



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE
MESTRADO EM CONTABILIDADE**

ROSELI COSTA BONIFÁCIO

**A IMPLANTAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO
NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DA AMUREL/SC E OS
REFLEXOS NAS ATIVIDADES DESEMPENHADAS PELO
CONTADOR**

**Florianópolis/SC
2010**

ROSELI COSTA BONIFÁCIO

**A IMPLANTAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO
NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DA AMUREL/SC E OS
REFLEXOS NAS ATIVIDADES DESEMPENHADAS PELO
CONTADOR**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação – Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade. Área de Concentração em Controladoria.

Orientador: Prof. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente, Dr.

**Florianópolis/SC
2010**

Catálogo na fonte pela Biblioteca Universitária da
Universidade Federal de Santa Catarina

B715i Bonifácio, Roseli Costa

A implantação dos sistemas de controle interno nos municípios da região da AMUREL/SC e os reflexos nas atividades desempenhadas pelo contador [dissertação] / Roseli Costa Bonifácio ; orientador, Ernesto Fernando Rodrigues Vicente. - Florianópolis, SC, 2010.

204 p.: il., grafs., tabs., mapas

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

Inclui referências

1. Associação de Municípios da Região de Laguna - Santa Catarina. 2. Contabilidade. 3. Auditoria. 4. Contabilidade pública. 5. Controle. 6. Administração pública. 7. Sistema de controle interno. I. Vicente, Ernesto Fernando Rodrigues. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDU 657

**A IMPLANTAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO
NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DA AMUREL/SC E OS
REFLEXOS NAS ATIVIDADES DESEMPENHADAS PELO
CONTADOR**

Por

ROSELI COSTA BONIFÁCIO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação – Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade, Área de Concentração em Controladoria.

Prof. Dr. Rogério João Lunkes
Coordenador do PPGC

Prof. Dr. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente
Orientador

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Prof. Dr. Ernesto Fernando R. Vicente – **Presidente**

Prof. Dr. Luiz Alberton (Membro Interno)

Prof. Dr. Valmor Slomski (Membro Externo)

Florianópolis, 20 de maio de 2010

*Dedico este trabalho aos que me amam
incondicionalmente: familiares e amigos.*

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida e por guiar-me com sua luz divina.

Ao meu pai (*in memoriam*) e minha mãe, por suas constantes orações e sempre me incentivaram a lutar pelos meus ideais.

Aos meus irmãos, Cássia e Marcos, em quem sempre posso confiar.

À minha filha Gabriela e ao meu marido Jair pelo apoio e paciência durante a realização do mestrado, e ainda mais na realização da presente pesquisa.

À minha sobrinha e afilhada Paula, pelo incentivo ao Mestrado.

À Cida Cardozo, maninha do coração, que não mede esforços para me ajudar.

A Nilton de Melo Fernandes, Valmiro Miranda da Rosa e Francisco de Souza Justino, pela compreensão em minhas ausências no trabalho para participar das atividades do Mestrado.

Aos incentivos de Maria Aparecida Machado Costa Garcia, uma amiga sincera e companheira em muitos momentos.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente, pelas orientações que me ajudaram no desenvolvimento deste trabalho.

Aos participantes da banca, pela disponibilidade em participar da mesma, bem como pela análise e contribuições para melhora desta pesquisa.

Aos professores do Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, por todos os ensinamentos.

A toda equipe do mestrado, principalmente à Maura Miranda pela sua dedicação e gentileza, sempre encontrando uma palavra de carinho diante de minhas angústias.

Aos colegas do Mestrado, pela companhia, especialmente à Cláudia e aos companheiros de viagem, Marcos e Zanoni.

A todos os controladores e contadores dos municípios da região da AMUREL que participaram da pesquisa realizada, respondendo aos questionários.

Algumas pessoas contribuíram de alguma maneira para a realização dessa pesquisa e não posso deixar de citá-las: Cleber de Oliveira, Fábio Machado, Flávio da Cruz, Giovana da Silveira, José Osvaldo Glock, Rafael Leonardo Frasson, Patrícia Vieira Martins, Pe. Hilário Puziski, Rodrigo Brandelero e Sérgio Faraco.

*“Bendito o homem que confia no Senhor,
cuja esperança é o Senhor; é como a árvore
plantada junto às águas, que estende as
raízes em busca da umidade, por isso não
teme a chegada do calor: sua folhagem
mantém-se verde, não sofre míngua em
tempo de seca e nunca deixa de dar frutos.*

[...]

*Qual perdiz a chocar ovo que não pôs, tal é
aquele que pela fraude se enriqueceu. Em
meio à vida, precisa deixá-los; demonstra,
pelo seu fim, ser insensato.”*

Jeremias (17, 7-8 e 11)

BONIFÁCIO, Roseli Costa. **A implantação dos sistemas de controle interno nos municípios da região da AMUREL/SC e as alterações ocorridas no setor contábil.** 2010. 204f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis-SC, 2010.

RESUMO

No presente estudo, o tema a ser abordado é o Sistema de Controle Interno, sobre o qual se realizou uma pesquisa nos Municípios que compõem a Associação dos Municípios da Região de Laguna – AMUREL. Tal estudo concretizou-se em decorrência da atuação do controle interno na Administração Pública, tendo como objetivo geral identificar as alterações ocorridas no Setor Contábil da Administração Pública Municipal a partir da implantação do Sistema de Controle Interno nos 13 (treze) municípios que compõem a AMUREL. Na fundamentação teórica foram abordados os temas Gestão Pública Contemporânea, Contabilidade Pública, Controle na Gestão Pública, Controle Interno, Auditoria e Sistema de Controle Interno. Em relação aos procedimentos metodológicos houve a escolha intencional dos municípios catarinenses que compõem a região da AMUREL. A pesquisa nos municípios selecionados efetivou-se por intermédio da aplicação de questionários, os quais eram compostos por perguntas fechadas, preponderantemente, e abertas. Os destinatários do questionário foram os responsáveis pelo Sistema de Controle Interno e os Contadores Municipais. Para a maioria das questões fechadas foi empregada a Escala de Likert, com a utilização do *Ranking Médio* (RM) para possibilitar a realização de uma estatística descritiva na análise dos dados coletados. Na conclusão da pesquisa percebeu-se que: segundo a maioria dos entrevistados, houve alterações em relação as restrições impostas pelo TCE/SC; o Sistema de Controle Interno realiza auditoria nos dados a ele fornecidos pelos setores da gestão; ocorre a verificação da adequação dos gastos públicos aos limites legalmente impostos a gestão pública pelo órgão central do SCI, bem como em relação a fiscalização das metas estabelecidas nas leis orçamentárias anuais; os entrevistados conhecem e entendem as disposições contidas na LRF; existe relação entre o SCI e o setor contábil da administração Pública; o órgão central do SCI confirma a fidedignidade dos dados e informações contábeis; os contadores elaboram e encaminham ao órgão central do SCI os relatórios exigidos pela LRF; o departamento contábil auxilia na fiscalização realizada pelo órgão central do SCI em relação à efetiva execução nas metas firmadas nas leis orçamentárias. Segundo entendimento do pesquisador, as mudanças ocorridas no setor contábil após a implantação do referido sistema mais significativas relacionam-se com as atividades de controle, mais precisamente no que se refere a verificação da elaboração e execução das metas firmadas nas leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA) e na confecção dos relatórios exigidos pelo LRF para a posterior publicação e análise pelo órgão central do SCI.

Palavras-Chaves: Auditoria; Contabilidade Pública; Controle; Controle Interno; Gestão Pública; Sistema de Controle Interno.

BONIFÁCIO, Roseli Costa. **Implementation of internal control systems in Amurel region municipalities/SC and changes in accounting industry.** 2010. 204f. Dissertation (Master in Accounting) - Graduate Program in Accounting of Federal University of Santa Catarina. Florianópolis-SC, 2010.

ABSTRACT

In this assignment, the addressed topic is Internal Control System, on which a search has been performed in Laguna Region Municipalities - Amurel. This study has been realized due to the action of internal control in public administration, aiming to identify the changes in Accounting Sector of Municipal Public Administration by the Internal Control System implantation in thirteen (13) Amurel comprising cities. In theoretical issues, Contemporary Public Management, Public Accounting, Control in Public Management, Internal Control, Audit and Internal Control System have been addressed. Regarding methodological procedures, there has been an intentional choice of cities that make up Amurel region. The research in the selected municipalities has been accomplished through a set of questions, composed of closed questions, mainly, and open. Addressees of the questionnaire have been responsible for Internal Control System and Municipal Accountants. For the majority of closed questions Likert scale has been applied, using Middle Ranking (MR) to enable the realization of a descriptive statistical analysis of collected data. Concluding the research, note that: according to most of the respondents, there have been changes regarding the restrictions imposed by TCE/SC; the internal Control System performs auditing of supplied data by its management; the adequacy of public spending is verified to the legally imposed limits on public management by SCI central agency, as well as surveillance of the targets set in annual budget laws; the respondents know and understand the provisions of the Fiscal Responsibility Law (LRF); there is a relationship between the SCI and the Public Administration accounting; the central agency of SCI confirms the reliability of data and accounting information; accountants prepare and send it to the central agency of SCI the reports required by LRF; the accounting department assists the analysis by the central agency of SCI in relation to effective implementation in the goals signed in budget laws. According to the researcher's understanding, changes in the accounting after the implementation of this system the most significant relate to control activities, specifically regarding to verification of its formulation and implementation of goals signed in budget laws (PPA, LDO and LOA) and the preparation of required reports by LRF for its subsequent publication and review by the central agency of SCI.

Key Words: Audit, Public Accounting, Control, Internal Control, Public Management, Internal Control System.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentária e Lei Orçamentária Anual	51
Figura 2 - Estrutura integrada de controle interno do COSO.....	71
Figura 3 - Componentes e objetivos do controle interno segundo a INTOSAI.....	73
Figura 4 - Características do SCI	85
Figura 5 - Localização do Estado de SC no Mapa do Brasil.....	90
Figura 6 - Localização da AMUREL no Mapa do Estado de SC.....	91
Figura 7 - Mapa da AMUREL	91
Figura 8 - Demonstração do cálculo do <i>Ranking Médio</i> (RM)	107

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Período que presta serviço na Administração Pública	111
Gráfico 2 - Período que atua como responsável pelo SCI	112
Gráfico 3 - Proveniência do cargo ocupado	113
Gráfico 4 - Formação acadêmica.....	114
Gráfico 5 - Vinculação do Sistema de Controle Interno.....	115
Gráfico 6 - Quantidade de servidores do SCI X Atendimento às suas necessidades.....	116
Gráfico 7 - Reuniões entre os responsáveis pelo controle e o responsável pelo SCI.....	117
Gráfico 8 - Aperfeiçoamento dos funcionários do SCI	117
Gráfico 9 - Relação entre o órgão central do SCI e o Setor Contábil.	118
Gráfico 10 - Segurança no arquivamento dos registros contábeis.....	119
Gráfico 11 - Fluxo de informações dos atos realizados pelo SCI	120
Gráfico 12 - Verificação pelo SCI dos RGF e RREO	121
Gráfico 13 - Fiscalização do SCI quanto às metas firmadas no PPA, na LDO e na LOA	122
Gráfico 14 - Existência de manual de procedimentos de controle	122
Gráfico 15 - Influência da falta de continuidade do serviço público no SCI.....	123
Gráfico 16 - Auditoria do SCI em relação aos dados fornecidos	124
Gráfico 17 - Implementação das sugestões realizadas pelo SCI	125
Gráfico 18 - Procedimentos do SCI visando sanar irregularidades ou falhas	125
Gráfico 19 - Destino dos relatórios elaborados pelo SCI	127
Gráfico 20 - Restrições do TCE/SC após implantação do SCI	128
Gráfico 21 - Melhora percebida na Administração após o SCI.....	129
Gráfico 22 - Período que presta serviços na Administração Pública .	133
Gráfico 23 - Período que atua efetivamente como contabilista.....	134
Gráfico 24 - Formação acadêmica	135
Gráfico 25 - Natureza do cargo que ocupa na Administração Pública	136
Gráfico 26 - Segurança dos sistemas informatizados utilizados pela contabilidade	137
Gráfico 27 - A descontinuidade do serviço público e controle dos dados contábeis.....	137
Gráfico 28 - Auditoria do SCI nos dados fornecidos pelo departamento contábil	138

Gráfico 29 - Encaminhamento dos RGF e RREO pelo departamento contábil ao SCI.....	139
Gráfico 30 - Controle dos registros contábeis após implantação do SCI	140
Gráfico 31 - Restrições do TCE/SC após a implantação do SCI	141
Gráfico 32 - Melhora percebida na Administração após a implantação do SCI	142
Gráfico 33 - Controle dos registros contábeis anterior a implantação do SCI	146
Gráfico 34 - Auxílio da contabilidade ao SCI quanto às metas do PPA, LDO e LOA	147
Gráfico 35 - Confirmação da fidedignidade dos dados e informações contábeis pelo SCI	148
Gráfico 36 - Fiscalização da segregação de funções pelo SCI.....	149
Gráfico 37 - Nível de conhecimento da LRF quanto ao PPA, LDO e LOA	150
Gráfico 38 - Nível de conhecimento da LRF quanto à renúncia de receita.....	151
Gráfico 39 - Nível de conhecimento da LRF quanto ao Controle das despesas de pessoal	151
Gráfico 40 - Nível de conhecimento da LRF quanto aos limites da dívida.....	152
Gráfico 41 - Nível de conhecimento da LRF quanto à audiência pública	153
Gráfico 42 - Nível de conhecimento da LRF quanto à prestação de contas	153
Gráfico 43 - Nível de conhecimento da LRF quanto à fiscalização da gestão fiscal.....	154
Gráfico 44 - Forma de controle efetuado pelo SCI nos registros contábeis	155

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Características da Administração Pública.....	42
Quadro 2 - Objetivos da contabilidade pública.....	46
Quadro 3 - A contabilidade pública como instrumento de controle.....	55
Quadro 4 - Estrutura e componentes do controle interno.....	74
Quadro 5 - Questões sobre o SCI.....	85
Quadro 6 - Dados acerca de cada município pesquisado.....	92
Quadro 7 - Vantagens e limitações da utilização do questionário.....	100
Quadro 8 - Descrição das questões do tipo Likert aplicada aos contadores.....	105
Quadro 9 - Descrição das questões do tipo Likert aplicada aos controladores.....	106
Quadro 10 - Importância do Setor Contábil para a atuação do SCI... ..	130
Quadro 11 - Mudanças percebidas após a implantação do SCI.....	132
Quadro 12 - Alterações do controle na Contabilidade após implantação do SCI.....	144
Quadro 13 - Apoio recebido pelo setor contábil do órgão central do SCI	145
Quadro 14 - Identificação dos entrevistados.....	159
Quadro 15 - Respostas dos controladores.....	160
Quadro 16 - Respostas dos contadores.....	161
Quadro 17 - Respostas dos controladores e contadores.....	162

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Número de contas municipais que o TCE/SC recomendou aprovação ou rejeição no período de 1999 a 2008	109
Tabela 2 - Período que presta serviço na Administração Pública.....	111
Tabela 3 - Período que atua como responsável pelo SCI	111
Tabela 4 - Proveniência do cargo ocupado.....	112
Tabela 5 - Formação acadêmica	113
Tabela 6 - Destino dos relatórios elaborados pelo SCI.....	126
Tabela 7 - Restrições do TCE/SC após implantação do SCI.....	127
Tabela 8 - Melhora percebida na Administração após o SCI	128
Tabela 9 - Período que presta serviços na Administração Pública	133
Tabela 10 - Período que atua efetivamente como contabilista	134
Tabela 11 - Formação acadêmica	135
Tabela 12 - Natureza do cargo que ocupa na Administração Pública	136
Tabela 13 - Controle dos registros contábeis após implantação do SCI	140
Tabela 14 - Restrições do TCE/SC após a implantação do SCI	141
Tabela 15 - Melhora percebida na Administração após a implantação do SCI	142
Tabela 16 - Forma de controle efetuado pelo SCI nos registros contábeis – Controlador	155
Tabela 17 - Forma de controle efetuado pelo SCI nos registros contábeis – Contador.....	155

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	- American Accounting Association
ACT	- Admissão por Contratação Temporária
AICPA	- American Institute of Certified Accounts Public
AMESC	- Associação dos Municípios do Extremo Sul Catarinense
AMESG	- Associação dos Municípios das Encostas da Serra Geral
AMREC	- Associação dos Municípios da Região Carbonífera
AMUREL	- Associação dos Municípios da Região de Laguna
AUDIBRA	- Instituto dos Auditores Internos do Brasil
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CNM	- Confederação Nacional dos Municípios
COSO	- The Commitee of Sponsoring Organizations
FEI	- Financial Executives International
FINBRA	- Finanças do Brasil
FUCAP	- Faculdade Capivari
IBAM	- Instituto Brasileiro de Administração Municipal
IBGC	- Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGE	- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDH	- Índice de Desenvolvimento Humano
IFAC	- International Auditing and Assurance Standards Board
IIA	- The Insitute of Internal Auditors
IMA	- Institute of Management Accountants
INTOSAI	- International Organization of Supreme Audit Institutions
LC	- Lei Complementar
LDO	- Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	- Lei Orçamentária Anual
LRF	- Lei de Responsabilidade Fiscal
NBCAPS	- Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC	- Normas Brasileiras de Contabilidade
NPM	- New Public Management
PM	- Média Ponderada
PNUD/ONU-	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento da Organização das Nações Unidas
PPA	- Plano Plurianual
PROMOEX-	Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros
PSC	- Public Sector Committee

- RGF - Relatório de Gestão Fiscal
- RM - Ranking Médio
- RREO - Relatório Resumido da Execução Orçamentária
- SCI - Sistema de Controle Interno
- SOF - Secretaria de Orçamento e Finanças
- STN - Secretaria do Tesouro Nacional
- TCE/SC - Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina
- UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina
- UNESC - Universidade do Extremo Sul de Santa Catarina

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	27
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DA PESQUISA	27
1.2 OBJETIVOS.....	29
1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA	29
1.4 DELIMITAÇÃO E ABRANGÊNCIA DA PESQUISA	31
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO	31
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	33
2.1 GESTÃO PÚBLICA CONTEMPORÂNEA.....	33
2.1.1 O Novo Paradigma: Gestão Pública	37
2.1.2 Gestão Pública Gerencial no Brasil.....	40
2.1.3 Governança Corporativa e sua aplicação na Gestão Pública	43
2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA	45
2.2.1 Lei de Responsabilidade Fiscal	47
2.2.2 Processo de Planejamento: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual	50
2.2.3 Contabilidade como Instrumento de Controle	53
2.3 CONTROLE NA GESTÃO PÚBLICA	56
2.3.1 Controle.....	56
2.3.2 Controle na Gestão Pública	57
2.3.3 Controladoria.....	60
2.4 CONTROLE INTERNO	63
2.4.1 Controle Interno nas organizações públicas	64
2.4.2 COSO, INTOSAI e a NBC T – 16.8 Controle Interno.....	68
2.5 AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO	75
2.5.1 Auditoria interna.....	75
2.5.2 Auditoria governamental	76
2.6 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....	78
2.6.1 Imposição legal de implantação do Sistema de Controle Interno.....	79
2.6.2 O Sistema de Controle Interno na Gestão Pública Brasileira	84
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	88
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	88
3.2 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	89
3.2.1 Apresentação dos municípios pesquisados	91
3.3 PROCEDIMENTO PARA COLETA DE DADOS	99
3.3.1 Aplicação de pré-teste	101

3.3.2 Aplicação dos questionários.....	103
3.4 PROCEDIMENTO PARA ANÁLISE DE DADOS.....	103
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS.....	109
4.1 APRECIÇÃO DAS CONTAS DOS MUNICÍPIOS DA AMUREL PELO TCE/SC	109
4.2 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS.....	110
4.2.1 Controladores	110
4.2.2 Contadores	133
4.2.3 Controladores X Contadores	146
4.2.4 Conclusões acerca das análises realizadas	156
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	163
5.1 CONCLUSÕES	163
5.2 RECOMENDAÇÕES PARA PRÓXIMAS PESQUISAS	167
REFERÊNCIAS.....	168
APÊNDICES	
APENDICE A – QUESTIONÁRIO	189
APENDICE A – QUESTIONÁRIO	190
APENDICE B – QUESTIONÁRIO.....	195

1 INTRODUÇÃO

O presente capítulo tem como objetivo a apresentação dos seguintes temas: contextualização do tema e do problema, objetivos, justificativa e relevância da pesquisa, delimitação e abrangência da pesquisa e estrutura do trabalho.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DA PESQUISA

A Administração Pública é o conjunto de entes destinados à realização das atividades do governo, em prol das necessidades dos administrados, por intermédio da prestação dos serviços básicos, essenciais à garantia do bem estar da coletividade (CARDOSO, 2008). Nesse contexto, destaque-se que o responsável pela tomada de decisões na Administração Pública é o gestor público, o qual, independente da esfera governamental em que atue (federal, estadual ou municipal), passou a ser visto não meramente como um administrador de recursos públicos, mas como aquele capaz de transformar tais recursos em melhorias para a sociedade como um todo. Essa modernização da Gestão Pública reflete a preocupação da sociedade na atuação eficaz do gestor.

Para que o gestor atue de acordo com os anseios sociais, há mecanismos legais que vinculam sua ação à transparência dos atos administrativos, dentre os quais se pode destacar o Sistema de Controle Interno.

Contudo, antes de destacar os mecanismos de controle, cumpre mencionar que a Contabilidade Pública, que é o ramo da Contabilidade voltada a escrituração dos atos e fatos da Administração Pública, de acordo com a legislação, atua como uma ferramenta de controle que tem por finalidade garantir a fidedignidade do registro da aplicação dos recursos pela Administração Pública, sendo também responsável pela elaboração de relatórios contábeis, escrituração da fixação das despesas e da previsão das receitas, bem como sua execução. (CASTRO, 2007; KOHAMA, 2003; LIMA; CASTRO, 2007; MOTA, 2005; SILVA, 2003).

Os relatórios elaborados pela Contabilidade Pública possuem como destinatários, além dos órgãos de fiscalização, como o Poder Legislativo e o Tribunal de Contas, a sociedade, a qual tem a

possibilidade de verificar a aplicação dos recursos públicos, bem como o Sistema de Controle Interno, que deve contribuir, por intermédio das atividades de controle, com a gestão na verificação da correta aplicação desses recursos.

Sobre as atividades de controle, destaque-se, inicialmente, que o controle na Gestão Pública surge como um mecanismo eficaz para coibir práticas ilegais e ineficientes, obrigando o gestor a agir com eficiência e de acordo com as normas para a correta aplicação dos recursos obtidos em sua administração.

O tema controle não é algo tão recente na legislação pátria, haja vista o fato de que a Lei nº 4.320/64 já dispunha acerca da exigência de controle na execução orçamentária pelo Poder Executivo (MACHADO JÚNIOR, 2002/2003). Também a Carta Magna de 1967 apresentou disposições a respeito do controle, relacionando-o com o Poder Executivo (BRASIL, 1967a), sendo que, ainda em 1967, o Decreto-Lei nº 200/67, o qual dispunha sobre a organização da Administração Federal e a Reforma Administrativa, previu atividades de controle (BRASIL, 1967b). Por sua vez, a Constituição Federal de 1988 trouxe novas atribuições ao Sistema de Controle Interno, que além de verificar a observância das exigências legais, deve manter o controle qualitativo e quantitativo da eficiência e eficácia na aplicação dos recursos públicos, avaliando seus resultados. (BRASIL, 1988).

Atualmente, com o advento da Lei Complementar Federal nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), que estabelece normas de finanças públicas, há a obrigatoriedade de que a fiscalização da gestão fiscal também se concretize através de Sistema de Controle Interno (BRASIL, 2000).

Além disso, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, criada em 15 de dezembro de 2000, obrigou os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário a manter de forma integrada o Sistema de Controle Interno, concedendo aos municípios catarinenses como prazo final o exercício de 2003 para a implantação desse sistema, o qual visa assegurar o cumprimento das exigências legais, a proteção do patrimônio público e a otimização na aplicação dos recursos públicos (SANTA CATARINA, 2003b).

O tema a ser abordado na presente pesquisa é o Sistema de Controle Interno, sobre o qual se realizou um estudo nos Municípios da Associação dos Municípios da Região de Laguna - AMUREL.

Tal estudo realizou-se em decorrência da atuação do controle interno na Administração Pública, com vistas a responder a seguinte indagação: quais as alterações ocorridas no Setor Contábil da

Administração Pública Municipal a partir da implantação do Sistema de Controle Interno nos 13 (treze) municípios que compõem a AMUREL?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo principal deste estudo consiste em identificar as alterações ocorridas no Setor Contábil da Gestão Pública Municipal a partir da implantação dos Sistemas de Controle Interno nos municípios que integram a AMUREL – Associação dos Municípios da Região de Laguna.

Com vistas a alcançar este objetivo, apresentam-se os seguintes objetivos específicos:

- Identificar as alterações percebidas pelos contadores e controladores internos nas restrições impostas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – TCE/SC na prestação de contas da Administração Pública Municipal, após a implantação do Sistema de Controle Interno;
- Constatar a existência de procedimentos de auditoria realizados pelo Sistema de Controle Interno em relação aos dados fornecidos pelos departamentos administrativos da Gestão Pública;
- Descrever as principais normas aplicadas ao tema controle interno na Administração Pública;
- Verificar a relação existente entre o Sistema de Controle Interno e o setor contábil da Administração Pública.

1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA

O Sistema de Controle Interno é um assunto que merece destaque na Gestão Pública, sendo mais amplamente abordado a partir do ano 2000, quando foi promulgada, em 04 de maio do referido ano, a Lei Complementar nº 101, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a qual trouxe em suas determinações contribuições para a implantação desse sistema na Administração Pública. Nesse contexto, cumpre destacar que mais especificamente em relação ao Estado de Santa Catarina, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado impôs a implantação desse sistema de controle a seus municípios a partir do ano de 2003.

As atividades de controle visam melhorar a avaliação das metas apresentadas pelo gestor público, destacando-se, nesse contexto, que a contabilidade pública desempenha papel de destaque, uma vez que é responsável pelo registro da arrecadação, bem como da aplicação dos recursos públicos. Analisando as responsabilidades do controle e da contabilidade na Gestão Pública, o Sistema de Controle Interno e o setor contábil devem trabalhar conjuntamente visando evitar falhas e fraudes nas atividades administrativas.

Assim, tornou-se relevante a realização de uma pesquisa que demonstre como o Sistema de Controle Interno relaciona-se com as atividades desempenhadas pelo setor contábil na Gestão Pública Municipal, especificamente, no presente estudo, nos municípios catarinenses da região da AMUREL.

Além disso, a implantação do Sistema de Controle Interno, apesar de ser visto como algo que influencia apenas os órgãos administrativos, é um tema que atinge toda a sociedade, uma vez que o gestor utiliza os recursos públicos para a realização de benfeitorias e serviços que buscam o bem-estar social. Assim, havendo um controle na forma de administrar, ocorrerá a otimização na aplicação dos recursos públicos e, conseqüentemente, benefícios para a coletividade.

O assunto em pauta também encontra respaldo no meio acadêmico e científico, haja vista a escassez bibliográfica relativamente à relação entre o Sistema de Controle Interno e o setor contábil na área pública. Deve-se destacar que a existência de estudos sobre o referido sistema possibilitará maiores discussões entre os interessados no tema, sejam eles da esfera acadêmica ou profissionais que atuem na área.

Em relação aos profissionais que atuam na área da Administração Pública, um entendimento mais aprofundado sobre o tema auxiliará significativamente os controladores internos no desempenho de suas atividades, tornando assim mais eficaz o próprio Sistema de Controle Interno.

Para uma análise pessoal, o tema em estudo possui importância considerando-se as atividades desempenhadas, há 15 anos, na área de contabilidade pública, como Contadora na Gestão Pública Municipal, inicialmente perante o Poder Executivo e atualmente no Poder Legislativo, bem como o desempenho de funções docentes, também na área de contabilidade pública, na Faculdade Capivari – FUCAP, e na Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC.

Por fim, a seleção do tema considerou a escolha na Linha de Pesquisa de Controle de Gestão e Avaliação de Desempenho, a qual se aplica à Área de Concentração em Controladoria do Programa de Pós-

Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.

1.4 DELIMITAÇÃO E ABRANGÊNCIA DA PESQUISA

O tema Sistema de Controle Interno alcança destaque nacional e internacional. Contudo, a realização de uma pesquisa precisa encontrar delimitações, para proporcionar uma adequada coleta de dados.

Nesta pesquisa foram analisados os municípios catarinenses que no momento da efetiva coleta de dados compunham a região da AMUREL, quais sejam: Armazém, Braço do Norte, Capivari de Baixo, Imaruí, Imbituba, Jaguaruna, Laguna, Rio Fortuna, Sangão, Santa Rosa de Lima, São Martinho, Treze de Maio e Tubarão.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O primeiro capítulo deste estudo constitui a parte introdutória, onde estão dispostos a contextualização do tema e problema de pesquisa, os objetivos, a justificativa e a relevância da pesquisa, bem como sua delimitação e abrangência.

No segundo capítulo apresenta-se a fundamentação teórica que embasa a pesquisa realizada, abordando-se os temas relacionados aos objetivos propostos. Os assuntos desenvolvidos neste tópico são os seguintes: inicialmente uma explanação sobre a Gestão Pública Contemporânea, abordando-se o Novo Paradigma: Gestão Pública, a Gestão Pública Gerencial no Brasil e a Governança Corporativa e sua aplicação na Gestão Pública; no que tange à Contabilidade Pública, além de apresentar seu conceito, foram analisados a Lei de Responsabilidade Fiscal, o Processo de Planejamento: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, e a Contabilidade como Instrumento de Controle; com referência ao Controle na Gestão Pública, os temas Controle, o Controle na Gestão Pública e Controladoria; quanto ao Controle Interno, noções introdutórias, o Controle Interno nas Organizações Públicas, bem como COSO, INTOSAI e a NBC T – 16.8 Controle Interno; com referência a Auditoria no Setor Público, uma introdução, Auditoria Interna e Auditoria Governamental; por fim, abordou-se o Sistema de Controle Interno (SCI), apresentando-se noções introdutórias, a Imposição Legal de Implantação do SCI e o SCI na Administração Pública Brasileira.

Quanto ao terceiro capítulo, o qual demonstrou os Procedimentos Metodológicos aplicados, sua estrutura apresentou-se da seguinte maneira: Enquadramento Metodológico; Delimitação da Pesquisa; Procedimento para Coleta de Dados; e Procedimento para Análise de Dados.

No quarto capítulo, foram descritos e analisados os dados coletados na pesquisa realizada, apresentando dois subitens, quais sejam, Apresentação dos Municípios Pesquisados e Descrição e Análise de Dados.

Por fim, no quinto capítulo, apresenta-se a Conclusão geral quanto à pesquisa realizada, bem como as Recomendações para as Próximas Pesquisas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

No presente capítulo são analisados teoricamente os fundamentos da pesquisa realizada, com vistas ao posterior estudo dos dados coletados, no que se refere ao Sistema de Controle Interno. Para tanto, serão ponderados os seguintes temas: Gestão Pública Contemporânea, Contabilidade Pública, Controle na Gestão Pública, Controle Interno, Auditoria no Setor Público, e Sistema de Controle Interno.

2.1 GESTÃO PÚBLICA CONTEMPORÂNEA

Inicialmente, destaque-se que neste tópico será abordada a Gestão Pública Contemporânea, considerando-se que, com o passar do tempo, ocorreram mudanças na Administração Pública, isso em decorrência da legislação atualmente vigente, bem como da própria alteração das atitudes dos gestores e da sociedade como um todo.

Nesse contexto, serão abordados os seguintes assuntos: Conceito; Princípios Constitucionais; Novo Paradigma: Gestão Pública; Administração Pública Gerencial no Brasil; Governança Corporativa e sua Aplicação na Gestão Pública.

Para iniciar a explanação sobre a Gestão Pública, aborda-se seu conceito. De acordo com os preceitos constitucionais vigentes, a Gestão Pública, ou Administração Pública, tem como finalidade precípua garantir o bem estar social. Nesse sentido, Fontoura (2006, p. 15) assim assevera:

[...] Administração Pública, este está diretamente ligado à idéia de atividade desenvolvida pelo Estado, através de atos executórios concretos, os quais buscam atingir o interesse público da coletividade. Ela compreende a complexa máquina estatal - sendo integrada pelos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, através do qual o Estado visa à realização dos seus fins.

Com vistas a conceituar Administração Pública, Cardoso (2008, p.13) afirma que: “A Administração Pública é o conjunto de entes destinados a realização das atividades do governo, em prol das necessidades dos administrados, por intermédio da prestação dos serviços básicos, essenciais à garantia do bem estar da coletividade.”

Além disso,

Deve-se registrar que Administração Pública, num sentido amplo, é todo sistema de governo, todo o conjunto de idéias, atitudes, normas, processos, instituições e outras formas de conduta humana que determinam: (a) como se distribui e se exerce a autoridade política; (b) como se atende aos interesses públicos. Assim, a administração pública pode ser entendida como a estrutura do poder executivo que tem a missão de coordenar e implementar as políticas pública. (grifo do autor) (MATIAS-PEREIRA, 2009, p. 91)

Por fim, traz-se à tela o derradeiro conceito deste tópico: “[...] é através do conjunto de órgãos, convencionalmente chamado de administração, que o Estado pratica a gestão de atividades que lhe são próprias, por corresponderem a interesse público.” (MELLO, 2006, p. 12).

Outro tema que merece destaque no contexto da Gestão Pública são os princípios constitucionais que se aplicam à Administração Pública. Nesse contexto, a priori, ressalte-se que:

O Princípio é norma de conduta inquebrantável, devendo ser aplicado ante a falta de norma positiva própria, pois não poderia dele se distanciar, o que seria interpretado como afronta ao Estado de Direito. (GARCIA, 2008, p. 11).

Ao poder estatal, cumpre realizar apenas o que a lei autorizar, diferentemente de outros entes privados, os quais podem realizar tudo o que não for defeso por lei. Assim, os princípios desempenham importante papel no modo de administrar do gestor público.

A Constituição Federal de 1988 trouxe em seu bojo muitos princípios que devem ser seguidos pela Gestão Pública, alguns explícitos, outros implícitos. Aqueles que estão explícitos na Carta Magna, referem-se aos constantes em seu artigo 37, sendo estes os seguintes: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Contudo, há outros tão importantes quanto os referidos, quais sejam, razoabilidade, proporcionalidade, finalidade, motivação e supremacia do interesse público.

Com referência aos princípios, pode-se mencionar que:

Os órgãos e as entidades da Administração Pública na realização de suas atividades são regidos por princípios constitucionais, os quais, no

Direito Administrativo Brasileiro, dão suporte à legalidade de todos os atos administrativos e contábeis. Saliente-se que os princípios sobrepõem-se às regras administrativas, por possuírem natureza constitucional, muito embora não estejam codificados administrativamente. (FONTOURA, 2006, p. 19)

Com vistas à melhor definir os princípios aplicados à Gestão Pública, faz-se, a seguir, uma pequena conceituação de cada um deles.

Em relação ao princípio da legalidade, Mello (2007, p. 96) afirma que se trata do “princípio capital para a configuração do regime jurídico-administrativo.” O mesmo autor continua sua explanação da seguinte forma:

O princípio da legalidade contrapõe-se, portanto, e visceralmente, a quaisquer tendências de exacerbação personalista dos governantes. Opõe-se a todas as formas de poder autoritário, desde o absolutista, contra o qual irrompeu, até as manifestações caudilhescas ou messiânicas típicas dos países subdesenvolvidos. O princípio da legalidade é o antídoto natural do poder monocrático ou oligárquico, pois tem como raiz a idéia de soberania popular, de exaltação da cidadania. (grifo do autor) (MELLO, 2006, p. 97).

Por sua vez, em atenção ao princípio da impessoalidade, “[...] a Administração não pode atuar com vistas a prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas, uma vez que é sempre o interesse público que tem que nortear o seu comportamento.” (PIETRO, 2004, p. 71). Do exposto, como o próprio nome pressupõe, segundo o princípio da impessoalidade o gestor não pode agir com pessoalidade, visando beneficiar diretamente a alguma pessoa especificamente.

O princípio da moralidade, apesar de não ser aceito por todos os doutrinadores da área, segundo afirmação realizada por (PIETRO 2004), “extrai-se do conjunto de regras de conduta que regulam o agir da Administração Pública” (GASPARINI, 2004, p. 09). O gestor tem como obrigação agir com moralidade. Mello (2007, p. 115) assim preleciona: “De acordo com ele, a Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos. Violá-los implicará violação ao próprio Direito, configurando *ilicitude* que assujeita a conduta viciada a invalidação [...]” (grifo do autor)

Sobre a publicidade, é imprescindível, inicialmente, destacar seu conceito, que segundo Meirelles (2005, p. 94) “[...] é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos.”. O mesmo autor assim afirma: “A publicidade 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 exiçquidade, quando a lei ou o regulamento a exige.” (MEIRELLES, 2005, p. 94).

O princípio da eficiência pode ser descrito pelo agir do gestor com “[...] rapidez, perfeição e rendimento [...]”, segundo preceitua (GASPARINI 2004, p. 20). Referido princípio foi inserido na Carta Magna brasileira em 1988, por intermédio da Emenda Constitucional n° 19, de 04 de junho. No mesmo norte, Pietro assim define o princípio da eficiência:

O princípio da eficiência apresenta, na realidade, dois aspectos: pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público. (grifo do autor) (PIETRO, 2004, p. 83).

Já o princípio da supremacia do interesse público, entendido por muitos como um dos mais importantes princípios aplicados à Gestão Pública, pode ser entendido da seguinte forma, de acordo com Meirelles (2005, p. 103): “A primazia do interesse público sobre o privado é inerente à atuação estatal e domina-a, na medida em que a existência do Estado justifica-se pela busca do interesse geral”.

Em relação ao princípio da finalidade, pode-se mencionar que referido princípio “[...] exige que o ato seja praticado sempre com a finalidade pública, o administrador fica impedido de buscar outro objetivo ou de praticá-lo no interesse próprio ou de terceiros.” (MEIRELLES, 2005, p. 92). Em função disso, pode-se afirmar que os princípios da finalidade e o da legalidade possuem estreita relação no agir do gestor público. Mas, com vistas a um melhor esclarecimento do princípio agora em estudo, utilizam-se os ensinamentos de Gasparini (2004, p. 14): “Por esse princípio impõe-se à Administração Pública a prática, e tão-só essa, de atos voltados para o interesse público. O afastamento da Administração Pública da finalidade de interesse público

denomina-se desvio de finalidade.” (grifo do autor).

O princípio da razoabilidade, segundo Niebhur (2000, p. 20), “[...] é o princípio norteador de toda a concretização normativa, uma vez que se pauta pelos valores morais. Estes, repita-se, é que ditam o razoável, cujo conteúdo jurídico-administrativo, por sua vez, se justifica no interesse público.”

O princípio da proporcionalidade encontra relação com as competências administrativas na Gestão Pública. Sobre o tema, Mello (2007, p. 107) assim preceitua:

Este princípio enuncia a idéia – singela, aliás, conquanto frequentemente desconsiderada – de que as competências administrativas só podem ser *validamente* exercidas na *extensão* e *intensidade* proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas. (grifo do autor)

O mesmo autor, ainda em sua obra, informa que “[...] o princípio da proporcionalidade não é senão faceta do princípio da razoabilidade.” (MELLO, 2007, p. 107).

O princípio da motivação, como a sua nomenclatura pressupõe, “[...] exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões.” (PIETRO, 2004, p. 82). O princípio da motivação está diretamente atrelado ao princípio da legalidade, destacando-se que este, como dito, serve de base para todo ato administrativo. Assim, diferentemente do que ocorre na esfera privada, onde se pode realizar qualquer ato não defeso em lei, à Administração Pública compete realizar tão-somente atos previstos em lei, atos esses que devem estar calçados na legalidade e na apresentação dos motivos que levaram o gestor a praticá-los (MEIRELLES, 2005).

Finalizando a explanação sobre este princípio, Pietro (2004, p. 83) assevera que: “A motivação, em regra, não exige formas específicas, podendo ser ou não concomitante com o ato, além de ser feita, muitas vezes, por órgão diverso daquele que proferiu a decisão.”

2.1.1 O Novo Paradigma: Gestão Pública

Com o passar do tempo a Administração Pública passou por muitas alterações, dentre as quais se pode mencionar inclusive sua nomenclatura, ressaltando que hodiernamente passou a ser chamada

“Gestão Pública”. Assim, cumpre realizar algumas observações acerca deste novo paradigma.

Nesse sentido, “A ênfase na modernização ou reforma está relacionada, intrinsecamente, com a busca de maior eficiência e eficácia na gestão pública.” (ALMEIDA, 2006, p. 19).

Contudo, não se pode ignorar que o pensamento da modernização da Gestão Pública, apesar de apenas recentemente iniciada, já estava sendo pensada há algum tempo, como bem destacaram Osborne e Gaebler (1995, p. 35-36): “[...] precisamos transformar instituições burocráticas em instituições inovadoras, dispostas a eliminar iniciativas obsoletas, prontas a fazer mais com menos recursos, interessadas em absorver novas idéias.”

Assim, existindo esses pensamentos inovadores e uma crise nos anos 70, houve essas alterações na Gestão Pública, conforme ensina Matias-Pereira (2009, p. 95):

A crise que se abateu sobre o Estado na década de 70 permitiu o surgimento de novas idéias sobre a forma de gerenciamento governamental. Deve-se registrar que, desde o início da década de 80, o modelo burocrático weberiano da Administração Pública vinha demonstrando estar-se esgotando como instrumento para atender aos anseios dos administradores públicos e, principalmente, dos cidadãos, além de não se adequar ao novo contexto de restrições aos gastos públicos.

Muitas dessas alterações aconteceram em decorrência da evolução natural do Estado, de acordo com ensinamentos de Castro (2007, p. 56, 57 e 62):

A evolução do Estado formatou três modelos clássicos de gestão da Administração Pública, quais sejam o patrimonialista, o burocrático, e o gerencial. [...] No modelo de gestão administrativa patrimonialista, modelo típico dos regimes autoritários, ressaltava-se a vontade do soberano como principal determinação da vontade da Administração, ou seja, o que prevalecia era a vontade do príncipe, utilizando-se da coisa pública em seu interesse egoístico. O patrimônio público era, pois, confundido com a propriedade particular do soberano. [...] O modelo burocrático é, pois, um modelo satisfatório sob a ótica estrutural e, quando bem implementado apresenta

bons resultados para a Administração, mormente porque propicia um distanciamento da coisa pública do patrimônio do gestor e seus regulamentos traduzem fortes entraves ao atuar desregrado em prol do individualismo na gestão administrativa.

Após a implantação dessas novas perspectivas, a Gestão Pública passou a ser revestida de um caráter gerencial, deixando de lado, apesar de parcialmente, a burocracia que sempre revestiu a Administração Pública. Corroborando o exposto, Toscano Júnior e Leitão (2006, p. 03) assim preceituam:

A administração pública burocrática, em suas mais puras bases weberianas, buscava cessar os vieses naturais da administração pública patrimonialista que não fazia distinção entre o patrimônio público e o privado. Contudo, à medida que o Estado liberal do século XIX dava lugar ao Estado social e econômico do século XX, verificou-se que a administração pública burocrática apresentava sérios limitadores em termos de qualidade, eficiência e economia.

Os mesmos autores, após informar a desburocratização da Gestão Pública, descrevem o surgimento da Gestão Pública gerencial:

A administração pública gerencial surgiu, então, como mais uma alternativa ao processo evolutivo da organização do Estado, na busca pela eficiência e pela eficácia na aplicação regular dos recursos públicos. Ainda que houvesse surgido como uma forma de diminuir os efeitos da corrupção, do nepotismo e do empreguismo, características do paradigma patrimonialista, a administração pública burocrática não primava pelo empreendedorismo; isto é, não trazia em seu arcabouço teórico, linhas filosóficas que delineassem a possibilidade de que o modelo, na sua aplicação, vislumbresse a ação de medidas autônomas dos recursos humanos, no intuito de atingir as metas estratégicas da administração pública. (TOSCANO JR; LEITÃO, 2006, p. 3-4).

Feitas essas considerações, passa-se a análise, um pouco mais aprofundada, da Gestão Pública gerencial no Brasil.

2.1.2 Gestão Pública Gerencial no Brasil

O movimento de reforma da Gestão Pública surgiu como uma forma de buscar a desburocratização dos serviços públicos, visando alterar o modelo administrativo até então vigente. Surgiu no final do século XIX e início do século XX, prevalecendo até o final dos anos 80. Surgiu como uma forma de reagir às deficiências da burocracia tradicional, que refletiam a inflexibilidade e a falta de responsabilidade na gestão. (ALFORD; HUGHES, 2008).

Dentro desse contexto, destaque-se a implantação das reformas administrativas ocorridas no Brasil. Para tanto, utilizam-se os ensinamentos de Matias-Pereira (2008, p. 75-76):

As reformas administrativas chegaram à maioria dos países do mundo impelidas pelo Consenso de Washington. A reforma do Estado brasileiro deflagrada em 1995 teve como objetivo - tendo parte integrante a reforma administrativa - manter equilibradas as contas públicas e, ao mesmo tempo, elevar a capacidade da ação estatal. A reforma propõe uma reconfiguração das estruturas estatais baseada na substituição do modelo burocrático de administração pública por um modelo gerencial. [...] A implantação da NPM no Brasil procurou delinear um novo padrão de gestão pública, a denominada “administração gerencial”, apoiada nos princípios da flexibilidade, ênfase em resultados, foco no cliente e controle social.

A Gestão Pública gerencial no Brasil iniciou-se em 1995, contudo, legalmente, foi implantada em 1998, por intermédio da Emenda Constitucional n° 19, de 04 de junho de 1998, conforme assevera Davis e Blaschek (2006, p. 01):

A Emenda Constitucional n° 19, de 04 de junho de 1998 – reforma constitucional conhecida como “Reforma Administrativa”, introduziu a gestão gerencial no serviço público, orientada predominantemente pelos valores da economicidade, eficiência, eficácia e qualidade na prestação de serviços públicos, pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial, com utilização de técnicas gerenciais modernas no processo de redesenho da estrutura do Estado.

Ainda sobre a Emenda Constitucional em tela, Castro (2006, p. 03) ensina que: “Ela estabeleceu a adoção do Princípio da Eficiência na administração pública brasileira e possibilitou a adoção de inúmeras inovações na seara pública.”

A adoção da Gestão Pública gerencial trouxe um novo modelo à forma de administração dos gestores, conforme explanação de Bresser-Pereira (2000, p. 10): “Constituiu-se, então, todo um quadro teórico e uma prática administrativa que visam modernizar o Estado e tornar sua administração pública mais eficiente e mais voltada para o cidadão-cliente.”

Nesse sentido, Bliska e Vicente (2001, p. 11) afirmam que: “O Estado deve servir à sociedade. Ser mais ágil, mais eficiente, com mais capacidade para resolver os problemas cotidianos do cidadão.”

Como visto, a adoção da Gestão Pública gerencial teve como objetivo primordial a prática administrativa mais eficiente e eficaz, buscando uma nova forma de busca do bem-estar social, a qual se constitui como finalidade precípua do Estado.

Por meio de explanação mais completa, Matias-Pereira (2009, p. 96) descreve a Gestão Pública gerencial:

A reforma gerencial tem como propósito assegurar os mecanismos necessários ao aumento da eficácia, eficiência e efetividade da administração pública, além de criar novas condições que possibilitam tornar mais democrática a relação entre o Estado e a sociedade. Partindo dessa concepção, a reforma gerencial do Estado brasileiro, deflagrada em 1995, procurou criar novas instituições legais e organizacionais que permitissem a uma burocracia profissional e moderna ter condições de gerir o Estado.

A reforma administrativa que culminou com a adoção da Gestão Pública gerencial teve como pressuposto a necessidade dos gestores em avaliar seu próprio desempenho, buscando melhorias na busca do bem da coletividade, destacando que a obrigatoriedade dessa nova forma de administrar, surgida com a Emenda Constitucional 19, de 1995, encontrou respaldo na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), promulgada em maio de 2000, a qual estabeleceu os parâmetros à realização de uma Administração Pública responsável. (SOUZA et al., 2008).

Há que se destacar, ainda, que: “A administração pública

gerencial vem mudando as relações do Estado com a sociedade, e levando a prestação dos serviços públicos a um nível de atendimento, no qual se vislumbra a possibilidade de ser efetivada a verdadeira otimização dos dispêndios públicos.” (TOSCANO JÚNIOR; LEITÃO, 2006, p. 02).

Ainda sobre o tema, utilizam-se os ensinamentos de Bresser-Pereira (2006, p. 28) para descrever algumas características da Gestão Pública gerencial:

É orientada para o cidadão e para a obtenção de resultados; pressupõe que os políticos e os funcionários públicos são merecedores de grau limitado de confiança; como estratégia, serve-se da descentralização e incentivo à criatividade e à inovação; e utiliza o contrato de gestão como instrumento de controle dos gestores públicos.

Por fim, com vistas a realizar uma caracterização das alterações sofridas pela Gestão Pública com o passar do tempo, segue o Quadro 1 elaborado pelo professor Lino Martins da Silva, o qual foi apresentado no III Fórum PROMOEX, que tratava da auditoria operacional:

CARACTERÍSTICAS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA			
CARACTERÍSTICAS	PATRIMONIALISTA	BUROCRÁTICA	GERENCIAL
Origem do poder	Desejo do soberano	Estabelecido na Lei	Vontade do cidadão
Posição do cidadão	Subordinado com deveres	Usuário com direitos	Cliente com exigências
Dinâmica organizacional	Por isolamento	Por justaposição	Por sinergia
Temática	Dividir para reinar	Homogeneizar para enquadrar	Diferenciar para enquadrar
Critério para êxito	Coincidência com o poder	Coincidência com a Lei	Coincidência com a solução correta
Controles: Tipo Forma	Obediência cega Feed-back	Conformidade-ritos F.back + F. forward	Resultados F. back + F. forward + F.targed
Regra	Máxima eficácia na máxima coincidência com o poder	Máxima eficácia na máxima legalidade.	Máxima eficácia na máxima operacionalidade.

Quadro 1 - Características da Administração Pública

Fonte: Silva (2006)

2.1.3 Governança Corporativa e sua aplicação na Gestão Pública

Visando um melhor entendimento sobre o tema, destaque-se que: “A expressão *governança corporativa* surgiu na economia anglo-saxônica (*corporate governance*) em meio às pressões ambientais econômicas sobre as empresas, em que se buscava um relacionamento mais justo entre as corporações e os investidores.” (SLOMSKI et al., 2008, p. 24)

O ensinamento citado revela o surgimento da nomenclatura, contudo não esclarece seu conceito. Assim, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa divulga o conceito de governança corporativa:

[...] Governança Corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, Conselho de Administração, Diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de Governança Corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade. (IBGC, 2009, p. 19)

A governança corporativa pode ser traduzida como o elemento chave que descreve a boa administração, visando apoiar o desenvolvimento, isso através de práticas responsáveis, com transparência, participação, relações de gestão, além de eficiência e equidade. (EDWARDS, 2002). Nesse sentido, Barros et al. (2008, p. 02), afirmam que “Geralmente, a governança corporativa é vista como atividade da alta gestão.”

Sobre o tema, Slomski et al. (2008, p. 125) assim prelecionam: “A ênfase dada às práticas de governança corporativa para o setor privado ocorreu com o reconhecimento dos excessos corporativos dos anos 80 e relatórios da mídia sobre os altos lucros nos caso de fraudes.”

A governança corporativa também encontrou aplicação na Gestão Pública. Sobre o tema, o Comitê do Setor Público (PSC) da Federação Internacional de Contadores (IFAC) realizou um estudo sobre governança corporativa, intitulado como Estudo 13, no qual foram apresentados seus princípios, quais sejam, transparência, integridade e responsabilidade na prestação de contas. (IFAC, 2001).

No referido estudo, há ainda uma pequena explanação sobre cada

um desses princípios, iniciando com a transparência, que deve ser entendida como princípio da governança corporativa com aplicação na esfera pública, onde se destacou sua necessidade para que fosse possível assegurar que stakeholder confiassem na tomada de decisões, bem como nos procedimentos e ações adotados pelos gestores públicos. O termo stakeholder, há pouco utilizado, pode ser entendido como o público relevante da Administração. Nesse sentido,

[...] ao tratar de governança corporativa, é importante colocar que o governo de uma sociedade transcende à gestão da empresa para além das suas fronteiras. Há de se pensar também nos públicos relevantes (stakeholders) que são representados pelos grupos de pessoas que se relacionam com a empresa. (ALMEIDA et al., 2008, p.3- 4).

O segundo princípio abordado no estudo 13 corresponde a integridade, que possui como bases a honestidade e a objetividade, visando aumentar os padrões de decoro e probidade nas atividades da gestão, relacionando-se com a eficácia daqueles que desempenham tais atividades. Por fim, referido estudo tratou da responsabilidade em prestar contas, considerando-se que o processo de prestação de contas atua diretamente nas decisões e ações tomadas pelo gestor público. (IFAC, 2001).

Ainda sobre a governança na Gestão Pública, destaque-se:

A governança na gestão pública denota a maneira pela qual as instituições são governadas e administradas; é definida como a proteção ao inter-relacionamento entre administração, controle, supervisão e responsabilidade em prestar contas. É baseada nos padrões de valores dos setores privado e público, tais como: efetividade, eficiência, parcimônia, desempenho, honestidade, justiça, equidade, legitimidade, cumprimento do dever etc. (SLOMSKI et al., 2008, pág. 160).

Seguindo-se os aspectos da governança corporativa, além desses princípios, não se pode ignorar que, sua aplicação na Gestão Pública, também deve respeitar outros princípios, dentre os quais cabe ressaltar os princípios da legalidade, legitimidade e da probidade administrativa. (ALMEIDA et al., 2008).

Tendo em vista o fato de que a presente pesquisa direciona-se à

Gestão Pública municipal, torna-se importante destacar os ensinamentos de Scarpin e Slomski (2007, p. 920-921):

Na esfera pública municipal, apesar de não haver um proprietário formal do município, existem diversos conflitos de agência. Pode-se considerar como proprietários do município os seus habitantes que, por meio de eleições livres, escolhem o seu prefeito, que será o administrador do município em um período determinado de tempo. Mas pode acontecer de o interesse do prefeito não ser o mesmo interesse dos munícipes, fato que, por si só, já caracteriza um clássico conflito de agência.

Dos aspectos até aqui tratados, percebe-se que as mudanças na Gestão Pública apresentaram muitos aspectos positivos, especialmente para os administrados e para que seja possível a realização da finalidade precípua da Administração Pública, que consiste na busca do bem comum. Entre os aspectos positivos, encontra-se o controle hoje realizado na Gestão Pública, o qual decorre de todas as alterações ocorridas e auxilia o gestor na realização dos procedimentos e atos administrativos de forma mais eficiente e eficaz. Esse tema será tratado no presente estudo, contudo, antes dessa abordagem, no item que segue, será apontada a contabilidade pública, ramo contábil de grande relevância para a Gestão Pública.

2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade pode ser entendida como a ciência que lida com o patrimônio das entidades, e com todos os atos e fatos que interfiram no mesmo. Assim, pode-se entender que toda instituição precisa de um setor contábil, seja ela privada ou pública.

Na área pública, a contabilidade exerce importante função de controle. Contudo, antes de uma análise desse controle, torna-se necessário conceituar referido ramo contábil. Nesse sentido, Araújo e Arruda (2004, p. 31) assim a definiram: “A contabilidade pode ser definida como o sistema de informações capaz de captar, registrar, reunir, divulgar e interpretar os fenômenos avaliáveis monetariamente que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente”.

Outro conceito é apresentado por Silva (2003, p. 220):

“Contabilidade Governamental é uma especialização voltada para o estudo e análise dos fatos administrativos que ocorrem na administração pública.”

Essa conceituação é muito genérica, sendo possível apresentar, tendo em vista o objetivo do presente estudo, um conceito mais específico de contabilidade pública. Para tanto, utilizam-se os ensinamentos de Mota (2005, p. 222):

A Contabilidade Pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecidas no orçamento público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e as obrigações, revela as variações patrimoniais e demonstra o valor do patrimônio.

Assim como o conceito de contabilidade pública é específico, também seu objeto possui tal característica. Sobre o tema, Lima e Castro (2007, p. 02) assim asseveram: “[...] **o objeto da contabilidade pública é o patrimônio público**, entendendo este como o conjunto de bens e direitos onerados pelas obrigações que o integra e que a entidade governamental utiliza como meio para concretização dos seus fins.” (grifo do autor)

Os mesmos autores, após destacar o objeto da contabilidade pública, detalham os objetivos da referida ciência, os quais seguem no Quadro 2:

OBJETIVOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA
registrar a previsão das receitas e a fixação das despesas constantes dos orçamentos públicos anuais;
registrar todos os Ativos (bens e direitos), como os créditos, as aquisições para revenda, os empréstimos concedidos, os financiamentos, os títulos e valores, os estoques, entre outros; e todos os Passivos (obrigações), como os precatórios, as provisões passivas, o imposto de renda, as contribuições a pagar e outros passivos pertencentes ao ente público;
escrever e efetuar o acompanhamento da execução orçamentária e financeira das receitas e despesa;
controlar as operações de crédito, a dívida ativa e as obrigações do ente público;
apresentar as variações patrimoniais, ressaltando o valor do patrimônio;
fornecer informações aos gerentes públicos e à sociedade em geral sobre o desempenho fiscal dos entes públicos, em particular no que tange ao respeito aos preceitos versando sobre disciplina fiscal agregada;
fornecer dados sobre os entes públicos à Contabilidade Nacional (estatísticas econômicas do país);
disponibilizar informações que auxiliem a medir o desempenho de estruturas e programas de governo.

Quadro 2 - Objetivos da contabilidade pública

Fonte: Adaptado de Lima e Castro (2007, p. 3)

No estudo da contabilidade pública, a legislação a ela aplicada desempenha importante papel, assim como ocorre na Gestão Pública.

Entre o ordenamento legal vigente acerca da contabilidade aplicada à Administração Pública, algumas possuem maior destaque, dentre as quais: a Constituição Federal, que entre seus artigos 165 e 169 dispõe sobre orçamento público, assim como as Constituições Estaduais e as Leis Orgânicas Municipais, que também devem possuir dispositivos aplicados à contabilidade pública; a Lei nº 4.320, de 1964 e a Lei Complementar 101, de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

Toda a legislação abordada é aplicada e possui extrema relevância para a contabilidade pública, mas, no presente estudo, a legislação que merece maior destaque é a Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual foi publicada em 05 de maio de 2000 e “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências” (BRASIL, 2000), conforme consta em sua ementa. Esta lei receberá maior destaque neste estudo em decorrência das disposições nela contidas e que devem ser respeitadas pela Gestão Pública, especialmente no que se refere às finanças públicas e funções de controle, considerando-se que nela estão abrangidos os temas orçamento público, gestão patrimonial e transparência, controle e fiscalização. Assim, para uma abordagem mais aprofundada desta lei, seu estudo far-se-á em subitem próprio.

2.2.1 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF estabelece normas sobre as finanças públicas e seu surgimento teve um objetivo, qual seja, “A referida norma surgiu devido aos grandes déficits públicos e ao acúmulo de dívidas deles resultante.” (ROGERS; SENA, 2007, p. 100).

A disposição contida no § 1º do artigo 1º da LRF trata da responsabilidade na gestão fiscal:

Art. 1º. [...] § 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 consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em

Restos a Pagar. (TOLEDO JÚNIOR; ROSSI, 2005, p. 09).

Analisando-se essa disposição legal, percebe-se que “A Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu, então, regras de controle de endividamento com o objetivo de limitar a ação estadual e municipal no campo fiscal.” (ROGERS; SENA, 2007, p. 104).

A LRF obriga os gestores públicos a agir de forma transparente nos momentos de planejamento, bem como quando da realização da execução da gestão fiscal. (SANTANA, et.al., 2007). Além disso, pode-se afirmar que a LRF atua por intermédio “[...] de atividades planejadas e transparentes que conduzam ao equilíbrio entre receitas e despesas, ao controle dos níveis de endividamento e à prevenção de riscos e/ou desvios no erário.” (SUZART; CORDEIRO FILHO, 2009, p. 06). Corroborando esta afirmação, Almeida e Ferreira (2005, p. 04), assim asseveram: “A Lei de Responsabilidade Fiscal é um código de conduta para os administradores públicos com obrigações normativas explícitas quanto à gestão dos recursos públicos.”

A obrigatoriedade de cumprimento da LRF é imposta a todos aqueles que trabalham na Gestão Pública, a todos que possuam cargo, emprego ou função pública, sem haver necessidade de possuir um cargo hierarquicamente relevante. (PLATT NETO; BARCELOS JÚNIOR, 2006).

Analisando as citações, percebe-se que a LRF objetiva transparência na aplicação dos recursos públicos. Para que se possa verificar se disposições contidas na LRF estão sendo respeitadas pelos gestores públicos, especificamente à prestação de contas das entidades governamentais, são elaborados os relatórios resumido da execução orçamentária (RREO) e o relatório de gestão fiscal (RGF).

O RREO “[...] é formado por um conjunto de demonstrativos fiscais, de periodicidade bimestral, que permite o acompanhamento mais de perto, passo a passo, da execução orçamentária anual [...].” (SANTANA JUNIOR; LIBONATI; VASCONCELOS, 2009, p. 04). Os mesmos autores também apresentam seu entendimento acerca do RGF:

Este relatório expressa a situação dos Poderes/Órgãos quanto ao cumprimento dos diversos limites e condições estabelecidos pela LRF, com o intuito de cobrar de todos que são dependentes dos recursos governamentais o esforço necessário para o equilíbrio das contas públicas. (SANTANA JUNIOR; LIBONATI; VASCONCELOS, 2009, p. 05).

Os relatórios descritos devem ser obrigatoriamente publicados e disponibilizados ao público (SLOMSKI, 2003), visando atingir um dos objetivos da LRF, qual seja, a transparência. Existindo a transparência, entende-se que: “O maior beneficiário desta Lei é o contribuinte/cidadão, que passa a contar com a transparência na administração e a garantia de boa aplicação das contribuições pagas.” (ZIVIANI, 2003, p. 02).

Feitas essas considerações iniciais acerca da LRF, além das exigências feitas pelo referido dispositivo legal aos gestores públicos, cabe destacar a obrigatoriedade imposta com referência à prestação de contas. Este tema encontra respaldo nos artigos 9º, § 4º, 56 e 58 da lei em análise.

O primeiro artigo a tratar da prestação de contas é o artigo 9º, em seu § 4º:

Art. 9º. [...] § 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais. (TOLEDO JÚNIOR; ROSSI, 2005, p. 104).

Após esse artigo, a LRF apresenta uma seção sobre a prestação de contas, e o primeiro artigo dessa seção é o de número 56, que assim dispõe: “Art. 56. As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público [...]”.(TOLEDO JÚNIOR; ROSSI, 2005, p. 324).

Também o artigo 58 trata diretamente da prestação de contas:

Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições. (TOLEDO JÚNIOR; ROSSI, 2005, p. 340).

Esses dispositivos legais impõem a obrigatoriedade do gestor na prestação de contas, obrigando essa que destaca um dos objetivos da

LRF, qual seja, a transparência na gestão fiscal. Contudo, não se pode ignorar que a transparência não constitui única base da LRF, como assevera Costa (2008, p. 05): “A sustentabilidade da LRF reside no planejamento governamental, responsabilização, transparência e controle [...]”

Acerca desses itens, os quais consistem na sustentabilidade da Lei de Responsabilidade Fiscal, cumpre assim destacar:

As questões relacionadas ao controle, à transparência, ao planejamento dos gastos públicos e ao desempenho dos gestores circundam o uso do orçamento como forma de estabelecer um processo de aprendizagem contínua, no intuito de corrigir desvios que venham a afetar o resultado anual das finanças públicas. (SANTOS; MURARO, 2008, p. 06)

Assim, considerando-se o fato de que a LRF trata das finanças públicas e responsabilidade na gestão fiscal, além de dispor sobre prestação de contas, a Lei Complementar 101/00 também dispõe sobre as leis orçamentárias da Gestão Pública, quais sejam, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), destacando-se que, em relação ao Plano Plurianual (PPA), as disposições da LRF foram vetadas.

2.2.2 Processo de Planejamento: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual

O planejamento na Gestão Pública constitui-se em um instrumento de verificação das prioridades do orçamento público, assim como em sua forma de estabelecimentos de metas e de prazos para execução dos atos administrativos (GALVÃO, 2005).

Sobre o tema, Campello e Matia (2000, p. 39) assim asseveram: “O planejamento é um dos alicerces sobre o qual o Estado, observado sob a figura do Município, exercita sua função administrativa [...]”

No que se refere à base legal, cumpre destacar que o planejamento encontra respaldo na Carta Magna brasileira (SANTANA et al., 2007, p. 06). Também a LRF dispõe sobre o planejamento: “A LRF reforçou o planejamento em todas as esferas da administração pública, promovendo maior integração às peças do sistema de planejamento integrado do setor público brasileiro, PPA, LDO e LOA.”

(GERIGK et al., 2008, p. 04).

As funções de planejamento na Gestão Pública, assim como esta, também evoluíram, como esclarecem Suzart e Cordeiro Filho (2009, p. 08): “No Brasil, a evolução do processo orçamentário transformou o orçamento público de um simples documento financeiro, que descrevia apenas os valores de receita e de despesas, para um plano das atividades a serem executadas pela Administração Pública.”

O planejamento constitui-se pelas seguintes leis: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual. Cada um desses dispositivos legais possui suas peculiaridades, conforme demonstra a Figura 1:

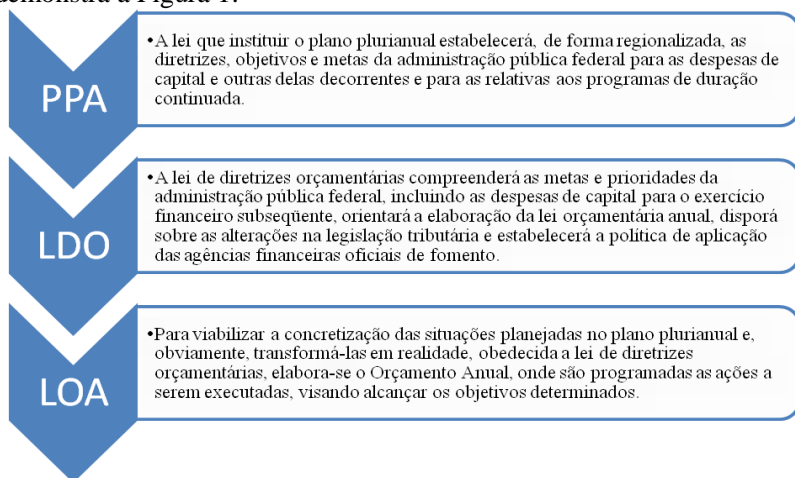


Figura 1 - Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentária e Lei Orçamentária Anual

Fonte: Adaptado de Brasil (1988) e Kohama (2003)

Todas essas leis referem-se ao orçamento público, o qual “[...] pode ser entendido como um instrumento de programação capaz de possibilitar a concretização e a avaliação das ações de governo [...]” (GALVÃO, 2005, p. 45).

Cumpre destacar, ainda, as peculiaridades de cada uma das leis orçamentárias. O Plano Plurianual (PPA) “[...] é, para os municípios, o instrumento que, dentro de uma perspectiva de médio prazo, inicia o processo de planejamento de implementação das políticas públicas. (DUTRA, 2009, p. 54). Sua elaboração ocorre “[...] para o período de quatro anos, sempre alcançando o final do primeiro exercício financeiro do mandato do administrador público.” (SCARPIN; SLOMSKI, 2005,

p.26).

O PPA surgiu como uma forma de fornecer modernidade no planejamento realizado pelas instituições públicas, uma vez que busca fornecer instrumentos que consigam explicar quais as intenções governamentais. (FRANCISCO, 2005).

Em relação à Lei de Diretrizes Orçamentárias, “[...] a LRF estabelece normas mais rígidas e exige novos procedimentos que qualificam as ações de planejamento. (CHIEZA, 2008, p.61). Dentre as exigências legais trazidas pela LRF, estão as seguintes:

- a) equilíbrio entre receitas e despesas; b) critérios e forma de limitação de empenho; c) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; e d) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas. (BRASIL, 2000)

Além dessas disposições, a LC 101/00 determina a elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Anexo de Riscos Fiscais, os quais integrarão o projeto da LDO. Segundo consta na referida legislação, no Anexo de Metas Fiscais “[...] serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.” (BRASIL, 2000). Por sua vez, no Anexo de Riscos Fiscais “[...] serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.” (BRASIL, 2000).

No que se refere à Lei Orçamentária Anual, que, como o próprio nome pressupõe, fixa o orçamento anual da gestão, cumpre destacar que o orçamento público “[...] Pode ser entendido como um instrumento de programação capaz de possibilitar a concretização e a avaliação das ações de governo [...]” (GALVÃO, 2005, p. 45).

A LRF, em seus artigos, também apresenta dispositivos sobre o orçamento público, como preceituam Gerigk et al., (2008, p. 04): “[...] a LRF preconiza que o orçamento público anual, instrumento de execução das metas e objetivos prevista para determinado exercício, deve ser compatível com os anexos de metas fiscais e de riscos fiscais previstos pela LDO e, também, ter compatibilidade com o PPA vigente.”

O orçamento público possui objetivos próprios, quais sejam: “[...] a projeção de forma integrada e estruturada do resultado econômico-financeiro de um processo de planejamento e o controle do desempenho

em face dos objetivos e metas definidas (acompanhamento orçamentário).” (PAGLIARUSSI; LOPES, 2006, p. 04).

Após essa análise da legislação pertinente ao planejamento orçamentário da Gestão Pública, cumpre destacar que a LRF, ao dispor sobre o processo de planejamento obrigou os gestores públicos a agir de forma transparente na aplicação dos recursos públicos. Nesse contexto, levando-se em consideração o papel desempenhado pela Contabilidade na Gestão Pública, pode-se afirmar que a mesma pode ser utilizada como um instrumento de controle, na forma a seguir explanada.

2.2.3 Contabilidade como Instrumento de Controle

A contabilidade pública apresenta características a ela inerentes, “[...] e o orçamento público a compõe com o registro da previsão das receitas e fixação das despesas, expressando as políticas desenvolvidas pela entidade pública, os interesses que nele predominam e os setores beneficiados.” (SOUZA; BATISTA, ANDRADE, 2004, p. 47)

A menção da contabilidade como instrumento de controle constitui-se como fator importante na Gestão Pública, haja vista o fato de que “O controle é fundamental para executar o acompanhamento das tarefas e registros da contabilidade, além de apontar eventuais falhas. Realiza, assim, uma manutenção dos bens e aplicações dos recursos.” (ABUNAHMAN, 2006, p. 19)

Sobre o tema, Kohama (2003, p. 71) assim ensina: “A Contabilidade é um instrumento que proporciona à Administração as informações e controles necessários à melhor condução dos negócios públicos.”

Outro fator relacionado à contabilidade consiste no fato da mesma auxiliar o gestor na aplicação dos recursos públicos, por intermédio das atividades de controle sobre os atos e fatos contábeis de natureza orçamentária, financeira, operacional e patrimonial, possibilitando, dessa forma, a avaliação da exatidão, bem como da regularidade das contas públicas, permitindo-se mensurar importantes fatores na Gestão Pública, dentre os quais a eficiência, a economicidade e a legalidade. (OLIVEIRA JÚNIOR; CHAVES JÚNIOR; LIMA, 2009).

A importância do controle exercido pela contabilidade é mencionada por Silva (2003, p. 194): “[...] a contabilidade é um dos instrumentos fundamentais de controle e deve ser o canal para introdução da sistemática do controle, pois sem ela as mudanças estão

condenadas ao fracasso [...].”

A relação entre a contabilidade e as atividades de controle na Gestão Pública encontrou previsão inicial na Lei 4.320, de 1964:

Quanto ao papel da Contabilidade para possibilitar o controle na administração pública municipal, esta se configura como um grande sistema de informações, permitindo a prestação de contas dos atos praticados, tendo como principal instrumento disciplinador a Lei Federal no. 4.320 de 1964, que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. (CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2008, p. 04)

Além disso, a atividade de controle prestada pela contabilidade encontra respaldo na legislação mencionada, quando a mesma dispõe que a contabilidade, ou órgãos equivalentes – atualmente o Sistema de Controle Interno – exerceria tal atividade: “Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que fôr instituído para êsse fim.” (BRASIL, 1964)

Ainda sobre a legislação aplicada ao tema, a LRF “[...] atribuiu à Contabilidade Pública novas funções no controle orçamentário e financeiro, garantindo-lhe um caráter mais gerencial.” (ROGERS; SENA, 2007, p. 100). Referida lei, que instituiu normas sobre finanças públicas, ressaltou que o interesse existente sobre as informações contábeis não se trata de exclusividade dos gestores, alcançando toda a sociedade, a qual, com o passar do tempo, passou a ser mais ativa no acompanhamento e na fiscalização da aplicação dos recursos públicos, isso por intermédio dos instrumentos fornecidos pelo setor contábil. (ROGERS; SENA, 2007). O destaque aos instrumentos referidos ocorre considerando-se que a contabilidade não se constitui apenas como uma forma de controle, mas ela também é responsável pela elaboração de relatórios que são disponibilizados à sociedade.

Nesse sentido,

[...] é de se destacar que a Contabilidade Pública atua como uma ferramenta de controle que auxilia o gestor em sua administração, verificando se suas atividades estão de acordo com a legislação e oferecendo transparência aos seus aspectos

financeiros, pois com os relatórios fornecidos pela contabilidade a sociedade poderá verificar a veracidade do que a Administração Pública está realizando pela coletividade. (BONIFÁCIO et al., 2009, p. 03)

Essa transparência oferecida decorre de uma necessidade que naturalmente passou a ser desenvolvida pela sociedade, uma vez que “[...] hoje em dia isso se tornou comum para os cidadãos quererem saber se os recursos públicos foram usados e investidos de uma maneira eficiente, tendo em conta a satisfação das necessidades coletivas.” (MARQUES, 2005, p. 06).

Muitos autores destacam o papel da contabilidade como instrumento de controle. Assim, segue o Quadro nº 3, apresentando diferentes conceitos de variados autores relativamente à contabilidade como instrumento de controle.

AUTORES	INSTRUMENTO DE CONTROLE
Kohama (2003, p.71)	A Contabilidade é um instrumento que proporciona à Administração as informações e controles necessários à melhor condução dos negócios públicos.
Silva (2003, p.194)	A contabilidade é um dos instrumentos fundamentais de controle e deve ser o canal para introdução da sistemática do controle, pois sem ela as mudanças estão condenadas ao fracasso, principalmente quando os dirigentes não acreditam nas novas técnicas.
Rogers; Sena (2007, p.100)	A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) atribuiu à Contabilidade Pública novas funções no controle orçamentário e financeiro, garantindo-lhe um caráter mais gerencial.
Cavalcante; Peter; Machado (2008, p.4)	Quanto ao papel da Contabilidade para possibilitar o controle na administração pública municipal, esta se configura como um grande sistema de informações, permitindo a prestação de contas dos atos praticados.
Felix et al. (2008, p. 3)	A contabilidade governamental exerce um papel primordial junto à administração pública, pois é o principal instrumento de gestão tanto financeira quanto patrimonial, além de abranger todas as fases inerentes à atividade financeira do estado: planejamento; orçamento; execução orçamentária, financeira e patrimonial e finalmente o controle e avaliação da gestão pública.
Bonifácio et al. (2009, p.3)	Contabilidade Pública atua como uma ferramenta de controle que auxilia o gestor em sua administração.
Oliveira Júnior; Chaves Júnior; Lima (2009, p.39)	Dentre os meios que os Administradores Públicos têm encontrado para melhor gerir o patrimônio público, cita-se a ação de controle sobre as operações de natureza contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial.

Quadro 3 - A contabilidade pública como instrumento de controle

Além das informações contidas no Quadro 3, não se pode deixar

de destacar que “[...] o uso de tecnologia poderá contribuir para aperfeiçoar o acesso e processamento das informações contábeis, o que auxilia no planejamento dos entes municipais, trabalhando com tempestividade as informações.” (CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2008, p. 05).

Por fim, nesse contexto também se destaque que o gestor, atualmente, utiliza a contabilidade como uma forma de interação com a sociedade, uma vez que “No processo de comunicação e de divulgação das informações, cabe ao emissor (contabilidade pública), usar a mensagem (linguagem), o canal de comunicação (demonstrativos e/ou relatórios) adequado para a boa compreensão do receptor (usuários das informações).” (OLIVEIRA, 2005a, p. 01).

2.3 CONTROLE NA GESTÃO PÚBLICA

Para que seja possível um melhor entendimento sobre o controle na Gestão Pública, o presente tópico apresenta três subitens, quais sejam, Controle, Controle na Gestão Pública e Controladoria, sendo que, em relação a este último, é abordada também a Controladoria na Gestão Pública.

2.3.1 *Controle*

O controle, apesar de ter obtido maior ênfase atualmente, não se trata de uma novidade, conforme ensinam Cavalcante, Peter e Machado (2008, p. 02): “O controle é uma ferramenta histórica, originária desde os homens primitivos, que quando necessitavam “contar” seus rebanhos o faziam com o auxílio de pedras para controlar (acompanhar) cada cabeça de gado que passava em suas pastagens.”

Nesse sentido, é possível afirmar que o controle serviu como importante instrumento na evolução humana, considerando que, de início, proporcionou a sobrevivência no ambiente em que viviam, o qual era consideravelmente adverso e, posteriormente, influenciou sobremaneira no progresso humano. (TUPINAMBÁ, 2008).

Realizando uma análise hodierna do tema, Araújo e Arruda (2004, p. 11) conceituam o controle “[...] como o conjunto de medidas necessárias ao perfeito funcionamento de um sistema, seja ele simples ou complexo, de modo que sejam alcançados seus fins e objetivos.”

Outro conceito é apresentado por Oliveira (2001a, p. 170):

Controle liga-se diretamente a função de planejamento, já que seu propósito é assegurar que as atividades da organização sejam desempenhadas de acordo com o plano. Isso é efetuado por um sistema de informações que fornece o *feedback*, o que possibilita a comparação do desempenho efetuado com as metas planejadas, sendo o controle necessário em relação aos planos de longo e de curto prazos.

O controle, em uma instituição, tem por finalidade precípua a análise efetiva do planejamento realizado: “Controlar significa manter uma contínua verificação dos procedimentos adotados, com o objetivo de ajustar quaisquer desvios em confronto com os padrões, metas, programas estabelecidos anteriormente [...]” (RONCALIO, 2009, p. 28).

Além disso, cumpre ressaltar que “Dentre as funções clássicas da administração de qualquer entidade, seja pública ou privada, encontra-se a atividade de controle.” (MATIAS-PEREIRA, 2009, p.87).

Feitas essas considerações iniciais, passa-se à análise do controle na Gestão Pública.

2.3.2 Controle na Gestão Pública

Levando-se em consideração as alterações que a Gestão Pública sofreu com o passar do tempo, bem como o destaque que o controle possui no desenvolvimento social, há a efetiva necessidade de um controle acerca dos atos praticados pelo gestor público, que tem como obrigação aplicar adequada e eficientemente os recursos públicos.

Uma consideração que merece destaque refere-se ao fato de que muitas das alterações mencionadas, em relação à Gestão Pública, decorreram de mudanças ocorridas na esfera privada. Nesse contexto, Murano e Santos (2008, p. 2) assim afirmam: “Dentre essas se encontram especialmente os mecanismos de controle aplicados aos atos realizados pelos gestores, como forma de proporcionar maior transparência e segurança nos procedimentos internos do governo.”

Assim, tendo como base o transcrito, é possível afirmar que as atividades de controle na Gestão Pública surgiram como uma forma eficaz de coibir práticas ilegais e ineficientes, o que obriga o gestor a agir em conformidade com as normas impostas, visando uma correta

aplicação dos recursos obtidos em sua administração.

Além disso, cabe destacar que a Lei n°. 4.320, de 17 de fevereiro de 1964, estatuiu normas, a serem adotadas pelos gestores governamentais, no que diz respeito à elaboração dos orçamentos e dos balanços de todas as entidades da Administração Pública. Estabeleceu, também, regras quanto à proteção do patrimônio público por meio das demonstrações contábeis, orçamentárias, financeiras e patrimoniais (BRASIL, 1964). Assim, a lei mencionada estabelece limites orçamentários a serem observados pela Gestão Pública, o que funciona como uma forma de controle.

As atividades de controle possuem importância vital no modo de governar uma organização, uma vez que consiste na única forma que pode mensurar o desempenho de uma empresa, bem como de seus gestores. (TRISCIUZZI, 2009).

O controle na Gestão Pública possui objetivos bem definidos, como afirma Ribeiro (2009, p. 24): “[...] uma das finalidades do controle da administração pública é garantir que os gestores atuem em consonância com os princípios constitucionais, como o da legalidade, impessoalidade, finalidade pública, moralidade, motivação, publicidade e eficiência.”

Além disso,

Pode-se dar sequência à função de controle quando se efetua a comparação entre os resultados previstos e os resultados realizados. Esta comparação poderá ser realizada através de instrumentos fornecidos pelo Sistema de Informações: o orçamento apresenta os resultados que se pretendia alcançar, e a contabilidade o que efetivamente se realizou. (PEIXE, 2009, p.29)

No contexto das atividades de controle, não se pode deixar de mencionar o termo *accountability*, o qual pode ser entendido “[...] como a responsabilização permanente dos gestores públicos em termos da avaliação da conformidade/legalidade, mas também da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade.” (ROCHA, 2007, p. 03).

Ainda sobre a *accountability*, Nakagawa (1993, p. 17) ensina que: “*Accountability* é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder.”

Assim, considerando-se o exposto, pode-se afirmar que na Nova Gestão Pública a *accountability* pode ser considerada um complemento ao sistema de controle, possibilitando o desenvolvimento de um ambiente que favoreça as atividades de controle. (TEIXEIRA, 2008).

O destaque que a *accountability* possui é demonstrado por Rocha e Quintiere (2008, p. 24):

Uma das questões que vem ganhando destaque na discussão sobre a qualidade das sociedades democráticas modernas é a *accountability*, ou seja: o direito que cada cidadão tem de saber sobre o desempenho de seus governantes e a “obrigação” desses governantes de prestarem contas de suas ações, não só explicitando as políticas e objetivos adotados, como também, a forma como os recursos públicos foram empregados e os resultados alcançados.

Em relação a *accountability*, para finalizar, é possível destacar que: “Em síntese, o *accountability* tende a acompanhar os avanços dos valores democráticos tais como: igualdade, dignidade humana, participação, representatividade etc.” (OLIVEIRA, 2005a, p. 04).

Contudo, apesar da finalização do tema *accountability*, ainda cabem maiores considerações acerca do controle na Gestão Pública. Para tanto, utilizam-se os esclarecimentos prestados por Roncalio (2009, p. 28) em sua pesquisa: “O controle mede o grau de desempenho atingido, o quanto se chegou próximo do resultado almejado, determina o que os gestores devem fazer caso sejam detectadas divergências.”

Além disso, “No caso da área pública, dentre os resultados a serem obtidos com os procedimentos de controle, enfatiza-se a garantia de que os aspectos legais estão sendo rigorosamente observados.” (CRUZ; GLOCK, 2008, p. 19).

Em se tratando de aspectos legais, é imprescindível mencionar a Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual possui o “[...] intuito de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, bem como de determinar punições aqueles que a infringem”. (MENDES, OLEIRO e QUINTANA, 2008, p. 8).

Sobre a LRF, Castro (2008, p. 79) ensina que: “[...] com o advento da LRF, a responsabilidade dos agentes municipais foram substancialmente aumentadas, porque, na sua essência, a lei proibiu que a gestão de um Prefeito sobrecarregasse a gestão de um futuro administrador, com passivos criados sem a devida cobertura de ativos.”

A ausência de controle nas atividades desenvolvidas pela Gestão

Pública gera conseqüências, como ensina Teixeira (2008, p. 21): “pode-se inferir que grande parte dos insucessos de gestão está atrelada à falta de planejamento e controle das operações; sabe-se que é preciso investir e controlar os recursos em bens e serviços para a coletividade, mas isso, às vezes, é feito sem muito planejamento.”

Por fim, Slomski et.al. (2008, p. 175) assim ensinam: “O controle é melhorado pela maior transparência e pela qualidade das informações, exigindo uma fiscalização mais efetiva e contínua dos Tribunais de Contas.”

2.3.3 Controladoria

A controladoria surge como consequência de uma série de fatos ocorridos com o passar do tempo. Nesse sentido, Beuren (apud OLIVEIRA JÚNIOR; CHAVES JÚNIOR; LIMA, 2009, p. 04) enfatiza que: “A origem da controladoria [...] está ligada ao crescimento das organizações no início do século XX. Com a expansão dos negócios, as necessidades de controle tornaram-se prementes.”

No mesmo sentido, Sousa, Soares e Leal (2005, p. 02) assim afirmam: “A Controladoria surgiu da evolução da Contabilidade em busca de informações capazes de atender a necessidade de avaliar e controlar o desempenho de informações de diversas divisões da empresa seja ela privada ou não.”

Apesar de seu surgimento dentro da esfera contábil, “[...] essa função deixou de ser essencialmente contábil e enfatizada em controles para tornar-se multidisciplinar, envolvendo conhecimentos relacionados a várias outras ciências [...] que são empregadas conjuntamente com a contabilidade.” (LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009, p. 09).

Contudo, apesar de ser possível entender o motivo do surgimento da controladoria, é necessário conceituá-la. O termo controladoria possui uma difícil definição, apesar de ser utilizado há um longo tempo, mesmo assim pode-se entender a controladoria como uma forma de atingir o máximo de um ente, independentemente de ser público ou privado. (SLOMSKI, 2007).

Borinelli (2006, p. 116), para compor a estrutura básica conceitual de controladoria, em sua pesquisa, define: “Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.”

O papel desempenhado pela controladoria nas instituições é

muito relevante, auxiliando a definição das estratégias e dos objetivos, bem como no processo de planejamento, com a devida obediência às normas, e nos modelos de decisão, gestão e informação. (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2009).

Nesse sentido, Beuren e Moura (2000, p. 57) lecionam: “A atuação da controladoria abrange todas as etapas necessárias para atingir o resultado da empresa.” Também corroborando o mencionado, Roncalio (2009, p. 25) afirma: “[...] entende-se que a controladoria fundamenta-se no processo de gestão, conhecido também como processo decisório, composto pelo tripé planejamento, execução e controle, apoiando-se na coordenação do sistema de informação da organização.”

A atividade desempenhada pela controladoria não é um ato isolado, estando associada a todo o processo decisório de uma instituição, apesar de constituir-se como a última etapa desse processo, o qual é composto do planejamento, da execução e do controle. (MOSIMANN; FISCH, 1999).

Apesar desse fato, “A Controladoria somente pode realizar um trabalho eficaz e eficiente se for suportada por um sistema de controle interno que atenda todas as necessidades dos administradores da empresa, principalmente quanto ao fornecimento de informações livres de erros e em tempo hábil.” (ARAÚJO, 2006, p. 42).

Ainda sobre a controladoria, Mosimann e Fisch (1999, p. 88) assim destacam:

A controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques: A. como órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema da empresa; e, B. como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

A controladoria possui elementos diretamente a ela relacionados como sua missão, que consiste em “[...] zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.” (FIGUEIREDO; CAGIANO, 2008, p. 10), bem como seu objetivo, o qual consiste em “Garantir informações úteis ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.” (NOGAS; LUZ, 2004, p. 19). Além disso, “Cabe à controladoria garantir a perfeita

realização do processo de decisão, ação, informação e controle, acompanhando e controlando as atividades da empresa.” (SCARPIN; SLOMSKI, 2007, p. 919).

Outro fator importante consiste no fato de que a controladoria, apesar de constituir-se como uma atividade interna por definição, tem como meta estabelecer as condições que se fizerem necessárias para reduzir significativamente os riscos do controle. (RIBEIRO FILHO et al., 2008).

Ademais, é importante destacar que:

A controladoria serve como órgão de coordenação e controle de cúpula administrativa. É ela que fornece os dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presente e futuros que põem em perigo ou reduzem a eficiência administrativa. (PEIXE, 2009, p. 29)

No que se refere à controladoria na Gestão Pública, destaque-se que seu surgimento ocorreu tendo como objetivo fornecer o auxílio necessário para que se possam gerir os recursos públicos. (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2009).

A atividade da controladoria nos municípios reflete sua atuação na gestão, de acordo com os ensinamentos de Slomski (2003, p. 373):

Nos Municípios, a controladoria é o órgão administrativo que gerencia todo o sistema de informações econômico-físico-financeiras, a fim de instrumentalizar os gestores das atividades-afins e das atividades-meio, para a correta mensuração de resultados econômicos produzidos pelas atividades, produzindo um instrumental para a diminuição da assimetria informacional entre os gestores da coisa pública e a sociedade.

Levando-se em consideração a relevância do papel desempenhado pela controladoria, “[...] uma Administração Pública em que a controladoria consiga exercer plenamente seu papel, a gestão do patrimônio público conseguirá atingir altos níveis de eficácia e, além disso, conseguirá atender cada vez melhor e com maior transparência aos interesses da sociedade.” (OLIVEIRA JÚNIOR; CHAVES JÚNIOR; LIMA, 2009, p. 40).

Finalizando a explanação acerca da controladoria e sua aplicação na Gestão Pública, pode-se afirmar que “A controladoria propicia

elementos para a busca da modernidade, da qualidade, da transparência e da probidade administrativa.” (FÊU, 2003).

2.4 CONTROLE INTERNO

Visando fornecer noções introdutórias com referência ao controle interno, inicialmente apresenta-se o conceito do tema: “Controle interno é um processo concebido e executado pela gerência para mitigar os riscos e atingir objetivos. Neste contexto, refere-se ao risco como a possibilidade de um evento que pode afetar a realização dos objetivos.” (COSO, 2005, p. 1). O processo do controle interno “contempla estrutura organizacional, política de recursos humanos, segregação de funções e ética, entre outros [...]” (THOMÉ; TINOCO, 2005, p.5)

Além disso, o controle interno “[...] é um valioso instrumento na detecção e correção de erros, desde sua prevenção, até a identificação e tomadas de decisão no sentido de correção das falhas verificadas.” (VIEIRA, 2009, p. 44).

Como atividade de controle, os “Controles internos promovem a eficiência, reduzem o risco de perda de ativos, e ajudam a garantir a fiabilidade das demonstrações financeiras e cumprimento das leis e regulamentos.” (COSO, 2005, p.1).

Ainda nesse contexto, Slomski et al. (2008, p. 151), assim afirmam:

O controle interno, nesse contexto, é entendido como um processo efetuado pela diretoria, pela gestão e outras pessoa da entidade, designados para prover razoável garantia com relação à realização dos objetivos das seguintes categorias:

- efetividade e eficiência das operações, considerando objetivos operacionais básicos, metas de desempenho e proteção de recursos;
- confiabilidade dos relatórios financeiros;
- conformidade com leis e regulamentações aplicáveis.

O controle interno está diretamente relacionado com todos os processos de natureza contábil, bem como administrativa, tendo como objetivo a organização da instituição onde atua. (MAIA et al., 2005, p. 56).

A abrangência do controle interno nas esferas contábil e administrativa é a seguinte:

[...] a. Controles contábeis: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores. b. Controles administrativos: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade. (ATTIE, 2009, p. 152- 153).

O controle interno atua nas esferas contábeis e administrativas, não se podendo deixar de destacar que “Todo mecanismo de controle que dá sustentação aos números das demonstrações são controles contábeis. Todos os controles que sustentam os atos praticados ou se relacionam a metas são indicadores de que os resultados a alcançar são administrativos.” (CASTRO, 2008, p. 61)

Outro fator que merece destaque em relação ao controle interno refere-se ao fato de haver a necessidade de revisão e testes regulares, isso para garantir as atividades desenvolvidas pelo controle. (SLOMSKI et al., 2008).

Além da revisão, o controle interno deve ser monitorado [...] para se adaptar às novas realidades, pois um sistema eficiente, hoje, poderá não se manter desta forma amanhã, devido às mudanças constantes que atingem as organizações. (TEIXEIRA, 2008, p. 52).

2.4.1 Controle Interno nas organizações públicas

O controle interno, no âmbito da Gestão Pública, possui suas peculiaridades, como expõe Botelho (2007, p. 27):

No âmbito da administração pública, Controle Interno é o conjunto de atividades, planos,

métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Analisando-se esse conceito percebe-se que “O objetivo do controle interno é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e instrumento de proteção e defesa do cidadão.” (CASTRO, 2008, p. 62).

Assim, o controle interno deve apresentar informações ao cidadão, visando conferir transparência às atividades da Gestão Pública. (FÊU, 2003). Além disso, uma de suas finalidades consiste em “[...] proteger e salvaguardar os bens e outros ativos contra fraudes, perdas ou erros não intencionais, além de assegurar o grau de confiabilidade das demonstrações contábeis e financeiras.” (SILVA, 2003, p. 210).

Para que seja possível salvaguardar esses bens, “[...] é necessário que existam políticas administrativas claramente definidas e que estas sejam cumpridas, assim como devem os sistemas de informação contábeis, operacionais e gerenciais ser eficientes e confiáveis.” (GLOCK, 2008, p. 21).

O controle interno na gestão ainda possui uma finalidade bem definida:

A implantação dos controles internos com a finalidade de evitar o abuso do poder, erro, a fraude e principalmente, a ineficiência são itens fundamentais para que os municípios observem os seus ativos, garantam a fidelidade e integridade dos registros, demonstrações, informações e relatórios contábeis. (GALANTE, 2005, p. 49).

A respeito das atividades desenvolvidas na Gestão Pública, destaque-se que “Normas e procedimentos devem ser instituídos e órgãos competentes e responsáveis devem avaliar, apontar distorções e monitorar, se não todos os processos, pelo menos aqueles onde o nível de risco é mais elevado, para que se possa garantir o êxito da administração pública.” (TEIXEIRA, 2008, p. 114).

O controle interno na Gestão Pública pode ser classificado, de acordo com a tempestividade, em preventivos, concomitantes e subsequentes. O controle preventivo tem por objetivo evitar que

ocorram erros, desperdícios e irregularidades; já o controle concomitante visa verificar tais vícios no mesmo momento da realização dos atos, para que se possam adotar as medidas necessárias de correção; e, por sua vez, o controle subsequente tem como finalidade detectar referidos defeitos após a realização dos atos para a posterior adoção das ações corretivas que se fizerem necessárias. (CRUZ; GLOCK, 2008).

Apesar da existência dos três tipos de controle citados, há autores que entendem que o processo de controle interno possui como caráter principal o preventivo, para possibilitar que sejam detectados, reduzidos e corrigidos os erros, falhas ou desvios, com o intuito de dar suporte aos atos decisórios do gestor e para não comprometer as metas e objetivos da entidade. (ABUNAHMAN, 2006; CASTRO, 2008; RONCALIO; ALBERTON; AMARAL, 2009).

Ainda sobre as espécies de controle, Gattringer (2006, p. 93) assim expõe:

[...] o controle interno desenvolvido na Administração Pública responsabiliza-se, em regra, pela “fiscalização” preventiva, contínua e permanente de todos os atos praticados. Assim, a sua função principal é sinalizar ao Administrador Público quanto à possibilidade ou ocorrência de equívocos, erros e desvios, de modo que o Administrador possa adotar medidas que visem impedir ou corrigir as situações que possam causar ilegalidades ou prejuízos ao erário, em tempo oportuno.

Analisando todo o explanado, percebe-se que o controle interno auxilia o gestor para que este obtenha o conhecimento necessário acerca dos acontecimentos em sua gestão, tendo como dever a capacidade para produzir uma análise sobre a forma de realização da execução dos programas planejados e servindo de alicerce capaz de permitir que se realize a correção de possíveis desvios entre o planejamento e a execução de suas metas, bem como, se necessário, realizar as adaptações que se fizerem necessárias considerando-se a análise do binômio custo/benefício. (PEIXE, 2009).

A efetividade do controle interno está diretamente relacionada ao planejamento, onde se estabelecem as metas; ao processo de execução orçamentária, no qual são definidos os sistemas de informação responsáveis pelo auxílio nos procedimentos de recolhimento de receita, procedimentos licitatórios, no empenho e na liquidação das despesas; também no que se refere à gestão de pessoal, isso relacionado aos

processos de admissão, capacitação e educação continuada, além da folha de pagamento e do sistema previdenciário; e, finalizando, ao sistema de informações contábeis-gerenciais, com vistas a garantir a confiabilidade das informações e a adoção de tecnologias de informação adaptadas às necessidades da entidade. (RIBEIRO FILHO et al., 2008).

Além disso, é relevante destacar que, na Gestão Pública, há um conjunto de controles, como afirmam Cruz e Glock (2008, p. 20):

Se considerados os objetivos dos controles internos, observa-se, em especial na área pública estatal, a existência de um conjunto de controles voltados a assegurar a observância à legislação e às normas disciplinares: são os chamados *controles formais*. Os demais, identificados como *controles substantivos*, buscam garantir a eficiência e eficácia na aplicação dos recursos, em termos quantitativos e qualitativos.

Ainda sobre o controle interno, destaque-se que “[...] é uma exigência legal, mas acima disto, sua existência se justifica principalmente para promover a otimização dos escassos recursos públicos [...].” (MOREIRA, 2004, p. 2).

Outro objetivo do controle interno na Administração Pública é apresentado por Roncalio (2009, p. 15):

Com a função de atuar no acompanhamento e fiscalização das áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, na administração pública, o controle interno na administração pública municipal tem, portanto, como objetivo o acompanhamento e controle dos gastos, a proteção dos ativos, a probidade dos administradores, a eficiência, eficácia e efetividade dos processos e procedimentos e, inclusive por meio da verificação geral das contas e consistência dos registros contábeis, o alerta sobre eventuais desvios em metas e objetivos estabelecidos e/ou instituídos e a sugestão de medidas para sua prevenção e correção.

Considerando-se que o controle interno na Gestão Pública decorre de uma obrigatoriedade legal, seu exercício deve ocorrer nas formas externa e interna. O exercício do primeiro normalmente compete ao Poder Legislativo, o qual é auxiliado pelo Tribunal de Contas, enquanto o interno é exercido pelo próprio órgão onde ocorrerão as

atividades de controle.

Corroborando o entendimento destacado, Silva (2007, p. 69) assim afirma:

A Constituição Federal estabelece nos arts. 70 e 71 que a competência para o exercício da fiscalização financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da Administração direta e indireta é partilhada entre o Congresso Nacional, mediante controle externo, o controle interno, e o Tribunal de Contas da União.

A realização do controle pelo Poder Legislativo em relação à execução orçamentária e fiscalização das atividades contábeis e financeiras da Gestão Pública encontra respaldo no fato do referido Poder que representa a sociedade e fornece autorização para a realização das atividades de gestão dos recursos públicos, também possui a obrigação de fiscalizar sua execução. (SILVA, 2007).

Acerca do artigo 70 da Carta Magna, para “[...] viabilizar uma gestão pública legal, legítima e econômica, é imperioso um *controle externo* equipado para fiscalizar com base nos instrumentos da auditoria externa, e um *controle interno* voltado para a manutenção do sistema de controle contábil-gerencial.” (RIBEIRO FILHO et al., 2008, p.53).

Sobre a relação existente entre os controles interno e externo, Ribeiro Filho et al. (2008, p. 53) assim afirmam: “A efetividade do *controle externo*, no sentido do cumprimento exitoso de sua missão constitucional, depende da efetividade do *controle interno*, no sentido de sua capacidade de manter um controle gerencial que seja coadjuvante do processo decisório dos gestores públicos.”

Finalizando o estudo sobre o controle interno na Gestão Pública, ressalte-se que o mesmo, dentre suas finalidades e de acordo com expressa disposição constitucional, possui a função de operar de forma articulada e de apoiar a ação do controle externo, isso no que se refere à adequação e conformidade dos atos dos gestores de patrimônios aos parâmetros da legalidade, da economicidade e da efetividade. (GLOCK, 2008; BERGUE, 2008; RIBEIRO FILHO, 2006).

2.4.2 COSO, INTOSAI e a NBC T – 16.8 Controle Interno

A priori, é necessário discorrer sobre a criação e o objetivo inicial

do COSO, para o que se utilizam os ensinamentos de Linhares e Oliveira (2006, p. 10): “Em 1985, foi criada, nos Estados Unidos, a National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), uma iniciativa independente, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros.”

Essa foi a nomenclatura inicial do COSO, sendo que “Posteriormente a Comissão transformou-se em Comitê, que passou a ser conhecido como COSO – The Committee of Sponsoring Organizations (Comitê das Organizações Patrocinadoras).” (LINHARES; OLIVEIRA, 2006, p. 10).

Também o objetivo inicial do COSO sofreu alterações: “COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada a melhorar a qualidade dos relatórios financeiros através da ética empresarial, da eficácia dos controles internos e governança corporativa.” (BEASLEY; PRAWITT; RITTENBERG, 2002).

O COSO é patrocinado e financiado pelas seguintes entidades: American Institute of Certified Accounts Public – AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados); American Accounting Association – AAA (Associação Americana de Contadores); The Institute of Internal Auditors – IIA (Instituto de Auditores Internos); Financial Executives International – FEI (Executivos Financeiros Internacionais); e Institute of Management Accountants – IMA (Instituto de Contadores Gerenciais). (BEASLEY; PRAWITT; RITTENBERG, 2002).

Tendo em vista o objetivo do COSO, percebe-se que as atividades de referida comissão relacionam-se diretamente com a parte financeira de uma instituição, apresentando valores que tem por objetivos otimizar as atividades de mencionado setor.

Assim, a AUDIBRA, em conjunto com a PricewaterhouseCoopers prepararam uma publicação destinada aos profissionais de auditoria interna, auditoria externa, gerenciamento de riscos, controles internos, órgãos reguladores, conselheiros e administradores em geral visando difundir os conceitos de riscos corporativos definidos pelo Comitê Consultivo do COSO. (COSO, 2007).

Visando atingir o objetivo da publicação referida, em 1992, o “Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission” publicou o “Internal Control – Integrated Framework”, que estabelece uma estrutura de controles internos e fornece ferramentas de avaliação para uso de empresas e de outras entidades para avaliar

seus sistemas de controle. (COSO, 2007).

De destacar que o COSO, em virtude de sua área de atuação, selecionou como “[...] primeiro objeto de estudo [...] o controle interno, através da referida publicação, que se tornou referência mundial para estudo e a aplicação dos controles internos.” (OLIVEIRA, 2008).

O COSO desempenha importante papel nas atividades de controle, possuindo, segundo Liotto (2004, p. 17):

[...] como finalidades iniciais principais o estabelecimento de uma definição comum de controles internos que atendessem à necessidade de diferentes interessados e o fornecimento de um padrão contra o qual empresas e outras entidades - pequenas ou grandes, do setor privado ou público, visando lucro ou não - pudessem avaliar seus sistemas de controles, e determinar como poderiam melhorá-los.

Além disso, o COSO apresenta seu próprio conceito a respeito do controle interno:

O relatório do Comitê de Organização Patrocinadoras (COSO) assim define controles internos: Controles internos são um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: confiabilidade de informações financeiras; obediência (compliance) às leis e regulamentos aplicáveis; eficácia e eficiência de operações. (grifo do autor) (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002, p. 320).

Tendo em vista a amplitude dos objetivos do COSO, segundo ensinamento de Bergamini Júnior (2005, p. 168), “Esse protocolo constitui um modelo de controle que deve ser adaptado às peculiaridades de cada empresa, de modo a resultar em uma metodologia de avaliação dos controles internos.” Ainda sobre o tema, destaque-se que a metodologia COSO busca integrar os controles, e para tanto baseia-se na utilização do cubo do COSO, que é uma estrutura tridimensional cujas dimensões correspondem aos objetos de avaliação, as categorias de atividades de controle e os componentes de controle. (BERGAMINI JUNIOR, 2005).

Nesse contexto, segue a figura ilustrativa do cubo do COSO

desenvolvido em 1992:

Estrutura integrada de controle interno do COSO

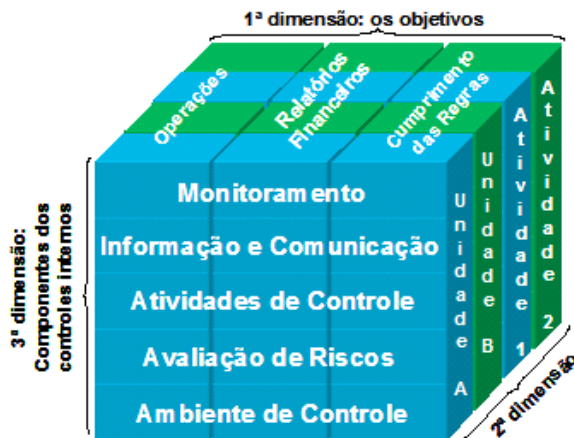


Figura 2 - Estrutura integrada de controle interno do COSO

Fonte: OLIVEIRA, 2008.

Assim, a estrutura COSO identifica e descreve cinco componentes inter-relacionados e necessários para um controle interno eficaz. (COSO, 2007).

Ainda sobre o COSO, não se pode deixar de destacar que “[...] devido à preocupação do mercado com o gerenciamento de risco o COSO reconheceu que seria necessário um aperfeiçoamento da metodologia *COSO Report*.” (RONCALIO, 2009). Em decorrência dessa necessidade, no ano de 2004 foram incorporados três novos componentes a essa metodologia: Fixação de Objetivos; Identificação de Eventos; e Resposta ao Risco. (COSO apud RONCALIO, 2009). A abordagem desses novos componentes ocorreu, neste trabalho, apenas para a apresentação dessas alterações na metodologia COSO, considerando-se que a NBC T 16.8 utilizou a metodologia *COSO report*.

A metodologia COSO, como até então exposto, foi criada para aperfeiçoar as formas de avaliação dos sistemas de controle utilizados por uma organização, podendo ser aplicada tanto na esfera privada, quanto na pública. Assim, para a aplicação da metodologia COSO na esfera pública, adaptações foram realizadas pela INTOSAI (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores).

A INTOSAI “é uma organização não-governamental, autônoma e independente. Tem por objetivo oferecer um marco institucional para a transferência e aprimoramento de conhecimentos sobre a atividade de fiscalização pública, através do intercâmbio de experiências entre os seus membros.” (INTOSAI, 2007, p.11)

A organização mencionada publicou normas sobre o controle interno no setor público, inicialmente em 1992. No ano de 2001, na 17ª reunião do Congresso Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores, realizada em Seul, reconheceu-se a necessidade de atualizar as diretrizes então traçadas para o setor público em 1992, no que se referiu ao controle interno. No ano de 2001, os integrantes da organização presente na reunião citada, entenderam pela necessidade de inserção da metodologia COSO no que se refere ao controle interno. (INTOSAI, 2007).

Assim, com base na metodologia COSO, a INTOSAI apresentou uma nova definição de controle interno:

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de *accountability*; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. (INTOSAI, 2007, p.19)

Ademais, também apresentou os componentes do controle interno, que devem estar inter-relacionados, quais sejam: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento. (INTOSAI, 2007)

Buscando uma melhor visualização dos componentes do controle interno, segue a Figura 3, onde também estão descritos os objetivos a serem atingidos pelo controle interno:

Feitas as considerações sobre a metodologia COSO, bem como acerca da INTOSAI, passa-se a abordagem da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBC T 16.8 – Controle Interno, aprovada pela Resolução CFC nº 1.135/08.

Nesse mister, cumpre, inicialmente, mencionar que até o início do ano de 2008 não havia qualquer tipo de estudo aprofundado para normalização da contabilidade aplicada ao setor público, isso perante o

Conselho Federal de Contabilidade, o que teve início efetivo em abril de 2008, com o primeiro encontro para estudos acerca dessa normalização. Nesse encontro, foram apresentadas normas que deveriam ser aplicadas à contabilidade pública, dentre as quais a norma referente ao controle interno.



Figura 3 - Componentes e objetivos do controle interno segundo a INTOSAI
Fonte: INTOSAI, 2007.

Tais normas apenas foram reconhecidas legalmente em novembro de 2008, quando o Conselho Federal de Contabilidade editou resoluções para determinar a vigência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, destacando-se a edição de uma resolução para cada uma das normas editadas.

Na NBC T 16.8 – Controle Interno, a qual passou a ter vigência em 01 de janeiro de 2010, os componentes da metodologia COSO foram inseridos como forma de aperfeiçoar o controle interno exercido pela administração. Destaque-se que, no corpo da NBC T 16.8, em nenhum momento consta qualquer menção à metodologia COSO. Contudo, da leitura de seu texto percebe-se a observância desta metodologia.

A norma em estudo “estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.” (CFC, 2008)

O controle interno é classificado nas seguintes categorias (CFC, 2008):

- (a) operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
- (b) contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- (c) normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

Na NBC T 16.8 constam como estrutura e componentes de controle interno os seguintes itens: ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

DESCRIÇÃO DOS COMPONENTES DE CONTROLE INTERNO	
Ambiente de Controle	O ambiente de controle deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto. (grifo nosso)
Mapeamento de Riscos	Mapeamento de riscos é a identificação dos eventos ou das condições que podem afetar a qualidade da informação contábil. (grifo nosso)
Avaliação de Riscos	Avaliação de riscos corresponde à análise da relevância dos riscos identificados, incluindo: a avaliação da probabilidade de sua ocorrência; a forma como serão gerenciados; a definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial; e a resposta ao risco, indicando a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento. (grifo nosso)
Procedimentos de Controle	Procedimentos de controle são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando-se em: procedimentos de prevenção – medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil; procedimentos de detecção – medidas que visem à identificação, concomitante ou <i>a posteriori</i> , de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil. (grifo nosso)
Monitoramento	Monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos. (grifo nosso)
Informação e Comunicação	O sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno. (grifo nosso)

Quadro 4 - Estrutura e componentes do controle interno

Fonte: CFC, 2008

Desta forma, analisados os conceitos supramencionados, percebe-

se o destaque que a metodologia COSO, bem como a INTOSAI e a NBC T 16.8 possuem no contexto da gestão, atuando sobremaneira no controle interno desenvolvido pelo órgão público.

2.5 AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO

O estudo da auditoria no setor público merece destaque na presente pesquisa, haja vista o fato de que a mesma possui estreita relação com o controle interno. Tal afirmação encontra respaldo considerando-se que as atividades de auditoria, assim como as atividades de controle, encontram-se diretamente relacionadas às atividades da gestão no que se refere aos recursos públicos.

Assim, o presente tópico aborda os seguintes temas: Auditoria Interna e Auditoria Governamental, os quais são abordados a seguir.

2.5.1 Auditoria interna

A auditoria interna consiste em “[...] uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.” (IIA, 2004, p. 07). A função desempenhada pela auditoria interna à organização consiste em auxiliá-la no alcance de seus objetivos, através da adoção de uma abordagem sistemática e organizada, visando à avaliação e à melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle, e governança corporativa. (IIA, 2004).

Nesse contexto, não se pode deixar de destacar que a “[...] auditoria interna torna-se uma componente activa da ‘engrenagem’ da gestão interna, fazendo com que as suas observações, sejam úteis e essenciais na procura de uma adequada gestão de recursos.” (MORAES, 2008, p. 03). Além do objetivo de auxiliar na gestão de recursos, a auditoria também influencia na tomada de decisões do gestor, como ensina Castro (2008, p. 157): “Auditoria interna consiste num mecanismo de controle, na medida em que revisa e avalia a eficiência e a adequação dos outros controles existentes e auxilia a alta administração na tomada de decisões.”

Ainda sobre auditoria, Cruz (2007) classifica sua evolução em três etapas: *fiscalizadora, de gestão e operacional*. A auditoria fiscalizadora tem por objetivo fiscalizar as transações sob as óticas

financeira e patrimonial e seus registros. Já a auditoria de gestão tem por objetivo vigiar a produção e produtividade e avaliar os resultados alcançados diante de objetivos e metas fixados. E a auditoria operacional controla as transações sob as óticas da economicidade, eficiência e eficácia.

Além disso, a atuação da auditoria interna também se relaciona com o controle interno: “Quanto aos controles internos, a auditoria interna deve assessorar a empresa a manter um adequado sistema de controle interno, através da avaliação deste sistema e da sugestão de procedimentos para sua melhoria.” (ARAÚJO, 2006, p. 54). Da análise dessa afirmação observa-se que a auditoria interna, além de revisar os controles de cada departamento da gestão, também auxilia os sistemas de controles internos nessa tarefa.

Ainda sobre o tema, Silva e Fadul (2008, p. 07) assim preceituam:

De acordo com as orientações do AICPA (2008) relativas à auditoria, a compreensão da organização e do ambiente em que está inserida inclui o entendimento de seus controles internos. Esse entendimento deve ser capaz de permitir que o auditor avalie o desenho dos controles e a eficácia de sua operação. Na avaliação do desenho do controle, o auditor deve determinar se o controle é capaz de prevenir de forma eficaz fraquezas materiais ou de detectar e corrigir essas fraquezas. A avaliação da eficácia do controle implica em determinar se o controle existe e está sendo realizado pela empresa.

Realizada a análise acerca da auditoria interna, passa-se à explanação a propósito da auditoria governamental.

2.5.2 Auditoria governamental

A importância das atividades de controle para a Gestão Pública foi destacada em quase todos os tópicos do presente estudo. Contudo, para que o controle desempenhe corretamente suas atividades, a realização de auditorias é necessária, conforme as explanações sobre o tema que seguem.

Auditoria, segundo Castro (2008, p. 160), “[...] é conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados

gerenciais, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional e legal.”

No contexto administrativo a auditoria exerce papel de destaque. Nesse sentido, Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 30) afirmam que: “A auditoria desempenha papel vital nos negócios, no governo e na economia em geral.” Um dos fatores que deve ser destacado consiste no fato de que “Ela é aplicada na identificação da legalidade, eficácia, eficiência, economicidade, qualidade e efetividade das ações públicas (estatais e não estatais).” (ANTUNES, 2009, p. 21).

A realização de auditorias pode ser entendida como obrigatória na Gestão Pública, por ser parte integrante do controle. Corroborando o exposto, Cavalheiro e Flores (2007, p. 53) assim ensinam:

A função *controle* é parte integrante do processo administrativo; a função *auditoria* é parte indissociável do controle [...]. A auditoria modernamente compartilha responsabilidades sobre os resultados de uma gestão. Na gestão pública, essas responsabilidades sobrelevam-se, considerando-se a natureza e a abrangência de sua repercussão – a alocação ótima dos bens públicos sociais.

Também corroborando a associação entre o controle e a auditoria internos, Slomski et al., (2008, p. 150) destacam que “O gestor público e seus auxiliares precisam assegurar que seja estabelecida uma função de auditoria interna efetiva, como parte da estrutura de controle [...]”

Considerando-se que a auditoria possui como funções supervisionar, normatizar, fiscalizar e avaliar o nível de confiabilidade dos controles internos, pode-se afirmar que a auditoria interna governamental encontra-se no ápice da pirâmide do Sistema de Controle Interno, desempenhando importante papel no referido sistema. (ABUNAHMAN, 2006).

A relação da auditoria governamental com os sistemas de controle na gestão abrange também o controle externo, como muito bem destaca Roncalio (2009, p. 56):

[...] na auditoria governamental, interna ou externa, o monitoramento dos sistemas de contabilidade e de controle interno objetiva, também, verificar se os mesmos são adequados e corretamente executados nas organizações públicas, primando pela conformidade com as leis

e normas, eficácia e eficiência das operações e, conseqüentemente, das aplicações de recursos e fidedignidade e transparência das informações.

Ainda sobre a realização de atividades de auditoria, Teixeira (2008, p. 106) assim destaca: “O momento atual oferece a possibilidade de uma prática regular de auditoria no setor público, em seu âmbito interno, sendo que, para o atingimento de melhores resultados de gestão, deve ser baseada na mitigação dos riscos inerentes, por meio de controles internos eficazes.”

Acerca das atribuições inerentes à atividade de auditoria, Roncalio (2009, p. 54) afirma que cabe à auditoria “[...] a apresentação de recomendações e sugestões para melhoria (de mecanismos de controle existentes), aperfeiçoamento (de itens não tratados nos controles) e implementações (quando não há mecanismo de controle) pertinentes.”

Além disso, “Uma função de auditoria interna necessita garantir a revisão sistemática, a avaliação e os relatórios da adequação dos sistemas gerenciais, financeiros, operacionais e controles orçamentários [...]” (SLOMSKI et al., 2008, p. 150).

Por fim, a correta e adequada realização das atividades de auditoria está diretamente relacionada a consciência dos altos gestores quanto a sua importância, bem como de seus benefícios à gestão, cabendo, ainda, aos auditores, fornecer os mecanismos necessários à tomada de decisões do gestor que auxiliem na obtenção de resultados positivos ao administrador. (CASTRO, 2008).

Assim, para que a auditoria seja eficaz e atinja seus objetivos, deve haver obediência aos preceitos legais, bem como conhecimento e determinação dos gestores e auditores para o desempenho de suas funções.

2.6 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

O objetivo do presente estudo consiste na verificação das alterações ocorridas no setor contábil após a implantação do Sistema de Controle Interno nos municípios pesquisados. Assim, considerando-se que as informações preliminares necessárias ao entendimento do Sistema de Controle Interno (SCI) foram anteriormente explanadas, no presente tópico é realizada uma descrição do SCI, abordando-se a legislação inerente ao tema, bem como o próprio SCI na Gestão Pública

Brasileira.

2.6.1 Imposição legal de implantação do Sistema de Controle Interno

Muitas são as normas que abordam o tema Sistema de Controle Interno e a imposição de sua implantação na Gestão Pública, destacando-se que não se trata de tema recente, uma vez que vem sendo abordado explicitamente desde 1964.

O primeiro dispositivo legal a tratar das atividades de controle interno foi a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, a qual estatuiu normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos. O artigo 76 da lei em análise estabelece que o Poder Executivo exerça os três tipos de controle na execução orçamentária: 1) a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; 2) a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e 3) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. (BRASIL, 1964).

Após a disposição contida na lei mencionada, a Carta Magna de 1967 dispôs acerca do referido sistema em relação ao Poder Executivo:

Art 71 - A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei. Art 72 - O Poder Executivo manterá sistema de controle interno, visando a: I - criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa; II - acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento; III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos. (BRASIL, 1967a).

Pouco tempo após a referida norma constitucional, o Decreto-Lei 200, também de 1967, apresentou disposições com referência ao controle interno, em seus artigos 13 e 14:

Art. 13 – O controle das atividades da administração Federal deverá exercer-se em todos

os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Art. 14 – O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e suspensão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco. (BRASIL, 1967b).

Após essas disposições, a Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1988, assim preceituou:

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. 74 Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, Sistema de Controle Interno com a finalidade de:

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

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

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

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

§ 1º - 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, 1988).

Sobre o artigo 74 da Carta Magna, Perote e Nunes (2008, p. 04) assim preceituam:

[...] no setor público, além da atividade de controle interno que deve ser executada por cada órgão ou entidade que compõe a Administração Direta, Indireta ou Fundacional, existem unidades específicas de Controle das respectivas esferas de Governo que pela sua conjugação compõem o Sistema de Controle Interno Governamental (Instituição), previsto no art. 74 da atual Constituição Federal.

Por intermédio da análise dos dispositivos constitucionais antigo e atual, percebe-se que houve uma evolução do Sistema de Controle Interno evidenciado nos referidos dispositivos legais. Antes, o SCI estava, segundo disposição constitucional, restrito aos aspectos financeiros e orçamentários do Poder Executivo, enquanto a Lei Maior atualmente vigente expandiu esses limites, determinando que o SCI atue em relação aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais. Assim, é de se destacar a necessidade de implantação do Sistema de Controle Interno, o qual tem novas atribuições, quais sejam, manter o controle do planejamento e execução dos orçamentos.

Sobre o tema, Gomes (2007, p. 21) assim assevera: “Em 1988 a Constituição Federal exigiu que os Entes que compõem a administração pública brasileira instituíssem um controle mais específico dos procedimentos inerentes à gestão pública. Nascia constitucionalmente o Sistema de Controle Interno.”

Em relação ao SCI diretamente relacionado aos municípios, a Carta Magna de 1988, em seu artigo 31, assim dispõe: “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.” (BRASIL, 1988)./

Após as disposições contidas na Constituição de 1988, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), de 04 de maio de 2000, que estatuiu normas sobre finanças públicas, também apresentou normas quanto ao SCI. Nesse mister a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) estabelece a fiscalização da gestão fiscal por intermédio do Sistema de Controle Interno:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a: I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23; IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites; V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar; VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Conforme se depreende da disposição legal, a Lei de Responsabilidade Fiscal apresentou nova regra de ponto de vista gerencial a Administração Pública, ressaltando o controle interno e de seus agentes responsáveis.

No âmbito estadual, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) também apresenta, em sua Lei Orgânica, alguns dispositivos voltados ao SCI e sua implantação nos municípios catarinenses. O primeiro deles é o artigo 51, o qual dispõe que “Anualmente a prestação de contas dos municípios consistirá no Balanço Geral e no relatório do órgão central do Sistema de Controle Interno.” (SANTA CATARINA, 2003b).

Além do citado artigo, também os de número 60 e 61 tratam do tema:

Art. 60. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade de:

I — avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução de programas de governo e dos orçamentos do Estado;

II — comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência das gestões orçamentária, financeira e patrimonial, nos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III — exercer o controle das operações de crédito, avais e outras garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado; e

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

Art. 61. No apoio ao controle externo, os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:

I — 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;

II — realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer; e

III — 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. 10 desta Lei. (SANTA CATARINA. 2003b).

Contudo, apesar de toda legislação analisada, alguns entes públicos que deveriam implantar o SCI deixaram de implantá-lo, conforme ensina Matias-Pereira (2009, p. 330): “Alguns Estados e a grande maioria dos municípios brasileiros não mantinham um sistema de Controle Interno, por entenderem que, embora constando da Carta Federal, faltava a sua regulamentação. A obrigatoriedade de implantação do Controle Interno foi uma imposição da Lei de Responsabilidade Fiscal.”

Assim, o TCE/SC, visando à implantação do SCI nos municípios catarinenses, através da Lei Complementar 246, de 09 de junho de 2003,

apresentou alterações na lei orgânica do tribunal em análise, na seguinte forma: “Art. 119. A organização do sistema de controle interno dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário do Estado e, no que couber, dos Municípios deve ocorrer até o final do exercício de 2003.” (SANTA CATARINA, 2003a).

Verificadas as normas aplicadas ao Sistema de Controle Interno, passa-se à verificação do referido sistema propriamente dito.

2.6.2 O Sistema de Controle Interno na Gestão Pública Brasileira

A priori, torna-se de relevância a análise do conceito do Sistema de Controle, que segundo o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA (apud Attie, 2009, p. 148) compreende, “o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados na empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.”

Ainda nesse contexto, Deschamps (2009, p. 90) afirma que o SCI “É uma unidade administrativa dentro da estrutura organizacional do Município, preferencialmente vinculada ao Gabinete do Prefeito.”

Abunahman (2006, p. 23), por sua vez, assim destaca: “Controles Internos são os meios utilizados por um órgão ou setor para a verificação de suas atividades e o funcionamento integrado desses Controles é o que pode ser chamado de Sistema.”

O SCI desempenha importante papel na Gestão Pública, considerando-se que “A preservação da integridade do patrimônio depende, em muito, de um sistema de controle interno, no âmbito de cada Poder de cada órgão que integra a estrutura organizacional da entidade [...]”. (MACHADO JÚNIOR; REIS, 2002/2003).

Tendo em vista o destaque do SCI, até então abordado, este deve responder a algumas questões referentes aos seguintes temas:

Levando-se em consideração as atribuições do SCI, este “[...] deve possuir uma unidade para coordenar todos os controles internos que o formam.” (GALANTE, 2005, p. 70). Além disso, “O Sistema de Controle Interno atuará de forma integrada entre os Poderes, alcançando todos os órgãos e Agentes Públicos da Administração direta e indireta, os beneficiários de recursos públicos e os concessionários de serviços públicos.” (DESCHAMPS, 2009, p. 15).

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	
Abrangência	definir a área a ser controlada, bem como se os registros, informações e ajustes contábeis abrangem a totalidade dos atos e fatos administrativos.
Exatidão	identificar se a execução do trabalho, a avaliação dos elementos e as informações estão exatas.
Legalidade	é uma questão fundamental no exercício do controle interno para verificar se os atos praticados obedecem à legislação vigente.
Disseminação das Informações	saber quem deve prestar as informações e quem deve recebê-las, analisá-las e tomar as medidas necessárias.
Oportunidade	indicar se os trabalhos de controle estão sendo realizados na época mais adequada; basicamente, um sistema de controle está integrado em um sistema de informações, podendo, pois, ser utilizado o processamento eletrônico de dados com alta eficiência.

Quadro 5 - Questões sobre o SCI

Fonte: Adaptado de PEIXE (2009, p. 104)

Outro fator importante ao bom desempenho das funções inerentes ao SCI reside na necessidade de manter referido sistema constante sob avaliações e verificações, com vistas a adaptá-lo às novidades situacionais e tecnológicas. (VIEIRA, 2009).

Com referência as características de um SCI que atue com eficiência, segue a Figura 4, apresentando tais características:

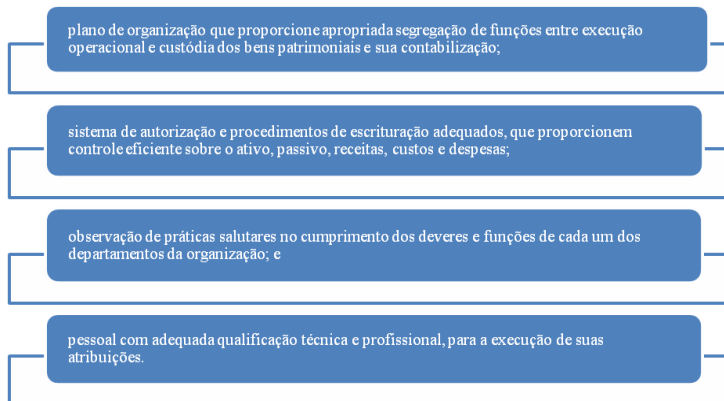


Figura 4 - Características do SCI

Fonte: Adaptado de Attie, (2009, p. 153)

Um fator merecedor de destaque no tema implantação do SCI consiste na segregação de funções e responsabilidades de todos os funcionários, visando possibilitar a adequação de mecanismos que possam reduzir para o mínimo o risco da existência de vícios administrativos. (PEIXE, 2009).

Relativamente ao objetivo do SCI, Galante (2005, p. 52) assim assevera:

Os sistemas de controle interno objetivam a comparação e análise da ação e da gestão governamental, assim como a avaliação das ações, metas, objetivos, execução de programas e do orçamento, e ainda, a devida comprovação de aspectos relacionados à legalidade dos procedimentos administrativos.

Outra informação sobre o controle é fornecida por Abunahman (2006, p. 30): “Há que se ressaltar que o controle interno faz parte das atividades normais da Administração Pública, se subordina ao titular do órgão ou da entidade, tendo como função acompanhar a execução dos atos [...]”.

O SCI, como integrante da Gestão Pública, deve obedecer aos princípios constitucionais aplicados à Administração Pública, quais sejam, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência no desenvolvimento de suas atividades, bem como no planejamento, execução e controle das mesmas. (RONCALIO, 2009).

Nesse contexto, há de destacar que o SCI deve interessar-se por todos os atos administrativos, desde os atos de contratação e admissão de servidores, até aqueles relacionados à aplicação dos recursos públicos, como recebimento de receita ou efetivação de despesa. (TEIXEIRA, 2008).

Outra vertente acerca do tema SCI consiste no fato de que “A fiscalização da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do município cabe tanto ao seu sistema de controle interno, quanto à câmara de vereadores, diretamente, e ainda conta com o auxílio do respectivo tribunal de contas, além do controle social.” (CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2008, p. 04).

Do exposto percebe-se que os controle interno e externo devem atuar conjuntamente. Nesse sentido, “Os sistemas de controle externo e interno devem se complementar numa única relação operacional, pois o controle interno torna-se suporte do externo através da fácil acessibilidade do fluxo de informações e acompanhamento das contas

públicas [...]” (DINIZ et al., 2004, p. 06).

Para que os objetivos do SCI, bem como do controle externo, sejam alcançados, deve haver independência dos mesmos, conforme ensinamentos de Araújo (2002, p. 03):

É evidente que somente com um controle externo independente e eficiente e com um sistema de controle interno estruturado é que teremos a garantia da observância dos princípios basilares da administração pública (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência) e de que as informações contábeis e gerenciais sejam tempestivas, relevantes e fidedignas, de modo a atender aos prazos e limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, permitindo verificar o fiel cumprimento dos seus dispositivos.

Por fim, “É imperativo que o Sistema de Controle Interno seja atuante e independente quando concluir sua verificação, enviando ao Tribunal de Contas bimestralmente os relatórios mensais, contendo as informações necessárias, inclusive os resultados de sua atuação.” (GOMES, 2009, p. 27).

Assim, finalizada a fundamentação teórica a respeito do tema estudado na presente pesquisa, passa-se a descrição da metodologia selecionada para a realização e análise da pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a realização de uma pesquisa é necessário ao pesquisador estabelecer os parâmetros que serão utilizados. O presente capítulo descreve a forma de execução do estudo que embasa este trabalho dissertativo.

Com vistas a melhor desenvolver o tema, torna-se importante destacar o conceito de pesquisa, que segundo Heerd e Leonel (2005, p. 65) consiste em “um processo de investigação que se interessa em descobrir as relações existentes entre os aspectos que envolvem os fatos, fenômenos, situações ou coisas.”

Por sua vez, a pesquisa científica consiste na “atividade investigatória, conduzida conforme padrões metodológicos, buscando a obtenção de informações que permitam a ampliação da cultura geral ou específica de uma determinada área [...]”. (PASOLD, 2003, p. 239-240). Raupp e Beuren (2008, p. 77) ensinam que “o delineamento da pesquisa implica a escolha de um plano para conduzir a investigação.”

Além disso, há que se destacar o ensinamento de Silva e Menezes (2005, p. 32): “Nesta etapa você irá definir onde e como será realizada a pesquisa. Definirá o tipo de pesquisa, a população (universo da pesquisa), amostragem, os instrumentos de coleta de dados [...]”.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

No enquadramento metodológico são descritas as classificações da pesquisa realizada quanto ao objetivo, ao procedimento e à abordagem do problema, assim como a apresentação do instrumento de coleta de dados.

Em relação ao seu *objetivo*, este estudo caracteriza-se como descritivo. A pesquisa descritiva “visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis. Envolve o uso de técnicas padronizadas de coletas de dados: questionário e observação sistemática.” (SILVA; MENEZES, 2005, p. 21).

Como característica descritiva deste estudo observa-se a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, com vistas a descrever as principais alterações ocorridas nos entes públicos pesquisados, com especial ênfase a seus departamentos contábeis, após a implantação do Sistema de Controle Interno.

Quanto aos *procedimentos*, a pesquisa pode caracterizar-se como estudo de caso, levantamento ou *survey*, pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e pesquisa participante (RAUPP; BEUREN 2008). A elaboração deste trabalho está calçada na pesquisa bibliográfica, que se caracteriza pela utilização de materiais anteriormente publicados como fonte de pesquisa, em relação a qual Raupp e Beuren (2008, p. 87) afirmam que: “O material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo o referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros.”

Na *abordagem do problema* a pesquisa abrange os métodos qualitativo e quantitativo. No primeiro, de acordo com Richardson (2008, p. 80) busca-se [...] “descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior número de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.” Quanto ao método quantitativo, Raupp e Beuren (2008, p. 92) destacam que [...] “a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento de dados.”

Apesar das diferenças apresentadas pelas conceituações dos métodos citados, “[...] estudos qualitativos podem se remeter a dados quantificáveis sem perder o seu caráter qualitativo.” (RONCALIO, 2009, p. 81)

No que se refere ao *instrumento de coleta de dados*, na presente pesquisa foi utilizado o questionário, o qual, segundo Colauto e Beuren (2008, p. 130), “[...] é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante [...].” Sobre o instrumento selecionado para a realização da pesquisa, suas características e peculiaridades serão abordadas no estudo do procedimento para coleta de dados.

3.2 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Para possibilitar a realização da pesquisa, é preciso delimitar sua amostra, isso considerando-se a quantidade de municípios que compõem o Estado de Santa Catarina e as características que cada um deles possui. Nesta, houve a escolha intencional dos municípios catarinenses que compõem a região da AMUREL – Associação dos Municípios da

Região de Laguna, a qual era composta, no período da realização do projeto de pesquisa, dos seguintes municípios: Armazém, Braço do Norte, Capivari de Baixo, Grão Pará, Gravatal, Imaruí, Imbituba, Jaguaruna, Laguna, Pedras Grandes, Rio Fortuna, Sangão, Santa Rosa de Lima, São Ludgero, São Martinho, Treze de Maio e Tubarão.

Destaque-se que no momento do início efetivo da pesquisa alguns dos citados municípios deixaram de fazer parte da associação referida, quais sejam, Grão Pará, Gravatal, Pedras Grandes e São Ludgero. Esses municípios deixaram de integrar a AMUREL em virtude da fundação da AMESG – Associação dos Municípios das Encostas da Serra Geral, em agosto de 2009, a qual é composta por sete municípios: São Ludgero, Orleans, Lauro Muller, Pedras Grandes, Grão Pará, Gravatal e Rio Fortuna, que participa como associado por intermédio da câmara municipal. Assim, com a saída dos municípios referidos da AMUREL, a presente pesquisa consistiu na aplicação de questionários a treze controladores e treze contadores, número de municípios integrantes desta associação. Visando uma melhor localização geográfica, seguem mapas com a localização do Estado de Santa Catarina e dos municípios pesquisados.



Figura 5 - Localização do Estado de SC no Mapa do Brasil

Fonte: Brasil - Turismo

A seleção da população leva em conta, inicialmente, a utilização do Sistema de Controle Interno pelos municípios selecionados, além de suas características econômicas, administrativas e sua localização geográfica, bem como a atuação da AMUREL na região sul do Estado de Santa Catarina, haja vista tratar-se de uma associação de destaque, que busca sempre orientar seus associados no sentido de cumprirem

com todas as cautelas as exigências legais, bem como as determinações institucionais do Tribunal de Contas do Estado e demais órgãos fiscalizadores.



Figura 6 - Localização da AMUREL no Mapa do Estado de SC
Fonte: Adaptado a partir da BELA SANTA CATARINA (2001)



Figura 7 - Mapa da AMUREL

3.2.1 Apresentação dos municípios pesquisados

O presente tópico visa apresentar características que, segundo opinião do pesquisador, auxiliam no entendimento da pesquisa, bem como justificam a seleção dos municípios pesquisados. São elencados os seguintes dados de cada um dos municípios:

Feitas essas considerações, passa-se a apresentação dos dados dos municípios da AMUREL, na seguinte ordem: Armazém, Braço do Norte, Capivari de Baixo, Imaruí, Imbituba, Jaguaruna, Laguna, Rio Fortuna, Sangão, Santa Rosa de Lima, São Martinho, Treze de Maio e Tubarão.

DADOS DOS MUNICÍPIOS PESQUISADOS
Característica e principais atividades econômicas: dados pesquisados na seção dos municípios do portal do Governo do Estado de Santa Catarina. (SANTA CATARINA).
Receita e despesa orçamentária em 2008, bem como despesas por função: dados pesquisados no site da Secretaria do Tesouro Nacional, no sistema Finanças do Brasil FINBRA/STN, dados contábeis dos municípios 2008. (STN, 2008).
População e extensão territorial: dados pesquisados no site do IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas. (IBGE, 2007 e 2002).
Ano de instalação do município, área rural e urbana: informações encontradas no site da Confederação Nacional dos Municípios – CNM, no link Dados Indicadores. (CNM).
Dados sobre o Índice de Desenvolvimento Humano - Municipal – IDH-M, tendo como ano base 2000: dados divulgados pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento da Organização das Nações Unidas – PNUD/ONU. (PNUD/ONU, 2003).
Pareceres das contas dos municípios referente ao período compreendido entre os anos de 1999 e 2008: dados pesquisa no site do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. (TCE/SC).

Quadro 6 - Dados acerca de cada município pesquisado

ARMAZÉM

A cidade de Armazém, instalada no ano de 1958, é conhecida por ser uma grande produtora de alimentos e produtos têxteis, que são vendidos em todo o Brasil. Tem como principais atividades econômicas o plantio, em especial de fumo, milho e mandioca, além da criação de suínos e gados leiteiros.

No que se refere a dados geográficos e populacionais, possui uma extensão territorial de 173,484 km², a qual se encontra assim dividida: 61,81% em área rural e 38,19% em urbana. Com base nessa divisão, percebe-se o motivo pelo qual o destaque econômico deste município consiste na agricultura e na pecuária. Possui, segundo dados da contagem populacional em 2007, 7.310 habitantes.

Ainda como dado populacional, o índice de desenvolvimento humano (IDH) do município teve um aumento de 11,34% em nove anos, uma vez que em 1991 esse índice atingia a marca de 0,714, enquanto em 2000 passou para 0,795. Sobre o IDH, considerando-se o fato de estar sendo mencionado pela primeira, é imprescindível realizar uma observação sobre esse índice. Quando a marca estiver entre 0 e 0,499, o IDH é considerado baixo; quando entre 0,500 e 0,799, médio; e, por fim, de 0,800 a 1, alto.

Passando-se a uma pequena explanação acerca das finanças desse município, no ano de 2008 a receita orçamentária realizada foi de R\$ 11.585.460,76 e a despesa orçamentária de R\$ 9.210.576,00, o que refletiu um superávit de R\$ 2.374.884,76. A despesa de capital, que contribui para a formação ou aquisição de um bem, atingiu a marca de

20,52% no ano referido.

No que se refere ao Sistema de Controle Interno, objeto principal deste estudo, no município de Armazém o mesmo foi implantado no ano 2003.

BRAÇO DO NORTE

Instalado em 1955, o município de Braço do Norte, que foi colonizado por italianos e alemães, é considerado a Capital Sul-Americana da Moldura, caracterizando-se também por produzir a melhor carcaça suína do Estado. Possui como principais atividades econômicas a agricultura, a indústria de transformação e a pecuária.

A extensão territorial desse município alcança a marca de 221,311 km², divididos em 27,91% para a área rural e 72,09% para a urbana. Possui 27.730 habitantes, de acordo com a contagem populacional de 2007.

O índice de desenvolvimento humano de Braço do Norte é o maior da AMUREL, atingindo a marca de 0,846. Esse índice teve um aumento de 14,48% entre os anos 1991, quando atingia a marca de 0,739, e 2000.

Em relação aos dados financeiros, no ano de 2008 a receita orçamentária foi R\$ 30.128.068,26 e a despesa orçamentária de R\$ 30.845.642,19, o que reflete um déficit de R\$ 717.573,93. A despesa de capital, no ano de 2008, foi de 15,75%.

O sistema de controle interno foi implantando, no município de Braço do Norte, no ano de 2002.

CAPIVARI DE BAIXO

O município, que foi instalado em 1993, sedia o Complexo Termelétrico Jorge Lacerda, a maior usina a carvão da América Latina e principal fonte econômica da região. A principal atividade econômica do município consiste na geração de energia termelétrica a partir do carvão.

A extensão territorial do município é de 53,165 km², dos quais a maioria consiste em área urbana, atingindo a marca de 93,94%. Sua população, segundo a contagem de 2007, é de 20.064 habitantes.

O IDH de Capivari de Baixo, segundo dados do ano 2000, é de 0,812, índice considerado alto, de acordo com explanação anterior. Esse índice teve um aumento de 10,48% entre os anos de 1991 (0,735) e 2000.

Sobre a situação financeira do município em 2008, a receita orçamentária foi de R\$ 32.661.013,85 enquanto a despesa orçamentária de 32.362.608,39, perfazendo um superávit de R\$ 298.405,46. A

despesa de capital foi de 8,09%.

A implantação do Sistema de Controle Interno ocorreu no ano de 2003, data limite para tal implantação, segundo determinação do TCE/SC.

IMARUÍ

Em relação ao município de Imaruí, um dado marcante consiste no fato de que a influência da colonização açoriana se faz presente no dia-a-dia da cidade, tanto na arquitetura e nas festas quanto nas manifestações religiosas. Entre suas atividades econômicas, pode ser destacada a pesca como a principal fonte de economia do município, seguida da agricultura, onde se destacam o arroz, a farinha de mandioca, entre outros. A cidade também está investindo no turismo rural, tendo ótimas pousadas. O ano de instalação desse município foi 1890.

A extensão territorial de Imaruí atinge 542,236 km², assim divididos: área rural em 70,84% e urbana 29,16%. A contagem populacional de 2007 demonstra a existência de 11.675 habitantes no município. Ainda sobre dados populacionais, o IDH de Imaruí, em 1991 era de 0,678, mas em 2000 esse número subiu 9,44%, passando a atingir 0,742, apesar de ainda estar no patamar médio.

Um dado que cabe ser destacado no município em análise refere-se ao disposto na portaria da Secretaria de Orçamento e Finanças - SOF nº 42, de 14 de abril de 1999, a qual especificou a classificação funcional para a qual cada ente público, nas três esferas governamentais, deveria agregar seus gastos. (BRASIL, 1999). Dentre as opções trazidas pelo referida portaria, existe a subfunção “controle interno”, sendo que o município de Imaruí especificou em suas despesas por função, gastos com o controle interno: em 2008, o montante de R\$ 17.602,61; R\$ 15.709,15 no ano de 2007; já em 2006, atingiu R\$ 11.990,85; e em 2005, R\$ 13.704,55.

Já os dados financeiros do município apontam que a receita orçamentária realizada em 2008 foi de R\$ 11.878.058,74 e a despesa orçamentária de R\$ 11.578.470,39, perfazendo um superávit de R\$ 299.588,35. A despesa de capital no mesmo ano, despesa essa que, como já mencionado, contribui para a formação ou aquisição de um bem de capital, atingiu 6,69%.

O Sistema de Controle Interno foi implantado em Imaruí no ano de 2004, após a data limite fixada pelo TCE/SC.

IMBITUBA

Este município, instalado em 1958, destaca-se pela exuberância

do litoral, mas esse não é seu único atrativo, uma vez que Imbituba também possui porto, lagos, montanhas, e uma atração à parte, as baleias. Suas principais atividades econômicas são portuárias, ressaltando-se que o porto de Imbituba é o segundo maior do Estado e representa uma das maiores fontes de emprego do município, que também depende da indústria, do comércio e do turismo.

A extensão territorial de Imbituba é de 184,787 km², dos quais a grande maioria consiste em área urbana, 96,71%. A população local é de 36.231 habitantes, segundo a contagem populacional de 2007.

Acerca do IDH, no município de Imbituba, entre os anos de 1991 e 2000, houve um aumento no índice de 8,93%, o que consiste no aumento desse índice de médio para alto, na seguinte proporção: em 1991 era de 0,739 e em 2000, de 0,805.

Cabe, ainda, destacar alguns dados financeiros do município em 2008: receita orçamentária realizada de R\$ 42.968.500,22; despesa orçamentária realizada de R\$ 42.392.072,20; refletindo um déficit de R\$ 576.428,02. Nesse mesmo ano, a despesa de capital foi de 13,41%.

Quanto ao Sistema de Controle Interno, sua instalação ocorreu em 2001.

JAGUARUNA

Jaguaruna é um município conhecido por ser palco de esportes radicais como surfe de areia. Suas dunas movem-se ao sabor dos ventos. As principais atividades econômicas desse município são a agricultura, com ênfase no plantio de arroz e de mandioca, além de pesca, turismo e pecuária. Sua instalação ocorreu no ano de 1891.

A extensão territorial é de 329,459 km², dos quais 70,06% são de área urbana e 29,94% de área rural. A população desse município atinge a monta de 15.668, de acordo com a contagem populacional de 2007.

Como mencionado no município de Imaruí, de acordo com o disposto na portaria SOF nº 42, de 14 de abril de 1999, o município de Jaguaruna também especificou despesas com a subfunção “controle interno”: R\$ 19.170,00 em 2008 e R\$ 37.275,30 no ano de 2007.

O IDH do município, segundo índices do ano 2000, é de 0,739, refletindo um aumento de 12,96% em relação ao índice anterior, de 1991, que era de 0,702.

Sobre os dados financeiros do município em 2008, a receita orçamentária foi de R\$ 21.840.967,00, enquanto a despesa orçamentária atingiu R\$ 22.196.185,00, perfazendo um déficit de R\$ 355.218,00. A despesa de capital também em 2008 foi de 10,63%.

Com referência ao Sistema de Controle Interno, o ano de

implantação nesse município foi 2004, também após a data limite fixada pelo TCE/SC.

LAGUNA

Palco de eventos importantes da História do Brasil, instalada em 1714, cidade histórica e praiana, Laguna tem o melhor carnaval do sul do País. A base econômica desse município é a pesca nas lagoas e na costa atlântica, com alta produção de camarão e siri. O turismo também é grande fonte de renda, especialmente no verão, quando milhares de turistas invadem suas lindas praias.

A extensão territorial desse município é de 440,525 km², dos quais apenas uma pequena parte reflete sua área rural, alcançando 21,62% de seu território, enquanto a urbana é de 78,38%. A população de Laguna em 2007 chegou a 50.179 habitantes.

O município de Laguna, acompanhando os municípios de Imaruê e Jaguaruna, de acordo com o disposto na portaria nº 42/1999 da SOF – Secretaria de Orçamento e Finanças, também especificou gastos com o controle interno nos anos de 2007 e 2008, com os valores de R\$ 29.003,84 e R\$ 55.121,51 respectivamente.

O IDH de Laguna também está na média, alcançando o índice de 0,793 no ano 2000, o que significa um aumento de 10,14% em relação a 1991, quando esse índice era de 0,720.

Sobre os dados financeiros desse município, sua receita orçamentária realizada em 2008 chegou a R\$ 47.056.047,36 e sua despesa orçamentária realizada R\$ 46.477.568,44, o que gerou um superávit de R\$ 578.478,92. A despesa de capital, que contribui para a formação ou aquisição de um bem capital foi de 6,08%.

Por fim, em relação ao Sistema de Controle Interno, este foi implantado no ano de 2003, data limite prevista pelo TCE/SC.

RIO FORTUNA

O município de Rio Fortuna, que está situado no sul do Estado, ainda mantém as tradições alemãs, além de possuir uma das maiores reservas de fluorita de Santa Catarina. Instalada no ano de 1958, é considerada a cidade com o menor índice de mortalidade infantil do Brasil. Entre as principais atividades econômicas destaca-se a agricultura, em especial a produção de fumo, e a piscicultura. Também merece destaque o extrativismo mineral e de madeira.

Rio Fortuna possui 300,315 km² de extensão territorial, em sua maioria composta de área rural (71,92%), e sua população é de 4.468, segundo a contagem populacional de 2007.

O IDH desse município é considerado alto, atingindo o índice de 0,822 no ano 2000. Esse índice demonstra um aumento de 12,14% desde o ano de 1991, quando alcançava o valor de 0,733.

Em relação aos dados financeiros, a receita orçamentária realizada em 2008 foi de R\$ 10.645.382,78, enquanto a despesa orçamentária atingiu R\$ 10.235.886,13, gerando um superávit de R\$ 409.496,65. No mesmo ano, a despesa de capital desse município foi de 32,71%.

Em relação ao Sistema de Controle Interno, sua implantação ocorreu em 2003.

SANGÃO

O município de Sangão, instalado em 1993, é conhecido por suas indústrias cerâmicas, que constituem a principal fonte de renda do município, que exporta seus produtos para outros Estados brasileiros e para os países do Mercosul.

A extensão territorial desse município é de 83,058 km², divididos em 55,41% na área rural e 44,59% em área urbana. A população de Sangão, segundo a contagem populacional de 2007, é de 10.300 habitantes. Nesse município, o IDH, medido em 2000, alcançou 0,794, configurando um aumento de 13,11% em relação ao índice de 1991, que era de 0,702.

Em relação aos dados financeiros do município em 2008, a receita orçamentária foi de R\$ 10.773.074,00, enquanto a despesa orçamentária atingiu a monta de R\$ 10.618.611,00, perfazendo um superávit de R\$ 154.463,00. A despesa de capital, também em 2008, foi de 15,36%.

Por fim, a implantação do Sistema de Controle Interno aconteceu em 2004, após a data limite fixada pelo TCE/SC para referida implantação.

SANTA ROSA DE LIMA

Localizada no sul do Estado, instalada em 1962, Santa Rosa de Lima já foi a cidade com menor população do Brasil, e possui como principal atividade econômica a agricultura.

A extensão territorial de Santa Rosa de Lima é de 202,977 km², dos quais a maioria é de área rural, qual seja, 78,92%. A população do município é a menor da AMUREL, apenas 2.031 habitantes segundo a contagem populacional de 2007. Contudo, o pequeno índice populacional não faz que o IDH seja aumentado, pelo contrário, o município em análise apresenta o menor índice, qual seja, 0,628 em

2000. Apesar do baixo índice, ainda houve um aumento de 18,05% em relação ao medido em 1991, quando o índice era de 0,532.

Os dados financeiros do município no ano de 2008 são os seguintes: receita orçamentária realizada: R\$ 7.082.839,26; despesa orçamentária realizada: R\$ 6.677.784,63; superávit: R\$ 405.054,63; despesa de capital de 20,02%.

O município de Santa Rosa de Lima, assim como outros municípios da AMUREL, como Laguna, também especificaram gastos com o controle interno, de acordo com o disposto na portaria SOF nº 42, de 14 de abril de 1999, nos anos de 2007, atingindo R\$ 29.003,84 e em 2008, com o valor de R\$ 55.121,51.

A implantação do SCI ocorreu em 2003.

SÃO MARTINHO

O município de São Martinho, instalado em 1962, é uma mistura de religiosidade, cultura alemã, gastronomia, natureza e ecologia, fazendo do município um bom roteiro de turismo. A agropecuária é a base da economia da cidade, destacando-se o plantio de milho, fumo e feijão.

O território desse município atinge a marca de 224,531 km², assim dividido: área rural de 72,88% e área urbana de 27,12%. A população de São Martinho também não é muito expressiva, apenas 3.194 habitantes, segundo contagem da população de 2007. O IDH do município, em 2000, foi de 0,816, revelando um crescimento de 13,49% em relação ao índice de 1991, que era de 0,719.

A receita orçamentária realizada em 2008 foi de R\$ 7.132.257,17 e a despesa orçamentária de R\$ 7.306.540,74, perfazendo um déficit de R\$ 174.283,57. A despesa de capital atingiu o percentual de 22,42%.

O SCI foi implantado em 2003, data limite imposta pelo TCE/SC para implantação do referido sistema.

TREZE DE MAIO

O município de Treze de Maio foi originado por um núcleo de negros livres que se dispersou e cedeu lugar à comunidade de imigrantes italianos. O ano de instalação desse município foi 1961, e possui como principal atividade econômica a agropecuária.

A extensão territorial é de 161,081 km², sendo que a maioria desse território está na área rural, 73,73%. Sua população atinge a marca de 6.599 habitantes, segundo a contagem populacional de 2007. Ainda sobre dados populacionais, o IDH do município apresentou um aumento de 14,04% em nove anos, uma vez que em 1991 o índice era de 0,698,

enquanto em 2000 era de 0,796.

Sobre os dados financeiros, em 2008 a receita orçamentária realizada foi de R\$ 9.865.740,30, a despesa orçamentária de R\$ 9.351.084,91, perfazendo um superávit de R\$ 514.655,39. Nesse mesmo ano, a despesa de capital foi de 23,65%.

A implantação do SCI aconteceu em 2004, extrapolando o prazo máximo fixado pelo TCE/SC.

TUBARÃO

Entre a serra e o mar, Tubarão, instalada em 1870, encanta por suas belezas. Dotada de ótima infra-estrutura urbana, seu potencial turístico concentra-se nas águas termais, canalizadas para confortáveis complexos hoteleiros. Tubarão destaca-se na pecuária e na agricultura. É o segundo centro comercial do sul do Estado, principalmente na área de cerâmica. Destaque também para o turismo, centrado em suas estâncias hidrominerais.

A extensão territorial desse município é de 300,273 km², dos quais a maioria é área urbana, 79,04%. A população do município é a maior da AMUREL, atingindo a monta de 92.569, segundo a contagem populacional de 2007. O IDH do município, medido em 2000, era de 0,842, representando um aumento de 8,65% em relação ao medido em 1991, que era de 0,775.

A receita orçamentária realizada em 2008 foi de R\$ 12.3473.085,50, enquanto a despesa orçamentária realizada foi de R\$ 121.365.580,00, perfazendo um superávit de R\$ 2.107.505,54. A despesa de capital, no mesmo ano, foi de 22,80%.

A implantação do SCI aconteceu em 2005, dois anos após a data limite estabelecida pelo TCE/SC.

3.3 PROCEDIMENTO PARA COLETA DE DADOS

Inicialmente, cumpre destacar qual a finalidade da coleta de dados, a qual, segundo Beuren (2008, p. 68):

[...] tem por fim sua análise e interpretação, visando responder à pergunta da pesquisa. Assim, deve ser evidenciada a forma escolhida para proceder à análise e interpretação dos dados e, se for o caso, uma explicação para cada tipo de dados, uma vez que esta pode variar em função da natureza dos dados.

A pesquisa nos municípios selecionados efetivou-se por intermédio da aplicação de questionários, sobre os quais cumpre definir suas peculiaridades. De início, utilizam-se os ensinamentos de Colauto e Beuren (2008, p. 130): “O questionário é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante, sem a presença do pesquisador.”

Cabe, ainda, destacar as funções do questionário, as quais, segundo Richardson (2008, p. 189) são: “[...] descrever as características e medir determinadas variáveis de um grupo social.”

Nesse contexto, importante informação refere-se às vantagens e limitações do instrumento de coleta de dados utilizado. Para discorrer sobre o tema, segue Quadro 7 baseado nos ensinamentos de Richardson (2008).

VANTAGENS	LIMITAÇÕES
O questionário permite obter informações de um grande número de pessoas simultaneamente ou em um tempo relativamente curto; permite abranger uma área geográfica ampla, sem ter necessidade de um treinamento demorado do pessoal que aplica o questionário.	Muitas vezes não se obtém os 100% de respostas aos questionários, podendo-se produzir vieses importantes na amostra, que afetam a representatividade dos resultados. Por exemplo, produz-se viés na pesquisa quando se escolhe uma amostra com a mesma quantidade de pessoas em três níveis econômicos (alto, médio, baixo) e, devido a problemas não controlados, obtém-se muitas respostas no nível alto, algumas no nível médio e poucas no nível baixo.
Apresenta relativa uniformidade de uma medição a outra, pelo fato de que o vocabulário, a ordem das perguntas e as instruções são iguais para todos os entrevistados; no caso do questionário anônimo (que não inclui o nome do entrevistado), as pessoas podem sentir-se com maior liberdade para expressar suas opiniões. O anonimato, porém, nem sempre é a melhor forma de obter respostas honestas.	Problema de validade. Nem sempre é possível ter certeza de que a informação proporcionada pelos entrevistados corresponde à realidade. Isso varia segundo o tema tratado, por exemplo, opiniões, interesses, características pessoais, situação econômica do indivíduo etc.
O fato de ter tempo suficiente para responder ao questionário pode proporcionar respostas mais refletidas que as obtidas em uma primeira aproximação com o tema pesquisado; a tabulação de dados pode ser feita com maior facilidade e rapidez que outros instrumentos (por exemplo, a entrevista).	Problema de confiabilidade. As respostas dos indivíduos variam em diferentes períodos de tempo. Por exemplo, as atitudes e opiniões podem variar de acordo com a situação emocional de uma pessoa.

Quadro 7 - Vantagens e limitações da utilização do questionário

Fonte: adaptado de Richardson (2008, p. 205-206)

Assim, feitas as considerações iniciais sobre o questionário, passa-se a discussão a respeito das perguntas integrantes do questionário aplicado.

O questionário é composto por perguntas fechadas, preponderantemente, e abertas. “[...] as questões fechadas apresentam aos respondentes um conjunto de alternativas de respostas para que seja escolhida a que melhor evidencia a situação ou o ponto de vista do respondente.” (COLAUTO e BEUREN, 2008, p. 131). Por sua vez, “As questões abertas, também chamadas de livres, são as que permitem ao informante responder livremente, usando sua própria linguagem e emitir opiniões se necessário.” (COLAUTO e BEUREN, 2008, p. 131).

Para a maioria das questões fechadas, as possíveis respostas a serem selecionadas pelo entrevistado acerca do tema Sistema de Controle Interno terão como embasamento a Escala de Likert, a qual “[...] é uma escala de classificação amplamente utilizada, que exige que os entrevistados indiquem um grau de concordância ou discordância com cada uma de uma série de afirmações sobre objetos de estímulo.” (MALHOTRA apud TEIXEIRA, 2008, p. 121). Destaque-se que a escala em análise pode apresentar quatro ou cinco opções de resposta, dependendo da escolha do pesquisador.

Ainda sobre o questionário aplicado, cabe mencionar que o mesmo dividiu-se em duas partes: a primeira continha perguntas visando identificar o respondente; a segunda abordava questões diretamente relacionadas ao tema do presente estudo, qual seja, o Sistema de Controle Interno e as alterações trazidas à Gestão Pública após sua implantação.

Os destinatários do questionário foram os responsáveis pelo Sistema de Controle Interno e os Contadores Municipais. Essa seleção ocorreu com vistas a verificar a forma de atuação do SCI nos municípios pesquisados, bem como a relação desse sistema com o setor contábil, visando, ainda, obter informações a respeito das mudanças verificadas na Administração Pública após a implantação do SCI.

3.3.1 Aplicação de pré-teste

Após a elaboração do questionário que seria aplicado aos respondentes dos municípios da AMUREL, foram realizados pré-testes com pessoas que atuam na área contábil e do controle interno, com vistas a aperfeiçoar seu conteúdo.

Nesse sentido, Gil (2002, p. 119) afirma que:

Tão logo o questionário, ou formulário, ou o roteiro da entrevista estejam redigidos, passa-se ao seu pré-teste. Muitos pesquisadores descuidam desta tarefa, mas somente a partir daí é que aqueles instrumentos estarão válidos para o levantamento. O pré-teste não visa captar qualquer dos aspectos que constituem os objetivos do levantamento. [...] Ele está centrado na avaliação dos instrumentos enquanto tais, visando garantir que meçam exatamente aquilo que se pretende medir.

Ainda sobre a aplicação de pré-testes, Richardson (2008, p. 202) assim afirma: “Refere-se à aplicação prévia do questionário a um grupo que apresente as mesmas características da população incluída na pesquisa. Tem por objetivo revisar e direcionar aspectos da investigação.” O mesmo autor continua: “Em geral, o pré-teste é um momento muito útil para revisar o processo de pesquisa, que não deve ser aproveitado para fazer do questionário um instrumento de monopolização do saber.” (RICHARDSON, 2008, p. 204)

Os respondentes do pré-teste, que foi aplicado entre os dias 26 e 28 de outubro de 2009, foram: a assessora contábil da AMUREL, considerando-se seu conhecimento em relação às questões contábeis e ao controle interno, bem como por conhecer a realidade dos municípios pesquisados em relação aos assuntos mencionados; o contador de um dos municípios da AMESC (Associação dos Municípios do Extremo Sul Catarinense), o qual presta assessoria em vários municípios, inclusive alguns integrantes da AMUREL; a contadora de um dos municípios da AMREC (Associação dos Municípios da Região Carbonífera), que leciona a disciplina de Contabilidade Pública em uma das Universidades da Região Sul do Estado de Santa Catarina; e um autor de livros na área de controle interno nos municípios, o qual ministra cursos, palestras, seminários, e atua como consultor e auditor junto a municípios e entidades estatais de Santa Catarina, além de prestar consultoria sobre o Sistema de Controle Interno.

Todos os respondentes do pré-teste contribuíram para o aperfeiçoamento do questionário que foi aplicado aos contadores e controladores dos municípios da AMUREL.

3.3.2 Aplicação dos questionários

Antes da entrega dos questionários aos seus destinatários, a pesquisadora, juntamente com os demais controladores internos da AMUREL, participou de uma reunião realizada para tratar sobre assuntos pertinentes ao tema controle interno, na data de 05 de agosto de 2009, que se realizou na sede da referida associação, em Tubarão-SC. Nesta data, a pesquisadora apresentou aos demais participantes do evento os objetivos e a relevância da pesquisa que realizaria.

Nesta data, como ainda não havia a conclusão definitiva dos questionários, apenas houve uma explanação sobre o estudo, sendo que todos os presentes concordaram em participar da pesquisa, levando em consideração a importância que a mesma traria para a região.

Após a aplicação do pré-teste e as melhorias realizadas no questionário, em outra reunião realizada em 19 de novembro de 2009, a qual possuiu como temas atividades de controle e contabilidade, também na sede da AMUREL, mas desta vez com a participação dos controladores e contadores municipais da região, foram entregues os questionários para os respondentes presentes. Com relação aos faltantes, foi realizado contato telefônico e o posterior envio do questionário por meio eletrônico.

Com a entrega de todos os questionários aos participantes, foi requerida a devolução dos mesmos até o dia 04 de dezembro de 2009. Contudo, nesta data, apenas 42,30% dos questionários foram entregues, devidamente respondidos. Apenas no dia 11 de janeiro de 2010 a pesquisadora recebeu 100% dos questionários entregues, para início da análise dos dados coletados.

Ainda sobre a coleta de dados, é imprescindível esclarecer que, no momento da confecção do questionário, mesmo após a aplicação do pré-teste, não havia a pergunta sobre a data de implantação do Sistema de Controle Interno, informação relevante para a pesquisa. Assim, em 06 de dezembro de 2009, por meio telefônico e eletrônico, foi requerido àqueles que ainda não haviam entregue o questionário, que incluíssem tal informação no instrumento de pesquisa, e àqueles que já haviam devolvido, solicitou-se isoladamente a informação mencionada, também por meio telefônico e eletrônico.

3.4 PROCEDIMENTO PARA ANÁLISE DE DADOS

A análise dos dados pesquisados é uma das mais importantes

fases de um estudo, uma vez que fornece mecanismos para alcançar o objetivo da pesquisa. Nesse sentido, Teixeira (2008, p. 121) ensina que: “Quando da montagem do instrumento de coleta de dados, tem-se que pensar, não somente na estruturação, mas, a maneira de avaliar estas respostas. Alguns métodos de medição e escalonamento podem ser empregados visando a análise e a compreensão dos dados.”

No presente estudo, tendo em vista a utilização de questionários para a coleta de dados, foi selecionado o método *scoring*, com o objetivo de fornecer um caráter quantitativo à pesquisa. Sobre o tema: “[...] o método *scoring* consiste, basicamente, na atribuição de pontos visando à transformação de uma variável qualitativa nominal em qualitativa ordinal ou mesmo quantitativa.” (SILVEIRA apud MELARÉ, 2009, p. 142).

Assim, mesmo com a adoção do método *scoring*, a pesquisa realizada foi qualitativa. Contudo, antes de ser tratada como qualitativa, foi necessária a adoção de escalas de classificação, para tornar possível a análise. Nesse sentido, Cooper (2003, p. 200) assim preleciona: “Para quantificar as dimensões que são essencialmente qualitativas, usamos *escalas de classificação* ou *ranqueamento*.”

Havendo a possibilidade de escolha entre essas escalas, para esta pesquisa foi utilizada uma escala de classificação, destacando-se que muitas dessas escalas podem ser utilizadas para analisar dados qualitativos. Neste estudo, a escolhida foi a escala de Likert, para a maioria das questões, que “[...] é a variação mais frequentemente usada da *escala de classificação somatória*. As escalas somatórias consistem de afirmações que expressam atitudes favoráveis ou desfavoráveis em relação ao objeto de interesse.” (COOPER, 2003, p. 201)

Sobre a escala de Likert, Malhorta (2005, p. 206) ensina: “A escala de Likert recebeu o nome de seu criador, Rensis Likert, e é uma das escalas por itens mais amplamente utilizadas. Os pontos extremos de uma escala de Likert são em geral ‘discordo muito’ e ‘concordo muito’.”

O mesmo autor trata das vantagens da utilização desta escala: “É fácil para o pesquisador construí-la e aplicá-la, e é fácil para o entrevistado compreendê-la. Portanto, ela é adequada para entrevistas pelo correio, por telefone, pessoais ou eletrônicas.” (MALHORTA, 2005, p. 207)

Esta pesquisa foi realizada por intermédio da aplicação de questionários, podendo-se enquadrar, de acordo com a citação supracitada, como uma entrevista pelo correio, só que neste caso, eletrônico, bem como pessoal, considerando-se que alguns dos questionários foram entregues pessoalmente pelo pesquisador aos

entrevistados.

A escala de Likert apresenta como opções de respostas assertivas sobre as quais o entrevistado vai selecionar se concorda ou não, sendo apresentados diferentes graus acerca dessa concordância:

O procedimento geral da escala de Likert é usado o seguinte: são coletadas várias informações sobre determinado item. Estes itens são apresentados a juízes que indicam se aprovam muito, aprovam, estão indecisos, desaprovam, desaprovam muito. Para cada juiz é feito um *score* final computando suas respostas numa escala de 5 a 1, respectivamente. [...] A maior pontuação possível será a multiplicação do maior número utilizado (por exemplo, 5) pelo número de assertivas favoráveis, e a menor pontuação será a multiplicação do menor número utilizado (por exemplo, 1) pelo número de assertivas desfavoráveis. (OLIVEIRA, 2001b, p. 19)

Ainda sobre a escala de Likert, Colugnati (2001, p. 18) ensina: “As escalas de resposta são formadas por pontos que representam a discordância ou concordância do indivíduo com o estímulo, sendo, portanto, uma representação numérica de uma variável qualitativa”.

Na presente pesquisa, foram aplicados dois questionários distintos, um aos contadores e outro aos controladores. O primeiro questionário era composto por quinze questões do tipo Likert, de acordo com o Quadro 8, sendo que, além das questões do tipo Likert, o questionário destinado aos contadores continha, ainda, duas questões abertas e oito fechadas.

CONTADORES					
Questões Fechadas - Escala de Likert					
Nº Questões	Opções de Respostas				
	POSITIVA Maior Concordância 5	4	3	2	NEGATIVA Maior Discordância 1
8	Sempre	Geralmente	Às Vezes	Raramente	Nunca
7	Conheço e Entendo	Conheço e Entendo Parcialmente	Nem Conheço Nem Desconheço	Conheço mas não Entendo	Não Conheço

Quadro 8 - Descrição das questões do tipo Likert aplicada aos contadores

Já o questionário aplicado aos controladores, possuía vinte e sete questões do tipo Likert, de acordo com explicações do Quadro 9. Este questionário, assim como o anteriormente descrito, possuía, ainda, duas questões abertas e oito fechadas.

CONTROLADORES					
Questões Fechadas - Escala de Likert					
Nº Questões	Opções de Respostas				
	POSITIVA Maior Concordância 5	4	3	2	NEGATIVA Maior Discordância 1
3	Concordo Totalmente	Concordo Parcialmente	Nem Concordo Nem Discordo	Discordo Parcialmente	Discordo Totalmente
17	Sempre	Geralmente	Às Vezes	Raramente	Nunca
7	Conheço e Entendo	Conheço e Entendo Parcialmente	Nem Conheço Nem Desconheço	Conheço mas não Entendo	Não Conheço

Quadro 9 - Descrição das questões do tipo Likert aplicada aos controladores

Nas questões do tipo Likert aplicadas nos dois questionários referidos, cada opção de escolha correspondia a uma pontuação para a posterior análise. Essa pontuação varia de 1 a 5, de acordo com a opção selecionada, tendo como maior pontuação as opções com aspectos positivos, como “concordo totalmente” ou “sempre”, enquanto as menores pontuações correspondem as opções com aspecto negativo, como “discordo totalmente” ou “nunca”.

Assim, as opções que são pontuadas com os menores índices apontam os aspectos negativos do Sistema de Controle Interno, enquanto os maiores índices apontam os aspectos positivos do mencionado sistema.

Para a análise dos dados obtidos nas questões do tipo Likert, utilizou-se o *Ranking Médio* (RM) para possibilitar a realização de uma estatística descritiva (MELARÉ, 2009). Sobre a análise descritiva, Colauto e Beuren (2008, p. 139) assim preceituam: “A análise descritiva se preocupa fundamentalmente em investigar o que é, ou seja, em descobrir as características de um fenômeno.”

Sobre a média ponderada utilizada para calcular o RM, Lapa et al. (2008, p. 4-5), em sua pesquisa, demonstram: “Neste modelo atribuiu-se um valor de 1 a 5 para cada resposta, a partir da qual foi calculada a média ponderada para cada item, baseando-se na frequência das

respostas.”

No presente estudo, para se chegar ao RM foi realizada uma média ponderada, como explica Mançú (2008, p. 67): “[...] através do cálculo da Média Ponderada (MP) e do *Ranking Médio* (RM) dos resultados, conforme as seguintes equações: MP = soma (frequência das respostas * escalas assinaladas), e RM = MP / soma (frequência das respostas).” Com vistas a facilitar o entendimento da equação citada, segue figura ilustrando a tabela proposta por Oliveira (2005b):

QUESTÕES	FREQUÊNCIA DE SUJEITOS					RM
	1	2	3	4	5	
É necessária uma grande área de terra para entrar no negócio de Sementes de soja?	1	2	3	4	5	2,7
		3	2	1		

$$\text{Média Ponderada} = (3 \times 2) + (2 \times 3) + (1 \times 4) = 16$$

$$\text{Logo RM} = 16 / (3+2+1) = 2,7$$

Observação:

Escala tipo Likert usada: Grau de concordância

-				+
[1] Discordo Totalmente	[2]	[3]		[5] Concordo Totalmente

Figura 8 - Demonstração do cálculo do *Ranking Médio* (RM)

Fonte: Oliveira, 2005, p. 01-02.

Feito o cálculo do RM, com resultados obtidos foi possível mensurar se a conclusão foi positiva ou negativa em relação às assertivas apresentadas: nos resultados maiores que 3, positivo; nos menores que 3, negativo; e nos iguais a 3, nulo.

Para a apresentação dos dados obtidos pelo RM utilizou-se como ferramenta de software o *Excel*, o qual é “[...] um programa matemático de manipulação de dados bastante eficaz, que integra o pacote de produtos do Office da Microsoft.” (BOTTENTUIT JUNIOR e COUTINHO, 2007, p. 2), através do qual foram elaborados gráficos, que segundo Barbeta (2008, p. 68) “[...] fornecem, em geral, uma visualização mais sugestiva do que as tabelas”, com vistas a facilitar o entendimento dos resultados. Referidos gráficos apresentaram os resultados por intermédio de barras, as quais refletem a frequência, bem como o RM.

De outro norte, nos questionários aplicados havia questões que não adotaram a escala de Likert. Em relação às questões abertas, foi utilizada a análise de conteúdo, a qual, segundo Richardson (2008,p.

224) “[...] é, particularmente, utilizada para estudar material de tipo qualitativo (aos quais não se podem aplicar técnicas aritméticas).” O mesmo autor, ainda sobre referida análise, continua: “[...] deve basear-se em teorias relevantes que sirvam de marco de explicação para as descobertas do pesquisador.” (RICHARDSON, 2008, p. 224).

Por fim, quanto às questões fechadas que apresentavam alternativas múltiplas para seleção dos respondentes, sem a adoção da análise do tipo Likert, foi realizada uma análise aritmética simples, onde os dados então coletados foram transferidos para um gráfico, do tipo setores e barras, confeccionados também no *software* Excel.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

O objetivo deste capítulo consiste em apresentar os dados coletados por intermédio da aplicação dos questionários aos contadores e controladores dos municípios da AMUREL, bem como realizar a análise desses dados.

4.1 APRECIÇÃO DAS CONTAS DOS MUNICÍPIOS DA AMUREL PELO TCE/SC

Como mencionado no referencial teórico o TCE/SC obrigou os municípios catarinenses a implantarem o Sistema de Controle Interno até o ano de 2003, sendo que referido sistema deveria auxiliar na prestação de contas de cada município. A Tabela 1 informa a aprovação ou rejeição das contas do município em estudo, no período compreendido entre 1999 e 2008. A seleção desse período ocorreu para que se pudesse analisar as contas antes da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, que aconteceu no ano de 2000, bem como a obrigatoriedade de implantação do SCI, que teve como limite o exercício de 2003, até a data do término da pesquisa.

Tabela 1 - Número de contas municipais que o TCE/SC recomendou aprovação ou rejeição no período de 1999 a 2008

Contas Municipais	Parecer				Reapreciação			
	Pela Aprovação		Pela Rejeição		Pela Aprovação		Pela Rejeição	
	Quant.	Percentual	Quant.	Percentual	Quant.	Percentual	Quant.	Percentual
1999	12	92,31%	1	7,69%	-	-	1	7,69%
2000	3	23,08%	10	76,92%	7	53,84%	3	23,08%
2001	9	69,23%	4	30,76%	1	7,70%	3	23,08%
2002	12	92,31%	1	7,69%	-	-	-	-
2003	10	76,92%	3	23,08%	1	7,70%	2	15,38%
2004	6	46,15%	7	53,85%	1	7,70%	3	46,15%
2005	12	92,31%	1	7,69%	-	-	-	-
2006	12	92,31%	1	7,69%	-	-	-	-
2007	12	92,31%	1	7,69%	-	-	-	-
2008	10	76,92%	3	23,08%	-	-	-	-

Fonte: Adaptado de TCE/SC

A apresentação dos dados informados na Tabela 1 ocorreu para

que fossem comparados os pareceres do TCE/SC em relação às contas municipais antes e depois da implantação do Sistema de Controle Interno. Contudo, o que se percebeu, foi que a implantação do referido sistema pouco influenciou nos pareceres do TCE/SC. Os anos em que foram emitidos pareceres com as maiores quantidades de entendimentos no sentido da rejeição, foram os anos de troca de mandato eletivo, quais sejam: 2000, 2004 e 2008. Além disso, cumpre destacar que o período que apresentou maior índice de pareceres pela rejeição foi o de 2000, ano em que a Lei de Responsabilidade Fiscal foi promulgada.

4.2 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Para a descrição e análise de dados, de acordo com as informações prestadas no tópico referente à metodologia da pesquisa, são apresentados os dados coletados por intermédio das respostas prestadas pelos contadores e controladores dos municípios da AMUREL ao questionário aplicado pelo pesquisador.

Com vistas a uma melhor análise, a apreciação dos dados encontra-se estruturada em três tópicos: o primeiro deles, destinado às questões aplicadas apenas aos controladores; o segundo, àquelas aplicadas aos contadores; e o terceiro refere-se aos questionamentos comuns a ambos os entrevistados.

Nos subitens que seguem, primeiramente são apresentadas as questões referentes à identificação dos entrevistados; na sequência, àquelas que utilizaram a escala de Likert; a terceira parte da análise são as questões que apresentaram alternativas múltiplas para seleção dos respondentes, sem a adoção da análise do tipo Likert; e, por fim, as questões abertas.

4.2.1 Controladores

Na parte da identificação do entrevistado, foram realizados quatro questionamentos. No primeiro deles, o controlador respondeu há quanto tempo trabalha na Administração Pública.

Da análise da tabela, bem como do Gráfico 1, percebe-se que não há uniformidade nas respostas selecionadas por cada controlador, destacando-se que a pergunta abordou o tempo de trabalho na Administração Pública, mas não necessariamente na função de controlador. Além disso, foi possível constatar que a maioria deles

trabalha com o setor público há mais de um ano, ou seja, assumiram como servidores antes mesmo da posse da atual gestão em seu município.

Tabela 2 - Período que presta serviço na Administração Pública

Descrição	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Menos de 1 (um) ano	1	7,68
De 1 (um) a 3 (três) anos	3	23,08
De 3 (três) a 5 (cinco) anos	3	23,08
De 5 (cinco) a 8 (oito) anos	3	23,08
Mais de 8 (oito) anos	3	23,08
Total	13	100,00

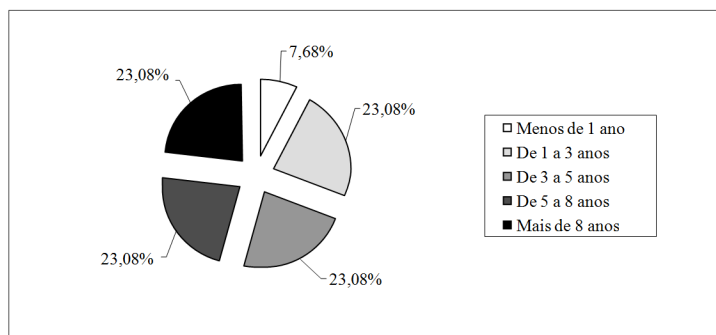


Gráfico 1 - Período que presta serviço na Administração Pública

A segunda questão referia-se ao tempo de atuação efetiva no Sistema de Controle Interno, ao que os entrevistados assim responderam:

Tabela 3 - Período que atua como responsável pelo SCI

Descrição	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Menos de 1 (um) ano	7	53,86
De 1 (um) a 3 (três) anos	2	15,38
De 3 (três) a 5 (cinco) anos	2	15,38
De 5 (cinco) a 8 (oito) anos	2	15,38
Total	13	100,00

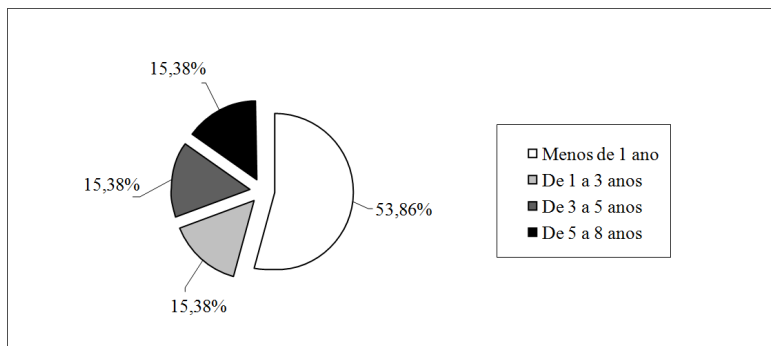


Gráfico 2 - Período que atua como responsável pelo SCI

Em relação a este questionamento, diferentemente do que se constatou na questão anterior, há uma certa uniformidade nas respostas. A maioria dos controladores (53,86%) trabalha com o Sistema de Controle Interno há menos de um ano, do que se pode perceber que essa maioria assumiu a função de controlador no mesmo período que a atual gestão.

Há que se destacar, em relação à questão de número 2, que no questionário aplicado havia uma subdivisão, onde era realizada a seguinte indagação: “Caso não haja no ente em pesquisa o Sistema de Controle Interno implantando, há quanto tempo atua como responsável pelo controle interno?”. Como todos os municípios pesquisados afirmaram possuir devidamente implantados seus sistemas de controle interno, de acordo com o exposto no tópico “apresentação dos municípios pesquisados”, a resposta desta questão não foi realizada pelos controladores.

Já na questão de número 3, os controladores responderam se o cargo que ocupam é proveniente de concurso público, ao que responderam, em sua maioria, que os cargos ocupados são comissionados, ou seja, de livre nomeação e exoneração, consoante se depreende da tabela e do gráfico que seguem:

Tabela 4 - Proveniência do cargo ocupado

Descrição	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Concursado	3	23,08
Não concursado	10	76,92
Total	13	100,00

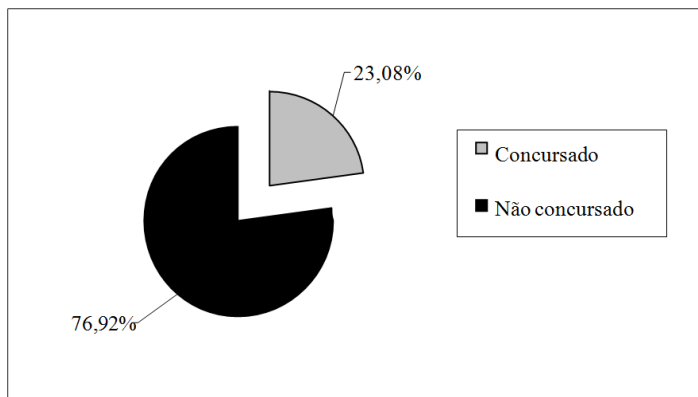


Gráfico 3 - Proveniência do cargo ocupado

Confrontando-se as respostas das questões dois e três, é possível supor que os controladores que responderam ao questionário assumiram o cargo como comissionados na atual gestão municipal. Além disso, também é possível presumir que a maioria dos controladores pesquisados não possui experiência prática nas funções de controle.

Na última questão referente à identificação do entrevistado, os controladores responderam sobre sua formação acadêmica. Consta-se que 46,15% dos entrevistados possuem como formação apenas o ensino médio, como se denota da tabela e do gráfico que segue.

Tabela 5 - Formação acadêmica

Descrição	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Ensino Médio	6	46,15
Superior em Direito	1	7,69
Superior em Administração	3	23,08
Superior em Contabilidade	3	23,08
Total	13	100,00

Como se constata no Gráfico 4, a maioria dos controladores entrevistados possui como formação acadêmica o nível superior, sendo que, os que possuem formação em administração e contabilidade, representam 46,16% dos respondentes.

Após as respostas referentes à identificação do entrevistado,

passou-se ao questionamento direto sobre o Sistema de Controle, destacando que, as próximas questões, são aquelas classificadas como da escala de Likert.

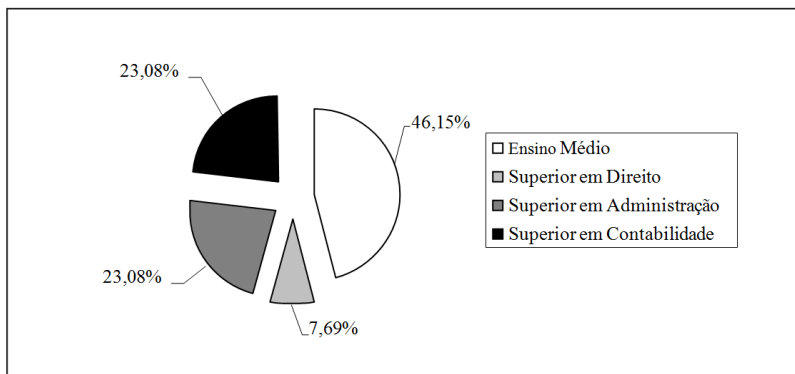


Gráfico 4 - Formação acadêmica

A primeira questão que utilizou essa escala foi a de número cinco, a qual se referia ao vínculo hierárquico do Sistema de Controle Interno - SCI, e apresentava como opções de respostas as seguintes assertivas: concordo totalmente, concordo parcialmente, nem concordo nem discordo, discordo parcialmente, discordo totalmente e não se aplica. A essas assertivas foram atribuídos valores que vão de 5 a 0, na ordem transcrita, ou seja, concordo totalmente corresponde ao número 5, concordo parcialmente, ao número 4, e assim sucessivamente até se chegar a assertiva não se aplica, que corresponde ao numeral 0. Contudo, para a análise da questão serão consideradas apenas as pontuações de 5 a 1, uma vez que, quando a assertiva escolhida corresponder ao número 0, entendeu-se que não houve resposta.

Essa questão apresentou três subdivisões, onde em cada uma delas foi apresentado um órgão ao qual haveria vínculo hierárquico do SCI: a primeira apresentou como opção o gabinete do prefeito; a segunda, a secretaria de administração e/ou finanças; e a terceira ressaltou qualquer outra opção, desde que não vinculada ao gabinete do prefeito ou a referida secretaria.

Antes de qualquer análise do Gráfico 5, é necessário algumas considerações sobre os dados nele transcritos acerca do *Ranking Médio* (RM). Como já explanado na parte metodológica, feito o cálculo do RM, através dos resultados obtidos, demonstrou-se no gráfico a conclusão a qual se chegou após a mensuração dos dados. Quando os

resultados forem maiores que 3, entende-se que a assertiva foi considerada positiva; nos menores que 3, negativa; e nos iguais a 3, nula.

O resultado desse questionamento segue demonstrado no Gráfico 5:

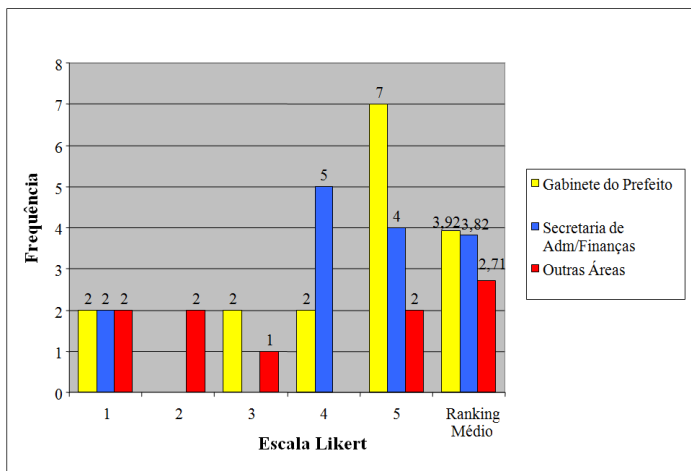


Gráfico 5 - Vinculação do Sistema de Controle Interno

Após essas considerações sobre o RM, analisando-se o Gráfico 5, que revela a qual órgão está vinculado hierarquicamente o SCI, percebe-se que as respostas foram positivas para duas assertivas, quais sejam, gabinete do prefeito e secretaria de administração e/ou finanças. Nesse contexto, cabe destacar que, com vistas a uma maior liberdade e autonomia do SCI, este deveria estar subordinado hierarquicamente apenas ao gabinete do prefeito, para uma total imparcialidade no desenvolvimento das atividades de controle em qualquer secretaria da administração municipal.

Entre as questões 6 e 22, as assertivas possuem como alternativas de respostas as seguintes: sempre, geralmente, às vezes, raramente, nunca e não sabe informar, também com valores atribuídos entre 5 e 0, sendo que a opção sempre corresponde ao número 5, geralmente ao 4, às vezes ao 3, raramente ao 2, nunca ao 1 e não sabe informar ao 0. Também como mencionado, quando selecionada a opção que corresponda ao numeral 0, esta não consta nos gráficos, uma vez que foi considerada como não tendo havido resposta. Essas questões são analisadas a seguir.

Contudo, em relação às questões de número 6, 13, 16, 17, 25 e

26, a análise será realizada no terceiro subitem desse tópico, que tratará dos questionamentos comuns a ambos os entrevistados (controladores e contadores).

Assim, passa-se a demonstração da análise da questão número 7, inicialmente. Esta questão perguntou aos controladores se a quantidade de servidores atuantes no Sistema de Controle Interno (órgão central e demais integrantes do sistema) atende às suas necessidades, ao que os mesmos assim responderam, de acordo com o gráfico que segue:

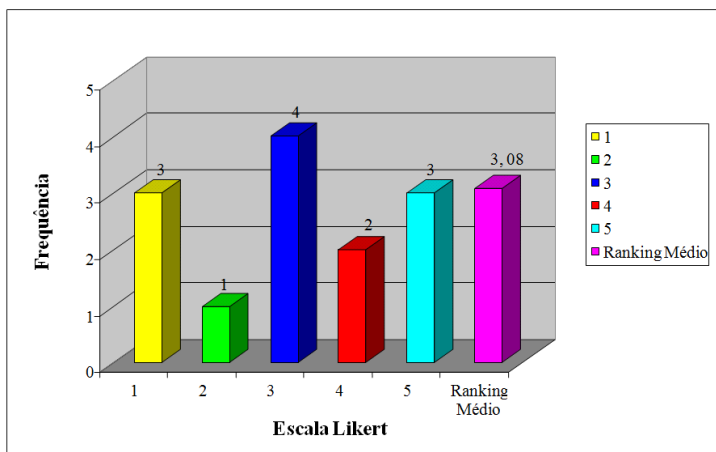


Gráfico 6 - Quantidade de servidores do SCI X Atendimento às suas necessidades

Como se denota dos dados apresentados no Gráfico 6, a resposta foi positiva em relação a essa assertiva, de acordo com a análise do RM das opções selecionadas, o qual atingiu o índice de 3,08. De destacar, que esse positivo está bem próximo ao nulo, o que pode refletir que o número de funcionários atuantes ainda deixe a desejar.

Por sua vez, a questão número 8 apresentou a seguinte indagação: “Existem reuniões entre os responsáveis pelo controle de cada departamento administrativo e o responsável pelo órgão central do Sistema de Controle Interno?”. Os dados obtidos através das respostas a essa pergunta seguem no Gráfico 7:

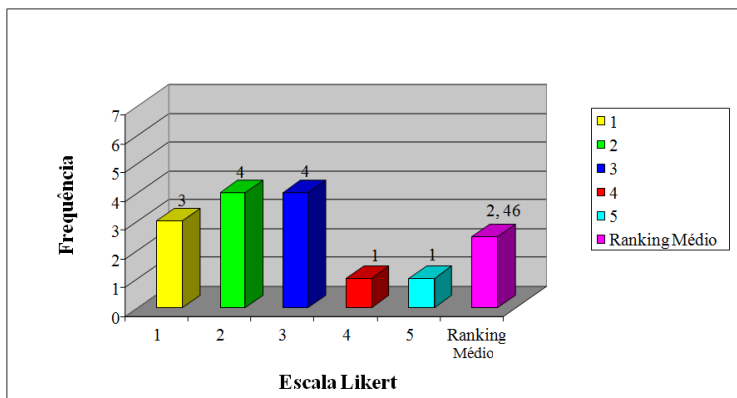


Gráfico 7 - Reuniões entre os responsáveis pelo controle e o responsável pelo SCI

No questionamento número 9, o controlador respondeu se o gestor público proporciona o aperfeiçoamento dos funcionários que trabalham com o Sistema de Controle Interno, incluindo o responsável pelo órgão central do sistema. As assertivas selecionadas pelos respondentes seguem transcritas, por intermédio do gráfico número 8.

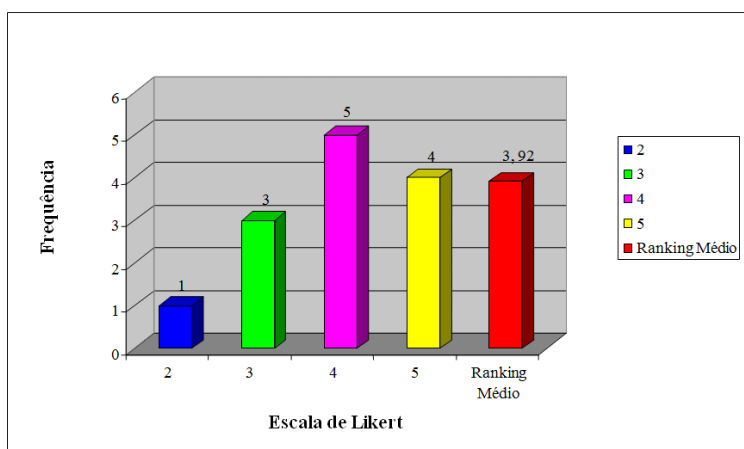


Gráfico 8 - Aperfeiçoamento dos funcionários do SCI

O aperfeiçoamento, segundo o RM, é positivo, o que pode ser considerado de grande valia para o SCI, uma vez, como visto, os controladores possuem pouca experiência profissional, conforme

demonstrado na questão 2. Assim, e também considerando que o próprio SCI é algo novo nos municípios pesquisados, o fato do gestor proporcionar ao controlador e aos funcionários que atuam com o SCI a participação em cursos e simpósios que possam repassar maiores informações sobre o sistema e sua forma de funcionamento, auxiliará na eficácia do controle realizado no órgão público.

Um dado que também merece destaque nesta pesquisa refere-se à possível relação entre o órgão central do Sistema de Controle Interno e o setor contábil, ao que, a questão número 10 indagou os respondentes sobre essa relação. As respostas fornecidas estão demonstradas no Gráfico 9:

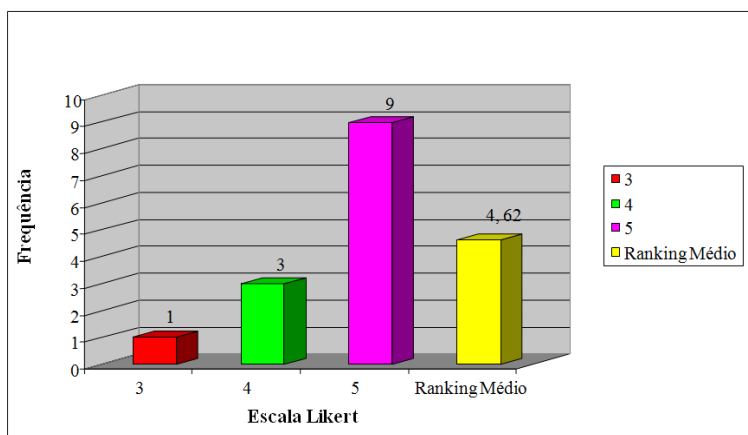


Gráfico 9 - Relação entre o órgão central do SCI e o Setor Contábil

Como se denota do Gráfico 9, a propósito da relação entre o SCI e o setor contábil houve um resultado positivo. Essa positividade influencia na execução das atividades do controle, uma vez que as informações fornecidas pela contabilidade ao órgão central de controle, quais sejam, os relatórios contábeis, devem ser revisados pelo controle interno, que deve verificar a data de publicação dos dados, de acordo com os preceitos legais, a escrituração da previsão orçamentária, bem como sua execução, entre outros.

Assim, um bom relacionamento entre a contabilidade e o SCI aumenta a eficácia das atividades de controle, uma vez que muitas das obrigações que antes eram desempenhadas pelo contador, hoje são de responsabilidade do controlador.

Tendo em vista o destaque que o setor contábil representa para o desenvolvimento das atividades de controle, a questão 11 realiza a

seguinte indagação: “Ainda sobre o setor contábil, no que se refere à obtenção de dados para realização do controle, tal departamento possui seguramente arquivados seus registros contábeis?”. As respostas selecionadas contam do Gráfico 10:

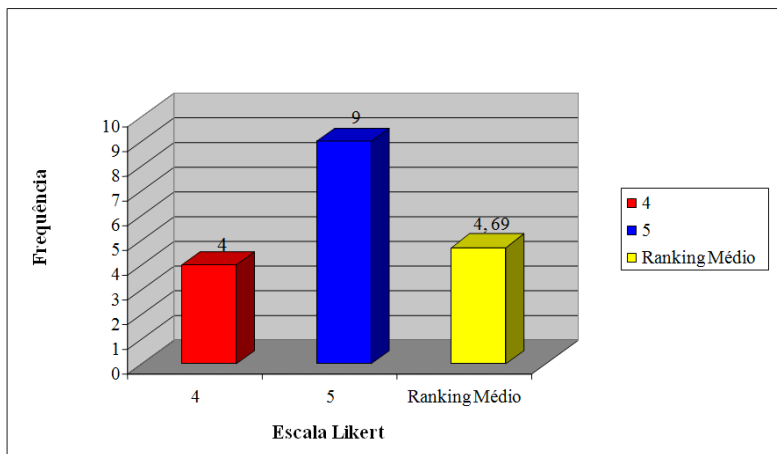


Gráfico 10 - Segurança no arquivamento dos registros contábeis

Da mesma forma que ocorreu na questão 10, o RM sobre a indagação demonstrada, revela um índice positivo, alcançando a marca de 4,69. Havendo essa certeza da segurança no arquivamento dos dados contábeis, o controlador confia que esses dados possam ser utilizados para a realização das atividades de controle, proporcionando a garantia das informações armazenadas.

Por sua vez, a questão 12 indagou se no órgão em pesquisa existe um fluxo de informações a respeito dos atos realizados pelo órgão central do Sistema de Controle Interno, haja vista o fato de que esse fluxo auxilia no bom desempenho das atividades da gestão. Segue o Gráfico 11 com as respostas apresentadas:

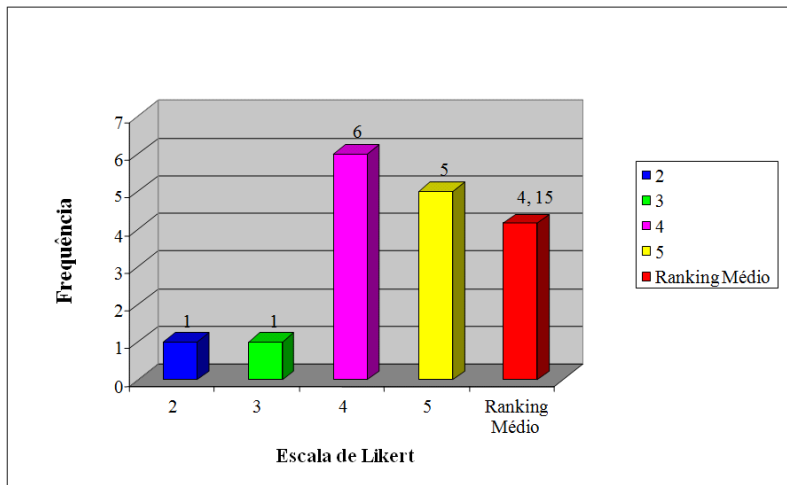


Gráfico 11 - Fluxo de informações dos atos realizados pelo SCI

Sobre o fluxo de informações, o cálculo de RM demonstra que há uma positividade, ou seja, a maioria dos respondentes afirmou que ocorre a divulgação dos atos de controle aos setores e departamentos do órgão público pesquisado.

A questão de número 13, por ser comum a ambos os destinatários da pesquisa (controladores e contadores), sua análise será posterior, em subitem destinado a esse fim. Em relação à questão 14, o pesquisador apresentou ao respondente a seguinte afirmação, seguida de um questionamento: “A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe em suas disposições a obrigatoriedade da elaboração dos relatórios de gestão fiscal (RGF) e resumo da execução orçamentária (RREO). Tais relatórios são verificados pelo órgão central do Sistema de Controle Interno quanto aos limites estabelecidos pela referida lei?”.

As respostas apresentadas pelos controladores são apresentadas no Gráfico 12.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF consiste no norte que deve ser seguido pelos gestores na aplicação dos recursos públicos. Essa lei dispõe acerca da obrigatoriedade de apresentação de relatórios fiscais e, relatórios esses que, elaborados pela contabilidade pública, devem ser verificados pelo controlador. Na questão apresentada, segundo o RM, a resposta foi positiva, demonstrando o respeito dos controladores ao estabelecido pela LRF.

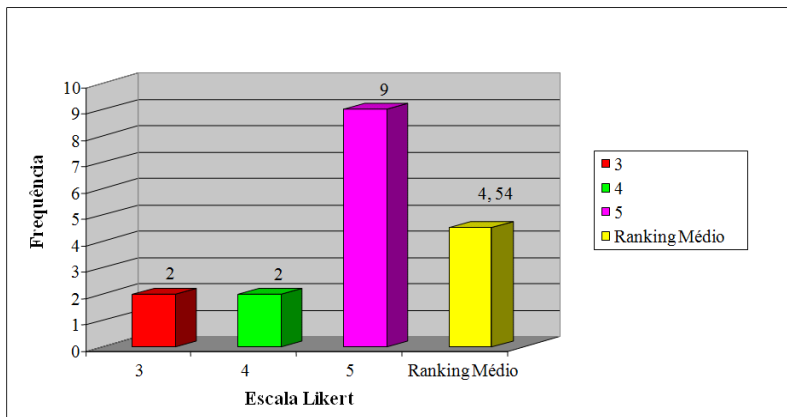


Gráfico 12 - Verificação pelo SCI dos RGF e RREO

Nesse contexto, cabe destacar que, antes da implantação do SCI, o setor contábil, além de elaborar os relatórios mencionados, também possuía a atribuição de conferência desses relatórios, isso por intermédio do responsável pelo setor, qual seja, o contador.

Por sua vez, a questão número 15 apresentou a seguinte indagação: “O órgão central do Sistema de Controle Interno fiscaliza a efetiva execução das metas firmadas nas leis orçamentárias municipais, quais sejam, Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária?”.

De destacar, antes da apresentação de resultados no Gráfico 13, tratar-se a fiscalização descrita de uma das atribuições do responsável pelo órgão central do Sistema de Controle Interno.

O índice apresentado pelo RM, de 4,23, demonstra que em relação a este questionamento as respostas são positivas. O objetivo dessa questão, isoladamente, consistia em confirmar a verificação, pelo controlador, de uma função a ele atribuída em decorrência da determinação constante na LRF e na CF/88 quanto a avaliação da execução das metas firmadas nas leis orçamentárias, sejam elas municipais, estaduais ou federais, destacando-se que, antes da exigência de implantação do SCI pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina nos municípios catarinenses, tal atribuição era exercida pelo contador.

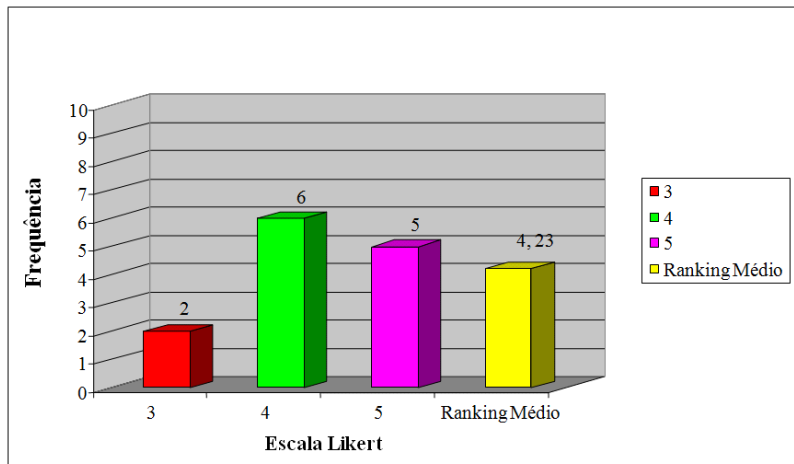


Gráfico 13 - Fiscalização do SCI quanto às metas firmadas no PPA, na LDO e na LOA

Após a análise da questão 15, passa-se a explanação sobre a questão 18, destacando-se que as questões 16 e 17 são analisadas posteriormente. Assim, segue transcrito o questionamento número 18: “Existe um manual de procedimentos de controle a ser utilizado pela Administração Pública, em cada um de seus setores?”.

As respostas apresentadas seguem no Gráfico 14:

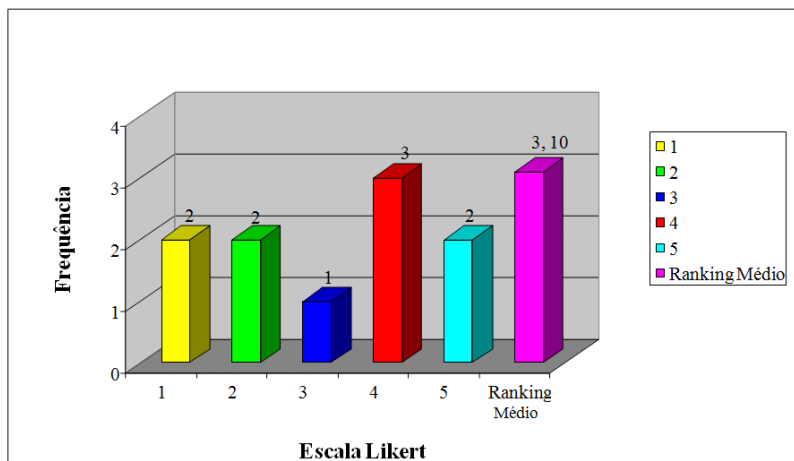


Gráfico 14 - Existência de manual de procedimentos de controle

Sobre a existência de um manual procedimental, segundo o índice do RM, a resposta é positiva. Contudo, considerando-se que o índice RM foi de 3,10, não se pode ignorar sua proximidade com o nulo, do que se pode verificar a possível necessidade de padronização dos procedimentos das atividades de controle desempenhadas pelo SCI, respeitando-se, sempre, as peculiaridades de cada município.

Outro tema questionado aos controladores foi apresentado na questão 19, a qual apresentou o seguinte questionamento: “A falta de continuidade nos serviços administrativos, levando em conta o caráter temporário do gestor público, influencia o controle exercido pelo responsável pelo órgão central do Sistema de Controle Interno?”. As respostas selecionadas pelos entrevistados seguem no Gráfico 15:

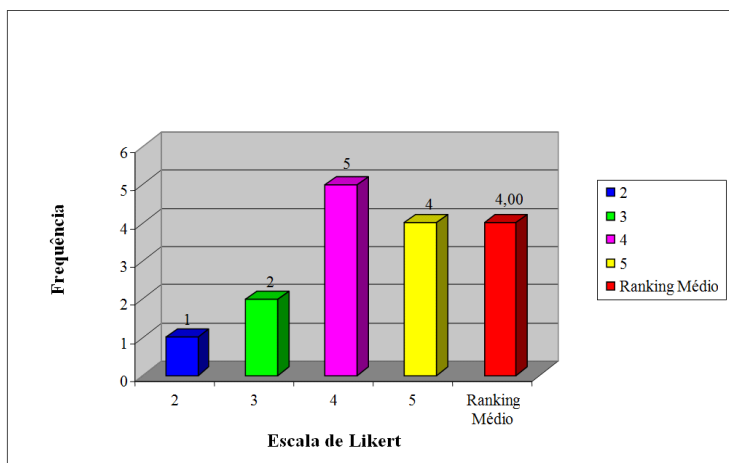


Gráfico 15 - Influência da falta de continuidade do serviço público no SCI

Sobre o tema, levando em conta o caráter temporário do gestor público, e sua influência nas atividades de controle, os controladores apresentaram respostas positivas. Essa descontinuidade afeta sobremaneira a atividade que desempenha o SCI, considerando-se que, como demonstrado na pesquisa, a maioria dos controladores é contratada a cada mudança da gestão.

A questão número 6, assim como a 13, 16 e a 17, é analisada posteriormente. Em relação à questão 20, o tema nela abordado consiste na realização de auditoria pelo órgão central do SCI: “O órgão central do Sistema de Controle Interno realiza auditoria em relação aos dados fornecidos pelos departamentos do órgão em análise?”. As respostas

selecionadas são apresentadas no Gráfico 16:

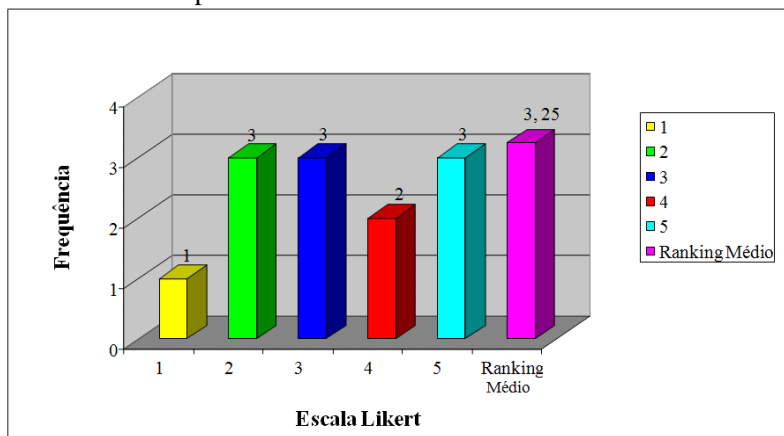


Gráfico 16 - Auditoria do SCI em relação aos dados fornecidos

A auditoria referida serve para confirmar a veracidade das informações que são transmitidas ao SCI, bem como para verificar a exatidão dos mecanismos de controle realizados por cada departamento, por isso a necessidade de realização da mesma. Na questão referida, o RM alcança o índice de 3,25, refletindo a positividade das respostas.

Outro tema que merece destaque no contexto do SCI, refere-se à implementação das sugestões realizadas pelo SCI, ao passo que foi elaborado o seguinte questionamento, de número 21: “As sugestões realizadas pelo órgão central do Sistema de Controle Interno em seus relatórios são implementadas pelo gestor da entidade em análise?”

Com vistas a fornecer um exemplo de sugestões prestadas pelo órgão central do SCI, pode-se mencionar que o mesmo apresenta, quando necessário, sugestões para que as finanças públicas respeitem os limites legalmente estabelecidos. Essas sugestões são apresentadas ao gestor, que decide pela implementação ou não dessas sugestões. Nas respostas selecionadas pelos respondentes ao questionamento, o RM apresenta valor de 3,38, refletindo ter sido positivo o resultado obtido, ou seja, os gestores implementam as sugestões realizadas pelo órgão central do SCI em seus relatórios.

Segue o Gráfico 17, que apresenta as respostas selecionadas:

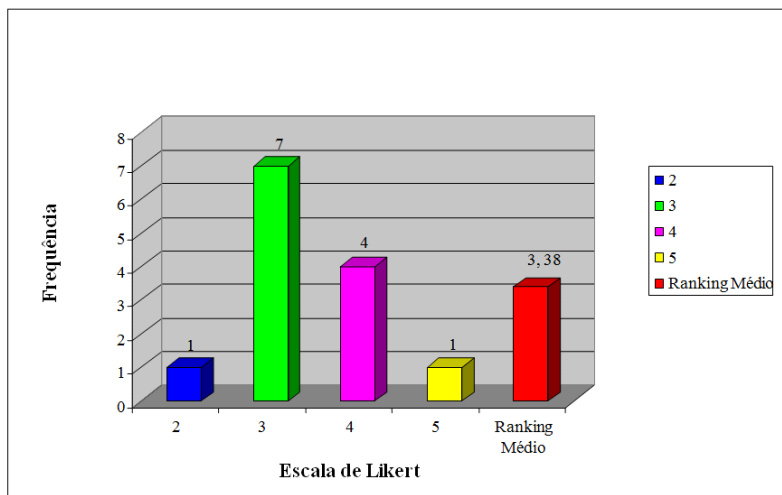


Gráfico 17 - Implementação das sugestões realizadas pelo SCI

Finalizando as questões da escala de Likert que trazem como opções de respostas as assertivas “sempre, geralmente, às vezes, raramente, nunca e não sabe informar”, a questão número 22 apresenta o seguinte questionamento: “Caso seja detectada alguma irregularidade e/ou falha nos atos administrativos praticados, o órgão central do Sistema de Controle Interno realiza algum procedimento, junto ao gestor público, com vistas a sanar tal irregularidade e/ou falha?”. O Gráfico 18 representa as respostas selecionadas:

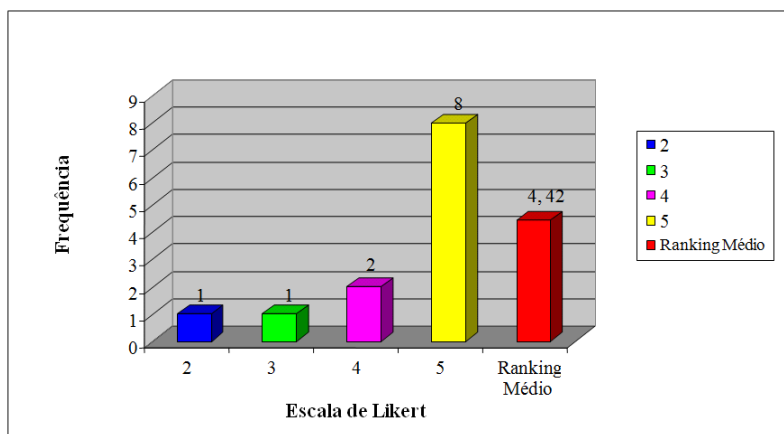


Gráfico 18 - Procedimentos do SCI visando sanar irregularidades ou falhas

A realização de procedimentos que visem sanar irregularidades ou falhas nos atos administrativos praticados deve ser priorizado pelo SCI, considerando as atribuições que lhe são conferidas. No Gráfico 18, o RM de 4,42 demonstra a positividade das respostas dos controladores, refletindo a efetiva prática de atividades de controle com o intuito de sanar irregularidades ou falhas ocorridas na Administração Pública.

Em relação às questões do tipo Likert de aplicação exclusiva ao controlador, estas são as questões analisadas, passando-se, a seguir, à análise das questões que apresentaram alternativas múltiplas para seleção dos respondentes, sem a adoção da análise do tipo Likert, quais sejam, aquelas que receberam como numeração 23, 27 e 28. De destacar que essas são questões que foram aplicadas apenas aos controladores.

A questão de número 23 indagou os respondentes sobre quem são os destinatários dos relatórios elaborados pelo órgão central do Sistema de Controle Interno, apresentando como opções de respostas as seguintes: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, Prefeito Municipal, Poder Legislativo, Secretários municipais, Sociedade ou Outros, sendo que, caso houvesse a escolha desta, deveria especificar qual seria o destinatário.

Outro dado importante em relação a esta questão consiste no fato do pesquisador ter enfatizado, na própria questão, a possibilidade do respondente selecionar mais de uma alternativa. Os dados obtidos no presente questionamento seguem na Tabela 6, bem como no Gráfico 19:

Tabela 6 - Destino dos relatórios elaborados pelo SCI

Descrição	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
TCE/SC	3	23,08
TCE/SC e Prefeito	5	38,46
TCE/SC, Prefeito e Secretários Municipais	5	38,46
Total	13	100,00

Da análise das respostas fornecidas, percebeu-se que apenas o TCE/SC, os prefeitos e as secretarias são destinatários dos relatórios, sendo que nenhum respondente selecionou a opção Poder Legislativo.

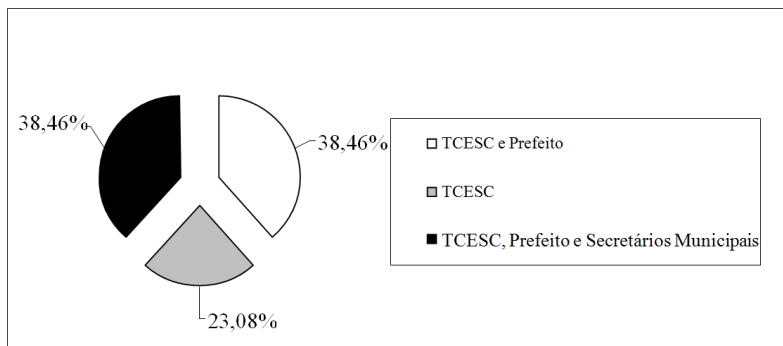


Gráfico 19 - Destino dos relatórios elaborados pelo SCI

Ademais, a sociedade, que também não foi selecionada por nenhum controlador, pode ser representada pelo legislativo, o qual também não foi selecionado. Assim, para que a sociedade fosse considerada destinatária dos relatórios referidos na questão, bastaria o encaminhamento dos mesmos ao Poder Legislativo, ou a simples publicação dos relatórios.

A questão número 27, por sua vez, buscou demonstrar se houve mudanças nas restrições do TCE/SC após a efetiva implantação do Sistema de Controle Interno, apresentando as seguintes opções: Reduziram significativamente; Reduziram; Permanecem iguais; Aumentaram; Aumentaram significativamente; e Não sabe informar. A Tabela 7 e o Gráfico 20 apresentam as respostas fornecidas:

Tabela 7 - Restrições do TCE/SC após implantação do SCI

Descrição	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Reduziram	5	38,46
Reduziram significativamente	3	23,08
Permanecem iguais	1	7,69
Não sabe informar	4	30,77
Total	13	100,00

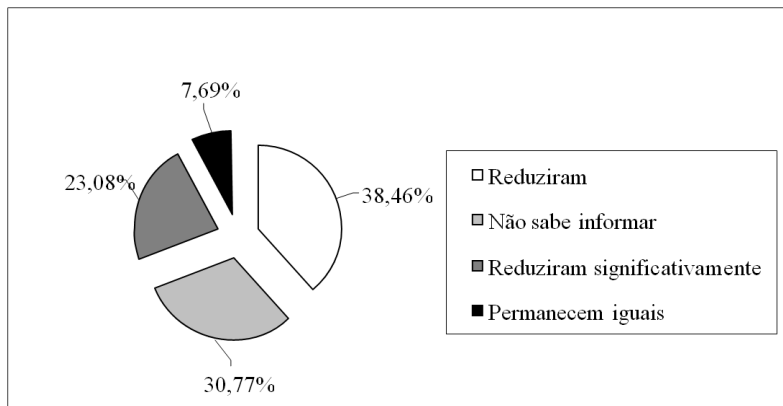


Gráfico 20 - Restrições do TCE/SC após implantação do SCI

Segundo denota-se da tabela, bem como do Gráfico 20, as restrições do TCE/SC redurizam, conforme informação da maioria dos entrevistados. Contudo, esse dado não pode ser entendido como preciso, uma vez que 30,77% dos respondentes não sabem prestar a informação questionada pelo pesquisador.

Um dado que pode ter afetado a seleção de uma resposta precisa, consiste no fato de que a maioria dos entrevistados iniciou a função de controlador há pouco tempo, onde podem não ter conhecimento das restrições impostas pelo TCE/SC antes de assumirem suas funções.

A questão de número 28, indaga os respondentes relativamente à melhora verificada na gestão após a implantação do SCI: “Após a implantação do Sistema de Controle Interno, realizando uma análise em percentuais, quais os níveis de melhora percebidos na Administração Pública Municipal onde desempenha suas funções?”. As opções selecionadas pelos controladores seguem na Tabela 8, bem como no Gráfico 21:

Tabela 8 - Melhora percebida na Administração após o SCI

Descrição	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Não sabe informar	1	7,69
20%	2	15,38
40%	3	23,08
60%	3	23,08
80%	4	30,77
Total	13	100,00

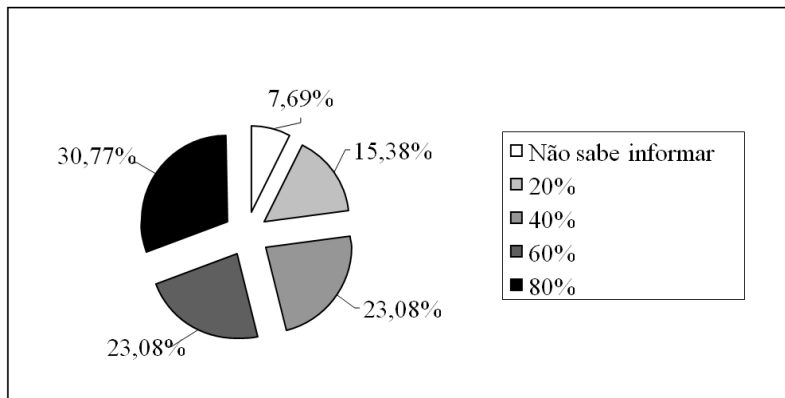


Gráfico 21 - Melhora percebida na Administração após o SCI

Conforme se percebe nos dados descritos, para os controladores o índice de melhora percebido na Administração Pública após a implantação do SCI alcança a marca de 80%. O percentual selecionado pela maioria descreve o quanto eles entendem positiva a implantação do SCI para melhorias na gestão.

Encerrando a análise das questões aplicadas apenas aos controladores, passa-se ao estudo das respostas prestadas para as questões abertas, quais sejam, 24 e 29.

A questão de número 24 assim indagou os controladores: “Em relação à questão número 10 (dez), caso tenha sido selecionada a opção “sempre” ou “geralmente”, descreva qual a importância do Setor Contábil para a atuação do órgão central do Sistema de Controle Interno?”. Com vistas a um melhor entendimento da questão, segue o enunciado da pergunta de número 10: “Em se tratando especificamente do Setor Contábil, há relação entre este e o órgão central do Sistema de Controle Interno?”.

Sobre a questão 10, como visto anteriormente, doze controladores selecionaram as opções sempre ou geralmente, sendo que, desses, onze dos entrevistados responderam a questão em análise. As respostas fornecidas seguem no Quadro 10, as quais foram transcritas exatamente como fornecidas pelos respondentes:

RESPOSTAS DOS CONTROLADORES	
R01	É setor que reúne informações de todas as áreas da administração, se as informações não parte do setor contábil, certamente irá para lá, por isso é o setor mais fiscalizado pelo TCE. Praticamente o relatório do controle interno é elaborado 80% nas informações extraídas do setor.
R02	O setor contábil, é de grande valia para o Sistema de Controle Interno porque ele é quem fornece a base de dados para o controle da administração pública.
R03	Fica mais fácil a acessibilidade aos dados contábeis, pois é neste setor que são gerados todos os relatórios para o bom funcionamento do controle interno.
R04	Fornecer ao Sistema de Controle Interno informações atualizadas e exatas para subsidiar as tomadas de decisões para o cumprimento da legislação.
R05	É Fundamental!
R06	A relação entre este órgão e o de Controle Interno é fundamental para atuação de todos os outros procedimentos serem adotados, pois a contabilidade mostra a realidade do que se passa na gestão pública.
R07	Em relação a todas as informações contábeis, pois há necessidade de dados contábeis para que o Controle Interno possa realizar suas funções.
R09	Uma importância fundamental, haja vista que o setor contábil é o departamento que mais contribui para a veracidade dos dados e o setor que mais colabora com a elaboração dos dados e a análise dos mesmos.
R11	A importância da profissão agrega credibilidade e confiabilidade às manifestações.
R12	Contabilidade em dia para facilitar a elaboração dos Relatórios do Controle Interno.
R13	O setor de contabilidade é quem registra os fatos que envolvem a atividade orçamentária, fiscal e financeira do município. A análise de como o município resolve suas dificuldades, principalmente pelo Tribunal de Contas do Estado, tem por base o balanço emitido pela Contabilidade, não se levando em consideração o grau de satisfação/resolutividade. Desta forma, esta é a preocupação primeira do seu dirigente maior e por consequência de seus comandados.

Quadro 10 - Importância do Setor Contábil para a atuação do SCI

Como se denota das respostas do Quadro 10, para os controladores o setor contábil é importante para a realização das atividades de controle, em função do conhecimento que os contadores possuem, bem como dos dados registrados e fornecidos pela contabilidade.

O destaque das atividades desempenhadas pelo contador em relação ao controle pode ser mensurada em alguns segmentos das respostas demonstradas, que seguem novamente transcritas: “Praticamente o relatório do controle interno é elaborado 80% nas

informações extraídas do setor. (R01)”; “[...] neste setor que são gerados todos os relatórios para o bom funcionamento do controle interno (R03)”; “[...] informações atualizadas e exatas para subsidiar as tomadas de decisões [...]. (R04)”; “[...] a contabilidade mostra a realidade do que se passa na gestão pública. (R06)”; “[...] o setor contábil é o departamento que mais contribui para a veracidade dos dados e o setor que mais colabora com a elaboração dos dados e a análise dos mesmos. (R09)”; “O setor de contabilidade é quem registra os fatos que envolvem a atividade orçamentária, fiscal e financeira do município. A análise de como o município resolve suas dificuldades, principalmente pelo Tribunal de Contas do Estado, tem por base o balanço emitido pela Contabilidade, não se levando em consideração o grau de satisfação/resolutividade. (R13)”.

Como visto, o setor contábil presta as informações necessárias na realização das atividades desenvolvidas pelo controle interno, sendo, como dito por um dos respondentes, fundamental para o SCI. O destaque das atividades desempenhadas pelo contador em relação ao controle foi ressaltado pelos respondentes na questão número 11, quando os mesmos informaram que o setor contábil atua com segurança no arquivamento dos dados contábeis, o que contribui para a garantia das informações prestadas, bem como na questão 13, quando os controladores informaram que os contadores auxiliam na fiscalização realizada pelo SCI.

A questão número 29, por sua vez, trouxe a seguinte pergunta: “Quais as principais mudanças percebidas na Administração Pública Municipal após a implantação do Sistema de Controle Interno?”. As respostas prestadas pelos controladores seguem no Quadro 11, transcritas exatamente como foram apresentadas.

Inicialmente, destaque-se que um dos entrevistados não respondeu a questão em análise. Sobre as respostas prestadas, dois respondentes não souberam prestar a informação solicitada na pergunta, sendo que, um deles, inclusive mencionou sua pouca experiência profissional.

No que se refere aos demais respondentes, a maioria considera que ocorreram mudanças após a implantação do Sistema de Controle e, a maior parte dessas respostas, destacou o controle dos gastos públicos.

Entre as respostas acima, o R02 destacou a necessidade de realização de auditoria interna: “Exige da Administração Pública mudança de visão quanto ao papel a ser desempenhado pela auditoria interna. Auxiliar os membros da Administração Pública a desincumbirem-se eficazmente suas responsabilidades.” Não basta ao

gestor promover o controle na aplicação dos gastos públicos, sem determinar a realização de auditoria interna, uma vez que esta tem como função verificar a fidedignidade dos relatórios recebidos pelo órgão central do Sistema de Controle Interno, além de verificar os mecanismos de controle efetuados pelos departamentos.

RESPOSTAS DOS CONTROLADORES	
R01	Maior controle orçamentário e financeiro.
R02	Exige da Administração Pública mudança de visão quanto ao papel a ser desempenhado pela auditoria interna. Auxiliar os membros da Administração Pública a desincumbirem-se eficazmente suas responsabilidades.
R03	Transparência e obediência as leis.
R04	Não sabe informar.
R05	Está em desenvolvimento, porém já percebe-se um respeito considerável
R06	O sistema está em implantação, mas já se percebe que os gestores e funcionários sabem que tem alguém cobrando algumas mudanças de melhorias e que alguns procedimentos têm que ser revistos e adequados de acordo com as legislações. O controle dos déficits, corte de despesas, aplicação dos percentuais legais, controle de roteiro de veículos e telefone, implantação do setor de patrimônio e compras, dentre outros. Mas é um trabalho árduo, lento e desafiador.
R07	Preocupação no cumprimento da LRF, nas aplicações e gastos.
R09	Não sei informar devido ao pouco tempo de função.
R10	Apesar do controle interno da prefeitura não ser o ideal sendo que não há funcionário efetivo para o cargo já se nota diferença pois o problema é discutido entre os funcionários.
R11	Maior intensidade de trabalho em cada área, responsabilidade, melhorias, controles, adequação e eficiência na administração pública.
R12	Não houve mudanças.
R13	A principal mudança está ligada diretamente ao fluxo da despesa. O município determinou rotina de acordo com a legislação pertinente e o Órgão Central de Controle criou em parceria com uma empresa de informática software para gerenciar o orçamento antes de iniciado qualquer processo de compra.

Quadro 11 - Mudanças percebidas após a implantação do SCI

Mas, como mencionado anteriormente, nem todos os respondentes concordam com a existência de mudanças após a implantação do Sistema de Controle Interno, considerando-se que um deles respondeu, segundo seu entendimento, que o SCI não gerou nenhuma mudança.

4.2.2 Contadores

Assim como ocorreu com os controladores, a primeira parte do questionário destinado aos contadores referiu-se a identificação do entrevistado. A primeira questão que foi respondida pelos contadores assim indagava: “Há quanto tempo trabalha na Administração Pública?”. As respostas seguem na Tabela 9 e no Gráfico 22:

Tabela 9 - Período que presta serviços na Administração Pública

Descrição	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
De 3 (três) a 5 (cinco) anos	1	7,69
Mais de 8 (oito) anos	12	92,31
Total	13	100,00

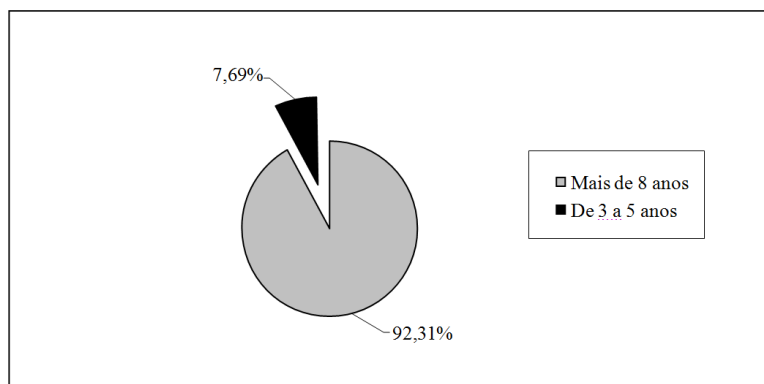


Gráfico 22 - Período que presta serviços na Administração Pública

Da análise dos dados transcritos, fica evidenciado que o tempo de prestação de serviços pelos contadores, em sua maioria, é maior de oito anos, correspondendo a 92,31% dos respondentes. Como o número de entrevistados foi de treze contadores, doze desses trabalham há mais de oito anos na Administração Pública, enquanto apenas um deles selecionou a opção de resposta entre três a cinco anos.

O tempo de prestação de serviços leva o pesquisador a entender que todos possuem experiência de trabalho na Gestão Pública, mesmo o contador que trabalha há menos tempo, pois em um período de três a

cinco anos há a possibilidade de assimilação de conhecimentos sobre a área pública.

Após questionar-se sobre o tempo de prestação de serviços na área pública, era necessário saber a quanto tempo o respondente atuava efetivamente no cargo de contador, sendo essa a pergunta número 2. As respostas seguem na Tabela 10 e no Gráfico 23:

Tabela 10 - Período que atua efetivamente como contabilista

Descrição	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
De 1 (um) a 3 (três) anos	1	7,69
De 3 (três) a 5 (cinco) anos	1	7,69
De 5 (cinco) a 8 (oito) anos	1	7,69
Mais de 8 (oito) anos	10	76,93
Total	13	100,00

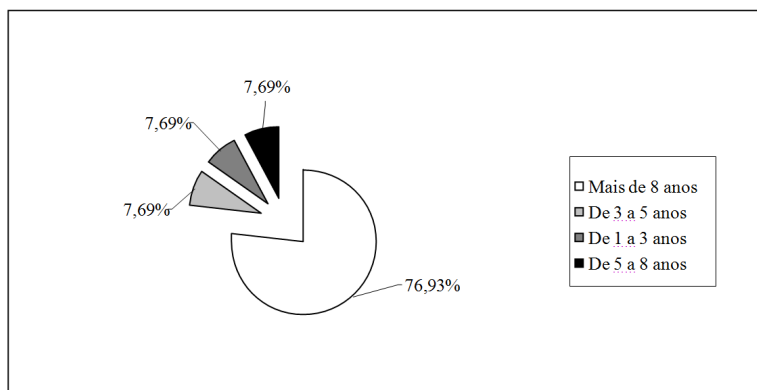


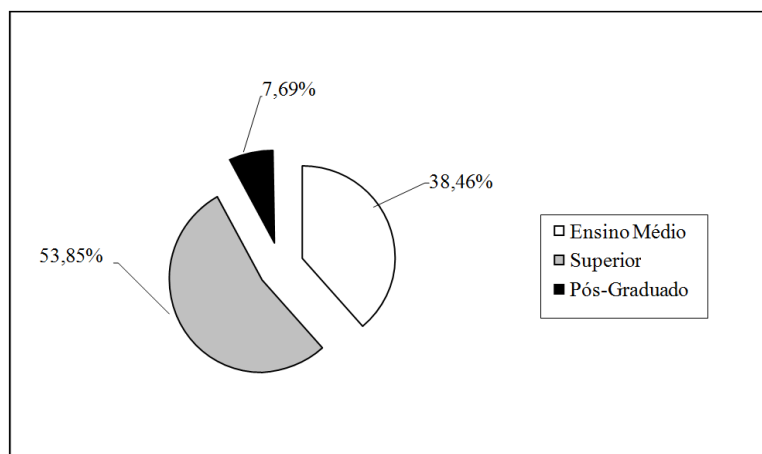
Gráfico 23 - Período que atua efetivamente como contabilista

A Tabela 10 demonstra que dos treze entrevistados, apenas três trabalham como contabilista há menos de oito anos, e desses apenas um trabalha a menos de três de anos. Essas informações levam ao entendimento de que os contadores entrevistados possuem, em sua maioria, ampla experiência no desempenho das atividades de contador na área pública.

A terceira questão a respeito da identificação do entrevistado referiu-se a formação acadêmica do respondente, ao que se chegou aos seguintes resultados:

Tabela 11 - Formação acadêmica

Descrição	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Ensino Médio	5	38,46
Superior	7	53,85
Pós-Graduado	1	7,69
Total	13	100,00

**Gráfico 24** - Formação acadêmica

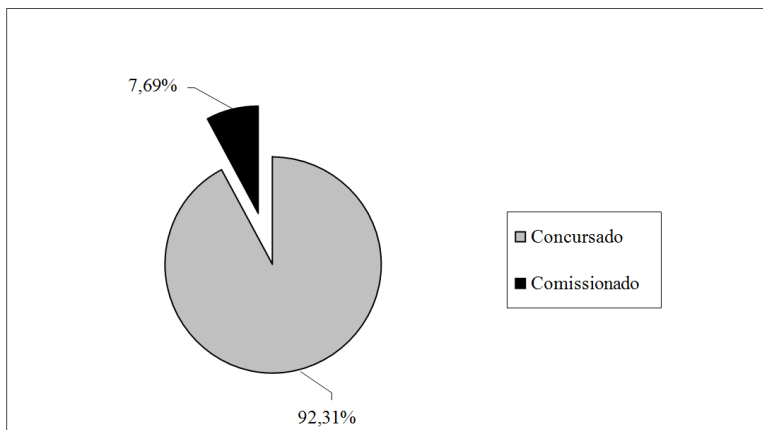
Na questão 3, percebeu-se que os contadores possuem ampla experiência profissional, em sua maioria. Contudo, nesta questão, a qual tratou da formação acadêmica dos entrevistados, parte dos contadores possui apenas o ensino médio, correspondendo a 38,46% dos entrevistados, ou seja, cinco dos respondentes.

Não se pode ignorar que a maioria dos contadores (61,54%) possui curso superior, mas o índice daqueles que possuem ensino médio é demasiadamente elevado, levando-se a entender que nos municípios pesquisados a experiência profissional sobressai-se à formação acadêmica, considerando-se que todos os contadores pesquisados possuem tal experiência, mesmo aqueles que possuem maior graduação.

A última indagação sobre a identificação do entrevistado, a de número 4, foi a seguinte: “Qual a natureza de seu cargo?”, tendo apresentado como possibilidades de respostas as assertivas concurso, cargo comissionado e contratação temporária (ACT). O resultado obtido segue na Tabela 12 e no Gráfico 25:

Tabela 12 - Natureza do cargo que ocupa na Administração Pública

Descrição	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Concurso	12	92,31
Cargo Comissionado	1	7,69
Total	13	100,00

**Gráfico 25** - Natureza do cargo que ocupa na Administração Pública

Diferentemente do constatado entre os controladores, a maioria dos contadores possui cargos provenientes de concurso público, o que lhes fornece a autonomia necessária ao correto desempenho de suas funções.

Após a identificação do entrevistado, a segunda parte da análise do questionário aplicado aos contadores refere-se às questões que utilizaram a escala de Likert. Essas questões são as de número 6, 7, 10 e 12, as quais adotaram como assertivas de respostas as seguintes: sempre, geralmente, às vezes, raramente, nunca e não sabe informar.

Na questão número 6, a indagação foi com referência a política de segurança adotada: “No que se refere aos sistemas informatizados utilizados pela contabilidade, existe a adoção de uma adequada política de segurança, através da realização, por exemplo, de backup dos dados?”. O Gráfico 26 apresenta as respostas selecionadas.

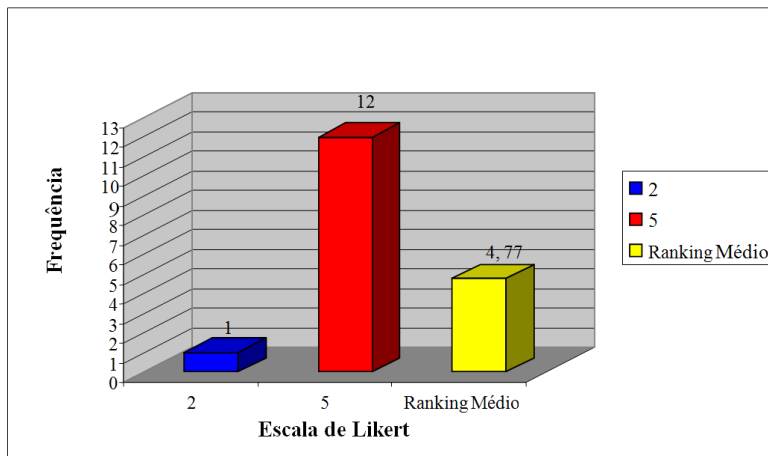


Gráfico 26 - Segurança dos sistemas informatizados utilizados pela contabilidade

Conforme índice do RM atingido, qual seja, 4,77, em relação à política de segurança, a resposta foi positiva, significando que os responsáveis pela contabilidade preocupam-se com o correto armazenamento de dados, bem como da segurança dos mesmos.

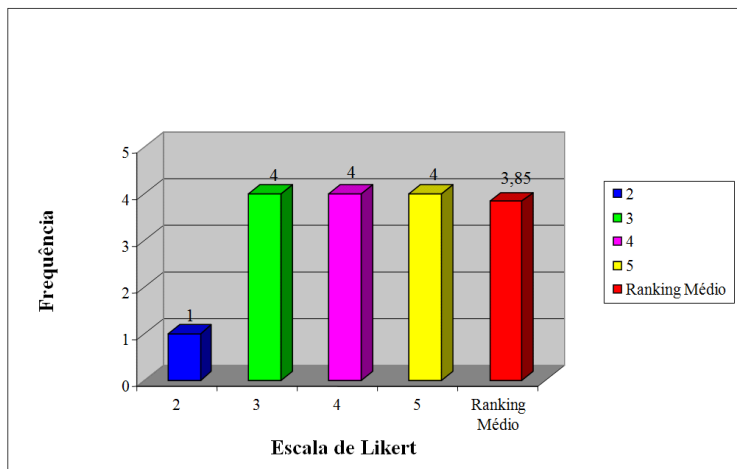


Gráfico 27 - A descontinuidade do serviço público e controle dos dados contábeis

Também aos contadores abordou-se o tema referente à descontinuidade das atividades de gestão, na questão número 7, enfatizando-se, nesse contexto, sua influência nas atividades desenvolvidas pelo setor contábil: “A falta de continuidade nos serviços administrativos, levando em conta o caráter temporário do gestor público, influencia o controle exercido pelo órgão central do Sistema de Controle Interno em relação aos dados contábeis?”

Na resposta apresentada pelos contadores a essa indagação, a mesma foi positiva, o que significa dizer que a descontinuidade no serviço público gerada pela temporariedade do gestor público influencia as atividades de controle, inclusive em relação aos dados contábeis.

A questão número 10, por sua vez, referia-se ao SCI, realizando a seguinte pergunta: “O órgão central do Sistema de Controle Interno realiza algum procedimento de auditoria em relação aos dados fornecidos pelo departamento contábil?”. As respostas obtidas seguem no Gráfico 28:

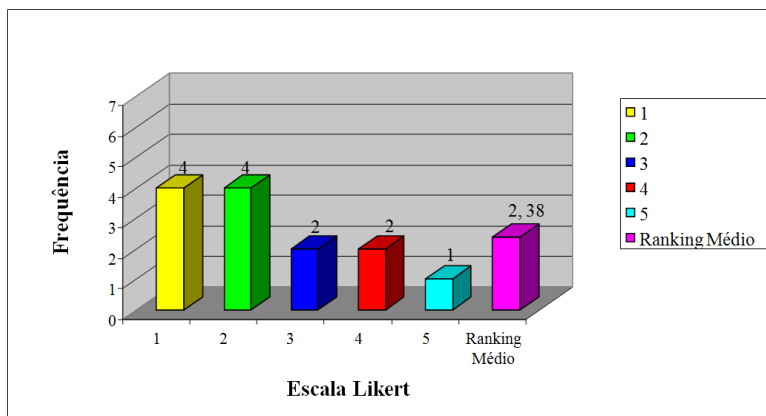


Gráfico 28 - Auditoria do SCI nos dados fornecidos pelo departamento contábil

As respostas fornecidas pelos contadores com referência a auditoria dos dados fornecidos ao SCI, segundo o RM (2,38), demonstram que a resposta é negativa para tal procedimento, ou seja, que a auditoria dos dados referidos não ocorre.

A ausência desse procedimento causa preocupação no que se refere à fidedignidade dos relatórios apresentados pelo SCI, uma vez que a realização de auditoria verifica a veracidade dos dados fornecidos pela contabilidade. Destaque-se que a informação retro não se refere à falta de confiança nos dados fornecidos pelo contador, mas na

necessidade de comprovação da veracidade desses dados pelo controlador.

Por sua vez, a questão de número 12 abordou a Lei de Responsabilidade Fiscal, da seguinte forma: “A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe em suas disposições a obrigatoriedade da elaboração dos relatórios de gestão fiscal e resumo da execução orçamentária. Tais relatórios são encaminhados pelo departamento contábil ao órgão central do Sistema de Controle Interno?”. As respostas seguem no Gráfico 29:

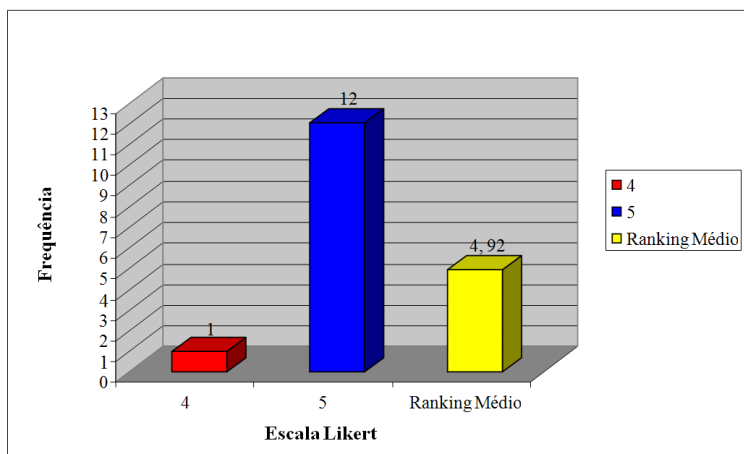


Gráfico 29 - Encaminhamento dos RGF e RREO pelo departamento contábil ao SCI

Acerca desse questionamento a resposta foi positiva, com um índice de RM bastante elevado (4,92). A alta desse índice reflete a necessidade de encaminhar os referidos relatórios ao órgão central do SCI para possibilitar a análise dos limites impostos pelo LRF e sua posterior publicação.

Após a explanação a respeito das questões que adotaram a escala de Likert, passa-se a análise das questões que apresentaram alternativas múltiplas para seleção dos respondentes, sem a adoção da análise do tipo Likert. Tais questões foram numeradas como 14, 17 e 18.

A questão número 14 referiu-se indiretamente a de número 5, que questionou os contadores quanto a existência de alguma forma de controle dos registros contábeis antes da implantação do SCI. Essa questão ainda não foi examinada, haja vista tratar-se de uma indagação aplicada aos controladores e contadores, as quais apenas são analisadas ao final do presente tópico. Contudo, mesmo sem a análise da questão 5,

torna-se possível explicar sobre a questão 14, que assim se apresentou: “Em relação à questão número 5 (cinco), após a implantação do Sistema de Controle Interno o controle dos registros contábeis:”. As opções de respostas foram as seguintes: Aumentaram significativamente; Aumentaram; Permanecem iguais; Reduziram significativamente; Reduziram; e Não sabe informar. A seguir, apresenta-se as respostas à questão 14:

Tabela 13 - Controle dos registros contábeis após implantação do SCI

Descrição	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Aumentaram	2	15,39
Aumentaram significativamente	5	38,46
Permanecem iguais	5	38,46
Não sabe informar	1	7,69
Total	13	100,00

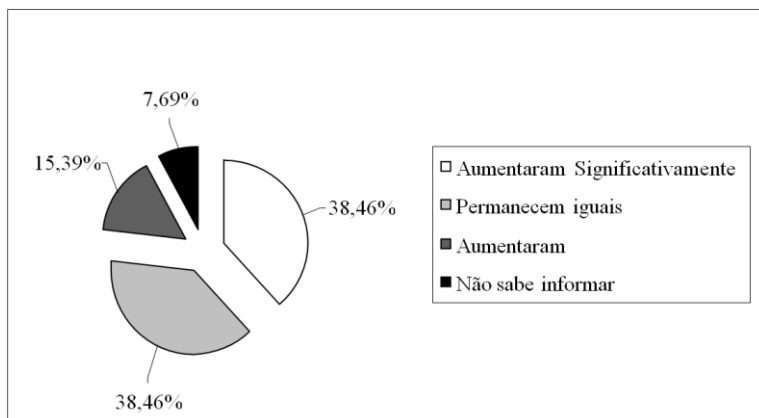


Gráfico 30 - Controle dos registros contábeis após implantação do SCI

Sobre essa questão, inicialmente percebe-se que um dos entrevistados não soube informar se houve alteração sobre o controle do registro contábil. Ainda entre a minoria, dois entrevistados responderam que esse controle aumentou. Na maioria, dividida igualmente, 38,46% dos respondentes informaram que o controle aumentou significativamente, e o mesmo percentual que permanece igual.

Da análise dos dados em um aspecto geral, a maioria dos entrevistados entendeu que houve um aumento no controle dos registros contábeis, uma vez, somando-se os que entenderam que esse controle aumentou e aqueles que optaram por aumentou significativamente, atinge-se a marca de sete dos treze respondentes. Esse aumento no controle, que ocorreu segundo a maioria dos entrevistados, reflete a existência de mudanças no setor contábil após a implantação do SCI.

A questão de número 17 abordou as restrições impostas pelo TCE/SC após a implantação do SCI: “Após a efetiva implantação do Sistema de Controle Interno, as restrições apontadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina em relação às informações contábeis:”. As assertivas de respostas apresentadas foram as seguintes: Reduziram significativamente; Reduziram; Permanecem iguais; Aumentaram; Aumentaram significativamente; e Não sabe informar. As respostas selecionadas seguem na Tabela 14 e no Gráfico 31:

Tabela 14 - Restrições do TCE/SC após a implantação do SCI

Descrição	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Reduziram	4	30,77
Reduziram significativamente	2	15,38
Permanecem iguais	7	53,85
Total	13	100,00

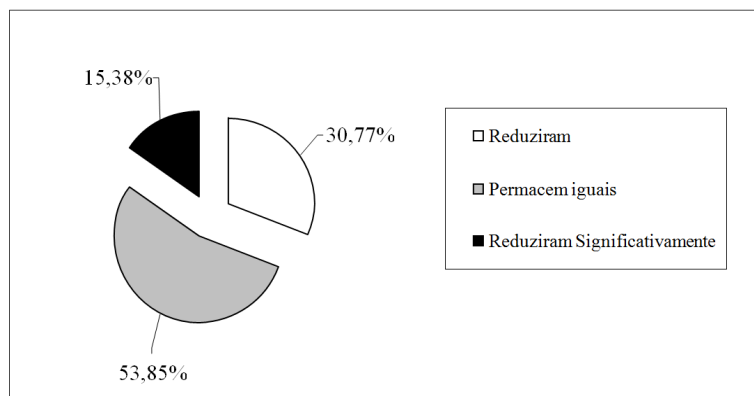


Gráfico 31 - Restrições do TCE/SC após a implantação do SCI

Sobre as restrições apontadas pelo TCE/SC sobre as informações contábeis, segundo as assertivas selecionadas pelos respondentes, tais restrições permanecem iguais, isso para a maioria, que corresponde a sete dos treze entrevistados. Contudo, apesar da maioria entender que não houve qualquer alteração, não se pode ignorar que os demais respondentes entenderam que as restrições reduziram (30,77%) ou reduziram significativamente (15,38%).

A questão número 18, apresentou a seguinte indagação aos contadores: “Realizando-se uma análise no âmbito contábil, incluindo suas atribuições e os dados gerados no setor de contabilidade, após a implantação do Sistema de Controle Interno, quais os níveis de melhora percebidos na Administração Pública Municipal onde desempenha suas funções, efetuando uma análise em percentuais?”. As respostas fornecidas seguem descritas na Tabela 15 e ilustradas no Gráfico 32:

Tabela 15 - Melhora percebida na Administração após a implantação do SCI

Descrição	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Nenhuma melhora	1	7,69
20%	4	30,78
40%	2	15,38
60%	5	38,46
80%	1	7,69
Total	13	100,00

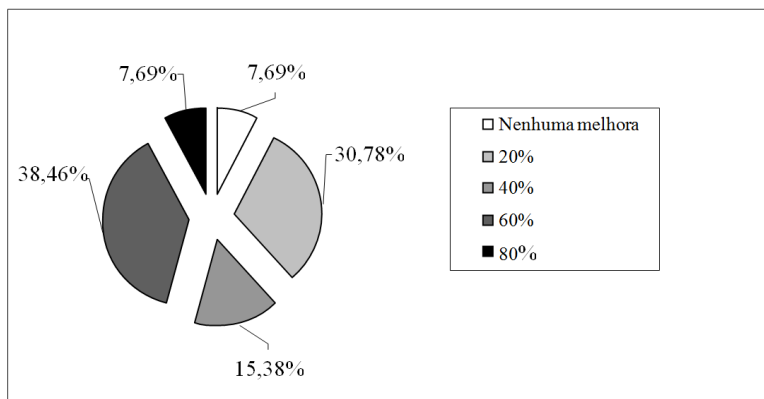


Gráfico 32 - Melhora percebida na Administração após a implantação do SCI

Segundo entendimento dos contadores, a melhora percebida após a implantação do SCI não foi tão significativa quanto entenderam os controladores. Como se denota do Gráfico 32, a maioria dos entrevistados entendeu que o percentual de melhora foi de 60%, mas muitos contadores pesquisados afirmaram que essa melhora foi de apenas 20%, havendo, inclusive, quem entendesse não ter ocorrido nenhuma melhora. Mas, em uma análise geral a conclusão a que se chega é que houve melhoras no âmbito contábil.

Feitas as análises das questões que não utilizaram a escala de Likert, são analisadas as questões abertas, que no questionário aplicado ao contador foram as questões 15 e 19. A pergunta de número 15 foi a seguinte: “Ainda tendo como base a questão número 5 (cinco), caso a opção selecionada tenha sido “sempre” ou “geralmente”, aponte as principais alterações ocorridas no controle realizado pelo setor contábil após a implantação do Sistema de Controle Interno.”. A questão número 5, como mencionado na análise da questão 14, ainda não foi apresentada por ser uma questão comum, mas essa falta não prejudica a explanação acerca da questão número 15. Assim, segue o Quadro 12 que apresenta as respostas fornecidas, por intermédio de uma cópia exata do respondido.

Para essa questão, quatro dos entrevistados não apresentaram respostas, e dois dos respondentes afirmaram que não ocorreu nenhuma mudança no setor contábil após a implantação do Sistema de Controle Interno. Ainda antes da análise das respostas que informaram a ocorrência de mudanças, destaque-se que um dos contadores não especificou se houve ou não mudanças na contabilidade, manifestando-se apenas sobre o *backup* de dados: “com relação ao *backup* dos dados, a rotina não foi alterada, pois já eram efetuados *backup* todos os dias, seguindo orientação de área técnica de informática. a temporariedade do gestor aliada na maioria das vezes a submissão do controlador às vontades daquele, acaba por prejudicar o trabalho desse.”

Dentre aqueles que informaram a existência de mudanças, as alterações por eles percebidas foram distintas, não sendo possível ao pesquisador apresentar em qual área a alteração foi apresentada pela maioria. Contudo, dentre as respostas, algumas podem ser destacadas: “As principais mudanças foram controle e acompanhamento das metas estabelecidas no PPA e LDO na elaboração e execução do orçamento. [...] (R14)”; e “Houve alteração principalmente na segregação de função, uma vez que antes da implantação do Sistema todo controle era feito pelo departamento contábil. (R18)”.

RESPOSTAS DOS CONTADORES	
R14	As principais mudanças foram controle e acompanhamento das metas estabelecidas no PPA e LDO na elaboração e execução do orçamento. E o controle mais significativo foi o financeiro.
R15	Com relação ao backup dos dados, a rotina não foi alterada, pois já eram efetuados backup todos os dias, seguindo orientação de área técnica de informática. A temporariedade do gestor aliada na maioria das vezes a submissão do controlador às vontades daquele, acaba por prejudicar o trabalho desse.
R16	Um controle maior dos relatórios, uma análise constante das aplicações.
R18	Houve alteração principalmente na segregação de função, uma vez que antes da implantação do Sistema todo controle era feito pelo departamento contábil.
R21	1º Maior preocupação com o déficit financeiro e orçamentário. 2º Controle efetivo sobre gastos com pessoal, educação e saúde. 3º Cumprimento da ordem cronológica sobre pagamento por fonte de recursos. 4º Maior controle com os bens patrimoniais.
R22	Melhor controle de serviços executados pelas secretarias municipais.
R23	Controle de frotas, controle dos gastos com saúde, educação e pessoal. Acompanhamento da ordem cronológica, organização do sistema de tesouraria.
R24	Nenhuma.
R25	O controle realizado pelo Setor Contábil não sofreu alterações.

Quadro 12 - Alterações do controle na Contabilidade após implantação do SCI

O destaque fornecido aos respondentes citados ocorreu por ser considerado pelo pesquisador como mais significativo para o setor contábil. Em relação ao R14, em virtude da importância do cumprimento das metas estabelecidas nas leis orçamentárias, e, quanto ao R18, por se entender que a segregação de função foi a mudança mais significativa para o setor contábil após a implantação do SCI. Como exemplo, pode-se destacar que muitos dos relatórios que a contabilidade elaborava e enviava para o TCE/SC, hoje, apesar da contabilidade elaborar alguns desses relatórios, a responsabilidade pelo envio dos mesmos ao TCE/SC passou a ser do controlador.

A questão 19, por sua vez, apresenta a seguinte pergunta: “Após a implantação do Sistema de Controle Interno, o setor contábil passou a receber mais apoio do órgão central do referido sistema no desempenho de suas funções? Quais as principais alterações percebidas nesse sentido?”. As respostas fornecidas seguem no Quadro 13, da mesma forma que foram apresentadas pelos respondentes:

RESPOSTAS DOS CONTADORES	
R14	No meu caso atenção sempre teve a mudança foi o aumento de responsabilidade.
R15	Muito pouco, mesmo sabendo da fundamental importância das informações contábeis para tomada de decisão. Tivemos um diagnóstico ampliado das circunstâncias e dados da situação física e financeira da administração.
R16	Uma pessoa responsável por cada setor com responsabilidade solidária juntamente com o administrador. Um controlador geral com cobranças diárias da aplicação legal.
R18	As principais alterações foram a descentralização de rotinas anteriormente atribuídas à Contabilidade. Poderia ser mais eficiente (o C.I.) se no corpo técnico tivesse mais funcionários efetivos.
R19	Acompanhamento na execução orçamentária, no controle da despesa e aplicação dos recursos públicos.
R21	Não houve grande avanço com a implantação do Sistema de Controle Interno. O setor contabilidade trabalha juntamente com o controle interno e em nosso município é o setor contábil que dá mais apoio ao controlador interno. No município existe apenas uma pessoa para responder pelo controle interno.
R22	Não.
R23	Melhorar o nível de informações com a emissão de relatórios, conteúdo de dados precisos, com maior rapidez.
R24	Não. Nenhuma.
R25	Não houve interferência do Sistema de Controle Interno.
R26	A contabilidade passou a seguir de maneira mais efetiva as diretrizes contábeis da Lei 4320 e da Lei 101 LRF.

Quadro 13 - Apoio recebido pelo setor contábil do órgão central do SCI

Sobre essa questão, dois dos entrevistados não apresentaram respostas e três deles entenderam que não houve qualquer alteração na situação do setor contábil após a implantação do Sistema de Controle Interno.

Dentre aqueles que apresentaram algum tipo de resposta positiva, percebeu-se que não houve uma relação direta com a pergunta. Com exceção do R21, os demais respondentes não informaram se estão ou não recebendo mais apoio do controle interno após a implantação do SCI.

O terceiro e último subitem deste tópico trata da análise das questões que foram apresentadas aos controladores e contadores, e será apresentado a seguir.

4.2.3 Controladores X Contadores

Neste subitem são apresentadas as respostas fornecidas pelos entrevistados às questões que foram aplicadas a ambos. Como ocorreu nas análises anteriores, primeiramente são expostas as questões que utilizaram a escala de Likert, para, posteriormente, aquelas que não empregaram tal escala.

A primeira é a questão número 6 do questionário do controlador, constando no questionário do contador como a de número 5. Referida questão assim indagava: “Antes da obrigatoriedade imposta pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina para a implantação do Sistema de Controle, havia alguma forma de controle dos registros contábeis?”. As respostas fornecidas seguem no Gráfico 33:

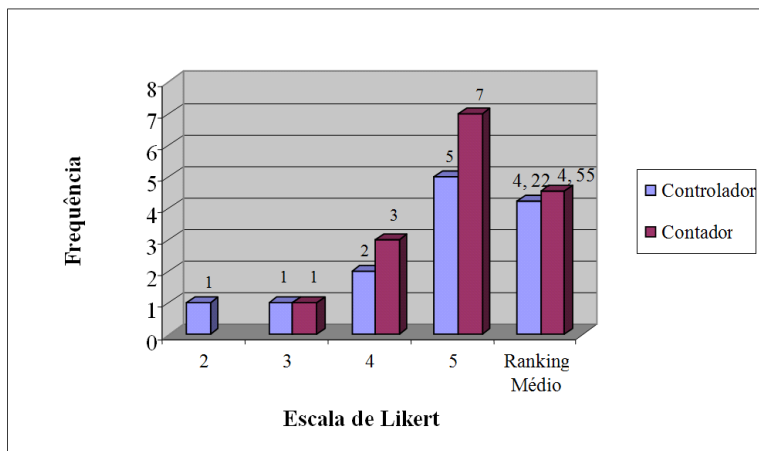


Gráfico 33 - Controle dos registros contábeis anterior a implantação do SCI

Consoante se denota do Gráfico 31, segundo o índice do RM, tanto os controladores quanto os contadores apresentaram respostas positivas, o que significa que mesmo antes da obrigatoriedade da implantação do SCI já havia, no ente pesquisado, alguma forma de controle dos registros contábeis.

A segunda questão aplicada a ambos os entrevistados, refere-se à questão 13 do questionário aplicado ao controlador, a qual corresponde à pergunta número 11 aplicada aos contadores, e apresentou a seguinte pergunta: “O departamento contábil auxilia na fiscalização realizada pelo órgão central do Sistema de Controle interno em relação à efetiva execução das metas firmadas no Plano Plurianual, Lei de Diretrizes

Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual?”. As assertivas selecionadas pelos respondentes são apresentadas no Gráfico 34:

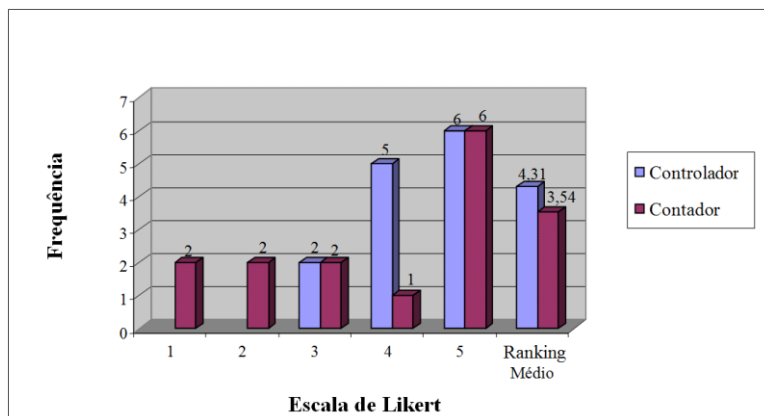


Gráfico 34 - Auxílio da contabilidade ao SCI quanto às metas do PPA, LDO e LOA

Conforme demonstrado no Gráfico 34, o auxílio do departamento contábil referido na questão, de acordo com o índice de RM, é positivo, em relação aos dois grupos de respondentes.

O órgão central do SCI possui como uma de suas atribuições a avaliação das metas previstas no Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA). Tendo em vista o fato de que o contador deve ser notável conhecedor da legislação orçamentária citada, destacando-se que, inclusive, o contador participa da elaboração dessas leis, o auxílio prestado pelo mesmo ao controlador facilita a execução das atividades de controle em relação, especificamente sobre esse tema, à efetiva execução das metas firmadas nas leis orçamentárias municipais.

A terceira questão comum aos dois grupos de entrevistados foi numerada como 16 no questionário dos controladores, e como 8, no aplicado aos contadores. A referida questão trouxe a seguinte indagação: “O órgão central do Sistema de Controle Interno confirma a fidedignidade dos dados e informações contábeis?”. As respostas seguem no Gráfico 35:

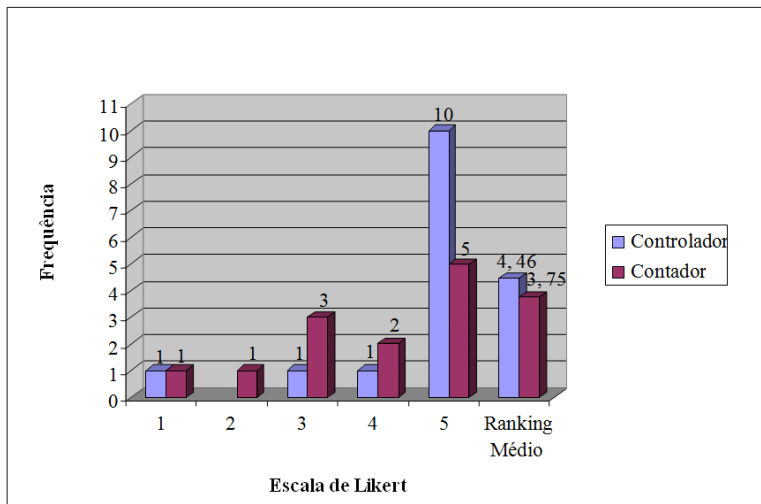


Gráfico 35 - Confirmação da fidedignidade dos dados e informações contábeis pelo SCI

No que se refere à confirmação da fidedignidade dos dados referidos na questão em análise, o RM para os dois grupos de entrevistados foi positivo. Contudo, o RM do controlador foi consideravelmente maior que o apresentado pelo contador: controlador – RM 4,46; contador – RM 3,75.

Há que se destacar que, entre as respostas apresentadas pelos contadores no decorrer da pesquisa, percebeu-se que, apesar do entendimento de inexistência de auditoria, esses profissionais afirmam que existe a conferência pelo SCI da fidedignidade das informações contábeis.

A quarta questão comum foi a número 17 do questionário do controlador, numerada como 9 para os contadores. Essa questão aborda a fiscalização da segregação de funções pelo SCI, na seguinte forma: “O órgão central do Sistema de Controle Interno fiscaliza a segregação de funções entre aqueles que executam, controlam e contabilizam a aplicação dos recursos públicos?”.

A segregação de funções deve ocorrer da seguinte forma: as atividades de controle devem ser executadas pelo controlador, as de contabilizar pelo contador e as de executar pelo gestor público, que pode outorgar o desempenho dessa função a um servidor.

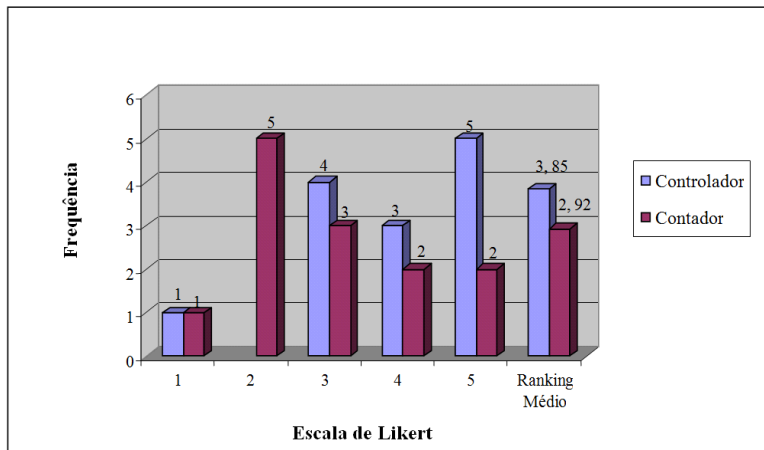


Gráfico 36 - Fiscalização da segregação de funções pelo SCI

Pela primeira vez na análise conjunta, controladores e contadores não apresentaram o mesmo resultado. Segundo as respostas dos controladores, há fiscalização da segregação de funções, considerando-se o índice de RM de 3,85; já para os contadores, essa fiscalização é negativa, apresentando o RM de 2,92. Havendo essa divergência, levando-se em consideração a negativa dos contadores, os mesmos devem entender que há acúmulo de função por algum dos envolvidos, ou seja, eles podem entender que o contador, além de contabilizar, também realiza atividades de controle.

Além disso, ainda nessa questão, torna-se relevante destacar em havendo tal segregação, a formação de conluíus e atividades afins torna-se mais dificultosa.

A quinta e última questão que utiliza a escala de Likert aborda questões relativas à Lei de Responsabilidade Fiscal e o conhecimento que cada entrevistado possui da mesma. Essa recebeu o número 26 no questionário dos controladores, e 13 no dos contadores, destacando-se que a mesma apresenta sete subdivisões, com vistas a elucidar da melhor maneira possível o conhecimento dos respondentes sobre aspectos destacados da LRF. Todas essas subdivisões apresentam como opções de respostas as seguintes assertivas: conheço e entendo; conheço e entendo parcialmente; nem conheço nem desconheço; conheço mas não entendo; não conheço; e não se aplica.

O primeiro tópico refere-se às leis orçamentárias, quais sejam, Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). O Gráfico 37 apresenta as respostas

fornecidas:

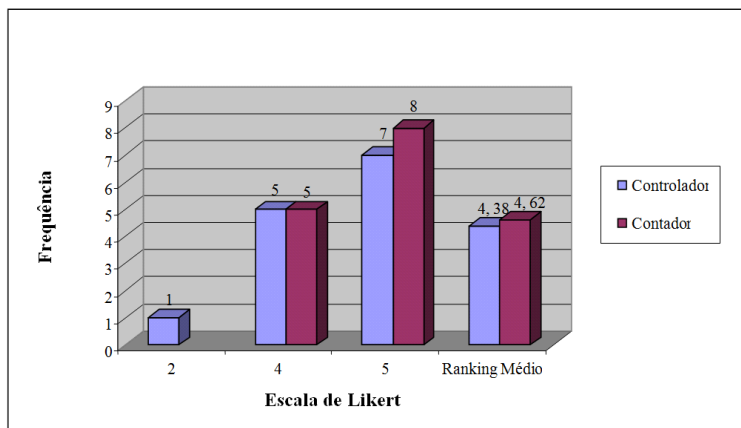


Gráfico 37 - Nível de conhecimento da LRF quanto ao PPA, LDO e LOA

Sobre as leis orçamentárias, as respostas prestadas pelos controladores e contadores foram positivas, do que se pode verificar que eles conhecem e entendem o que preceitua a LRF sobre as leis há pouco referidas.

O entendimento dos controladores e contadores acerca das leis orçamentárias é um dado importante, uma vez que os contadores, além de participarem da elaboração dessas leis, são responsáveis pelo registro da receita prevista e da despesa fixada na lei orçamentária anual, enquanto os controladores, ao participarem da elaboração dessas leis, devem observar se as metas nelas constantes estão sendo corretamente executadas.

O segundo tema tratado por essa questão é a renúncia de receita, ao que seguem as respostas apresentadas.

Assim como em relação às leis orçamentárias, tanto os controladores quanto os contadores conhecem e entendem os preceitos legais relacionados à renúncia de receita, destacando-se os índices de RM dos respondentes: controlador – RM 3,92; contador – RM 4,69. O conhecimento dos entrevistados acerca do tema é relevante para que seja possível verificar a obediência às disposições contidas na LRF para a correta realização da receita. Ademais, destaque-se que com conhecimento das normas os controladores e contadores podem orientar o gestor em sua tomada de decisões.

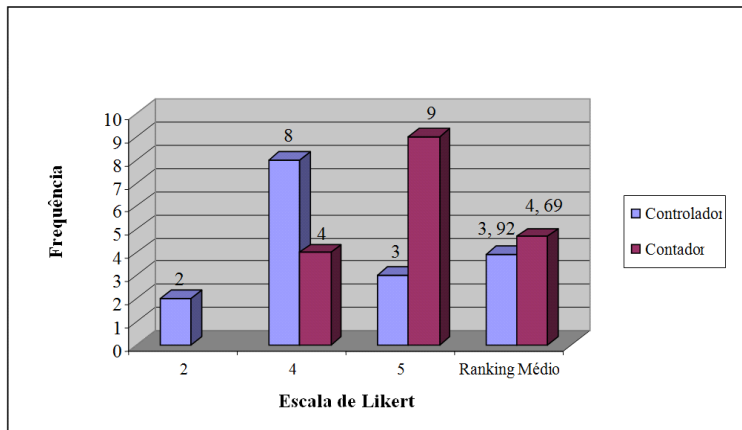


Gráfico 38 - Nível de conhecimento da LRF quanto à renúncia de receita

Analizados os conhecimentos dos entrevistados a respeito da renúncia de receita, questionou-se aos mesmos sobre o controle da despesa de pessoal. As assertivas selecionadas seguem analisadas no Gráfico 39:

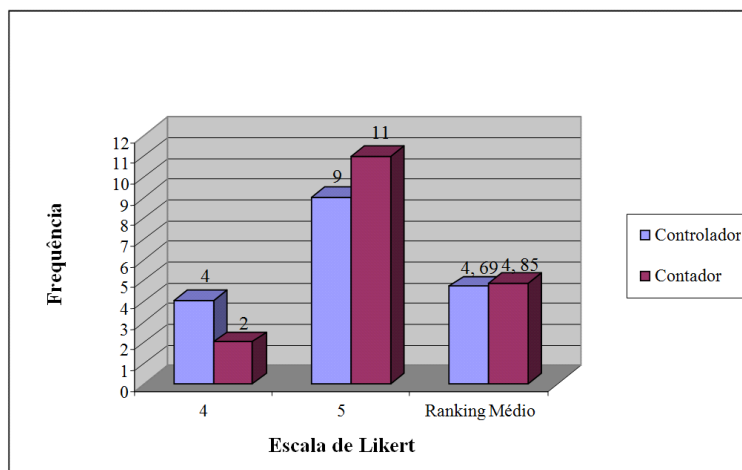


Gráfico 39 - Nível de conhecimento da LRF quanto ao Controle das despesas de pessoal

Também em relação ao conhecimento sobre o controle das despesas de pessoal, as respostas dos controladores e contadores foram positivas. Esse conhecimento é imprescindível para que o controlador e

o contador verifiquem se os recursos destinados às despesas de pessoal estão de acordo com os limites impostos pela LRF, bem como para orientar o gestor nas contratações de servidores.

Os limites da dívida também foram objeto de análise na presente questão, seguindo as respostas fornecidas pelos entrevistados acerca do conhecimento que possuem sobre o tema:

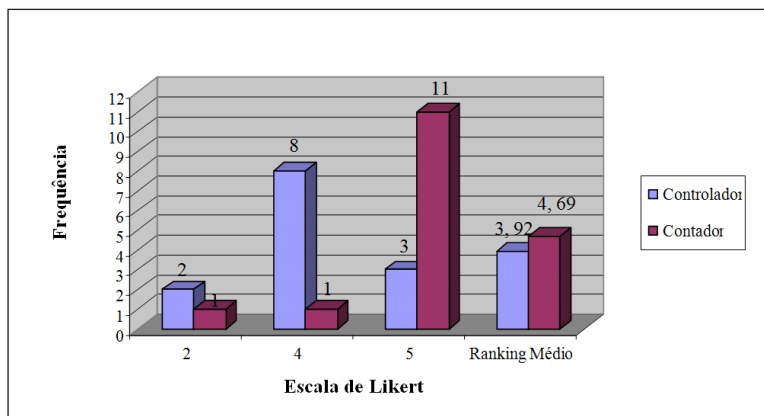


Gráfico 40 - Nível de conhecimento da LRF quanto aos limites da dívida

Assim como nas demais questões relacionados à LRF, as respostas dos entrevistados foram positivas, refletindo o conhecimento dos controladores e contadores que responderam a esta pesquisa sobre os limites da dívida.

O conhecimento desse item revela a possibilidade dos entrevistados nortearem as ações dos gestores no sentido de evitar que ocorra déficit financeiro no ente público, bem como de melhor gerir os recursos do órgão.

Outra determinação legal analisada nesta questão refere-se à audiência pública. As respostas dos entrevistados seguem no Gráfico 41.

Sobre o tema, as respostas dos entrevistados foram positivas, tendo sido alcançados os seguintes índices de RM: controladores – 4,69; contadores – 4,85. As audiências públicas são realizadas para demonstrar à sociedade a forma como serão elaboradas as leis orçamentárias, bem como para demonstrar a execução orçamentária.

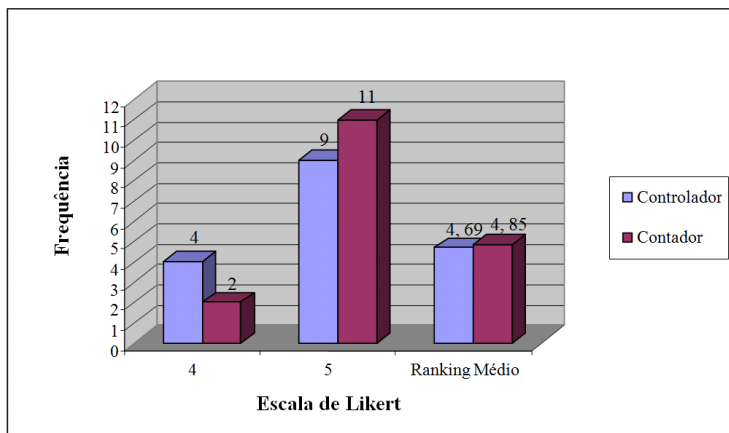


Gráfico 41 - Nível de conhecimento da LRF quanto à audiência pública

O penúltimo assunto a ser tratado nesta questão refere-se à prestação de contas, seguindo gráfico ilustrativo das respostas:

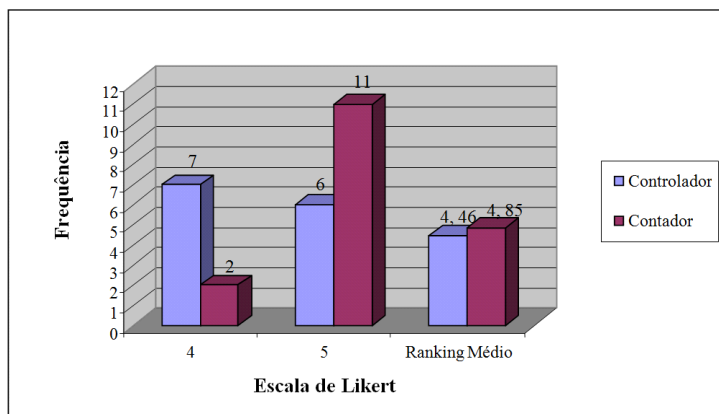


Gráfico 42 - Nível de conhecimento da LRF quanto à prestação de contas

As imposições legais a propósito da prestação de contas também é um assunto que os entrevistados conhecem, considerando-se o RM apresentado (controladores: 4,46; contadores: 4,85). Os entrevistados atuam diretamente com esses relatórios, que são apresentados na prestação de contas, sendo que o contador participa da elaboração e o controlador possui a responsabilidade de prestar contas e arquivar esses

documentos.

O último tema dessa questão refere-se à fiscalização da gestão fiscal. As respostas dos entrevistados seguem no Gráfico 43:

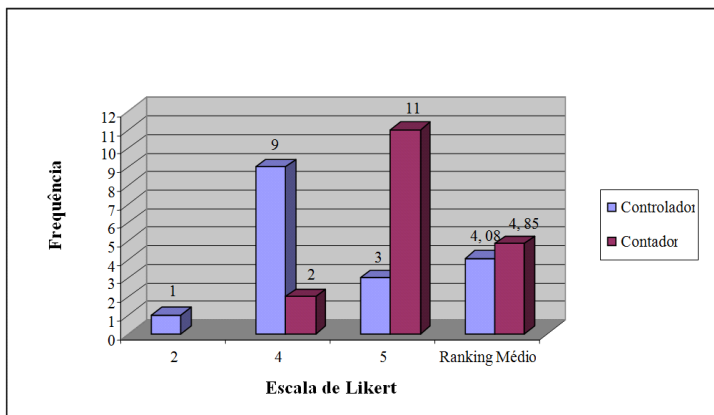


Gráfico 43 - Nível de conhecimento da LRF quanto à fiscalização da gestão fiscal

O RM obtido na análise das respostas apresenta sua positividade, ou seja, os respondentes conhecem e entendem os preceitos da LRF com referência a fiscalização da gestão fiscal. O conhecimento desses preceitos possibilita um melhor controle das receitas realizadas, bem como da aplicação dos recursos públicos.

Além das questões da escala de Likert comum a todos os entrevistados, há ainda duas questões que não utilizaram tal escala e que são comuns aos controladores e contadores. A primeira refere-se à questão de número 25 no questionário dos controladores e 16 no dos contadores. Tal questão trata do controle dos registros contábeis: “No que se refere aos registros contábeis, como ocorre o controle efetuado pelo órgão central do Sistema de Controle Interno?”. As opções de respostas apresentadas foram as seguintes: Preventivo; Concomitante; Subsequente; Preventivo e concomitante; Preventivo e subsequente; Concomitante e subsequente; e Preventivo, concomitante e subsequente.

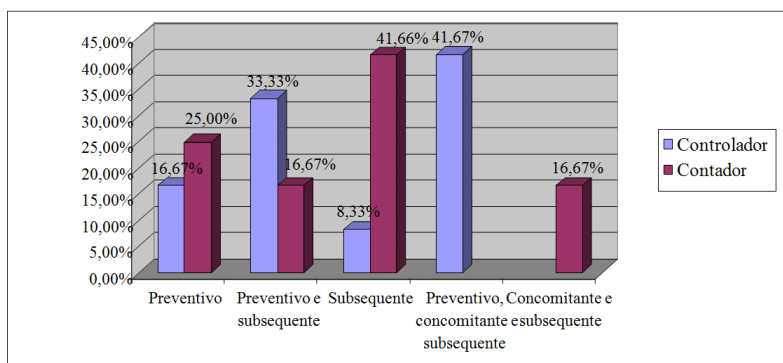
Com vistas a apresentar as respostas selecionadas pelos entrevistados, seguem as Tabelas 16 e 17 com os dados coletados, bem como o Gráfico 44:

Tabela 16 - Forma de controle efetuado pelo SCI nos registros contábeis – Controlador

Descrição	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Preventivo	2	16,67
Preventivo e subsequente	4	33,33
Subsequente	1	8,33
Preventivo, concomitante e subsequente	5	41,67
Total	12	100,00

Tabela 17 - Forma de controle efetuado pelo SCI nos registros contábeis – Contador

Descrição	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Preventivo	3	25,00
Preventivo e subsequente	2	16,67
Concomitante e subsequente	2	16,67
Subsequente	5	41,66
Total	12	100,00

**Gráfico 44** - Forma de controle efetuado pelo SCI nos registros contábeis

Inicialmente, são analisados os dados dos controladores, os quais, em sua maioria, afirmaram que o controle efetuado pelo órgão central do

SCI nos registros contábeis ocorre de forma preventiva, concomitante e subsequente. A adoção dessa forma de controle já havia sido preceituada pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, em seu art. 77, ao tratar do controle interno. Assim, percebe-se que a forma de controle adotada pela maioria dos entes pesquisados está correta, segundo as informações prestadas por seus controladores, tendo em vista a disposição legal há pouco mencionada.

Por sua vez, as respostas da maioria dos contadores apontam para um controle subsequente, contrariando as informações prestadas pelos controladores. Isso significa que os contadores, em sua maioria, afirmam que o único controle efetuado é o realizado após a efetiva contabilização do fato. Aliás, nenhum dos contadores entrevistados selecionou a opção que a maioria dos controladores escolheu. Essa divergência, assim como mencionado há pouco, dificulta a análise do pesquisador, que não pode identificar de forma precisa qual o controle realizado.

Contudo, apesar da discordância existente, o que se pode afirmar é que a melhor forma de realização de controle consiste na realização do mesmo nas formas preventiva, concomitante e subsequente, uma vez que, se assim concretizar-se o controle, todas as etapas necessárias aos registros contábeis estarão sendo controladas.

4.2.4 Conclusões acerca das análises realizadas

O primeiro tópico analisado consiste na constatação da falta de experiência do controlador, uma vez que a maioria dos respondentes assumiu a função há menos de um ano, podendo essa falta de experiência, inclusive, prejudicar o entendimento das questões apresentadas pelo pesquisador.

Essa falta de experiência ocorre em função da descontinuidade dos serviços públicos, haja vista o caráter temporário do gestor público, considerando-se que a maioria dos controladores possui cargo comissionado, ou seja, cargos de livre nomeação e exoneração, o que acarreta, normalmente, a demissão do controlador no término de uma gestão para uma nova contratação pelo novo gestor. Além disso, a instabilidade do cargo ocupado pelo responsável pelo SCI pode gerar ausência de autonomia do mesmo no desempenho de suas funções.

Entende-se que para uma melhoria nas atividades de controle os controladores deveriam possuir cargo proveniente de concurso público, visando conferir-lhes maior autonomia e a possibilidade de continuidade

dos serviços realizados mesmo havendo a troca de gestores a cada mandato eletivo. Sobre o tema, não cabe ao pesquisador buscar razões para a ausência de cargos estáveis para o controlador. É imprescindível destacar o entendimento que se possui acerca desse fato: inicialmente, a recente implantação do SCI nos municípios catarinenses, que teve como data limite imposta pelo TCE/SC o ano de 2003, pode ser um dos fatos geradores dessa ausência; outro motivo apontado pode ser o desinteresse do gestor na criação desse cargo como sendo proveniente de concurso público, possibilitando a livre contratação e exoneração.

Ainda no que se refere à autonomia do controlador, outro fator relevante consiste em sua vinculação a algum órgão administrativo. Na realização da pesquisa verificou-se que alguns Sistemas de Controle Interno são vinculados a Secretaria de Administração e/ou Finanças, ou a outros órgãos. Contudo, visando fornecer a autonomia necessária a esse sistema, este deveria estar vinculado apenas ao Gabinete do Prefeito, para tornar possível a realização das atividades de controle nos demais órgãos e setores administrativos sem vínculos de subordinação.

Também sobre a experiência profissional, diferentemente dos controladores, os contadores, em sua maioria, estão na Gestão Pública como contabilista há um longo período, mais de oito anos, como se constatou nos dados analisados, além de possuírem cargos provenientes de concurso público. Essa experiência dos contadores auxilia no desenvolvimento das atividades dos controladores, haja vista o fato de que, como verificado em algumas das questões analisadas, o contador auxilia o controlador em algumas funções de controle, inclusive quanto a confirmação do cumprimento das metas traçadas nas leis orçamentárias.

A falta de experiência constatada na pesquisa poderia ser amenizada por intermédio da utilização de manuais de procedimentos de controle, os quais poderiam auxiliar significativamente o controlador no desempenho de suas funções, especialmente quando iniciar suas atividades de controle, por isso esse tema foi abordado no presente estudo.

Outro tema que deve ser aqui considerado consiste na afirmação dos contadores acerca da inexistência de auditoria dos dados contábeis, mesmo havendo a verificação da fidedignidade das informações contábeis pelo SCI. De destacar, que apenas essa verificação não pode suprimir a realização da auditoria, a qual constitui mecanismo de controle indissociável do Sistema de Controle Interno, devendo fazer parte da estrutura do referido sistema, uma vez que serve para confirmar a veracidade das informações que são transmitidas ao SCI, bem como

para verificar a exatidão dos mecanismos de controle realizados por cada departamento.

Além disso, destaque-se uma divergência existente na pesquisa. Controladores e contadores não apresentaram as mesmas respostas a respeito da segregação de funções entre a execução, o controle e a contabilização dos recursos públicos. Os controladores, na questão 17, segundo RM, informaram a existência da referida segregação, enquanto os contadores, na pergunta 9, forneceram resposta negativa, ou seja, informaram a inexistência da mesma. A segregação de funções é importante instrumento para evitar conluios, fraudes e outros vícios percebidos na Gestão Pública.

Ainda merecem uma nova consideração os conhecimentos dos entrevistados acerca das disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal. Em ambos os questionários, o pesquisador apresentou sete indagações acerca da referida lei, abordando temas como despesa com pessoal, dívida pública, renúncia de receita, entre outros. Todas as respostas apresentadas foram positivas, segundo o índice RM. Esse conhecimento auxilia no desempenho das funções de controlador e contador, considerando-se que a LRF trouxe mudanças significativas na Administração Pública quanto a vários temas, entre eles o planejamento, a responsabilidade, a transparência dos atos realizados por quem gerencia os recursos públicos, a imposição de limites, entre outros.

Também se questionou os respondentes sobre os níveis de melhoras percebidos na Administração Pública Municipal após a implantação do SCI, destacando-se que cada pergunta trouxe algumas peculiaridades dos cargos ocupados pelos entrevistados. Como o objetivo da presente pesquisa consiste na verificação das mudanças ocorridas no setor contábil após a implantação do SCI nos municípios pesquisados, importante destacar as respostas a essa questão. Para os controladores, os níveis de melhora nas atividades desempenhadas na Gestão Pública chegam a 80% segundo a maioria dos respondentes; já os contadores entendem que houve uma melhora no âmbito contábil, mas um pouco tímida que a anunciada pelos controladores, chegando a 60%. Esta melhora pode ser entendida como reflexo de mudanças ocorridas.

Sobre o tema, os contadores também responderam, de forma aberta, se ocorreram mudanças no controle realizado pelo setor contábil após a implantação do SCI. Analisando-se os dados, foi possível verificar que alguns contadores entendem que houve mudanças, mas que não foram tão significativas.

Ainda nesta análise de dados, os Quadros de 14 a 17 apresentam

os resumos de todas as respostas apresentadas pelos entrevistados.

Iniciando os quadros, o de número 14 demonstra os dados utilizados pela pesquisadora para identificar os controladores e contadores que participaram da pesquisa realizada:

CONTROLADOR	CONTADOR
A maioria (69,24%) trabalha com o setor público há mais de três anos.	A maioria (92,31%) trabalha com o setor público há mais de oito anos.
A maioria (53,86%) atua como responsável pelo SCI há menos de um ano.	A maioria (76,93%) atua como responsável pelo setor contábil há mais de oito anos.
Concursado - 23,08%	Concursado - 92,31%
Não concursado - 76,92%	Não concursado - 7,69%
Ensino Superior - 53,85%	Ensino Superior - 61,54%

Quadro 14 - Identificação dos entrevistados

O quadro número 15 enumera as respostas que foram selecionadas pelos controladores a respeito dos questionamentos apresentados na pesquisa acerca do Sistema de Controle Interno e suas peculiaridades no ente público em que exercem suas atividades de controle:

QUESTÕES	RESPOSTAS
Vinculação do Sistema de Controle Interno.	Gabinete do Prefeito. 3,92 (RM) Secretaria de Adm/Finanças. 3,82 (RM) Outras áreas. 2,71 (RM)
Quantidade de servidores do SCI atende às suas necessidades.	Número de funcionários atuantes ainda deixa a desejar. 3,08 (RM)
Reuniões entre os responsáveis pelo controle de cada departamento e o responsável pelo SCI.	Não há reuniões periódicas, ou que as mesmas não são suficientes. 2,46 (RM)
Aperfeiçoamento dos funcionários que trabalham com o SCI.	O gestor proporciona ao controlador e aos funcionários que atuam com o SCI a participação em cursos e simpósios que possam repassar maiores informações sobre o sistema e sua forma de funcionamento. 3,92 (RM)
Relação entre o órgão central do SCI e o Setor Contábil.	Existência de relacionamento entre a contabilidade e o SCI, aumentando a eficácia das atividades de controle. 4,62 (RM)
Segurança no arquivamento dos registros contábeis.	Há certeza da segurança no arquivamento dos dados contábeis, proporcionando a garantia das informações armazenadas. 4,69 (RM)
Fluxo de informações dos atos realizados pelo SCI.	Ocorre a divulgação dos atos de controle aos setores e departamentos do órgão público pesquisado. 4,15 (RM)
Verificação pelo SCI dos RGF e RREO.	Os responsáveis pelo órgão central do SCI verificam os limites estabelecidos no RGF e no RREO. 4,54 (RM)

QUESTÕES	RESPOSTAS
Fiscalização do SCI quanto às metas firmadas no PPA, na LDO e na LOA.	Os responsáveis pelo órgão central do SCI verificam as metas firmadas no PPA, na LDO e na LOA. 4,23 (RM)
Existência de manual de procedimentos de controle.	Existe um manual procedimental. Contudo, considerando-se que o índice RM foi de 3,10, não se pode ignorar sua proximidade com o nulo.
A falta de continuidade nos serviços administrativos e sua influência no SCI.	A falta de continuidade nos serviços administrativos influencia as atividades desempenhadas pelo responsável pelo órgão central do SCI. 4,00 (RM)
Auditoria do SCI em relação aos dados fornecidos pelos departamentos dos órgãos em análise.	Ocorre auditoria das informações que são transmitidas ao SCI. 3,25 (RM)
Implementação das sugestões realizadas pelo SCI em seus relatórios.	Ocorre implementação das sugestões realizadas pelo órgão central do SCI em seus relatórios. 3,38 (RM)
Procedimentos do SCI visando sanar irregularidades ou falhas.	Há realização de procedimentos que visem sanar irregularidades ou falhas nos atos administrativos praticados. 4,42 (RM)
Destino dos relatórios elaborados pelo SCI.	TCE/SC - (23,08%) TCE/SC e Prefeito - (38,46%) TCE/SC, Prefeito e Secretários Municipais - (38,46%)
Restrições do TCE/SC após implantação do SCI.	Reduziram – (38,46%) Reduziram significativamente - (23,08%) Permanecem iguais - (7,69%) Não sabe informar - (30,77%)
Melhora percebida na Administração após implantação do SCI.	Para os controladores alcança a marca de 80%
Importância do Setor Contábil para a atuação do SCI.	Para os controladores o setor contábil é importante para a realização das atividades de controle, em função do conhecimento que os contadores possuem, bem como dos dados registrados e fornecidos pela contabilidade.
Mudanças percebidas após a implantação do SCI.	A maioria considera que ocorreram mudanças após a implantação do Sistema de Controle e, a maior parte dessas respostas, destacou o controle dos gastos públicos.

Quadro 15 - Respostas dos controladores

Por sua vez, o quadro número 16, de forma similar ao quadro anterior, descreve as respostas que os contadores que participaram da pesquisa selecionaram para as questões apresentadas, todas relacionadas direta ou indiretamente ao Sistema de Controle Interno no ente público em que atuam:

QUESTÕES	RESPOSTAS
Segurança dos sistemas informatizados utilizados pela contabilidade.	Referidos sistemas são seguros. 4,77 (RM)
A falta de continuidade nos serviços administrativos influencia o controle exercido pelo órgão central do SCI em relação aos dados contábeis.	A descontinuidade no serviço público gerada pela temporariedade do gestor público influencia as atividades de controle, inclusive em relação aos dados contábeis. 3,85 (RM)
Auditoria do SCI nos dados fornecidos pelo departamento contábil.	Não ocorre, segundo dados analisados, auditoria nos dados fornecidos pelo setor contábil. 2,38 (RM)
Encaminhamento dos RGF e RREO pelo departamento contábil ao SCI.	O setor contábil encaminha ao SCI o RGF e o RREO. 4,92 (RM)
Controle dos registros contábeis após implantação do SCI.	Houve um aumento no controle dos registros contábeis (53,85%).
Restrições do TCE/SC, após a implantação do SCI, em relação às informações contábeis.	Reduziram - 30,77% Reduziram Significativamente - 15,38% Permanecem Iguais - 53,85 %
Melhora percebida na Administração após a implantação do SCI.	Para os contadores alcança a marca de 60%.
Alterações do controle na Contabilidade após implantação do SCI.	Aumento das atividades de controle em relação aos relatórios contábeis, bem como de análises constantes das aplicações dos recursos; Maior preocupação com o déficit financeiro e orçamentário; Controle efetivo sobre gastos com pessoal, educação e saúde; Cumprimento da ordem cronológica sobre pagamento por fonte de recursos; Maior controle com os bens patrimoniais; Organização do sistema de tesouraria; Ampliação do diagnóstico das circunstâncias e dados da situação física e financeira da Administração; Criação de cargos de responsáveis por cada setor com responsabilidade solidária juntamente com o administrador; Criação de cargo de controlador geral, com cobranças diárias da aplicação da legislação; Descentralização de rotinas anteriormente atribuídas à Contabilidade; Melhora nos níveis de informações, com a emissão de relatórios, bem como com apresentação de dados de forma precisa.

Quadro 16 - Respostas dos contadores

Finalizando as conclusões acerca das análises realizadas, o Quadro 17 demonstra as respostas dos controladores e contadores às questões comuns, ou seja, àquelas que foram elaboradas para todos os respondentes:

QUESTÕES	RESPOSTAS CONTROLADORES	RESPOSTAS CONTADORES
Controle dos registros contábeis anterior a implantação do SCI.	Mesmo antes da obrigatoriedade da implantação do SCI já havia, no ente pesquisado, alguma forma de controle dos registros contábeis. 4,22 (RM).	Mesmo antes da obrigatoriedade da implantação do SCI já havia, no ente pesquisado, alguma forma de controle dos registros contábeis. 4,55 (RM).
Auxílio da contabilidade ao SCI quanto às metas do PPA, LDO e LOA.	O setor contábil auxilia na fiscalização realizada pelo órgão central do SCI quanto às metas estabelecidas no PPA, LDO e LOA. 4,31 (RM)	O setor contábil auxilia na fiscalização realizada pelo órgão central do SCI quanto às metas estabelecidas no PPA, LDO e LOA 3,54 (RM)
Confirmação da fidedignidade dos dados e informações contábeis pelo SCI.	Ocorre a conferência pelo SCI da fidedignidade das informações contábeis. 4,46 (RM).	Ocorre a conferência pelo SCI da fidedignidade das informações contábeis. 3,75 (RM).
Fiscalização da segregação de funções pelo SCI.	Há fiscalização da segregação de funções. RM de 3,85.	Não há fiscalização da segregação de funções. RM de 2,92.
Nível de conhecimento da LRF quanto ao PPA, LDO e LOA.	Conhecem e entendem o que preceitua a LRF quanto ao PPA, LDO e LOA. 4,38 (RM).	Conhecem e entendem o que preceitua a LRF quanto ao PPA, LDO e LOA. 4,62 (RM).
Nível de conhecimento da LRF quanto à renúncia de receita.	Conhecem e entendem os preceitos legais relacionados à renúncia de receita. 3,92 (RM).	Conhecem e entendem os preceitos legais relacionados à renúncia de receita. 4,69 (RM).
Nível de conhecimento da LRF quanto ao Controle das despesas de pessoal.	Conhecem e entendem os preceitos da LRF quanto ao controle das despesas de pessoal. 4,69 (RM).	Conhecem e entendem os preceitos da LRF quanto ao controle das despesas de pessoal. 4,85 (RM).
Nível de conhecimento da LRF quanto aos limites da dívida.	Os limites da dívida estabelecidos na LRF são conhecidos e entendidos. 3,92 (RM)	Os limites da dívida estabelecidos na LRF são conhecidos e entendidos. 4,69 (RM)
Nível de conhecimento da LRF quanto à audiência pública.	Conhecem e entendem os preceitos da LRF relacionados às audiências públicas. 4,69 (RM)	Conhecem e entendem os preceitos da LRF relacionados às audiências públicas. 4,85 (RM)
Nível de conhecimento da LRF quanto à prestação de contas.	A imposição da LRF a propósito da prestação de contas também é um assunto que controladores conhecem e entendem. 4,46 (RM)	A imposição da LRF a propósito da prestação de contas também é um assunto que os contadores conhecem e entendem. 4,85 (RM)
Nível de conhecimento da LRF quanto à fiscalização da gestão fiscal.	Os respondentes conhecem e entendem os preceitos da LRF com referência a fiscalização da gestão fiscal. 4,08 (RM)	Os respondentes conhecem e entendem os preceitos da LRF com referência a fiscalização da gestão fiscal. 4,85 (RM).
Forma de controle efetuado pelo SCI nos registros contábeis.	Preventivo - 16,67% Preventivo e subsequente - 33,33% Subsequente - 8,33% Preventivo, concomitante e Subsequente - 41,67%	Preventivo - 25,00% Preventivo e subsequente - 16,67% Concomitante e Subsequente - 16,67% Subsequente - 41,66%

Quadro 17 - Respostas dos controladores e contadores

Os quadros apresentados neste tópico têm como finalidade demonstrar, de forma sucinta, todas as respostas selecionadas pelos entrevistados, para finalizar a análise dos dados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente capítulo consiste em demonstrar as conclusões obtidas pelo pesquisador, assim como apresentar recomendações para próximas pesquisas.

5.1 CONCLUSÕES

O presente estudo teve como tema central as principais alterações ocorridas no Setor Contábil da Administração Pública Municipal a partir da implantação do Sistema de Controle Interno nos 13 (treze) municípios que compõem a AMUREL. Com vistas a verificar essas alterações, além da realização de pesquisas bibliográficas para embasar o contexto que envolve o controle interno, foram aplicados questionários aos controladores e aos contadores dos municípios pesquisados. Por meio do estudo bibliográfico e da pesquisa, foram alcançados os objetivos propostos inicialmente. Contudo, antes da análise de cada um desses objetivos, cabe a realização de algumas considerações.

Inicialmente, na realização da pesquisa constatou-se que apenas três, entre os treze municípios pesquisados, utilizam a subfunção controle interno para identificar os gastos realizados com o Sistema de Controle Interno, apesar da implantação do referido sistema por todos os municípios pesquisados. A utilização dessa subfunção expressa na Portaria SOF nº 42, de 14 de abril de 1999, deveria ocorrer em todos os municípios, para possibilitar uma melhor forma de identificação dos gastos com o SCI.

Outro dado que merece destaque nas considerações finais refere-se ao fato de que a maioria dos controladores entrevistados possui pouca experiência no desempenho dessa função, enquanto entre os contadores - a maioria - atua há mais de oito anos no setor contábil.

Além disso, como mencionado na fundamentação teórica, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina estabeleceu uma data limite para a implantação do Sistema de Controle Interno, qual seja, o ano de 2003. Durante a realização da pesquisa, percebeu-se que, entre os municípios pesquisados, oito deles implantaram o sistema até a data limite estabelecida, enquanto os demais não conseguiram obedecer à referida disposição. Dentre os que não conseguiram respeitar o prazo, quatro implantaram o sistema em 2004, e um deles, o último a implantar

o SCI, em 2005.

Passando-se a análise do alcance de cada um dos objetivos estabelecidos, inicia-se pelos objetivos específicos. O primeiro deles consistiu em identificar as alterações percebidas pelos contadores e controladores internos nas restrições impostas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – TCE/SC na prestação de contas da Administração Pública Municipal, após a implantação do Sistema de Controle Interno.

Acerca desse tema, os controladores entendem, em sua maioria, que as restrições impostas pelo TCE/SC reduziram, enquanto para os contadores, em sua maioria, tais restrições permanecem iguais. Essa divergência pode ser resultante da pouca experiência profissional dos controladores, os quais iniciaram o exercício de referida função após a implantação do SCI.

Além disso, após a implantação do SCI, a Gestão Pública passou a ter como uma nova obrigação na prestação de contas anual o envio do relatório elaborado pelo SCI juntamente com o balanço geral ao Tribunal de Contas estadual, sob pena de aplicação de restrições. Com a realização da pesquisa, percebeu-se que todos os entrevistados afirmaram que o TCE/SC é um dos destinatários dos relatórios elaborados pelos mesmos.

Em relação ao segundo objetivo específico, qual seja, constatar a existência de procedimentos de auditoria realizados pelo Sistema de Controle Interno em relação aos dados fornecidos pelos departamentos administrativos da Gestão Pública, os entrevistados divergiram: os controladores apresentaram resposta positiva, ou seja, segundo eles o SCI realiza auditoria nos dados a ele fornecidos pelos setores da gestão; por sua vez, a resposta dos contadores foi negativa, afirmando a inexistência de auditoria. Nesse contexto, não se pode ignorar o fato de que a auditoria consiste num instrumento de controle que deve estar diretamente relacionado com o referido sistema, devendo fazer parte de sua estrutura.

Quanto ao objetivo de descrever as principais normas aplicadas ao tema controle interno na Administração Pública, os entrevistados responderam, preponderantemente, sobre as disposições contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, dispositivo legal que merece destaque no contexto da Gestão Pública.

A LRF apresenta disposições acerca da obrigatoriedade de elaboração dos relatórios de gestão fiscal (RGF) e resumido da execução orçamentária (RREO). Após a elaboração dos referidos relatórios, deve haver a verificação da adequação dos gastos aos limites legalmente

impostos a Gestão Pública. Segundo informações prestadas pelos controladores, a verificação é realizada pelo órgão central do SCI. Além disso, referida lei dispõe que o SCI deve fiscalizar a efetiva execução das metas estabelecidas nas leis orçamentárias municipais, quais sejam, PPA, LDO e LOA, em relação a que, segundo as respostas fornecidas pelos controladores, o órgão central do SCI fiscaliza efetivamente tal execução.

Além disso, tanto os controladores quanto os contadores informaram seu nível de conhecimento sobre alguns temas constantes na LRF, quais sejam, leis orçamentária (PPA, LDO e LOA), renúncia de receita, controle da despesa de pessoal, limites da dívida, audiência pública, prestação de contas e fiscalização da gestão fiscal. Em suas respostas, todos os respondentes informaram possuir conhecimento sobre os temas mencionados, destacando-se que cada um dos assuntos sobre os quais dispõe a LRF tratados na pesquisa, possui destaque nas atividades desenvolvidas tanto pelo SCI, que fiscaliza, quanto pelos contadores, que contabilizam os atos e fatos administrativos, elaborando os relatórios legalmente exigidos.

O último objetivo específico buscou constatar a relação existente entre o Sistema de Controle Interno e o setor contábil da Administração Pública Municipal. Segundo entendimento dos controladores existe relação entre os dois órgãos, e a importância do setor contábil mais destacada consiste no fornecimento dos dados necessários à realização das atividades de controle, bem como na confiabilidade das informações armazenadas pelo setor contábil, que normalmente realiza backup desses dados.

Em relação a essa confiabilidade, pode-se afirmar que sua existência está relacionada com a confirmação, pelo órgão central do SCI, da fidedignidade dos dados e informações contábeis.

Outra relação entre contadores e controladores consiste no fato de que os contadores elaboram e encaminham ao órgão central do SCI os relatórios exigidos pela LRF, quais sejam, RGF e RREO, o que configura uma relação entre referidos órgãos.

Ainda no que se refere à relação existente entre o SCI e o setor contábil, destaque-se que o departamento contábil auxilia na fiscalização realizada pelo órgão central do SCI em relação à efetiva execução das metas firmadas nas leis orçamentárias, além de gerar os relatórios disponibilizados ao controle interno, bem como fornecer informações atualizadas e exatas para subsidiar a tomada de decisões do gestor.

Por fim, trata-se do objetivo principal deste estudo, que consiste em identificar as principais alterações ocorridas no Setor Contábil da

Gestão Pública Municipal a partir da implantação dos Sistemas de Controle Interno nos municípios que integram a AMUREL – Associação dos Municípios da Região de Laguna. Por intermédio de uma visão geral dos contadores acerca do controle dos registros contábeis, percebeu-se que houve um aumento desse controle após a implantação do SCI, chegando-se a conclusão de que ocorreram mudanças no setor contábil após a implantação do referido sistema.

Constatada a existência de mudanças no setor contábil após a implantação do SCI, os contadores entrevistados especificaram quais as principais mudanças verificadas. Da análise dessas respostas, foi possível constatar que, para os entrevistados, as mudanças mais significativas relacionam-se com a verificação da elaboração e execução das metas firmadas nas leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA) e a confecção dos relatórios exigidos pelo LRF para a posterior publicação e análise pelo órgão central do SCI.

Contudo essas não foram as únicas alterações destacadas pelos entrevistados, os quais ainda ressaltaram as seguintes mudanças:

- Aumento das atividades de controle em relação aos relatórios contábeis, bem como de análises constantes das aplicações dos recursos;
- Maior preocupação com o déficit financeiro e orçamentário;
- Controle efetivo sobre gastos com pessoal, educação e saúde;
- Cumprimento da ordem cronológica sobre pagamento por fonte de recursos;
- Maior controle com os bens patrimoniais;
- Organização do sistema de tesouraria;
- Ampliação do diagnóstico das circunstâncias e dados da situação física e financeira da administração;
- Criação de cargos de responsáveis por cada setor com responsabilidade solidária juntamente com o administrador;
- Criação de cargo de controlador geral, com cobranças diárias da aplicação da legislação;
- Descentralização de rotinas anteriormente atribuídas à Contabilidade;
- Melhora nos níveis de informações, com a emissão de relatórios, bem como com apresentação de dados de forma precisa.

Assim, com a realização da pesquisa e a análise dos dados obtidos, percebeu-se que a implantação do Sistema de Controle Interno

gerou mudanças no setor contábil da Gestão Pública municipal nos entes pesquisados, alterações essas significativas para o referido setor.

5.2 RECOMENDAÇÕES PARA PRÓXIMAS PESQUISAS

Ao finalizar uma pesquisa, compete sempre ao pesquisador apresentar recomendações para as próximas pesquisas. Em relação a este estudo, algumas recomendações podem ser realizadas:

- Análise da possibilidade de implantação de padrões a serem obedecidos em relação à auditoria dos dados contábeis;
- Verificação da efetiva ocorrência de segregação das funções de executar, controlar e contabilizar, visando evitar a existência de conluios e fraudes, os quais são prejudiciais às atividades de aplicação dos recursos públicos e a própria Gestão Pública como um todo;
- Realização de um estudo capaz de verificar a possibilidade de implantação da Metodologia COSO na Gestão Pública Municipal;
- Análise da competência do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina para legislar sobre a obrigatoriedade de implantação de sistemas de controle interno nos municípios catarinenses.

REFERÊNCIAS

ABUNAHMAN, José Geraldo. Controle interno na administração pública federal: estudo do modelo de prestação de contas na Universidade Federal Fluminense. 2006. 107 f. Dissertação (Mestrado em Sistemas de Gestão – Área: Organizações e estratégias) – Centro Tecnológico da Universidade Federal Fluminense. Niterói-RJ, 2006.

ALFORD, John; HUGHES, Owen. Public Value Pragmatism as the Next Phase of Public Management. The American Review of Public Administration. Vol. 38, nº 2, 2008. Disponível em: <<http://arp.sagepub.com/cgi/content/abstract/38/2/130>>. Acesso em: 16 jan. 2009.

ALMEIDA, Evandro Julião de Almeida. Estudo de caso na Câmara Municipal de Niterói. 2006. 200f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro-RJ, 2006.

ALMEIDA, Francisco Alberto Severo de; FERREIRA, Fábio Gomes. A lei de responsabilidade fiscal como instrumento de controle e ajuste das dívidas dos estados. 2005. In: XXIV Encontro ANPAD – EnANPAD. Brasília-DF, 2005.

ALMEIDA, Francisco Alberto Severo de et al. A Governança Corporativa em Empresa Pública e a Visão de suas Práticas pelos Stakeholders. 2008. In: XXXII Encontro ANPAD – EnANPAD. Rio de Janeiro-RJ, 2008.

ANTUNES, Manoel Luiz Camilo de Moraes. Controle interno no Brasil: Dificuldades de padronização. 2009. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=13435>>. Acesso em 28 set. 2009.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. Instituição de sistema de controle interno no âmbito municipal. 2002. Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais. Ano XX, nº 1: 2002. Disponível em: <http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2002/01/-sumario?next=3>. Acesso em: 24 fev. 2009.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. Contabilidade pública: da teoria à prática. São Paulo: Saraiva, 2004.

ARAÚJO, Paolo Giuseppe Lima. A utilização pela controladoria dos trabalhos da auditoria interna e externa sobre o sistema de controle interno: um estudo nas grandes empresas do estado do Ceará. 2006. 145 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria) – Curso de Mestrado Profissional em Controladoria da Universidade Federal do Ceará. Fortaleza-CE. 2006.

ATTIE, Wiliam. Auditoria: conceitos e aplicações. 4. ed., São Paulo, Atlas, 2009.

BARBETTA, Pedro Alberto. Estatística aplicada às Ciências Sociais. 7 ed. Florianópolis: UFSC, 2008.

BARROS, Joaquim dos Santos et al. A Auditoria Interna das Empresas Listadas no Novo Mercado e nos Níveis 1 e 2 de Governança Corporativa da BOVESPA. 2008. In: XXXII Encontro ANPAD – EnANPAD. Rio de Janeiro-RJ, 2008.

BEASLEY, Mark; PRAWITT, Doug; RITTENBERG, Larry. COSO Launches New Study on Managing Enterprise Risks. The Auditor's Report. USA, volume 25, n. 2, janeiro/2002. Disponível em: <<http://aaahg.org/Pubs/Audrep/02spring/item09.htm>>. Acesso em: 24 dez. 2009.

BELA SANTA CATARINA (Santa Catarina). Mapas: divisão municipal. 2001. Disponível em: <<http://www.belasantacatarina.com.br/mapa01.gif>>. Acesso em: 20 dez. 2009.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Controles internos como instrumento de governança corporativa. In: Revista do BNDDES. Vol. 12, nº 24, p.149-188. 2005.

BERGUE, Sandro Trescastro. O Conceito de Aliança Estratégica no Campo do Controle da Administração Pública: o Tribunal de Contas e o Controle Interno Municipal. 2008. In: III Encontro da ANPAD – EnAPG. 2008. São Paulo.

BEUREN, Ilse Maria. Trajetória da construção de um trabalho monográfico em contabilidade. In: BEUREN, Ilse Maria (Organizadora). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BEUREN, Ilse Maria, MOURA, Verônica de Miglio. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. In: Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, Nov/Dez, 2000.

BLISKA, Anita Vera; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. A administração pública gerencial. 2001. In: Congresso del Instituto Internacional de Custos. Leon: Espanha, 2001. Disponível em: <<http://www.e.fernando.cse.prof.ufsc.br/Trabajo174.pdf>>. Acesso em: 09 maio 2008.

BONIFÁCIO, Roseli Costa et al. As Demonstrações Contábeis previstas na Lei nº 4.320/64: a análise de resultados como uma forma de contribuição ao Gestor Público em sua Tomada de Decisões. 2009. In: XXXIII Encontro ANPAD – EnANPAD. São Paulo-SP, 2009.

BORINELLI, Márcio Luiz. Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da *práxis*. 2006. 352 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo-SP, 2006.

BOTELHO, Milton Mendes. Manual prático de controle interno na administração pública municipal. Curitiba: Juruá, 2007.

BOTTENTUIT JUNIOR, João Batista; COUTINHO, Clara Pereira. Análise da Usabilidade de um Laboratório Virtual de Química Orgânica. Memórias da 6ª Conferência Ibero-americana em Sistemas, Cibernética e Informática (CISCI). Pg. 91-95, Vol. 1, 2007, Orlando, EUA. Julho. Disponível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/6718/1/usabilidad_e.pdf>. Acesso em 20 jan. 2010.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. Auditoria. São Paulo: Atlas. 2002.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967: promulgada em 24 de janeiro de 1967 com as alterações adotadas pelos Atos Institucionais n. 5/1968 a 17/1969 e Atos Complementares n. 38/1968 a 40/1968. 1967a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 05 fev. 2010.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: promulgada em 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n. 1/92 a 64/2010 e Emendas Constitucionais de Revisão n.1 a 6/94. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 26 fev. 2010.

_____. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. 1967b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm>. Acesso em: 26 fev. 2010.

_____. Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal e dá outras providências. 2000. – dou de 5/5/00. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 02 fev. 2010.

_____. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964 – dou de 23/3/1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 02 set. 2009.

_____. Ministério de Estado do Orçamento e Gestão. Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. 1999. Disponível em: <<http://www.stn.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em 30 jan. 2010.

BRASIL-TURISMO (Brasil). Guia geográfico: mapas do Brasil. Disponível em: <<http://www.brasil-turismo.com/mapas.htm>>. Acesso em: 30 maio 2010.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. A reforma gerencial do Estado de 1995. In: Seminário Moderna Gestão Pública. Lisboa, 2000. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/papers/2000/81RefGerenc1995-INA.pdf>>. Acesso em: 16 fev. 2009.

_____, Luiz Carlos. Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo Estado. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin. (Org.). Reforma do Estado e administração pública gerencial. Tradução: Carolina Andrade. 7 ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

CAMPELLO, Carlos A. G. B., MATIA, Alberto Borges. Administração financeira municipal. São Paulo: Atlas, 2000.

CARDOSO, Gabriela Bonifácio. Análise das demonstrações contábeis constantes na Lei 4.320/64 do município de Braço do Norte-SC. 2008. 79 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis – Faculdade Capivari. Capivari de Baixo-SC, 2008.

CASTRO, Domingos Poubel de. Auditoria e controle interno na Administração Pública. São Paulo: Atlas. 2008.

CASTRO, Rodrigo Batista de. Eficácia, Eficiência e Efetividade na Administração Pública. 2006. In: 30º Encontro ANPAD – EnANPAD. Salvador-BA, 2006.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. Controle interno da administração pública: uma perspectiva do modelo de gestão administrativa. 2007. 216 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Social – Área: Fundamentos Jurídicos da Atividade Econômica) – Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba-PR, 2007.

CAVALCANTE, Danival Souza; PETER, Maria Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Organização dos órgãos de controle interno municipal no Estado do Ceará: um estudo na região metropolitana de Fortaleza. 2008. In: 8º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Disponível em:

<<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/420.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2009.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. A organização do sistema de controle interno municipal. Florianópolis: CRCSC, 2007.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n. 1.135, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em: 12 jan. 2010.

CHIEZA, Rosa Angela. O ajuste das finanças públicas municipais à Lei de Responsabilidade Fiscal: os municípios do RS. 2008. 200 f. Tese (Doutorado em Economia do Desenvolvimento) – Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre-RS, 2008.

COLAUTO, Romualdo Douglas ; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, Análise e Interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Organizadora). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

COLUGNATI, Fernando Antônio Basile. Uma estratégia de análise psicométrica para instrumentos baseados em escala de Likert via análise de correspondência múltipla. 2001, 170 f. Dissertação (Mestrado em Estatística) – Curso de Mestrado em Matemática, Estatística e Computação Científica da Universidade Estadual de Campinas. Campinas-SP, 2001.

CNM - CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS (Brasil). Dados gerais dos municípios: Disponível em: <http://www.cnm.org.br/dado_geral/mumain.asp?IdMun=100142061>. Acesso em: 17 jan. 2010.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. Métodos de pesquisa em administração. Tradução: Luciana de Oliveira da Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COSO - COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE READWAY COMMISSION. Gerenciamento de riscos

corporativos - estrutura integrada: sumário executivo e estrutura. Tradução: AUDIBRA e PricewaterhouseCooper. 2007. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em: 27 dez. 2009.

_____. Putting COSO's Theory into Practice. 2005. Disponível em: <<http://www.coso.org/resources.htm>>. Acesso em: 24 dez. 2009.

COSTA, José Fernandes da. Reflexos da lei de responsabilidade fiscal no endividamento dos municípios brasileiros. 2008. In: 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2008. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/334.pdf>. Acesso em: 07 nov. 2009.

CRUZ, Flávio da. Auditoria governamental. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas. São Paulo: Atlas, 2008.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, Jose Roberto de Souza. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In: 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2006. Disponível em: <<HTTP://www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/1.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2009.

DESCHAMPS, José Ademar. Sistema de controle interno para municípios. Florianópolis: CRCSC, 2009.

DINIZ, Josedilton Alves et al. Controle interno na administração pública municipal: aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo. 2004. In: 4º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/53.pdf>>. Acesso em: 05 jan. 2009.

DUTRA, Carlos. A Lei de Responsabilidade Fiscal e o planejamento e controle nas políticas públicas municipais: o caso de Sete Lagoas/MG. 2009. 145 f. Dissertação (Mestrado em Administração – Área: Gestão

da Inovação e Competitividade) – Curso de Mestrado em Administração das Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo. Pedro Leopoldo-MG, 2009.

EDWARDS, Meredith. Public Sector Governance – Future Issues for Australia. Australian Journal of Public Administration. 2002. Disponível em:

<<http://www3.interscience.wiley.com/journal/118918371/abstract?CRETRY=1&SRETRY=0>>. Acesso em: 16 jan. 2009.

FELIX, Claudia Lima; et.al. Em busca da harmonização das normas contábeis para o setor público: uma comparação entre balanços patrimoniais segundo a Lei 4320/64 e a IPSAS 1. 2008. In: III Encontro ANPAD – EnAPG. Salvador-BA, 2008.

FÊU, Carlos Henrique. Controle interno na Administração Pública: um eficaz instrumento de accountability. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 119, 31 out. 2003. Disponível em:
<<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4370>>. Acesso em: 28 set. 2009.

FIGUEIREDO, Sandra Maria; CAGIANO, Paulo César. Controladoria: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FONTOURA, Tarcisio Neves da. Modelagem de um sistema de controle interno para municípios com até cinquenta mil habitantes do Estado do Rio Grande do Sul. 2006. 90 f. Dissertação (Mestrado em Economia – Área: Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômica da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre-RS, 2006.

FRANCISCO, Jailton Gonçalves. A integração entre o planejamento e o orçamento público nas instituições federais de ensino superior: um estudo de caso múltiplo. 2005. 107 f. Dissertação (Mestrado em Sistema de Gestão – Área: Organizações e Estratégias) – Curso de Mestrado em Sistema de Gestão da Universidade Federal Fluminense. Niterói-RJ, 2005.

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 – Área: Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Centro Sociais de Ciências Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau. Blumenau-SC, 2005.

GALVÃO, Dárcia Valéria. A lei de responsabilidade fiscal na ótica de gestores: um estudo de caso na área da saúde de prefeituras do Vale do Paraíba. 2005. 86 f. Dissertação (Mestrado em Gestão e Desenvolvimento Regional – Área: Planejamento e Desenvolvimento) – Curso de Mestrado em Gestão e Desenvolvimento Regional do Departamento de Economia, Contabilidade e Administração, da Universidade de Taubaté. Taubaté-SP, 2005.

GARCIA, Riter Lucas Miranda. Eficiência em órgãos públicos: uma proposta de indicadores. 2008. 87 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro-RJ, 2008.

GASPARINI, Diogenes. Direito administrativo. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

GATTRINGER, João Luiz. Controle interno no âmbito municipal: efetivo funcionamento e atuação do TCE/SC. In: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. Ciclo de estudos de controle público da administração municipal. 9. ed. Florianópolis-SC: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina / Instituto de Contas, 2006.

GERIGK, Willson et al. O impacto da LRF sobre os pequenos municípios: o caso do Paraná. 2008. In: XXXII Encontro ANPAD – EnANPAD. Rio de Janeiro-RJ, 2008.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GLOCK, José Osvaldo. Guia para implementação do sistema de controle interno nos municípios. 2ª reimpr. Curitiba: Juruá, 2008.

GOMES, Geraldo José. Atuação do controle interno. In: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. Ciclo de estudos de controle público da administração municipal. 10. ed. Florianópolis-SC: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina /

Instituto de Contas, 2007.

GOMES, Geraldo José. Decisão normativa nº TC-06/08: critérios para emissão de parecer prévio e julgamento de contas. In: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. Ciclo de estudos de controle público da administração municipal. 11. ed. Florianópolis-SC: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina / Instituto de Contas, 2009.

HEERDT, Mauri Luiz; LEONEL, Vilson. Metodologia científica. Palhoça: Unisul Virtual, 2005.

IBGC – INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa. 4. ed. São Paulo: IBGC, 2009. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx>>. Acesso em: 20 fev. 2010.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICAS. Contagem da população 2007. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/contagem2007/default.shtm>>. Acesso em 10 jan. 2010.

_____. Resolução n. 05, de 10 de outubro de 2002. Área Territorial. Disponível em: <ftp://geofp.ibge.gov.br/documentos/cartografia/areaterritorial/pdf/areas_2001_42.pdf>. Acesso em 10 jan. 2010.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Governance in the public sector: a governing body perspective. New York: 2001. Disponível em: <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/Study_13_Governance.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2009.

IIA – INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna. Tradução: José Juarez de Pula Freire. São Paulo: AUDIBRA, 2004. Disponível em:

<<http://www.audibra.org.br/arquivos/Normas%20Internacionais%20Auditoria%20-%20Codigo%20de%20Etica.pdf>>. Acesso em: 16 fev. 2009.

INTOSAI - INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. Diretrizes para as normas de controle interno do setor público. Trad. Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública: teoria e prática 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LAPA, Jancarlos Menezes; et al. Pressupostos pedagógicos dos docentes quando da utilização das simulações computacionais nas aulas de física do ensino médio. 2008. In: XI Encontro de Pesquisa em Ensino de Física. Curitiba, 2008. Disponível em: <<http://www.sbf1.sbfisica.org.br/eventos/epef/xi/sys/resumos/T0287-1.pdf>>. Acesso em: 14 jan. 2010.

LIMA, Diana Vaz de Lima; CASTRO, Róbson Gonçalves de. Contabilidade Pública. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2007

LINHARES, Juliana e Silva; OLIVEIRA, Marcelle Colares. A implantação de sistema de controle interno adequado à exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras - um estudo de caso. In: 6º Congresso USP – Controladoria e Contabilidade. 2006. Disponível em: <<http://www.congressoac.locaweb.com.br/artigos62006/38.pdf>>. Acesso em: 14 jul. 2008.

LIOTTO. Ari Marcelo. Gerenciamento de risco: aderência da metodologia do TCU à metodologia COSO. 2004. 91 f. Monografia (Especialização em Controle Externo) – Curso de Especialização em Controle Externo, área de Auditoria Governamental, Brasília. 2004.

LUNKES, João Rogério; SCHNORRENBERGER, Darci. Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. A lei 4.320 comentada: e a Lei de Responsabilidade Fiscal. 31 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MAIA, Matheus Silva et al. Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. Revista Universo Contábil. Vol. 1, n 1.

2005. Disponível em:

<<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/79/248>>. Acesso em: 20 maio 2008.

MALHOTRA, K. Naresh; et al. Introdução à pesquisa de marketing. Tradução: Robert Brian Taylor. São Paulo: Prentice Hall, 2005.

MANÇÚ, Raymundo Jorge de Souza. Práticas de gestão ambiental: os casos dos campos produtores de petróleo da Bahia. 2008. 208 f. Dissertação (Mestrado em Administração Estratégica) – Programa de Mestrado em Administração, Universidade Salvador. Salvador-BA, 2008.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. The role of auditing in the public sector. 2005. Disponível em:

<<http://www.mngt.waikato.ac.nz/ejrot/cmsconference/2005/proceedings/criticalaccounting/DaConceicao.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2009

MATIAS-PEREIRA, José. Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Européia. Revista de Administração Pública. Jan/Fev. 2008. Disponível em:

<<http://www.cepam.sp.gov.br/arquivos/artigos/PerspectivaComparada.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2009.

_____, José. Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 30. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELARÉ, Geraldo J. Gestão ambiental em operações industriais: um estudo em empresas de Campinas (SP) e Região. 2009. In: Revista Conteúdo. Capivari, v.1, n.1, 2009, ISSN 1807-9539. Disponível em: <<http://www.conteudo.org.br/index.php/conteudo/article/view/25>>. Acesso em 22 jan. 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 22.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

MELLO, Gleicilene Siqueira. Sistemas de custos na administração

pública – análise da implantação do método ABC em um município de pequeno porte. 2006. 138 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Itajubá. Itajubá-MG, 2006.

MENDES, Roselaine da Cruz; OLEIRO, Walter Nunes; QUINTANA, Alexandre Costa. A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate à corrupção. In: 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2008. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/214.pdf>. Acesso em: 07 nov. 2008.

MORAES, Maria Georgina da Costa Tamborino. A importância da auditoria interna para a gestão: caso das empresas portuguesas. In: 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2008. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/570.pdf>. Acesso em: 24 out. 2009.

MOREIRA, Márcia Maria. O controle interno como paradigma da administração pública gerencial. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7569>>. Acesso em 28 set. 2009.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. Controladoria: seu papel na administração de empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOTA, Francisco Glauber Lima. Contabilidade aplicada à administração pública. 6. ed. Brasília: VESTCON, 2005.

MURANO, Mirna; SANTOS, Sandra Regina Toledo de. A influência da Lei de Responsabilidade Fiscal nos procedimentos de controle interno: uma análise nos municípios gaúchos do Corede Produção. In: 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2008. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/303.pdf>. Acesso em: 07 nov. 2008.

NAKAGAWA, Masayuki. Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

NIEBUHR, Joel de Menezes. Princípio da isonomia na licitação pública.

Florianópolis: Obra Jurídica, 2000.

NOGAS, Cláudio; LUZ, Érico Eleutério da. Controladoria: gestão, planejamento e aplicação. Curitiba: Ed. Lobo Franco, 2004.

OLIVEIRA, André Machado de. Avaliação do processo de comunicação entre a contabilidade pública e o usuário da informação. 2005. In: 5º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2005a. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos52005/360.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2009.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. Planejamento, planejamento de lucro . In: CATELLI, Armando (Coordenador). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2001a.

OLIVEIRA, Luciel Henrique de. Exemplo de cálculo de Ranking Médio para Escala de Likert. Notas de Aula. Metodologia Científica e Técnicas de Pesquisa em Administração. Mestrado em Administração e Desenvolvimento Organizacional. PPGA CNEC/FACECA: Varginha, 2005b. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/producao_academica/ranking_medio_para_escala_de_likert/28/>. Acesso em 15 jan. 2010.

OLIVEIRA, Maria Salete da Silva. Os componentes do controle interno: modelo COSO. In: II Fórum Nacional de Gestão e Contabilidade Públicas. 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/salete_oliveira.ppt>. Acesso em: 25 out. 2008.

OLIVEIRA, Tânia. M. V. Escalas de Mensuração de Atitudes: Thurstone, Osgood, Stapel, Likert, Guttman, Alpert. In: Revista Administração online. V.2, n.2. 2001b. ISSN 1517-7912. Disponível em <www.fecap.br/admonline/art22/tania/htm>. Acesso em 19 dez. 2009.

OLIVEIRA JÚNIOR, Nilson José de; CHAVES JÚNIOR, Oswaldo Demóstenes Lopes; LIMA, Mariomar de Sales. A controladoria nas organizações públicas municipais: um estudo de caso. 2009. Revista Universo Contábil. Vol. 5, nº 1. 2009.

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. Reinventando o governo: como o

espírito empreendedor está transformando o setor público. Tradução de Sérgio Fernando G. Bath e Ewandro M. Júnior. 7 ed. Brasília: MH Comunicação, 1995.

PASOLD, César Luiz. Prática da pesquisa jurídica: idéias e ferramentas úteis para o pesquisador do direito. 8. ed. rev. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003.

PAGLIARUSSI, Marcelo Sanches; LOPES, Venina de A. lei de responsabilidade fiscal e eficácia dos instrumentos orçamentários: um estudo exploratório na prefeitura de vitória. 2006. In: 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/535.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2009.

PEIXE, Blênio César Severo. Finanças públicas: controladoria governamental. 1. ed. 6. reimpr. Curitiba: Juruá, 2009.

PEROTE, Alessandra de Queiroz; NUNES, Paulo Roberto de Carvalho. A Auditoria de Desempenho na Administração Pública do Ceará – Um Estudo de Caso Único. 2008. In: III Encontro ANPAD – EnAPG. Salvador-BA, 2008.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. Direito administrativo. 17. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2004.

PLATT NETO, Orion Augusto; BARCELOS JÚNIOR, Milton Donizete. Desempenho fiscal da câmara municipal de Florianópolis após a implantação da lei de responsabilidade fiscal. 2006. In: 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/98.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2009.

PNUD/ONU – PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO da ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDADES. Atlas de Desenvolvimento Humano no Brasil. 2003. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/atlas/instalacao/index.php>>. Acesso em: 17 jan. 2010.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria

(Organizadora). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RIBEIRO, Daniel Cerqueira. Sistema de controle dos gastos públicos do governo federal: uma ênfase no programa bolsa família. 2009. 165 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo-SP, 2009.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. Marcos regulatórios do controle interno: uma análise focada na ambientação com o controle externo e o controle social no contexto da administração pública federal, estadual e municipal. 2006. In: 30º Encontro ANPAD – EnANPAD. São Paulo-SP, 2006.

RIBEIRO FILHO, José Francisco et al. Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas a administração pública. 2008. Revista Universo Contábil. Vol. 4, nº 3. 2008. Disponível em:
<<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/viewArticle/980>>. Acesso em: 11 jan. 2009.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa social: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ROCHA, Arlindo Carvalho. Auditoria de gestão: uma forma eficaz de promoção da *accountability*. 2007. In: XXXI Encontro ANPAD – EnANPAD. Rio de Janeiro-RJ, 2007.

ROCHA, Arlindo Carvalho; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. Auditoria Governamental. Curitiba: Juruá, 2008.

ROGERS, Pablo; SENA, Ludiany Barbosa. Análise agregada dos municípios mineiros de grande porte quanto à adequação à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). 2007. Revista Contemporânea de Contabilidade. Vol. 1, nº 8, 2007.

RONCALIO, Michele Patricia. Controle interno na administração pública municipal: um estudo sobre a organização e a atuação de órgãos

centrais de Controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas na constituição Federal. 2009. 196 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade – Área: Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis-SC, 2009.

RONCALIO, Michele Patrícia; ALBERTON, Luiz; AMARAL Edair do. Organização e Atuação dos Órgãos Centrais de Controle Interno nos Municípios de Santa Catarina: uma análise nos municípios com mais de 50.000 habitantes. 2009. In: XXXIII Encontro da ANPAD - EnANPAD. 2009. São Paulo.

SANTA CATARINA. Governo do Estado de Santa Catarina. Municípios de Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.sc.gov.br/conteudo/municipios/framsetsetmunicipios.htm>>. Acesso em: 17 jan. 2010.

_____. Lei Complementar nº 246, de 09 de junho de 2003. Altera a redação do art. 119 da Lei Complementar nº 202, de 2000, que institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. 2003a. Disponível em: <<http://server03.pge.sc.gov.br/legislacaoestadual/2003/000246-010-0-2003-001.htm>>. Acesso em 28 fev. 2010.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina Lei Orgânica. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. 2. ed. Florianópolis: Tribunal de Contas, 2003b.

SANTANA, Ed Wilson Fernandes de et al. Eficácia orçamentária municipal: os impactos produzidos pela lei de responsabilidade fiscal. 2007. In: XXXI Encontro ANPAD – EnANPAD. Rio de Janeiro-RJ, 2007.

SANTANA JUNIOR, Jorge José Barros de; LIBONATI, Jeronymo José; VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro. Modelos de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica dos poderes e órgãos governamentais. 2009. In: 9º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2009. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/144.pdf>>. Acesso em: 22 dez. 2009.

SANTOS, Sandra Regina Toledo dos; MURARO, Mirna. A influência da lei de responsabilidade fiscal nos procedimentos de controle interno: uma análise nos municípios gaúchos do corede produção. 2008. In: 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2008. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/303.pdf>. Acesso em: 07 nov. 2009.

SCARPIN, Jorge Eduardo; SLOMSKI, Valmor. A precisão na previsão das receitas orçamentárias antes e após a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2005. Revista Universo Contábil. Vol.1, nº 2, 2005. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/viewArticle/84>>. Acesso em: 11 jan. 2009.

_____. Estudo 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. 2007. Revista de Administração Pública. 2007. Disponível em: <http://www.ebape.fgv.br/academico/asp/dsp_rap_artigos.asp?cd_edi=48>. Acesso em: 03 jan. 2009.

STN - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Finanças do Brasil – dados contábeis dos municípios 2008 – FINBRA/STN. Disponível em: <http://www.stn.gov.br/estatistica/est_estados.asp>. Acesso em: 03 jan. 2010.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Eстера Muszkat. Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. 4. ed. rev. Atual. Florianópolis: UFSC, 2005.

SILVA, Elóia Rosa da. O papel do Tribunal de Contas e da Câmara no julgamento de contas municipais. In: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. Ciclo de estudos de controle público da administração municipal. 10. ed. Florianópolis-SC: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina / Instituto de Contas, 2007.

SILVA, Lindomar Pinto da; FADUL, Élvia Mirian Cavalcanti. A percepção dos gestores públicos estaduais sobre o seu papel na implantação de novos padrões de eficiência na gestão pública: O

GESPÚBLICA. 2008. In: XXXII Encontro ANPAD – EnANPAD. Rio de Janeiro-RJ, 2008.

SILVA, Lino Martins da. A importância da controladoria: dentro do novo conceito de administração pública. 2006. In: III Fórum PROMOEX: auditoria operacional. Recife-PE, 2006. Disponível em: <http://www.tce.pe.gov.br/forum/index.php?option=com_content&task=view&id=18&Itemid=40>. Acesso em 20 fev. 2009.

_____. Contabilidade governamental: um enfoque administrativo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. Controladoria e governança na gestão pública. 2. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor; et al. Governança corporativa e governança na gestão pública. São Paulo: Atlas, 2008.

SOUZA, Cleber Batista; BATISTA, Daniel Gerhard; ANDRADE, Nilton de Aquino. O planejamento como base da contabilidade para a gestão pública. 2004. Pensar Contábil. CRC/RJ, ano VI, nº 24, 2004.

SOUZA, Edileusa Godoi de; SOARES, Mara Alves; LEAL, Edvalda Araujo. A controladoria e as inovações tecnológicas na gestão pública: o caso governança eletrônica na prefeitura municipal de Uberlândia. 2005. In: 5º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2005. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos52005/254.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2009.

SOUZA, Marcos Antônio; et al. A gestão pública por resultados e a avaliação de desempenho. 2008. In: 8º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2008. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos82008/107.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2009.

SUZART, Janilson Antonio da Silva; CORDEIRO FILHO, José

Bernardo. *Open Budget Initiative: avaliando o nível de transparência fiscal dos processos orçamentários públicos nacionais*. 2009. In: 9º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/78.pdf>>. Acesso em: 22 dez. 2009.

SUZART, Janilson Antonio da Silva; MARCELINO, Carolina Venturini; ROCHA, Joseilton Silveira da. *As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria versus prática*. 2009. In: 9º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/77.pdf>>. Acesso em: 22 dez. 2009.

TEIXEIRA, Elenice Cácia Bittencourt. *Estudos dos controles internos das instituições de ensino superior públicas do estado do Paraná*. 2008. 169 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo-SP, 2008.

TOLEDO JÚNIOR, Flávio C. de; ROSSI, Sérgio Ciqueira. *Lei de responsabilidade Fiscal: comentada artigo por artigo*. 3. ed. São Paulo: Editora NDJ, 2005.

THOMÉ, Valmir Alberto; TINOCO, João Eduardo Prudêncio. *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 – Brasil*. In: 5º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2005. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos52005/253.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2009.

TOSCANO JÚNIOR, Euder Moacir; LEITÃO, Carla Renata Silva. *Os desafios do controle interno governamental diante da reforma do Estado: o caso do programa de modernização do controle interno do Estado do Paraíba (PROMOCIN)*. 2006. Cadernos Ebape. Vol. 4, nº 1, Mar. 2006.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. *Contas anuais dos municípios*. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/web/contas/municipal-decisoes>>. Acesso em 03 jan. 2010.

TRISCIUZZI, Carlos Renato Fontes. *A Auditoria Interna como*

ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro. 2009. 198 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade – Área: Controle de Gestão) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro-RJ, 2009.

TUPINAMBÁ, João Carlos Derzi. Sistemas municipais de controle interno: fatores que condicionam a consecução de objetivos constitucionais. O caso dos municípios da baixada fluminense. 2008. 119 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Curso de Mestrado Acadêmico em Administração Pública, da Escola Brasileira de Administração Pública e Empresas, da Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro-RJ, 2008.

VIEIRA, Roberto de Araújo. A importância do controle interno numa visão moderna de gestão pública. 2009. 121 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade – Área: Controle de Gestão) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro-RJ, 2009.

ZIVIANI, Juliardi. Lei de Responsabilidade Fiscal: planejamento, controle, transparência e responsabilização. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6026>>. Acesso em: 28 set. 2009.

APÊNDICES

APENDICE A – QUESTIONÁRIO



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
MESTRADO EM CONTABILIDADE
Mestranda: Roseli Costa Bonifácio
Orientador: Dr. Fernando Ernesto R. Vicente



Sistema de Controle Interno: um Estudo do seu Atual Estágio nos
Municípios da Região da AMUREL - SC.

O presente questionamento dirige-se aos **Contadores** dos Municípios da Região da AMUREL – Associação dos Municípios da Região de Laguna, e possui como objetivo identificar as principais alterações ocorridas no Setor Contábil da Gestão Pública Municipal a partir da implantação dos Sistemas de Controle Interno nos municípios que integram a região. Destaque-se que para a presente pesquisa, o Sistema de Controle Interno é entendido como o órgão central do controle interno, somado aos controles internos efetuados em cada departamento do órgão público. Nesse sentido, Cruz e Glock (2008) entendem que a equipe de trabalho do Sistema de Controle Interno é composta pelo órgão central e pelos demais integrantes do sistema, estes entendidos como os funcionários que desempenham a atividade de controle em cada setor.

Referida pesquisa embasará dissertação a ser apresentada para o Mestrado em Contabilidade, da Universidade Federal de Santa Catarina. Ademais, a realização do estudo mencionado, especificamente para os profissionais que atuam na área da Administração Pública, poderá gerar um entendimento mais aprofundado sobre o tema e auxiliar significativamente os controladores internos no desempenho de suas atividades, tornando assim mais eficaz o próprio Sistema de Controle Interno, especialmente para aqueles que atuam na região da AMUREL. Por fim, destaque-se que a fidedignidade das informações prestadas pelos entrevistados é de extrema relevância para que se possa atingir o objetivo da pesquisa.

Parte I – Identificação do entrevistado

1. Há quanto tempo trabalha na Administração Pública?

- () Menos de 1 (um) ano
- () De 1 (um) a 3 (três) anos
- () De 3 (três) a 5 (cinco) anos
- () De 5 (cinco) a 8 (oito) anos
- () Mais de 8 (oito) anos

2. Há quanto tempo atua efetivamente no cargo de contador?

- () Menos de 1 (um) anos
 () De 1 (um) a 3 (três) anos
 () De 3 (três) a 5 (cinco) anos
 () De 5 (cinco) a 8 (oito) anos
 () Mais de 8 (oito) anos

3. Qual sua formação acadêmica?

- () Ensino Médio
 () Superior
 () Pós-graduação

4. Qual a natureza de seu cargo?

- () Concurso
 () Cargo comissionado
 () Contratação Temporária (ACT)

Parte II – Sistema de Controle Interno

DESCRIÇÃO	SEMPRE	GERAL- MENTE	ÀS VEZES	RARA- MENTE	NUNCA	NÃO SABE INFORMAR
5. Antes da obrigatoriedade imposta pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina para a implantação do Sistema de Controle, havia alguma forma de controle dos registros contábeis?						
6. No que se refere aos sistemas informatizados utilizados pela contabilidade, existe a adoção de uma adequada política de segurança, através da realização, por exemplo, de backup dos dados?						
7. A falta de continuidade nos serviços administrativos, levando em conta o caráter temporário do gestor público, influencia o controle exercido pelo órgão central do Sistema de Controle Interno em relação aos dados contábeis?						
8. O órgão central do Sistema de Controle Interno confirma a fidedignidade dos dados e informações contábeis?						

DESCRIÇÃO	SEMPRE	GERAL- MENTE	ÀS VEZES	RARA- MENTE	NUNCA	NÃO SABE INFORMAR
9. O órgão central do Sistema de Controle Interno fiscaliza a segregação de funções entre aqueles que executam, controlam e contabilizam a aplicação dos recursos públicos?						
10. O órgão central do Sistema de Controle Interno realiza algum procedimento de auditoria em relação aos dados fornecidos pelo departamento contábil?						
11. O departamento contábil auxilia na fiscalização realizada pelo órgão central do Sistema de Controle interno em relação à efetiva execução das metas firmadas no Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual?						
12. A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe em suas disposições a obrigatoriedade da elaboração dos relatórios de gestão fiscal e resumo da execução orçamentária. Tais relatórios são encaminhados pelo departamento contábil ao órgão central do Sistema de Controle Interno?						

13. Em relação à Lei de Responsabilidade Fiscal, qual o seu nível de conhecimento quanto aos seguintes assuntos:

DESCRIÇÃO	CONHEÇO E ENTENDO	CONHEÇO E ENTENDO PARCIALMENTE	NEM CONHEÇO NEM DESCONHEÇO	CONHEÇO MAS NÃO ENTENDO	NÃO CONHEÇO	NÃO SE APLICA
13.1 Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual						
13.2 Renúncia de Receita						

17. Após a efetiva implantação do Sistema de Controle Interno, as restrições apontadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina em relação às informações contábeis:

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> Reduziram significativamente | <input type="checkbox"/> Reduziram |
| <input type="checkbox"/> Permanecem iguais | <input type="checkbox"/> Aumentaram |
| <input type="checkbox"/> Aumentaram significativamente | <input type="checkbox"/> Não sabe informar |

18. Realizando-se uma análise no âmbito contábil, incluindo suas atribuições e os dados gerados no setor de contabilidade, após a implantação do Sistema de Controle Interno, quais os níveis de melhora percebidos na Administração Pública Municipal onde desempenha suas funções, efetuando uma análise em percentuais?

- 100%
 80%
 60%
 40%
 20%
 Nenhuma melhora

19. Após a implantação do Sistema de Controle Interno, o setor contábil passou a receber mais apoio do órgão central do referido sistema no desempenho de suas funções? Quais as principais alterações percebidas nesse sentido?

APENDICE B – QUESTIONÁRIO



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
MESTRADO EM CONTABILIDADE

Mestranda: Roseli Costa Bonifácio

Orientador: Dr. Fernando Ernesto R. Vicente



Sistema de Controle Interno: um Estudo do seu Atual Estágio nos
Municípios da Região da AMUREL - SC.

O presente questionamento dirige-se aos **Controladores** Internos dos Municípios da Região da AMUREL – Associação dos Municípios da Região de Laguna, e possui como objetivo identificar as principais alterações ocorridas no Setor Contábil da Gestão Pública Municipal a partir da implantação dos Sistemas de Controle Interno nos municípios que integram a região. Destaque-se que para a presente pesquisa, o Sistema de Controle Interno é entendido como o órgão central do controle interno, somado aos controles internos efetuados em cada departamento do órgão público. Nesse sentido, Cruz e Glock (2008) entendem que a equipe de trabalho do Sistema de Controle Interno é composta pelo órgão central e pelos demais integrantes do sistema, estes entendidos como os funcionários que desempenham a atividade de controle em cada setor.

Referida pesquisa embasará dissertação a ser apresentada para o Mestrado em Contabilidade, da Universidade Federal de Santa Catarina. Ademais, a realização do estudo mencionado, especificamente para os profissionais que atuam na área da Administração Pública, poderá gerar um entendimento mais aprofundado sobre o tema e auxiliar significativamente os controladores internos no desempenho de suas atividades, tornando assim mais eficaz o próprio Sistema de Controle Interno, especialmente para aqueles que atuam na região da AMUREL. Por fim, destaque-se que a fidedignidade das informações prestadas pelos entrevistados é de extrema relevância para que se possa atingir o objetivo da pesquisa.

Parte I – Identificação do entrevistado

1. Há quanto tempo trabalha na Administração Pública?

- Menos de 1 (um) ano
- De 1 (um) a 3 (três) anos
- De 3 (três) a 5 (cinco) anos
- De 5 (cinco) a 8 (oito) anos
- Mais de 8 (oito) anos

2. Há quanto tempo atua efetivamente no Sistema de Controle Interno?

- () Menos de 1 (um) anos
 () De 1 (um) a 3 (três) anos
 () De 3 (três) a 5 (cinco) anos
 () De 5 (cinco) a 8 (oito) anos
 () Mais de 8 (oito) anos
 () Não há Sistema de Controle Interno implantado.

2.1 Caso não haja no ente em pesquisa o Sistema de Controle Interno implantando, há quanto tempo atua como responsável pelo controle interno?

- () Menos de 1 (um) anos
 () De 1 (um) a 3 (três) anos
 () De 3 (três) a 5 (cinco) anos
 () De 5 (cinco) a 8 (oito) anos
 () Mais de 8 (oito) anos

3. O cargo que ocupa é proveniente de concurso público?

- () Sim () Não

4. Qual sua formação acadêmica?

- () Ensino Médio
 () Superior em Contabilidade
 () Superior em Administração
 () Superior em Economia
 () Superior em Direito
 () Outros. Qual?: _____

Parte II – Sistema de Controle Interno

5. Quanto ao vínculo hierárquico do Sistema de Controle Interno:

DESCRIÇÃO	CONCORDO TOTALMENTE	CONCORDO PARCIALMENTE	NEM CONCORDO NEM DISCORDO	DISCORDO PARCIALMENTE	DISCORDO TOTALMENTE	NÃO SE APLICA
5.1 O órgão central do Sistema de Controle Interno está vinculado ao Gabinete do Prefeito						
5.2 O órgão central do Sistema de Controle Interno está vinculado à Secretaria de Administração/Finanças						

DESCRIÇÃO	CONCORDO TOTALMENTE	CONCORDO PARCIALMENTE	NEM CONCORDO NEM DISCORDO	DISCORDO PARCIALMENTE	DISCORDO TOTALMENTE	NÃO SE APLICA
5.3 O órgão central do Sistema de Controle Interno está vinculado a outras áreas (exceto Gabinete e Secretaria)						

Acerca de questões diversas sobre o Sistema de Controle Interno:

DESCRIÇÃO	SEMPRE	GERAL- MENTE	ÀS VEZES	RARA- MENTE	NUNCA	NÃO SABE INFOR- MAR
6. Antes da obrigatoriedade imposta pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina para a implantação do Sistema de Controle, havia alguma forma de controle dos registros contábeis?						
7. A quantidade de servidores atuantes no Sistema de Controle Interno (órgão central e demais integrantes do sistema) atende às suas necessidades?						
8. Existem reuniões entre os responsáveis pelo controle de cada departamento administrativo e o responsável pelo órgão central do Sistema de Controle Interno?						
9. O gestor público proporciona o aperfeiçoamento dos funcionários que trabalham com o Sistema de Controle Interno, incluindo o responsável pelo órgão central do sistema?						
10. Em se tratando especificamente do Setor Contábil, há relação entre este e o órgão central do Sistema de Controle Interno?						
11. Ainda sobre o setor contábil, no que se refere à obtenção de dados para realização do controle, tal departamento possui seguramente arquivados seus registros contábeis?						

DESCRIÇÃO	SEMPRE	GERAL- MENTE	ÀS VEZES	RARA- MENTE	NUNCA	NÃO SABE INFOR MAR
12. No órgão em pesquisa existe um fluxo de informações acerca dos atos realizados pelo órgão central do Sistema de Controle Interno?						
13. O departamento contábil auxilia na fiscalização realizada pelo órgão central do Sistema de Controle interno em relação à efetiva execução das metas firmadas no Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual?						
14. A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe em suas disposições a obrigatoriedade da elaboração dos relatórios de gestão fiscal e resumo da execução orçamentária. Tais relatórios são verificados pelo órgão central do Sistema de Controle Interno quanto aos limites estabelecidos pela referida lei?						
15. O órgão central do Sistema de Controle Interno fiscaliza a efetiva execução das metas firmadas nas leis orçamentárias municipais, quais sejam, Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária?						
16. O órgão central do Sistema de Controle Interno confirma a fidedignidade dos dados e informações contábeis?						
17. O órgão central do Sistema de Controle Interno fiscaliza a segregação de funções entre aqueles que executam, controlam e contabilizam a aplicação dos recursos públicos?						
18. Existe um manual de procedimentos de controle a ser utilizado pela Administração Pública, em cada um de seus setores?						

DESCRIÇÃO	SEMPRE	GERAL- MENTE	ÀS VEZES	RARA- MENTE	NUNCA	NÃO SABE INFOR- MAR
19. A falta de continuidade nos serviços administrativos, levando em conta o caráter temporário do gestor público, influencia o controle exercido pelo responsável pelo órgão central do Sistema de Controle Interno?						
20. O órgão central do Sistema de Controle Interno realiza auditoria em relação aos dados fornecidos pelos departamentos do órgão em análise?						
21. As sugestões realizadas pelo órgão central do Sistema de Controle Interno em seus relatórios são implementadas pelo gestor da entidade em análise.						
22. Caso seja detectada alguma irregularidade e/ou falha nos atos administrativos praticados, o órgão central do Sistema de Controle Interno realiza algum procedimento, junto ao gestor público, com vistas a sanar tal irregularidade e/ou falha?						

23. A quem se destinam os relatórios elaborados pelo órgão central do Sistema de Controle Interno? Em relação a este questionamento específico, pode-se selecionar uma, algumas ou todas as opções oferecidas.

Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

Prefeito Municipal

Poder Legislativo

Secretários municipais

Sociedade

Outros. Quais?: _____

24. Em relação à questão número 10 (dez), caso tenha sido selecionada a opção “sempre” ou “geralmente”, descreva qual a importância do Setor Contábil para a atuação do órgão central do Sistema de Controle Interno?

25. De que forma ocorre o controle efetuado pelo órgão central do Sistema de Controle Interno nos registros contábeis?

- () Preventivo () Concomitante
 () Subseqüente () Preventivo e concomitante
 () Preventivo e subseqüente () Concomitante e subseqüente
 () Preventivo, concomitante e subseqüente () Não sabe informar

26. Em relação à Lei de Responsabilidade Fiscal, qual o seu nível de conhecimento quanto aos seguintes assuntos:

DESCRIÇÃO	CONHEÇO E ENTENDO	CONHEÇO E ENTENDO PARCIALMENTE	NEM CONHEÇO NEM DESCONHEÇO	CONHEÇO MAS NÃO ENTENDO	NÃO CONHEÇO	NÃO SE APLICA
25.1 Plano Plurianual Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual						
25.2 Renúncia de Receita						
25.3 Controle da Despesa de Pessoal						
25.4 Limites da Dívida						
25.5 Audiência Pública						
25.6 Prestação de Contas						
25.7 Fiscalização da Gestão Fiscal						

27. Após a efetiva implantação do Sistema de Controle Interno, as restrições apontadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina no órgão público em análise:

- () Reduziram significativamente () Reduziram
 () Permanecem iguais () Aumentaram
 () Aumentaram significativamente () Não sabe informar

28. Após a implantação do Sistema de Controle Interno, realizando uma análise em percentuais, quais os níveis de melhora percebidos na Administração Pública Municipal onde desempenha suas funções?

100%

80%

60%

40%

20%

Nenhuma melhora

29. Quais as principais mudanças percebidas na Administração Pública Municipal após a implantação do Sistema de Controle Interno?
