

CARACTERÍSTICAS DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL PARA ATUAÇÃO REGULADORA E ORIENTADORA DA GESTÃO PÚBLICA

Lucinéia Chiarelli¹
Ana Paula Mussi Szabo Cherobim²

RESUMO

O presente trabalho propõe identificar as características de sistema de controle interno para a administração em municípios com 90.000 a 140.000 habitantes, para compreender, controlar e avaliar a execução administrativa do governo municipal. O referencial teórico apresenta controladoria pública e questões normatizadoras, relacionadas às normas da Constituição Federativa do Brasil de 1988, a Lei 4.320 de 1964, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei Municipal 173 de dezembro de 2003 do município de Apucarana PR. A metodologia está baseada em estudo multicaso para caracterizar o sistema de controle interno da administração pública municipal para obtenção de resultados geradores de tomada de decisão. A análise e conclusões destacam as características evidenciadas na Região Sul, na implantação, no processo e resultados obtidos com a exigência do controle interno.

Palavras-chave: controle interno municipal – economicidade – eficiência e eficácia.

ABSTRACT

This study proposes to identify the characteristics of internal control system for administration in municipalities with 90,000 to 140,000 inhabitants. It aims to understand, to monitor and to evaluate the administrative implementation of the municipal government. The theoretical framework presents public control and normalizing issues, aiming to attend the Brazilian Constitution of 1988, Law 4,320 of 1964, the Law of Fiscal Responsibility and Municipal Law 173 of December 2003 the municipality and Apucarana PR. The methodology is based on multicase study to characterize the internal control system of the municipal government to obtain results leading to the decision. The analysis and findings highlight the features identified in the South, the location, in the process and results with the requirement of internal control.

Key-words: municipal internal control – economy – efficiency and effectiveness

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho propõe identificar as características ideais de um sistema de controle interno para a administração em municípios de 90 a 140 mil habitantes, para compreender,

¹ Mestre em Administração UFPR, professora assistente I da FECEA-PR, Telefone/Fax: (43) 3423-7277 – e-mail: lucineia.chiarelli@gmail.com

² Doutora em Administração USP – Brasil, professora adjunto II da UFPR, Telefone: (41) 33604360 Ramal: 4371 Fax: (41) 33604364 – e-mail: anapaulamussi@ufpr.br

controlar e avaliar a execução administrativa do governo municipal. O intuito, não é somente, da obrigatoriedade de mostrar à população os seus feitos, mas de auxiliar e amparar o gestor público municipal na tomada de decisão e no acompanhamento do planejamento municipal de forma responsável e determinada.

O Controle Interno Municipal é visto como um recurso organizacional relevante para tomada de decisão, gerando benefícios e economias na sustentabilidade da gestão pública municipal. Dá suporte e orientação concernentes à legalidade e economicidade nas áreas afins, coletando diversos indicadores.

O controle interno é um sistema decisório para questões coletivas e esteve presente nas mais diversas formas de organização das comunidades. A exigência legal de implantação ocorreu com a Carta Magna de 1988, entretanto, somente a União e alguns poucos Estados responderam às exigências legais constitucionais. Uma das formas de verificação de controle mais antigas, data-se nos primeiros anos do século XVI onde era feito o acompanhamento fiscalizatório de receitas públicas e do tesouro, mais precisamente na Inglaterra, para analisar a capacidade financeira dos cidadãos e do desejo eminente do Soberano pelos gastos na corte.

Controlar o gasto público pode oportunizar inúmeros benefícios aos cidadãos, tanto na educação, como na saúde, habitação, segurança e na melhoria da qualidade de vida da população. O ente governamental sofre constantes transformações e enfrenta mudanças de caráter econômico, social e político. A sociedade por sua vez, cobra transparência, ética e aplicação adequada dos recursos.

O controle é uma das funções clássicas da administração de qualquer entidade, seja pública ou privada, sendo precedido pelas atividades administrativas de planejamento, organização e coordenação. Na administração pública, esta função é mais abrangente e necessária, em virtude do dever de prestação de contas a que todo ente estatal está submetido.

Este dever e poder de vigilância, orientação e correção exercido sobre um poder, órgão ou autoridade tem como objetivo principal a verificação da legalidade, da legitimidade e da economicidade da atividade pública, assegurando assim o atendimento dos interesses coletivos.

O controle é também um instrumento de racionalização administrativa. Toda ação humana está sujeita a erro e por isto é preciso prevenir para evitá-lo. Assim, é conveniente fazer a verificação do cumprimento das metas estabelecidas e conseqüentemente do objetivo da entidade.

CHIARELLI, Lucinéia; CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo. Características de sistema de controle interno 26 municipal para atuação reguladora e orientadora da gestão pública. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, Blumenau, v.3, n.1, p.24-42, Sem I. 2009. ISSN 1980-7031

O presente estudo está baseado em documentos, históricos, experiências e vivências de implantação e execução de controles internos, relatos, estudos, cursos, leis e diligências nos Tribunais de Contas do Estado do Paraná e da União, do Ministério Público do Estado do Paraná e da União e a interpretação e regulação de um sistema para aplicação do controle interno municipal. Busca verificar as características do controle interno dos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, por meio de entrevistas, em municípios com 90.000 a 140.000 habitantes.

A proposta de pesquisa baseia-se na seguinte questão: Quais as características ideais de um sistema de controle interno para a administração municipal em municípios de 90 a 140 mil habitantes?

Os objetivos geral e específicos a seguir são respondidos na conclusão do estudo: Identificar as características de um sistema de controle interno para compreender, controlar e avaliar a execução administrativa do governo municipal; Identificar as características de implantação de controle interno municipal; Identificar processos de controle interno municipal; Identificar indicadores desejados por meio da implantação do controle interno municipal; Propiciar ferramentas para tomada de decisão com economicidade, eficiência e eficácia. Analisar as características regulatórias de gestão pública municipal.

2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO

A história do controle no Brasil remonta ao período colonial. Em 1680, foram criadas as Juntas das Fazendas das Capitânicas e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas a Portugal. Em 1808, na administração de D. João VI, foi instalado o Erário Régio e criado o Conselho da Fazenda, que tinha como atribuição acompanhar a execução da despesa pública. Com a proclamação da independência do Brasil, em 1822, o Erário Régio foi transformado no Tesouro pela Constituição monárquica de 1824, prevendo-se, então, os primeiros orçamentos e balanços gerais. (www.tcu.gov.br) acessado em 05 de abril de 2008.

2.1 CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

O controle interno na Administração Pública tem seu marco inicial legal na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que introduziu as expressões controle interno e controle externo e definiu as competências para o exercício daquelas atividades. Ao Poder Executivo incumbiu-se o controle interno, enquanto o externo foi atribuído ao Poder Legislativo. Basicamente o sistema de controle está integrado em um sistema de informações e tem por objetivo manter a integridade do patrimônio da entidade, definir o nível hierárquico que deve prestar as informações, definir o objeto da informação e quem deve recebê-las, analisá-las e providenciar medidas necessárias para manter operante a Administração.

Para Almeida (1996, p.50), “O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”. Segundo Peixe (2002), a finalidade do controle interno municipal é de dar consultoria e orientação permanente aos gestores nos diversos órgãos ligados ao governo municipal.

É importante salientar que o sistema de controle interno estende-se muito além dos assuntos que se relacionam de forma direta com as funções inerentes ao sistema contábil, que complementado por tais controles efetivos poderá proporcionar à alta administração, razoável segurança de que os seus ativos encontram-se salvaguardados contra qualquer utilização indevida, com distribuições não devidamente autorizadas e ainda que os seus registros contábeis sejam plenamente confiáveis para auferir a devida sustentação à preparação das informações contábeis destinados à pluralidade de seus usuários.

A Instrução Normativa nº.16, de 20 de dezembro de 1991, do Departamento de Tesouro Nacional, conceitua Controle Interno como sendo:

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

Os autores Cook e Winkle (1979) colocam o conceito de controle no âmbito administrativo e no âmbito contábil.

Controles administrativos são os procedimentos e os métodos que dizem respeito às operações de uma empresa e às suas políticas, diretrizes e relatórios; relacionam-se apenas indiretamente com as demonstrações financeiras e controles contábeis são

CHIARELLI, Lucinéia; CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo. Características de sistema de controle interno 28 municipal para atuação reguladora e orientadora da gestão pública. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, Blumenau, v.3, n.1, p.24-42, Sem I. 2009. ISSN 1980-7031

procedimentos e plano de organização pertinente à salvaguarda do ativo da empresa e garantia de que as contas e os relatórios financeiros são merecedores de confiança.

2.2 QUESTÕES NORMATIZADORAS

A população vem experimentando significativa influência na gestão pública e ficam a mercê de divulgação de ações que são desenvolvidas por todos os níveis de poder e que surgem de movimentos que buscam as retificações de atitudes.

2.2.1 Constituição Federativa do Brasil – 1988

A ação de controle interno está inserida, organicamente, em toda administração pública brasileira, e a Carta magna traz em seu Art. 74 a forma integrada 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 eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da união, e
- IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O art. 70 estabelece que:

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.

Já o art. 75 explicita e orienta a organização, a composição, e a fiscalização exercidas pelos órgãos de controle. No entanto, o art. 31 determina que:

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.

CHIARELLI, Lucinéia; CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo. Características de sistema de controle interno 29 municipal para atuação reguladora e orientadora da gestão pública. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, Blumenau, v.3, n.1, p.24-42, Sem I. 2009. ISSN 1980-7031

Levando a crer, numa interpretação literal, que os Legislativos municipais estariam inibidos de instituir sistemas próprios de controle interno. Causaria alguma perplexidade esta conclusão, uma vez que, enquanto à Câmara Municipal caberia o controle externo do Poder Executivo, a este caberia o controle “interno” daquela.

2.2.2. Lei Federal 4.320/64

Na Lei 4.320/64 comentada por Heraldo da Costa Reis e J. Teixeira Machado Jr. (2001), no título VIII (do Controle e da Execução Orçamentária) no art. 75;

O controle da execução orçamentária compreenderá:

I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II – a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;

III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

O controle abrange todos os atos da Administração que tratem da receita ou da despesa e que responde no ativo e no passivo. Além da abrangência do controle, ele recai individualmente sobre cada agente da Administração responsável por bens e valores públicos.

Um dos objetivos do controle é o cumprimento de trabalho em termos físico-financeiros para atingir todas as atividades da organização conforme estão determinadas no art. 74 da Constituição Federal de 1988, sendo que os dois primeiros instrumentos de controle da execução financeira do orçamento tratam-se da programação financeira que integra o cronograma de desembolso mensal.

O art.76 da Lei Federal 4.320 fala especificamente do controle interno e o art. 75 reafirma:

Art. 76. O poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o art. 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Já o art. 77 trata da legalidade e da atuação do controle interno:

A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

A verificação prévia é feita através de análises antes do ato, também por leis de aprovação. A verificação concomitante é obrigatória através de determinação do STN (Sistema Tributário Nacional) pelos RREO – Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária e pelos RGF – Relatórios de Gestão fiscal. A subsequente é auditoria, fiscalização, para reparações em casos de erros.

De acordo com Toledo Jr. e Rossi (2005), nos pequenos municípios, que representam 93% da Federação, fica muito difícil para o servidor efetivo desempenhar o controle interno, pois denunciando irregularidades, ficará ele em situação delicada junto ao denunciado; sendo que este, na maioria das vezes, é agente político com relativa influência na comunidade, e omitindo-se na denúncia, responde solidariamente pelo desvio fiscal, como trata o art. 74, § 1º, da CF.

A lei 4.320/64 coloca que o controle se utiliza de diferentes instrumentos, tais como, demonstrações contábeis, financeiras, orçamentárias, patrimoniais, bem como procedimentos de natureza operacional, de modo a lhe dar pleno conhecimento da gestão da coisa pública. O controle, autorizado pela Constituição, efetua diferentes tipos de fiscalização, a saber: a) controle contábil; b) controle financeiro; c) controle orçamentário; d) controle patrimonial; e) controle operacional.

O Controle contábil - a Lei 4.320/64 coloca que a contabilidade é o meio pelo qual a administração procede ao registro, controle e análise das diferentes operações de caráter orçamentário, financeiro e patrimonial, levadas a efeito em seu âmbito, durante o exercício. A escrituração contábil dá ao administrador a possibilidade de medir a sua ação em termos financeiros, fornece-lhe os elementos para elaboração de sua prestação de contas, além de dar-lhe as informações indispensáveis à tomada de decisões e ao aperfeiçoamento da administração.

A Lei 4.320/64 expõe que os registros contábeis são objetos de análise por parte dos órgãos de controle, os quais deles se servem para verificação dos procedimentos levados a efeito pela administração, no tocante aos aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais da gestão pública. Os órgãos de controle não estão adstritos à mera verificação dos registros contábeis, mas, ao contrário, incumbe-lhes a retificação desses registros, quando errados, para que as demonstrações a que se referem devam, então, ressurgirem sem falhas.

O Controle financeiro exerce sobre a movimentação financeira realizada no exercício, desde o primeiro ao último dia deste, a qual se encontra espelhada no balanço financeiro que engloba a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de

natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécies provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte, observando que restos a pagar deverão ter em contrapartida valor referente ao montante a ser recebido no primeiro decênio de janeiro, conforme instrução normativa federal.

O Controle orçamentário, as receitas públicas se acham estimadas e as despesas se encontram autorizadas na lei orçamentária, a chamada lei de meios, mediante cuja execução o Poder Público arrecada os recursos de que necessita e efetua os gastos visando à consecução do bem comum. Toda e qualquer despesa só pode ser validamente efetuada se estiver legalmente autorizada. A Lei 4.320/64 diz que o controle orçamentário faz a verificação da obediência ao princípio da legalidade, no que tange à realização de despesas. O balanço orçamentário é que, demonstrando as receitas previstas e as despesas autorizadas em confronto com as realizadas, faculta ao controle o conhecimento do modo como se deu a execução da lei orçamentária.

O Controle patrimonial diz respeito ao conhecimento dos elementos que compõe o patrimônio público e Fernandes (2005) coloca que se acham espelhados no balanço patrimonial. Além disso, o controle patrimonial abrange o conhecimento dos bens de caráter permanente pertencentes à entidade pública, bem como os responsáveis por sua guarda e administração.

O Controle operacional - os controles precedentemente vistos eram contemplados nas Constituições federais anteriores, representando uma tradição no campo da fiscalização dos órgãos públicos. Contudo, eles sempre se mantiveram com eficácia aquém daquela que seria desejável por quantos se interessam pela matéria. Isso decorria do fato de tais controles se apresentarem como de índole meramente formal, significando tão somente a verificação da adequação formal dos procedimentos da administração às normas da contabilidade orçamentária, financeira e patrimonial.

A Constituição de 1988, demonstrando sua preocupação em inovar, sobretudo no campo do controle da administração pública, criou o chamado controle operacional, cujo entendimento tem atraído a atenção de especialistas.

O art. 85 da lei 4.320/64 estabelece que:

Os Serviços de Contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos Balanços Gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Sobre este artigo, assim ensina Reis e outros (1997):

Relacionam aos registros pertinentes à execução orçamentária, à posição financeira, à composição do patrimônio e à determinação de custos dos serviços mantidos pela entidade.

Desse relatório sobressaem, por sua importância, no sistema descrito pela lei nº. 4320/64, as seguintes demonstrações: Orçamentárias, que esclarecem a execução do orçamento; Financeiras, que indicam os recebimentos e os pagamentos e mostram a posição das disponibilidades no início e no final do exercício; Patrimoniais, que apresentam a composição do Patrimônio da entidade, em termos de valores ativos e valores passivos”.

2.2.3 Lei de Responsabilidade Fiscal

De acordo com Saad e Macedo (2006), a Lei Complementar nº.101, de 04 de maio de 2000, a Lei de responsabilidade Fiscal, (LRF) representa uma nova filosofia de governo, não sendo uma simples disposição legal que visa orientar o administrador público, mas constitui-se numa verdadeira estratégia de governo, impondo uma nova política de administração pública no Brasil, quebrando uma velha mentalidade e criando uma nova cultura política.

A LRF, de acordo com Fauro e Romano (2007), busca a transparência da gestão e seu planejamento baseados no interesse da sociedade. A corrupção instalada no sistema público e a falta de interesse por parte das autoridades em buscar soluções para esse problema deixa claro a exigência da aplicabilidade desta lei.

Fernandes (2005) explica que o controle na responsabilidade fiscal ocasiona impactos nas mudanças da administração pública que pode ser vislumbrada, frente a imposição de limites à ação dos agentes públicos; ainda de acordo com o autor “somente uma função poderá transformar em ser o dever-ser da norma: o controle”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, segundo Araújo e Loureiro (2005), constitui um divisor de águas na Administração Pública brasileira, pela introdução de novas práticas de gestão das finanças públicas. Apresenta regras claras e precisas no que concerne ao controle de gastos e do endividamento público, reforça o aspecto da transparência com a exigência de publicações de relatórios resumidos de execução orçamentária bimestralmente e dos relatórios de gestão fiscal, quadrimestral. Os autores também reforçam as exigências da LRF em se tratando de limitação de

gastos com pessoal, endividamento público, metas fiscais anuais, mecanismos de controle de finanças públicas e demais indicadores, mesmo que não sejam imediatamente quantificáveis.

Em duas passagens, a Lei de Responsabilidade Fiscal menciona a figura do controle interno. Primeiramente, quando seu responsável também chancela documento estratégico na verificação dos limites atribuídos pelo novo direito financeiro: o relatório de gestão fiscal:

Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão fiscal, assinado pelo: ...

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

De acordo com Toledo Jr. e Rossi (2005) o legislador atribuiu ao controle interno a fiscalização da nova disciplina fiscal, com ênfase para proeminentes aspectos da gestão do dinheiro público, tais como as metas de resultado fiscal; a observância dos limites conferidos à despesa de pessoal e à dívida consolidada, entre tantos outros:

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.

A LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal) atribui responsabilidade fundamental ao sistema de controle interno, que acompanhará a execução orçamentária e zelar pela fiscalização do direito financeiro. A falta de regulamentação, ou padronização de um sistema de controle interno, eleva o nível de dificuldades em denunciar irregularidades, pois o controlador ficará em situação delicada junto ao denunciado, e este muitas vezes, é agente político de grande influência. Omitindo-se na denúncia, poderá esse funcionário responder solidariamente pelo desvio fiscal (art. 74, §1.º, da CF).

A Lei complementar 101 de 2000. (LRF) traz em seu art. 48 a transparência pública:

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

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo a participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, Lei de Diretrizes orçamentárias e orçamentos.

De acordo com a Controladoria Geral da União (2005), no caso de descumprimento de dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, por parte do agente público, poderão ser aplicadas as seguintes punições: 1 – Impedimento da entidade para o recebimento de transferências voluntárias; 2 – proibição de contratação de operação de crédito e de obtenção de garantias para a sua contratação; 3 – pagamento de multas com recursos próprios; 4 – inabilitação para o exercício da função pública, por um período de até cinco anos; 5 – cassação de mandato; e 6 – prisão, detenção ou reclusão.

De acordo com Galante (2005) a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), trouxe o manifesto claro da necessidade de aperfeiçoamento dos servidores, em especial os de controle, dada a sua complexidade técnica de análise, interpretação e cumprimento que requer conhecimentos técnicos em várias áreas do direito público, das finanças, da contabilidade e de trabalho organizado e sistemático de planejamento e ainda as ações propostas.

2.2.4 Lei Municipal 173/03 – de 26 de dezembro de 2003 que institui o sistema de Controle Interno Municipal de Apucarana PR

O Sistema de Controle Interno se insere na estrutura administrativa do Município, integrando o Gabinete do Prefeito, com a independência profissional para o desempenho de suas atribuições de controle em todos os órgãos e entidades da Administração Municipal.

Constatada qualquer irregularidade ou ilegalidade pela Controladoria Central do Sistema de Controle Interno, esta cientificará a autoridade responsável para a tomada de providências, devendo sempre, proporcionar a oportunidade de esclarecimentos sobre os fatos levantados.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A realidade pesquisada permite evidências qualitativas que visam a consubstanciar a análise explorando ao máximo a realidade pesquisada e extraíndo a maior quantidade possível de informações do banco de dados obtido.

A investigação qualitativa emprega diferentes alegações de conhecimento, estratégias de investigação e métodos de coleta e análise de dados. O objetivo da pesquisa qualitativa é entender determinada situação social, fato, papel, grupo ou interação (Locke, Spirduso e Silverman, 1987).

O método de pesquisa é o estudo multicaso. A principal fonte de informação são entrevistas em profundidade com gestores municipais. O protocolo de entrevistas apresenta questões abertas, em função do maior grau de liberdade para o entrevistado.

A pesquisa documental também faz parte da coleta de dados. Considera leis, portarias, instruções normativas, decretos, projetos de leis e outros estudos já realizados para corroborar ou acrescentar informações.

3.1.2 Definição Constitutiva (DC) e Definição Operacional (DO) das Variáveis em Estudo.

As variáveis apresentadas neste estudo são seis: uma variável independente que é o sistema de controladoria interna, ou seja, proposta de um sistema para controlar e avaliar a execução da administração pública municipal, e cinco variáveis dependentes. Sendo a primeira delas a ampliação de mecanismos de governança pública dentro da esfera municipal; a segunda é a tomada de decisão; a terceira é a economicidade; a quarta é a eficiência e eficácia e a quinta e última variável é o planejamento municipal.

Sistema de Controle Interno

DC – “Controles administrativos são os procedimentos e os métodos que dizem respeito às operações de uma empresa e às suas políticas, diretrizes e relatórios; relacionam-se apenas indiretamente com as demonstrações financeiras” (COOCK e WINKLE, 1979).

DO – Buscar determinar a lista de procedimentos e métodos utilizados no Controle Interno de prefeituras Municipais.

4 SÍNTESE DO TRATAMENTO

4.1 QUAIS CARACTERÍSTICAS COMPÕEM UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL?

As principais características que compõem um sistema de controle interno são: adequação de sua estrutura administrativa de acordo com o seu potencial econômico; mudança de

comportamento do gestor público; comprometimento dos servidores em relação funcionamento do sistema de controle interno permitindo desta forma o acompanhamento concomitante dos atos da administração visando assegurar e conduzir de modo eficaz a execução das atividades operacionais conforme demonstra os municípios entrevistados e o período de implantação, pois isso indica que se o município implantou por primeiro, como é o caso de Erechim-RS que implantou em 1988.

4.2 QUAIS CARACTERÍSTICAS COMPÕEM UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL PARA AMPLIAR OS MECANISMOS DE GOVERNANÇA PÚBLICA NA ESFERA MUNICIPAL?

O sistema de controle interno municipal para ampliar os mecanismos de governança pública na esfera municipal precisa atender os princípios de legalidade, sendo que em alguns municípios a legalidade ainda é o único aspecto da administração pública envolvido no controle.

O controle Interno Municipal trata de assuntos relacionados à adequação da despesa e dos procedimentos a ela essenciais como à legislação que rege a matéria. A despesa deve seguir os sucessivos estágios levados a efeito segundo os ditames legais. Se em algum instante, ao executar uma despesa, o administrador se afasta da lei, irregular se torna o gasto, sendo a irregularidade tanto mais grave quanto maior é esse afastamento.

Além do cumprimento legal, a implantação do sistema de controle interno municipal dos municípios pesquisados, notadamente resultou em benefícios para a sociedade em termos de ampliação de governança pública como a transparência dos atos, bem como a correta aplicação dos recursos visualizada pelo acompanhamento concomitante da realização da receita e execução dos programas de governo. Permite adotar medidas e procedimentos necessários de correções e ajustes para garantir o cumprimento de ações corroborando com os resultados pretendidos pela governança pública.

4.3 QUAIS OS PROCESSOS DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL?

O controle interno municipal deve definir áreas e linhas de investigação – onde e o que avaliar; fazer verificação de regularidade e tempestividade de atos; evitar duplicidade de

procedimentos de avaliação; evitar conflito entre as funções; possibilitar a compatibilização dos planos anuais de atividades; possibilitar a padronização de procedimentos de avaliação.

Também faz parte do processo incluir itens de unidade de comando – especialização de esforços, procedimentos repetitivos, verificações automáticas, formulários concebidos para evitar erros e omissões e controle de documentos. Salvar os ativos, propiciar dados contábeis precisos e confiáveis, promover a eficiência das operações e incentivar o respeito às políticas gerenciais.

4.4 QUAIS OS INDICADORES OBTIDOS POR MEIO DA IMPLANTAÇÃO DO CONTROLE INTERNO MUNICIPAL?

Os indicadores obtidos através do controle interno municipal são indicador de equilíbrio orçamentário - este indicador demonstra o quanto a receita realizada serve de cobertura para despesa executada. O indicador é obtido dividindo-se o valor da receita realizada pela despesa executada. O quociente indicará se houve superávit ou déficit de execução.

Outro indicador é o de investimentos Per Capita - este indicador objetiva demonstrar, em relação aos investimentos públicos aplicados, o quanto representaria em benefícios para cada cidadão. É obtido dividindo-se o total de investimentos pela população do município.

Indicadores de desempenho que são atribuídos como: economicidade – (eliminar desperdício), eficácia – (relação entre resultados obtidos e objetivos pretendidos), eficiência – (relação entre resultados obtidos e recursos empregados), qualidade – (qualidade total), efetividade – (produção), legalidade – (dentro dos parâmetros legais). Indicadores sociais – (saúde, educação), indicadores econômico/financeiros, indicadores de carga de trabalho.

4.5 COMO PROPICIAR FERRAMENTAS PARA TOMADA DE DECISÃO COM ECONOMICIDADE, EFICIÊNCIA E EFICÁCIA?

A economicidade é uma relação positiva da variação custo/benefício, na busca de aperfeiçoar resultados e busca de menores custos em comparação aos maiores benefícios. O município de Apucarana é um exemplo de bom uso dos recursos financeiros que pode ser

aplicado porque faz corretamente o acompanhamento da execução orçamentária e dos processos licitatórios e como manutenção do controle interno.

Eficiência é o atendimento dos recursos efetivamente utilizados na realização das metas estabelecidas nos planejamentos estratégicos, no plano plurianual, nas diretrizes orçamentárias e na própria definição funcional programática. Treinamentos, qualificação são medidas dos municípios: Araucária, Toledo, Umuarama, Palhoça, Tubarão, Cachoeirinha, Erechim e Uruguaiana.

Eficácia é atender as ações previstas com economicidade, qualidade e criatividade. Exemplos são os municípios de Araucária e Santa Cruz do Sul que elaboram planos de auditoria. O sistema de controle interno necessita de um bom programa de informática integrado com os demais setores e que informará através de relatórios os índices necessários para atender as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal assim relata Balneário Camboriú.

Pode-se considerar que a pesquisa teve êxito; porque apenas um município negou participação. Muitos enviaram documentos, decretos, Leis, papéis de trabalho, que foram importantes instrumentos na captação de dados.

A partir dos dados coletados, verificou-se que no Paraná os municípios de Pinhais e Toledo, 2001 e 2002 respectivamente, são precursores na implantação do controle interno municipal, os demais implantaram a partir da exigência do Tribunal de Contas. O Estado de Santa Catarina iniciou com os municípios de Jaraguá do Sul e Tubarão em 2000 e 2001 sucessivamente, os demais municípios foram implantando nos anos seguintes. O Estado do Rio Grande do Sul tem o primeiro município constituído o controle interno municipal no ano de 1988, junto com a Constituição Federal e os demais implantaram em 2001 com a obrigatoriedade da Lei de Responsabilidade Fiscal e exigência do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.

Para o controle interno ter eficiência e eficácia, um dos fatores imprescindíveis é a autonomia, e o sul do país tem em sua maioria plena autonomia para gerir o controle interno e isto faz diferença na Administração pública como um todo, mas os municípios entrevistados ainda sentem necessidade de melhorias na estrutura, em capacitações, treinamentos e informatizações.

5 CONCLUSÕES

As características ideais atribuídas ao controle como funções são: a) avaliar o cumprimento das diretrizes, objetivos e metas previstas no Plano Plurianual e eventuais alterações; b) avaliar o atingimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e eventuais alterações; c) verificar os limites e condições para a realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar; verificar, periodicamente, a observância do limite da despesa total com pessoal dos órgãos e avaliar as medidas adotadas para o seu retorno ao respectivo limite; avaliar as providências tomadas conforme o disposto no Art.31 da Lei Complementar nº. 101/2000, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites; d) efetuar o controle da destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos; e) acompanhar e avaliar a execução orçamentária; f) verificar o cumprimento do limite de gastos totais do Executivo, inclusive no que se refere ao atingimento de metas fiscais, nos termos da Constituição Federal e da Lei Complementar nº. 101/2000; g) avaliar os procedimentos adotados para a realização da receita e despesa públicas; verificar a correta aplicação das transferências voluntárias; h) verificar a correta aplicação dos recursos destinados aos setores públicos e privado; i) avaliar o montante da dívida e as condições de endividamento do Município; j) verificar e supervisionar a escrituração das contas públicas; k) acompanhar a gestão patrimonial; l) avaliar os resultados obtidos pelos administradores na execução dos programas de governo e na aplicação dos recursos orçamentários; m) apontar as falhas dos expedientes examinados e sempre que possível indicar as soluções; n) verificar a implementação das soluções indicadas; o) orientar e expedir atos normativos para os órgãos e entidades sob sua fiscalização; p) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional; q) elaborar seu regimento interno, a ser baixado por Decreto do Executivo e desempenhar outras atividades estabelecidas em lei que decorram de suas atribuições.

Os itens a), b) e g) atendem ao cumprimento da LRF no que se refere a planejamento, e Silva (2000) coloca que a atualidade revela um cidadão não mais preocupado com a formalidade jurídica, faturas, ou classificação correta das despesas, segundo a lei orçamentária. O que o cidadão espera é uma correta evidenciação dos fatos econômicos e financeiros, de modo que seja possível avaliar a execução dos projetos e atividades e o grau de cumprimento das metas estabelecidas pelo PPA e LDO, pois só assim estará controlando o desempenho da administração com eficiência e eficácia.

A exigência do art. 74 da C.F. ainda em referência aos dois primeiros itens é indicador de desempenho referentes a eficiência e eficácia da gestão pública municipal.

Os itens c), d) e) e l) tratam do atendimento ao princípio da economicidade, uma vez que controla os limites com gastos referentes a folha de pagamento e o cuidado do não endividamento. Oliveira (1990) explica que “economicidade diz respeito a se saber se foi obtida a melhor proposta para a efetuação da despesa pública, isto é, se o caminho perseguido foi o melhor e mais amplo, para chegar-se à despesa e se ela fez-se com modicidade, dentro da equação custo-benefício”.

Os itens f), h), i), j) e k), tratam do princípio da legalidade. A análise deste princípio é que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal). Os municípios deverão ter cuidados para seguir o estabelecido e determinado através da regulação federal, estadual e municipal.

Dos itens de m) até t) tratam de tomada de decisão para ampliação da governança pública municipal e em destaque o item t) trata da regulação do sistema de controle interno municipal. Wright, Kroll & Parnell (2000), destacam que no caso das decisões coletivas os resultados e efeitos do ponto de vista decisório, são muito mais complexos tendo em vista o número de variáveis e as relações de intercorrências entre elas, o que torna o processo decisório uma atividade dinâmica, criativa, interativa e seqüencial.

Como sugestão para trabalhos futuros, como a pesquisa envolveu uma análise qualitativa a partir das entrevistas, restringindo-se a municípios de 90.000 a 140.000 mil habitantes na região Sul, seria importante aprimorar ainda mais as características ideais de um sistema de controle interno ampliando a pesquisa para municípios das demais regiões. Seria importante fazer a triangulação como fundamento lógico para constituição de mais fontes de evidência (Yin, 2001), entrevistando pessoas de outros departamentos em cada prefeitura. Sugerem-se novas pesquisas e devem ser direcionadas à implantação de custos no controle interno, aplicação de indicadores e análises de balanços e novas características para implementação do controle interno.

REFERÊNCIAS

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

CHIARELLI, Lucinéia; CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo. Características de sistema de controle interno 41 municipal para atuação reguladora e orientadora da gestão pública. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, Blumenau, v.3, n.1, p.24-42, Sem I. 2009. ISSN 1980-7031

ARAUJO, F.C., LOUREIRO, M.R. *Por uma metodologia pluridimensional de avaliação da LRF*. Revista de Administração Pública – RAP, Rio de Janeiro: FGV, nov/dez 2005.

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

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. República Federativa do Brasil. Brasília:1988.

CONTROADORIA GEERAL DA UNIAO. *Gestão de Recursos Federais: manual para agentes municipais*. Brasília – DF 2005.

DEPARTAMENTO DE TESOUREO NACIONAL. *Instrução Normativa nº 16: 20.12.91*.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Lei de Responsabilidade Fiscal*, Brasília: EF 2.ed. 2006.

FAURO, Darcílio Luiz; ROMANO, Cezar Augusto. *O caráter impositivo da Lei Orçamentária Anual e seus efeitos no Sistema de Planejamento Orçamentário*.www.tesouro.fazenda.gov.br 2008

GALANTE, Celso; FERASSO, Marcos; CREMONINI, Solange; *A Lei de Responsabilidade Fiscal e suas Principais Implicações na Contabilidade e Gestão Pública Municipal*. Disponível em: www.intercostos.org

MACHADO Jr. J.Teixeira, COSTA REIS, Heraldo da. *A Lei 4.320 Comentada: com a introdução de comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 30 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2000/ 2001.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de HORVATH, Estevão; e TAMBASCO, Teresa Cristina Castrucci. *Manual de Direito Financeiro*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1990, p. 94.

CHIARELLI, Lucinéia; CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo. Características de sistema de controle interno 42 municipal para atuação reguladora e orientadora da gestão pública. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, Blumenau, v.3, n.1, p.24-42, Sem I. 2009. ISSN 1980-7031

SAAD, Fábio, MACEDO, Lúcio Carlos da Silva. *Estudo Exploratório sobre a Tributação e a Cidadania na Relação entre Estado e Contribuinte*. Curitiba: Imprensa Universitária da UFPR, 2006.

TCU – Tribunal de Contas da União. *Controle Interno*. www.tcu.gov.br

TOLEDO JR.,F.C. e ROSSI, S.C. *A Lei 4.320 no contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: NDJ, 2005.

WRIGHT, Peter, KROLL, Mark J. & PARNELL, John. *Administração Estratégica: conceitos*. São Paulo: Atlas, 2000.

YIN, Robert K. *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. Porto Alegre: Bookman, 2001