestão tem ligação com a idéia de utilização de técnicas de gerenciamento de empresas que, com o passar do tempo, passaram a ser aplicadas no âmbito público.

### 2.2.1 Administração pública e gestão pública

Administração pública e gestão pública são termos semelhantes que causam certa confusão, embora expressem diversos conceitos nos vários aspectos em que se apresentam.

A administração pública não é codificada, isto é, não está compilada num único conjunto ordenado de leis e códigos. Está embasada em princípios que dão origem a leis

ordinárias, leis complementares, decretos, portarias e outros de natureza jurídica. Importante destacar ainda, que é comum o tema administração pública utilizar-se da expressão gestão pública.

Emerge, portanto a dúvida se haveria diferenças entre esses dois conceitos.

Vejam as definições, *lato sensu*, de administração e gestão apresentadas pelo dicionário Michaelis (CAMARGO, 1998) de língua portuguesa:

Administração: do latim *administratio*. Ato de administrar. Governo: Direção de estabelecimento. Casa onde se trata de assuntos de administração pública ou particular. O corpo de funcionários administrativos de uma repartição pública ou de empresa particular. Estudo dos fatos e princípios da arte de administrar. Administração Pública: conjunto de poderes em ação, agindo em nome e no interesse do Estado, exercidos pela União, pelos Estados e Municípios.

Segundo o mesmo glossário, “Gestão: do latim *gestio*. Ato de gerir. Administração, direção”.

Como se observa, no seu sentido mais amplo, as duas palavras são consideradas sinônimas. Já em suas definições específicas para o setor público, encontramos algumas diferenças como demonstra o glossário constante do *site* da Câmara dos Deputados (BRASIL, 2009), do qual se transcreve a seguir as definições de administração pública e gestão pública:

Administração Pública: Instrumento de ação do Estado, estabelecido com o propósito de possibilitar o cumprimento de suas funções básicas, sobretudo as relativas à realização dos serviços indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Conjunto de processos por meio dos quais os recursos públicos, materiais, humanos, financeiros e institucionais, são utilizados para a implementação das políticas públicas e a realização de obras e serviços demandados pelas necessidades coletivas.

Gestão Pública: Prática de atos fundados na competência legal para gerir uma parcela do patrimônio público, sob a responsabilidade de uma determinada unidade. Aplica-se o conceito de gestão a fundos, entidades supervisionadas e a outras situações em que se justifique a administração distinta.

Administrar é gerir interesses segundo a lei, a moral e a finalidade dos bens entregues à guarda e à conservação alheias. A administração é particular quando os bens e interesses geridos são individuais, e, quando coletivos, realiza-se a administração pública (MEIRELLES, 2003).

Segundo Santos (2006, p. 12), conceitua-se administração pública como:

A organização e a gerência de homens e materiais para a consecução dos propósitos de um Governo. Ela é a gestão dos bens e interesses qualificados da comunidade,

nos âmbitos federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do direito e da moral, visando o bem comum.

Buscando uma definição para o termo administração pública, Meirelles (2003, p. 60) a descreve da seguinte maneira:

Em sentido formal, a Administração Pública, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços do próprio Estado ou por ele assumido em benefício da coletividade. Numa visão global, a Administração Pública é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.

A gestão pública refere-se às funções da gerência pública nos negócios do governo, do mandato de administração (FERREIRA, 1999). Assim, a gestão aparentemente tem as mesmas características da administração, porém são válidas para um prazo de tempo determinado.

A gestão pública deve ser concebida de uma forma dinâmica, entendendo-a como um processo decisório cujos princípios estáticos estão envolvidos por uma sociedade que se modifica, pois as regras e práticas no território administrativo alteram-se no tempo e no espaço (SANTOS, 2006).

Nesse sentido, a expressão administração pública tem uma definição em sentido amplo, mais genérico, mais abstrato, indicando um instrumento de ação continuada do Estado, ou um conjunto de processos. Por outro lado, gestão pública se apresenta como algo mais restrito, mais concreto e específico, voltado para o efetivo exercício de uma determinada atividade.

### 2.2.2 Evolução histórica da gestão pública

O tema gestão pública ultrapassou a área acadêmica. A sociedade organizada reconhece que, tanto os desafios contextuais quanto as condições de funcionamento do Estado, principalmente aqueles em desenvolvimento, exigem ações no sentido de se buscar seu fortalecimento institucional (BRASIL, 2008).



No Brasil, os diversos contextos nos campos político, econômico e social geram transformações macro-institucionais que afetarão o papel do Estado, o que resultará expressivas transformações nas instituições públicas.

De acordo com o plano de gestão elaborado pela Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (BRASIL, 2008), o Quadro de desigualdades demanda um Estado ativista, promotor da justiça social; a escassez clama por esforços de eficiência; o atual cenário global é altamente competitivo e requer um Estado regulador e uma consistente gestão econômica; e por fim, a expansão da democracia exige um novo padrão de deliberação que considere o cidadão como o objeto da ação pública.

Para Vieira e Vieira (2007), o processo institucional de diferenciação e complementaridade de funções entre Estado, mercado e sociedade civil organizada é um processo essencialmente político que tem reflexo nas competências constitucionais, nos grandes objetivos de governos legitimados pelas urnas, nas demandas identificadas pelo sistema político e pela burocracia governamental.

Denota-se o debate em torno da qualidade do Estado e da qualidade e produtividade do gasto público, e no processo de modelagem e fortalecimento das instituições que formam o Estado, a fim de aumentar seu desempenho em prol do cidadão.

Da primeira tentativa de implantação sistematizada na gestão pública emergiu o conceito de reforma administrativa, termo que, de governo em governo, é amplamente discutido. O primeiro modelo de reforma administrativa foi a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público - DASP, estratégia idealizada e implementada sob a égide do regime do Estado Novo instituído na Constituição Federal de 1937.

Segundo Bresser Pereira (1998), a atuação do DASP era considerada instrumental porque não considerava as finalidades em questão. Sua forma de atuação presumia que a adequação de arranjos organizacionais ocorreria segundo os princípios universais de organização (centralização e padronização), e os princípios da “administração progressivista” transplantados do sistema americano para o caso brasileiro.

Esse padrão rigoroso de burocracia, fundamentado na impessoalidade, no mérito e no universalismo de procedimentos, seria o antídoto à administração patrimonialista, baseando-se no clientelismo, no casuísmo e no empreguismo. Era considerado autoritário porque fora implementado em regime ditatorial, impositivo e tecnocrático, de cima pra baixo, o que conduziu à exorbitância da atuação do DASP e à sua respectiva decadência (BRASIL, 2008).

Uma segunda onda se fundamentou na modernização administrativa a qual se diferenciou do modelo anterior porque preceituava a adequação do aparato estatal aos projetos específicos de desenvolvimento.

Tinha como objetivo harmonizar os meios (arranjos organizacionais) e os fins (objetivos de desenvolvimento), devendo-se buscar arranjos diferenciados embasados na flexibilidade e na descentralização para finalidades igualmente diferentes (LIMA, 2007).

De acordo com Bresser Pereira (1998), dois exemplos desta modalidade de transformação na gestão pública foram:

- a “administração paralela” do governo JK – criação de grupos ou comitês executivos para implementação do Plano de Metas; e
- a “administração para o desenvolvimento” do regime militar – visava o crescimento e a diferenciação da administração indireta como recursos flexibilizadores para o alcance de resultados de desenvolvimento.

Ambos os modelos se basearam em diagnósticos que assinalavam problemas como a rigidez e a incapacidade de atingir os resultados da burocracia governamental. O primeiro caso surgiu com base na Comissão de Simplificação Burocrática (COSB), criada em 1956, e o segundo em 1962 a partir da implantação da Comissão Amaral Peixoto, a qual foi responsável pela criação do Decreto Lei 200/67 (BRESSER PEREIRA, 1998).

Ressalta-se que a implementação da “administração paralela” ocorreu mediante forte liderança presidencial, o que levou a criação do Plano de Metas, enquanto que a “administração para o desenvolvimento” ocorreu de forma tecnocrática e de forma ditatorial o que levou ao surgimento dos Planos Nacionais de Desenvolvimento (PND).

Em resposta à crise do Estado, surgiu a partir dos anos 90, uma terceira onda que teve como grande objetivo a reforma administrativa do Estado, que visava transitar do modelo burocrático de administração pública para um modelo gerencial (BRESSER PEREIRA, 1998).

Segundo Martins (2003), o debate dessa crise passou inicialmente por teorias econômicas neo-institucionalistas segundo as quais o Estado é, a princípio, um problema. A ação estatal é estruturalmente ineficiente e inconfiável na geração de bem estar em relação à idealização da eficiência do mercado pela economia neoclássica.

Esse novo modelo de gestão pública, prevendo uma drástica diminuição do Estado, foi desenvolvido em vários países. De acordo com Bresser Pereira (1998, p. 242):

Os países em que essa revolução foi mais profunda foram o Reino Unido, a Nova Zelândia e a Austrália. Nos Estados Unidos, essa revolução ocorreu principalmente

nos níveis dos municípios e condados. [...] Era a administração pública gerencial que estava surgindo, inspirada nos avanços realizados pela administração de empresa.

No Brasil, os exemplos de implementação de transformações na gestão pública no modelo da reforma do Estado foram: o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, o modelo de gestão por resultados proposto pelo PPA 2000-2003, a implementação do aparato regulatório ocorrido com as privatizações e o processo de ajuste fiscal, notadamente a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (MARTINS, 2003).

Esse conjunto de medidas ocorreu de forma fragmentada. Sobre esses fatos, Martins (2003, p. 3) descreve que:

O Plano Diretor não estava acoplado a uma estratégia de desenvolvimento; a estratégia de desenvolvimento (o PPA) não previa um modelo de implementação robusto (que levasse em conta a complexidade dos arranjos organizacionais e a necessidade de transformá-los); as agências reguladoras se estabeleceram de forma independente de ambas as abordagens; e o ajuste fiscal obedeceu a uma lógica macroeconômica estrita, embarreirando as demais iniciativas.

Como resultado dessas medidas verificou-se que, exceto a aplicabilidade da LRF, tais formulações obtiveram baixa efetividade o que indica que a democracia requer estratégias mais aprimoradas e participativas para a transformação da gestão pública.

Analisando esses três momentos históricos no setor público brasileiro, é possível verificar algumas lições nesse processo de evolução da gestão governamental: a preponderância de uma burocracia patrimonial, o enfraquecimento das grandes entidades estatais e o estabelecimento do ajuste fiscal.

### 2.2.3 Princípios da administração pública

Antes de demonstrar os princípios que regem a administração pública, importante conceituar o termo “princípio”. A palavra princípio pode aparecer com diversos sentidos, como por exemplo, a idéia de começo, de início. Contudo, não é com este sentido que se deve interpretá-la frente aos dispositivos legais.

No caso da Constituição do Brasil, já no Título I, se acha a expressão “Princípios Fundamentais”. Mello (1969, p. 10) traz a seguinte definição sobre o termo princípio:

O princípio é sempre o mandamento nuclear de um sistema. Verdadeiro alicerce desse sistema, disposição fundamental que se erradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito, servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tónica e lhe dá sentido harmônico.

Dessa forma, os princípios configuram-se como ordenações que se expedem e se prendem no sistema de normas. Eles podem estar incorporados no próprio dispositivo legal, o que se conhece por norma-princípio e se constitui em preceitos básicos da organização do ordenamento jurídico.

Entretanto, os princípios não devem ser confundidos com as normas de direito, embora possam eles estar inseridos nas próprias normas. No caso dos princípios estarem positivamente inseridos nos textos legais, constitui-se em mandamentos essenciais e fundamentais que alicerçam ou dão base ao dispositivo legal tratado.

Segundo Bonavides (2001), os princípios impõem uma idéia de abrangência e de superioridade à Lei. Dessa forma, é mais grave violar um princípio do que violar uma lei ou norma. A maior parte dos princípios da administração pública encontra-se positivado, implícita ou explicitamente, na Constituição.

Os princípios explicitados no *caput* do art. 37 da nossa Carta Magna (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência) orientarão e indicarão o caminho obrigatório a ser seguido, tanto pelos legisladores, quando da confecção de novas leis, como também dos Poderes Executivo e Judiciário, quando da aplicação e da validação das leis impostas ao ordenamento jurídico (BARROSO, 1998).

De acordo com Ávila (2009), outros se extraem dos incisos e parágrafos do mesmo artigo, como o da licitação, o da prescritibilidade dos ilícitos administrativos e o da responsabilidade das pessoas jurídicas (inc. XXI e §§ 1.º a 6.º). Todavia, há ainda outros princípios que estão na CF/88 só que de maneira implícita, como é o caso do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, o da finalidade, o da razoabilidade e da proporcionalidade.

### 2.2.3.1 Princípio da legalidade

Referido como um dos sustentáculos da concepção de Estado de Direito e do próprio regime jurídico-administrativo, o princípio da legalidade vem definido no inciso II do art. 5.º da Constituição Federal quando nele se faz declarar que "[...] ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

Desses dizeres decorre a idéia de que, enquanto no mundo privado se coloca como apropriada à afirmação de que, o que não é proibido é permitido, no mundo público assume-se como verdadeira a idéia de que a Administração só pode fazer o que a lei antecipadamente autoriza, assim, o Estado se submete às suas próprias leis (BONAVIDES, 2001).

De acordo com Meirelles (2003), na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, o que está positivado, o que está autorizado.

Toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei, isto quer dizer que a função dos atos da administração é a realização das disposições legais, não lhe sendo possível a inovação do ordenamento jurídico, mas tão-só a efetivação das ações anteriormente pautadas e firmadas pelo exercente da função legislativa.

### 2.2.3.2 Princípio da impessoalidade

O princípio ou regra da impessoalidade pode ser definido como aquele que determina que os atos realizados pela administração pública, ou por ela delegados, devam ser sempre imputados ao ente ou órgão em nome do qual se realiza e que são destinados à coletividade.

Em resumo, é o princípio que determina que o agente não pode atuar em nome próprio, mas sim em nome da entidade ou do órgão que representa.

Conforme Ely (2005, p. 22), este princípio busca assegurar que:

Diante dos administrados, as realizações administrativo-governamentais não sejam propriamente do funcionário ou da autoridade, mas exclusivamente da entidade pública que a efetiva. Custeada com dinheiro público, a atividade da Administração Pública jamais poderá ser apropriada, para quaisquer fins, por aquele que, em decorrência do exercício funcional, se viu na condição de executá-la.

O princípio da impessoalidade está diretamente ligado ao princípio da finalidade (interesse público), assim a administração pública visa satisfazer o interesse da coletividade e não o de particulares, sem privilegiar e prejudicar pessoas ou entidades.

Corroborando com esse entendimento, Mello (2007) descreve que será manifestadamente violadora desse princípio, por exemplo, o favorecimento de parentes e amigos (nepotismo), a tomada de decisões administrativas voltadas à satisfação de facção partidária a que se liga o administrador (partidarismo), ou ainda de atos restritivos ou sancionatórios que tenham por objetivo a represália de pessoas ou a perseguição política (desvio de poder).

### 2.2.3.3 Princípio da moralidade

A visão sobre moralidade, formulada na Antiguidade, já era uma exigência impostergável para o exercício das atividades de governo. Somando a essa afirmação histórica, Ely (2005, p. 23) descreve que:

Neste século, pelos escritos de Hauriou, que o princípio da moralidade, de forma pioneira, se fez formular no campo da ciência jurídica, capaz de fornecer, ao lado da noção de legalidade, o fundamento para a invalidação de seus atos pelo vício denominado desvio de poder. Afinal, como já proclamavam os romanos “nem tudo que é legal é honesto” (*nort omne quod licet honestum est*).

Traduzindo esse contexto histórico para a administração pública, observa-se que não bastará ao administrador público cumprir os estritos termos da lei. Torna-se necessário que seus atos estejam adequados à moralidade pública, ou seja, aos padrões éticos de conduta que balizem e orientem a sua realização.

Importante ressaltar que o art. 5.º, LXXIII, da Constituição Federal, admite que qualquer cidadão possa ser considerado parte legítima para a propositura de ação popular que tenha por objetivo anular atos entendidos como lesivos à própria moralidade administrativa (BONAVIDES, 2001).

Por outra via, como forma de também fazer respeitar esse princípio, nossa Carta Magna também aborda sobre improbidade administrativa. A proibidade administrativa é um tipo de moralidade administrativa que obteve consideração especial na CF, que pune o

ímprobo com a suspensão de direitos políticos (art. 37, §4.º), estando regulamentado pela Lei Federal 8.429/92 (Lei de Improbidade Administrativa).

Para Silva (2005, p. 669), a probidade administrativa consiste no dever de o "[...] funcionário servir a Administração com honestidade, procedendo no exercício das suas funções, sem aproveitar os poderes ou facilidades delas decorrentes em proveito pessoal ou de outrem a quem queira favorecer".

#### 2.2.3.4 Princípio da publicidade

A publicidade sempre foi tida como um princípio administrativo, porque se entende que o Poder Público, por seu público, deve agir com a maior transparência possível, a fim de que os administrados tenham, a toda hora, conhecimento do que os administradores estão fazendo (MELLO, 2007).

Por esse motivo, o princípio da publicidade se estabelece como obrigação jurídica para os agentes administrativos em geral, o dever de dar publicidade de todos os seus atos.

Entretanto, a publicidade não é uma condição formal do ato administrativo. De acordo com Ely (2005, p. 26), "[...] não é elemento formativo do ato; é requisito de eficácia e moralidade. Por isso mesmo os atos irregulares não se convalidam com a publicação, nem os regulares a dispensam para sua exequibilidade, quando a lei ou o regulamento a exige".

Quanto a forma de se dar publicidade aos atos da administração, tem-se afirmado que poderá ocorrer tanto por meio da publicação do ato ou por uma mera comunicação a seus destinatários.

Importante observar também que, a publicação como forma de comunicado não implica que o dever de publicidade apenas possa vir a ser satisfeito pelo efetivo conhecimento de fato do ato administrativo por seus respectivos destinatários.

Feita a publicação ou a comunicação dentro das formalidades devidas, haverá sempre uma presunção absoluta da ciência do destinatário, dando-se por satisfeita a exigência de publicidade. Salvo, naturalmente, se as normas vigentes assim não determinarem (COLUCCI, 2009).

Ressalta-se que não se pode confundir a publicidade dos atos administrativos, conforme descrito no art. 37 da Constituição da República, com a divulgação ou propaganda dos atos e atividades do Poder Público nos meios de comunicação. O primeiro trata da

publicidade jurídica necessária ao aperfeiçoamento dos atos, enquanto que a segunda é a publicidade como propaganda dos atos de gestão de administração governamental.

#### 2.2.3.5 Princípio da eficiência

O princípio da eficiência foi introduzido pela Emenda Constitucional n.º. 19, de 04 de junho de 1998. Ely (2005) afirma que um sistema balizado pelos princípios da moralidade de um lado, e do interesse público de outro, não admite a ineficiência administrativa. A EC 19/98 não trouxe alterações no regime constitucional da administração pública, mas apenas explicitou um mandamento até então implícito.

Para Meirelles (2003), eficiência não é um conceito jurídico, mas econômico; não qualifica normas, qualifica atividades. Numa idéia ampla significa fazer acontecer com racionalidade, o que implica medir os custos que a satisfação das necessidades públicas importam em relação ao grau de utilidade alcançado.

Assim, o princípio da eficiência norteia a atividade administrativa no sentido de obter os melhores resultados com os meios escassos de que se dispõe, e a menor custo. Rege-se pela regra do maior benefício com o menor custo possível.

Para Cardozo (1999), estará a administração buscando agir de modo eficiente sempre que, exercendo as funções que lhe são próprias, vier a aproveitar da forma mais adequada o que se encontra disponível, visando chegar ao melhor resultado possível em relação aos fins que almeja alcançar.

Destaca-se ainda que, como desdobramento do princípio da eficiência, a Constituição Federal procurou reforçar o sentido do princípio da economicidade que, incorporado literalmente pelo art. 70, *caput* da CF, traduz o dever de eficiência do administrador na gestão pública.

Verificados alguns princípios constitucionais que norteiam a administração pública, pode-se ressaltar que, segundo nossa carta constitucional, o bem de todos é objetivo fundamental da República Federativa do Brasil (art. 3.º, IV) e, por conseguinte, é uma finalidade que se impõe como forma de conduta a todos os órgãos e pessoas que integram a estrutura básica do Estado brasileiro.



Sendo assim, a noção do bem comum, deve ser considerado parâmetro obrigatório para a definição jurídico-constitucional de quaisquer dos princípios que governam as atividades da administração pública.

Além dos princípios aqui elencados (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência) poderiam ser citados outros tantos que possuem eficácia jurídica direta e imediata que são importantes, e que servem para corrigir as graves distorções ocorridas no âmbito da administração pública, tais como: os princípios da licitação, da prescritibilidade dos ilícitos administrativos, da responsabilidade da administração, da supremacia do interesse público, da finalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Bonavides (2001) entende que o sistema constitucional da administração pública funciona como uma rede hierarquizada de princípios, valores e normas, que exige não mais o mero respeito à legalidade estrita, mas vincula a interpretação de todos os atos administrativos ao respeito destes princípios.

Desta maneira, denota-se que a função administrativa encontra-se subordinada às finalidades constitucionais e deve pautar as suas tarefas administrativas nos princípios e regras constitucionais, uma vez que estas, não configuram como expressões meramente retóricas e distantes da realidade, mas, possuem plena aplicabilidade administrativa e jurídica.

Importante destacar ainda, que o conceito de eficiência no campo da administração pública gerencial pode-se estender além do conceito normativo do termo. Parte-se do princípio que os gestores públicos se preocupam não só com o cumprimento dos aspectos legais e com a correta aplicação dos recursos públicos, mas também sob a ótica da otimização do gasto público, isto é, o verdadeiro atendimento às demandas sociais.

Corroborando a esse assunto, ao estudar a implantação da Demonstração do Resultado Econômico nas entidades governamentais, Slomski (2001) afirma que o cálculo do resultado econômico deve demonstrar os valores que efetivamente agregaram valor econômico à sociedade, permitindo a comparação da eficiência das entidades e o retorno proporcionado à coletividade com o uso do dinheiro público.

Assim, a eficiência na administração pública também é encontrada quando há um verdadeiro resultado econômico positivo gerado pelo poder público, por meio de benefícios diretos à sociedade a partir dos recursos públicos disponíveis.

## 2.2.4 Planejamento e execução na gestão pública

O Governo tem como responsabilidade, de forma dinâmica e contínua, a melhoria no bem-estar da coletividade.

Importante ter a noção que a função planejamento nas instituições públicas possui uma diferença substancial com as entidades privadas. Nesse sentido, Andrade (2002, p. 40) relata que:

[...] enquanto na Administração Pública, principalmente na gestão municipal, tem-se o poder de alterar a estrutura organizacional por meio de uma legislação própria mediante atos normativos do Poder Executivo e do Legislativo, na empresa privada não há uma imposição legal que limita, de certa forma, alguma tentativa de influenciar ou modificar o mesmo ambiente relacionado. No entanto, assim mesmo este último atinge grandes resultados com planejamento eficaz.

Segundo Kohama (2003), a administração pública utiliza-se de técnicas de planejamento e programação de ações que são condensadas no chamado sistema de planejamento integrado.

Esse sistema busca diagnosticar a situação existente para depois identificar as ações ou alterações a serem desenvolvidas visando cumprir a meta objetivo desejado.

A LRF, já em seu art. 1º descreve:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a **ação planejada e transparente**, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar [grifo nosso].

Nota-se que os governos devem utilizar a ação planejada e transparente, pilares básicos da gestão fiscal, o que ocorrerá mediante a adoção de um sistema planejado e integrado, conhecido como planejamento-orçamento, que parte do ato de planejar até o de executar.

Nossa Constituição Federal apresenta, em seu art. 165, uma hierarquia dos processos de planejamento orçamentário, base da contabilidade pública nacional, que é composta por

três instrumentos: o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei do orçamento anual.

O plano plurianual é um plano de médio prazo, por meio do qual se procura ordenar as ações do governo que levem ao atendimento dos objetivos e metas fixadas para um período de quatro anos (KOHAMA, 2003).

Segundo Andrade (2002, p. 41), “[...] os instrumentos para a elaboração do PPA são: as diretrizes, os programas, explicitando os objetivos e ações, e estas detalhando as metas de governo”. Portanto, é um instrumento que estabelece as diretrizes, os objetivos e as metas para as despesas de capital e para as despesas relativas aos programas de duração continuada. Segundo Machado (2002), programa é um instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, mensurado por indicadores estabelecidos no PPA.

Já a lei de diretrizes orçamentárias tem como objetivo nortear a elaboração dos orçamentos anuais (o orçamento fiscal, o orçamento de investimento nas empresas públicas e o orçamento da seguridade social) sempre em sintonia com as diretrizes e programas estabelecidos no PPA.

Segundo Slomski (2003), a LDO deve conter as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, bem como orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação de recursos em agências de fomento.

Vale dizer ainda que no projeto de lei da LDO deverá constar o anexo de metas fiscais (objetivos planejados *versus* executado) e o anexo de riscos fiscais.

O terceiro instrumento que compõe as peças orçamentárias é a lei do orçamento anual, a qual dará materialidade ao orçamento público, foco da execução na gestão pública.

Para Andrade (2002), a LOA, também conhecida como Lei de Meios, deve conter o orçamento fiscal dos três Poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta e as empresas públicas. Trata-se de uma lei especial que contém a discriminação da receita e da despesa pública, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho de governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

Assim sendo, a LOA concretiza as situações planejadas no PPA e na LDO, visando transformá-las em realidade na execução do orçamento público.

Para Kohama (2003, p. 68), “[...] a execução do orçamento constitui a concretização anual dos objetivos e metas determinados para o setor público, no processo de planejamento integrado, e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros”.

O orçamento público é o elo entre o planejamento e as funções executivas da organização, em que a alocação de recursos busca a consecução dos objetivos planejados.

Andrade (2002, p. 55) conceitua orçamento como “[...] a função primordial da gestão pública de estimar as receitas e fixar as despesas. Momento em que se define legalmente, pelas dotações orçamentárias, a formalização de utilização dos recursos disponíveis nas instituições públicas”.

Atualmente, o orçamento público é também denominado de orçamento-programa, pois se trata de um planejamento de aplicação dos recursos esperados, em programas de custeios, investimentos, inversões e transferências num período financeiro determinado (ANGÉLICO, 2006).

Quando bem elaborado, transforma-se em instrumento de planejamento deixando de ser apenas formalidade legal, permitindo que a execução orçamentária ocorra na mais perfeita ordem (SILVA, 2004).

Desta forma, o orçamento-programa é uma evolução do controle preventivo, sinalizando uma nova sistemática de apropriação e controle de recursos públicos.

E por fim, pode-se afirmar que, com o advento da LRF, todas as peças orçamentárias passaram a ter maior notoriedade quanto à sua obrigatoriedade, necessidade e importância no processo de planejamento, na tomada de decisão e na prestação de contas. Assim, o setor público organizou-se sobre uma nova sistemática de planejamento, execução e controle.

### 2.3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal surgiu num contexto em que era necessário impor limites e metas numéricas aos gestores da política fiscal nos vários níveis de governo a fim de se obter menores déficits fiscais e menor acúmulo de dívida, dentre outros resultados que resultassem numa atitude fiscal responsável.

Visando entender os motivos que levaram a criação da LRF, torna-se necessário apresentar uma síntese da trajetória dos momentos que a antecederam.

Os primeiros sinais que levariam ao ajuste fiscal e posteriormente à edição da LRF tiveram sua origem no elevado índice de endividamento dos estados e no endividamento externo inscrito nas contas nacionais.

Segundo Nunes e Nunes (2006), as origens do endividamento estadual remontam à década 70, surgindo como alternativa à política fiscal centralizadora praticada pelo governo militar que impunha severa restrição orçamentária aos Estados.

Esse contexto, que evidenciou o grau de dependência dos estados, agravou-se ainda mais nos anos 80 com a crise financeira internacional. A esse propósito Nakaguma e Bender (2006, p. 854) descrevem que:

A interrupção dos fluxos de recursos externos, a elevação das taxas de juros internacionais e a queda no montante de transferências aos Estados impuseram grandes dificuldades para que os Estados honrassem seus compromissos financeiros. A captação de recursos passou, então, a ser realizada por meio da emissão interna de títulos da dívida pública e, posteriormente, após a Emenda Constitucional 3/93, por intermédio das instituições financeiras estaduais, prática que viabilizou a transferência sistemática dos *déficits* primários para o setor financeiro estadual.

A crise de endividamento no Brasil, sobretudo o endividamento dos estados e dos grandes municípios, estendeu-se em diversas formas como: a inscrição em restos a pagar, a antecipação de receitas orçamentárias e a obtenção de garantias, além da renúncia de receitas e da criação de despesas de duração continuada.

O cenário em que se encontravam os estados e municípios logo após a queda da inflação em 1994 era restritivo do ponto de vista fiscal, no sentido em que os governos subnacionais não podiam mais se endividar e fazer frente às suas despesas dadas as suas receitas (FIORAVANTE; PINHEIRO; VIEIRA, 2006).

De acordo com Nascimento (2006, p. 167):

A dívida mobiliária interna do governo federal elevou-se de R\$ 76,4 bilhões, em julho de 1994, para R\$ 511 bilhões, em dezembro de 2000. Os números impressionam, e podem nos levar a crer que a dívida cresceu em decorrência de má gestão das finanças públicas no período.

Além desses fatores, no último ano de mandato, todos esses problemas tendiam a agravar-se e o sucessor era, muitas vezes, forçado a consumir um ou mais anos de seu mandato apenas para saldar dívidas.

Quanto a esse movimento oportunístico ocorrido anteriormente a LRF, Nakaguma e Bender (2006, p. 851) afirmam que:

[...] os políticos são motivados exclusivamente pela busca da própria eleição. Assim, para aumentarem a probabilidade de serem reeleitos, os governantes possuiriam fortes incentivos para manipular as políticas públicas com o intuito de sinalizar sua competência para o leitorado.

Segundo Mendes (2006), a idéia que estimulou a elaboração da LRF é a de que, uma vez renegociada a dívida dos estados e das grandes prefeituras, tornou-se necessária a criação de um novo padrão de comportamento fiscal dessas esferas de governos (inclusive a União) de modo a evitar novos desarranjos financeiros e novas operações de socorro patrocinadas pela União.

Nesse sentido, a LRF veio impor limites aos gastos e ao endividamento excessivo, ratificando e consolidando um processo de ajuste que se havia iniciado com vários acordos de renegociação das dívidas acumuladas na década de 90.

A proposta da LRF, aprovada em maio de 2000, possuía características da Lei Norte-Americana, de 1980; do Tratado de Maastricht, de 1992; e da Nova Zelândia, de 1994. Da Lei Norte-Americana incorporaram-se os mecanismos de limitação de empenho (*sequestration*) e a compensação de gastos (*pay as you go*) (NÓBREGA; FIQUEIREDO, 2001).

As influências do Tratado de Maastricht referem-se às normas gerais da dívida pública, a despesas com pessoal, à padronização da prestação de contas e às despesas de caráter continuado. Da Nova Zelândia, adotaram-se os princípios da administração fiscal responsável: prudência, transparência, planejamento, *accountability*, equilíbrio e controle (FARIA, 2009).

A LRF é tratada como um código de boas condutas de finanças públicas, sendo aplicável às três esferas (Governo Federal, Estados, Distrito Federal e mais de 5.500 municípios) e aos três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) no conceito mais abrangente de administração pública que se conhece: toda a administração direta e indireta, incluindo fundos, fundações, autarquias e empresas estatais.

O objetivo maior da LRF é produzir uma drástica e veloz redução do déficit público e estabelecer equilíbrio definitivo das contas públicas do País (NUNES; NUNES, 2000). A lógica da gestão fiscal responsável começa no planejamento no âmbito do processo orçamentário, que no Brasil é composto de três peças: a Lei do Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e da Lei Orçamentária Anual - LOA.

Essa é a parte da gestão fiscal que é composta por regras autônomas, isto é, em que cada ente da federação tem autonomia para fixar suas próprias metas, bem como para corrigir os desvios apresentados na execução financeira.

Outra questão de destaque refere-se às regras e limites específicos contidos na LRF (pessoal, dívida, operações de crédito etc.), os quais são aplicados a todos os membros da federação. Portanto, cada ente tem autonomia para planejar, orçar e executar, desde que atenda aos limites estabelecidos pela LRF ou que adote as medidas corretivas necessárias.

Outro item da lógica da gestão fiscal responsável trata das medidas corretivas que estarão presentes em cada uma das variáveis sujeitas a seu controle, ou seja, a LRF estabelece os prazos, os mecanismos de compensação e correção de desvios, as trajetórias de ajustamento e identifica a responsabilidade do agente que deverá adotar essas providências.

Por fim, a LRF trata das medidas de transparência e controle que atravessam toda a gestão fiscal responsável, desde o processo orçamentário, cujas peças são públicas, até a divulgação de relatórios, realização de audiências públicas etc.

Dessa forma, com o objetivo de garantir o cumprimento do conjunto de regras trazidas pela LRF, o que leva a uma gestão pública responsável e a um padrão mínimo de qualidade no serviço público, surge a figura do controle interno na administração pública.

## 2.4 CONTROLE INTERNO

Nessa seção, abordam-se os principais fundamentos que norteiam a atuação do controle interno, seja para área privada e para pública

### 2.4.1 Conceitos e objetivos

Para fins de entendimento da relação entre controle interno de maneira geral com o controle interno na área pública, apresentam-se algumas definições.

Controle é o que uma entidade exerce sobre determinado fato de acordo com suas rotinas próprias. É uma função administrativa que tem por objetivo observar se os fatos ocorreram de acordo com o que a administração determinou (SOUZA, 2006).

Rozo (2002) define controle interno como uma ação focada na garantia do cumprimento dos objetivos organizacionais, dando ênfase no *compliance* às leis, regulamentos, políticas, diretrizes e procedimentos.

Antunes (1998, p. 60) descreve que “[...] o exercício do controle, em qualquer atividade, está sempre associado ao ato de fiscalização, a fim de que não ocorram desvios em relação aos padrões anteriormente definidos”.

Esse mesmo autor traz uma definição do Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA, apresentada em 1949:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes/políticas traçadas pela administração da companhia.

Diante da definição do AICPA verifica-se que as funções do controle interno ultrapassam os conceitos relacionados à contabilidade e finanças, isto é, envolvem outras operações intrínsecas à organização da administração pública.

De acordo com Souza (2006, p. 10), “[...] o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada de sua gestão”.

O *Committee of Sponsoring Organizations - Treadway Commission* (COSO) (2009) apresenta a seguinte definição para controle interno:

Controle interno é um processo – efetuado pela diretoria, gerência e outras pessoas da entidade – projetado para proporcionar uma razoável garantia de alcançar os objetivos nas seguintes categorias: a) confiabilidade dos relatórios financeiros; b) conformidade (ou obediência, *compliance*) com as leis e regulamentos aplicáveis e c) eficácia e eficiência de operações.

A propósito desta definição exarada pelo COSO, Peters (2004, p. 36) comenta que “[...] tornou-se um paradigma de mercado, pois os auditores independentes a utilizam como padrão para revisão do controle interno em seus trabalhos de emissão de parecer sobre demonstrações financeiras empresariais”.

Sobre o objetivo maior e a abrangência do controle interno, Menezes *et. al* (2005, p. 3) ressaltam que:

[...] o controle interno não está restrito a apenas às funções de contabilidade e finanças, mas sim a todos os aspectos de controles administrativos e contábeis da empresa. O controle interno ultrapassa os limites da mensuração e evidenciação que as demonstrações contábeis contemplam. Ou seja, a contabilidade é uma ferramenta que está inserida no controle interno, e serve de suporte para que os tomadores de decisão, administradores e/ou proprietários, dentre outros, atinjam seus objetivos.



Dessa afirmação, percebe-se que o controle interno é um fator inerente a todos ambientes internos numa organização, e que esse controle é considerado uma atividade que esteja presente e envolvida em todas as áreas da entidade.

Franco e Marra (2000, p. 261) definem os controles internos como sendo:

Todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.

Cruz e Glock (2007, p. 20) caracterizam o controle na seguinte expressão:

[...] por qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado etc., com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

Segundo Borinelli (2006, p. 175), controle interno compreende um conjunto de atividades, métodos, medidas, diretrizes, procedimentos e instrumentos adotados para dirigir, restringir, vigiar, fiscalizar, governar e conferir as atividades organizacionais, com vistas ao atendimento dos seguintes propósitos:

- i) proteger o patrimônio organizacional, ou seja, salvaguardar os interesses da entidade;
- ii) conferir precisão, confiabilidade e fidedignidade aos dados e relatórios contábeis, econômicos e financeiros, sejam divisionais ou corporativos;
- iii) encorajar e estimular a obediência e aderência às diretrizes e políticas internas;
- iv) obter conformidade e aderência com as leis e regulamentos (*compliance*);
- v) promover e estimular a eficiência e eficácia das operações;
- vi) prover segurança que os objetivos específicos da entidade serão alcançados.

Ainda quanto aos fins que permeiam a atuação do controle interno, Gattringer (2006, p. 100) aponta os seguintes objetivos:

- 1) garantir a veracidade das informações e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- 2) prevenir erros e irregularidades e, em caso de ocorrência destes, possibilitar descobri-los o mais rapidamente possível;
- 3) localizar erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção ao registrarem-se as operações relativas à Administração;
- 4) estimular a eficiência do pessoal mediante a discussão e acompanhamento que se exerce através de relatórios;
- 5) salvaguardar os ativos, de modo geral, obter-se um controle sobre todos os aspectos vitais das operações e transações da entidade.

6) estabelecer parâmetros que permitam avaliar o desempenho da organização, face às metas estabelecidas nas suas várias áreas.

Assim, verifica-se uma conceituação bastante abrangente constatando-se que o controle interno não trata apenas das operações relacionadas às funções de finanças e contabilidade, mas de diversos aspectos que envolvem processos numa entidade, denotando sua importância como ferramenta de apoio para que a organização atinja seus objetivos.

Importante ressaltar que existem princípios que são imprescindíveis e devem ser desenvolvidos nas organizações, inclusive as públicas, visando facilitar a consecução dos objetivos da entidade.

Segundo Attie (2007), entre as principais formas que podem dar suporte à proteção dos ativos e respaldo às informações estão: a legislação, a segregação de funções, o sistema de autorização e aprovação, determinações de funções e responsabilidades, rodízio de funcionários, a manutenção de contas de controles. Observados tais princípios, conceitos e objetivos inerentes aos controles internos, obtêm-se chance maior de êxito na busca de um controle efetivo e de qualidade.

Desta maneira, o controle interno tem a finalidade precípua de assegurar, nas várias fases do processo decisório, que o fluxo de informações e que a implementação das decisões se revistam de necessária legitimidade e confiabilidade, perseguindo sempre quanto ao mérito, a eficácia e a eficiência das operações.

Importante destacar que o termo eficácia em administração pública diz respeito ao alcance de objetivos e metas. Sua preocupação é com resultados a partir de objetivos claramente definidos (SILVA, 2004). Enquanto que o termo eficiência corresponde à otimização dos recursos, por meio da utilização de métodos, técnicas e normas, visando ao menor esforço e ao menor custo para a execução das tarefas (SLOMSKI, 2003).

#### 2.4.2 Tipos e componentes dos controles internos

Ao se definir controle interno a ser adotado em qualquer tipo de entidade, seja ela pública ou privada, é necessário entender quais são os tipos de controles a serem observados para o cumprimento de sua missão, bem como os componentes imprescindíveis para sua implantação.

A propósito dos tipos de controles internos, Vieira (2009, p. 5) apresenta-os em duas formas:

Controle interno contábil: compreende o plano de organização e todos os procedimentos referentes, diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros.

Controle interno administrativo: compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficácia operacional e à obediência às diretrizes administrativas.

O controle contábil é adotado para a proteção do patrimônio, exatidão e integridade dos registros contábeis e compreende controles tais como: os sistemas de autorização e aprovação, segregação entre as tarefas relativas à manutenção e elaboração de relatórios, e àquelas que dizem respeito à operação do ativo, controles físicos sobre o ativo e auditoria interna.

Enquanto que o administrativo, apesar de referir-se indiretamente aos controles contábeis e financeiros, abrange os processos relacionados com a eficiência das operações e com as políticas da entidade. Incluem-se aqui os controles estatísticos, relatórios de desempenhos, estudos de tempo e movimento, controles de qualidade etc.

Quanto aos componentes necessários à criação dos controles internos, Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 321-322) destacam:

- Ambiente de Controle: este ambiente de controle “dá o tom” em uma organização, influenciando a consciência de controle das pessoas que nela trabalham. Representa o alicerce dos outros componentes, disciplinando-os e estruturando-os.

- Atividade de Controle: são políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes definidas pela administração estão sendo seguidas. Quanto à atividade de controle, isso nada mais é do que os procedimentos a serem adotados, para que sejam alcançados os objetivos pré-definidos; e

- Monitoração do Controle: trata-se da fiscalização sistêmica dos controles internos, a fim de diminuir ao máximo possível discrepância quanto ao resultado. Monitoração é o processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos.

De forma complementar à observação dos tipos e componentes sobre controle interno, o AICPA (CRC-SP, 1988, p. 55) considera que, o ideal funcionamento dos controles internos depende “[...] da escolha de funcionários aptos e experientes, capazes de cumprir os procedimentos de forma eficiente e econômica”.

Dessa forma, fica evidente que de pouco adianta estabelecer objetivos, procedimentos, vislumbrando um resultado coeso, caso não haja uma preocupação acerca da qualidade e do comprometimento das pessoas que irão executar as fases do planejamento.

### 2.4.3 Controle interno e avaliação de riscos

Apesar de o tema ser pouco explorado na área da administração municipal, é premente e notório o entendimento sobre a avaliação de riscos no sentido de resguardar o patrimônio público, objetivo maior da contabilidade.

Nesse sentido, o COSO, entidade sem fins lucrativos se dedica à melhoria dos relatórios contábeis e financeiros divulgados pelas entidades, com princípios embasados na ética, busca a efetividade dos controles internos (FERREIRA, 2005), traz algumas definições sobre risco, e que podem ser aplicáveis na área pública.

Visando diminuir os riscos das entidades, Moraes (2003, p. 45) apresenta uma descrição sobre a avaliação de riscos com base nas normas do COSO:

Consiste na identificação e análise de risco (interno ou externo) que são relevantes ao alcance dos objetivos da empresa. Esta avaliação deve considerar a sua severidade, a frequência com que estes ocorrem e conseqüentemente, seu grau de impacto, determinado, a partir daí, como a empresa administrará tais riscos.

Depreende-se que o controle interno deve prever uma avaliação dos riscos da entidade, originários do ambiente interno ou do ambiente externo, ou seja, criar e gerenciar níveis de risco.

Em se tratando de uma atribuição do controle interno, a condição prévia para a formalização da avaliação dos riscos que a administração pública está sujeita parte inicialmente do estabelecimento de objetivos claros e consistentes na entidade.

Corroborando com esse tema, Oliveira e Linhares (2006, p. 11) afirmam:

A existência de objetivos e metas é condição fundamental para a existência dos controles internos. Depois de estabelecidos os objetivos, devem-se identificar os riscos que ameaçam o seu cumprimento e tomar as ações necessárias para o gerenciamento dos riscos identificados.

A LRF, em seu art. 14, descreve que uma forma de risco sujeito na administração pública, passível de mensuração e gerenciamento, está relacionada à perda tributária legal, conhecida como renúncia de receita.

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos

dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

Outro item relacionado ao tema compreende os riscos fiscais imprevistos, que devem constar dos orçamentos públicos, estão tratados no art. 4º da LRF com a seguinte expressão:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

...

§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

A LRF ainda tem um capítulo especial quanto à defesa do patrimônio público, apoiado diretamente pelo controle interno, especialmente em seu art. 15 que trata da geração de despesas sem a prévia comprovação de seu impacto orçamentário e financeiro, bem como os controles das disponibilidades de caixa (art. 43), a preservação do patrimônio público (art. 44), os limites com gasto de pessoal (art. 22 e 23) e acompanhamento e controle da dívida pública (art.29).

Resumidamente, há riscos orçamentários que podem ocorrer devido à possibilidade de que as receitas previstas não se realizem ou pela realização de despesas não fixadas ou orçadas a menor. E ainda os riscos relacionados às dívidas, que tratam de possíveis ocorrências alheias à vontade da administração, tais como juros, inflação etc, que resultarão em aumento do serviço da dívida pública.

E para outros riscos que a administração pública municipal está sujeita no curso de suas atividades, contempla-se a previsão orçamentária chamada reserva de contingência, assim descrito no art. 5º da LRF:

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:

a) (VETADO)

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

Cabe ressaltar, que a reserva de contingência deverá ser utilizada para a cobertura de riscos e eventos fiscais, porém ela não será necessariamente a única fonte de cobertura destes riscos, podendo ser empregados outros meios como a realocação ou a redução de despesas.

Gattringer (2006) destaca que, apesar do controle interno ser responsabilidade de todos e proporcionar uma garantia razoável das operações, ele auxilia a entidade na consecução dos seus objetivos, porém, não garante que esses sejam atingidos, pelos seguintes motivos:

a) custo/benefício - todo controle tem um custo, que deve ser inferior à perda decorrente da consumação do risco controlado; e

b) conluio entre empregados - da mesma maneira que as pessoas são responsáveis pelos controles, estas pessoas podem valer-se de seus conhecimentos e competências para burlar os controles, com objetivos ilícitos.

Assim, a avaliação de riscos no setor público é motivo de constante vigília por parte do órgão de controle interno, tendo em vista o reconhecimento por parte das organizações que, além dos riscos inerentes as atividades desenvolvidas por esta, o ser humano pode utilizar-se de atitudes oportunistas e ser desleal ao seu compromisso com a entidade em que trabalha.

## 2.5 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O controle existe tanto na iniciativa privada quanto na administração pública. No âmbito privado o controle interno funciona dentro da estrutura da própria empresa e o controle externo é realizado, notadamente, por empresas de auditoria independente, além das

fiscalizações inerentes às autoridades públicas, como as realizadas pelas autoridades tributárias ou trabalhistas.

Segundo Meirelles (2003, p. 636), “[...] controle, (derivado do francês *contrôle*) em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro”.

No âmbito da administração pública, o controle interno é também conhecido como autocontrole, ou, controle administrativo, ou seja, é aquele que se realiza internamente por meio dos órgãos componentes da própria estrutura que realiza e fiscaliza os atos e fatos sujeitos ao seu controle.

O controle interno é orientado para realizar a auto-avaliação da administração pública abrangendo preocupações de ordem gerencial, programática e administrativo-legal. (SOUZA, 2006).

Na visão de Meirelles (2003, p. 638), controle interno tem o seguinte significado:

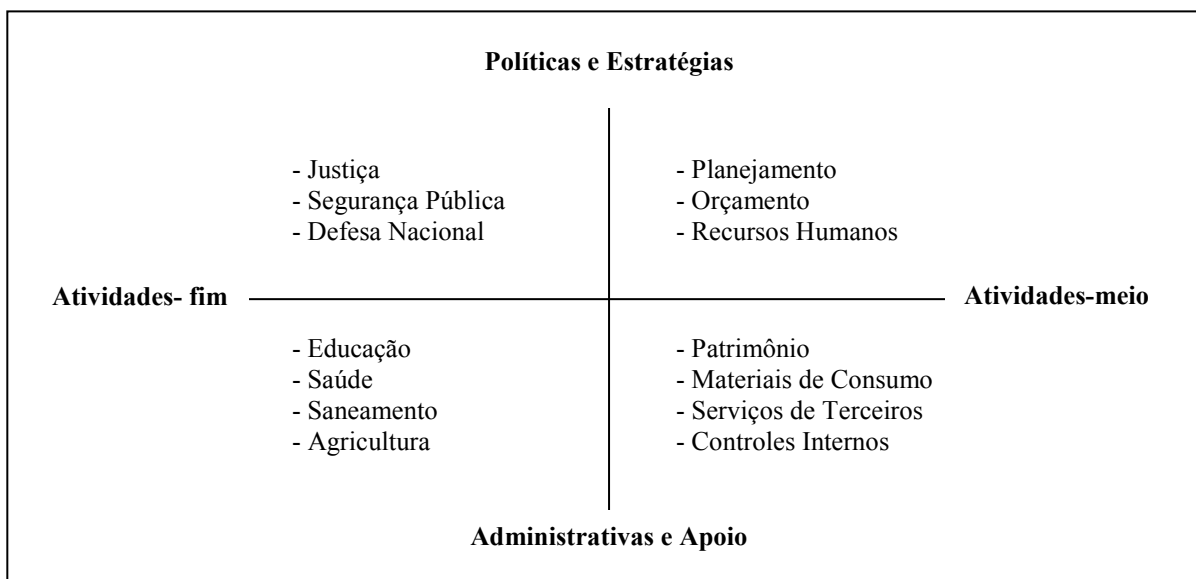
É todo aquele realizado pela entidade ou órgãos responsáveis pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por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

Gattringer (2006, p. 17) descreve sobre as formas de exercício do controle administrativo:

O controle administrativo pode ser exercido pelos próprios órgãos internos da Administração (controle hierárquico propriamente dito) como por órgãos externos incumbidos do julgamento dos recursos (tribunais administrativos) ou das apurações de irregularidades funcionais (órgãos correcionais). Todos eles, entretanto, são meios de controle administrativo.

Assim, o controle interno desenvolve-se ininterruptamente, principalmente no Poder Executivo, onde se encontra parcela considerável das atividades administrativas básicas e envolve as atividades-meio e as atividades-fins.

A propósito desse assunto, Slomski (2003, p. 373) descreve que “[...] nos municípios a Controladoria é órgão que gerencia todo o sistema de informações econômico-físico-financeiras, a fim de instrumentalizar os gestores das atividades-fins e das atividades-meio [...]”. A Figura 2 visa facilitar o entendimento sobre as atividades na administração pública.



**Figura 2 - Atividades da administração pública**

Fonte: Adaptado de Silva (2004, p. 25)

A Constituição Federal adotou duas formas de controle na administração pública: o controle interno que é realizado pelos próprios órgãos estatais, isto é, se exerce pelo órgão controlador dentro da estrutura burocrática que pratica os atos sujeitos ao seu controle; e o controle externo, quando o órgão controlador situa-se externamente, fora do órgão controlado, mais precisamente, é realizado pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas.

O Tribunal de Contas exerce o papel de fiscalização enquanto controle externo, cuja função precípua é de verificar se a administração pública ou seus representantes estão obedecendo aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, conforme estabelece a Constituição Federal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal veio coroar, por meio de normas, toda a ação da administração pública, exigindo-lhe metas, prioridades e eficiência, fazendo com que o gestor direcione seus projetos e atividades às necessidades da comunidade, sem perder de vista o equilíbrio fiscal. Como exemplo disso pode-se destacar o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e Financeira e o Relatório de Gestão Fiscal, em que os controles internos e externos verificam periodicamente a observância dos limites e condições estabelecidas na LRF.

De acordo com Machado (2002), projetos em administração pública é um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação governamental.



Já o termo atividades é considerado como um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo (MACHADO, 2002).

O perfeito funcionamento do controle interno se dá quando, efetivamente e de forma sistêmica, tal sistema vai verificar o funcionamento da gestão nos demais setores dos órgãos públicos, e acima de tudo, assegurar à administração pública a sua continuidade, sua credibilidade e os benefícios gerados em favor da sociedade.

Souza (2006, p. 11) explica que:

[...] o Controle Interno tem a missão de controlar a coisa pública, de zelar pela coisa pública, e de interferir sempre que houver irregularidade não corrigida. [...] Na avaliação do sistema de Controle Interno, os membros responsáveis devem analisar as fraquezas ou a falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades.

Sendo assim, o órgão de controle interno é aquele que efetivamente orienta, fiscaliza e ajuda na gestão, é responsável direto por esse controle das contas públicas, e é quem orientará todos os setores da administração municipal para o pleno atendimento da legislação.

Conforme Gattringer (2006, p. 100-101), de acordo com a sua natureza, o controle interno objetiva atingir os seguintes objetivos:

- 1) integralidade - Assegurar que as informações, registros e providências etc., abranjam a totalidade dos fatos ocorridos, ou seja, se tudo o que deveria ter sido executado, registrado, decidido, promovido, informado, etc., foi de fato, feito.
- 2) exatidão - Assegurar que a execução, a valorização, a informação e os registros se revistam da necessária e adequada exatidão.
- 3) pontualidade - Assegurar que as épocas, os cronogramas, as datas etc., foram rigorosamente respeitados.
- 4) autorização - Assegurar que todos os atos de gestão estejam adequadamente autorizados pela pessoa competente, e condizentes com as normas traçadas.
- 5) eficiência - Assegurar a otimização dos recursos disponíveis visando o menor esforço com o menor custo possível.
- 6) eficácia - Assegurar que os objetivos traçados sejam atingidos.
- 7) economicidade- Assegurar que o que está sendo controlado justifica o custo da operação (relação custo X benefício).
- 8) efetividade - Assegurar que os resultados esperados sejam alcançados segundo os critérios de eficiência, eficácia e economicidade.

Ressalta-se que o controle interno não substitui ou se sobrepõe ao controle externo, mas desempenha atividades que servem de apoio a este, obrigando, além disso, que seus agentes dêem conhecimento ao Tribunal de Contas correspondente, sobre a ocorrência de qualquer irregularidade ou ilegalidade, sob pena de responsabilidade solidária.

Neste sentido, o sistema de controle interno busca assegurar, nas várias fases do processo decisório, que o fluxo de informações e que a implantação das decisões se revistam de necessária legalidade, legitimidade e confiabilidade, perseguindo sempre quanto ao mérito, a economicidade, eficácia e eficiência.

### 2.5.1 Aspectos gerais do controle externo na administração pública

A implantação de controles na administração pública teve seu impulso com a teoria dos freios e contrapesos, expressão que marcou a separação dos poderes delineada por Montesquieu (MEIRELLES, 2003).

Segundo Castro (2007), desde o advento do Estado Democrático de Direito verificou-se a necessidade da criação de mecanismos de controle que pudessem ser exercidos por agentes localizados fora da estrutura administrativa, e que fossem desvinculados e imparciais em relação às atividades passíveis de controle.

Uma definição sobre o controle externo é apresentada por Guerra (2005, p. 108) na seguinte forma:

O controle externo é aquele desempenhado por órgão apartado do outro controlado, tendo por finalidade a efetivação de mecanismos, visando garantir a plena eficácia das ações de gestão governamental, porquanto a Administração pública deve ser fiscalizada, na gestão dos interesses da sociedade, por órgão de fora de suas partes, impondo atuação em consonância com os princípios determinados pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade, publicidade, motivação, impessoalidade, entre outros.

O exercício do controle externo de acordo com a CF/88 está centrado no Poder Legislativo, agindo o Tribunal de Contas como órgão de auxílio àquele Poder.

A designação de auxílio não implica uma relação de subordinação entre o Tribunal de Contas e o Legislativo, pois existe total independência entre eles. A vinculação é meramente finalística haja vista que ambos, dentre diversas atribuições, atuam com os fins de exercício do controle externo.

Ainda quanto ao exercício do controle externo, Castro (2007, p. 118) relata que “[...] o controle externo da administração pública, em suma, é aquele exercido pelo Poder Legislativo com apoio dos Tribunais de Contas, pelo Poder Judiciário e pela sociedade através do Controle Social”.

Segundo Costa (2006), percebe-se que é de fundamental importância o exercício desse controle, o qual deve ocorrer tempestivamente, de modo a conformar uma intervenção efetiva, evitando que a ação administrativa desdobre para o atendimento de finalidade outra que não a pública.

Quanto ao controle legislativo, esse é realizado pelas casas parlamentares compostas pelo Senado e Câmara dos Deputados, Assembleias Legislativas e as Câmaras de Vereadores (MEIRELLES, 2003).

Quanto ao controle exercido pelo Tribunal de Contas pode-se afirmar que esses são órgãos especializados e atuam conforme competências constitucionais exclusivas.

Os Tribunais de Contas atuam de forma independente, exercendo o controle externo, e o produto dessa ação destina-se a auxiliar o Poder Legislativo em sua incumbência constitucional, abrangendo aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais (GUERRA, 2005).

As competências dos Tribunais de Contas estão descritas no art. 71 da Constituição Federal:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

- VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
- IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
- X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
- XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Pode-se citar ainda, como forma de controle externo, o controle judicial que, em linhas gerais, é aquele realizado pelo Poder Judiciário acerca dos atos da administração, mediante provação, e está referendado no art. 5º, XXXV, da CF/88, que descreve: “[...] a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”.

As formas para efetivação do controle judicial são: Ação Civil Pública, Mandado de Segurança, Mandado de Injunção, Ação Popular, *Habeas Data*, Ação Direta de Inconstitucionalidade, *Habeas Corpus*.

E por fim, o controle social, que se apresenta como uma forma de controle externo, que de acordo com Castro (2007) “[...] é um instrumento disposto pelo constituinte para que se permita a atuação da sociedade no controle das ações do Estado e dos gestores públicos, utilizando de qualquer uma das vias de participação democrática”.

O controle social é destacado na CF/88 em seu art. 74, em que se atribui a qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, na forma de lei, competência para denunciar ilegalidades ou irregularidades na administração pública perante os Tribunais de Contas. Esse controle é advindo da evolução do Estado e do conceito de Democracia (MELLO, 2007).

Assim sendo, é notório que controle externo é um dos elementos indispensáveis para a administração pública e de extrema importância para ela, seus gestores e à própria população.

Mais do que qualquer definição aqui apresentada, pode-se perceber que o controle deixou de ser apenas um verificador da legalidade passando a realizar o controle dos resultados, tornando-se um instrumento de gestão da coisa pública e como forma de garantia à população para uma eficiente prestação de serviços, sem desvios ou desperdícios.

### 2.5.2 Previsão legal do controle interno

O controle interno figurava no direito brasileiro desde a edição da Lei nº 4320/64, quando determinou que o controle da execução orçamentária estabelecida em seu art. 75 fosse executado pelo Poder Executivo (art. 76), sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas (GATTRINGER, 2006).

Embora desde a Constituição Federal de 1891 fosse prevista a atribuição de fiscalização das contas do Governo Federal pelo Congresso Nacional, a título de controle externo, somente na Constituição de 1967 foi prevista a criação de sistemas de controle interno com atuação nas áreas de fiscalização financeira e orçamentária, embora restrita apenas ao Poder Executivo.

De acordo com Vieira (2009), foi na Constituição Federal de 1988 que os sistemas de controle adquiriram maior importância, estabelecendo-se que os sistemas de controle interno de cada poder (incluindo-se então o Judiciário e o próprio Legislativo) exerceriam os trabalhos de fiscalização e controle, ampliando ainda sua atuação também aos campos contábil, operacional e patrimonial, além das fiscalizações financeira e orçamentária anteriormente já designadas, em observância aos princípios constitucionais da legalidade, legitimidade, economicidade, entre outros, em conjunto com o Tribunal de Contas da União, a quem caberia o controle externo.

Desta forma, a CF/88 estabeleceu as seguintes expressões sobre o controle interno:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

Quanto aos objetivos do sistema de controle interno, esses foram definidos a partir dos incisos I a IV do art. 74 da Constituição Federal, que assim descreve:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de Controle Interno com a 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 eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da Aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Após a Constituição de 1988, várias legislações criaram novas responsabilidades para os controles internos, como a Lei de Responsabilidade Fiscal que atribuiu à responsabilidade conjunta da emissão do Relatório de Gestão Fiscal dos órgãos e Poderes, bem como a fiscalização do cumprimento das normas nela previstas, conforme disposto abaixo:

#### Seção IV

##### Do Relatório de Gestão Fiscal

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

No âmbito do Tribunal de Contas de Santa Catarina, por meio da Lei Complementar 202/2000, o sistema de controle interno é tratado no seu regimento interno que, além de listar a finalidade do sistema de controle interno, também impõem outras atividades tais como:

- a) organizar e executar auditorias;
- b) alertar as autoridades competentes para a instauração de tomadas de contas especiais, quando couber;
- c) comunicar o Tribunal de contas sobre as providências adotadas face à correção de ilegalidades e irregularidades;
- d) o ressarcimento de eventual dano causado ao erário.

De acordo com a disposição Constitucional para a União, os Estados e os Municípios, o sistema de controle interno será mantido de forma integrada, pelos três Poderes.

Dessa forma, o controle interno visa assegurar a regularidade da realização da receita e da despesa, possibilitando o acompanhamento da execução orçamentária dos seus programas de trabalho e dos resultados alcançados.

### 2.5.3 Institucionalização do sistema de controle interno municipal

Preliminarmente a discussão do tema relativo à institucionalização do sistema de controle interno na administração pública, faz-se necessário apresentar uma noção, a luz da teoria institucional, sobre o surgimento das organizações e suas estruturas formais.

Dados históricos relatam que até o fim da década de 40, os sociólogos americanos não reconheciam as organizações como um fenômeno social distinto. Considerava-se que a estrutura formal refletia os esforços racionais dos decisores no sentido de maximizar a eficiência, assegurando-se coordenação e controle de atividades de trabalho.

Somente a partir dos estudos de Meyer e Rowan (1977) surgiram diversos estudos sobre as organizações com base na perspectiva institucional. (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

De acordo com Machado-da-Silva e Gonçalves (1999, p. 220), “[...] a teoria institucional busca incorporar em suas proposições a idéia de instituições e de padrões de comportamento, de normas e de valores, de crenças e de pressupostos, nos quais se encontram imersos indivíduos, grupos e organizações”. As organizações são compostas por indivíduos com determinados comportamentos sistematizados (hábitos e rotinas) que, de maneira geral, passam a fazer parte do comportamento da organização.

Importante destacar que o artigo de Meyer e Rowan (1977) enfatizou um estudo realizado por Scott e Lyman (1968), o qual afirmara que as estruturas formais das organizações comprometeriam os padrões de eficiência e racionalidade. Assim, a adoção da estrutura formal poderia ocorrer não obstante a existência de problemas específicos e imediatos de coordenação e controle que uma organização pode enfrentar relativamente às atividades e seus membros (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Desta forma, aproximando tais conceitos às estruturas formais numa organização governamental, observa-se que os diversos setores internos numa entidade devem funcionar de modo racional e eficiente, possibilitando que as atividades de controle possam atuar sistematicamente em toda a sua estrutura.

Para o melhor entendimento da importância de se instituir um órgão de controle interno na área pública, é necessário ter-se clareza do termo “sistema de controle interno”, termo esse que está expresso na Constituição Federal e em várias outras legislações.

Todas as atividades desenvolvidas pela administração pública municipal devem ser devidamente controladas. Cruz e Glock (2007) afirmam que cada órgão que compõe a estrutura de governo é responsável pela observância das normas e da respectiva legislação.

Como exemplo disso, a contabilidade é responsável por deter os registros de todos os fatos contábeis, o setor de recursos humanos pelas normas que regulam a administração de pessoal, o setor de compras pelas licitações e aquisições de bens e serviços necessários a manutenção dos serviços públicos, e assim por diante.

Ao somatório dessas atividades de controle, permeadas ao longo da estrutura organizacional, pode-se chamar de sistema de controle interno. Cruz e Glock (2007, p. 25) afirmam que o termo sistema, “[...] de forma simplista, é um conjunto de ações que, coordenadas, concorrem para determinado fim”. De acordo com Gattringer (2006, p. 16), “[...] a Constituição Federal estabelece que o funcionamento do controle interno na Administração Pública deve se dar de forma sistêmica”.

No âmbito municipal, a implementação do sistema de controle interno foi atribuída ao Poder Executivo, congregando, pois, além das suas próprias atividades administrativas, àquelas dos Poderes Legislativo, como também das demais entidades e órgãos autônomos que compõem a administração pública, sem sobrepor as atividades delegadas pelo poder público aos particulares, conforme o determinado no art. 31 da Constituição Federal.

Sobre esse propósito inserido na CF, Guerra (2005, p. 273) relata que:

Enfim, podemos dizer que a Lei Maior de 1988, ao prescrever a criação e manutenção obrigatória de um sistema integrado de controle interno, quis alcançar de forma ampla toda a organização de gerência pública, não se limitando aos tradicionais controles financeiro e administrativo. Buscou-se, pois, a implementação de um sistema que englobasse o conjunto integrado de todos os controles, fossem financeiros, gerenciais, administrativos e operacionais.

Quanto à operacionalização do sistema de controle interno, Tavares (2005) afirma que o mesmo ocorre por meio de um órgão ou unidade central que, além de coordenar e avaliar o sistema, também detém a finalidade de efetuar a centralização das ações, recolhendo as informações dos demais órgãos que executam as ações propriamente ditas.

Dessa maneira, é possível certificar-se que cada ato administrativo gerado foi desenvolvido pelo setor ou servidor que detinha a devida competência, e na forma dos regulamentos estabelecidos.

Ainda quanto à institucionalização do SCI na administração pública municipal, Cruz e Glock (2007, p. 89) afirmam que:

[...] não é somente uma exigência da Constituição Federal, como também uma ótima oportunidade de dotar a Prefeitura de mecanismos que assegurem, entre outros aspectos, o cumprimento às exigências legais, a proteção de seu patrimônio e a



otimização na aplicação dos recursos públicos, garantindo ao seu administrador maior tranquilidade.

Quanto ao exercício e dever permanente da vigilância dos processos da coisa pública, Gattringer (2006) salienta que o autocontrole defere aos órgãos e entidades da administração pública um poder-dever de revisar seus próprios atos sem a necessidade de intervenção de outros órgãos alheias a entidade que o executa.

Assim, o autocontrole deve ser executado visando atingir qualquer aspecto relacionado ao controle, legalidade, legitimidade, economicidade, eficácia, eficiência, etc., inclusive a conveniência da realização do ato respectivo.

Vale destacar que, a visão sistêmica abrange os controles internos, sejam eles contábeis ou administrativos, e que o termo auditoria interna é uma função, portanto não pode ser confundida com controle interno ou com o próprio sistema de controle interno, pois a auditoria trata de um procedimento de autofiscalização dos componentes do sistema de controle interno.

Buscando relacionar a diferença entre controle interno e sistema de controle interno, Deschamps (2009, p. 12) descreve:

[...] pode-se dizer que o Controle Interno obedece a normas e rotinas isoladas de controle, enquanto a construção organizada e articulada da lógica do funcionamento de um controle interno com os pressupostos básicos constitucionais e legais constitui o que se pode chamar de SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.

Portanto, o sistema de controle interno deriva do poder-dever que a administração pública possui de rever a conduta de seus agentes e seus próprios atos, e constitui-se numa responsabilidade do gestor público e todos que atuam a frente desse ambiente de controle.

#### 2.5.4 Responsabilidades dos integrantes do sistema de controle interno

A atuação dos servidores integrantes dos órgãos do sistema de controle interno exige a necessária habilitação para o desempenho da função atribuída, que deverá ser desenvolvida por profissionais com conhecimento técnico/específico no assunto.

Quanto ao perfil pessoal e técnico dos profissionais que atuam com esse sistema, Cruz e Glock (2007, p. 65) afirmam que:

As atividades relacionadas ao Sistema de Controle Interno possuem peculiaridades que exige de quem as executa, além de conhecimento técnico adequado, uma conduta pessoal inquestionável, em especial dos técnicos que irão compor a Unidade de Coordenação do Controle Interno, dos representantes dos órgãos setoriais do sistema e, se for o caso, dos integrantes do órgão deliberativo colegiado.

Sobre a comunicação de irregularidade ou ilegalidade, o § 1º do art. 74 da Constituição Federal, assim descreve “[...] Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária” (BRASIL, 2005, p. 70).

Corroborando com essa norma de direito no tocante aos encargos inerentes dos responsáveis pelo controle interno, Pessoa (2000, p. 463) descreve que:

O controle interno é realizado por órgãos e agentes públicos situados no interior do aparato administrativo. Faz parte da própria estrutura hierarquizada dos órgãos e entidades públicas o poder-dever de fiscalização dos hierárquicos sobre seus subalternos. Muitas vezes, o próprio órgão, entidades, ou autoridade pública responsável pela edição de determinado ato administrativo, tem a competência-dever de proceder ao reexame do mesmo, quando questionada sua legalidade ou legitimidade.

Isso significa que, para manter o sistema de controle interno funcionando, torna-se necessário uma constante avaliação do seu funcionamento.

Também é cabível ao órgão central ou ao agente público responsável pela manutenção do sistema de controle interno, a avaliação da eficiência e eficácia do controle, com o objetivo de proporcionar a identificação e a correção das falhas ocorridas, sob pena de responsabilidade pessoal pelas irregularidades, ilegalidades ou prejuízos existentes (GALANTE, 2005).

Somando-se a isso, ressalta-se que os responsáveis pelo controle interno de uma Prefeitura respondem solidariamente como funcionários públicos, por negligência ou por omissão, nos atos administrativos que não houver a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, conforme descreve o art. 4º da Lei 8.429/92.

Ainda assim, conforme determina o § 2º do art. 74 da Constituição Federal, “[...] qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União”.

Importante ressaltar que, por imposição legal, a partir do momento que se estabelecem regras formais consolidando a forma de atuação do controle, e havendo a indicação do responsável direto pela atividade a ser desenvolvida, é possível imputar diretamente a responsabilidade ao agente executor do ato administrativo, principalmente quando os atos praticados se consubstanciarem em atos ilegais ou irregulares.

Por fim, vale ressaltar que além de uma conduta ética responsável, o servidor responsável pelo controle interno deve possuir uma conduta pessoal inquestionável. Ainda, segundo Cruz e Glock (2007), sendo de interesse da administração municipal, não cabe a esse servidor público o exercício de uma atividade político-partidária, bem como o patrocínio de uma causa contra a administração municipal a que esteja vinculado.

#### 2.5.5 Estruturas e práticas do controle interno

Um fator decisivo para o sucesso de qualquer organização é que se tenha uma visão antecipada dos objetivos a serem alcançados e dos resultados a serem obtidos. Essa visão guiará a estruturação das atividades e definirá os recursos necessários para seu funcionamento.

Segundo Gattringer (2006), a administração pública se caracteriza pela reunião de vários sistemas, os quais, individualmente, passam a ser considerados como subsistemas, e por sua vez, cada subsistema compõe-se de uma cadeia de atividades destinadas a gerar algum resultado.

Eis a necessidade da definição de mecanismos voltados especificamente a promover o controle sobre suas operações, sendo que as rotinas e os procedimentos devem, quando possível, ser formalizados por meio de manuais, fluxogramas, instruções normativas, etc.

No âmbito municipal, a implementação da estrutura do controle interno foi atribuída ao Poder Executivo, o qual englobará além das atividades executivas, a execução do controle interno no Poder Legislativo, como também nas demais entidades e órgãos da administração direta e indireta.

Sobre a importância de uma estrutura formalizada, Oliveira (1994) descreve que a estrutura organizacional é um instrumento básico para o desenvolvimento e a implementação de planos organizacionais. É uma ferramenta básica para alcançar as situações almejadas pela organização.

De acordo com o art. 119 do Regimento Interno do TCE/SC (LC 202/2000), o sistema de controle interno municipal deveria estar implantado até o final de 2003, com sua respectiva comunicação ao TCE. Assim, nos municípios catarinenses, independente do seu porte, deverá estar criada uma unidade na sua estrutura organizacional ou, ao menos, um cargo que assuma a atividade de coordenação e avaliação do sistema de controle interno, como um serviço de apoio à administração.

Para instrumentalizar a ação do controle interno sob o enfoque sistêmico, Cruz e Glock (2007, p. 45) apontam que:

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

Portanto, essa unidade ou pessoa que age como órgão central do SCI, é responsável, entre outros aspectos, pela orientação normativa, a supervisão técnica e o próprio exercício de alguns controles fundamentais.

O sucesso das atividades do controle interno depende em muito da forma como o sistema é estruturado e da clara definição das competências e responsabilidades do órgão central de controle interno quanto às diversas unidades que formam a estrutura organizacional da administração.

As funções específicas do controle interno, isto é, suas práticas essenciais, estão elencadas na própria Constituição Federal, na Lei Federal 4320/64 e na LRF. A esse propósito, Deschamps (2009, p. 19-27) destaca as principais tarefas a serem praticadas pelo controle interno:

- a) avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no PPA;
- b) avaliar a execução dos programas e dos orçamentos e cumprimento das metas físicas e financeiras;
- c) fiscalizar o atingimento das metas da LDO;
- d) comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- e) comprovar a legalidade dos atos que resultem em arrecadação, realização de despesas, nascimento e extinção de direitos e obrigações;
- f) exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direito e haveres;
- g) apoiar o controle externo, programando auditorias, enviando relatórios ao Tribunal de contas, sugerindo a instauração de Tomada de Contas Especiais e Processo Administrativo, auditando contas de responsáveis, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer;
- h) comprovar a fidelidade funcional dos agentes responsáveis por bens e valores;
- i) fiscalizar o cumprimento dos limites e condições para operações de crédito e inscrição de restos a pagar;

- j) fiscalizar a adoção de medidas para o retorno das despesas de pessoal e montante da dívida aos limites;
- k) fiscalizar a destinação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- l) fiscalizar o cumprimento dos limites de gastos do Poder Legislativo;
- m) manter sistema de custos normatizado através da LDO;
- n) dar conhecimento ao TCE sobre irregularidades ou ilegalidades apuradas na execução de atos administrativos com indicação das providências adotadas e a serem adotadas, para corrigir, prevenir a ocorrência de novas falhas e, se for o caso, o ressarcimento do dano causado ao erário.

Como se pode perceber, o controle interno tem atribuições constitucionais de fiscalizar os atos da administração pública, e como consequência apoiar o Tribunal de Contas do Estado em sua missão institucional.

Além das atividades aqui descritas, o controle interno está apto a desenvolver e aplicar as práticas que julgar necessário para um funcionamento eficaz. De acordo com Gattringer (2006), o ideal é que todas as atividades sejam alcançadas por rotinas de controle interno formalizadas, sobretudo com a indicação dos agentes responsáveis pela operacionalização e controle.

Deschamps (2009, p. 14) aponta que a atuação do controle interno deve se dar nas seguintes formas:

- I – preventiva, para evitar erros, falhas, irregularidades e desperdícios;
- II – concomitante, para detectar problemas ainda no momento da ocorrência do ato e assim permitir correção;
- III – subsequente, para detectar eventuais problemas, mesmo após a execução do ato, de forma a permitir a correção e a implementação de outras medidas cabíveis.

O ato de organizar não é feito somente uma vez; é uma atividade contínua ou no mínimo periódica, por meio da qual os gestores tentam adaptar a organização à uma situação em constante mudança (SANTOS, 2006).

Cabe ressaltar que, quanto à estrutura e o funcionamento do controle interno, deve se levar em consideração a realidade porque passam as administrações municipais, especialmente em relação à disponibilidade de pessoal para atuar no controle interno.

## 2.5.6 Relacionamento com o controle externo

A forma de controle adotada sobre a administração pública no Brasil se dá pela dualidade com o controle interno (executado pela própria administração), e por meio do controle externo.

De acordo com o inciso IV do art. 74 da CF, uma das finalidades do sistema de controle interno é a sua interação e apoio ao exercício do controle externo, que no caso dos municípios, é realizada pela Câmara de Vereadores com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado.

Para que haja uma integração desses sistemas, o controle interno deve oferecer informações confiáveis ao controle externo para que este desempenhe sua função institucional, obedecido os princípios que norteiam a atuação da administração pública.

Corroborando a essas afirmações sobre o relacionamento dos controles, Gattringer (2006, p. 107) descreve:

[...] a confiabilidade do sistema de controle interno é essencial para alicerçar as conclusões do controle externo. Assim, todas as ações fiscalizatórias desenvolvidas pelo controle externo têm como endereço inicial o órgão central do controle interno, através do qual deverá identificar para qual órgão ou setor integrante do sistema foi repassada a responsabilidade de determinado ato.

Verificando-se os procedimentos existentes dessa relação entre o controle interno municipal e o controle externo exercido pelo TCE/SC, o art. 129 do Regimento Interno daquela Corte de Contas (LC 202/2000) estabelece as seguintes atividades de controle a cargo dos Municípios:

- a) organizar e executar, por iniciativa própria ou por determinação do Tribunal de Contas do Estado, programação de auditorias contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle, enviando ao Tribunal os respectivos relatórios;
- b) realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer; e
- c) alertar formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure tomada de contas especial, sempre que tomar conhecimento de qualquer das ocorrências referidas no *caput* do art. 12 do Regimento Interno.

Ainda, segundo Cruz e Glock (2007, p. 117-118), o sistema de controle interno deve desempenhar atividades relacionadas com:

- o ato de cientificar o Tribunal de Contas do Estado das irregularidades ou ilegalidades apuradas, para as quais a Administração não tomou as providências que visam à apuração de responsabilidades e ao ressarcimento de eventuais danos ou prejuízos ao erário;
- a coordenação, a preparação e o encaminhamento da prestação anual de contas, assim como das respostas às diligências e das peças recursais ao Tribunal de Contas do Estado;
- a manutenção de registro e acompanhamento de todos os processos que tramitam no Tribunal de Contas do Estado, envolvendo a administração direta e indireta;
- a coordenação do atendimento às solicitações de documento e de informações por parte da Câmara de Vereadores; e

- o encaminhamento e acompanhamento das auditorias *in loco*, efetuadas pelo Tribunal de Contas do Estado e por outros órgãos de fiscalização.

Importante ressaltar também, que a CF no seu art. 74 obriga qualquer integrante do SCI dar ciência ao controle externo, especialmente ao respectivo Tribunal de Contas, sobre ato ilegal ou irregular, sob pena de responsabilidade solidária.

Além de apoiar o controle externo com as atividades aqui descritas, existem outras normas que obrigam o órgão de controle interno municipal a prestar informações periódicas ao Tribunal de Contas do Estado, como por exemplo, o relatório bimestral sobre as operações desenvolvidas pelo ente, o relatório circunstanciado dos apontamentos feitos pelo CI ao gestor municipal, entre outros.

## 2.6 PESQUISAS CORRELATAS

Nesta seção apresenta-se um conjunto de pesquisas conhecidas como estado da arte ou estado do conhecimento, em que se busca mapear e discutir a produção acadêmica relacionada aos principais temas a serem investigados nessa dissertação.

Definido como pesquisa de caráter bibliográfico, descritivo e de fonte documental, o estado da arte procura inventariar e descrever temas que contribuirão de forma direta para a construção da pesquisa.

Nessa seção são abordados os conceitos ligados à implantação, a evolução, os riscos e resultados do controle interno na administração pública municipal, os quais foram extraídos de artigos, dissertações e teses publicadas recentemente.

Iniciando nossa descrição do estado do conhecimento, quanto ao controle interno, apresenta-se a pesquisa de Tavares (2005) que propôs a implantação do controle interno no município de Florianópolis, em que buscava estabelecer rotinas e procedimentos de controle para a prefeitura municipal. Seu trabalho buscou demonstrar e ressaltar as atribuições do controle interno municipal, dando ênfase à necessidade e importância da sua implantação.

Tavares (2005) destacou dois fatores essenciais para a efetivação de uma unidade de controle interno: a primeira seria de transferir os conceitos teóricos e de exigências legais para o campo prático; e a segunda tratou da motivação em implantar e manter o processo, tanto por

parte dos operadores do controle interno, e, especialmente, dos agentes políticos que gerenciam o interesse público.

Outro estudo é apresentado por Galante (2005), que dissertou sobre os conceitos do controle interno, com ênfase na legislação brasileira acerca do tema, e ainda verificou a percepção dos controladores internos sobre a eficiência e eficácia dos controles na gestão pública. Seu estudo investigou até que ponto as ferramentas de controle interno contribuem para a transparência e para a integridade dos atos públicos. Seus estudos indicaram que, por mais sofisticados que sejam os controles, os atos públicos devem estar sob constante supervisão, e, o controle interno, apesar de recente aplicação nos municípios da região pesquisada, demonstra vir ao encontro da transparência e da integridade dos atos governamentais.

Dando sequência sobre a importância e o funcionamento do controle interno, Thomé e Tinoco (2005) realizaram uma pesquisa exploratória nos 20 maiores municípios em população no Estado do Paraná. Verificou-se que apenas 30% dos municípios possuíam órgãos de controle interno, porém, 67% desses não designaram um servidor para essa atividade, sugerindo que o controle interno, naquela ocasião, não estaria atuando como ferramenta de auxílio à gestão municipal, tampouco, serve como apoio aos *stakeholders* das entidades públicas.

A partir de um ensaio teórico, Davis e Blaschek (2006) apontaram as deficiências que o atual modelo controle interno na administração pública apresenta quando comparado com os princípios internacionais de controle, especialmente em relação a pouca importância dispensada ao gerenciamento de riscos na área pública, ocasionados pelas incertezas e influências que os agentes públicos estão sujeitos.

Cavalcante, Peter e Machado (2007) realizaram uma pesquisa na região metropolitana de Fortaleza e delinearão o perfil dos órgãos de controle interno nesses municípios. O artigo constatou a falta de autonomia das unidades de controle, as quais são subordinadas a secretarias municipais, o que dificulta a adoção de medidas relacionadas à transparência e à aplicação de recursos públicos.

Já Vieira (2009), realizou um estudo descritivo acerca da importância do controle interno, quando levantou e analisou os diversos estudos científicos inerentes ao tema. O estudo descreveu a evolução das técnicas e dos procedimentos aplicados pelo controle interno em diversas áreas de governo. Por meio de uma pesquisa realizada em 3 prefeituras do Estado do Rio de Janeiro, apontou que o controle interno funciona como um escudo inibidor de fraudes e é um facilitador do controle externo na administração pública.



Outro tema correlato refere-se acerca dos estudos relacionados à gestão pública. Vicente (2003) realizou um estudo bibliográfico e uma análise de modelos de insolvência utilizadas em empresas, em que foi possível orientar um modelo de análise de risco de crédito que auxiliasse os municípios nas decisões de investimentos via financiamento de recursos com terceiros. A grande contribuição do estudo reside no suporte teórico sobre gestão pública, aliado à contabilidade pública municipal, que é um dos principais conceitos trazidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Machado (2002) propôs a construção de um sistema que integrasse a informação dos custos com o orçamento público na contabilidade governamental, e que o produto desse estudo fosse implantado no governo do Estado de São Paulo. Com a inter-relação entre custos e orçamento, a gestão dos recursos públicos seria otimizada o que possibilitaria atingir os princípios da eficiência, eficácia e economicidade na administração pública.

Por entender que a transparência, além de ser um dos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal, é essencial para a gestão da coisa pública, Ribeiro Filho, Campelo e Araújo (2005) realizaram uma pesquisa documental-bibliográfica com a pretensão de verificar o nível de *accountability* disponível nos *sites* dos Tribunais de Contas brasileiros.

O estudo verificou a existência de significativas diferenças regionais quanto ao nível e a qualidade de informações a disposição dos usuários e da sociedade. Assim, apesar do governo eletrônico ainda ser insuficiente, o mesmo é uma ferramenta em favor da divulgação, responsabilidade social e da prestação de contas, elementos essenciais que resultam da gestão pública responsável.

Marini e Martins (2006) apresentaram um estudo descritivo no congresso internacional sobre a reforma do Estado e da administração pública, o qual propôs elaborar uma metodologia de apreciação e avaliação das políticas de gestão pública. Sua contribuição reside no fato de que é possível aplicar um modelo que constate e contraste os diferentes estágios das políticas de gestão no plano da Secretaria de Administração Federal, modelo esse que pode ser utilizado por analogia na administração pública municipal, obedecendo-se suas competências legais.

O conceito de *accountability* para o setor público e as suas dimensões como mecanismo de controle social no Brasil foi defendido por Mota (2006). O estudo propôs também a discussão sobre a implantação do *cheks and balances*, uma espécie de autocontrole permanente entre as esferas de governo, ou seja, um sistema de freio e contrapesos que mantivesse o equilíbrio e a administração dos Poderes. Mota (2006) entende que esses

instrumentos podem ser utilizados com a finalidade de proteger o interesse público e servir como ferramenta de auxílio à gestão pública.

Buscando mensurar a aplicação de recursos públicos relacionado-os com os índices de desenvolvimento humano, Scarpin (2006) realizou um estudo no Estado do Paraná em que procurou estabelecer um modelo matemático que possibilitasse direcionar as políticas públicas locais. Sua contribuição é relevante à gestão pública municipal, especialmente pela preocupação dos efeitos que os gastos públicos exercem sobre a economia, o que gera impactos no planejamento e no desenvolvimento econômico municipal.

Santos (2007) dissertou sobre os impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal nos orçamentos dos municípios do Rio Grande do Sul no período de 1997 a 2004. Sua pesquisa analisou o impacto financeiro ocorrido anterior e posteriormente à entrada em vigor da referida lei. Os resultados apontaram avanços na gestão pública municipal, notadamente quanto ao melhor planejamento orçamentário, a redução da dívida municipal e a eficiente aplicação dos recursos públicos, o que levou a criação de uma espécie de poupança nos cofres municipais, gerados pelo controle e pela sustentabilidade nas finanças públicas.

Bogoni (2008) descreveu sobre a gestão de riscos nas atividades de financiamento dos regimes previdenciários municipais no Estado do Rio Grande do Sul. Seu estudo identificou os mecanismos de controle de riscos na área de previdência visando à manutenção e equilíbrio atuarial e financeiro desse regime.

E por fim, Roncalio (2009) estudou como se organizam e atuam os órgãos centrais de controle interno nos municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes frente às funções estabelecidas pela Constituição Federal de 1988 e demais legislações. Como resultado, a pesquisa apresentou um perfil de atuação do controle interno do qual pode auxiliar na implantação ou reestruturação de órgãos de controle interno na administração pública, na medida em que tal estudo expressa acertos e falhas na organização e na atuação dos controles pesquisados.

Dessa forma, as diversas produções científicas aqui relatadas contribuem diretamente para apurar-se o atual estado da arte relacionado ao tema principal dessa investigação, ou seja, a administração pública e as suas áreas de abrangência, incluindo-se a figura do controle interno.

### 3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

Nessa seção apresenta-se o método e os procedimentos utilizados para a realização da presente dissertação, iniciando-se pelo delineamento da pesquisa, em seguida, define-se a população e a amostra empregada para a realização do presente estudo e, na sequência, apresenta-se o instrumento de pesquisa. Dando continuidade descreve-se a coleta e análise dos dados e, por fim, as limitações da pesquisa.

Silveira *et al.* (2004, p. 42), entende que “[...] a pesquisa científica é a atividade de investigação rigorosa que adota um método científico e está voltada para a solução de problemas, produzindo um conhecimento novo ou complementar ao estudo de um determinado assunto ou tema”. De acordo com Collis e Hussey (2005, p. 61), metodologia “[...] refere-se à maneira global de tratar o processo de pesquisa, da base teórica até a coleta e análise de dados”.

Quanto ao método, destaca-se o entendimento de Marconi e Lakatos (1992, p. 40-41) que definem o como “[...] o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo - conhecimentos válidos e verdadeiros - traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”.

Entendendo haver diferenças entre método e metodologia, Richardson (1999) destaca que o método é o caminho, a maneira para se chegar a determinado fim, isto é, o meio que a ciência utiliza para atingir um objetivo. Enquanto que a metodologia é o conjunto de procedimentos e regras utilizadas por certo método, ou também, as regras fixadas no método científico.

Assim, a escolha por determinado método deve considerar as características do fenômeno que se busca investigar, o que leva à adaptação e desenvolvimento de métodos afins ao corpo teórico descrito na pesquisa.

#### 3.1 DELINEAMENTOS DA PESQUISA

Com o propósito de contribuir para o entendimento sobre os delineamentos da presente pesquisa, apresenta-se o entendimento de Gil (2002, p. 43):

[...] refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, que envolve tanto a diagramação quanto a previsão de análise e interpretação de coleta de dados. Entre outros aspectos, o delineamento considera o ambiente em que são coletados os dados e a forma de controle das variáveis envolvidas.

Visando responder as questões problemas e os objetivos específicos na presente dissertação, a pesquisa possui característica de cunho descritivo e de abordagem qualitativa. Gil (2002, p. 42) destaca que “[...] as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Quanto à pesquisa qualitativa, Haguette (1992) destaca que esta natureza de pesquisa possui as seguintes características: a pesquisa qualitativa tem o ambiente natural como fonte direta de dados e o pesquisador é o instrumento primordial; numa pesquisa qualitativa seu objetivo é descritivo; o significado que os pesquisados atribuem aos fatos e à sua vida são essenciais ao investigador; o pesquisador utiliza o enfoque dedutivo na análise de seus dados; e o pesquisador qualitativo está preocupado com o processo e não apenas com os resultados e o produto final.

Quanto à coleta de dados, utilizou-se do tipo levantamento ou *survey*, que segundo Hair Jr. *et al.* (2005) que, trata-se de um procedimento utilizado para coleta de dados primários a partir de indivíduos pesquisados. Para os autores, esses procedimentos são utilizados quando o projeto de pesquisa envolve a coleta de informações de uma grande amostra de indivíduos.

Do ponto de vista de Gil (1999, p. 70), o procedimento de coleta de dados do tipo *survey* se caracteriza:

Pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

A pesquisa documental possui como fonte de coleta os documentos, escritos ou não, e que pode ser realizada no momento em que o fato ocorre, ou depois (MARCONI; LAKATOS, 2003). Nesse caso, tratam-se dos documentos originários dos relatórios de contas anuais obtidos junto ao *site* do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

Ressalta-se que, no presente estudo, também se utilizou da técnica de levantamento bibliográfico, por meio de leituras preliminares, seletivas, reflexivas e interpretativas reunidas em legislações, literaturas, regulamentos e estudos anteriores sobre o tema investigado, favorecendo a construção da proposta teórica e metodológica do trabalho.

### 3.2 POPULAÇÃO

A população pesquisada é composta pelos profissionais responsáveis pelo controle interno nos municípios que participam da AMMVI - Associação dos Municípios do Médio Vale do Itajaí, composta pelas cidades de Apiúna, Ascurra, Benedito Novo, Botuverá, Brusque, Doutor Pedrinho, Gaspar, Guabiruba, Indaial, Pomerode, Rio dos Cedros, Rodeio, Timbó e Blumenau, esta última abriga a sede da associação.

Desta forma a pesquisa é considerada como censitária, que de acordo com Marconi e Lakatos (2003), abrange a totalidade dos componentes do universo a ser pesquisado, nesse caso, os 14 municípios que compõem a AMMVI.

Entre suas diversas finalidades, a AMMVI destaca-se na construção de um âmbito institucional natural de convergência de interesses de todos os municípios associados, na defesa da autonomia municipal, na orientação e assessoria nos assuntos de interesses comuns, na difusão e divulgação de informações sobre a temática municipal, e no fomento e fortalecimento político regional por meio da participação dos municípios associados.

O Estado de Santa Catarina possui 293 municípios que são subdivididos em mesorregiões, também conhecidas como Associações dos Municípios, totalizando 20 associações que defendem o interesse da gestão municipal, sendo que a junção de sua atuação está representada pela Federação Catarinense de Municípios (FECAM), cuja sede é em Florianópolis.

No Quadro 1, demonstra-se a conjuntura dos municípios, o que serve como base para se entender a situação econômica e social da região pesquisada.

<b>Município</b>	<b>Área Km<sup>2</sup></b>	<b>Base da Economia</b>	<b>População</b>	<b>PIB em Milhões</b>
Apiúna	493.529	Confecções, indústria química, agricultura, avicultura e madeira.	10.270	178.669
Ascurra	111.672	Agricultura familiar, comércio local, indústria têxtil e serviços.	6.761	75.074
Benedito Novo	385.402	Agricultura familiar, reflorestamento, indústria de papel e celulose, granito.	9.841	112.453
Blumenau	519.937	Indústria têxtil, produção de softwares, educação, comércio e serviços, turismo.	292.972	6.682.445
Botuverá	303.023	Indústria têxtil, mineração, comércio e industrialização da pedra calcária.	4.127	56.048
Brusque	283.445	Indústria têxtil, metal-mecânica, comércio e serviços, turismo.	94.962	2.068.595
Doutor Pedrinho	375.758	Agricultura familiar, produção e comércio de arroz irrigado.	3.280	26.069

Gaspar	386.354	Indústria têxtil, indústria de plásticos, Produção e de arroz irrigado, turismo.	52.428	1.001.200
Guabiruba	173.591	Confecções, indústria têxtil, Comércio e serviços.	16.095	268.792
Indaial	430.534	Indústria têxtil, metal-mecânica, Comércio e serviços, Turismo.	47.686	912.580
Pomerode	215.904	Indústria têxtil, metal-mecânica, porcelana, plásticos, turismo.	25.261	597.437
Rio dos Cedros	555.654	Comércio, serviços, madeireiro, turismo.	9.685	121.701
Rodeio	130.942	Indústria têxtil, beneficiamento de madeira, agricultura familiar.	10.773	100.979
Timbó	127.251	Indústria têxtil, turismo, carrocerias, agricultura familiar.	33.326	714.326
<b>Totais</b>	<b>4.492.996</b>		<b>617.467</b>	<b>12.916.368</b>

### Quadro1 - Aspectos socioeconômicos dos municípios da AMMVI

Fonte: Site oficial dos municípios, IBGE (2007).

A importância da região pesquisada é constatada ao se confrontar os dados do Quadro 1 com as informações obtidas dos órgãos oficiais de estatística. Como exemplo disso, pode-se considerar a participação dos municípios da AMMVI em 12,35% do PIB de Santa Catarina, que somou R\$ 104.623 milhões em 2007, gerando um PIB *per capita* da região pesquisada em R\$ 20.918,00 contra R\$ 17.834,00 no Estado.

Outro fato relevante é quanto a população da região da AMMVI em relação à população de Santa Catarina, a qual representava em 2007, apenas 10,53% da população total do Estado (5.866.487 habitantes). Destaca-se ainda que a região representa, em termos territoriais, 4,70% da área total estadual, que é de 95.346.181 Km<sup>2</sup>, conforme Figura 3.



**Figura 3 – Mapa do Estado de Santa Catarina – região da AMMVI**

Fonte: AMMVI (2010).

### 3.3 INSTRUMENTOS DE PESQUISA

O principal instrumento de pesquisa utilizado para realização deste estudo é o questionário. Segundo Gil (2002), o questionário trata-se de uma técnica de coleta de dados em que as perguntas propostas pelo pesquisador são respondidas, por escrito, pelo pesquisado.

Hair Jr. *et al.* (2005, p. 159) explica que:

[...] questionário é um conjunto predeterminado de perguntas criadas para coletar dados dos respondentes. É um instrumento cientificamente desenvolvido para medir características importantes de indivíduos, empresas, eventos e outros fenômenos. Uma boa *survey* exige bons questionários para garantir a precisão dos dados.

Nesse estudo, a construção do questionário teve como base o referencial teórico, composto de livros, legislações, teses, dissertações e artigos.

Na elaboração do questionário, foram desenvolvidas, em grande parte, questões fechadas, quando as perguntas ou afirmações apresentam categorias ou alternativas de respostas fixas ou preestabelecidas, as quais se classificam em:

a) questões de múltipla escolha, que de acordo com Marconi e Lakatos (2003) apresentam uma série de possíveis respostas, mas que envolvem o mesmo assunto;

b) questões matriciais em escala *Likert*, que no entendimento de Richardson (1999) compõe-se de itens que sugerem atitudes positivas e negativas acerca de um objeto, atitude ou instituição.

As questões em escala *Likert* visam avaliar o grau de concordância dos pesquisados por meio de conceitos e posicionamentos sobre as questões que orientam a presente pesquisa. O Quadro 2 demonstra a forma do questionário aplicado nesta pesquisa.

ETAPAS	TEMÁTICA DAS QUESTÕES	TIPOS DE QUESTÕES
Parte I	Caracterização do respondente	8 questões fechadas e 2 questões mistas com entrevista contendo comentários e relatos acerca das questões
Parte II	Estrutura do controle interno	8 questões fechadas, 2 abertas e 5 mistas com entrevista contendo comentários e relatos acerca das questões
Parte III	Das práticas do controle interno	
	a) práticas gerais	7 questões fechadas e 6 questões mistas com entrevista contendo comentários e relatos acerca das questões
	b) quantos aos controles financeiros e orçamentários	28 questões em escala <i>Likert</i> de cinco pontos, e, ao final, a possibilidade de relato
	c) avaliação do controle interno	19 questões em escala <i>Likert</i> de cinco pontos e, ao final, a possibilidade de relato

#### Quadro 2 - Questionário da pesquisa

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ressalta-se que, após o questionário sofrer uma primeira validação, realizada no órgão de controle interno da Prefeitura de Gaspar, aplicou-se um pré-teste na unidade de controle interno do Serviço Autônomo Municipal – SAMAE de Gaspar.

Nessas etapas, visando aprimorar e aumentar o grau de confiabilidade e validade do questionário, foi possível eliminar erros de interpretação em determinadas questões, bem como possibilitou criar novas alternativas de respostas em relação às letras “b” e “c” da parte III do questionário.

A pesquisa utilizou-se também de entrevista semi-estruturada, sendo que as perguntas foram obtidas em relação às questões mistas das partes “I”, “II” e “III (letra a)” do questionário. Ao final das questões “b” e “c” da parte III do questionário, o entrevistado teve tempo disponível para relatar sua compreensão e/ou opinar a respeito do tema pesquisado.

Quanto à utilização da entrevista semi-estruturada em pesquisas qualitativas, Colauto e Beuren (2006) relatam que, além de permitir a interação e conhecimento das realidades dos informantes, esse tipo de entrevista possibilita ao respondente a obtenção de informações de maior valor.

Visando colaborar com a idéia da importância em apontar os relatos dos respondentes na análise de dados numa pesquisa qualitativa, Martins e Theóphilo (2007, p. 136) descrevem que “[...] a pesquisa qualitativa tem como preocupação central descrições, compreensões e interpretações dos fatos ao invés de medições”.

Visando a melhor apresentação na transcrição das respostas junto à análise, não comprometendo a exposição dos controladores internos em cada município, utilizou-se a terminologia “R<sub>x</sub>” em referência ao respondente, e “D<sub>x</sub>” indicando o seu depoimento.

Assim, a presente pesquisa está enriquecida, com relatos pessoais, trazendo as perspectivas e pontos de vistas dos respondentes, os quais atuam num ambiente cuja relação de trabalho é extremamente técnica, possibilitando que outras questões importantes no cotidiano dos controles internos não fiquem omissas no questionário aplicado.

### 3.4 COLETA DE DADOS

O procedimento de coleta dos dados descreve a maneira como se conduz o estudo, como se obtém os dados, ou seja, define-se como se dá a coleta e o tratamento dos dados



necessários em busca das respostas ao problema apresentado. Nesse estudo optou-se pelo levantamento ou *survey* (questionários) e pela pesquisa documental (relatórios do TCE/SC).

Dando continuidade a descrição dos métodos e técnicas empregados nesse estudo, a presente seção busca discorrer sobre o roteiro que sustenta a pesquisa com o objetivo de conferir confiabilidade científica ao trabalho.

A esse propósito Martins (2006, p. 70-71) descreve:

Para conduzir os conceitos do nível teórico e abstrato para o empírico e observacional [...] a ciência utiliza-se das definições. Uma definição é adequada quando propicia suficientes características essenciais por meio das quais seja possível relacionar o termo em causa com a referência correspondente.

Busca-se, portanto, aplicar no campo empírico as definições do campo teórico. Para materializar a coleta de dados, inicialmente foi mantido um contato com as prefeituras pesquisadas, quando foi apresentada uma carta de apresentação da pesquisa, explicando os motivos e as características relativas ao procedimento de campo.

Em seguida, foram agendados dias e horários com os respondentes, responsáveis diretos pelas unidades de controle interno, nos meses de outubro e novembro de 2009, nas unidades de controle interno das prefeituras pesquisadas. O questionário fora enviado por e-mail em setembro de 2009 e retirado no momento da visita *in loco*, o que possibilitou aos respondentes eliminarem dúvidas.

Importante destacar que os comentários ao final das questões 39 e 40 também fomentaram os relatos que são descritos na análise da pesquisa. Dessa forma, os dados coletados nos questionários foram tabulados e descritos de forma qualitativa, ao que foram somados os comentários dos respondentes.

As questões 39 e 40 foram tratadas com a aplicação do cálculo da média ponderada sobre cada valor da escala *Likert*, sendo escolhidas 8 questões da questão 39 e 10 assertivas da questão 40 para realização da análise.

Optou-se por 8 indicadores na questão 39 por julgá-los como práticas essenciais e que geram informações para a tomada de decisão dos gestores municipais. Enquanto que a escolha de 10 assertivas da questão 40, por serem importantes para revelar a percepção da avaliação do controle interno no âmbito da administração municipal.

Em seguida, os dados da média ponderada foram analisados por porte de município, os quais foram divididos entre pequeno, médio e grande, levando-se em consideração o número de habitantes e a receita arrecadada, critério esse utilizado pela própria AMMVI.

Quanto à verificação dos relatórios das contas anuais dos municípios da AMMVI, realizou-se coleta de informações junto ao *site* do TCE/SC, o qual disponibiliza o conteúdo na íntegra de todas as decisões proferidas para cada município, referente aos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007, optando-se por este período devido à data de implantação dos controles internos, bem como pela própria disponibilidade dos dados nesse período.

Visando facilitar a análise, optou-se por dividir os controles em três tipos: baixos, médios e altos, sendo que os mesmos foram estratificados nos intervalos de classes em conformidade com o porte dos municípios e as alternativas respondidas, conforme apresenta o Quadro 3.

Porte do Município	Intervalos de Classe	Tipos de Controle
PEQUENO	0,53 $\mapsto$ 1,24	Baixo
	1,25 $\mapsto$ 1,96	Médio
	1,97 $\mapsto$ 2,67	Alto
MÉDIO	0,26 $\mapsto$ 0,61	Baixo
	0,62 $\mapsto$ 0,97	Médio
	0,98 $\mapsto$ 1,33	Alto
GRANDE	0,13 $\mapsto$ 0,30	Baixo
	0,31 $\mapsto$ 0,48	Médio
	0,49 $\mapsto$ 0,66	Alto

**Quadro 3 - Tipos de controle por intervalos de classe**

Fonte: Dados da pesquisa

Destaca-se que os valores dos intervalos de classe foram obtidos pela divisão da diferença entre o menor e o maior valor da média ponderada calculada, por três tipos de controle.

Com o objetivo de classificar a forma de atuação dos controles internos quanto aos controles orçamentário e financeiro, a partir dos tipos de controle apresentado no Quadro 3, torna-se necessário estabelecer um modelo que aponte o grau de satisfação dos controles internos municipais da região pesquisada. Nesse sentido, o Quadro 4 demonstra as evidências que indicarão o nível de eficiência do controle interno.

Grau de eficiência	Evidência
Ineficiente	Mais da metade das evidências são do tipo “baixo”
Pouco eficiente	Metade das evidências é do tipo “baixo” e/ou metade é do tipo “médio”
Eficiente	Metade das evidências é do tipo “médio” e/ou metade é do tipo “alto”
Muito eficiente	Mais da metade das evidências são do tipo “alto”

**Quadro 4 – Grau de eficiência dos controles internos**

Fonte: Dados da pesquisa

Dando sequência apresenta-se um desenho da pesquisa que pretende demonstrar os meios utilizados para responder os objetivos específicos do trabalho.

Assim, busca-se criar um modelo lógico no qual se estabeleceu o elo entre a teoria e a análise dos dados, conforme demonstra o Quadro 5.

<b>Objetivos Específicos</b>	<b>Temas tratados</b>	<b>Posição na Pesquisa</b>	<b>Fonte</b>
<b>Descrever</b> os preceitos teóricos do controle interno	Teoria da agência	Fundament. teórica - Seção 2.1	Literatura
	Gestão pública	Fundament. teórica - Seção 2.2	
	Lei de Responsabilidade Fiscal	Fundament. teórica - Seção 2.3	
	Controle interno	Fundament. teórica - Seção 2.4	
	Controle interno na administração pública	Fundament. teórica - Seção 2.5	
<b>Demonstrar</b> as estruturas de controle interno	Características dos municípios	Análise de dados – Seção 4.1	Documental
	Estruturas de controle interno	Análise de dados – Seção 4.2	Questionário
<b>Verificar</b> as práticas de controle interno	Práticas gerais	Análise de dados – Seção 4.3.1	Questionário
	Controles financeiros e orçamentários	Análise de dados – Seção 4.3.2	
<b>Verificar</b> a avaliação do controle interno	Auto-avaliação do controle interno	Análise de dados – Seção 4.4.1	Questionário e Agupamentos Hirárquicos
	Semelhanças entre os municípios	Análise de dados – Seção 4.4.2	
<b>Identificar</b> apontamentos do TCE/SC	Controles internos e seus resultados	Análise de dados – Seção 4.5	Documental

#### **Quadro 5 - Desenho da pesquisa**

Fonte: Elaborado pelo autor

Portanto, pressupõe-se que esse desenho da pesquisa seja fundamental para facilitar o esquema de sistematização da teoria fundamentada, estando em sintonia com os objetivos específicos propostos na pesquisa.

### 3.5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Quanto à análise e interpretação dos dados, Gil (2002) entende que esse processo se dá em dois momentos, que apesar de teoricamente distintos estão estreitamente relacionados. Segundo o autor, a análise tem como objetivo organizar e resumir os dados de forma que se possibilite o fornecimento de respostas ao problema investigado. Já a interpretação objetiva a procura do sentido mais amplo das respostas, isto é, o que é feito mediante sua ligação com outros conhecimentos anteriormente obtidos.

Assim, de posse dos questionários respondidos, os dados foram organizados e tabulados de modo que pudessem produzir informações conclusivas, sustentando o problema estabelecido neste trabalho.

De acordo com Gil (1999), após a tabulação dos dados segue-se a análise descritiva, ou estatística se for o caso, em que se descrevem os dados, constroem-se variáveis ou índices, previsões específicas e avaliações das observações obtidas através dos dados. Assim a análise qualitativa buscará caracterizar as informações típicas e preponderantes na pesquisa.

Para a realização da análise dos dados foi utilizada a escala *Likert*, cujo objetivo é medir o grau de concordância e percepção dos respondentes sobre as questões construídas no tema de pesquisa. De acordo com Richardson (1999), o objetivo da medição em escala é mensurar sistematicamente um conjunto de observações, determinando a posição de cada membro de um grupo em termos das variáveis em estudo, isto é, a construção de escalas está baseada em algum tipo de manifestação da propriedade mensurada.

Com a utilização da escala de *Likert* os respondentes possuíam 5 opções de respostas, atribuídas em escores de 1 a 5, conforme Tabela 1 a seguir:

**Tabela 1 - Valores da escala de *Likert***

ALTERNATIVA	SIGNIFICADO	VALOR
1	DISCORDO TOTALMENTE	1
2	DISCORDO PARCIALMENTE	2
3	NÃO CONCORDO NEM DISCORDO	3
4	CONCORDO PARCIALMENTE	4
5	CONCORDO TOTALMENTE	5

Fonte: Elaborado pelo autor

Para realizar a análise da avaliação dos controles internos utilizou-se a técnica da análise de agrupamentos. De acordo Hair Jr. *et al.* (2005, p. 384), análise de agrupamentos é o nome para um grupo de técnicas multivariadas cuja finalidade primária é agregar objetos com base nas características que eles possuem.

Nesse caso, os controladores internos avaliaram sua atuação no âmbito da administração municipal, o que possibilitou demonstrar possíveis semelhanças dos municípios pesquisados em relação aos critérios de seleção predeterminados.

Nesse sentido, utilizando-se o programa *SPSS (Statistical Package for the Social Sciences)*, calculou-se os agrupamentos hierárquicos, formadores dos *clusters*, utilizando-se da medida de distância “Euclidiana”, que segundo Maroco (2003) é a medida mais comumente usada para medir a similaridade entre dois objetos. Assim, quanto menor a distância euclidiana, maior a semelhança entre os indivíduos.

Partiu-se do pressuposto de que cada caso (município), considerado individualmente, é um *cluster*. A seguir os casos são agrupados de acordo com as suas proximidades, tornando-se subgrupos, sendo que as variáveis foram normalizadas pelo método do desvio padrão de cada

variável. Ressalta-se que nessa análise, foram incluídos todos os municípios num único grupo, ou seja, não se criou as faixas de porte do município (Quadro 3).

Conforme descreve Maroco (2003), os métodos hierárquicos de agrupamento de Clusters, diferem entre si, somente pelo modo como as distâncias são calculadas. Cabe informar ainda, que para a formação dos Clusters utilizou-se o método agregativo *Average Linkage*, buscando-se obter a distância média dentro dos Clusters e diminuindo os erros na soma dos quadrados, ou seja, a variabilidade dentro dos Clusters.

### 3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Independentemente do problema investigado, do referencial teórico descrito, dos procedimentos metodológicos aplicados e da forma em que a pesquisa é desenvolvida, comumente encontram-se limitações que podem impactar um estudo.

Segundo Demo (2000, p. 13) “[...] é fundamental definir bem, mas saber que toda definição bem feita é aquela que reconhece seus limites e incongruências”. Assim sendo, as limitações dessa pesquisa são as seguintes:

- a) aplicando-se o questionário e a entrevista, a presença do pesquisador pode provocar alterações no comportamento dos observados, influenciando a espontaneidade dos mesmos, exceto no município de Rio dos Cedros onde não foi possível a visita *in loco* por motivo manifestado pelo próprio responsável do órgão de controle interno;
- b) quanto à verificação dos relatórios das contas anuais dos municípios, o TCE/SC não havia disponibilizado as informações relativas às contas do exercício de 2008;
- c) os resultados da presente pesquisa não podem ser estendidos a todos os municípios do Estado de Santa Catarina, e para outras cidades dos demais Estados da Federação.

## 4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Este capítulo contém a descrição e a análise dos dados coletados. Primeiramente, abordam-se as características financeiras dos 14 municípios que serviram de referência e conjuntura da região pesquisada, o perfil dos respondentes e, por meio de uma análise descritiva, estão apresentadas as respostas das questões 1 a 11 obtidas pelo instrumento de pesquisa. Na sequência, descrevem-se, de forma qualitativa, os resultados obtidos a partir das questões 12 a 38 do questionário. A seguir, verificam-se os tipos de controles existentes classificando-os e avaliando sua atuação, na forma de indicadores, a partir dos dados obtidos nas questões 39 e 40.

### 4.1 CARACTERÍSTICAS DOS MUNICÍPIOS DA AMMVI

Iniciando a análise, busca-se responder ao segundo objetivo específico da pesquisa, partindo-se da apresentação dos dados socioeconômicos dos 14 municípios que compõem a Associação dos Municípios do Médio Vale do Itajaí (AMMVI).

Visando demonstrar a situação financeira dos municípios participantes da pesquisa, a Tabela 2 apresenta uma síntese da arrecadação obtida, suas principais aplicações, o número de servidores públicos que atuam diretamente na administração municipal e o número de servidores que atuam no controle interno nos municípios.

**Tabela 2 - Aspectos financeiros da administração municipal**

Município	Receita Corrente Arrecadada <i>per capita</i> (2007)	Gastos em Educação <i>per capita</i> (2007)	Gastos em Saúde <i>per capita</i> (2007)	Servidores Públicos Municipais <sup>(1)</sup>	Servidores no Controle Interno <sup>(1)</sup>
Apiúna	1.103,81	248,06	185,92	350	2
Ascurra	1.104,27	81,59	192,79	257	1
Benedito Novo	1.021,93	97,41	179,92	321	1
Blumenau	1.583,18	201,51	379,63	8000	4
Botuverá	1.609,12	259,65	245,49	138	1
Brusque	1.175,66	149,68	178,35	2126	3
DoutorPedrinho	1.813,51	233,01	315,97	136	2
Gaspar	1.190,42	200,27	164,97	1418	1
Guabiruba	939,73	224,55	168,28	500	2
Indaial	1.253,96	244,71	194,36	1500	1
Pomerode	1.577,91	266,45	231,78	714	1
Rio dos Cedros	1.209,37	192,27	240,93	330	1
Rodeio	1.032,51	166,53	181,21	364	1
Timbó	1.603,13	1.483,53	272,86	1456	2
<b>Totais</b>	<b>18.218,51</b>	<b>4.049,23</b>	<b>3.132,45</b>	<b>17.610</b>	<b>23</b>

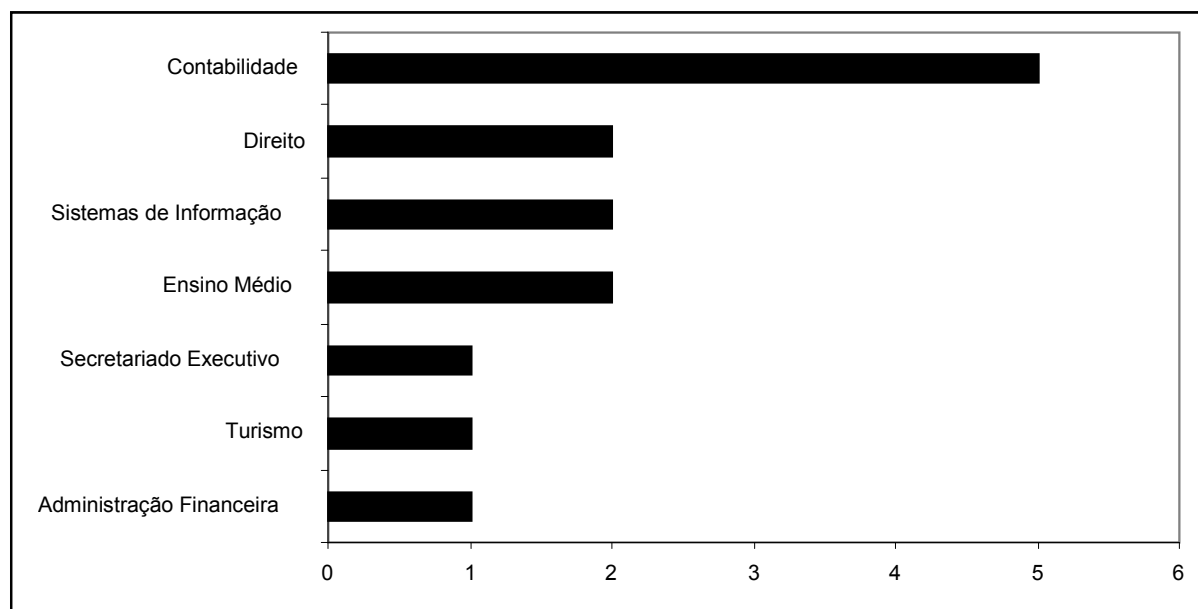
Fonte: Site do TCE/SC, <sup>(1)</sup> dados da pesquisa

Os números apresentados na Tabela 2 visam demonstrar o montante de recursos que transitam nas esferas municipais e, conseqüentemente, suas principais aplicações, o que denota a gama de serviços públicos colocados à disposição da população local por meio de programas de governo, que são traduzidos em ações gerando obrigações aos municípios, como, por exemplo, o planejamento das atividades, a execução orçamentária e todos os controles necessários ao bom funcionamento da máquina pública.

Diante dessa afirmação, constata-se uma baixa participação do número de controladores internos, especialmente quando confrontado o volume de recursos com o número de servidores públicos municipais. Os casos extremos da região da AMMVI que mais se destacam são Blumenau, com a proporção de um controlador para cada 2000 servidores, e o município de Doutor Pedrinho com um, para cada 68 servidores.

Dando seqüência, buscou-se identificar as principais características dos respondentes da pesquisa, todos atuantes diretamente nas atividades de controle interno.

Inicialmente, quanto à formação acadêmica dos respondentes de cada município, a pesquisa demonstra o nível de formação e o respectivo nível de graduação dos controladores conforme o Gráfico 1.



**Gráfico 1 - Formação dos respondentes**

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados revelam a predominância em 37% para contadores contra 14% de formados em Direito, 14% em Sistemas de Informação e 7% em Administração Financeira. Chama

atenção a titulação dos controladores que são formados em Turismo, Secretariado Executivo, bem como dois respondentes formados no ensino médio.

Já quanto à formação em grau de especialização, nove responderam que são pós-graduados em cursos afins ao cargo de controlador como: Auditoria e Controladoria (22%), Finanças (22%), Controladoria (22%), Administração Pública (22%) e Direito Tributário (12%). A respeito desses dados, a afirmação de Cruz e Glock (2007, p. 65) quanto aos conhecimentos técnicos do profissional que exerce as funções de controle interno vem ao encontro do princípio da eficiência no desempenho do cargo público.

As atividades relacionadas ao Sistema de Controle Interno possuem peculiaridades que exige de quem as executa, além de conhecimento técnico adequado, uma conduta pessoal inquestionável, em especial dos técnicos que irão compor a Unidade de Coordenação do Controle Interno, dos representantes dos órgãos setoriais do sistema e, se for o caso, dos integrantes do órgão deliberativo colegiado.

Sobre a idade dos respondentes, a pesquisa demonstrou os seguintes dados, de acordo com a Tabela 3.

**Tabela 3 – Distribuição da idade dos respondentes**

Alternativa	Frequência	%
18 a 25 anos	3	21
26 a 30 anos	3	21
31 a 40 anos	2	16
41 a 50 anos	3	21
51 a 60 anos	3	16
mais de 60 anos	0	0
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Questionados sobre o tempo em que exercem atividade no controle interno, 7 responderam que trabalham até dois anos, 3 no período de três a seis anos, outros 3 entre sete a 10 anos e 1 há mais de 15 anos.

A pesquisa revelou, também, que 64% dos respondentes são do sexo masculino, 57% são servidores concursados da Prefeitura e, quanto ao tempo que trabalham na administração municipal, seis controladores estão há 5 anos, quatro estão entre 6 e 10 anos, dois de 11 a 15 anos e outros dois restantes atuam no serviço público municipal há mais de 20 anos.

Um dado a ser destacado é que todos os respondentes, independentemente de serem ou não concursados no município, ocupam cargo em comissão, isto é, não estão lotados em vagas criadas exclusivamente para o cargo efetivo de controlador.



Apesar dessa constatação, em relato foi possível verificar que o servidor, apesar de não concursado para o cargo de controlador interno, atua de forma comprometida com os objetivos do controle interno dentro da organização.

(R<sub>9</sub>) Por se tratar de uma equipe bem treinada e comprometida, todas as orientações do controle interno, sejam formais ou informais, são costumeiramente acatadas (D<sub>3</sub>).

A esse propósito o TCE/SC sugere aos municípios a criação de cargos com a lotação de servidores em provimento efetivo para o desempenho das funções relativas ao controle interno. Tal proposição se dá pelo fato de que um servidor nomeado para um cargo mediante aprovação em concurso não estará exposto a pressões que possam comprometer a atuação e as finalidades do controle interno municipal.

Outro dado apresentado na pesquisa foi quanto à percepção dos respondentes sobre a diferença entre controle interno, auditoria e sistema de controle interno. Doze responderam que existe diferença e os outros dois responderam que não, ou seja, entendem que os três procedimentos são semelhantes.

Apesar de o controle interno utilizar-se de técnicas de auditoria como ferramenta de atuação, há diferenças entre os três termos como fora discutido por Gattringer (2006), Cruz e Glock (2007) e Deschamps (2009), quando se descreveu a institucionalização do controle interno municipal.

## 4.2 ESTRUTURAS DE CONTROLE INTERNO

Dando continuidade à presente análise, em que se busca demonstrar as características das estruturas existente nos órgãos de controle interno, atendendo ao segundo objetivo específico da pesquisa, parte-se da informação da data de efetiva implantação do controle interno municipal. Os municípios de Apiúna, Benedito Novo, Botuverá, Doutor Pedrinho, Gaspar, Guabiruba, Indaial, Pomerode, Rodeio e Timbó o fizeram até o ano de 2003. As cidades de Ascurra e Rio dos Cedros implantaram no ano de 2004, ao passo que Blumenau e Brusque, municípios economicamente mais fortes, implantaram em 2005 seu órgão municipal de controle interno.

O Regimento Interno do TCE/SC estabeleceu que a implantação do controle interno fosse efetivada até o final do exercício de 2003, mesmo que sua previsão legal, seja de ordem constitucional ou pela Lei 4.320/64, já criasse certas obrigações e atividades, entendimento esse trazido por Guerra (2005).

Sobre a estrutura orgânica da controladoria, ou seja, a forma de instituição do órgão de controle, todos os 14 municípios efetivaram o controle interno por lei municipal, sendo que cinco desses já possuem um regimento interno disciplinando sua estrutura e forma de atuação.

Nesse quesito, toda região pesquisada atende ao pressuposto legal exigido pela Carta Magna de 1988 e pelas instruções do TCE/SC, o que também é corroborado por Gattringer (2006) ao descrever a importância quanto à criação do órgão visando a uma atuação sistêmica do controle interno municipal.

Ainda quanto à criação de leis municipais para o cargo de controlador interno, verificou-se que em 11 municípios a legislação não tratou de atribuir funções ao cargo. Com base nos depoimentos, foi possível verificar que a falta da descrição das atividades é motivo de preocupação entre os controladores.

- (R<sub>2</sub>) O controle interno está sendo cobrado pelo Tribunal de Contas de atividades que constitucionalmente não lhe foram atribuídas, são funções de controle externo e não interno (D<sub>1</sub>).
- (R<sub>2</sub>) O servidor do controle interno acaba realizando funções que não lhe competem o que dificulta uma melhor atuação (D<sub>3</sub>).
- (R<sub>12</sub>) O Tribunal de Contas deveria baixar uma instrução sobre as atribuições específicas do controle interno (D<sub>5</sub>).

Tais constatações vêm de encontro ao que é preconizado por Deschamps (2009), que descreve as diversas práticas inerentes às atividades do controlador municipal, práticas estas que deveriam estar descritas na lei que criou o cargo.

Quanto à vinculação do órgão de controle interno a algum setor específico no organograma da administração municipal, nove reportam-se diretamente ao Gabinete do Prefeito, enquanto que três estão ligados à Secretaria Municipal de Finanças. Outros dois mantêm relação com o órgão colegiado, uma espécie de conselho municipal autônomo, criado por lei, formado por membros dos poderes executivo e legislativo local, que deliberam sobre os resultados da atuação do controle interno.

Percebe-se uma relação não harmônica entre o controle interno e o órgão colegiado, conforme depoimentos:

- (R<sub>3</sub>) O controle interno deve reportar-se ao órgão colegiado (criado por Lei Municipal), o que dificulta ou atrasa em muito a tomada de medidas corretivas e preventivas na atuação do controle interno (D<sub>3</sub>).
- (R<sub>12</sub>) O órgão colegiado, constante em lei municipal, não está formado; tudo vai direto ao gabinete do Prefeito (D<sub>6</sub>).

Questionados sobre a existência de setores formais ou informais de apoio ao controle interno nos demais setores da prefeitura, como, por exemplo, compras, contabilidade, pessoal etc, detectou-se que 13 municípios não possuem nenhuma espécie de extensão formalizada e atuante nesses setores. O único município a confirmar essa pergunta possui estrutura de apoio formal no setor de contabilidade.

As estruturas de apoio ao controle interno podem ser instituídas por legislação própria (decreto, portaria ou resolução), por meio da qual se designa um servidor de cada órgão da administração municipal (secretaria, fundo, fundação etc.), ficando este responsável por prestar informações e auxiliar o órgão central de controle interno municipal.

Apesar dessa constatação, todos os respondentes afirmaram que geralmente possuem fácil acesso e bom relacionamento, mesmo que informalmente, com os demais setores da organização, conforme relatos a seguir:

- (R<sub>1</sub>) O bom é que há uma grande sintonia com o setor de contabilidade da prefeitura (D<sub>6</sub>).
- (R<sub>10</sub>) Existe uma sintonia com o pessoal da contabilidade e assim contribui para se trabalhar com um pouco mais de segurança (D<sub>3</sub>).

Ficou evidente, também, que alguns servidores municipais colaboram quando inquiridos pelos controladores, mas com certo receio de não se comprometerem pessoalmente. Por outro lado, em alguns casos, os controladores são tratados como “espiões” da alta administração, conforme depoimento:

- (R<sub>4</sub>) É comum a falta comprometimento dos demais servidores do Executivo, que vêem o controle interno como um espião do Prefeito (D<sub>2</sub>).

Nos municípios com menor número de servidores ou naqueles em que o controle interno subordina-se à Secretaria de Finanças cujo cargo de secretário é ocupado por servidor de carreira do município, percebeu-se que há uma facilidade no acesso às informações no âmbito da administração municipal, bem como para a apresentação de sugestões de aprimoramentos das atividades.

A pesquisa revelou ainda que não existe um cronograma de treinamentos para o pessoal da controladoria, havendo treinamentos aleatórios ao longo do ano em nove municípios, os quais são geralmente promovidos pela AMMVI e pela FECAM, enquanto que dois municípios mantêm treinamentos sobre temas pontuais periodicamente.

O fato negativo a ser destacado é que três municípios não efetuam ou participam de nenhuma espécie de treinamento do pessoal do controle interno.

Outro dado demonstra uma perceptível falha no aprimoramento do pessoal que atua no controle interno, uma vez que apenas três municípios participam de programas de qualidade no serviço público. Esses municípios participam do Programa “Olho Vivo no Dinheiro Público” promovido pela STN e do curso a distância realizado pela Escola de Administração Fazendária (ESAF) do Ministério da Fazenda.

Quanto à importância da participação dos servidores em cursos de aperfeiçoamento, apontaram-se os seguintes relatos:

- (R<sub>7</sub>) O pessoal do controle interno está participando de um curso a distância (é uma espécie de especialização) promovido pela ESAF sobre várias rotinas na administração pública o que facilita a visão geral do controle interno (D<sub>4</sub>).
- (R<sub>11</sub>) Participo de todos os cursos e treinamentos que tratem de assuntos que interessem ao controle interno (recursos humanos, licitações, compras, patrimônio etc) (D<sub>2</sub>).
- (R<sub>12</sub>) A participação na escola da ESAF e no programa Olho Vivo tem colaborado muito para efetuar certos procedimentos com uma nova visão (D<sub>4</sub>)

Tais revelações são importantes para a presente pesquisa, pois, como afirmam Cruz e Glock (2007), as atividades de controle interno requerem conhecimento técnico adequado.

Um ponto positivo a ser relatado é a unanimidade quanto à afirmação de que toda a estrutura de comunicações (rede de informática, telefonia, internet) à disposição do controle interno é satisfatória em todos os municípios.

Percebeu-se nas entrevistas *in loco* que em dois municípios que possuem ERP (*Enterprise Resource Planning*) ou sistemas de informática integrados (entre contabilidade, compras, tesouraria, almoxarifado, departamento pessoal e de arrecadação) há uma facilidade no fechamento dos demonstrativos mensais, na consolidação das contas contábeis e nos relatórios gerenciais colocados à disposição da alta administração.

Em depoimentos, foi possível verificar o reconhecimento, por parte dos controladores internos, dos *softwares* que geram informações que subsidiam as ações do controle interno:

- (R<sub>1</sub>) O sistema ERP é a salvação do controle interno atualmente (D<sub>3</sub>).

- (R<sub>2</sub>) Apesar de não ter um ERP, todos os sistemas estão integrados e são do mesmo fornecedor o que favorece o fechamento das contas (D<sub>4</sub>).
- (R<sub>3</sub>) Todos os sistemas (contabilidade, compras, tributação, tesouraria, folha de pagamento) estão integrados e são do mesmo prestador de serviços o que favorece nossas rotinas (D<sub>5</sub>).

Quando questionados sobre possíveis problemas nas instalações físicas causados por segurança, poluição sonora, limpeza ou equipamentos, 11 respondentes informaram que é disponibilizado um bom ambiente de trabalho, o que é salutar para a atuação no cotidiano dos controladores.

Porém, a estrutura de pessoal disponível para atuar no controle interno é inadequada para dez respondentes, considerando-se o volume de trabalho e o grau de responsabilidade. Tal constatação é relatada em depoimentos:

- (R<sub>1</sub>) Nossa estrutura é ínfima (D<sub>7</sub>).
- (R<sub>12</sub>) Na gestão anterior eram 2 servidores no controle interno; agora é apenas 1 o que deixa a desejar em algumas atividades que antes eram realizadas (D<sub>1</sub>).

Esse fato é percebido na Tabela 2 constante da presente análise, em que se relaciona o total do número de servidores municipais em relação aos que atuam no controle interno, bem como quando relacionados ao volume de arrecadação e suas mais expressivas aplicações.

Obtiveram-se relatos de que as atribuições para o controle interno vêm crescendo vertiginosamente ao longo dos últimos anos, porém não se percebe a preocupação dos gestores municipais em disponibilizar uma melhor estrutura de pessoal.

Ainda sobre a estrutura à disposição dos controladores nos municípios da região da AMMVI, a pesquisa apontou que em nove cidades não há legislação que regulamente a tramitação de processos administrativos e, também, não há descrição do fluxo dos processos exarados pelo controle interno em 12 municípios pesquisados.

Tais fatos indicam um lapso das administrações municipais, o que pode ensejar na ineficiência do poder executivo numa possível atribuição de responsabilidade de atos irregulares ou ilegais cometidos por servidores públicos municipais.

A pesquisa demonstrou também que 12 respondentes consideram que o arquivo de documentos necessários para a atuação dos controladores mantém-se organizado e é de fácil localização.

### 4.3 PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO

Atendendo ao terceiro objetivo específico proposto na pesquisa, esta seção busca verificar as práticas de controle interno utilizadas nas administrações municipais que participam da AMMVI. O objetivo é descrever as práticas gerais usualmente realizadas, quais os tipos de controles financeiros e orçamentários observados e, ainda, avaliar, na percepção dos respondentes, a atuação do controle interno na esfera da administração municipal.

#### 4.3.1 Práticas gerais

Como observado por Andrade (2002) e Kohama (2003), o planejamento é uma das obrigações para toda atividade do setor público, pois é um dos fundamentos que norteiam a administração pública em todos os poderes e órgãos, seja na esfera federal, estadual e municipal.

Assim, torna-se difícil imaginar que a atividade de controle interno não se revista de um planejamento das atividades que realizará em seu cotidiano. Parte-se do princípio de que existem três formas de planejar seu trabalho: proativo, reativo ou a combinação de ambos.

O planejamento prévio (proativo) ocorre de forma que se preveja o que e quando será feito, dentro de um plano de auditoria com um cronograma de atividades estabelecido. O modelo reativo é quando se planeja atuar à medida que os fatos político-administrativos forem ocorrendo no âmbito da administração municipal, bem como quando seja necessária a participação do controle interno.

Questionados sobre como é feito o planejamento, seis controladores responderam que seu planejamento é “reativo”, enquanto que os demais oito responderam que há um misto entre “reativo e proativo”.

Percebeu-se que, diante da pequena monta de servidores à disposição do órgão de controle interno nos municípios pesquisados, torna-se difícil estabelecer um programa de atividades a ser cumprido à risca.

A pesquisa revela que, em nove municípios, o volume de atividades do controle interno é maior em períodos específicos, especialmente nas épocas em que se dispõe como suporte para a prestação de contas da Prefeitura, por exemplo, os relatórios bimestrais de

metas fiscais e de acompanhamento da execução orçamentária, os relatórios quadrimestrais e/ou semestrais de gestão fiscal; também no momento de fechamento do balanço anual das contas, bem como nos períodos de realização de audiências públicas que tratam da LDO e da LOA.

De acordo com o art. 63 da LRF, para os municípios com até 50.000 habitantes, o relatório de gestão fiscal será apurado semestralmente. Já para os municípios com mais de 50.000 habitantes, de acordo com os art. 54 e 55 da LRF, esse relatório será apurado quadrimestralmente.

Foi possível perceber que no início do ano é criado um calendário de atividades do controle interno, especialmente para as auditorias internas. Porém, com o passar do tempo e com o excesso de funções atribuídas, acaba por não se cumprir o que foi planejado.

Mesmo assim, verifica-se que, com o comprometimento da alta administração, pode-se melhorar o planejamento e a execução das atividades de controle interno:

(R<sub>7</sub>) O atual governo municipal está dando todo apoio para funcionar efetivamente o controle interno, a partir de 2010, inclusive com a criação de manuais, cronograma de trabalhos e treinamentos de pessoal, etc (D<sub>2</sub>).

Questionados sobre o cumprimento dos prazos legais de entrega de informações obrigatórias que são remetidas ao TCE/SC, STN, SIOPS, SISTN etc, 11 responderam que sempre cumprem os prazos estabelecidos, ao passo que três controladores responderam que cumprem tais prazos costumeiramente.

Sobre essa última informação, pode-se perceber dos respondentes que os eventuais descumprimentos de prazo estão relacionados à demora na recepção de informações por parte de outros órgãos da administração municipal, principalmente quando os dados estão sujeitos à consolidação de contas contábeis. Em complemento a essas afirmações, somadas ao volume de informações a serem fornecidas aos órgãos de fiscalização externa e de regulação, buscou-se verificar como é a forma de relacionamento do controle interno com o TCE/SC e a STN.

Considerando que as alternativas de resposta eram “ótima, boa, normal, ruim e péssima”, a maioria dos municípios (oito) tem um relacionamento normal, enquanto que cinco consideram-na boa e apenas um município julga como ótimo esse relacionamento.

Foi possível verificar nos depoimentos, que a intermediação da AMMVI facilita o relacionamento com o TCE/SC:

(R<sub>5</sub>) A AMMVI tem colaborado de forma ímpar com a administração pública da cidade, especialmente nas questões ligadas ao Tribunal (D<sub>3</sub>).

Foi possível observar que o Tribunal de Contas do Estado vem melhorando a cada ano o seu relacionamento com as prefeituras, especialmente após a entrada em vigor da LRF, pois, até o ano 2000, o TCE/SC tinha uma atuação mais forte na cobrança, mas, atualmente, seu foco está também voltado para a orientação das unidades gestoras.

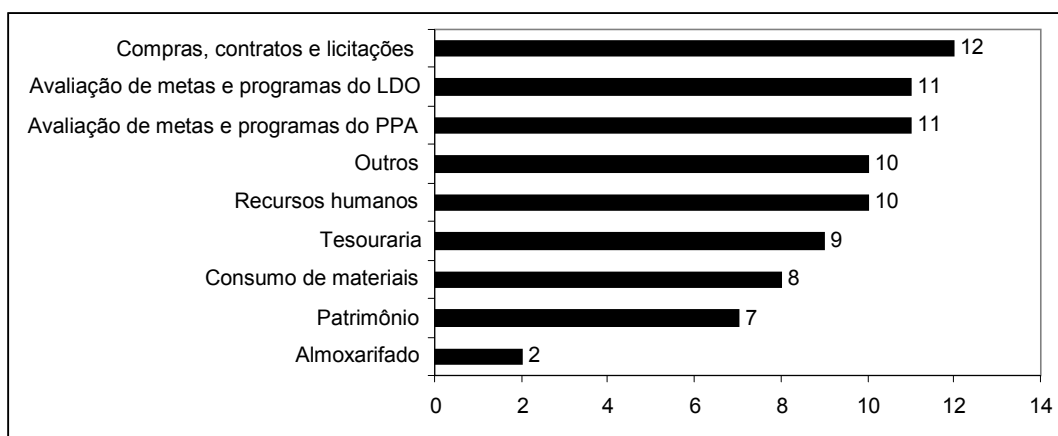
Ainda assim, pode-se observar que a relação do controle interno com o TCE/SC ainda pode melhorar, conforme relato:

(R<sub>3</sub>) Não concordo que o controle interno como órgão ligado diretamente a prestação de contas no Tribunal, não tenha poderes para fazer uma Consulta em Tese ao Tribunal (D<sub>4</sub>).

Quanto ao fato do TCE/SC, no uso de suas atribuições legais, solicitar informações complementares que auxiliam os pareceres das contas anuais e dos administradores, as quais são chamadas de “diligências”, questionou-se sobre o monitoramento do controle interno quando da realização desses eventos de controle externo. Em 11 municípios, os órgãos de controle interno atuam diretamente no apoio a essas diligências.

Sobre esse tema, relatou-se que há casos em que o controle interno é corresponsável pelas respostas ao TCE/SC. Em outras situações, o próprio órgão de controle efetua diligências internas na esfera da administração para apurar informações sobre o pedido do Tribunal e, na maioria das vezes, atua em parceria com o setor de contabilidade para sanar a demanda de informações.

Ainda quanto às práticas gerais do controle interno, tomando por base as tarefas descritas por Deschamps (2009), interrogou-se em quais áreas de atuação o controle interno atua com maior frequência e, na forma de múltipla resposta, obteve-se a seguinte constatação, conforme Gráfico 2:



**Gráfico 2 - Áreas de atuação do controle interno**

Fonte: Dados da pesquisa.



Os resultados demonstram uma predominância quanto à atuação numa das áreas de maior relevância para os cofres municipais: o setor de compras e todos os procedimentos necessários a essa atividade, especialmente os contratos e licitações, que são costumeiramente motivo de verificações do controle externo, seja por parte da Câmara Municipal ou pelo TCE/SC.

As avaliações de metas e programas do PPA e da LDO são obrigações impostas exclusivamente ao órgão de controle interno. Contudo, a pesquisa demonstrou que em três municípios não há participação da controladoria nessas avaliações, as quais, nesses casos, são realizadas pelo setor de contabilidade da Prefeitura.

Outro dado importante está relacionado à área de recursos humanos. Nesse setor são verificados os processos de aposentadorias, afastamentos temporários, cálculo de vantagens na folha de pagamento, encargos sociais, cumprimento dos gastos com despesa de pessoal etc.

Cabe ressaltar a importância do controle interno quanto aos gastos com folha de pagamento e contribuições previdenciárias, pois representam o maior volume de despesas nos orçamentos municipais.

Quanto ao consumo de materiais, observaram-se controles relativos a combustíveis, medicamentos, materiais ambulatoriais, merenda escolar e materiais de expedientes.

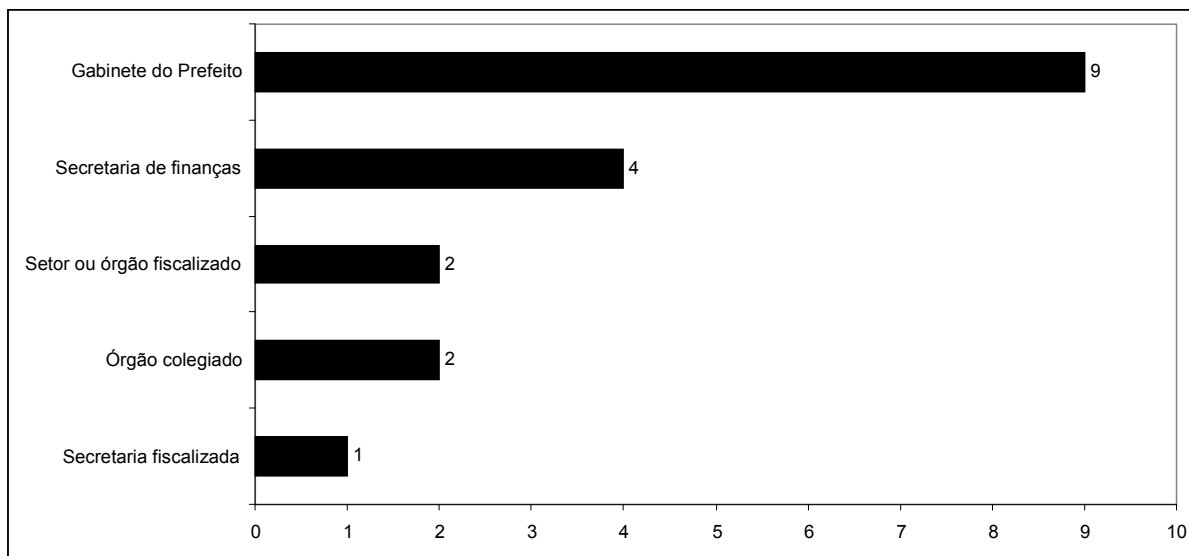
E, por fim, o item “outros” refere-se a práticas passíveis de atuação do controle interno como, por exemplo: auditoria em obras, montante da dívida ativa, controles de gastos com saúde e educação, emissão de instruções normativas, vínculos da receita e arrecadação da receita própria. Nesse item destacam-se os controles de gastos com saúde e educação, os quais possuem limites mínimos específicos, estabelecidos por lei, respectivamente em 15% e 25%.

Esses dados confirmam a afirmação de Menezes *et. al* (2005) quanto à abrangência e ao objetivo maior do controle interno, principalmente quando este não fica sujeito apenas aos aspectos contábeis e financeiros.

Sobre esse item ainda, os respondentes descreveram haver certa angústia por não sobrar tempo e mão de obra necessária para realizar mais verificações em setores e procedimentos importantes na estrutura da administração municipal.

(R<sub>5</sub>) Há muito mais o que fazer no controle interno, bastaria uma estrutura um pouco melhor e mais autonomia (D<sub>4</sub>).

A pesquisa apontou ainda a qual destino, dentro da estrutura organizacional da prefeitura, o controle interno reportava seus relatórios. Assim, na forma de múltiplas respostas, obteve-se a seguinte assertiva demonstrada no gráfico 3:



**Gráfico 3 - Destino dos relatórios do controle interno**

Fonte: Dados da pesquisa.

Tais respostas vão ao encontro da questão que trata da posição ocupada pelo órgão de controle interno na estrutura administrativa do município, sendo que em nove municípios eram vinculados ao gabinete de prefeito, três na secretaria de finanças, e outros dois municípios respondiam junto ao órgão colegiado.

Percebe-se a preocupação em reportar-se ao superior imediato, característica própria de um modelo de escala de responsabilidades comum no meio público. Os baixos números relacionados ao setor ou secretaria fiscalizada é resultado da pouca atuação do controle interno em outras atividades inerentes à função, como, por exemplo, a realização de auditorias internas nos órgãos da administração direta e indireta.

Questionado sobre qual a forma em que são dispostos os relatórios, verificou-se que 50% utilizam de relatório padrão, isto é, em formato pré-estabelecido, enquanto que os demais 50% não têm um padrão, apenas o relatam por pontos analisados.

Dessas observações, foi possível constatar uma expectativa por parte dos respondentes por não receberem um *feedback* do TCE/SC sobre a eficiência do modelo remetido pelos controles municipais.

A esse propósito, cabe esclarecer que não há um padrão legal de relatório a ser seguido pelos controladores. O que há é uma série de apontamentos exigidos pelo TCE/SC, especialmente quanto ao cumprimento de limites impostos pela LRF, como, por exemplo, os

montantes da dívida, limites de despesa com saúde, educação e pessoal, realização de audiências públicas sobre o PPA, LDO, LOA, cumprimento de metas fiscais etc.

Tais constatações são amparadas por Slomski (2003) e pela própria LRF ao enfatizarem que a eficiência da gestão pública passa necessariamente pela ação planejada e transparente da coisa pública.

Verificou-se, também, qual o nível de abrangência de fiscalização (entenda-se também como auditoria) realizado pelo controle interno. Dos entrevistados, dois municípios responderam que analisam 100% dos pontos escolhidos para análise, ou seja, verificam todos os documentos e procedimentos envolvidos, enquanto que 12 municípios responderam que a sua atuação se dá de forma amostral. Diante dessa constatação, investigou-se qual o tamanho da amostra analisada, obtendo-se as respostas ordenadas na Tabela 4.

**Tabela 4 – Tipos de amostragem na atuação do controle interno**

<b>Alternativa</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
menos de 10%	4	33
de 10% a 30%	0	0
de 30% a 50%	1	9
de 50% a 90%	3	25
mais de 90%	0	0
De acordo com o problema e o prazo disponível	4	33
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados da Tabela 4 indicam uma disparidade no modelo de amostragem costumeiramente utilizado pelos órgãos de controle interno, com destaque para as opções “menos de 10%” e “de acordo com o problema e o prazo disponível”. Esses dados são corroborados em depoimento, quando se revela a pouca estrutura de pessoal:

(R<sub>7</sub>) Nesse ano encontrou-se muitos problemas, como por exemplo, a falta de servidores efetivos o que dificultou a continuidade das rotinas administrativas, e como consequência, a atuação do controle interno (D<sub>1</sub>).

Esses dados corroboram as evidências do baixo número de operadores do controle interno nas prefeituras pesquisadas, tornando-se laboriosa a ação de outras práticas inerentes às funções de controladoria.

Ainda sobre o tema amostragem, verificou-se que nenhum respondente utiliza algum tipo de método estatístico para a escolha do tamanho da amostra. Nesse ponto, 25% o fazem de forma manualmente aleatória, 25% com o apoio de *softwares* próprios, 33% em situações direcionadas e 17% em situações suspeitas.

Outro dado revela a participação do controle interno nas atividades da Câmara Municipal. Apesar de o legislativo local ter autonomia para instituir seu próprio órgão de controle interno, nenhuma das Câmaras possui estrutura própria. Assim, em nove cidades não há nenhum tipo de controle por parte do executivo municipal, enquanto que em cinco municípios o controle interno da Prefeitura efetua controles de forma parcial na Câmara de Vereadores.

E, por fim, procurou-se saber dos responsáveis do controle interno se, por meio da implantação do controle interno, incluindo-se diversas atribuições, o papel da contabilidade melhorou de forma geral. Oito entrevistados responderam que sim, quatro assinalaram que melhorou parcialmente e dois afirmaram que não houve mudança alguma.

De modo geral, é nítido que as práticas de controle interno estão divididas entre as obrigatórias, de exigência legal, e as suplementares, ou seja, quando a estrutura, de modo geral, permite que se realizem outras funções típicas de controle além dos controles formais.

Porém, na maioria dos municípios, a falta de pessoal e o baixo interesse dos administradores quanto à importância do controle interno, por vezes, impossibilitam estender às práticas de controle interno municipal, com maior profundidade e abrangência, necessárias a melhor utilização dos recursos públicos municipais, seja de ordem financeira, material ou até de pessoal.

Em relatos, foi possível perceber que a relação, mesmo que informal, entre o controle interno e o setor de contabilidade vem alcançando melhores resultados ao longo dos anos, especialmente em situações de resolução de problemas de maior vulto e quando o gestor público é conhecedor da atividade pública.

- (R<sub>4</sub>) Há uma boa atmosfera no controle interno com a alta administração, especialmente porque a atual Secretária de fazenda e administração é uma servidora que trabalhava no controle interno antes (D<sub>1</sub>).
- (R<sub>7</sub>) O atual Secretário de finanças é um servidor (contador público) que atuou por muitos anos numa cidade vizinha e dá todo apoio ao controle interno (D<sub>3</sub>).
- (R<sub>12</sub>) O Secretário de administração e finanças é um contador público e dá muito apoio as atividades do controle interno (D<sub>2</sub>).

Diante dessas constatações, pode-se verificar que sua adoção pelos municípios proporciona a realização de controles contábeis e administrativos de acordo com os propósitos estabelecidos por Gattringer (2006) e Vieira (2009) e que, de forma geral, vem cumprindo seu papel de zelar pelo interesse público.

#### 4.3.2 Controles financeiros e orçamentários

Dando continuidade em verificar as práticas dos controles internos da AMMVI, terceiro objetivo específico desta pesquisa, a presente seção investigou os controles financeiros e orçamentários utilizados nos municípios.

A questão 39 do instrumento de pesquisa apresentava 28 questões em que era possível atribuírem-se notas, em escala *Likert*, de 1 até 5 para as próprias atividades desenvolvidas pela controladoria.

Buscando uma melhor compreensão dos dados, as análises estão dispostas na forma de frequência por alternativa respondida, a qual foi submetida ao cálculo da média aritmética ponderada possibilitando uma análise equânime entre os municípios pesquisados.

Das 28 assertivas dessa questão, por escolha intencional, optou-se por extrair oito indicadores por julgá-los como práticas essenciais e que geram informações para a tomada de decisão dos gestores municipais.

Visando uma melhor forma de análise desta subseção, dividiram-se os municípios em três categorias de porte (Quadro 6), utilizando como parâmetro o número de habitantes e a receita corrente arrecadada descrita anteriormente na Tabela 2.

Porte	Município	População (2007)	Receita Corrente Arrecadada (2007)
PEQUENO	Doutor Pedrinho	3.280	5.948.311,65
	Botuverá	4.127	6.640.842,85
	Ascurra	6.761	7.465.996,38
	Rio dos Cedros	9.685	11.712.718,12
	Benedito Novo	9.841	10.056.826,15
	Apiúna	10.270	11.336.147,54
	Rodeio	10.773	11.123.210,05
	Guabiruba	16.095	15.124.979,33
MÉDIO	Pomerode	25.261	39.859.505,14
	Timbó	33.326	53.425.808,11
	Indaial	47.686	59.796.503,40
	Gaspar	52.428	62.411.589,09
GRANDE	Brusque	94.962	111.642.561,67
	Blumenau	292.972	463.826.781,69

**Quadro 6 - Estratificação dos municípios pesquisados**

Fonte: Dados da pesquisa.

Dando continuidade, a Tabela 5 refere-se à afirmação da frequência com que o órgão de controle interno municipal efetua o controle dos montantes das dívidas (longo prazo) e da inscrição de despesas em restos a pagar (curto prazo).

**Tabela 5 – Controles da dívida pública e restos a pagar**

Alternativa	Porte Pequeno		Porte Médio		Porte Grande	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1 – Discordo totalmente	2	25	0	0	1	50
2 – Discordo parcialmente	2	25	1	25	0	0
3 – Não discordo nem concordo	2	25	2	50	1	50
4 – Concordo parcialmente	0	0	0	0	0	0
5 – Concordo totalmente	2	25	1	25	0	0
<b>Média Ponderada</b>	<b>1,46</b>		<b>0,86</b>		<b>0,26</b>	

Fonte: Dados da pesquisa.

O controle da dívida pública é um dos papéis mais destacados na LRF, pois obriga a administração pública a gastar o máximo que arrecada, de forma que as dívidas assumidas, de curto ou longo prazo, sejam passíveis de absorção pelos orçamentos públicos.

Os resultados indicam que o controle da dívida pública é classificado como médio nos municípios de porte pequeno e médio, destacando-se que nas pequenas cidades 50% discordam sobre a importância desse tipo de controle.

É possível verificar também o baixo interesse dos grandes municípios quanto ao controle de sua dívida, mesmo que, esperando que as maiores cidades tenham maiores investimentos, portanto mais dívidas inscritas no seu passivo, supõe-se que esses valores deveriam ter relevância na gestão pública.

A importância desse controle é respaldada na LRF no § 1º do art. 1º e no art. 29, bem como é entendida por Deschamps (2009) como função típica do controle interno. Tal assunto já havia sido tema de pesquisa por Santos (2007) que evidenciou avanços na gestão pública municipal com a redução da dívida municipal.

Outro ponto pesquisado junto aos controladores municipais trata-se da sua participação em estudos e pesquisas, a fim de encontrar novas fontes de recursos para o orçamento municipal, conforme Tabela 6.

**Tabela 6 – Captação de recursos para equilibrar o orçamento financeiro**

Alternativa	Porte Pequeno		Porte Médio		Porte Grande	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1 – Discordo totalmente	1	12,5	2	50	2	100
2 – Discordo parcialmente	3	37,5	2	50	0	0
3 – Não discordo nem concordo	2	25	0	0	0	0
4 – Concordo parcialmente	2	25	0	0	0	0
5 – Concordo totalmente	0	0	0	0	0	0
<b>Média Ponderada</b>	<b>1,40</b>		<b>0,40</b>		<b>0,13</b>	

Fonte: Dados da pesquisa.

Apesar de não ser uma atividade descrita na literatura como foco do órgão de controle interno municipal, acredita-se que a participação do controle interno na captação de recursos é relevante junto à administração pública, pois é o órgão que centraliza as informações financeiras e orçamentárias do município e é capaz de atuar em todos os setores da organização, desde o planejamento até a execução do orçamento público.

A pesquisa denota uma classificação média dos municípios de “pequeno porte” e baixa para os grandes e médios municípios, o que pode ser creditado ao modelo de gestão informal existente nas estruturas de menor porte.

O destaque negativo quanto à importância da participação do controle interno na captação de recursos se dá pelo fato de que esse tipo de atividade é tratado nas cidades médias e grandes como uma atividade de cunho político, não técnico, portanto não merecendo o envolvimento do órgão de controladoria.

Outra questão investigada nas práticas financeiras e orçamentárias diz respeito à possibilidade do controle interno ter à sua disposição, em tempo real, o valor do montante de contas a pagar e os créditos a receber no exercício financeiro, conforme disposto na Tabela 7.

**Tabela 7 – Posição *on-line* das contas a pagar e a receber**

Alternativa	Porte Pequeno		Porte Médio		Porte Grande	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1 – Discordo totalmente	1	12,5	2	50	0	0
2 – Discordo parcialmente	1	12,5	0	0	0	0
3 – Não discordo nem concordo	1	12,5	0	0	1	50
4 – Concordo parcialmente	2	25	1	25	0	0
5 – Concordo totalmente	3	37,5	1	25	1	50
<b>Média Ponderada</b>	<b>1,93</b>		<b>0,73</b>		<b>0,53</b>	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como já descrito anteriormente, o equilíbrio das contas públicas está contido no § 1º do art. 1º da LRF, demonstrando ser este um dos pilares da referida lei. E ainda, segundo Gattringer (2006), a manutenção do equilíbrio é uma função típica de controle interno quando no exercício dos controles administrativo, contábil e financeiro.

Nesse item, buscou-se verificar se o órgão de controle interno controla, em tempo real, os valores que os cofres públicos têm a pagar e a receber na execução do exercício vigente.

Os resultados indicam que os controles são considerados médios nas cidades de pequeno e médio porte, enquanto que nas grandes está classificada como alto o referido controle.

O destaque dessa questão está nas cidades de porte médio, pois duas delas não possuem esse controle, enquanto que outras duas concordam com essa prática como forma de atuação do controle interno municipal.

Nas grandes cidades, o auxílio de *softwares* que integralizam as informações de todos os órgãos da administração direta e indireta facilita a disposição dessas informações para o controle interno.

Ainda quanto às práticas financeiras e orçamentárias executadas pela controladoria municipal, a Tabela 8 responde quanto ao controle sobre os ciclos da despesa pública.

**Tabela 8 – Controle dos ciclos das despesas**

Alternativa	Porte Pequeno		Porte Médio		Porte Grande	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1 – Discordo totalmente	1	12,5	0	0	0	0
2 – Discordo parcialmente	2	25	0	0	0	0
3 – Não discordo nem concordo	2	25	2	50	2	100
4 – Concordo parcialmente	0	0	0	0	0	0
5 – Concordo totalmente	3	37,5	2	50	0	0
<b>Média Ponderada</b>	<b>1,73</b>		<b>1,06</b>		<b>0,40</b>	

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Lei nº. 4.320/64, as fases da despesa são o empenho, a liquidação e o pagamento. O empenho deve ser realizado de forma prévia, ou seja, é o ato da autoridade competente por meio do qual se cria a obrigação do pagamento, por parte do ente público, de despesa realizada ou a realizar. A liquidação é a verificação da origem/objeto do serviço prestado ou do bem adquirido, inclusive a sua importância exata, ou seja, é o implemento de condição para o município extinguir a obrigação. E, por fim, o pagamento será realizado quando atendidas as duas fases anteriores da despesa.

A importância desse controle é trazida por Galante (2005) que descreve acerca da identificação e correção de falhas ocorridas, e por Gattringer (2006) quando trata dos processos de vigilância da coisa pública.

O destaque dessa questão está nos municípios de “médio porte” com alta frequência de controle sobre os ciclos da despesa, ao passo que os grandes e pequenos municípios apresentam frequência de forma média.

Ressalta-se que esses ciclos já são controlados de forma automática pelos programas de contabilidade e de compras das prefeituras pesquisadas, porém, há casos em que esse processo não é obedecido em virtude da existência de erro ou omissão, gerando apontamentos e multas por parte do controle externo.



Nessa mesma linha de análise, a Tabela 9 questiona se o controle interno fiscaliza a ordem cronológica de pagamentos da despesa pública já empenhada e liquidada.

**Tabela 9 – Fiscalização da ordem cronológica de pagamentos**

Alternativa	Porte Pequeno		Porte Médio		Porte Grande	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1 – Discordo totalmente	1	12,5	0	0	1	50
2 – Discordo parcialmente	2	25	1	25	0	0
3 – Não discordo nem concordo	2	25	3	75	1	50
4 – Concordo parcialmente	2	25	0	0	0	0
5 – Concordo totalmente	1	12,5	0	0	0	0
<b>Média Ponderada</b>	<b>1,60</b>		<b>0,73</b>		<b>0,26</b>	

Fonte: Dados da pesquisa.

Parte-se do princípio de que a despesa pública, depois de atendida todas as fases, deverá ser paga ao fornecedor que prestou serviços e/ou forneceu bens à administração pública em data fixada por contrato.

Além da previsão no art. 100 da CF/88, a própria LRF em seu art. 10 contempla um tratamento especial para o atendimento da ordem cronológica de pagamentos, especialmente para os casos de pagamentos de restos a pagar, ou seja, as dívidas mais antigas devem ser quitadas antes de serem assumidas outras dívidas.

Os dados da Tabela 9 apontam o baixo interesse de se controlar a obediência da ordem cronológica de pagamentos nos municípios grandes e permitiram classificar como médio o controle nas cidades de pequeno e “médio porte”.

Novamente o destaque está nas maiores cidades da região pesquisada, pois nestas é que reside o maior volume na aplicação de recursos públicos cabendo, assim, uma participação efetiva do órgão de controle interno municipal.

Dando sequência à análise, investigaram-se o controle e o acompanhamento das receitas próprias do município, conforme disposto na Tabela 10.

**Tabela 10 – Exame da evolução da receita própria**

Alternativa	Porte Pequeno		Porte Médio		Porte Grande	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1 – Discordo totalmente	2	25	0	0	0	0
2 – Discordo parcialmente	1	12,5	0	0	1	50
3 – Não discordo nem concordo	2	25	0	0	0	0
4 – Concordo parcialmente	2	25	2	50	0	0
5 – Concordo totalmente	1	12,5	2	50	1	50
<b>Média Ponderada</b>	<b>1,53</b>		<b>1,20</b>		<b>0,46</b>	

Fonte: Dados da pesquisa.

O grande volume de arrecadação é proveniente das transferências financeiras que o município tem participação, como é o caso das receitas do ICMS e do FPM que são resultantes do movimento econômico dos municípios, além das receitas do FUNDEB e dos convênios que mantêm os programas de saúde, habitação, assistência social etc.

Ao longo dos últimos anos, as administrações municipais têm dispensado mais atenção às receitas próprias como o IPTU, ISSQN, ITBI etc, pois estas dependem apenas do esforço fiscal do município. Além disso, o próprio TCE/SC vem cobrando o crescimento da arrecadação dessas fontes de recursos públicos.

Os dados da Tabela 10 destacam que as cidades de pequeno e “grande porte” realizam controles médios, restando aos municípios de “médio porte” um alto controle sobre a receita própria. Quanto aos municípios de “pequeno porte”, tal fato é justificado pela dependência das transferências financeiras de outros entes da federação e pela pouca base fiscal de arrecadação local.

Já nos municípios médios, é notório o alto interesse pela receita própria, fato esse que é cobrado pelo TCE/SC (2006, p. 132) em seu ciclo de estudos, sugerindo aos gestores municipais buscarem outras fontes de renda, quando descreve: “[...] alertar os agentes políticos e administradores municipais sobre a necessidade de zelar e incrementar a receita própria, bem assim, providenciar a adoção de mecanismos modernos e adequados para sua efetiva arrecadação”.

Nas cidades grandes, fortemente industrializadas e com grandes áreas de ocupação urbana, os esforços de aumento da receita ficam divididos entre as receitas locais e as de transferência.

A Tabela 11 demonstra como se dá a prática da remessa dos apontamentos do controle interno aos membros do alto escalão da administração pública.

**Tabela 11 – Remessa dos relatórios do controle interno aos superiores**

Alternativa	Porte Pequeno		Porte Médio		Porte Grande	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1 – Discordo totalmente	1	12,5	0	0	0	0
2 – Discordo parcialmente	2	25	0	0	0	0
3 – Não discordo nem concordo	1	12,5	1	25	0	0
4 – Concordo parcialmente	1	12,5	0	0	0	0
5 – Concordo totalmente	3	37,5	3	75	2	100
<b>Média Ponderada</b>	<b>1,80</b>		<b>1,20</b>		<b>0,66</b>	

Fonte: Dados da pesquisa.

Considerando que o controle interno é autor de informações gerenciais para facilitar a tomada de decisão a fim de que as metas traçadas sejam cumpridas e como destacam Menezes

*et. al* (2005) que o controle interno serve de suporte para os tomadores de decisão, buscou-se identificar se é prática comum repassar relatórios/informações do sistema de controle interno aos superiores. Alguns depoimentos confirmam essa afirmação:

(R<sub>6</sub>) Os apontamentos realizados são sempre adotados pelo pessoal da Prefeitura (D<sub>2</sub>).

(R<sub>9</sub>) O controle interno tem autonomia, todos os apontamentos são feitos conforme exigem as boas práticas de contabilidade e de gestão fiscal (D<sub>1</sub>).

Não há problemas quanto ao relacionamento com o Prefeito que sempre acata as sugestões do controle interno (D<sub>2</sub>).

Os resultados indicam que nos pequenos municípios essa prática é classificada como tipo médio. Já nas médias e grandes cidades, ela é alta, respectivamente, em 75% e 100%, confirmando sua utilidade para os órgãos superiores.

Tais achados vêm ao encontro das afirmações descritas na literatura por Gattringer (2006) quando trata da confiabilidade das informações; por Oliveira e Linhares (2006) quando descrevem os riscos que ameaçam a administração; e por Cruz e Glock (2007) quando relatam a abrangência e a visão sistêmica do controle interno.

Para Gattringer (2006), as informações do controle interno são essenciais tanto para auxiliar o controle externo como para a identificação do responsável sobre eventuais atos irregulares no âmbito da administração municipal. Oliveira e Linhares (2006) descrevem sobre a importância de identificar, relatar e gerenciar os riscos que permeiam a administração pública. Já para Cruz e Glock (2007), a partir de uma organização administrativa municipal estruturada, é possível definir toda a sistemática do controle interno municipal, facilitando, com isso, a troca de informações em todos os níveis.

Buscando investigar as práticas de controle financeiro e orçamentário por parte do órgão municipal de controle interno, a Tabela 12 demonstra a forma de se dar conhecimento ao TCE sobre irregularidades ou ilegalidades, com a indicação das providências.

**Tabela 12 – Dar ciência ao TCE/SC das irregularidades evidenciadas**

Alternativa	Porte Pequeno		Porte Médio		Porte Grande	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1 – Discordo totalmente	4	50	1	25	1	50
2 – Discordo parcialmente	1	12,5	0	0	0	0
3 – Não discordo nem concordo	0	0	1	25	1	50
4 – Concordo parcialmente	1	12,5	1	25	0	0
5 – Concordo totalmente	2	25	1	25	0	0
<b>Média Ponderada</b>	<b>1,33</b>		<b>0,86</b>		<b>0,26</b>	

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados da Tabela 12 classificam como médio o interesse das pequenas e médias cidades em comunicar o TCE/SC sobre os atos e fatos irregulares e ou ilegais apontados pelo controle interno. Já nas grandes cidades, esse tipo de controle é classificado como baixo.

Os resultados vêm ao encontro dos achados da pesquisa (subseção 4.1), quando se descreveu o perfil dos respondentes, em que todos são ocupantes de cargos comissionados.

Isso sugere uma aparente insegurança na relação hierárquica dentro da organização, o que pode comprometer o relacionamento com o controle externo, pois se entende que o controle interno é um facilitador na geração de informações, conforme concluiu os estudos de Vieira (2009).

Ainda, tais resultados não confirmam o que preconiza o art. 74 da CF/88 quando se refere ao apoio ao controle externo em sua missão institucional, bem como o regimento interno do TCE/SC que obriga o controle interno a comunicar o Tribunal de Contas sobre as providências adotadas face à correção de ilegalidades e irregularidades.

Os resultados divergem também do que sustenta Deschamps (2009), que descreve sobre a importância em dar conhecimento ao TCE sobre irregularidades ou ilegalidades apuradas na execução de atos administrativos com indicação das providências adotadas e a serem adotadas, visando à proteção do patrimônio público.

Finalizando a presente subseção que buscou apurar as práticas relacionadas aos controles orçamentários e financeiros, apresenta-se uma síntese das oito questões tratadas na pesquisa, o que possibilitou a classificação dos municípios por tipo de controle, conforme descreve o Quadro 7.

Questões	Porte pequeno	Porte médio	Porte grande
	Classificação	Classificação	Classificação
1 – Controles da dívida pública e restos a pagar	Médio	Médio	Baixo
2 – Captação de recursos para equilibrar o orçamento financeiro	Médio	Baixo	Baixo
3 – Posição <i>on-line</i> das contas a pagar e a receber	Médio	Médio	Alto
4 - Controle dos ciclos das despesas	Médio	Alto	Médio
5 - Fiscaliza a ordem cronológica de pagamentos	Médio	Médio	Baixo
6 – Exame da evolução da receita própria	Médio	Alto	Médio
7 - Remessa dos relatórios do controle interno aos superiores	Médio	Alto	Alto
8 - Dar ciência ao TCE das irregularidades evidenciadas	Médio	Médio	Baixo

**Quadro 7 - Classificação dos municípios quanto às práticas financeiras e orçamentárias**

Fonte: Dados da pesquisa.

A síntese apresentada no Quadro 7 totaliza 14 classificações do tipo “médio”, cinco do tipo “baixo” controle e outras cinco do tipo “alto”. O dado que se destaca refere-se aos municípios de “pequeno porte”, pois todos foram classificados com o mesmo tipo de controle, o que permite deduzir que, mesmo não estando providos de pessoal suficiente e de grande volume de atividades e recursos, apresentam um nível de atuação predominantemente “eficiente”.

Na mesma avaliação, seguem os municípios de “médio porte”, tendo em vista três classificações consideradas do tipo “alto”, além de outras quatro do tipo “médio”. São nesses municípios que emergem as atividades de controle interno consideradas como práticas acessórias, isto é, as que ultrapassam os trabalhos básicos do controle interno municipal.

No que tange aos municípios de “grande porte”, nota-se uma aparente displicência nas práticas de controle financeiro e orçamentário, especialmente pelo apontamento de quatro tipos de controle classificados como “baixo”, o que os classifica com o grau de “pouco eficiente” na atuação dos seus controles.

Alguns relatos evidenciam, na visão dos controladores internos, que a alta administração deveria dar mais importância ao órgão de controle interno, o que resultaria em melhores resultados na gestão municipal:

- (R<sub>1</sub>) Na sua implantação, no 1º mandato do atual Prefeito, foi dado um respaldo maior ao controle interno, porém, com os apontamentos realizados e com o cronograma de trabalho anteriormente estabelecido pelo controle interno, o controle interno foi distanciado totalmente dos propósitos que o criou (D<sub>2</sub>)
- (R<sub>2</sub>) O respaldo da alta administração já foi melhor (D<sub>5</sub>).
- (R<sub>8</sub>) A alta administração ainda não está comprometida em fazer a coisa certa, pois com o aumento da arrecadação do ICMS na cidade, as contas estão em dia mas não há um comprometimento político administrativo que proporcione o bom trabalho do controle interno (D<sub>2</sub>).
- (R<sub>11</sub>) A alta administração, após indicação de uma diligência do Tribunal, passou a dar importância ao controle interno (D<sub>5</sub>).

Portanto, pode-se observar que, diante das estruturas relativamente deficientes à disposição dos órgãos de controle interno da AMMVI, as práticas orçamentárias e financeiras de maneira geral podem ser consideradas como eficientes, porém não plenamente eficientes, ou seja, há um terreno fértil a ser desenvolvido e aprimorado na administração pública municipal, especialmente se houver o interesse e o respaldo dos gestores municipais.

#### 4.4 PERCEPÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO ÂMBITO MUNICIPAL

Respondendo ao quarto objetivo específico da pesquisa, a presente seção deste trabalho monográfico busca verificar como o controle interno é percebido no âmbito da administração municipal na região da AMMVI.

A exposição desses dados se dará em dois momentos. No primeiro, o órgão de controle interno, numa visão sistêmica, apresenta uma avaliação de sua atuação no âmbito da administração municipal. Em seguida, com o auxílio de um modelo estatístico, busca-se demonstrar as semelhanças dessa avaliação entre municípios pesquisados.

##### 4.4.1 Autoavaliação do controle interno

Importante justificar o motivo de se apresentar uma autoavaliação do controle interno, no âmbito da administração pública municipal. Segundo Souza (2006), a avaliação é o momento em que os responsáveis analisam as fraquezas ou a falta de controle que possibilitam a existência de erros ou irregularidades.

Assim, a questão 40 do instrumento de pesquisa apresentava 19 questões em que era possível atribuir-se notas, em escala *Likert*, de 1 até 5 buscando-se verificar a própria avaliação do sistema de controle interno.

Visando uma análise imparcial e objetiva, após cada alternativa respondida ser submetida ao cálculo da média aritmética ponderada, por escolha intencional, optou-se em utilizar 10 indicadores por julgá-los relevantes para a realização da autoavaliação do sistema, conforme Tabela 13.

**Tabela 13 – Avaliação do controle interno**

Item	Assertiva	Média ponderada
1	Existe, por parte do pessoal nas demais repartições, uma atmosfera que contribui para um controle efetivo e uma consciência da real necessidade de existir controle	2,86
2	A alta administração dá importância devida ao controle interno, à organização e à sua estrutura	2,93
3	As deficiências relevantes nos controles internos são relatadas à alta administração	4
4	A competência técnica e o compromisso ético têm relação com a efetividade dos controles internos	3,8

5	Faz parte do ambiente de controle: o monitoramento dos controles, segregação de funções, autorizações, divulgação de normas e fluxo de informações	3,73
6	A alta administração deve monitorar continuamente a eficácia total dos controles internos, a fim de auxiliar no atendimento aos objetivos planejados	3,86
7	Os servidores são informados sobre os riscos que a administração pública está sujeita por atos cometidos por erro ou fraude	3,8
8	As informações do controle interno são utilizadas para tomada de decisão, pois são confiáveis, oportunos, acessíveis e são disponibilizadas em um formato consistente	3,6
9	Algumas rotinas implementadas pelo CI melhoraram a eficiência de determinados processos na administração pública	3,66
10	A descontinuidade do processo de controle interno, ocorrido pelas mudanças de mandato do Prefeito, afeta negativamente os trabalhos do CI	3,13

Fonte: Dados da pesquisa.

Um dado que se destaca na Tabela 13 refere-se à comunicação que o controle interno mantém com os superiores, informando-os sobre as deficiências observadas (item 3). Tal achado corrobora com o entendimento de Deschamps (2009) quando este afirma que, após se identificar eventuais problemas, o controle interno deve corrigir e implantar medidas cabíveis.

Outro destaque (item 4) está no reconhecimento, por parte dos controladores, sobre a importância da competência técnica e o compromisso ético na suas atividades. Quanto a essa observação, ressalta-se a afirmação de Cruz e Glock (2007) sobre a responsabilidade do controlador para que sua atuação seja pautada por uma conduta pessoal inquestionável, além da importância de apresentar conhecimento técnico adequado.

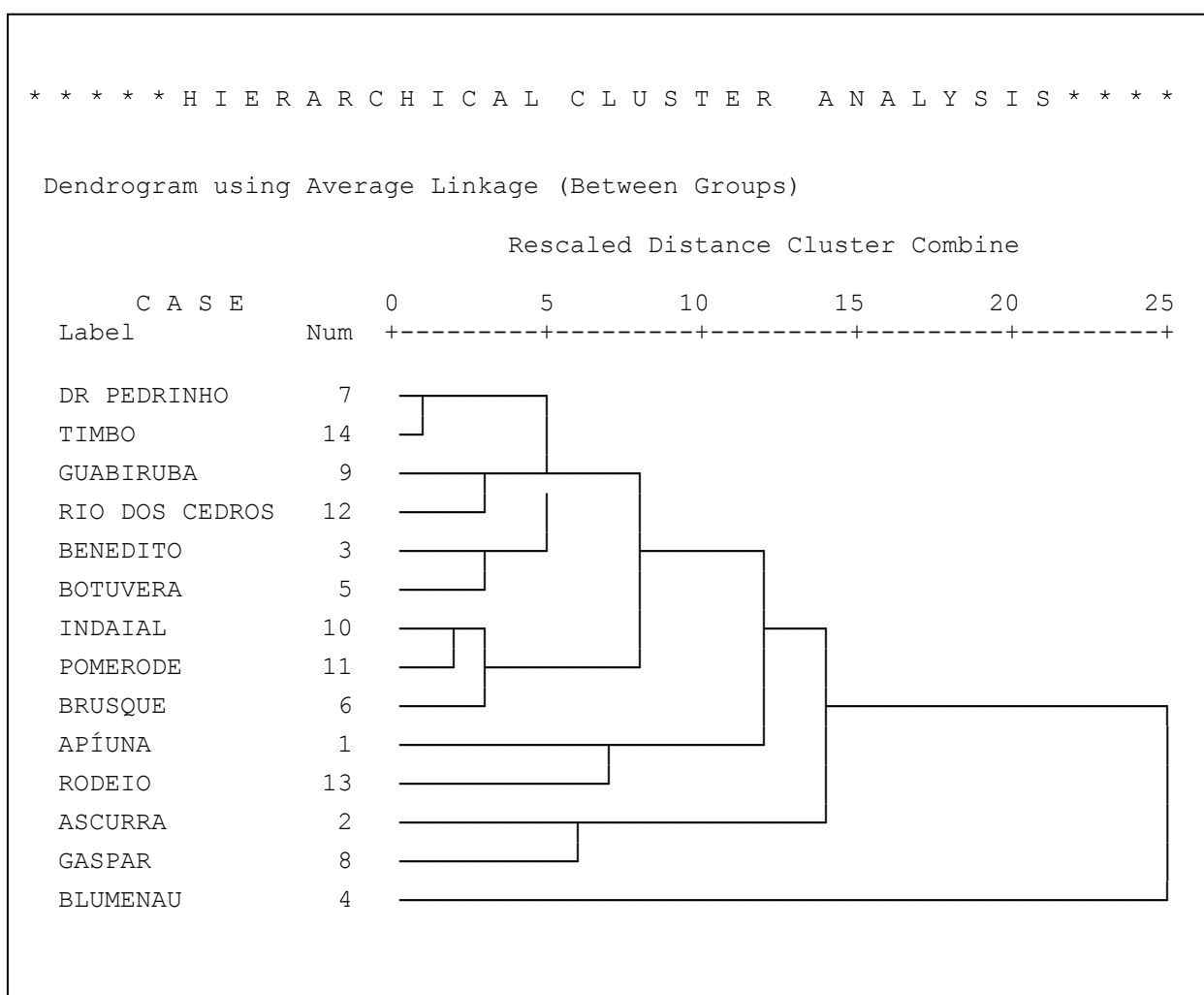
Destaca-se também o manifesto interesse dos controles quanto ao monitoramento (item 6), por parte dos superiores hierárquicos, das atividades exercidas pelo órgão de controle interno a fim de que se tenha a garantia de que o planejamento do controle interno seja executado. O resultado dessa avaliação do controle interno vem confirmar o que fora preconizado por Slomski (2003) e Silva (2004) quando discutiram sobre a importância de manter ações de governo sem perder de vista os aspectos administrativos e sobre a obediência ao planejamento durante a execução orçamentária.

Ainda é possível perceber que os riscos (item 7) presentes na administração pública também são motivo de interesse por parte dos servidores, haja vista que os órgãos de controle externo e de controle social mantêm constante vigilância sobre a correta aplicação dos recursos públicos. A visão demonstrada pelos servidores vem ao encontro da afirmação de Oliveira e Linhares (2006) ao afirmarem que, após o estabelecimento das metas e objetivos numa entidade, é necessário identificar os riscos que ameaçam o seu cumprimento e realizar ações cabíveis para gerenciar os riscos identificados.

Por fim, é possível afirmar que, diante de tais constatações, a avaliação do sistema de controle interno, do qual o órgão de controle interno está presente e atuante na estrutura organizacional da administração municipal, é satisfatória no entendimento dos controladores.

#### 4.4.2 Semelhanças entre os municípios pesquisados

Dando continuidade à presente análise, em busca da resposta do quarto objetivo específico da pesquisa, em que se busca verificar como o controle interno é percebido no âmbito da administração municipal na região da AMMVI, optou-se por verificar por meio da análise de *clusters* (ou agrupamentos hierárquicos), dentre os 14 municípios pesquisados, quais as características comuns que os assemelham entre si, levando em consideração as assertivas da Tabela 13, as quais formaram o dendograma representado na Figura 4.



**Figura 4 - Avaliação do controle interno por agrupamento hierárquico**

Fonte: Dados da pesquisa.



Sabendo-se que suas atividades convivem em todas as áreas da administração municipal, a avaliação do sistema de controle interno pode ser considerada como uma das funções do controle interno e, para que este atinja seus objetivos, torna-se importante que os membros responsáveis do controle analisem suas atividades, conforme descreve Souza (2006).

Assim, os dados da Figura 4 apresentam a formação de 5 *clusters* com relação à forma de avaliação dos controles internos, cujos itens que os aproximam são descritos na Tabela 13.

O primeiro *cluster* é formado pelos municípios de Doutor Pedrinho, Timbó, Guabiruba, Rio dos Cedros, Benedito Novo e Botuverá.

Nesse *cluster*, a semelhança da avaliação dos controles internos se destaca em relação aos itens 1, 2, 4 e 8 que tratam da existência de um ambiente favorável à atuação do controle interno nas demais repartições da prefeitura, da importância que a alta administração dispõe ao controle interno, dos valores relacionados à ética e à competência técnica dos servidores do controle interno e quanto à utilização das informações geradas pelo controle interno na tomada de decisões, fatores estes que são positivos para uma ação eficiente do controle interno.

Tais apontamentos são semelhantes num grupo formado por cinco cidades de “pequeno porte” e uma de “médio porte”, cuja informalidade e proximidade entre as estruturas hierárquicas da prefeitura são fatores que contribuem para similaridade nesse *cluster*, e como consequência, de forma positiva na avaliação dos controladores.

No segundo *cluster*, formado pelos municípios de Indaial, Pomerode e Brusque, o agrupamento é observado pela avaliação notadamente dos itens 4, 5, 7 e 8.

As características relacionadas a esse *cluster* tratam da avaliação sobre a existência de uma atmosfera que contribui para a atuação do controle interno e, ainda, destaca-se o reconhecimento das atividades que fazem parte do ambiente, a noção que os servidores municipais têm sobre os riscos que a administração está sujeita diante de erros e fraudes e, por fim, igualmente ao primeiro *cluster*, a utilização das informações do controle interno nas decisões da alta administração.

No segundo *cluster*, formado por duas cidades de “médio porte” e uma de “grande porte”, além da preocupação moral da atuação dos servidores do controle interno e do reconhecimento de seu trabalho final por parte dos seus superiores, o grupo apresenta características voltadas ao controle dos riscos e à importância de se observar todas as etapas para um ambiente de controle eficaz.

O terceiro *cluster* é formado pelos municípios de Apiúna e Rodeio, considerados de “pequeno porte”, em que os itens 2, 3, 4, 7, 8, 9 e 10 apresentaram características semelhantes que levaram à formação do grupo.

O item que se destaca positivamente nesse *cluster* diz respeito ao reconhecimento, por parte dos controladores, que as rotinas implementadas pelo órgão de controle interno melhoraram a eficiência de determinados processos na administração pública.

Outro item a ser destacado nesse *cluster* é quanto à descontinuidade do processo de controle interno ocorrido pelas mudanças de mandato de prefeito, as quais não influenciaram as atividades desenvolvidas pelo órgão.

No quarto *cluster*, composto por Ascurra e Gaspar, as principais semelhanças ocorreram nos itens 1, 2, 3 e 7. Os apontamentos que se destacam nesse grupo referem-se à pouca importância que a alta administração municipal confere ao controle interno e à percepção que não há uma atmosfera que contribua com a atuação do controle interno por parte dos demais servidores municipais.

Outro fator que se destaca na avaliação desse grupo aponta que as deficiências relevantes nos controles internos são relatadas à alta administração, o que indica a detecção de problemas na operacionalização do sistema de controle interno, mas, ao mesmo tempo, apresentam a existência de canais de comunicação com o alto escalão. Nesse grupo, sobressai também o item relacionado à importância dos servidores estarem informados sobre os riscos da atividade pública oriundos de erros ou fraudes.

No quinto e último *cluster* está o município de Blumenau, que apresentou uma oscilação de extremos em seus itens de avaliação, desse modo, não permitindo agrupá-lo por não apresentar semelhança.

Os pontos a serem destacados nesse município referem-se aos problemas surgidos no controle interno pela mudança de mandato e à baixa importância demonstrada pelos servidores municipais e pela alta administração, apesar de haver um comprometimento por parte dos controladores pela atuação ética e por reconhecer a existência de riscos na administração municipal.

#### 4.5. CONTROLES INTERNOS E SEUS RESULTADOS

Em busca pela resposta do quinto objetivo específico, visa-se identificar nos relatórios das contas anuais dos municípios pesquisados se o número de apontamentos do TCE/SC tem relação com a atuação do controle interno, ou seja, pretende-se identificar os resultados obtidos com a atuação dos controles internos municipais em relação ao relatório final das contas anuais dos gestores.

A presente análise parte dos apontamentos realizados pelo TCE/SC no parecer anual das contas de cada município no período de 2004 a 2007. Tais apontamentos, disponíveis no *site* do próprio TCE/SC, são previamente analisados pelo corpo técnico da Diretoria de Municípios – DMU, que elabora um relatório que servirá como instrumento para a formação do parecer anual das contas.

Importante ressaltar que o parecer contém a recomendação do Tribunal à respectiva Câmara Municipal, pela aprovação ou pela rejeição das contas anuais, bem como ressalva os apontamentos que devam ser sanados pela administração municipal. Caso o município seja reincidente no mesmo apontamento na análise do próximo exercício financeiro, quando não sanada a incorreção, o TCE/SC recomenda a rejeição das contas. O mesmo acontece quando o município deixa de cumprir as obrigações de ordem constitucional.

Visando a uma melhor interpretação dos dados, os municípios estão apresentados por porte de município, de acordo com o estabelecido no Quadro 4. A Tabela 14 apresenta os apontamentos e recomendações dos municípios de pequeno porte.

**Tabela 14 - Apontamentos das contas anuais dos municípios de pequeno porte**

Municípios de pequeno porte	Apontamentos em 2004	Apontamentos em 2005	Apontamentos em 2006	Apontamentos em 2007
Apiúna	7	2	0	1
Ascurra	4	5	0	0
Benedito Novo	0	0	0	2
Botuverá	3	3	2	2
Doutor Pedrinho	3	3	0	2
Guabiruba	0	2	2	2
Rio dos Cedros	2	5	2	0
Rodeio	2	3	3	2
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>23</b>	<b>9</b>	<b>11</b>
<b>Média</b>	<b>2,63</b>	<b>2,88</b>	<b>1,13</b>	<b>1,38</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

De forma complementar às informações da Tabela 14, o Quadro 8 demonstra as recomendações que o TCE/SC sugeriu às Câmaras Municipais sobre o resultado das contas anuais dos municípios de pequeno porte.

Municípios de pequeno porte	Recomendação do TCE/SC em 2004	Recomendação do TCE/SC em 2005	Recomendação do TCE/SC em 2006	Apontamentos em 2007
Apiúna	Aprovação	Aprovação	Aprovação	Aprovação
Ascurra	Aprovação	Aprovação	Aprovação	Aprovação
Benedito Novo	Aprovação	Aprovação	Aprovação	Aprovação
Botuverá	Aprovação	Aprovação	Aprovação	Aprovação
Doutor Pedrinho	Aprovação	Aprovação	Aprovação	Aprovação
Guabiruba	Aprovação	Aprovação	Aprovação	Aprovação
Rio dos Cedros	Aprovação	Aprovação	Aprovação	Aprovação
Rodeio	Aprovação	Aprovação	Aprovação	Aprovação
<b>Total</b>	<b>100% aprovação</b>	<b>100% aprovação</b>	<b>100% aprovação</b>	<b>100% aprovação</b>

**Quadro 8 – Resultado da recomendação do TCE/SC – municípios de pequeno porte**

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados demonstram um resultado positivo para os municípios de “pequeno porte” da região da AMMVI, especialmente quanto à recomendação do TCE/SC pela aprovação das contas anuais em todo o período pesquisado. Destaca-se também a média dos apontamentos de eventuais irregularidades no julgamento das contas, os quais obtiveram uma queda de 52,4% no período.

Esses achados vêm ao encontro do que fora apresentado no Quadro 7, quando se classificou as práticas de controles financeiros e orçamentários dos municípios de “pequeno porte” que atingiram o grau de “eficiente”, ou seja, diante das estruturas e práticas de controle interno existentes, gerou-se um resultado positivo na gestão das contas municipais.

Vale frisar que as cidades de Ascurra e Rio dos Cedros implantaram seus órgãos de controle interno no ano de 2004 enquanto que os demais em 2003.

No mesmo sentido de análise, a Tabela 15 apresenta os resultados dos pareceres das contas anuais dos municípios enquadrados como médio porte.

**Tabela 15 - Apontamentos das contas anuais dos municípios de médio porte**

Municípios de médio porte	Apontamentos em 2004	Apontamentos em 2005	Apontamentos em 2006	Apontamentos em 2007
Gaspar	2	2	2	3
Indaial	2	0	3	6
Pomerode	0	0	0	3
Timbó	0	2	2	3
<b>Total</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>7</b>	<b>15</b>
<b>Média</b>	<b>1,00</b>	<b>0,50</b>	<b>1,75</b>	<b>3,75</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Complementando as informações da Tabela 15, o Quadro 9 apresenta as recomendações que o TCE/SC sugeriu aos legislativos municipais diante do resultado das contas anuais dos municípios de médio porte.

Municípios de médio porte	Recomendação do TCE/SC em 2004	Recomendação do TCE/SC em 2005	Recomendação do TCE/SC em 2006	Apontamentos em 2007
Gaspar	Aprovação	Aprovação	Aprovação	Aprovação
Indaial	Aprovação	Aprovação	Aprovação	Aprovação
Pomerode	Aprovação	Aprovação	Aprovação	Aprovação
Timbó	Aprovação	Aprovação	Aprovação	Aprovação
<b>Total</b>	<b>100% aprovação</b>	<b>100% aprovação</b>	<b>100% aprovação</b>	<b>100% aprovação</b>

**Quadro 9 – Resultado da recomendação do TCE/SC – municípios de médio porte**

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados do Quadro 9 apresentam uma similaridade quanto ao índice de 100% recomendando à aprovação das contas anuais no período analisado.

O destaque positivo é para o município de Gaspar que praticamente manteve seu número de apontamentos, enquanto que nos demais municípios o número aumentou.

Porém, quando se verificam os apontamentos dos demais municípios, é possível observar um crescimento nos apontamentos de irregularidades por parte TCE/SC, fato que despontou em 2006 e cresceu vertiginosamente em 2007.

Ao confrontar esses resultados com a classificação dos municípios de “médio porte” no Quadro 7, em que se predominavam controles médios e altos, classificando-os como de grau “eficiente”, sugere-se que as práticas financeiras e orçamentárias por parte do controle interno municipal não se refletiram na análise das contas anuais, o que não compromete a classificação de eficiência pelos municípios de “médio porte”.

E, por fim, a Tabela 16 indica os resultados nos apontamentos dos municípios de grande porte da região da AMMVI.

**Tabela 16 - Resultado das contas anuais dos municípios de grande porte – 2004 a 2007**

Municípios de grande porte	Apontamentos em 2004	Apontamentos em 2005	Apontamentos em 2006	Apontamentos em 2007
Blumenau	10	8	5	6
Brusque	7	10	10	13
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>18</b>	<b>15</b>	<b>19</b>
<b>Média</b>	<b>8,50</b>	<b>9</b>	<b>7,5</b>	<b>9,50</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

O Quadro 10 apresenta as recomendações que o TCE/SC sugeriu às Câmaras Municipais diante do resultado das contas anuais dos municípios de grande porte.

Municípios de grande porte	Recomendação do TCE/SC em 2004	Recomendação do TCE/SC em 2005	Recomendação do TCE/SC em 2006	Apontamentos em 2007
Blumenau	Aprovação	Aprovação	Aprovação	Aprovação
Brusque	Aprovação	Aprovação	Rejeição	Rejeição
<b>Total</b>	<b>100% aprovação</b>	<b>100% aprovação</b>	<b>50% aprovação</b>	<b>50% aprovação</b>
			<b>50% rejeição</b>	<b>50% rejeição</b>

**Quadro 10 – Resultado da recomendação do TCE/SC – municípios de grande porte**

Fonte: Dados da pesquisa.

Preliminarmente ao início dessa análise, cabe informar que os municípios de Blumenau e Brusque implantaram efetivamente seus órgãos de controle interno apenas em 2005, porém, com o objetivo de ilustrar a evolução das contas de forma igualitária na amostra pesquisada, optou-se por manter o mesmo período de análise.

Os dados da Tabela 16 e do Quadro 10 demonstram uma variação positiva e negativa do número de apontamentos por parte do TCE/SC, porém, ressaltam-se as recomendações do Tribunal ao poder legislativo local para a rejeição de contas do Município de Brusque nos anos de 2006 e 2007.

Tais resultados concordam com os apontamentos das práticas de controle financeiro e orçamentário apresentados no Quadro 7, em que se verificou quatro tipos classificados como de “baixo controle”, qualificando os municípios de “grande porte” da região da AMMVI com o grau “pouco eficiente”.

Finalmente, o Quadro 11 apresenta uma síntese entre o grau de eficiência e o nível de apontamentos do TCE/SC por porte de município.

Municípios	Apontamentos 2004	Apontamentos 2005	Apontamentos 2006	Apontamentos 2007	Grau de Eficiência
pequeno porte	21	23	12	11	Eficiente
médio porte	4	2	7	15	Eficiente
grande porte	17	18	15	19	Pouco Eficiente

**Quadro 11 – Apontamentos do TCE/SC e o grau de eficiência dos controles internos**

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim, tendo-se ciência do grande volume de recursos que transitam por esses municípios, o que sugere a necessidade de melhores controles em todos os seus aspectos, os resultados demonstram haver uma relação direta entre as práticas de controle interno com o número de apontamentos levantados pelo TCE/SC nos municípios de “pequeno” e “grande porte”, porém essa sentença é não comprovada nos municípios de “médio porte”.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo são apresentadas as conclusões da presente pesquisa, em que se busca atender aos objetivos específicos e confrontar os pressupostos firmados. E, ainda, recomendações para a realização de futuras pesquisas sobre o tema investigado.

### 5.1 CONCLUSÕES

Sabendo-se que o objetivo maior da contabilidade é a proteção do patrimônio de uma entidade, o controle interno é considerado uma ferramenta de apoio às atividades de gestão numa organização.

Quanto à existência e à atuação do controle interno na administração pública, sua importância se dá por razões jurídica, administrativa e política, e se constitui numa atividade-meio indispensável para que a gestão pública alcance com eficiência os programas e as metas planejadas.

Caso não houvesse controle não poderia haver responsabilidade pública, pois esta depende diretamente de uma fiscalização eficaz sobre os atos da administração pública. Partindo-se dessa premissa, o presente estudo verificou como as estruturas e os procedimentos de controle interno são utilizados e percebidos pela administração municipal na região da AMMVI.

O estudo apoiou-se no delineamento descritivo, utilizando-se a técnica de levantamento com a aplicação de questionário junto ao responsável do órgão de controle interno em cada um dos 14 municípios que compõem a AMMVI. Os dados foram analisados com o emprego da abordagem qualitativa, o que possibilitou responder às perguntas que permeiam a presente investigação.

Em resposta ao primeiro objetivo específico da pesquisa “descrever os preceitos que antecedem e norteiam o controle interno municipal”, foram apresentados conceitos do campo legal, normativo e regulamentar, e discutidos temas de renomados autores, técnicos e pesquisadores em contabilidade governamental.

Importante ressaltar a relevância do tema pesquisado para a área pública, pois a bibliografia que trata desse assunto está voltada mais amplamente para o âmbito das entidades

privadas, mas tendo em vista ser recente o emprego na área pública ainda há escassez de publicações quanto a esta.

Percebeu-se que, apesar do controle interno já ser uma obrigação desde a edição da Lei nº. 4320/64, reforçada pela Constituição Federal de 1988, as discussões sobre o tema emergiram a partir da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal em 2000, o que ampliou e fomentou recentemente a abordagem por autores da área pública.

Portanto, conclui-se que é necessário serem investigadas novas dimensões e tratamentos conferidos nos estudos sobre o controle interno governamental, o que deve servir como base para direcionar outras pesquisas. Assim sendo, não se pretende exaurir toda a problemática que envolve o tema controle interno municipal, mas, tão somente, realizar, refletir e discutir o tema com apoio da literatura pertinente.

No que tange ao segundo objetivo específico “demonstrar características das estruturas do controle interno dos municípios que compõem a região da AMMVI”, conclui-se que os municípios pesquisados necessitam dispor de mais atenção na composição do controle interno, principalmente em termos de material humano e de treinamento de pessoal.

Um fato positivo na estrutura do controle interno está relacionado à parte de sistemas de informações que dão o suporte necessário à atuação do controle interno.

Diante dessas constatações, fica confirmado o primeiro pressuposto (P<sub>1</sub>) dessa pesquisa, segundo o qual “as estruturas de controle interno nos municípios são pouco expressivas devido a sua recente implantação, por exigência do TCE/SC, no ano de 2003, e pela inexistência de um padrão de atividades, porém estas estruturas estão aptas a servirem como ferramenta de apoio a gestão pública municipal”.

Quanto ao terceiro objetivo específico “verificar as práticas de controle interno utilizadas nas administrações municipais que participam da AMMVI”, o modelo de eficiência elaborado conseguiu medir o grau de eficiência na atuação dos órgãos de controle interno municipal.

Nos municípios de “pequeno porte”, onde predomina uma estrutura de hierarquia menor, informalidade no relacionamento pessoal e menor volume de recursos e atividades, verificou-se que as práticas de controle interno são eficientes.

Nas cidades de “médio porte”, apesar de apresentarem uma oscilação predominante entre os tipos médio e alto de controle, o grau de eficiência do controle interno também apontou pela eficiência nas suas atuações. Nesses municípios, foi possível verificar o crescimento do volume de recursos que transitam pelas contas municipais quando comparados



aos pequenos, o que os levam a exigir uma forma de atuação mais apurada por parte do controle interno.

Já nas grandes cidades verificou-se uma vulnerabilidade na atuação dos controles internos, em que predominou os tipos de baixo e médio controle, conferindo-lhes o grau de pouco eficiente.

Diante desses apontamentos, restou comprovado o segundo pressuposto da pesquisa (P<sub>2</sub>), o qual afirmava que as práticas realizadas pelos órgãos de controle interno diferem entre os municípios, isto é, mediante as práticas realizadas pelos órgãos de controle interno, não há uma relação direta entre o porte do município e o grau de eficiência de controle verificado.

Conclui-se que não existe um controle interno ideal, extremamente eficiente, mas que suas práticas devam sempre atender aos princípios da administração pública e, principalmente, ao exercício de uma permanente vigilância sobre os atos da gestão municipal.

Quanto ao quarto objetivo específico “verificar como o controle interno é percebido no âmbito da administração municipal na região da AMMVI”, conclui-se que não há um ambiente favorável por parte da alta administração e pelos demais setores.

Porém, é perceptível o interesse dos controladores pela busca de um controle interno atuante, pautado pela ética, atuando com compromisso técnico. Denota-se, ainda, que esperam respaldo dos superiores e que procuram gerar informações a serem efetivamente utilizadas nas decisões relacionadas à gestão municipal.

Assim, fica comprovado o terceiro pressuposto (P<sub>3</sub>), o qual afirma que o controle interno é percebido no âmbito municipal apenas como uma obrigação legal e não como uma ferramenta de auxílio à administração municipal.

Em relação ao quinto objetivo específico “identificar, nos relatórios das contas anuais dos municípios pesquisados, se o número de apontamentos do TCE/SC tem relação com a atuação do controle interno”, observou-se que nas pequenas e grandes cidades há uma relação direta entre o grau de eficiência do controle interno e o número de apontamentos, ou seja, controles mais eficientes, menos apontamentos.

Exceção registrada nos municípios de “médio porte”, em que a eficiência na sua atuação não se refletiu nos relatórios das contas anuais no período pesquisado.

Perante essas considerações, confirma-se parcialmente o quarto pressuposto (P<sub>4</sub>), segundo o qual a eficiência na atuação dos controles internos contribui para a diminuição do número de apontamentos por parte do TCE/SC nos relatórios das contas anuais dos municípios pesquisados.

Conclui-se que a eficiência na atuação do controle interno depende diretamente de uma estrutura capaz de atender aos grandes objetivos do controle interno municipal, direcionando ações que traduzam em resultados efetivos no dia-a-dia da gestão municipal e também na aprovação das contas públicas com o menor número de ressalvas possível.

Em relação ao objetivo geral da pesquisa, bem como à questão problema enunciada “quais as práticas de controles internos utilizados pela administração pública municipal na região da AMMVI e como são percebidas pelos controladores municipais?”, conclui-se que o controle interno é de suma importância na gestão pública municipal, considerando-se a importância de seus objetivos voltados à vigilância da ação governamental no que tange ao cumprimento das metas planejadas, auxiliando de forma positiva na gestão dos administradores públicos.

Porém, ressalta-se a necessidade de aumentar o nível de confiança e credibilidade por parte dos gestores municipais e por toda a estrutura administrativa municipal em relação ao papel do controle interno, pois este não recebe o devido valor por parte de seus superiores, o que causa um nítido descontentamento aos controladores.

A pesquisa revelou que o controle interno vem cumprindo fielmente os aspectos formais que lhe atribuídos e, ao mesmo tempo, os controladores percebem a necessidade e anseiam por atuar em outras frentes de controle, contudo estes esbarram, muitas vezes, na estrutura disponível e no pouco comprometimento e interesse dos seus superiores.

E, por fim, conclui-se que as práticas e ações dos órgãos de controle interno pesquisados servem como ferramenta de auxílio à gestão dos municípios da região da AMVVI gerando impactos diretos na administração municipal e indiretos à sociedade, como por exemplo: a valorização política dos administradores; a melhoria na qualidade dos serviços públicos; o aumento da credibilidade por parte da sociedade; e uma contribuição para consolidação do processo democrático, ocorridos pela redução de atitudes oportunistas nas atividades públicas e pela diminuição do número de rejeições das contas anuais dos municípios.

## 5.2 RECOMENDAÇÕES

Levando-se em consideração que nenhuma pesquisa é finita, bem como as limitações descritas neste trabalho, apresentam-se sugestões para a realização de futuras pesquisas acerca do tema investigado, recomendando-se:

a) investigar a existência de outras ferramentas que são utilizadas na área privada e que podem contribuir para uma gestão eficiente nas administrações municipais;

b) aplicar a pesquisa em outras regiões do Estado de Santa Catarina e nos demais Estados do País, buscando comparar as estruturas de controle interno existentes e sua forma de atuação com os resultados desta pesquisa; e

c) pesquisar a percepção dos prefeitos e demais gestores municipais sobre a necessidade e importância do controle interno municipal.

## REFERÊNCIAS

- AMMVI. Associação dos Municípios do Médio Vale do Itajaí. **Mapa de localização da AMMVI**. Disponível em: <<http://www.ammvi.org.br>>. Acesso em: 01 mar. 2010.
- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. 1998. 228 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1998.
- ARENDDT, Hannah. **A condição humana**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1989.
- ATTIE, William. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2009.
- AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do Estado**. 29. ed. Rio de Janeiro: Globo, 1992.
- BARNEY, J.B. e HESTERLY, W. Economia das Organizações: entendendo a relação entre as organizações e a análise econômica. In: Caldas, Fachin e Fischer (Orgs.), **Handbook de estudos organizacionais**. São Paulo, v. 3, Atlas. 2004.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BOBBIO, Norberto. **Dicionário de política**. Brasília: Unb, 1997.
- BOGONI, Nádia Mar. **Gestão de risco nas atividades de investimento praticada pelos municípios do Estado do Rio Grande do Sul em seus regimes próprios de previdência social**. 2008. 131 f. (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2008.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria : sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 352 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2006.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 2005.

BRASIL. **Lei Complementar nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Brasília: Senado, 1964.

BRASIL. **Lei nº 8.429**, de 02 de junho de 1992. Brasília: Senado, 1992.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Brasília: Senado, 2000.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Portal da Câmara - Glossário**. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/glossario/g.html>>. Acesso em: 01 set. 2009.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão. **Gestão pública para um país de todos**. Plano de gestão para o governo Lula. Brasília, 2008. 27 p. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2009.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma do Estado para a cidadania**. Brasília: Enap, 1998.

CAMARGO, Jefferson Luis, **Michaelis - moderno dicionário da língua portuguesa**. 4. ed. São Paulo : Melhoramentos, 1998.

CARDOZO, José Eduardo Martins. **Princípios constitucionais da administração**. São Paulo: Atlas, 1999.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão Pública Gerencial**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CAVALCANTE, Danival S; PETER, Maria Glória A; MACHADO, Marcus V.V. Organização dos órgãos de controle interno municipal no Estado do Ceará: um estudo na região metropolitana de Fortaleza. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7. 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2007. CD-ROM.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. Trad. Lucia Simonini. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COLUCCI, Maria da Glória. **A presunção absoluta de conhecimento em lei e a linguagem jurídica**. Disponível em <<http://rubicandaracolucci.blogspot.com/2009/08/artigo-presuncao-absoluta-de.html>>. Acesso em: 28 set. 2009.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Controle interno nas empresas**. São Paulo: Atlas, 1998.

COSO. Washington D.C. Disponível em: <<http://www.coso.org>>. Acesso em: 03 set. 2009.

COSTA, Marcelo Brognoli da. **O Tribunal de Contas e os controles externo e interno nos municípios**. IX Ciclo de Estudos da Administração Municipal. Florianópolis: TCECSC, 2006.

CRUZ, Flávio da. GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno dos municípios**. São Paulo: Atlas, 2007.

DAVIS, Marcelo. D; BLASCHEK João Roberto S. Deficiências dos sistemas de controle interno governamental atual em função da evolução da economia. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6. 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2006. CD-ROM.

DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2000.

DESCHAMPS, José Ademir. **Sistema de controle interno para municípios**. Florianópolis: CRC/SC, 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998.

EISENHARDT, Kathleen. **Agency theory: an assessment and review**. JSTOR The Academy of Management Review , v. 14, n. 1, 1989.

ELY, Jair Euclésio. **A administração pública municipal na situação de emergência**. 2005. 60 f. Monografia (Especialização em Planejamento e Gestão em Defesa Civil) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2005.

FARIA, Daniela de Melo. **Gestão fiscal responsável e qualidade de vida na sociedade: uma análise do desempenho dos Estados brasileiros**. 2009. 70 f. Dissertação (Mestrado Acadêmico em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2009.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio século XII: o dicionário da língua portuguesa**. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FERREIRA, Igor Rocha. **Earnings at risk para as instituições não financeiras e as exigências da lei americana Sarbanes-Oxley**. 2005. 45 f. Dissertação (Mestrado em Finanças e Economia Empresarial) - Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2005.

FIORAVANTE, Dea Guerra, PINHEIRO, Maurício Mota Saboya, VIEIRA, Roberta da Silva. **Lei de responsabilidade fiscal e finanças públicas municipais: impactos sobre despesas com pessoal e endividamento**. Brasília, DF: IPEA, 2006.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GALANTE, Celso. **Contribuição do controle interno para a transparência e integridade dos atos administrativos nas prefeituras dos municípios da AMOSC**. 2005. 153 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

GATTRINGER, João Luiz. **O Tribunal de Contas e os controles externo e interno nos municípios**. IX Ciclo de Estudos da Administração Municipal. Florianópolis: TCECSC, 2006.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

\_\_\_\_\_. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

HAGUETTE, Teresa Maria Frota. **Metodologias qualitativas na sociologia**. Petrópolis: Vozes, 1992.

HAIR JR, Joseph F. *et al.* **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael, F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

JENSEN, Michael; MECKLING, William. **Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure**. Journal of Financial Economics, v. 3, n. 4, October 1976.

KIMURA, Herbert; LINTZ, Alexandre Carlos; SUEN, Alberto Sanyuan. Uma contribuição da teoria de opções para a avaliação dos custos máximos de agência. **Caderno de pesquisas em administração**. São Paulo, v. 1, n. 6, 1 tri. 1998. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/cad-pesq/arquivos/c6-art3.pdf>>. Acesso em: 29 abr. 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Paulo Daniel Barreto. **Programa Nacional de Gestão Pública Desburocratização – Gspública**. In: BIANCHI, Maria de L. Pires. MIRANDA, Olga. Início do programa Gspública na USP: 2006-2007. São Paulo: USP, 2007.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. 233 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GONÇALVES, S. Nota técnica: a teoria institucional. In: Caldas, Fachin e Fischer (Orgs.), **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

\_\_\_\_\_. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARINI, Caio. MARTINS, Humberto F. Uma metodologia de avaliação de políticas de gestão pública. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD, XI. 2006, Guatemala. **Anais...** Guatemala, 2006.

MAROCO, J. **Análise estatística com utilização do SPSS**. 2. ed. Lisboa: Sílabo, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Humberto F. O plano gestão pública para um Brasil de todos: em busca de uma nova geração de transformações da gestão pública. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD, VIII. 2003, Panamá. **Anais...** Panamá, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais de direito administrativo**. São Paulo: Forense, 1969.

MENDES, Marcos José. **Gasto público eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do país**. Rio de Janeiro: Topbooks, 2006.

MENEZES, Carlos Emmanuel de O. *et al.* Modelo Fleuriet como ferramenta na prática da auditoria contábil. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, IX. 2005, Itapema. **Anais...** Itapema: 2005. CD-ROM.

MORAES, José Cássio Fróes de. **Análise de eficiência da disseminação de conhecimentos sobre controles internos após sua implementação no Banco da Brasil**. 2003. 121 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

MOTA, Ana Carolina Yoshida Hirano de Andrade. **Accountability no Brasil: os cidadãos e seus meios institucionais de controle dos representantes**. 2006. 250 f. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

NAKAGUMA, Marcos Yamada. BENDER, Sigfried. **Finanças públicas: X prêmio tesouro nacional 2005: coletânea monografias**. São Paulo: Ágape Editores, 2006.

NASCIMENTO, Auster Moreira, BIANCHI, Márcia. Um estudo sobre o papel da controladoria no processo de redução de conflitos de agência e de governança corporativa. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5. 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2005. CD-ROM.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão pública**. São Paulo: Saraiva, 2006.



NÓBREGA, Marcos. FIGUEIREDO, Carlos Maurício. **Os municípios e a lei de responsabilidade fiscal**. Porto Alegre: CRC/RS, 2001.

NUNES, Selene Peres; NUNES, Ricardo da Costa. *Instituições orçamentárias: uma agenda para reformas após lei de responsabilidade fiscal*. Brasília: Editora UnB, 2000.

\_\_\_\_\_. **Dois anos da Lei de responsabilidade fiscal do Brasil**: uma avaliação dos resultados à luz do modelo do fundo comum. Texto para discussão n° 276. Brasília, UnB, 2006. Disponível em <<http://vsites.unb.br/face/eco/cpe/TD/276Jan31RNunes.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2010.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas, organização e métodos**. São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, Marcelle Colares. LINHARES, Juliana E. Silva. A implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras : um estudo de caso. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6. 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2006. CD-ROM.

PESSOA, Robertônio. **Curso de direito administrativo**. Brasília: Consulex, 2000.

PETERS, Marcos Reinaldo Severino. **Controladoria internacional**: incluindo *Sarbanes Oxley Act e USGAAP*. São Paulo: DVS Editora, 2004.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; CAMPELO, Sebastião M; ARAÚJO, Fabio S. Os *websites* dos Tribunais de Contas como instrumentos de *accountability*: uma análise empírica das informações disponibilizadas. In: ENCONTRO NACIONAL DA ANPAD, XXIX. 2005, Brasília. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM

RICHARDSON, Roberto. Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RONCALIO, Michele Patrícia. **Controle interno na administração pública: um estudo sobre a organização e a atuação dos órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas na constituição federal**. 2009. 195 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

ROZO, José Danúbio. Controle interno como variável explicativa do sucesso empresarial. In: SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, 2002, São Paulo. **Anais...** CD-ROM.

SANTA CATARINA. **Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Santa Catarina**, Lei Complementar A Constituição do Estado n° 202/2000. Florianópolis: Tribunal de Contas, 2001.

SANTOS, Clezio Saldanha. **Introdução à gestão pública**. São Paulo: Saraiva, 2006.

SANTOS, Sandra Regina Toledo dos. **O impacto da lei de responsabilidade fiscal nos orçamentos: uma análise do desempenho financeiro dos municípios do Rio Grande do**

**Sul de 1997 a 2004.** 2007. 148 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2007.

SATO, Fabio R.L. A teoria da agência no setor da saúde: o caso do relacionamento da Agência Nacional de Saúde Suplementar com as operadoras de planos de assistência supletiva no Brasil. **Revista de administração pública.** Rio de Janeiro, v. 41, n. 1, jan./fev. 2007. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/rap/v41n1/04.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2010.

SCARPIN, Jorge Eduardo. **Estudos dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do Estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental.** 2006. 402 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SEGATTO-MENDES, Andréa Paula. **Teoria de agência aplicada à análise de relações entre os participantes dos processos de cooperação tecnológica universidade – empresa.** 2001. 260 f. Tese (Doutorado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

SILVA, Jose Afonso. **Curso de direito constitucional positivo.** 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental - um enfoque administrativo.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli. **Governança corporativa e a estrutura de propriedade: determinantes e relação com o desempenho das empresas no Brasil.** 2004. 250 f. Tese (Doutorado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

SILVEIRA, Amélia *et al.* **Roteiro básico para apresentação e editoração de teses, dissertações e monografias.** 2. ed. Blumenau: Edifurb, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Teoria do agenciamento no estado: uma evidência da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta.** 1999. 106 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

\_\_\_\_\_. **Mensuração do resultado econômico nas entidades públicas: uma proposta.** Chapecó: Argos, 2001.

\_\_\_\_\_. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUZA, Jorge B. **Controle interno municipal uma abordagem prática.** 1. ed. Porto Alegre: Evangraf, 2006.

TAVARES, Jose João. **Uma proposta de controle interno para regulamentação de rotinas e procedimentos no poder executivo do município de Florianópolis.** 2005. 153 f.

Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

TCE/SC. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Contas anuais dos municípios**. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br>>. Acesso em: 27 fev. 2010.

\_\_\_\_\_. **IX ciclo de estudos de controle pública da administração municipal**. Florianópolis: TCE/SC, 2006

THOMÉ, Valmir A; TINOCO, João E.P. A existência do controle interno como auxílio à governança para gerar informações aos *stakeholders* das entidades públicas: a realidade em 20 prefeituras do Estado do Paraná. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5. 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2005. CD-ROM.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCHER, Lynne G. A institucionalização da teoria institucional. In: Caldas, Fachin e Fischer (Orgs.), **Handbook de estudos organizacionais**: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. São Paulo: Atlas, 1999.

VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. **Modelo para avaliação do risco de crédito de municípios brasileiros**. 2003. 99 f. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

VIEIRA, Ricardo Stanzola. VIEIRA, Rejane Ether. Gestão pública socioambiental e os novos direitos: uma análise da administração pública à luz da Constituição de 1988. In: ENCONTRO PREPARATÓRIO DO CONPEDI, XVI. 2007, Campos dos Goytacazes. **Anais...** Campos dos Goytacazes: CONPEDI, 2007.

VIEIRA, Roberto de Araújo. **A importância do controle interno numa visão moderna de gestão pública**. 2009.121 f. Dissertação. (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

## **APÊNDICES**

## APÊNDICE A - CARTA DE APRESENTAÇÃO



UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU  
Centro de Ciências Sociais Aplicadas  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Prezado (a) Senhor (a):

Sou aluno da Universidade Regional de Blumenau - FURB, e estou concluindo o Curso de Mestrado em Ciências Contábeis, área de concentração em Controladoria, sob a orientação do Professor Dr. Jorge Eduardo Scarpin.

Como trabalho final, estou realizando uma pesquisa que tratará sobre as estruturas e práticas de Controle Interno utilizadas nos 14 municípios da região que compõem a Associação dos Municípios do Médio Vale do Itajaí – AMMVI, em que se busca ressaltar a importância dos controles internos como suporte as administrações municipais.

Para alcançar esse objetivo, torna-se necessário consultar, por meio do questionário anexo, várias informações junto aos responsáveis diretos pelo Controle Interno nesta Prefeitura.

Para tanto, solicito a gentileza de sua colaboração no sentido de autorizar a respectiva pesquisa, cujo preenchimento é imprescindível para a análise e conclusão deste trabalho, e, por conseguinte, para avanços nos estudos sobre a administração pública, sobretudo os Controle Internos como ferramenta de apoio a gestão municipal.

O questionário respondido será aplicado *in loco* em dias e horários previamente agendados, visando não comprometer as atividades do respondente à pesquisa.

Coloco-me à disposição para qualquer esclarecimento, através do telefone: (014) 9117-8393 ou por e-mail: maurelio.14@hotmail.com.

Comprometo-me em não revelar, em qualquer parte da pesquisa, o nome do Município que o servidor estiver vinculado. Os dados são estritamente confidenciais e serão tratados de forma conjunta no *cópus* da pesquisa. Bem como, comprometo-me a disponibilizar cópia da dissertação quando a mesma estiver concluída e aprovada em banca final.

Agradeço a colaboração.

Cordialmente,

MAURÉLIO SOARES

APOIO:



**APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO**

UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU  
Centro de Ciências Sociais Aplicadas  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

**PARTE I – CARACTERIZAÇÃO DO RESPONDENTE**

1) Identificação/perfil

Cargo: \_\_\_\_\_

e-mail: \_\_\_\_\_

2) A Prefeitura possui Controladoria Geral, Controle Interno ou órgão similar?

Sim  Não

3) Qual a formação acadêmica do responsável pelo Controle Interno?

Contador  Advogado  Administrador

Economista  Nenhum curso superior

Outros? \_\_\_\_\_

4) Qual a idade?

de 18-25 anos  de 26-30 anos  de 31-40

de 41-50 anos  de 51-60 anos  61 anos ou mais

5) Sexo?

Masculino  Feminino

6) Possui especialização?

Sim  Não

7) É especializado em:

Auditoria  Sim  Não

Finanças  Sim  Não

Controladoria  Sim  Não

Outros? \_\_\_\_\_

8) É servidor concursado da Prefeitura?

Sim  Não

(se negativa a resposta pular a próxima pergunta)

9) Há quanto tempo trabalha na Prefeitura

Até 5 anos  de 6 a 10 anos  de 11 a 15 anos

de 16 a 20 anos  mais de 20 anos

10) Há quanto tempo trabalha na área de controladoria/contabilidade?

Até 2 anos  de 3 a 6 anos  de 7 a 10 anos

de 10 a 15 anos  mais de 15 anos

11) No seu entendimento, existem diferenças de Controle Interno, Auditoria e Sistema de Controle Interno ?

Sim  Não  Não sabe

## **PARTE II – ESTRUTURA DO CONTROLE INTERNO**

12) Quantos servidores compõem o Quadro da Prefeitura?

\_\_\_\_\_

12.1) Quantas pessoas compõem o Quadro da Controladoria?

\_\_\_\_\_

13) Quando a Controladoria foi implantada?

antes de 2000  2001  2002

2003  2004  2005

2006  2007  2008

14) A Controladoria é vinculada diretamente ao Prefeito, sem subordinação a outras secretarias/órgãos?

Sim  Não

|  
Qual órgão \_\_\_\_\_

15) A Controladoria possui setores internos formais (auditoria, contabilidade, compras, etc.)?

Sim  Não

|

Quais setores \_\_\_\_\_

16) A estrutura orgânica da Controladoria está regida por? (resposta pode ser múltipla)

Lei Municipal

Regimento Interno

Portaria/Resolução/Decreto

Organograma de áreas

Outros: \_\_\_\_\_

|

Qual o n° \_\_\_\_\_

17) Quanto ao treinamento dos Quadros funcionais da Controladoria?

há treinamentos permanentes, com cronogramas anuais

há treinamentos periódicos e pontuais

há treinamentos apenas aleatórios e esparsos

não há treinamentos

18) Na legislação que criou o presente cargo existe uma descrição de funções/atribuições.

Sim  Não

|

Quais as principais \_\_\_\_\_

19) É disponibilizado bom ambiente de trabalho no que se refere às instalações físicas (limpeza, poluição sonora, segurança, equipamentos, softwares)?

Sim  Não

20) A estrutura de pessoal do CI é adequada para as tarefas de execução dos trabalhos possuindo habilitação e qualificação adequada para as funções inerentes ao controle interno?

Sim  Não

21) O sistema de telefonia, internet, rede de informática e comunicações é satisfatório?

Sim  Não



22) O órgão/entidade está inserido em algum programa de qualidade no serviço público?

Sim  Não

|  
Quãl \_\_\_\_\_

23) Existe regulamentação quanto à tramitação de processos administrativos?

Sim  Não

24) O arquivo de documentos é organizado e permite e fácil localização?

Sim  Não

25) Há descrição dos fluxos dos processos, centros de responsabilidade por cada etapa e dos padrões de qualidade mínimos?

Sim  Não

### **PARTE III – DAS PRÁTICAS DO CONTROLE INTERNO**

#### **a) Práticas gerais**

26) Como é feito o planejamento das atividades de controladoria?

Somente reativos, procedendo-se a exames de acordo com notícias prévias de problemas (TCE, TCU, Câmaras Municipais, notícias de jornais, etc...)

Somente proativos, com planejamento prévio do que será feito e quando, dentro de um plano de auditoria com cronograma de atividades estabelecido

Reativo e proativo, com planejamento prévio e de acordo com o que a situação pede

27) Quais as áreas de atuação em que a Controladoria trabalha? (respostas múltiplas)

Tesouraria

Controle de bens patrimoniais (móveis, imóveis e intangíveis)

Almoxarifado

Recursos Humanos (folha de pagamento, aposentadorias, direitos trabalhistas, etc.)

Compras, contratações, obras, etc. (Licitações, dispensas e inexigibilidades)

Controle de consumo (combustíveis, medicamentos, merenda escolas, etc.)

- Avaliação de metas e programa do PPA.
- Avaliação de metas e programa da LDO.
- Outros? \_\_\_\_\_

Ex: inspeções em contratos; certificação das contas das secretarias, empresas, fundos, fundações e autarquias; auditoria de obras, dívida ativa, receitas etc.

28) Após a fiscalização, quem tem acesso primeiro aos relatórios do controle interno?

- o fiscalizado (órgão ou setor em análise)
- a Secretaria a qual o órgão fiscalizado está ligado
- o Prefeito
- a Secretaria de Administração/Finanças
- Outros \_\_\_\_\_

29) Os relatórios são dispostos de qual forma? (respostas múltiplas)

- tem formato pré-estabelecido
- são divididos por pontos analisados
- são disponibilizados aos órgãos fiscalizados
- Outros \_\_\_\_\_

30) Na execução da fiscalização qual o nível de abrangência definido?

- total, ou seja, de 100% do ponto analisado (folha de pagamento, compras, etc...)
- amostral

31) Se for amostral, qual o universo da amostra analisada?

- menos de 10%
- de 11% a 30%
- de 30% a 50%
- de 50% a 90%
- mais de 90%
- variável de acordo com a área em análise e o prazo disponível

Qual método estatístico utilizado para escolha do tamanho da amostra \_\_\_\_\_

32) Se amostral, qual a forma utilizada para escolha desta amostra?

- manualmente aleatória
- feita com o uso de softwares próprios
- situações direcionadas
- situações suspeitas

33) Qual a frequência das análises da Controladoria?

- os exames são realizados durante todo o ano, com um cronograma pré estabelecido, de forma que não há concentração relevante em determinado período do ano
- os exames são realizados em época específica, visando dar suporte à prestação de contas da Prefeitura

|  
Quãl período \_\_\_\_\_

34) O poder legislativo do Município também possui Controladoria própria?

- sim
- não possui, embora utilize a Controladoria do Município para análise de suas contas
- não possui e não é feita pela Controladoria da Prefeitura

35) A Controladoria monitora as respostas às diligências do Tribunal de Contas?

- Não
- Sim

|  
De que forma \_\_\_\_\_

36) Os relatórios/informações remetidos ao TCE/SC, STN, SIOPS, SISTN são entregues nos prazos estabelecidos?

- Sempre  Costumeiramente  Nunca

37) Com a implantação do controle interno, incluindo-se diversas atribuições, o papel da contabilidade melhorou de forma geral?

- Sim  Não  Parcialmente

38) Diante da constante alteração de leis, portarias e regulamentos voltados a contabilidade pública, como é a relação do controle interno com os órgãos reguladores (TCE, STN, etc.)?

Ótima  Boa  Normal  Ruim  Péssima

### PARTE III – DAS PRÁTICAS DO CONTROLE INTERNO

#### b) Quanto aos Controles Financeiros e Orçamentários.

Para as perguntas abaixo, você deve atribuir valores (1 a 5) às alternativas.

1	2	3	4	5
<b>NUNHUM ou NÃO</b>	<b>POUCO</b>	<b>MEDIANAMENTE</b>	<b>BASTANTE</b>	<b>TOTALMENTE</b>

**Lembre-se que não há respostas corretas ou incorretas, apenas há controles diferentes.**

**Assim, não procure responder por um Controle Interno ideal, mas sim pelas atividades que sua controladoria costuma proceder.**

39) No cumprimento das suas obrigações o controle interno realiza:

- vigilância sobre a aplicação de depósitos de recursos vinculados e não vinculados;
- controla a abertura de créditos especiais;
- verifica o correto uso da reserva de contingência;
- controla os saldos das fontes de recursos;
- emite portarias/resoluções que versem sobre o controle de gastos com pessoal como horas extras, terceirizações e contratação de servidores comissionados;
- é co-responsável pelos controles de limitação de empenho;
- qualificação das despesas atribuídas aos riscos fiscais imprevistos (na execução orçamentária);
- controle dos montantes das dívidas e da inscrição de despesas em restos a pagar;
- praticam-se controles contábeis, controles administrativos, controles patrimoniais, controles jurídicos e controles financeiros;
- controle da destinação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- elabora diariamente demonstrativo dos movimentos de caixa e bancos;
- prepara relatórios de fluxo de caixa;
- acompanha as mudanças na legislação relativas a retenções, mudança de alíquotas de tributos, e outros;
- mantém estudos e pesquisas para encontrar novas fontes de recursos e equilibrar o orçamento financeiro;

- ( ) é possível verificar, em tempo real, quanto a Prefeitura tem a receber e a pagar;
- ( ) deve-se apontar o pagamento de multas e juros por eventuais datas de controle dos vencimentos das dívidas com fornecedores;
- ( ) cumpre os prazos de elaboração das peças orçamentárias (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual);
- ( ) participa direta do controle interno na elaboração do PPA, LDO e LOA;
- ( ) o controle permanente (concomitante) visando acompanhar se as atividades previstas estão sendo executadas;
- ( ) controles sobre o ciclo da despesa, sendo este compreendido pelas fases de fixação, empenho, liquidação;
- ( ) fiscaliza o cumprimento da ordem cronológica de pagamentos;
- ( ) controla-se as aplicações e prestações de contas de convênios, consórcios, etc;
- ( ) tem um constante acompanhamento da evolução da receita própria;
- ( ) nos processos de tomada de contas especial há a interveniência do CI;
- ( ) é prática comum repassar relatórios/informações do sistema de controle interno aos superiores;
- ( ) controla/fiscaliza o cumprimento dos limites de gastos do Poder Legislativo;
- ( ) dá conhecimento ao TCE sobre irregularidades ou ilegalidade, com indicação das providências;
- ( ) tem a constante preocupação pela aprovação das contas da prefeitura sem ressalvas.

Comentários: \_\_\_\_\_

### **PARTE III – DAS PRÁTICAS DO CONTROLE INTERNO**

#### **c) Avaliação do Sistema de Controle Interno**

Para as perguntas abaixo, você deve atribuir valores (1 a 5) às alternativas.

<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
<b>DISCORDO TOTALMENTE</b>	<b>DISCORDO PARCIALMENTE</b>	<b>NÃO CONCORDO NEM DISCORDO</b>	<b>CONCORDO PARCIALMENTE</b>	<b>CONCORDO TOTALMENTE</b>

**Lembre-se que não há respostas corretas ou incorretas, apenas há controles diferentes.**

**Assim, não procure responder por um Controle Interno ideal, mas sim pelo que sua controladoria realmente mais se parece.**

40) Realizando uma autocrítica da atuação do controle interno, como são consideradas as afirmações a seguir?

- ( ) existe, por parte do pessoal nas demais repartições, uma atmosfera que contribui para um controle efetivo e uma consciência da real necessidade de existir controle;
- ( ) a alta administração dá importância devida ao controle interno, à organização e à sua estrutura;
- ( ) as deficiências relevantes nos controles internos são relatadas à alta administração;
- ( ) os superiores tem compromisso com o controle interno;
- ( ) todos os demais servidores comprometem-se com os procedimentos adotados pelo controle interno;
- ( ) a competência técnica e o compromisso ético têm relação com a efetividade dos controles internos;
- ( ) o exemplo “vem de cima”: quem dá o tom de controle da entidade são seus principais administradores;
- ( ) a alta administração deve monitorar continuamente a eficácia total dos controles internos, a fim de auxiliar no atingimento dos objetivos planejados;
- ( ) faz parte do ambiente de controle: o monitoramento dos controles; segregação de funções; autorizações; divulgação de normas e fluxo de informações;
- ( ) todas as práticas de controle interno estão registradas por normas internas e garantem um bom funcionamento da estrutura de controle interno;
- ( ) a não existência de um acompanhamento periódico, por parte do gestor, dos controles existentes na Prefeitura afetam o controle interno;
- ( ) os servidores são informados sobre os riscos que a administração pública está sujeita por atos cometidos por erro ou fraude;
- ( ) os sistemas internos de comunicação garantem a relevância e a confiabilidade das informações;
- ( ) as informações do controle interno são utilizadas para tomada de decisão, pois são confiáveis, oportunos, acessíveis e são disponibilizadas em um formato consistente;
- ( ) a alta administração disponibiliza canais efetivos de comunicação para assegurar-se de que toda a equipe de servidores esteja inteiramente ciente das políticas e dos procedimentos que afetam seus deveres e responsabilidades;
- ( ) o resultado das ações do controle interno é utilizado para a tomada de decisão por parte dos gestores;

- ( ) algumas rotinas implementadas com a atuação do CI melhoraram a eficiência de determinadas rotinas;
- ( ) a descontinuidade do processo de controle interno, ocorrido pelas mudanças de mandato do Prefeito, afetam negativamente os trabalhos do CI;
- ( ) é perceptível um crescimento das obrigações inerentes ao CI.

Comentários: \_\_\_\_\_

**APÊNDICE C**  
**DEPOIMENTOS (D<sub>x</sub>) DOS RESPONDENTES (R<sub>x</sub>)**

**RESPONDENTE 01 (R<sub>1</sub>)**

- (D<sub>1</sub>) o controle interno, na visão da atual administração, é um mal necessário;
- (D<sub>2</sub>) na sua implantação, no 1º mandato do atual Prefeito, foi dado um respaldo maior ao controle interno, porém, com os apontamentos realizados e com o cronograma de trabalho anteriormente estabelecido pelo controle interno, o controle interno foi distanciado totalmente dos propósitos que o criou;
- (D<sub>3</sub>) o sistema ERP é a salvação do controle interno atualmente;
- (D<sub>4</sub>) a alta administração não está comprometida com o controle interno que figura como mera obrigação para o Tribunal;
- (D<sub>5</sub>) a chefia de Gabinete não dá o mínimo de feedback dos relatórios envolvidos;
- (D<sub>6</sub>) o bom é que há uma grande sintonia com o setor de contabilidade da prefeitura;
- (D<sub>7</sub>) nossa estrutura é ínfima.

**RESPONDENTE 02 (R<sub>2</sub>)**

- (D<sub>1</sub>) o controle interno está sendo cobrado pelo Tribunal de Contas de atividades que constitucionalmente não lhe foram atribuídas, são funções de controle externo e não interno;
- (D<sub>2</sub>) o controle interno deve-se preocupar em prevenir e orientar, e não fiscalizar, isso é coisa da Câmara com o auxílio do Tribunal;
- (D<sub>3</sub>) o servidor do controle interno acaba realizando funções que não lhe competem o que dificulta uma melhor atuação;
- (D<sub>4</sub>) apesar de não ter um ERP, todos os sistemas estão integrados e são do mesmo fornecedor o que favorece o fechamento das contas;
- (D<sub>5</sub>) o respaldo da alta administração já foi melhor.

**RESPONDENTE 03 (R<sub>3</sub>)**

- (D<sub>1</sub>) a estrutura é insuficiente diante de tanta demanda de atividades;
- (D<sub>2</sub>) meu trabalho surtiu muitos efeitos, inclusive uma CPI na gestão anterior;
- (D<sub>3</sub>) o controle interno deve reportar-se ao órgão colegiado (criado por Lei Municipal), o que dificulta ou atrasa em muito a tomada de medidas corretivas e preventivas na atuação do controle interno;



- (D<sub>4</sub>) não concordo que o controle interno como órgão ligado diretamente a prestação de contas no Tribunal, não tenha poderes para fazer uma Consulta em Tese ao Tribunal;
- (D<sub>5</sub>) todos os sistemas (contabilidade, compras, tributação, tesouraria, folha de pagamento) estão integrados e são do mesmo prestador de serviços o que favorece nossas rotinas.

#### RESPONDENTE 04 (R<sub>4</sub>)

- (D<sub>1</sub>) há uma boa atmosfera no controle interno com a alta administração, especialmente porque a atual Secretária de fazenda e administração é uma servidora que trabalhava no controle interno antes;
- (D<sub>2</sub>) é comum a falta comprometimento dos demais servidores do Executivo, que vêem o controle interno como um espião do Prefeito;
- (D<sub>3</sub>) mas, as medidas adotadas pelo controle interno surtiram efeitos positivos ao longo dos últimos anos;
- (D<sub>4</sub>) há muito mais o que fazer no controle interno, bastaria uma estrutura um pouco melhor e mais autonomia.

#### RESPONDENTE 05 (R<sub>5</sub>)

- (D<sub>1</sub>) como o município é muito pequeno e tenho tem muitos anos de casa fica fácil de trabalhar no controle interno;
- (D<sub>2</sub>) o Prefeito e o Secretário de finanças sempre acatam as sugestões, mesmo que informalmente;
- (D<sub>3</sub>) a AMMVI tem colaborado de forma ímpar com a administração pública da cidade, especialmente nas questões ligadas ao Tribunal.

#### RESPONDENTE 06 (R<sub>6</sub>)

- (D<sub>1</sub>) o contato direto com o setor de contabilidade e com o Secretário de finanças facilita a atuação do controle interno;
- (D<sub>2</sub>) os apontamentos realizados são sempre adotados pelo pessoal da Prefeitura.

#### RESPONDENTE 07 (R<sub>7</sub>)

- (D<sub>1</sub>) nesse ano encontrou-se muitos problemas, como por exemplo a falta de servidores efetivos o que dificultou a continuidade das rotinas administrativas, e como consequência, a atuação do controle interno;

- (D<sub>2</sub>) o atual governo municipal está dando todo apoio para funcionar efetivamente o controle interno, a partir de 2010, inclusive com a criação de manuais, cronograma de trabalhos e treinamentos de pessoal, etc;
- (D<sub>3</sub>) o atual Secretário de finanças é um servidor (contador público) que atuou por muitos anos numa cidade vizinha e dá todo apoio ao controle interno;
- (D<sub>4</sub>) o pessoal do controle interno está participando de um curso a distância (é uma espécie de especialização) promovido pela ESAF sobre várias rotinas na administração pública o que facilita a visão geral do controle interno.

#### RESPONDENTE 08 (R<sub>8</sub>)

- (D<sub>1</sub>) o controle interno é meramente ilustrativo; faz apenas os relatórios e a remessa de informações de praxe ao Tribunal de Contas;
- (D<sub>2</sub>) a alta administração ainda não está comprometida em fazer a coisa certa, pois com o aumento da arrecadação do ICMS na cidade, as contas estão em dia mas não há um comprometimento político administrativo que proporcione o bom trabalho do controle interno.

#### RESPONDENTE 09 (R<sub>9</sub>)

- (D<sub>1</sub>) o controle interno tem autonomia, todos os apontamentos são feitos conforme exigem as boas práticas de contabilidade e de gestão fiscal;
- (D<sub>2</sub>) não há problemas quanto ao relacionamento com o Prefeito que sempre acata as sugestões do controle interno;
- (D<sub>3</sub>) por se tratar de uma equipe bem treinada e comprometida, todas as orientações do controle interno, sejam formais ou informais, são costumeiramente acatadas.

#### RESPONDENTE 10 (R<sub>10</sub>)

- (D<sub>1</sub>) o controle interno só faz o estritamente exigido pelo Tribunal de Contas;
- (D<sub>2</sub>) já foram tomadas algumas iniciativas que foram imediatamente barradas pelo Gabinete;
- (D<sub>3</sub>) existe uma sintonia com o pessoal da contabilidade e assim contribui para se trabalhar com um pouco mais de segurança.

#### RESPONDENTE 11 (R<sub>11</sub>)

- (D<sub>1</sub>) agora é que consegui uma sala para trabalhar, porém ainda executo outras atribuições (expedição de correspondências das secretarias e do gabinete do Prefeito, etc) o que atrapalha o desempenho;
- (D<sub>2</sub>) participo de todos os cursos e treinamentos que tratem de assuntos que interessem ao controle interno (recursos humanos, licitações, compras, patrimônio etc);
- (D<sub>3</sub>) os controles feitos nos convênios e nas subvenções são realizados 100% pelo controle interno;
- (D<sub>4</sub>) não há um bom relacionamento com a contabilidade, o que prejudica algumas ações do controle interno;
- (D<sub>5</sub>) a alta administração, após indicação de uma diligência do Tribunal, passou a dar importância ao controle interno.

#### RESPONDENTE 12 (R<sub>12</sub>)

- (D<sub>1</sub>) na gestão anterior eram 2 servidores no controle interno; agora é apenas 1 o que deixa a desejar em algumas atividades que antes eram realizadas;
- (D<sub>2</sub>) o Secretário de administração e finanças é um contador público e dá muito apoio as atividades do controle interno;
- (D<sub>3</sub>) algumas situações ocorrem na estrutura da Prefeitura, porém, as vezes, o controle interno só sabe quando um fato relevante já ocorreu, isto é, há falta de comunicação entre alguns setores;
- (D<sub>4</sub>) a participação na escola da ESAF e no programa Olho Vivo tem colaborado muito para efetuar certos procedimentos com uma nova visão;
- (D<sub>5</sub>) o Tribunal de Contas deveria baixar uma instrução sobre as atribuições específicas do controle interno;
- (D<sub>6</sub>) o órgão colegiado, constante em lei municipal, não está formado; tudo vai direto ao gabinete do Prefeito.

#### RESPONDENTE 13 (R<sub>13</sub>)

- (D<sub>1</sub>) Não quero comentar nada. Há forte vigilância política.