

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ - UFPR
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ESTRATÉGIA E ANÁLISE
ORGANIZACIONAL

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

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

LUCINÉIA CHIARELLI

CURITIBA

2009

LUCINÉIA CHIARELLI

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

Dissertação apresentada como requisito parcial à
obtenção do grau de Mestre em Administração –
Estratégia e Análise Organizacional, do
Programa de Pós-Graduação em Administração.
Universidade Federal do Paraná – UFPR.

Orientadora: Prof^a Dra. Ana Paula Mussi Szabo Cherobim

CURITIBA

2009

"A dualidade entre fatos e decisões leva à validação do conhecimento fundado nas ciências da natureza e desta forma elimina-se a práxis vital do âmbito destas ciências. A divisão positivista entre valores e fatos, longe de indicar uma solução, define um problema. "

(Jürgen Habermas)

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela ciência, oportunidade, fé, capacidade e sonhos. A Nossa Senhora, Mãe de Deus e nossa, pela intercessão, amparo e proteção nos momentos de cansaço, nas inúmeras viagens e incansáveis leituras.

Aos meus pais, José (*in memoriam*) e Helena, às minhas irmãs, Marli e Elaine e às minhas filhas, Larissa e Fabiana, pelo amor, apoio e compreensão nos momentos de ausência.

À minha orientadora, Ana Paula Mussi Szabo Cherobim, pelo estímulo e apoio constante. Aos demais professores do curso de mestrado pela dedicação, motivação e ensino.

Ao Sr. Secretário Geral de Coordenação Especial do município de Apucarana, Waldomiro Popadiuk por contribuir com seus conhecimentos. Ao Prefeito do Município de Apucarana, Valter Aparecido Pegorer, pela oportunidade de realizar este trabalho na Controladoria.

Aos integrantes do controle interno dos municípios de Apucarana, Arapongas, Araucária, Cambé, Campo Largo, Paranaguá, Pinhais, Toledo, Umuarama, Balneário Camboriú, Brusque, Jaraguá do Sul, Palhoça, Tubarão, Bagé, Bento Gonçalves, Cachoeirinha, Erechim, Guaíba, Santa Cruz do Sul, Sapucaia do Sul e Uruguaiana por contribuírem com dados para a elaboração da pesquisa e aos colegas de Mestrado e amigos, juntos conseguimos concretizar um sonho.

LISTA DE SIGLAS

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPI – Comissão Parlamentar de Inquérito

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

DC – Definição Constitutiva

DO – Definição Operacional

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contabilidade

IFAC - The International Federation of Accountants

LC – Lei Complementar

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

ONG – Organização Não Governamental

PDCA – Plan – Do – Check - Act

PIB – Produto Interno Bruto

PPA – Plano Plurianual

RGF – Relatório de Gestão Fiscal

RREO – Relatório Resumido da Execução orçamentária

STN – Sistema Tributário Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Controle e sua Importância.....	18
FIGURA 2 – Metodologia Integrada do Planejamento Estratégico Municipal.....	29
FIGURA 3 – Visão Temporal da Metodologia Integrada do Planejamento Estratégico Municipal.....	30
FIGURA 4 – Qualidade: A Revolução da Administração.....	31
FIGURA 5 – Ambiente da Administração Pública.....	39
FIGURA 6 – O Desempenho de Uma Organização é o Reflexo do Desempenho de sua Administração.....	42
FIGURA 7 – Economicidade como Objeto de Estudo.....	44

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Comparativo de Conceitos e Mudanças Identificadas.....	13
QUADRO 2 – Características do Passado e do Presente da Administração Pública.....	41
QUADRO 3 – Demonstrativo das Características Qualitativas.....	56
QUADRO 4 – Abordagem Metodológica.....	58
QUADRO 4.1 – Data de Implantação do Processo de Controle Interno.....	70
QUADRO 4.2 – Hierarquia Funcional.....	74
QUADRO 4.3 – Subordinação do Controle Interno.....	75
QUADRO 4.4 – Resistência à Mudanças.....	77
QUADRO 4.5 – Momento do Controle Interno.....	80
QUADRO 4.6 – Exigências dos Tribunais de Contas Estaduais.....	83
QUADRO 4.7 – Melhorias.....	86
QUADRO 4.8 – Contribuições.....	93
QUADRO 4.9 – Nível de Responsabilidade.....	95
QUADRO 4.10 – Grau de Autonomia.....	97
QUADRO 4.11 – Manutenção do Controle Interno.....	100
QUADRO 4.12 – Relatórios.....	103
QUADRO 4.13 – Indicadores.....	105
QUADRO 4.14 – Decisões.....	107

SUMÁRIO

LISTA DE SIGLAS.....	V
LISTA DE FIGURAS.....	VI
LISTA DE QUADROS.....	VII
RESUMO.....	X
ABSTRACT.....	XI
1 INTRODUÇÃO.....	01
1.1 RELEVÂNCIA DO ESTUDO.....	02
1.2 JUSTIFICATIVA TEÓRICA.....	02
1.3 JUSTIFICATIVA PRÁTICA.....	03
1.4 CENÁRIO DA PESQUISA.....	03
1.5 PROBLEMA DE PESQUISA.....	04
1.6 OBJETIVO GERAL.....	04
1.7 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	04
1.8 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	04
2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO.....	06
2.1 CONTROLADORIA PÚBLICA.....	07
2.1.1 Controle Externo.....	10
2.1.2 Controle Interno Municipal.....	12
2.1.3 Estrutura e Hierarquia.....	24
2.1.4 Gasto Público.....	26
2.1.5 Planejamento Público Municipal.....	28
2.1.5.1 Plano Plurianual	34
2.1.5.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias	35
2.1.5.3 Orçamento Público	36
2.1.5.4 Ciclo Orçamentário	38
2.1.6 Fatores Limitantes Comportamentais e Éticos.....	39
2.1.7 Eficiência e Eficácia.....	41
2.1.8 Economicidade.....	43

2.1.9 Tomada de Decisão.....	44
2.2 QUESTÕES NORMATIZADORAS.....	46
2.2.1 Constituição Federativa do Brasil de 1988.....	46
2.2.2 Lei Federal 4.320/64.....	47
2.2.3 Lei de Responsabilidade Fiscal.....	51
2.2.4 Lei 173/03 – Controle Interno Municipal de Apucarana PR.....	54
3. METODOLOGIA DE PESQUISA.....	56
3.1 ESPECIFICAÇÃO DO PROBLEMA.....	59
3.1.1 Questões de Pesquisa.....	60
3.1.2 Definição Constitutiva (DC) e Definição Operacional (DO) das Variáveis em Estudo.....	60
3.2 DELIMITAÇÃO E DESIGN DA PESQUISA.....	63
3.3 COLETA DE DADOS.....	63
3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRAGEM.....	64
3.5 VALIDAÇÃO	65
3.6 JUSTIFICATIVA DA METODOLOGIA	65
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	67
5. SÍNTESE DO TRATAMENTO.....	108
6. CONCLUSÕES.....	112
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	115
APÊNDICE A – Protocolo.....	122
ANEXO A – IDH de municípios brasileiros com 90 a 140 mil habitantes.....	124
ANEXO B – Receita arrecadada dos municípios com 90 a 140 mil habitantes.....	128

RESUMO

O presente trabalho propõe definir 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 intuito, não é somente, da obrigatoriedade de mostrar a 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 referencial teórico está seccionado em controladoria pública compreendendo: controle externo, controle interno municipal, estrutura e hierarquia, gasto público, planejamento público municipal constando o plano plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentária, orçamento público e ciclo orçamentário, fatores limitantes comportamentais e éticos, eficiência e eficácia, economicidade e tomada de decisão. A segunda parte do referencial teórico está composta por questões normatizadoras, constando 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

The following study suggests determining the characters of an internal control system for administration in 90,000 to 140,000 inhabitant cities, to comprehend, control and avail the municipal government administration. The goal is not only compulsorily showing the population its feat. However it is to help and support the municipal public manager decision taking and monitoring the municipal planning in a responsible and positive way. The theoretical framework is sectioned in controlling public comprehending: external control, municipal internal control, structure and hierarchy, public expenses, municipal public planning appearing the multi annual plan, law of budgetary guidelines, public budget and contingency circle, behavioral and ethical limiting factors, efficiency and effectiveness, cost-effective and decision-taking. The second part of the theoretical framework is composed by regulative questions, since the rules of 1988's Federative Constitution of Brazil, law 4,320 of 1964, the Fiscal Responsibility Law and Municipal Law 173 of 2003 December in Apucarana City, Paraná State. The methodology is based on a lot of case study to characterize the internal control system of the Municipal Public Administration to obtain the generating results of decision-taking. The analysis and conclusions highlight the characteristics evidenced in the South Region, introducing the process and obtaining results within the exigency of the 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, 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.

1.1 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

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.

1.2 JUSTIFICATIVA TEÓRICA

O controle interno municipal faz suas análises em conformidade com da Lei 4.320/64. O Art. 77 mostra que a legalidade dos atos de execução orçamentária deverá ser prévia, concomitante e subseqüente.

A verificação prévia faz-se através de análise documental de leis que antecedem a aprovação do PPA (Plano Plurianual) LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e LOA (Lei Orçamentária Anual), verificação de criação de cargos e reformas administrativas, criação de órgãos, análise de contratos, convênios, acordos ou ajustes.

A verificação concomitante deve ser através do acompanhamento periódico das exigências legais abrangidas pela LC nº. 101, de 04 de maio de 2000

(Lei de Responsabilidade Fiscal) e do acompanhamento constante dos índices obrigatórios mínimos de 15% de destinação de recursos para desenvolvimento e atendimento a Saúde e 25% de aplicações em Educação. Do restante do orçamento, deve ser feito acompanhamento constante dos índices obrigatórios máximos de 54% para o executivo municipal com folha de pagamento e 6% com o Legislativo municipal. Perfazendo assim, um total máximo de aplicação dos recursos com gastos de pessoal em 60%, e demais controles de indicadores.

A verificação subsequente faz-se por meio da prestação de contas no atendimento legal da LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal) atendendo o princípio fundamental de Contabilidade denominado “Prevalência da Essência sobre a Forma”.

1.3 JUSTIFICATIVA PRÁTICA

O Controle Interno faz parte do plano de organização da Administração e tem os mesmos objetivos. Ocupa-se essencialmente com o processamento de informações que retroalimentam a função de comando para a correta tomada de decisões, coexistindo com as demais funções da Administração. O Sistema de Controle Interno se constitui na alma do plano de organização de qualquer entidade, fundamentalmente comprometido com a realização dos objetivos da própria Administração, os quais constituem a razão de sua existência.

1.4 CENÁRIO DA PESQUISA

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.

1.5 PROBLEMA DE PESQUISA

Quais as características ideais de um sistema de controle interno para a administração municipal em municípios de 90 a 140 mil habitantes?

1.6 OBJETIVO GERAL

Identificar as características de um sistema de controle interno para compreender, controlar e avaliar a execução administrativa do governo municipal.

1.7 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 1 Identificar as características de implantação de controle interno municipal;
- 2 Identificar processos de controle interno municipal;
- 3 Identificar indicadores desejados por meio da implantação do controle interno municipal;
- 4 Propiciar ferramentas para tomada de decisão com economicidade, eficiência e eficácia.
- 5 Analisar as características regulatórias de gestão pública municipal.

1.8 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho está estruturado, na seqüência, da seguinte forma. O segundo capítulo apresenta o referencial teórico constando controladoria pública, controle externo, controle interno municipal, estrutura e hierarquia, gasto público, planejamento público municipal contendo o plano plurianual, lei de diretrizes orçamentária, orçamento público e ciclo orçamentário, fatores limitantes comportamentais e éticos eficiência e eficácia, economicidade e tomada de decisão.

A segunda seção do referencial teórico mostra questões normatizadoras, abrangendo a Lei de Responsabilidade Fiscal, a lei 4.320 de 1964, a Constituição Federativa do Brasil de 1988 e a Lei 173 de dezembro de 2003 que implanta o Controle Interno Municipal de Apucarana. O capítulo terceiro apresenta a metodologia da pesquisa dividida em: especificação do problema contendo as questões de pesquisa, delimitação e design da pesquisa, coleta de dados contendo dados primários e dados secundários, população e amostragem, validação nos achados, uso da abordagem combinada e justificativa da metodologia. O quarto capítulo discorre sobre a análise dos dados e o quinto e último capítulo apresenta as observações finais.

2 – REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO

O referencial teórico está distribuído em: Controladoria pública que abrange o foco principal do trabalho que é o controle interno municipal, que por sua vez está subdividido em: estrutura e hierarquia, planejamento constando o PPA – LDO e LOA, fatores limitantes e comportamentais éticos e a tomada de decisão. Para amparar legalmente o presente estudo, a segunda parte do referencial teórico destaca questões normatizadoras que abrangem a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, a Lei 4.320 de 17 de março de 1964 que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, a Constituição Federativa do Brasil de 1988 e a lei Municipal 132 de dezembro de 2003 que implanta o Controle Interno municipal no Município de Apucarana PR

A palavra controle tem origem no latim *roulum*, em francês *rôle*, designando o rol dos contribuintes pelo qual se verificava a operação do arrecadador. No direito pátrio, o vocábulo foi introduzido por Seabra Fagundes em sua obra *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*.

A história do controle no Brasil remonta ao período colonial. Em 1680, foram criadas as Juntas das Fazendas das Capitanias 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.

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.

O primeiro documento oficial que expõe normatização e implantação de Controle Interno consta no Decreto nº. 93.840, de 22 de dezembro de 1986, dispondo sobre a estruturação do Ministério Público Federal, que instituiu, como integrante da estrutura básica do Órgão, a Secretaria de Controle Interno do Ministério Público Federal, com a seguinte atribuição:

Art. 12 - À Secretaria de Controle Interno compete realizar a contabilidade sintética e analítica e a administração financeira das unidades do Ministério Público Federal, bem como promover inspeções objetivando a auditoria e a orientação aos dirigentes na adoção de procedimentos técnicos e no cumprimento de determinações legais e regulamentares aplicáveis à administração financeira e contábil.

2.1 CONTROLADORIA PÚBLICA

Segundo Figueiredo (1997) a interação da empresa com agentes faz surgir fenômenos econômicos, sociais, políticos, educacionais, tecnológicos, ecológicos e regulatórios, o que faz com que a empresa busque a eficácia voltada a conceitos de administração, contabilidade e economia do ramo de conhecimento denominado controladoria.

Silva (2001) destaca que o controle passa a ser orientado no aspecto jurídico, orientando e evidenciando a economicidade das operações, avaliando ainda a eficiência, eficácia e efetividade. De acordo com Kroetz e Coletto da Rocha (2006) a finalidade da controladoria é garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia em suas áreas.

No Brasil, segundo Amaral e Rodrigues (2006), o *staff* de *Controller* emergiu com a implantação de empresas multinacionais norte-americanas no país. Nessa época, profissionais dessas empresas vinham para ensinar as teorias e práticas contábeis, desenvolvendo e implantando sistemas de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da contabilidade, inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre as operações dessas empresas.

Segundo Perez Junior (1997), o papel da controladoria é o de assessorar a empresa, mensurando economicamente e integrar informações de forma sistêmica para facilitar o processo decisório.

Giannini, *apud* Castro, (1997) comenta que o vocábulo “controle”, cuja origem remete-se ao latim fiscal medieval (*contra-rolum*), indicava, na verdade, uma espécie de catálogo da relação dos contribuintes dos tributos que servia de base para a operação do exator. Posteriormente, com a tradução do termo para o francês – *contre-rôle*, o uso passou a ter significados diversos conforme o idioma. Na língua inglesa, “controle” tem sentido de dominação. Em alemão, fiscalização, vistoria, revisão e inspeção. Em português trata-se de um neologismo que sofreu influência de diversas origens e, por isso, possui diversos significados, sendo os mais usuais: verificação, fiscalização, dominação, regulação e restrição.

O controle interno verifica outros controles chamados de setoriais que são integrantes ou formadores da unidade de controle interno. O controle contábil acumula todos os registros dos eventos ou fatos oriundos das transações ocorridas na organização e delinea a forma como estes são registrados, traduzindo-os em informações usadas pela controladoria para evidenciar a situação real do negócio aos gestores (ATKINSON *et al*, 2000; TUNG, 1993).

O controle de custos abarca o planejamento e evolução do rendimento, a determinação dos preços, a valorização dos estoques e sua manutenção, e o controle de todos os gastos da organização (ROEHL-ANDERSON, 1996). Esse

controle visa o gerenciamento de todos os aspectos que envolvem a modelagem e a alocação de custos por áreas, departamentos, centros de custos; a definição do método a ser adotado para cada apuração de custos; a análise custo-volume-lucro; a otimização no uso dos recursos; a avaliação contínua dos estoques, e o auxílio na formação do preço de venda.

Conforme expõem Reginato e Nascimento (2006), em se tratando de custos, podem-se destacar, também, os de natureza tributária, que são contemplados pelo controle fiscal, que, por sua vez, envolve a análise de condições que propiciem vantagens fiscais e redução legítima da carga de tributos, os quais impactam no resultado da organização. Nesse sentido, esse controle tem como uma de suas principais contribuições o planejamento tributário, por meio do qual é possível simular cenários e analisar o impacto dos aspectos tributários em toda a cadeia de valor da empresa.

Scarpin e Slomski (2007) expõem o papel da intervenção governamental na economia, para fins de alocação eqüitativa dos recursos da sociedade, embasam na teoria dos bens públicos para a justificativa da alocação dos recursos nacionais visando analisar a eficiência na utilização dos recursos pelo setor público, colocam que a expansão dos gastos públicos se relaciona com seu papel de produção dos bens públicos e de controle de externalidades numa economia de mercado, e para isso é preciso que a controladoria governamental desenvolva seu papel.

A Controladoria como ciência consiste num conjunto de princípios, métodos e procedimentos originários das ciências da administração, economia, psicologia, estatística e, principalmente, da contabilidade que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia. Conforme Catelli (1999, p. 370):

A Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do tudo, a mesma está dividida em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

Mendes (2002) coloca que a controladoria sai da visão e abrangência estreita e clássica dos tempos em que a tecnologia de informação não dispunha dos avanços atuais, e passa a zelar pela integridade da base de dados da empresa, maximizando a disponibilização de informações aos diversos usuários, respeitando o princípio de publicidade, assegurando-lhes maior qualidade na tomada de decisões.

2.1.1 Controle Externo

O Poder Legislativo exercita o controle externo diretamente, por meio de atos que lhe são constitucionalmente atribuídos (p.ex., a autorização para a obtenção de empréstimos, a realização de operações de crédito e a sustação de contratos administrativos), ou indiretamente, por meio das cortes de contas (órgãos incumbidos de auxiliar o Legislativo no exercício da fiscalização financeira e orçamentária).

O controle externo é “por excelência, um controle político de legalidade contábil e financeira” (Meirelles, 1989, p.602), destinando-se a comprovar:

- a) a probidade dos atos da administração;
- b) a regularidade dos gastos públicos e do emprego de bens, valores e dinheiros públicos;
- c) a fiel execução do orçamento.

Os Tribunais de Contas tratam da fiscalização contábil, financeira e orçamentária sobre o Poder Legislativo tanto da Constituição Federal de 1988, como das constituições estaduais e do Distrito Federal. A Constituição Federal, em particular, ampliou as funções desempenhadas pelas cortes de contas,

acrescentando os critérios de legitimidade, economicidade e razoabilidade aos de legalidade e regularidade.

No Brasil, o sistema de fiscalização e controle externo está a cargo das cortes de contas, que constituem órgãos autônomos e de atuação independente, embora vinculado aos Poderes Legislativos municipais, estaduais, distrital e federal. O Tribunal de Contas da União serve como parâmetro para as demais cortes de contas.

As competências da corte de contas da União estão disciplinadas no § 2º do art. 33, no art. 71, no § 1º do art. 72, no § 2º do art. 74 e no parágrafo único do art. 161 da Constituição Federal, destacando-se:

- a) apreciar as contas anuais do presidente da República;
- b) julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos;
- c) realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional.

Subsidiariamente, também merecem menção as seguintes competências infraconstitucionais:

- a) decidir sobre representação contra irregularidades em processo licitatório;
- b) acompanhar e fiscalizar os processos de desestatização;

O Anexo I discrimina todas as competências constitucionais e o Anexo II contém as principais atribuições infraconstitucionais.

2.1.1 Controle Interno Municipal

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.

Silva (2001) coloca que o objetivo central do sistema de controle sobre o orçamento público é verificar se o poder público está executando ações conforme as escolhas públicas manifestadas nos fóruns competentes e materializadas na peça orçamentária aprovada pelo Legislativo e promulgada pelo Executivo. Como objetivos derivados do elemento central supramencionado, estão a busca da constatação de que as ações não só estão sendo realizadas conforme as escolhas visando o bem comum, mas, também, estão sendo conduzidas conforme os preceitos de legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Quadro 1 - Comparativo de Conceitos e Mudanças Identificadas

Autor/Ano	Conceito	Mudanças identificadas
IBRACON e CRC-SP/2000	Todos os processos e rotinas, de natureza administrativa ou contábil, destinados a cuidar e orientar a empresa.	<p>a)os colaboradores respeitam e aderem às políticas traçadas pela alta administração.</p> <p>b)os ativos têm sua integridade protegida.</p> <p>c)as operações são adequadamente registradas, em sua totalidade, nos registros contábeis e fidedignamente retratadas pelas demonstrações financeiras.</p>
AICPA (American Institute of Certified Public Accountants),	Controle Interno compreende um plano de organização e todos os métodos coordenados e medidas adotadas dentro de uma organização para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.	<p>a)segregação entre as funções contábeis e administrativas;</p> <p>b)proteção dos ativos;</p> <p>c)obtenção de informações adequadas;</p> <p>d)promoção da eficiência operacional;</p> <p>e)estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração.</p>
Heraldo da Costa Reis	“o controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela Administração para salvaguardar seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados da contabilidade”	a)os três instrumentos principais do controle interno, seriam: a contabilidade, o orçamento e a auditoria.
ATTIE (1988)	“É uma atividade em franco desenvolvimento e de grande importância para a administração de uma companhia. Tanto isto é verdade que a existência de uma auditoria interna eficiente e atuante é considerada como um ponto forte para efeito de Controle Interno”	<p>a)obedecer a um Plano de Trabalho devidamente aprovado pela autoridade máxima da Administração ou ao Conselho Superior da Entidade, onde é dividido por áreas operacionais ou não;</p> <p>b) Está preocupada com a interceptação de impropriedades e prevenir irregularidades;</p>

Fonte: Dados elaborados pela autora

O sistema de controle interno visa, precipuamente, permitir à Administração conforme relata Carvalho Neto (2004): - avaliar o cumprimento das metas previstas nos respectivos planos plurianuais e execução dos programas de Governo e orçamentos; - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da administração direta e das entidades da administração indireta, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; e - controlar as operações de crédito, avais e garantias, assim como dos direitos e haveres das diversas esferas de Governo. É, portanto, o sistema de controle, o fator de sucesso na Administração Pública.

Considerando-se a complexidade estrutural e funcional de uma entidade contábil, o sistema do controle interno constitui o plano organizacional, da totalidade de métodos e procedimentos adotados pela administração com o propósito de fazer viabilizar o alcance do objetivo administrativo de assegurar, sempre que possível, a condição de suas atividades, com a observância de práticas e normas administrativas a salvaguardar os ativos, observar e orientar quanto a detecção de erros e irregularidades, manter a integridade dos registros contábeis e a manter a atividade de preparação de relatórios plenamente confiáveis.

Teixeira (1989) salienta 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 distribuição não devidamente autorizadas e ainda que os seus registros contábeis são plenamente confiáveis para auferir a devida sustentação à preparação das informações contábeis destinados à pluralidade de seus usuários.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, conceitua Controle Interno como:

O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolverem a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas executivas prescritas.

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.

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil define Controle Interno como:

Qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar com razoável certeza essa realização.

Os autores Coock 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 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.

Carvalho Neto (2004) diz que na Administração Pública, o controle é a garantia de que a ação pública, em geral, se realize com legitimidade e eficiência, atingindo sua finalidade plena, que é a satisfação das necessidades coletivas e o efetivo atendimento às necessidades do cidadão.

Attie (1998) conceitua:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promoverem a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Segundo Franco (1992) os objetivos primordiais dos controles internos podem ser definidos como: fornecer à contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração; evitar desperdícios, erros e, se ocorridos, identificá-los.

Deve-se entender o controle interno como parte integrante de um modelo de gestão, compreendendo procedimentos e atividades necessários para que a entidade alcance os seus objetivos e propósitos. Para tanto, devemos compreender o sistema de controle interno, não somente como instrumento de fiscalização e normalização, mas também como um poderoso instrumento de informações contábeis, financeiras, patrimoniais, gerenciais e logísticas que permitam ao gestor diagnosticar os seus problemas, elaborar soluções, priorizar e implementar decisões, sempre dentro de uma visão sistêmica do processo de decisão. (BLUMEN, 2007)

De acordo com a Prof.^a Di Pietro (2006):

É interno o controle que cada um dos Poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes. É externo o controle exercido por um dos Poderes sobre o outro; como também o controle da Administração Direta sobre a Indireta. Esse controle interno é feito, normalmente, pelo sistema de auditoria, que acompanha a execução do orçamento, verifica a legalidade na aplicação do dinheiro e auxilia o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional.

Ainda de acordo com Blumen (2007) o controle na administração pública deve deixar de olhar para o passado e começar a olhar para aquilo que pode vir a acontecer no futuro, tendo em vista as condições atuais; elaborando e analisando novos cenários no serviço público e adotando, preferencialmente, o controle de resultados (com a avaliação por meio de indicadores de desempenho), agregando, assim, maior valor à gestão da organização.

Blumem (2007) definiu muito bem a função (e importância) do controle interno.

Identificar os padrões de comportamento e/ou desempenho desejáveis da administração pública e como devem ser desenvolvidas as ações, internamente, para diagnosticar, avaliar e confrontar a situação real com a desejável, o que é feito, normalmente, por meio de processos de auditoria na tentativa de compreender e orientar os processos da organização para o alcance de seus objetivos e propósitos.

Um sistema de controle interno compreende segundo o IFAC (The International Federation of Accountants) um conjunto de políticas e procedimentos adotados pela administração de uma entidade para ajudá-la a atingir o objetivo de assegurar, tanto quanto for praticável, um modo ordenado e eficiente de conduzir seus negócios, incluindo o cumprimento de políticas administrativas, a salvaguarda de ativo, a prevenção e detecção de fraude ou erro, a precisão e integridade dos registros contábeis, e a preparação oportuna de informações financeiras confiáveis.

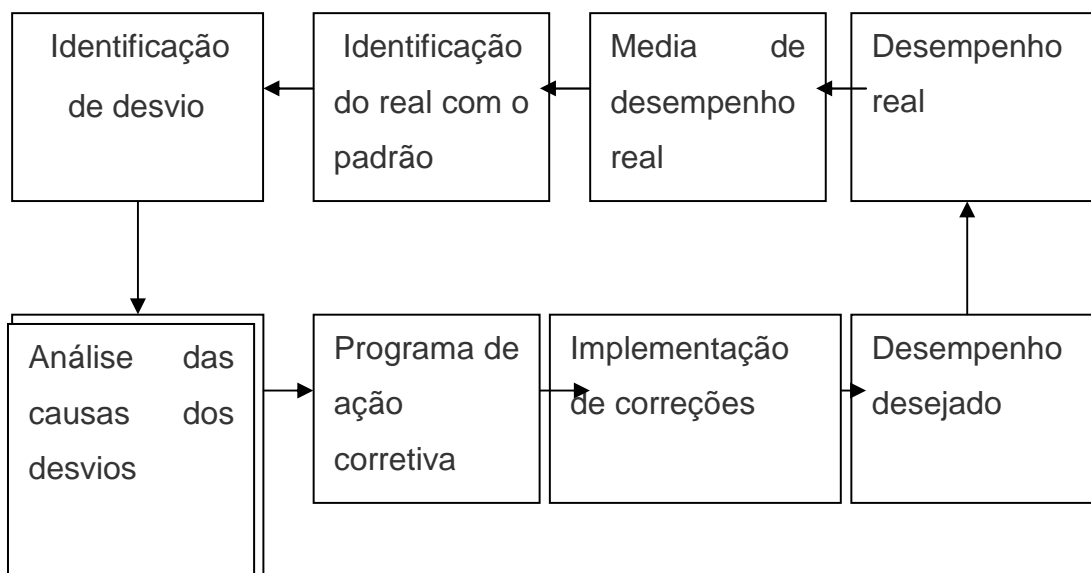
Hely Lopes Meireles define:

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

Os indicadores são as peças fundamentais para a construção de um sistema de controle interno e avaliação de desempenho (Francisco, 2002; Pereira, 2001). Para Francisco indicadores de gestão são variáveis cuja função é descrever e mensurar certas características de um fenômeno ou sistema, utilizando-se dados quantitativos ou qualitativos, verificados por meio da análise do próprio fenômeno ou sistema.

Koontz & O'Donnell (1989) apresentam um interessante recurso visual na forma de gráfico, para melhor entendimento da função de controle e sua importância.

Figura 1 - Controle e sua Importância



Fonte: Koontz & O'Donnell (1989)

Os autores ainda consideram atribuições nas técnicas de controle como: tempestividade na geração de informações e detecção de desvios; objetividade de mensuração; flexibilidade para refletir mudanças organizacionais de atividades; economicidade; eficácia e tomada de decisões.

Inspirado na definição original do AICPA de 1949, o IBRACON assim expressa seu conceito para este estudo: “O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto dos métodos e medidas, adotados pela entidade para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis”. O saudoso Hely Lopes Meireles conceitua controle como: “... a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade que exerce sobre a conduta funcional de outro”. Verifica-se ser o controle exercitável em todos e por todos os Poderes de Estado: Executivo, Legislativo e Judiciário.

Piscitelli, Timbó e Rosa (2002) especificam o sistema de controle interno compreendendo as atividades de avaliação do cumprimento das metas

previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e de avaliação da administração dos administradores públicos utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização.

De acordo com Glitz e Nehls (2006) a efetividade do controle será alcançada quando a sua presença impedir a prática de irregularidades que culminem na malversação dos recursos públicos ou com aplicação em finalidade diversa a que se destinavam, ou ainda o desvio de metas preestabelecidas e preterição de prioridades.

Bugarin, Vieira e Garcia (2003) comentam as diversas faces do controle. O controle-contábil está basicamente voltado para a verificação da conformidade de determinados procedimentos com regras estabelecidas visando especialmente à responsabilização dos agentes, o controle operacional está preocupado com a qualidade e o efeito de determinados procedimentos. O fortalecimento do controle se faz necessário para a retroalimentação do planejamento.

O IBRACON (Instituto Brasileiro de Contabilidade) e CRC-SP (Conselho Regional de Contabilidade) do Estado de São Paulo (2000) colocam que as empresas dedicadas à prestação de serviços, os controles são os que se referem a:

- a) insumo de horas profissionais e alocação aos serviços prestados;
- b) utilização e ociosidade de mão-de-obra;
- c) alocação de despesas aos projetos;
- d) currículos de treinamento;
- e) indicadores de satisfação dos clientes;
- f) manutenção de investimentos a um mínimo.

Ainda de acordo com o IBRACON e CRC-SP (2000) uma das formas de atuar do controle interno é através de reconciliações de seus saldos com as

listagens preparadas pelos setores operacionais (contas a receber, contas a pagar, juros provisionados, adiantamento a funcionários etc.).

O controle interno do disponível (caixa, bancos e aplicações financeiras), segundo o IBRACON e CRC-SP (2000) deve providenciar para que os extratos bancários sejam entregues diretamente à contabilidade e proceder à reconciliação de todas as contas bancárias, atentando para itens conciliatórios significativos, pouco usuais, de natureza especial; fazer contagens de caixa sem prévio aviso e reconciliar seus resultados com os respectivos saldos contábeis; manter estatísticas dos rendimentos oferecidos pelas aplicações financeiras; acompanhar o saldo médio não aplicado mantido em contas movimento e investigar saldos que pareçam injustificadamente altos.

O controle interno do imobilizado de acordo com o IBRACON e CRC-SP (2000) com a finalidade de proteger o patrimônio é importante coletar informações físicas e objetivas sobre o procedimento de aquisição, solicitação, autorização, tomada de preços e cotações, recepção, faturamento e pagamento e, com base nelas, preparar relatório periódico das incorporações e obras em andamento.

Com a promulgação da Constituição de 1988, inovações significativas foram introduzidas na dinâmica e no conteúdo do controle dos atos que, mediata ou imediatamente, geram despesas para os cofres públicos. Com base nos diferentes dispositivos da Carta Magna em vigor, podemos identificar os seguintes tipos de controle que Fernandes (2005) enumera e ao qual também foram acrescentados mais tipos para completar o presente estudo, exercitados pelos órgãos encarregados da fiscalização:

- a) controle da legalidade;
- b) controle da legitimidade;
- c) controle da economicidade;
- d) controle da moralidade.
- e) impessoalidade

O Controle da legalidade - até pouco tempo, a legalidade era o único aspecto da administração pública envolvido no controle. Diz respeito à adequação da despesa e dos procedimentos a ela essenciais como a legislação que rege a matéria. Despesa legal ou regular é a que se submete estritamente aos termos da lei, não divergindo desta em momento algum. Para a sua regular realização, a despesa deve seguir os sucessivos estágios de despesas, 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.

O Controle da legitimidade - abandonando a exclusividade que até então fora dada à legalidade, como preocupação maior no exercício do controle, o ordenamento constitucional em vigor manda que o controle se faça também em relação à legitimidade. O Poder Público é o agente do bem comum. A despesa, para ser legítima, tem de ser direcionada no sentido da concretização do bem comum. Vê-se, assim, que uma despesa pode ser legal, efetuada segundo as normas financeiras em vigor, mas se mostrar ilegítima, na medida em que não se dirija àquele fim primordial. A admissão da legitimidade, como aspecto do controle das despesas, representa um avanço, uma vez que deixa de lado o exame meramente formal da legalidade para exigir também a apreciação de algumas particularidades que cercam as despesas, tais como, oportunidade e prioridade.

O Controle da economicidade - é, igualmente, inovação da atual Constituição (1988). As Constituições anteriores não se referiam a esse aspecto do controle. O exame da despesa deve ser visto sob o ponto de vista da obtenção de resultado a custo adequado, não necessariamente ao menor custo possível, pois nem tudo que é de custo reduzido atende bem à coletividade.

O Controle da moralidade - a Constituição de 1988 colocou em seu texto, como um dos princípios orientadores da administração pública, o princípio da moralidade. Os atos administrativos devem estar, pois, imbuídos de um substrato

ético, cuja realização é objeto, sem dúvida, do controle, como o são a legalidade, a legitimidade e a economicidade.

O Controle da Impessoalidade - pautado na Lei Federal 8.666/93 visa principalmente não dar preferências e nem mesmo privilegiar pessoas de nosso conhecimento ou interesse para que sejam beneficiadas sem parâmetros legais e justos.

O controle, atuando para a verificação dos aspectos acima referidos, há de incidir sobre diferentes atos da administração, praticados com vistas à realização dos programas, projetos e metas por ela traçados, assim como para a satisfação de outras obrigações. O controle compreende, exemplificativamente, os seguintes objetos pautados em obrigtoriedades e instruções normativas dos tribunais de contas de cada estado:

- a) controle dos contratos e convênios;
- b) controle da publicidade;
- c) controle da aplicação das subvenções;
- d) controle da renúncia de receitas;
- e) controle da admissão de pessoal;
- f) controle da inatividade.

O Controle dos contratos e convênios - a administração contrata permanentemente com terceiros, visando a aquisição de bens, a prestação de serviços e a realização de obras. O controle desses atos engloba todas as suas fases, notadamente a verificação das licitações que os devem preceder, nos casos e modalidades exigidos em lei. Com o advento da Lei 8.666/93, papel significativo emprestou-se à ação dos órgãos de controle, aos quais foram deferidas competências expressas para exames, inspeções e decisões em relação aos procedimentos licitatórios.

O Controle da publicidade - uma das atividades que acarretam maiores despesas para a administração pública é, com certeza, a publicidade que os órgãos

públicos fazem dos atos, programas, obras e serviços. O disciplinamento que a Constituição de 1988 deu a tal matéria fez surgir a indispensabilidade de um controle de tais despesas. De fato, a ênfase dada pela Constituição à questão da publicidade não deixa dúvidas quanto à necessidade de um acompanhamento de tais gastos. Diz a Carta Magna que a publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverão ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos, imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos. Vê-se que a Constituição teve em mira coibir os administradores de valer-se da publicidade para o fim único da promoção pessoal.

A publicidade, visando a educação, a informação e a orientação social é prática legítima, ou seja, se coaduna com o bem comum, enquanto a publicidade visando a promoção pessoal, da forma como sempre se fez e, às vezes, é procedimento ilegítimo, que se afasta da realização do bem comum.

O Controle da aplicação das subvenções é o poder público, constantemente assediado por entidades privadas para que lhes concedam auxílios, contribuições, ajudas financeiras, sob a forma de subvenções. A concessão de tais subvenções cria para a entidade beneficiada a sujeição ao controle dos gastos por ela efetuados, pois os recursos transferidos são recursos públicos que, por sua natureza, não podem ter a utilização subtraída ao mesmo controle. O afrouxamento do controle sobre tais instituições redundou, como se sabe, no desvio de milhões em dinheiro, conforme viu-se no desenrolar da chamada CPI do Orçamento. Recentemente em curso realizado no município de Londrina do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, na abertura dos trabalhos, Nestor Baptista, presidente do Tribunal de Contas do Paraná em 2008, indignado com o descaso do dinheiro público, desabafou em forma de protesto, pelo dinheiro federal direcionado as Ongs, que através de investigação do Ministério Público da União chegaram a resultados desanimadores que 55% dos recursos eram desviados para Ongs sem finalidade legal.

O Controle da renúncia de receitas, como bem observa Manoel Gonçalves Ferreira Filho, em seus Comentários à Constituição Brasileira de 1988, a atual Carta Magna submete ao controle, a aplicação dos recursos oriundos de renúncia de receitas. Assim, por exemplo, se dão incentivos fiscais, para cuja concessão a administração faz renúncias de parcelas da receita pública, o controle deve verificar se tal concessão obedeceu às disposições legais e se o beneficiado utilizou os recursos de acordo com a legislação vigente.

O Controle da admissão de pessoal - a sujeição de tais atos ao controle externo é inovação da atual Constituição. Esta, como se sabe, exige que toda e qualquer investidura em cargo público só se faça com obediência ao princípio da prévia aprovação em concurso público de provas ou de provas e títulos. Foi mais além a Carta Magna: não só criou a obrigação universal do concurso público para os cargos efetivos, como também deu aos órgãos de controle a competência para o exame da sua legalidade.

O Controle da inatividade - o controle da inatividade compreende o exame dos atos de aposentadorias, pensões e reformas, concedidas pelo Poder Público. Era controle já contemplado nas Constituições anteriores e mantido na atual Carta Magna. Vê-se, assim, que tanto os atos que autorizam o ingresso do indivíduo nos quadros de pessoal da administração, como os atos que assinalam a sua passagem para a inatividade estão submetidos ao controle, da mesma forma que os atos de concessão de pensões.

2.1.3 Estrutura e Hierarquia

CRUZ e GLOCK (2003) colocam que o profissional do controle interno deverá, por iniciativa própria, aliar os conhecimentos sobre a legislação aplicável aos Municípios a aspectos conceituais e técnicos sobre controle interno, auditoria, agindo como autodidata e mantendo-se atualizado.

Quanto ao fundamento utilizado o controle hierárquico decorre da desconcentração administrativa, ou seja, da organização vertical dos órgãos administrativos. Esta modalidade de controle pressupõe faculdades de supervisão, orientação, fiscalização, aprovação e revisão das atividades controladas, disponibilizando meios corretivos para os agentes responsáveis pelo desvio de conduta.

A estrutura organizacional de uma entidade serve como molde de orientação à direção e ao controle de suas atividades. Uma boa estrutura permite poder haver comunicação e delegação de autoridade, bem como definição de extensão das responsabilidades. Tanto quanto possível, tal estrutura deverá ser montada para que não seja possível a qualquer indivíduo passar por cima do sistema de controle, devendo a estrutura promover adequada segurança de funções incompatíveis.

Mendes (2002) especifica que a controladoria, até então conhecida como geradora de relatórios rotulados como gerenciais, baseados no fechamento contábil do mês, teve que se adaptar e se curvar à evolução da tecnologia da informação e às estruturas relacionais de banco de dados, libertando-se das estruturas hierárquicas dos sistemas antigos e rígidos.

De acordo com o IBRACON e com o CRC-SP (2000) deve haver um organograma que estabeleça os arranjos e as inter-relações das unidades constitutivas do sistema organizacional que delineiam as linhas de subordinação funcional e a devida segregação das tarefas.

Teixeira (1989) coloca que é notória a observação de que a transparência necessária ao organograma e seu respectivo entendimento não bastam para favorecer a identificação e a validade do elemento constitutivo do controle interno.

2.1.4 Gasto Público

O controle dos gastos públicos se orienta por uma série de princípios tendo em vista as disposições legais que o instituem e o regem. Pode-se identificar e assim denominar os princípios orientadores do controle das despesas públicas:

- a) princípio da universalidade;
- b) princípio da totalidade;
- c) princípio da legalidade;
- d) princípio da imparcialidade;
- e) princípio da autonomia;
- f) princípio da independência.
- g) princípio da economicidade

O princípio da universalidade submete ao controle todos os gestores públicos, do mais graduado aos mais hierarquicamente inferiores na escala funcional: Presidente, Governadores e Prefeitos e demais administradores e entidades que atuem como ordenadores de despesas e que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público, bem como aqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público, encontram-se, sem exceção, sujeitos ao controle, nos moldes definidos a partir da própria Constituição Federal, cujas normas a este respeito se aplicam de maneira genérica à União, aos Estados e aos Municípios.

O princípio da universalidade encontra-se acolhido pelos arts. 70 Parágrafo único e 71 I e II da Constituição Federal.

O segundo dos princípios acima elencados, o princípio da totalidade, sujeita ao controle a totalidade do patrimônio público, representado bens e valores, consoante a referência expressa no art. 71, II da Constituição da República.

O princípio da legalidade, por sua vez, obriga a que o controle aja com estreita obediência aos ditames legais que regem a sua atuação, os quais se acham definidos, como já foi dito, a partir da própria Constituição Federal, e na legislação complementar e ordinária, bem como em normas regimentais, de âmbito federal, estadual ou municipal, conforme o caso. O princípio da legalidade impõe ao controle que se sujeite às normas jurídicas e não o extrapole, sob pena de invalidar-se sua ação controladora.

Meirelles (1998, p. 61) observa que:

A legalidade, como princípio administrativo, significa que o administrador público esta, em toda sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei, e às exigências do bem-comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

Imprescindível a uma boa atuação do controle é, sem dúvida, sua submissão ao princípio da imparcialidade, pelo qual deve ele agir sem permitir que se imiscuem no desenvolvimento de suas atividades questões de ordem política. Tal não significa que os agentes do controle não possam professar idéias ou ideologias. O que lhes é indefeso é permitir que tais idéias ou ideologias interfiram em seus atos de controle.

Não se pode compreender o exercício do controle sem a plena vigência do princípio da autonomia, tanto no que tange à sua própria existência, como também em relação ao exercício de suas atividades. Assim é que a Constituição Federal dá aos Tribunais de Contas autonomia administrativa, inclusive quanto à iniciativa de leis que digam respeito a questões de seu interesse, assim como lhes confere autonomia para o pleno exercício do controle, atribuindo-lhe competência para realizar, por iniciativa própria, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas diferentes unidades administrativas dos três Poderes, bem como nas demais entidades das administrações direta, indireta e fundacional.

Finalmente, cabe referir ao princípio da independência, que obriga o controle manter independência em relação a todos os agentes políticos ou servidores públicos, qualquer que seja sua posição na escala hierárquica da administração pública. Sem independência não há controle. Daí a Constituição haver dado aos membros dos Tribunais de Contas os mesmos predicamentos, bem como os mesmos direitos e vantagens conferidos aos membros do Poder Judiciário.

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. Controlar o gasto público poderá oportunizar inúmeros benefícios aos cidadãos, tanto na educação, como na saúde, habitação, segurança e na melhoria da qualidade de vida da população.

O princípio da economicidade visa eliminar desperdícios, porém conservando a qualidade dos produtos e serviços. O papel da sociedade no controle do gasto público é “dar indicações sobre os efeitos que o gasto tem sobre a economia como um todo” (Giacomini, 2000).

A avaliação da eficiência do gasto público, tanto com relação à qualidade dos serviços disponibilizados, quanto ao que se tem de resultados em termos de equidade social, estabilização e crescimento, as referências mais recentes são os estudos empíricos de Afonso, Schuknecht e Tanzi (2005 e 2006), que comparam países da América Latina no período de (1998 -2003) sendo que o Brasil aparece em penúltima colocação entre os 21 países estudados. Aplicando um controle eficiente e eficaz, o Brasil pode economizar 40 % dos seus recursos sem alterar os resultados dos indicadores e subir na escala da referida avaliação.

2.1.5 Planejamento Público Municipal

O planejamento municipal está estruturado pelo Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e os Orçamentos Anuais (LOA) que são os principais instrumentos de gestão na área de orçamento público introduzidos

pela Constituição Federal (CF) de 1988. Esses três instrumentos orçamentários integram-se de forma harmoniosa, cabendo à LOA respeitar as diretrizes orçamentárias, e, ambas as leis (LOA e LDO) atentarem para o orçamento plurianual, configurando, dessa forma, a integração do planejamento com o orçamento que permeia não apenas as finanças públicas, como também os demais subsistemas da CF, constituindo assim o princípio do planejamento ou da programação (TORRES, 1995).

O planejamento estratégico é um instrumento de relevância para a gestão de municípios, prefeituras e organizações públicas, principalmente pelas dificuldades dos recursos financeiros nos municípios, pela obediência à Lei de Responsabilidade Fiscal, pela exigência do Estatuto da Cidade e pela pressão dos munícipes e gestores locais. A figura 2 apresenta a metodologia integrada do Planejamento Estratégico Municipal:

Figura 2 – Metodologia Integrada do Planejamento Estratégico Municipal



Fonte: Rezende e Castor (2005)

A figura 3 mostra a visão temporal da metodologia integrada do Planejamento Estratégico Municipal:

Figura 3 – Visão Temporal da Metodologia Integrada do Planejamento Municipal



Fonte: Rezende e Castor (2005)

A Constituição Federal de 1988, ao incorporar pela primeira vez um capítulo específico sobre política urbana, consolidou a autonomia municipal e estabeleceu a competência do poder público municipal, bem como a responsabilidade pela execução da política de desenvolvimento urbano.

Como bem afirmou Hely Lopes Meirelles (1991)

ImproPRIAMENTE se diz que o Município está subordinado à União e ao Estado-Membro e não ocorre tal subordinação. O que existe são esferas próprias de ação governamental, que decrescem gradativamente da União para o Estado-membro e do Estado-membro para o Município. Não há, pois, submissão do Município ao Estado ou à União, porque nenhuma dessas entidades pode substituir o governo local na solução de casos afetos à Administração municipal; o que há é respeito recíproco pelas atribuições privativas de cada qual.

O administrador paranaense Manoel de Oliveira Franco Sobrinho ao desenhar a natureza da competência assim deixou consignado: “O fenômeno competência não se exterioriza como um conceito de fundo legal”. A lei quase nada diz como fenômeno da competência. É um fator apenas no tocante à exata aplicabilidade dos princípios normatizados.

“Especificamente o Planejamento Estratégico Municipal é um projeto direcionado a prefeituras que possibilita aos gestores públicos estabelecerem um

rumo para as mesmas, visando à integração sinérgica de decisões e ações municipais com os diversos atores e cidadãos envolvidos” (Rezende, 2004).

Pfeiffer, (2000) menciona que:

Para que o Planejamento Estratégico possa ser aplicado no setor público com tanto êxito como em empresas privadas, deve haver algumas condições prévias favoráveis: além da óbvia condição da vontade política para iniciar um processo de transformação nas organizações, é importante que o processo disponha de uma liderança competente, de preferência compostas por representantes de organizações públicas e privadas. Também são necessários recursos mínimos, sensibilidade social e um forte sentido comum.

Deming afirmou “o que não pode ser medido, não pode ser gerenciado”. Estatístico, universitário e consultor norte americano, fizeram uma contribuição significativa no Japão. O ciclo PDCA, também conhecido com ciclo de Shewhart ou ciclo de Deming, foi introduzido no Japão após a guerra. Foi idealizado por Shewhart, mas foi Deming quem o divulgou e aplicou. Teve como objetivo tornar mais claros e ágeis os processos envolvidos e são divididos em quatro etapas. O ciclo PDCA pode ser aplicado na função controle para detectar indicadores de qualidade para gestão pública municipal.

Figura 4 - Qualidade: A Revolução da Administração.



Fonte: DEMING, W.E. (1950)

Os denominados "14 princípios", estabelecidos por Deming, constituem o fundamento dos ensinamentos ministrados aos altos executivos no Japão, em 1950 e nos anos subseqüentes. Consubstanciam a essência de sua filosofia e aplicam-se indistintamente a organizações pequenas e grandes, tanto na indústria de transformação como na de serviços. Do mesmo modo, aplicam-se a qualquer unidade ou divisão de uma empresa.

De acordo com Maximiano (2004), os prêmios Deming são concedidos às companhias privadas e empresas públicas que apresentam melhoras substanciais em seus programas de controle da qualidade e aplicação de técnicas de controle estatístico da qualidade.

Deming afirma ainda, que faz-se necessário observar os 14 princípios a seguir:

1 - Estabeleça constância de propósitos para a melhoria do produto e do serviço, objetivando tornar-se competitivo e manter-se em atividade, bem como criar emprego;

2 - Adote a nova filosofia. Estamos numa nova era econômica. A administração ocidental deve acordar para o desafio, conscientizar-se de suas responsabilidades e assumir a liderança no processo de transformação;

3 - Deixe de depender da inspeção para atingir a qualidade. Elimine a necessidade de inspeção em massa, introduzindo a qualidade no produto desde seu primeiro estágio;

4 - Cesse a prática de aprovar orçamentos com base no preço. Ao invés disto, minimize o custo total. Desenvolva um único fornecedor para cada item, num relacionamento de longo prazo fundamentado na lealdade e na confiança;

5 - Melhore constantemente o sistema de produção e de prestação de serviços, de modo a melhorar a qualidade e a produtividade e, conseqüentemente, reduzir de forma sistemática os custos;

6 - Institua treinamento no local de trabalho;

7 - Institua liderança. O objetivo da chefia deve ser o de ajudar as pessoas e as máquinas e dispositivos a executarem um trabalho melhor. A chefia administrativa está necessitando de uma revisão geral, tanto quanto a chefia dos trabalhadores de produção;

8 - Elimine o medo, de tal forma que todos trabalhem de modo eficaz para a empresa;

9 - Elimine as barreiras entre os departamentos. As pessoas engajadas em

pesquisas, projetos, vendas e produção devem trabalhar em equipe, de modo a preverem problemas de produção e de utilização do produto ou serviço;

10 - Elimine lemas, exortações e metas para a mão-de-obra que exijam nível zero de falhas e estabeleçam novos níveis produtividade. Tais exortações apenas geram inimizades, visto que o grosso das causas da baixa qualidade e da baixa produtividade encontra-se no sistema estando, portanto, fora do alcance dos trabalhadores;

11 -

a) Elimine padrões de trabalho (quotas) na linha de produção. Substitua-os pela liderança;

b) Elimine o processo de administração por objetivos. Elimine o processo de administração por cifras, por objetivos numéricos. Substitua-os pela administração por processos através do exemplo de líderes;

12 -

a) Remova as barreiras que privam o operário horista de seu direito de orgulhar-se de seu desempenho. A responsabilidade dos chefes deve ser mudada de números absolutos para a qualidade.

b) Remova as barreiras que privam as pessoas da administração e da engenharia de seu direito de orgulharem-se de seu desempenho. Isto significa, inter alia, a abolição da avaliação anual de desempenho ou de mérito, bem como da administração por objetivos;

13 - Institua um forte programa de educação e auto-aprimoramento;

14 - Engaje todos da empresa no processo de realizar a transformação. A transformação é da competência de todo mundo.

O Planejamento Estratégico Municipal está subdividido em: Diretrizes que são orientações ou princípios que nortearão a captação, gestão e gastos de recursos durante o período, com vistas a atingir os objetivos de Governo durante o período do Plano. Objetivos que consistem no detalhamento dos resultados que se pretende atingir com a execução das ações governamentais que permitirão a superação das dificuldades diagnosticadas ou o aproveitamento de oportunidades estratégicas. Metas que é a tradução quantitativa dos objetivos.

Silva (2001) fala que o sistema de planejamento governamental envolve três peças fundamentais: o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual. É importante observar que a aprovação, pelo Poder Legislativo, das leis relativas ao planejamento governamental tem caráter apenas autorizativo, isto é, o Poder Executivo está autorizado a realizar as ações previstas na lei, mas não é obrigado a realizá-las. Torres (2000), observa que “O planejamento, qualquer que seja ele, controla a Administração quanto ao limite máximo de gastos, mas não a obriga a realizar a despesa autorizada, em virtude de

sua natureza simplesmente formal.” Na afirmação de Torres, o planejamento controla e segundo Fayol, controlar e planejar, são funções da administração.

Lopes de Sá (1980) diz que os “controles contábeis são aqueles que se relacionam diretamente com o Patrimônio e com os registros e demonstrações contábeis” (que eles dizem ser demonstrações financeiras).

2.1.5.1 Plano Plurianual

O governo Fernando Henrique Cardoso anunciou o Plano Plurianual (PPA). O programa, batizado de Avança Brasil, foi delegado a administradores que traçaram metas para o desenvolvimento de áreas como educação, saúde, esportes e cultura e responderam pelos resultados. Entre as metas governamentais para o ano 2000, estava o crescimento de 4% do produto interno bruto (PIB), inflação em torno de 4% e geração de 8,5 milhões de empregos. (www.geocites.com.br)

A finalidade do PPA, em termos orçamentários, é a de estabelecer objetivos e metas que comprometam o Poder Executivo e o Poder Legislativo a dar continuidade aos programas na distribuição dos recursos. O PPA precisa ser aprovado pelo Poder legislativo até o final do primeiro ano do mandato do Prefeito eleito. O controle e a fiscalização da execução do PPA são realizados pelo sistema de controle interno do Poder Executivo e pelo Tribunal de Contas dos estados e da União. O acompanhamento e a avaliação dos resultados são feitos pelo Controle Interno Municipal.

É importante lembrar que, conforme determina a Constituição Federal (Disposições Constitucionais transitórias art. 35, I) o PPA terá vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato subsequente, ou seja, durante o primeiro ano de mandato do novo prefeito e este, em tese, deverá seguir o previsto no planejamento de seu antecessor.

Kohama (2006) coloca que o plano plurianual é um plano de médio prazo, através do qual se procura ordenar as ações do governo que levem ao atendimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos. Lima e Castro (2000) colocam que o PPA foi instituído em 1988 (art. 165 da Constituição Federal de 1988), com o objetivo de substituir os Orçamentos Plurianuais de Investimentos, que eram até então assim designados.

O Plano Plurianual (PPA) de acordo com a Secretaria de Controle Interno é um instrumento de planejamento de amplo alcance, cuja finalidade é estabelecer os programas e as metas governamentais de longo prazo. Atualmente sua vigência é de quatro anos e uma das características é a regionalização, pois serve de instrumento para diminuir as desigualdades entre as diferentes regiões.

Andrade (2002) estabelece que é um programa de trabalho elaborado pelo executivo para ser executado no período correspondente a um mandato político, a ser contado a partir do exercício financeiro seguinte ao de sua posse, atingindo o primeiro exercício financeiro do governo seguinte.

Em seu Artigo 165 § 1º a Constituição Federal determina que “a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”(Constituição Federal, 1988).

2.1.5.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

A Lei de Diretrizes Orçamentárias segundo Kohama (2006), tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual.

Lima e Castro (2000) dispõe a LDO como o conjunto de metas e prioridades da Administração Pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente. Orientando a LOA, dispendo sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A secretaria federal de Controle interno coloca que a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) é um instrumento intermediário entre o PPA e a LOA, que antecipa às diretrizes, as prioridades de gastos, as normas e os parâmetros que devem orientar a elaboração do Projeto de Lei Orçamentária para o exercício seguinte.

Andrade (2002) coloca que a lei de Diretrizes orçamentária estabelecerá as prioridades das metas presentes no Plano Plurianual da Administração Pública. O autor salienta ainda que a LDO orientará para a elaboração da lei orçamentária anual e disporá sobre alterações na legislação tributária local.

2.1.5.3 Orçamento Público

De acordo com João Angélico (1994), orçamento público é um planejamento de aplicação dos recursos esperados, em programas de custeios, investimentos, inversões e transferências durante um período financeiro.

Segundo Kohama, (2006), a lei dos orçamentos anuais é o instrumento utilizado para a consequente materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados visando ao melhor atendimento e bem estar da coletividade.

A Lei Orçamentária Anual (LOA), na observação da Secretaria Federal de Controle Interno, é o plano de trabalho para o exercício a que se refere, expresso por um conjunto de ações a realizar, com o fim de atender às demandas da sociedade e indicar os recursos necessários à sua execução.

Piscitelli, Timbó e Rosa (2002) conceituam o orçamento público como o instrumento de que dispõe o Poder público, para expressar em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

Andrade (2002) define que orçamento público ou orçamento-programa é a materialização do planejamento do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução dos seus projetos.

Lima e Castro (2000) explicam que o orçamento possui a denominação de LOA por ser consignada pela Constituição Federal. O orçamento é um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz, em termos financeiros, os programas de trabalho em sintonia com o fluxo de recursos previstos para assegurar a contínua e oportuna liberação desses recursos.

O orçamento possui um caráter público não só por ser uma lei, mas também por ser elaborado e aprovado num espaço público, através de discussões e emendas feitas pelo legislativo em sessões estabelecidas (BRITO, 1998).

Silva (2001) coloca que o orçamento público é compreendido como uma peça de natureza legal que identifica a quantidade e a origem dos recursos financeiros disponíveis para uso do setor público governamental e aponta o destino da aplicação das disponibilidades em cada exercício financeiro, segundo programas previamente elaborados. Ao articular o planejamento as disponibilidades financeiras, tomando por base contas de receita e despesa, assume a condição de instrumento contábil e de peça básica do processo gerencial, uma espécie de matriz global de políticas públicas.

2.1.5.4 Ciclo Orçamentário

É o período que durante o qual são realizadas todas as operações relativas ao orçamento (Andrade, 2002).

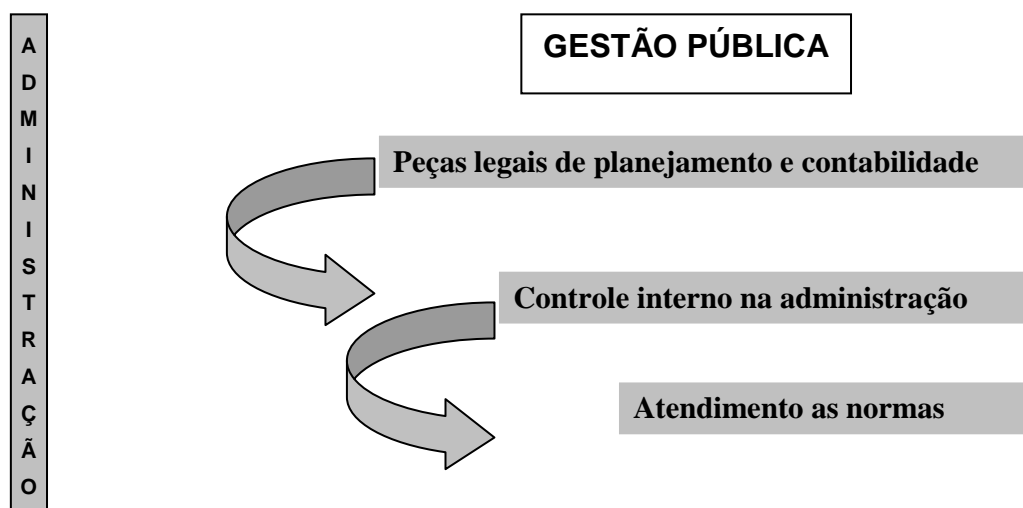
O ciclo orçamentário corresponde ao período em que se processam as atividades peculiares do processo orçamentário, definindo-se como uma série de etapas que se repetem em períodos pré-fixados, segundo os quais os orçamentos são preparados, votados, executados, os resultados avaliados e as contas finalmente aprovadas. (SILVA, 2000).

SILVA (2001) diz que o ciclo possui uma natureza dinâmica, complexa e diversificada. Dinâmica, porque suas fases são constantemente ajustadas as escolhas dos atores políticos e a dinâmica macroeconômica. Complexa, pois envolvem fatores econômicos, financeiros, legais, políticos, contábeis e administrativos. Diversificado, porque engloba um amplo leque de temáticas, abordadas por meio de uns cem números de ações.

Conforme Kohama (2000, p. 31) a administração pública é todo o aparelhamento do estado, pré-ordenado à realização de serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas.

Apresenta-se na Figura 5 o ambiente da administração pública pertencente ao ciclo orçamentário.

Figura 5 – Ambiente da administração pública



Fonte: Sousa; Batista e Andrade, (2004, p. 60).

2.1.6 Fatores Limitantes Comportamentais e Éticos

Conforme Davis e Blaschek (2007) a desvalorização da conduta ética, em algum grau, aumenta os riscos, especificamente o de fraudes e escândalos financeiros, refletindo um contexto de maiores riscos e incertezas.

Para que a administração disponha de um bom sistema de controle interno, Oliveira e Linhares (2007) dizem que é necessário: um ambiente de controle e postura exemplar da alta direção, processos de avaliação de riscos, atividades de controle, processos de informação e comunicação e um monitoramento de funções e processos. A administração pública está sujeita às leis e à moral, pelas leis entende-se que a administração somente pode praticar atos que não venham a ferir uma dessas leis que regem sua existência. Quanto à moral entende-se que além de praticar aquilo que a lei estabelece, a administração pública deve praticar atos que venham ao encontro da moral.

No campo das organizações, Cavalheiro e Flores (2007), coloca que a instituição com ou sem fins lucrativos, é relevante que possua o seu código de ética como instrumento propulsor de boas práticas, sendo requisito essencial aos controles internos que a integridade das pessoas seja valorizada como forma de institucionalização.

Cruz e Glock (2003) dizem que agir com ética pressupõe a adoção de uma conduta pessoal inquestionável quando da execução dos trabalhos, na qual o respeito às pessoas, a guarda de sigilo absoluto sobre as informações obtidas e ausência de pré-julgamento são fatores imprescindíveis.

De acordo com Lopes (2005), os fatores éticos não estão totalmente sob o controle da empresa, por esse motivo a organização se revista de práticas perfeitas de governança corporativa, que busquem cada vez mais, transparências das informações e responsabilidade dos gestores.

De acordo com Torres (1995)

A expressão controle interno, apesar da resistência de alguns juristas, ingressou no vocabulário constitucional brasileiro, como já havia antes penetrado no direito francês (contrôle interne), italiano (controllo interno), espanhol (control interno) e alemão (interne Selbstkontrolle). Controle interno é o que exerce cada um dos Poderes na missão de autotutela da legalidade e da eficácia da gestão financeira. O controle interno é simétrico ao externo no que pertine às finalidades, objetivos e métodos. Incumbe-lhe avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União (art. 74,I).

Ingressando no vocabulário constitucional brasileiro, torna-se obrigatória sua implantação, porém foi atendido pela União, alguns Estados e praticamente um município no estado do Rio Grande do Sul.

Quadro 2 - Características do passado e do presente da administração pública:

↙ Fatores Tipos ↘	NO PASSADO (Discrecionariade)	NO PRESENTE (Legalidade)
Origem do Poder	O desejo do imperador	O estipulado por Lei
Estatuto da AP	Expressa o Poder	Expressa a Lei
Estatuto do cidadão	Administrado	Eleitor
Posição da AP	Autoridade	Prestadora de serviços
Posição do cidadão	Subordinado c/deveres	Usuário c/direitos
Encargos do cidadão	Tributos	Impostos
Posição dos grupos	Apáticos	Dinâmicos
Controles: Tipo Forma	Obediência	Conformidade – rituais
	Feedback	feedback + feed forward
Funcionamento: base Tipo	Depend./Contradependência	Independência
	Problemático	Burocrático
Coesão	Com base afetiva	Com base regulamentar
Dinâmica Organizacional Tema	Por isolamento	Por justaposição
	“Dividir para treinar”	“Homogeneizar p/enquadrar”
Cultura	Seguidista	Ritualista
Organograma		
Ambigüidade	Interpretar o Poder	Interpretar a Lei
Critério para êxito	Coincidência com o Poder	Coincidência com a Lei
Jogo relacional 1. Base 2. Alvo 3. Técnica 4. Pressão à	Segurança regulamentar	Contrato psicológico
	Acertar/Não Acertar	Não errar
	Adivinhar desejos	Cumprir regras
	Empatia/Sintonia	Não incompetência
Essência do chefiar	Cumprir	Decidir
Base da ação	Vivência	Experiência
Regra	Máxima eficácia na máx. sintonia com o poder	Máxima eficácia na máxima legalidade.
Patologia	Servilismo	Feudalismo organizacional

Fonte: Silveira, Paula e Trindade, Nelson. A Gestão na Administração Pública – usos e costumes, manias e anomalias 1ª edição. Biblioteca de Gestão Moderna. Lisboa, 1992

2.1.7 Eficiência e Eficácia

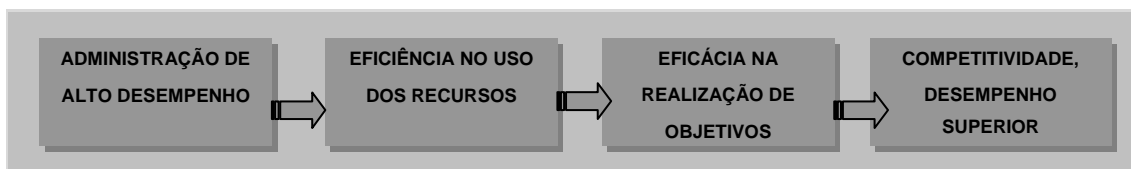
De acordo com Maximiano (2004), todas as organizações são sistemas de recursos que perseguem objetivos. Segundo o autor, o desempenho de qualquer organização pode ser avaliado pela medida em que os objetivos são realizados e pela forma como os recursos são utilizados.

Maximiano (2004) coloca que a eficiência e a eficácia são dois conceitos tradicionalmente usados para fazer avaliação. Uma organização é eficaz quando realiza seus objetivos e eficiente quando utiliza corretamente seus recursos.

De uma forma geral, a eficiência é determinante da eficácia: se houver recursos disponíveis, utilizados corretamente, a probabilidade de atingir os objetivos aumenta.

Algumas organizações, além de eficientes e eficazes, de acordo com Maximiano (2004), precisam também ser competitivas: isso significa que elas precisam ser mais eficientes e eficazes que seus concorrentes. A competitividade é um requisito quando muitas organizações disputam a preferência dos mesmos consumidores e clientes.

Figura 6 - O Desempenho de uma Organização é o Reflexo do Desempenho de sua Administração



Fonte: Maximiano (2004).

A eficiência de uma organização ou sistema depende de como seus recursos são utilizados. Eficiência significa: a) realizar atividades ou tarefas de maneira certa, sem erros e atrasos; b) realizar tarefas de maneira inteligente, com o mínimo de esforço e com melhor aproveitamento possível de recursos.

Maximiano (2004) explica que eficiência é mais que uma simples medida numérica de desempenho. O princípio da eficiência é o da relação entre esforço e resultado. A antítese da eficiência é o desperdício e eliminar desperdício significa reduzir ao mínimo a atividade que não agrega valor.

2.1.8 Economicidade

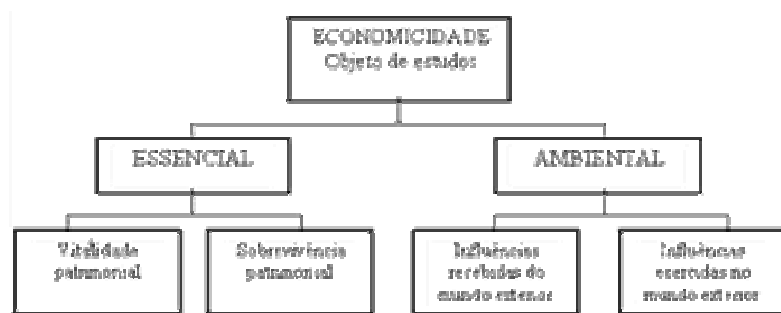
É a parcimônia ou modicidade nos gastos públicos, evitando-se desperdícios e procurando-se obter bons resultados na atuação da Administração com o menor custo possível, sendo o procedimento licitatório um dos seus instrumentos básicos.

A economicidade é conceito estudado na seara das ciências econômicas, mas não é difícil, através de exemplos, trazê-la à compreensão do senso comum. Basta imaginar, como exemplos razoavelmente claros de atos anti-econômicos, a compra de bens ou a contratação de serviços, ainda que por preços razoáveis, em quantidade desnecessária ou em momento inadequado, gerando desperdício.

Economicidade deve procurar traduzir a participação da riqueza individualizada tanto ao nível interno, quanto ao nível externo, pois a interdependência é indissociável.

Para reforçar, apresenta-se a figura, onde se visualiza a economicidade (como objeto de estudos) e suas derivações (óticas: essencial – interna e ambiental – externa).

Figura 7 – Economicidade como Objeto de Estudo



Fonte: LOPES DE SÁ, Antônio. Op. cit. 1998, p.259.

Assim, a economicidade analisada sob o prisma interno – essencial -, abrange os assuntos relativos à vitalidade e à sobrevivência, demonstrando a participação da riqueza no sistema endógeno da organização.

Se examinada, todavia, em face dos fatores ambientais, a economicidade passa a preocupar-se com a circulação da riqueza, em seus fluxos e refluxos para o ambiente externo, ou seja, o que ela influencia e o que recebe de influências do mundo exterior.

Porém, segundo (LOPES DE SÁ, 1998, p.259.), “contabilmente, o que se buscará, sempre, será conhecer a eficácia da riqueza aziendal, ainda que espelhada no ambiente que a cerca, ainda que refletida para objetivos diversos”. Ou seja, a Contabilidade neste enfoque específico procura demonstrar a mutação da riqueza individualizada com base nos fluxos e refluxos oriundos dos vários continentes (ambientes internos e externos), entretanto, não estuda a origem exógena dos fenômenos.

2.1.8 Tomada de Decisão.

A história da estratégia decisória é examinada em quatro ensaios sobre risco, dinâmica de grupo, tecnologia e instinto, não é o puro progresso rumo a um perfeito racionalismo. Estudiosos no século 20 mostraram que o custo de reunir informações leva o executivo a tomar decisões “boas o bastante”. (Buchanan e

Andrew 2007). O conceito de racionalidade limitada, proposto por Simon (1979), menciona que o indivíduo jamais atinge a racionalidade ideal para tomar decisões.

Segundo Cury (1983) existe duas formas típicas de tomada de decisão nas empresas: 1 – o enfoque tradicional, que considera a decisão um ato isolado e individual. 2 – o enfoque behaviorista, que leva em conta o ambiente e considera a decisão um ato coletivo e mais racional.

Segundo Matheson & Matheson (1998) as decisões, para efeito de análise de sua qualidade, podem ser divididas em dois grupos: decisões operacionais e decisões estratégicas. A decisão estratégica é posta freqüente e, em geral, é única, dificultando o aprendizado e a melhoria baseados em evidência estatística (Arnold & Keelin, 1994).

A tomada de decisão segundo Orasanu (1995) quando em equipe não é algo único, equipes tomam diferentes tipos de decisão e todas envolvem análise situacional, escolha entre alternativas e avaliação de riscos. Em razão disso, não há uma abordagem única para habilitar equipes a tomarem melhores decisões.

Os autores Wright, Kroll & Parnell (2000), dizem que existe no processo decisório uma multiplicidade de relações e de efeitos. 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.

A análise dos elementos intervenientes na tomada de decisão não tem a intenção de finalizar a discussão a respeito da tomada de decisão nas organizações, tendo em vista a sua complexidade. Nesse sentido, faz-se necessária uma reflexão sobre o tema das palavras de Gutierrez (1999). Tradicionalmente, o processo de tomada de decisão estratégica tem sido considerado distante das

ciências cognitivas. Dentro da definição clássica, é visto como totalmente livre e racional. (LAROCHE E NIOCHE, 1994).

Schwenk (1988) chama a atenção para as generalizações e os vieses que interferem nas decisões estratégicas, como maneira de diminuir e simplificar o processo de resolução de problemas. Nota-se que o viés cognitivo tem como efeitos o empobrecimento, a focalização e o enrijecimento da reflexão estratégica. Eisenhardt e Zbaracki (1992) colocam que muitas decisões seguem as etapas básicas de identificação do problema, desenvolvimento e seleção, mas giram em torno dessas etapas, freqüentemente se repetindo, aprofundando e sempre procurando diferentes caminhos; que a complexidade do problema e o conflito entre os decisores influenciam a decisão.

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.

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. 75reafirma:

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 muita 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 visa nos termos do art. 31 da Constituição Federal, avaliar a ação governamental e a gestão fiscal dos administradores públicos com o objetivo de promover, permanentemente, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, no tocante à legalidade, legitimidade, economicidade e eficiência na administração dos recursos e bens públicos, e de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

De acordo com o Art. 2º – São atribuições do Sistema de Controle:

- I - Avaliar o cumprimento das diretrizes, objetivos e metas previstas no Plano Plurianual e eventuais alterações;
- II - avaliar o atingimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e eventuais alterações;
- III - verificar os limites e condições para a realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar;
- IV - 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;
- V - 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;
- VI - efetuar o controle da destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos;
- VII - acompanhar e avaliar a execução orçamentária;
- VIII - 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, informando-o sobre a necessidade de providências:

IX - avaliar os procedimentos adotados para a realização da receita e despesa públicas;

X - verificar a correta aplicação das transferências voluntárias;

XI - verificar a correta aplicação dos recursos destinados aos setores públicos e privado;

XII - avaliar o montante da dívida e as condições de endividamento do Município;

XIII - verificar e supervisionar a escrituração das contas públicas;

XIV - acompanhar a gestão patrimonial;

XV - avaliar os resultados obtidos pelos administradores na execução dos programas de governo e na aplicação dos recursos orçamentários;

XVI - apontar as falhas dos expedientes examinados e sempre que possível indicar as soluções;

XVII - verificar a implementação das soluções indicadas;

XVIII - orientar e expedir atos normativos para os órgãos e entidades sob sua fiscalização;

XIX - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;

XX - elaborar seu regimento interno, a ser baixado por Decreto do Executivo: e

“XXI - desempenhar outras atividades estabelecidas em lei que decorram de suas atribuições”.

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 ciência e a tecnologia se viabilizam por meio de um processo de construção do conhecimento que flui na esfera da comunicação. Garvey (1979) diz que as atividades associadas a produção, disseminação e uso da informação, desde a hora em que o cientista teve a idéia da pesquisa até o momento em que os resultados de seu trabalho são aceitos como parte integrante do conhecimento científico.

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).

Quadro 3 - Demonstrativo das Características Qualitativas

(Creswell, 2007)	A pesquisa qualitativa é feita em cenários naturais, onde ocorrem o comportamento humano e os fatos.
(Creswell, 2007)	A pesquisa qualitativa é baseada em suposições muito diferentes dos projetos quantitativos. Teoria ou hipóteses não são estabelecidas a priori.
(Eisner, 1991; Frankel e Wallen, 1990; Lincoln e Guba, 1985; Merriam, 1988)	O pesquisador é o instrumento primário na coleta de dados, e não algum mecanismo inanimado.
(Fraenkel e Wallen, 1996; Locke et al., 1987; Merriam, 1988).	O foco da pesquisa qualitativa está nas percepções e nas experiências dos participantes e na maneira como eles entendem sua vida.
(Lincoln e Guba, 1985)	A tentativa é de entender não uma, e sim múltiplas realidades.
(Fraenkel e Wallen, 1990; Merriam, 1988)	A pesquisa qualitativa concentra-se no processo que está ocorrendo e também no produto ou no resultado. Os pesquisadores estão particularmente interessados em entender como as coisas ocorrem.
(Lincoln e Guba, 1985; Merriam, 1988).	A pesquisa qualitativa é um projeto emergente em seus resultados negociados. Significados e interpretações são negociados com fontes de dados humanas porque são as realidades do participante que o pesquisador tenta reconstruir.

Fonte: Creswell, 2007, p. 202

A abordagem qualitativa é o estudo empírico, de um fenômeno localizado socialmente, definido pela sua própria história. Cherobim, Silveira e Martins (2003) colocam que a objetividade está relacionada com os pressupostos heurísticos, de que tudo pode, em princípio, ser explicado em termos de causalidade, que por outro lado corre-se o risco intelectual de demonstrar o fenômeno erroneamente. A escolha da abordagem metodológica da presente pesquisa está contextualizada conforme o quadro a seguir:

Quadro 4 – Abordagem Metodológica

Pressuposto	Questão	QUANTITATIVA	QUALITATIVA
Ontológico	Qual a natureza da realidade?	Objetiva, independente do pesquisador.	Subjetiva e múltipla, conforme visto pelos participantes do estudo.
Epistemológico	Qual a relação do pesquisador com o que é pesquisado?	O pesquisador é independente do que é pesquisado.	O pesquisador interage com o que é pesquisado.
Axiológico	Qual o papel dos valores?	Livre de valores e sem desvios.	Baseada em valores e com vieses.
Retórico	Qual é a linguagem da pesquisa?	Formal, baseada em definições fixas, tratamento impessoal, uso de termos quantitativos aceitos.	Informal, envolvendo decisões, tratamento pessoal, termos qualitativos aceitos.
Metodológicos	Qual é o processo de pesquisa?	Dedutivo, causa e efeito, desenho estatístico, categorias isoladas antes do estudo, livre do contexto, generalizações conduzem a predição, explanação e compreensão. Acurável e confiável por meio de validade e confiabilidade.	Processo indutivo. Simultaneidade na formatação dos fatores. Desenho emergente: as categorias são formuladas ao longo do processo de pesquisa. Influência do contexto. Modelos e teorias desenvolvidos para a compreensão. Acurável e confiável pela verificação.
Questões para facilitar a decisão			
Critério	QUANTITATIVO	QUALITATIVO	
Visão de mundo	Pressupostos quantitativos, realidade objetiva.	Pressupostos qualitativos, realidade subjetiva.	
Treinamento e experiência do pesquisador	Habilidades de escrita técnica, domínio de estatística, “habilidades de biblioteca”.	Habilidades de escrita literária, no computador e “habilidades de biblioteca”.	
Atributos psicológicos do pesquisador	Conforto e domínio de regras e linhas para a pesquisa. Baixa tolerância para ambigüidade, tempo curto para estudo.	Conforto com a falta de regras específicas e procedimentos para conduzir a pesquisa. Alta tolerância para ambigüidade, tempo longo para estudo.	
Natureza do problema	Estudos prévios de outros pesquisadores - existe um corpo teórico anterior de literatura.	Pesquisa exploratória, variáveis não conhecidas, contexto importante, pode haver falta de teoria sobre o assunto.	
Audiência para o estudo	Indivíduos afeitos a pesquisa quantitativa.	Indivíduos afeitos à pesquisa qualitativa.	

FONTE: CRESWELL, John. **Research design: qualitative & quantitative approaches**. Thousand Oaks: Sage Publications, p.5, 9, 1995. NOTA: adaptado por Cherobim, Silveira e Martins (2003).

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 ESPECIFICAÇÃO DO PROBLEMA

Segundo Yin (2001) o estudo de caso explanatório (causal) pode ser complementado por estudo de caso descritivo ou exploratório. A necessidade de se utilizar a estratégia de pesquisa “Estudo multicaso” deve nascer do desejo de entender um fenômeno social complexo. O controle interno no âmbito municipal urge diante de normatizações, para em primeiro passo obedecer ao princípio da legalidade.

Goode e Hatt (1952) conceituaram o estudo de caso como “um método de olhar a realidade social” com técnicas utilizadas como entrevistas, observação participante, documentos pessoais e história de vida.

O presente estudo evidencia as características ideais em um sistema de controle interno municipal para municípios de 90 a 140 mil habitantes da região sul, utilizando as técnicas da pesquisa qualitativa.

O problema de pesquisa é:

Quais as características ideais de um sistema de controle interno para a administração municipal em municípios de 90 a 140 mil habitantes?

3.1.1 Questões de Pesquisa

A resolução do problema de pesquisa se apóia em questões de pesquisa que esmiúçam a questão central, a saber:

- 1 – Quais características compõem um sistema de controle interno municipal?
- 2 – Quais características compõem um sistema de controle interno municipal para ampliar os mecanismos de governança pública na esfera municipal?
- 3 – Quais os processos de controle interno municipal?
- 4 – Quais os indicadores obtidos por meio da implantação do controle interno municipal?
- 5 – Como propiciar ferramentas para tomada de decisão com economicidade, eficiência e eficácia?

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.

Mecanismos de Governança Pública

DC – “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”. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988).

DO – Buscar compreender como foram tratados os aspectos de governança ao longo do processo de implantação dos mecanismos de gerenciamento na esfera municipal pelos feitos observados e acompanhados na intenção de respeitar os princípios administrativos de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e também na legitimidade de suas ações. Será verificado através de estudos qualitativos e observação direta nos municípios onde o resultado da aplicabilidade do controle tem resultados satisfatórios e será avaliado através da efetivação das metas dos planos plurianuais dos municípios e por prestação de contas aprovadas em seu respectivo Tribunal de Contas do Estado, por amostra intencional de municípios entre 90.000 e 140.000 habitantes.

Tomada de Decisão

DC – Os autores Wright, Kroll & Parnell (2000), dizem que existe no processo decisório uma multiplicidade de relações e de efeitos. 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.

DO – Será verificado através de entrevista e observação nos municípios dos estados da região sul e para a verificação será observado os planos de ação de planejamento como: projetos e atividades com seus respectivos programas dos planos plurianuais; Lei de diretrizes orçamentárias e a execução do Orçamento Público.

Economicidade

DC – A avaliação da eficiência do gasto público, tanto com relação à qualidade dos serviços disponibilizados, quanto ao que se tem de resultados em termos de equidade social, estabilização e crescimento, as referências mais recentes são os estudos empíricos de Afonso, Schuknecht e Tanzi (2005 e 2006), que comparam países da América Latina no período de (1998 -2003) sendo que o Brasil aparece em penúltima colocação entre os 21 países estudados, podendo economizar em 40 % dos seus recursos sem alterar os resultados dos indicadores.

DO – Melhorar propostas para a efetuação da despesa pública e obtenção do melhor resultado estratégico possível de uma determinada alocação de recursos financeiros, econômicos e/ou patrimoniais em um dado cenário socioeconômico na gestão pública municipal.

Eficiência e Eficácia

DC – “Identificar os padrões de comportamento e/ou desempenho desejáveis da administração pública e como devem ser desenvolvidas as ações, internamente, para diagnosticar, avaliar e confrontar a situação real com a desejável, o que é feito, normalmente, por meio de processos de auditoria na tentativa de compreender e orientar os processos da organização para o alcance de seus objetivos e propósitos”. (BLUMEN, 2007).

DO – A eficiência e eficácia serão medidas através do processo qualitativo que a entrevista fornecerá e também através do cumprimento dos programas de governo e aplicações das demais variáveis independentes.

3.2 DEMILITAÇÃO E DESIGN DA PESQUISA

O construto estabelece as definições conceituais e operacionais dos principais termos e variáveis do estudo que de acordo com Yin (2001) é para que se saiba exatamente o que se quer estudar – medir ou descrever. O teste é realizado através de busca de múltiplas fontes de evidência para uma mesma variável.

É importante dar coerência aos estudos entre as proposições iniciais e o desenvolvimento e resultados encontrados e entre os achados do estudo e resultados de outras investigações assemelhadas. Para isso são feitas entrevistas e análise do fenômeno em estudo em diversos municípios dos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

As informações relevantes são extraídas do caso por meio de procedimentos baseados na percepção e na capacidade analítica. Yin (2001) ainda coloca que são características desejáveis: ser capaz de formular boas questões e de interpretar as respostas. Ser bom ouvinte e não ficar prisioneiro de seus preconceitos. Ser adaptativo e flexível sem perder o rigor – não ter receio, se necessário, escolher outros casos, coletar outras informações, ou decidir refazer o “design”. Ter grande conhecimento sobre os assuntos que estão sendo estudados.

3.3 COLETA DE DADOS

As entrevistas são as principais fontes de evidência deste Estudo multicaso. Trata-se de relato verbal sujeito a problemas de viés, recuperação de informações e/ou de articulação imprecisa. A entrevista foi elaborada através de questionário composto por perguntas previamente formuladas, abertas, para corroborar o que o investigador pensa a respeito de determinada situação do

controle interno municipal. Além dos instrumentos já enunciados para evidenciar a realidade que se deseja estudar de forma interpretativa, tem-se a observação direta.

A pesquisa documental integra cartas, memorandos, comunicados, agendas, planos, propostas, relatórios, cronogramas, jornais internos, leis, decretos, portarias, instruções normativas, etc. O material coletado e analisado é utilizado para corroborar evidências de outras fontes e/ou acrescentar informações. Quanto possível, foram extraídas das situações as razões pelas quais os documentos foram criados. Os documentos podem fornecer “pistas” sobre outros elementos e pode ser feita de acordo com a conveniência e encaminhamento da pesquisa.

Os objetivos e o “design” iniciais do estudo estão baseados em proposições, as quais refletem um conjunto de questões de pesquisa, revisões da literatura e novos *insights*. Apresenta a forma ontológica através da fenomenologia que busca compreender os significados da experiência vivida é utilizada para compreender o mundo visando à elucidação de aspectos referentes à natureza da experiência quanto ao aspecto de rejeição ou mesmo de resistência para adequada implantação e funcionamento do controle interno. Também foi utilizada a observação assistemática nas visitas e no momento das entrevistas das cidades do Paraná, de Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRAGEM

A população é constituída por cidades dos estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul que possuem entre 90.000 e 140.000 habitantes.

A tabela do anexo “A” apresenta os nomes e dados de todos municípios brasileiros na mesma faixa de habitantes mostrando dados do IDH (Índice de Desenvolvimento Humano), a Renda populacional, a longevidade e o índice educacional.

A Tabela do anexo “B” apresenta todos os municípios brasileiros que em

2007 apresentavam segundo dados do IBGE, de 90 a 140 mil habitantes, a receita arrecadada anual em 2007, o quanto a receita corresponde por habitante, e a despesa gasta com pessoal em 2007.

3.5 VALIDAÇÃO

A validade é vista como um ponto forte da pesquisa qualitativa, mas é usada para determinar se os resultados são acurados do ponto de vista do pesquisador, do participante ou dos leitores de um relato (Creswell e Miller,2000).

A sistematização das informações está organizada para formar uma cadeia de evidências configurando a pesquisa para legitimar o estudo desde as questões de pesquisa até as conclusões finais. Analisar as evidências expondo descrições, compreensões e interpretações. A busca da explicação é intensa durante todo o processo de condução do estudo nos municípios pesquisados.

3.6 JUSTIFICATIVA DA METODOLOGIA

A pesquisa está conduzida sob abordagem qualitativa, portanto, foram seguidos os pressupostos e as recomendações que orientam uma pesquisa qualitativa. A abordagem qualitativa foi utilizada para se compreender o processo decisório do controle interno municipal. Procura-se compreender os fenômenos de modo construtivista, naturalista e de forma interpretativa.

Para Godoy (2006), parece existir pouca precisão no uso do termo “estudo de caso” para designar métodos quantitativos e/ou qualitativos de pesquisa. As diferentes visões do estudo de caso são reforçadas pelo fato de o termo ser usado em várias áreas do conhecimento tanto para designar uma metodologia de investigação, como referir-se a uma técnica de ensino.

Yin (2001) define técnica de estudo de caso, os dois aspectos

principais que caracterizam essa estratégia de pesquisa.

Quanto ao escopo, ressalta que:

Um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre os fenômenos e o contexto não estão claramente definidos [...], (Yin, 2001).

Do ponto de vista metodológico estabelece:

A investigação de estudo de caso enfrenta uma situação tecnicamente única em que haverá muito mais variáveis de interesse do que pontos de dados, e, como resultado, baseia-se em várias fontes de evidência, com os dados precisando convergir em um formato de triângulo, e, como outro resultado, beneficia-se do desenvolvimento prévio de proposições teóricas para conduzir a coleta e a análise de dados. (Yin, 2001).

Dessa forma, o presente estudo desenvolve-se em estudo multicaso, porém não convergiu em formato de triangulação.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

As entrevistas foram realizadas de forma intencional em todos municípios da região Sul, que segundo informações obtidas no site do IBGE, constam com população entre 90 a 140 mil habitantes no ano de 2007. As cidades pesquisadas que fazem parte deste censo são: no Estado do Paraná – Almirante Tamandaré, Apucarana, Arapongas, Araucária, Cambé, Campo Largo, Paranaguá, Pinhais, Toledo e Umuarama; no Estado de Santa Catarina – Balneário Camboriú, Brusque, Jaraguá do Sul, Palhoça e Tubarão; no Estado do Rio Grande do Sul - Bagé, Bento Gonçalves, Cachoeirinha, Erechim, Guaíba, Santa Cruz do Sul, Sapucaia do Sul e Uruguaiana. O protocolo de entrevistas foca três fases do orçamento municipal: implantação, processo e resultado.

IMPLANTAÇÃO

1. Em que data o controle interno foi implantado e quais melhorias ocorreram após a implantação? Como isso se deu?

Paraná: **Almirante Tamandaré** - não respondeu **Apucarana** – Foi implantado em novembro de 2005 e sua aplicação está sendo de forma gradativa, há mais atenção nos atos e fatos administrativos e contábeis; **Arapongas** – a lei n.3.434 de setembro de 2007 revoga o inciso XII do art. 4 da lei n. 3.356 de dezembro de 2006, que cria a unidade de controle interno; **Araucária** – Em 2005 para atender a LRF ao PPA, a LDO e a LOA, os atos ficaram mais rigorosos; **Cambé** – Julho de 2007 – Começou pelo departamento de compras e regulamentou o processo de compras unificando o processo; **Campo Largo** – em fevereiro de 2007 foi criada a unidade de controle de interno e o funcionamento se deu em setembro do mesmo ano, **Paranaguá** – Iniciou-se em 1º de outubro de 2006. Os dois primeiros a ocuparem o cargo de controlador geral não tinham experiência no assunto e também não havia a estrutura física e de pessoal para os trabalhos. Em 1º de julho de 2007 a equipe aumentou e a estrutura física também. A partir daí iniciou-se a elaboração do Programa de trabalho, com agendamentos, temas, assuntos e espaço para eventuais urgências. O foco inicial foi da legalidade dos atos, processos e procedimentos. Elaboram-se

vários check-list sobre os temas principais, treina-se a equipe e o trabalho com o tempo começou a fluir. Hoje, principalmente com relação às licitações melhorou-se muito. Depois de confrontos de entendimentos da legislação com a comissão de licitações, chega-se a bom termo e os processos passaram a ter mínimas falhas formais. **Pinhais** – Em Janeiro de 2001, com a publicação da Lei n.º 421/2001, Pinhais tornou-se o primeiro Município do Estado do Paraná a ter um segmento dedicado ao controle interno, Ao final de 2006, a Lei n.º 759/2006 criou a Controladoria Geral do Município, com status de Secretaria, a prefeitura passou a ter superávit financeiro todos os anos, diminuição da estrutura administrativa, controle rigoroso sobre as despesas e incremento nas ações de arrecadação; **Toledo** – Lei nº. 1.850 de 14/10/2002 baseada na exigência da CF – e Lei nº. 1.960 – de 18 de julho de 2007 revogando a anterior. Em dezembro de 2007 foi baixada a portaria da unidade central e das seccionais, a portaria 414 de 07 de dezembro de 2007 designou os membros do Sistema de Controle Interno, a instrução normativa 01 de abril de 2007 estabelece normas e procedimentos para a transferência, execução e prestação de contas de recursos, a qualquer título, a entidades; **Umuarama** – a Lei Complementar 200 de fevereiro de 2008 dispõe sobre o sistema de controle interno no município, diminuíram gastos com telefone e energia;

Santa Catarina: **Balneário Camboriú** – Foi implantado em 2004, através da Lei 2.412/ 09/12/2004 e através de instruções normativas há melhorias constantes na execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial tanto da administração direta quanto da indireta. Fazem relação da previsão com a execução orçamentária; **Brusque** - A implantação ocorreu em 2004 – após a implantação faz-se o acompanhamento de metas e limites – prevenção dos indices de educação, saúde e pessoal da LRF e também a verificação dos limites constitucionais; **Jaraguá do Sul** – criada através de lei Municipal 2.785 de 22 de dezembro de 2000, a Controladoria Geral do Município vem gradativamente aperfeiçoando a administração municipal, através de ações no sentido de orientar os gestores para o combate aos erros e omissões no decurso das suas atividades diárias, observa-se que falhas graves podem ocorrer e realmente acontecem na maioria das vezes, sem a característica de intencionalidade; **Palhoça** – em 2003 adquirimos mais responsabilidade e maior

preocupação com a legalidade em respeito a LRF e está junto a Secretaria de Finanças;– **Tubarão** - em Janeiro de 2001 – o chefe do poder executivo municipal tem em mãos um controle de todos os atos das secretarias;

Rio Grande do Sul: **Bagé** – Através da Lei municipal 3814 de 2001; **Bento Gonçalves** – A implantação deu-se em novembro de 2001, porém começou atuar efetivamente em 2003; **Cachoeirinha** – em 2001; **Erechim** – em 1998 em conformidade com a Constituição Federal, em 2004 ficou mais bem estruturado. A legalização, a execução de obras e a eficiência foram os primeiros sinais de melhora encontrados; **Guaíba** - em 2001 houve diminuição de apontes do TCE – RS e hoje detecta o problema de forma prévia; **Santa Cruz do Sul** - em 31 de dezembro de 2002 as melhorias surgem com as Instruções normativas, com uma efetiva fiscalização e com a economia de recursos; **Sapucaia do Sul** – em Julho de 2001, houve organização das secretarias, maior controle de ordem financeira e obediência aos segmentos da LRF; **Uruguaiana** – Foi implantado em 2002, mas os integrantes do controle interno eram nomeados por cargo em comissão e não existia uma secretaria ou órgão era apenas pessoas designadas para expedir boletins informativos. Em 2006 houve alterações para que existisse o órgão de controladoria;

Análise: Erechim foi o primeiro município do Sul do País a implantar controle interno, obedecendo a Constituição Federal.

Quadro 4.1 – Data de Implantação do Processo de Controle Interno

Municípios	Implantação
PARANÁ	
Almirante Tamandaré	Não respondeu
Apucarana	Nov/2005
Arapongas	Dez/2006
Araucária	2005
Cambé	Julho/2007
Campo Largo	Fev/2007
Paranaguá	Out/2006
Pinhais	Jan/2001
Toledo	Out/2002
Umuarama	Fev/2008
SANTA CATARINA	
Balneário Camboriú	Dez/2004
Brusque	2004
Jaraguá do Sul	Dez/2000
Palhoça	2003
Tubarão	Jan/2001
RIO GRANDE DO SUL	
Bagé	2001
Bento Gonçalves	Nov/2001
Cachoeirinha	2001
Erechim	1998
Guaíba	2001
Santa Cruz do Sul	Dez/2002
Sapucaia do Sul	Julho/2001
Uruguaiana	2002

Fonte: dados de pesquisa

2. Foi alterado o organograma do município com a implantação? Em caso positivo, como foi o processo de alteração? Como ficou disposta a hierarquia funcional?

Paraná: **Almirante Tamandaré** – não respondeu, **Apucarana**, foi criada a Secretaria Especial de Coordenação Geral em fevereiro de 2007, na qual está integrado o controle interno; **Arapongas** – criou-se a estrutura organizacional de uma unidade de controle interno do Poder Executivo, órgão de assessoramento direto ao gabinete do prefeito, a qual ficou integrada a coordenadoria do sistema de controle interno, assessoria técnico-jurídica, assessoria técnico-contábil e gerência administrativa de controle interno; **Araucária** – sim, tem os NAF (Núcleo administrativo financeiro) em cada secretaria que fazem acompanhamento das dotações, rubricas, acompanhamento de saldos e acompanham o início das compras, na secretaria de saúde aplica-se em torno de R\$ 60.000.000,00, possuem nove integrantes, no NAF da secretaria de educação são quatro integrantes, a Controladoria Geral do Município é o órgão central do sistema de fiscalização financeira, contabilidade e auditoria do Poder Executivo Municipal, este órgão funciona a nível de secretaria; **Cambé** – Não, está em fase de elaboração, e está ligado ao Gabinete do Prefeito, **Campo Largo** – Está sendo estruturado **Paranaguá** – Possui o cargo de Controlador Geral, duas Diretorias, uma de auditoria e a outra de operações e controles, contador e auxiliares. A estrutura física é boa, com equipamentos bons em número suficiente. Para alcançar outros estágios do trabalho necessita-se de mais pessoal e maior infra-estrutura. **Pinhais** - sim, tendo a controladoria geral status de secretaria e autonomia para organizar suas atividades de trabalho, a estrutura organizacional da CGM está dividida em quatro subcontroladorias e doze gerências de controle, A Estrutura Organizacional de então passou a contar com um Departamento de Controle Interno, integrante da Secretaria de Finanças e Controle, atualmente, integram a Controladoria Geral a Subcontroladoria de Fiscalização Contábil e Financeira, a Subcontroladoria de Auditoria Geral, a Subcontroladoria de Normas e Integração de Controle e a Subcontroladoria de Avaliação de Gestão; **Toledo** – não, mas contamos com uma unidade central de controle interno e seccionais na área de educação, saúde, obras e administração (RH), temos um controlador, três analistas de controle interno, um contador e todos contadores com mais de cinco anos de experiência no

serviço público; **Umuarama** – integram o Sistema de Controle Interno não tem uma estrutura própria mas foi alterado através de Lei e está ligado ao Gabinete do Prefeito;

Santa Catarina: **Balneário Camboriú** - ficou como órgão independente ligado ao gabinete do prefeito, hoje contamos com um controlador um advogado e um administrador; **Brusque** – não – Está subordinada ao gabinete e está em nível de secretaria que encaminha ao órgão colegiado onde contam com 05 pessoas para deliberação; **Jaraguá do Sul** – a controladoria geral do município está vinculada diretamente ao gabinete do prefeito e possui uma coordenadoria de controle juntamente com uma subcoordenadoria, existem no quadro de efetivos dois contadores, três auditores e um analista de custo, existe a previsão de contratação de mais profissionais, entre eles um advogado. A Lei de criação da controladoria geral do município alterou também toda a estrutura administrativa da época, ocorre que a cada nova administração é costume alterar a estrutura administrativa objetivando a alteração de cargos e funções; **Palhoça** – sim, é órgão individual dentro da secretaria de finanças; **Tubarão** – Foi alterado em 2005 e é um órgão subordinado diretamente ao gabinete composto por auditor sênior com formação em ciências contábeis, auditor pleno com formação em ciências contábeis, auditor júnior com formação em ciências contábeis, um contador, um controlador geral, um coordenador de controle, um subcoordenador de controle e uma secretária;

Rio Grande do Sul: **Bagé** – ficou vinculado na secretaria da fazenda e não alterou o organograma que é de antes de 2000 e em questão salarial – representa 80% do valor da remuneração do secretário municipal; **Bento Gonçalves** – não, e está vinculado ao gabinete do prefeito, é composto de servidores estatutários efetivos do presidente e mais quatro integrantes designados por portaria e escolhidos pelo Prefeito municipal, sendo um contador, um arquiteto, um auditor tributário e dois assessores administrativos (um de finanças e um da área de gestão de pessoas); **Cachoeirinha** – sim, unidade autônoma denominada de UCCI (Unidade Central de Controle Interno) vinculada ao gabinete do prefeito e possui dois membros sendo uma economista e uma advogada; **Erechim** - sim em Caráter de Secretaria e de dar

apoio ao prefeito e está estruturado a UCCI (unidade central de controle interno) com dois servidores em dedicação exclusiva, efetivos sendo um administrador e um contador, uma administradora cedida, e uma técnica em edificações, as unidades setoriais são compostas por dez representantes, sendo um de cada secretaria municipal, um representante legislativo e um representante na fundação hospitalar Santa Terezinha; **Guaíba** - Não. Está em processo de reforma administrativa para enquadramento, contamos com um Contador, um técnico de informática e um técnico de recursos humanos; **Santa Cruz do Sul** - Sim – UCCI vinculado ao gabinete do prefeito e contém um coordenador, quatro técnicos de controle interno, sendo graduado em nível superior, um contador, um engenheiro, um advogado e dois servidores de nível médio com ampla experiência; **Sapucaia do Sul** - sim, através de decreto, foram feitas correções num âmbito geral com a participação do controle interno e o órgão está ligado ao gabinete do prefeito; **Uruguiana** – já existia uma estrutura, mas não funcionava, no momento temos uma assessora, um agente administrativo e uma estagiária;

Análise: Em grande parte, foi instituído um órgão independente, que na maioria das vezes está vinculado ao gabinete do prefeito.

Quadro 4.2 – Hierarquia Funcional

Municípios	Organograma
PARANÁ	
Almirante Tamandaré	Não respondeu
Apucarana	Secretaria Especial de Coordenação Geral
Arapongas	Unidade de Controle Interno
Araucária	Controladoria Geral do Município – Núcleos Adm Financeiros
Cambé	Está em fase de elaboração
Campo Largo	Está sendo estruturado
Paranaguá	Controladoria e duas auditorias
Pinhais	Controladoria Geral e quatro subcontroladorias
Toledo	Unidade Central de Controle Interno e seccionais
Umuarama	Controle Interno
SANTA CATARINA	
Balneário Camboriú	Órgão independente
Brusque	Subordinado ao Gabinete do Prefeito
Jaraguá do Sul	Controladoria Geral do Município
Palhoça	Vinculada a Secretaria de Finanças
Tubarão	Subordinado ao Gabinete do Prefeito
RIO GRANDE DO SUL	
Bagé	Vinculado a Secretaria da Fazenda
Bento Gonçalves	Subordinado ao Gabinete do Prefeito
Cachoeirinha	Unidade Central de Controle Interno
Erechim	Unidade Central de Controle Interno
Guaíba	Está em processo de reforma administrativa
Santa Cruz do Sul	Unidade Central de Controle Interno
Sapucaia do Sul	Subordinado ao Gabinete do Prefeito
Uruguaiana	Subordinado ao Gabinete do Prefeito

Fonte: dados da pesquisa

Quadro 4.3 – Subordinação do Controle Interno

Subordinado ao Gabinete do Prefeito	5 municípios
Unidade Central de Controle Interno ou termo similar	12 municípios
Vinculado a outras secretarias	2 municípios
Em fase de estruturação	3 municípios
Não participou da pesquisa	1 município

Fonte: dados da pesquisa

3. Qual o grau de resistência por parte dos servidores públicos municipais na fase de implantação e também para o bom funcionamento do controle interno?

Paraná: **Almirante Tamandaré** – não respondeu; **Apucarana** – Toda novidade demanda certo tempo para aceitação e credibilidade, não é diferente com o controle interno, assim, cada secretaria, aceita em maior ou menor grau, de acordo com o perfil de cada secretário. Estamos trabalhando ainda de uma forma primária, porém pretendemos ampliar a unidade de controle interno, implantando as seccionais para assim disseminar o entendimento do porquê do controle interno.; **Arapongas** -; não **Araucária** – tem bastante ainda, cerca de 50%; **Cambé** – O medo da responsabilidade; **Campo Largo** – “coronelismo” visto pelos demais funcionários, gera credibilidade, **Paranaguá** – A resistência maior vem do próprio gabinete do prefeito. Os demais servidores foram apoiadores do controle interno. Existem algumas divergências, mas após argumentações técnicas o gabinete passou a entender melhor o nosso trabalho. **Pinhais** - alta resistência no início, mas após sete anos a resistência já não compromete as ações do controle; **Toledo** - existem deficiências e não resistências; **Umuarama** - O setor de pátio rodoviário é o mais complicado como combustível – pneu – peças – prestação de serviços nos veículos;

Santa Catarina: **Balneário camboriú** – Não há resistência, eles sentem-se protegidos; **Brusque** – Muita. Vêm ainda como algo que apóia o tribunal de contas e não dão muita atenção por falta de conhecimento. Falta apoio; **Jaraguá do Sul** – resistência sempre existiu, porém a conscientização é o caminho para que venha gradativamente diminuindo; **Palhoça** – o controle interno vem para criar normas e procedimentos e os servidores não levam muito em consideração; **Tubarão** - ainda

há resistência, mas o fundamental para o funcionamento é o apoio do chefe do executivo;

Rio Grande do Sul: **Bagé** - 50% hoje e 20% não querem interagir; **Bento Gonçalves** - dos agentes políticos – secretários, porém houve melhora – na área de pessoal os cargos em comissão, a secretaria de obras e a secretaria de administração; **Cachoeirinha** - Não teve muita resistência com a implantação, ela surge quando dos apontamentos; **Erechim** - visão de pessoas que querem contribuir, evitar o erro, e não repudiar **Guaíba** - moderado – a primeira vista existe um pouco de resistência mas depois entendem; **Santa Cruz do Sul** - é um grande problema que existe; **Sapucaia do Sul** - muita, 50% dos servidores ainda sentem dificuldades na aceitação e fazem cara feia; **Uruguiana** - não tinham conhecimento, sabem que é o trabalho e estão aceitando;

Análise: As resistências são mais fortes no início e com o trabalho de orientação e conscientização, o controle interno começa a cumprir o seu papel.

Quadro 4.4 – Resistência à Mudanças

Municípios	Resistência
PARANÁ	
Almirante Tamandaré	Não respondeu
Apucarana	Falta o entendimento da necessidade do controle interno
Arapongas	não tem
Araucária	50% de resistência
Cambé	As pessoas têm medo da responsabilidade
Campo Largo	Vêm como “coronelismo”
Paranaguá	Moderada
Pinhais	Alta resistência no início
Toledo	Existem deficiências e não resistências
Umuarama	Algumas secretarias resistem mais
SANTA CATARINA	
Balneário Camboriú	Não há
Brusque	Muita
Jaraguá do Sul	Há, mas trabalha-se a conscientização
Palhoça	Média
Tubarão	Ainda há resistência
RIO GRANDE DO SUL	
Bagé	50%
Bento Gonçalves	Há dos agentes políticos
Cachoeirinha	Surgem com os apontamentos
Erechim	Não há
Guaíba	Moderada
Santa Cruz do Sul	Alto
Sapucaia do Sul	Muita
Uruguaiana	Pouca

Fonte: dados de pesquisa

PROCESSOS

4. O controle é prévio, concomitante ou posterior à execução orçamentária, financeira e patrimonial?

Paraná: **Almirante Tamandaré** – não respondeu; **Apucarana** – prévio, na análise das funcionais programáticas dos processos licitatórios, concomitante, no acompanhamento de programas e dotações orçamentárias, receitas e despesas, posterior em casos que surgem e não passaram pela amostragem; **Arapongas** – prévio, concomitante e posterior; **Araucária** – posterior, em termos das atividades e prévio na análise de contratos; **Cambé** – prévio e concomitante; **Campo Largo** – prévia e concomitante **Paranaguá** – Inicialmente os controles deram-se posteriormente. Já em algumas áreas o controle é prévio e eventualmente concomitante. **Pinhais** – atuam em todas as fases; **Toledo** - prévio em despesas com licitação e contratos, concomitante e posterior (serviços terceirizados), comprovantes de pagamento e controle de compras; **Umuarama** – o sistema de controle interno no município, com atuação prévia, concomitante e posterior aos atos administrativos, visa a avaliação da ação governamental e da gestão fiscal dos administradores municipais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas;

Santa Catarina: **Balneário Camboriú** - Prévio, verificam-se os registros e cobranças da instrução normativa e fazem-se análises de relatórios; **Brusque** - Prévio e posterior; **Jaraguá do Sul** – atualmente é executado o controle posterior, porém o objetivo é chegar ao controle prévio passando pelo concomitante; **Palhoça** – os três; **Tubarão** - Concomitante, porém a meta é fazer o prévio;

Rio Grande do Sul: **Bagé** - É concomitante na maioria das vezes; **Bento Gonçalves** – os três; **Cachoeirinha** - Prévio, concomitante, mas geralmente posterior; **Erechim** - Nos três níveis; **Guaíba** – prévio, concomitante e posterior; **Santa cruz do Sul** - Prévio com orientação, concomitante e posterior; **Sapucaia do Sul** – prévio e

concomitante, mas há situações que precisa do posterior; **Uruguaiana** – Prévio e concomitante. Controle das despesas em geral, das despesas da saúde, e também um controle específico dos recursos vinculados. Seguem as determinações da LRF; Análise: em sua maioria os municípios trabalham com os três tipos de controles.

Quadro 4.5 – Momento do Controle Interno

Municípios	prévio	concomitante	posterior
PARANÁ			
Almirante Tamandaré	Não respondeu		
Apucarana	x	x	x
Arapongas	x	x	x
Araucária	x		x
Cambé	x	x	
Campo Largo	x	x	
Paranaguá	x	x	x
Pinhais	x	x	x
Toledo	x	x	x
Umuarama	x	x	x
SANTA CATARINA			
Balneário Camboriú	x		
Brusque	x		x
Jaraguá do Sul			x
Palhoça	x	x	x
Tubarão		x	
RIO GRANDE DO SUL			
Bagé		x	
Bento Gonçalves	x	x	x
Cachoeirinha	x	x	x
Erechim	x	x	x
Guaíba	x	x	x
Santa Cruz do Sul	x	x	x
Sapucaia do Sul	x	x	x
Uruguaiana	x	x	x

Fonte: dados de pesquisa

5. Há alguma interferência ou exigência do Tribunal de Contas de seu Estado para o funcionamento do controle interno municipal?

Paraná: **Almirante Tamandaré** – não respondeu; **Apucarana** – somente o relatório de controle interno que acompanha a prestação de contas anual; **Arapongas** – Relatório de acompanhamento da prestação de contas; **Araucária** – não pode ser funcionário contratado em cargo de comissão; **Cambé** – Sim, obrigatório para aprovação das contas; **Campo Largo**, não, apenas esclarecimentos – **Paranaguá** – Sim. O TCEPR, principalmente a partir do acórdão 764/06 que determinou a obrigatoriedade de todas as entidades públicas municipais de implantarem o controle interno. **Pinhais** – as da instrução normativa n. 19/08; **Toledo** - não apenas não aceita cargos em comissão na estrutura do controle interno; **Umuarama** – não;

Santa Catarina: **Balneário Camboriú** - Lei complementar 202/2000 – orientadora dos procedimentos do controle interno – o ministério público do estado auxilia constantemente; **Brusque** – Sim, O TCE-SC solicita documentações através de relatórios e prestação de contas; **Jaraguá do Sul** – sim, bimestralmente são exigidas informações contábeis e mensalmente informações relativas as obras em execução e as licitações; **Palhoça** – não aceitam cargo em comissão – exigem um relatório bimestral – Há verificação dos relatórios contábeis e auditorias; **Tubarão** - O Tribunal faz uma checagem das atividades uma vez por ano;

Rio Grande do Sul: **Bagé** – trabalhamos diretamente para o Tribunal de Contas de nosso Estado; **Bento Gonçalves** - Faz duas auditorias por ano e solicitam o apoio do controle interno e verificam os relatórios do controle e os procedimentos dos secretários e também o relatório de prestação de contas anual que vai para o TCE-RS; **Cachoeirinha** - Auditorias com sugestões; **Erechim** - somente em auditorias, mas como apoio, pois estamos para servir ao município; **Guaíba** – fazem fiscalização do funcionamento do controle interno e consultam as atas e apontamentos do controle interno; **Santa Cruz do Sul** - Somente orientação e utilizam os relatórios emitidos pelo controle interno; **Sapucaia do Sul** - não, apenas

examinam sem interferências, fazem sugestões verbalmente; **Uruguaiana** – Existe a obrigatoriedade de emissão do MCI (Manifestação conclusiva do controle interno);

Análise: O Tribunal de Contas do Paraná exige um relatório anual junto com a prestação de contas; o Tribunal de Contas de Santa Catarina exige relatórios bimestrais e o Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul exige a Manifestação Conclusiva do Controle Interno.

Quadro 4.6 – Exigências dos Tribunais de Contas Estaduais

Municípios	Tribunal de Contas do Estado
PARANÁ	
Almirante Tamandaré	Não respondeu
Apucarana	Exigência do Relatório de Controle Interno
Arapongas	Exigência do Relatório de Controle Interno
Araucária	Exige funcionário efetivo
Cambé	É obrigatória a existência para a aprovação das contas
Campo Largo	Não, apenas dá esclarecimentos
Paranaguá	Sim, obrigatoriedade de Controle Interno
Pinhais	instrução normativa n. 19/08;
Toledo	Exige funcionário efetivo;
Umuarama	Não interfere;
SANTA CATARINA	
Balneário Camboriú	Lei complementar 202/2000
Brusque	solicita document. através de relatórios e prestação de contas
Jaraguá do Sul	sim, bimestr. são exigidas informações contábeis e mensalmente informações relativas as obras em execução e licitações;
Palhoça	não aceitam cargo em comissão – relatório bimestral – Há verificação dos relatórios contábeis e auditorias;
Tubarão	checagem das atividades uma vez por ano;
RIO GRANDE DO SUL	
Bagé	trabalhamos diretamente para o Tribunal de Contas de nosso Estado;
Bento Gonçalves	Relatório de prestação de contas anual
Cachoeirinha	Auditorias com sugestões
Erechim	Auditorias como apoio
Guaíba	Fiscalização do funcionamento do controle interno
Santa Cruz do Sul	Orientação
Sapucaia do Sul	Exames de rotina
Uruguaiana	Manifestação conclusiva do controle interno

Fonte: dados de pesquisa

6. O que ainda pode ser melhorado na estrutura e na execução do controle interno de seu município?

Paraná: **Almirante Tamandaré** – não respondeu; **Apucarana** – criar as seccionais, implantar controle de custos, análise de balanços e seguir as orientações advindas das normatizações Federais e Estaduais; **Arapongas** – os processos de expansão da informatização do município, com vistas a proceder à otimização dos serviços prestados pelos subsistemas de controle interno e implantação do gerenciamento pela gestão da qualidade total do município; **Araucária** – a avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual; acreditar mais na controladoria, na boa administração pública; **Cambé** – mais servidores; **Campo Largo** – software que faz toda movimentação financeira, orçamentária, integração a folha, licitações, editais, contratos, parte tributária, **Paranaguá** – Ampliação da equipe com mais treinamento e estrutura física; **Pinhais** – a estrutura atual atende os requisitos necessários ao controle interno, mas precisa de avaliação de custos praticados na execução da despesa; **Toledo** - o sistema precisa ser integrado e deverá haver uma linguagem de computação integrada detalhando todas as fases do processo para depois se fazer as homologações, também necessitam de novos equipamentos como, máquina fotográfica, filmadora, veículos (para documentar as auditorias); **Umuarama** - tomar as providências pelo Poder executivo, conforme o disposto no art. 31 da LC 101/2000, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites, realizar o controle sobre o cumprimento do limite de gastos totais do legislativo municipal, inclusive no que se refere ao atendimento de metas fiscais, nos termos da Constituição Federal e da LC 101/2000, informando-o sobre a necessidade de providências e, em caso de não atendimento, informar ao tribunal de Contas do Estado, cientificar a autoridade responsável e ao órgão central do sistema de controle interno quando constatadas ilegalidades ou irregularidades na administração municipal, tiver uma estrutura com mais funcionários – principalmente um assessor jurídico específico para o controle interno;

Santa Catarina: **Balneário Camboriú** – Ter um Auditor para cada duas secretarias em esquema de rodízio; **Brusque** - Muito – deveria ter mais profissionais na área como: arquiteto, engenheiro, advogado, especialista em recursos humanos; **Jaraguá do Sul** – o processo de aperfeiçoamento é uma constante, em nossa estrutura é necessário um advogado e todo o quadro funcional precisa conscientizar-se da importância do controle interno como instrumento de aperfeiçoamento de suas atividades e não de repreensão ou punição; **Palhoça** - O cargo em comissão é um grande dificultador e as ações não são tão eficazes, há uma grande luta para esse cargo ser efetivo, há muito giro de pessoal; **Tubarão** - aprimorar o controle da execução dos programas analisando a parte física, o controle relativo aos repasses para as entidades;

Rio Grande do Sul – **Bagé** – informatização; **Bento Gonçalves** – dedicação exclusiva ao órgão de controle interno de seus componentes; **Cachoeirinha** - Mais pessoas para completar o quadro, as vagas de contador e administrador estão em aberto. Estabilidade e entendimento de finanças; **Erechim** - capacitação técnica com servidores efetivos **Guaíba** - implantação de um sistema de custos; **Santa cruz do Sul** - ampliar o foco; **Sapucaia do Sul** – precisa de muita melhoria; **Uruguaiana** – Contratação de profissionais capacitados em prestar assessorias e de técnicos na área pública;

Análise: Informatização, capacitação, custos, são decisões a serem melhoradas.

Quadro 4.7 - Melhorias

Municípios	Implantação
PARANÁ	
Almirante Tamandaré	Não respondeu
Apucarana	Criação de seccionais
Arapongas	Expansão da informatização
Araucária	Cumprimento de metas do plano plurianual
Cambé	Aumentar o número de servidores
Campo Largo	Software integrado
Paranaguá	Ampliação da equipe
Pinhais	Avaliação de custos
Toledo	Sistema integrado
Umuarama	Aumentar o número de servidores
SANTA CATARINA	
Balneário Camboriú	Aumentar o número de auditores
Brusque	Aumentar o número de servidores
Jaraguá do Sul	Aumentar o número de servidores
Palhoça	Cargos efetivos
Tubarão	Execução dos programas
RIO GRANDE DO SUL	
Bagé	Informatização
Bento Gonçalves	Dedicação exclusiva
Cachoeirinha	Aumentar o número de servidores
Erechim	Capacitação técnica
Guaíba	Sistema de custos
Santa Cruz do Sul	Ampliar o foco
Sapucaia do Sul	Aumentar o número de servidores
Uruguaiana	Aumentar o número de servidores

Fonte: dados de pesquisa

7. Em sua opinião, quais as atribuições que o controle interno deveria ter?

Paraná: **Almirante Tamandaré** – realizar o exame de todas as prestações de contas dos órgãos submetidos ao seu controle, acompanhar a elaboração e execução do plano de contas único para os órgãos da administração direta, do plano de contas dos órgãos da administração indireta e fundacional, das operações de crédito, avais e garantias, bem como quaisquer outras relativas aos direitos e haveres do município, renúncias de receitas e o seu endividamento, acompanhar a elaboração do balanço geral do município e da prestação de contas anual do prefeito municipal, realizar auditorias e tomadas de contas em inspeções regulares junto aos órgãos da administração municipal direta, indireta e fundacional, e demais órgãos obrigados ao controle de suas contas pela auditoria municipal, ou em caráter especial que justifique a intervenção do órgão, manter com o Tribunal de Contas do estado colaboração técnica relativamente a troca de informações e dados ao nível de fiscalização e inspeções, auditorias e tomadas de contas realizadas, objetivando uma maior integração dos controles interno e externo, emitir pareceres sobre assuntos de sua competência, encaminhar ao tribunal de Contas do estado, notícia de fatos apurados e respectivos documentos, quando disserem respeito às atribuições daquela corte; **Apucarana** - Avaliar o cumprimento das diretrizes, objetivos e metas previstas no Plano Plurianual e eventuais alterações; avaliar o atingimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e eventuais alterações; 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; efetuar o controle da destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos; acompanhar e avaliar a execução orçamentária; 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, informando-o sobre a necessidade de providências: avaliar os procedimentos adotados para a realização

da receita e despesa públicas; verificar a correta aplicação das transferências voluntárias; verificar a correta aplicação dos recursos destinados aos setores públicos e privado; avaliar o montante da dívida e as condições de endividamento do Município; verificar e supervisionar a escrituração das contas públicas; acompanhar a gestão patrimonial; avaliar os resultados obtidos pelos administradores na execução dos programas de governo e na aplicação dos recursos orçamentários; apontar as falhas dos expedientes examinados e sempre que possível indicar as soluções; verificar a implementação das soluções indicadas; orientar e expedir atos normativos para os órgãos e entidades sob sua fiscalização; apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional; elaborar seu regimento interno, a ser baixado por Decreto do Executivo; e desempenhar outras atividades estabelecidas em lei que decorram de suas atribuições; **Arapongas** – avaliar, no mínimo por exercício financeiro, o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do município, viabilizar o atingimento das metas fiscais, físicas e de resultados dos programas de governo, quanto à eficácia, a eficiência e a efetividade da gestão dos órgãos e nas entidades da Administração Pública Municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, estabelecida na lei de Diretrizes orçamentárias, comprovar a legitimidade dos atos de gestão, exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do município, subsidiar e orientar a administração geral do município exercida pelo Prefeito Municipal e a gestão Pública, a cargos dos secretários, administradores responsáveis pela arrecadação e aplicação dos recursos municipais, apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, emitir instruções normativas, de observância obrigatória em todos os órgãos em restos a pagar, supervisionar as medidas adotadas pelos Poderes para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, caso necessário, nos termos dos art.s 22 e 23 da LC n. 101/2000, tomar as providências indicadas pelo poder Executivo, conforme o disposto no art. 31 da LC 101/2000, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliárias aos respectivos limites, efetuar o controle da destinação de recursos obtidos com alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais da LC 101/2000, realizar o controle sobre o cumprimento dos limites dos gastos do legislativo municipal, inclusive no que se refere ao atingimento de

metas fiscais, nos termos da Constituição da república e da LC 101/2000, informando-0 sobre a necessidade de providências e, em caso de não atendimento, informar ao Tribunal de Contas do estado, dar ciência ao chefe do executivo, no caso de verificação de irregularidades ou ilegalidades, a fim de que o mesmo adote as providências necessárias ao exato cumprimento da Lei; ;

Araucária – o exercício do controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial das entidades da administração direta, indireta e fundacional quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, razoabilidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas, a orientação e expedição de atos normativos concernentes à ação do Sistema de fiscalização financeira, Contabilidade e Auditoria, a avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do município, a comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Municipal e da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, exercer o controle de operações de crédito, de avais, de garantias e dos direitos e haveres do município, o apoio e o controle externo no exercício de sua missão institucional, o exame das demonstrações contábeis, orçamentárias e financeiras, qualquer que seja o objetivo, inclusive as notas explicativas e relatórios, de órgãos e entidades das administrações direta, indireta e fundacional, o exame das prestações de contas dos agentes das administrações direta, indireta e fundacional responsáveis por bens e valores pertencentes ou confiados à fazenda municipal, o controle dos custos e preços dos serviços de qualquer natureza mantidos pela administração direta, indireta e fundacional, a supervisão técnica e a fiscalização das atividades do sistema de fiscalização financeira, contabilidade e auditoria, a programação, coordenação, acompanhamento e avaliação das ações setoriais, a determinação, o acompanhamento e a avaliação da execução de auditorias, a contratação de auditoria externa, quando necessário, para análise das contas municipais, a promoção da apuração de denúncias formais, relativas a irregularidades ou ilegalidades praticadas em qualquer órgão ou entidade da administração, dando ciência ao titular do Poder executivo e ao titular do órgão ou autoridade equivalente a quem se subordine o autor do ato objeto da denúncia, sob pena de responsabilidade solidária, a aplicação de penalidades, conforme legislação vigente,

aos gestores inadimplentes, a propositura ao prefeito do bloqueio de transferências de recursos orçamentários de órgãos e entidades das administrações direta, indireta e fundacional quando detectada irregularidades, o acompanhamento e a avaliação dos resultados dos registros contábeis, dos atos e fatos relativos às despesas da administração pública, com vistas a elaboração da prestação de contas do município, a elaboração e manutenção atualizada do plano único para os órgãos da administração direta, a aprovação do plano de contas dos órgãos das administrações direta, indireta e fundacional, a execução orçamentária de sua área e outras atividades correlatas e implantar o sistema de controle interno direto do sistema contábil; **Cambé** – aperfeiçoamento profissional dos servidores; **Campo Largo** – gerenciamento do orçamento, programação orçamentária e financeira, a ponte entre o executivo e o tribunal de contas, metas de educação e saúde, fluxo de organização dos processos, corresponsabilização dos funcionários, **Paranaguá** - Uma função que não está prevista e que entendo ser importante para a entidade é a participação no planejamento. Evitar-se-ia muitos problemas se o controle interno tivesse participação no planejamento, principalmente das peças orçamentárias. **Pinhais** - A Subcontroladoria de Normas e Integração de Controle compete a elaboração e a divulgação de normas, rotinas e procedimentos a serem implementados pela Administração Municipal, com vistas à melhoria do Sistema de Controle Interno, visando à uniformidade dos procedimentos entre as atribuições da Subcontroladoria de Fiscalização Contábil e Financeira está o acompanhamento e a avaliação dos registros contábeis, dos atos e fatos relativos às receitas e às despesas da Administração Pública, para auxiliar o Controlador Geral na elaboração de parecer sobre as contas prestadas pela gestão da Prefeitura Municipal. Por meio de estudos, a Subcontroladoria de Avaliação de Gestão avaliará os resultados, quanto à legalidade, eficácia, eficiência e economicidade, da gestão orçamentária, financeira, contábil, administrativa e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta Municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado. Cabe à Subcontroladoria de Auditoria Geral o exercício do controle interno do Poder Executivo, por meio de auditorias, inspeções, verificações e perícias, objetivando preservar o patrimônio municipal e controlar o comportamento praticado nas operações; **Toledo** - Precisa de assessoria para suporte em áreas muito técnicas, como área médica,

engenharia, jurídica e tributária; **Umuarama** - Todos os documentos deveriam passar pelo controle interno como as diárias e os documentos protocolados; o exercício do controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial das entidades da administração direta, indireta e fundacional quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, razoabilidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas, a orientação e expedição de atos normativos concernentes à ação do sistema de fiscalização financeira, contabilidade e auditoria; a execução dos programas de governo e dos orçamentos do município; a comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal e da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle de operações de crédito, de avais, de garantias e dos direitos e haveres do município; dar apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional; prestação de contas; controle de custos e preços dos serviços de qualquer natureza mantidos pelas administrações direta, indireta e fundacional;

Santa Catarina: **Balneário Camboriú** – São as mesmas que a lei impõe; **Busque** - Devido a estrutura pequena, o controlador não deveria ser tão cobrado; **Jaraguá do Sul** – orientar toda a administração municipal no sentido de obter a plena legalidade e eficácia no desenvolvimento de suas atividades; **Palhoça** - já tem atribuições o suficiente, apenas colocá-las em prática; **Tubarão**- controle da execução orçamentária, repasses de recursos externos e controle dos indicadores da LRF, acompanhar e avaliar o cumprimento dos objetivos e metas estabelecidas no Plano Plurianual e Lei de Diretrizes orçamentárias, avaliar a execução dos programas e dos orçamento quanto ao cumprimento das metas físicas e financeiras, fiscalizar a legalidade dos atos de gestão do governo e avaliar os resultados quanto à eficácia, eficiência e efetividade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, assim como a boa e regular aplicação dos recursos públicos por de pessoas e entidades de direito público e privado, avaliar a legalidade e eficiência dos programas de trabalho relacionados a obras e serviços realizados pela administração e apurados em controles regulamentados na Lei de Diretrizes Orçamentária, controlar as operações de crédito, avais, garantias, haveres e inscrição de despesas em restos a pagar,

verificar a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos, fiscalizar o cumprimento das medidas adotadas para retorno das despesas de pessoal e montante da dívida aos limites estabelecidos no regramento jurídico, acompanhar o cumprimento da destinação de recursos de alienação de ativos, acompanhar o cumprimento dos gastos mínimos previstos em Lei e acompanhar o equilíbrio de caixa em cada uma das fontes de recursos ;

Rio Grande do Sul – **Bagé** - Base informatizada para quantitativo, checklist e coisas pontuais de controle; **Bento Gonçalves** - Todas da LRF, pois abrange toda a administração; **Cachoeirinha** - Atuar em todas as áreas e principalmente nas áreas financeira, licitações e de pessoal; **Erechim** – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, propor instrumentos e condições para manter permanente controle e vigilância sobre a regularidade da realização da receita e da despesa, acompanhar a execução de programas de trabalho e aplicação orçamentária, avaliar resultados alcançados, verificar a execução de contratos e licitações, exercer o controle formal e substantivo, qualitativa e quantitativamente, primar pelo atendimento aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência; **Guaíba** – não respondeu; **Santa Cruz do Sul** - orientação e fiscalização; **Sapucaia do Sul** – incumbe ao sistema de controle interno averiguar junto às secretarias municipais os respectivos funcionamentos, editando, quando for o caso, normas internas de procedimentos, proteger o erário público e auxiliar o tribunal de Contas do estado, ter maior participação junto as tomadas de decisões junto ao gestor público, na ocasião das reuniões com os secretários municipais; **Uruguaiana** – idoneidade; **Guaíba** - fiscalização do sistema de controle interno;

Análise: Atuar de forma ética, respeitando os princípios constitucionais legais, aplicando os recursos de forma adequada dentro das expectativas da LRF.

Quadro 4.8 - Contribuições

Municípios	atribuições
PARANÁ	
Almirante Tamandaré	Prestação de contas, etc.
Apucarana	Cumprimento de metas dos planos, etc.
Arapongas	Aplicação dos recursos públicos, etc.
Araucária	Exame das demonstrações contábeis, etc.
Cambé	Aperfeiçoamento profissional dos servidores
Campo Largo	Gerenciamento do orçamento, etc.
Paranaguá	Participação no planejamento
Pinhais	Elaboração de normas, etc.
Toledo	Assessoria para suporte
Umuarama	Controle da aplicação das subvenções, etc.
SANTA CATARINA	
Balneário Camboriú	Operações de crédito, etc.
Brusque	Legalidade, etc.
Jaraguá do Sul	Eficácia, etc.
Palhoça	Eficiência, etc.
Tubarão	Controle dos indicadores, etc.
RIO GRANDE DO SUL	
Bagé	Checlist de coisas pontuais de controle
Bento Gonçalves	Todas da LRF
Cachoeirinha	Atuar em finanças, licitação e pessoal.
Erechim	Propor instrumentos de controle
Guaíba	Não respondeu
Santa Cruz do Sul	Orientação e fiscalização
Sapucaia do Sul	Editar normas internas de procedimentos
Uruguaiana	idoneidade

Fonte: dados de pesquisa

8. Qual o grau de responsabilidade perante o município do responsável pelo controle interno?

Paraná: **Almirante Tamandaré** – solidário; **Apucarana** - solidário; **Arapongas** – solidário; **Araucária** – responsabilidade solidária referente a promoção da apuração de denúncias formais, relativas a irregularidades ou ilegalidades praticadas em qualquer órgão ou entidade da administração, dando ciência ao titular do poder executivo e ao titular do órgão ou autoridade equivalente a quem se subordina o autor do ato objeto da denúncia; **Cambé** – solidária; **Campo Largo** – a responsabilização do funcionário em decorrência de penalização de processo administrativo, publicidade dos atos, **Paranaguá** - O §1º do artigo 74 da Constituição Federal atribui a maior responsabilidade ao responsável pelo controle interno, a responsabilidade solidária caso não informe ao TCE as irregularidades. Assim sendo, o controle interno ou no nosso caso, o Controlador Geral do Município passa a ter um destaque na organização e perante as atividades do Executivo Municipal. **Pinhais** – responsabilidade administrativa, civil e criminal idênticas ao do chefe do executivo; **Toledo** – solidária; **Umuarama** – solidária;

Santa Catarina: **Balneário Camboriú** – solidária; **Brusque** – solidária; **Jaraguá do Sul** - ele é solidário juntamente com o chefe do executivo municipal no tocante a legalidade dos atos do governo; **palhoça** – solidária; **tubarão** – solidária;

Rio Grande do Sul: **Bagé** - Solidária, mas o tribunal ainda é flexível; **Bento Gonçalves** - Solidária – se for impedida deve ser registrado; **Cachoeirinha** – solidário com o prefeito; **Erechim** - solidária ao pronunciamento a respeito dos itens analisados no relatório de controle interno; **Guaíba** - o risco fica menor conforme a competência do controle interno; **Santa Cruz do Sul** - alvo do comprometimento da legislação; **Sapucaia do Sul** – solidária, a central do sistema de controle interno tem por responsabilidade assegurar ao município a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade na gestão dos recursos e a avaliação dos resultados obtidos pela

administração, os encargos estendem-se à Câmara de Vereadores e ao Hospital Municipal Getúlio Vargas; **Uruguaiana** – solidária;

Análise: A responsabilidade é sempre solidária.

Quadro 4.9 – Nível de Responsabilidade

Municípios	Responsabilidade
PARANÁ	
Almirante Tamandaré	solidária
Apucarana	solidária
Arapongas	solidária
Araucária	solidária
Cambé	solidária
Campo Largo	Publicidade dos atos
Paranaguá	solidária
Pinhais	Administrativa, civil e criminal
Toledo	solidária
Umuarama	solidária
SANTA CATARINA	
Balneário Camboriú	solidária
Brusque	solidária
Jaraguá do Sul	solidária
Palhoça	solidária
Tubarão	solidária
RIO GRANDE DO SUL	
Bagé	Solidária, mas o Tribunal é flexível
Bento Gonçalves	solidária
Cachoeirinha	solidária
Erechim	solidária
Guaíba	O risco é menor de acordo com a competência
Santa Cruz do Sul	Alvo de comprometimento
Sapucaia do Sul	solidária
Uruguaiana	solidária

Fonte: dados de pesquisa

9. Vocês têm plena autonomia para gerir as atribuições do controle interno?

Paraná: **Almirante Tamandaré** – não respondeu; **Apucarana** – média autonomia; **Arapongas** - plena; **Araucária** – relativa, baixando decreto com as funções “amarra” bastante; **Cambé** – sim; **Campo Largo** – sim, mas a dificuldade é do conhecimento total de toda a área, **Paranaguá** - Sim. A confiança que o prefeito tem em no trabalho executado proporcionou a necessária autonomia; **Pinhais** – sim; **Toledo** - Sim – discute em equipe e faz denúncias somente em casos extremos; **Umuarama** – sim;

Santa Catarina: **Balneário Camboriú** – sim; **Brusque** – não; **Jaraguá do Sul** – sim, sempre obedecendo a missão que é assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos, através de mecanismos gerenciais para o controle dos serviços da administração municipal visando buscar a plena legalidade, legitimidade e economicidade; **Palhoça** – não; **Tubarão** – sim;

Rio Grande do Sul: **Bagé** – sim; **Bento Gonçalves** – Sim, mas para atuar não; **Cachoeirinha** - Sim, não existe interferência política; **Erechim** – quase plena; **Guaíba** – sim; **Santa Cruz do Sul** – sim, mas com restrições; **Sapucaia do Sul** – sim; **Uruguaiana** – sim;

Análise: A grande maioria tem plena autonomia.

Quadro 4.10 – Grau de autonomia

Municípios	Autonomia
PARANÁ	
Almirante Tamandaré	Não respondeu
Apucarana	Média
Arapongas	Plena
Araucária	Relativa
Cambé	Plena
Campo Largo	Plena
Paranaguá	Plena
Pinhais	Plena
Toledo	Plena
Umuarama	Plena
SANTA CATARINA	
Balneário Camboriú	Plena
Brusque	Baixa
Jaraguá do Sul	Plena
Palhoça	Baixa
Tubarão	Plena
RIO GRANDE DO SUL	
Bagé	Plena
Bento Gonçalves	Plena
Cachoeirinha	Plena
Erechim	Média Alta
Guaíba	Plena
Santa Cruz do Sul	Média Alta
Sapucaia do Sul	Plena
Uruguaiana	Plena

Fonte: dados de pesquisa

10. Como deve se dar a manutenção do controle interno?

Paraná: **Almirante Tamandaré** – não respondeu; **Apucarana** – deve ser um órgão independente, composto por funcionários efetivos, comprometidos com a gestão pública, com sistema de treinamentos constantes e voltados a cumprimentos de objetivos da economicidade da gestão pública; **Arapongas** – dar informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos do município, apurar os atos ou fatos inquinados, na utilização de recursos públicos municipais, avaliar o desempenho das entidades de administração direta do município, **Araucária** – bastante qualificação, aprendizado; **Cambé** – servidor efetivo, de carreira, com formação em contábeis, administração, direito ou economia; **Campo Largo** – rotatividade de funcionários; **Paranaguá** – Apesar de ser uma exigência de mais de 44 anos, como consta da lei 4.320/64, o controle interno nas entidades públicas, principalmente nas municipais, está engatinhando. É preciso que o controle externo continue a dar atenção especial para que ele cresça e torne-se tão forte e definitivo na realidade da administração pública brasileira. Cobrar mais qualificação dos integrantes do controle interno, mais e melhores relatórios e conseqüentemente respostas condizentes com suas funções. **Pinhais** – com a implantação do plano anual de auditorias de conformidade e desempenho dos órgãos da administração direta e indireta; **Toledo** – com treinamentos, conhecimentos gerais de domínio em áreas específicas, subvenções, contribuições e auxílios, documentação para pagamentos, licitações, fiscalização da cozinha social para fornecer alimentos nos restaurantes populares, controle de estoque, alimentação escolar e sistema de controle de distribuição de medicamentos, rotinas de verificações com agendas; **Umuarama** – Treinamentos;

Santa Catarina: **Balneário Camboriú** – Os mecanismos de hoje devem ser aperfeiçoados no dia seguinte; **Brusque** - Deveria ser através de tribunais de contas levarem a consciência do gestor a necessidade do controle e dar maiores condições de funcionamento; **Jaraguá do Sul** – através da reciclagem constante dos conhecimentos de cada profissional obtido pela participação em cursos e palestras, bem como da atualização de todas as ferramentas de trabalho; **Palhoça** – poder e autoridade; **Tubarão** - busca de aprimoramento dos programas do PPA;

Rio Grande do Sul: **Bagé** - prevê os setoriais, mas não está definido; **Bento Gonçalves** – dar continuidade com os mesmos membros ofertando treinamentos e constituir metas para buscar resultados mais eficientes; **Cachoeirinha** - fornecendo aperfeiçoamento, material atualizado, revistas e disponibilizando condições efetivas de trabalho; **Erechim** - ter pessoas concursadas formando um quadro específico e construir confiança; **Guaíba** – através de plano de auditoria; **Santa Cruz do Sul** – Devem ser constituídos de pessoas efetivas e no último ano de mandato e no primeiro ano de mandato não podem ser alterados e não podem estar em estágios probatório; **Sapucaia do Sul** - a legislação prevê que o controle deve permanecer, e o prefeito desfaz no momento em que acha necessário; - **Uruguaiana** – com treinamentos sendo pelo menos um ao ano no TCE e mais dois ao ano em outras empresas;

Análise: Qualificação, treinamentos, etc.

Quadro 4.11 – Manutenção do Controle Interno

Municípios	Manutenção
PARANÁ	
Almirante Tamandaré	Não respondeu
Apucarana	Economicidade
Arapongas	Avaliação do Desempenho
Araucária	Qualificação
Cambé	Servidor Efetivo
Campo Largo	Rotatividade de funcionários
Paranaguá	Tornar-se forte e definitivo
Pinhais	Auditoria de conformidade
Toledo	Treinamentos
Umuarama	Treinamentos
SANTA CATARINA	
Balneário Camboriú	Mecanismos aperfeiçoados
Brusque	Consciência do Gestor
Jaraguá do Sul	Reciclagem profissional
Palhoça	Poder e autoridade
Tubarão	Aprimoramentos dos programas do PPA
RIO GRANDE DO SUL	
Bagé	Definição dos setoriais
Bento Gonçalves	Treinamentos
Cachoeirinha	Aperfeiçoamentos
Erechim	Construção da confiança
Guaíba	Plano de auditoria
Santa Cruz do Sul	Pessoas efetivas
Sapucaia do Sul	O controle deve permanecer
Uruguaiana	Treinamentos

Fonte: dados de pesquisa

11. Quais relatórios são emitidos pelo sistema de controle interno e para quem são direcionados?

Paraná: **Almirante Tamandaré** – não respondeu; **Apucarana** – relatório de controle interno emitido junto com a prestação de contas anual que é encaminhada ao Tribunal de Contas do Estado, relatórios diários de receitas, despesas, dívidas fluante e dívidas consolidada, instrumentos orçamentários, (PPA –LDO –LOA), relatório anual de cumprimento de metas dos programas orçamentários; relatórios para audiência pública; conferência de relatórios exigidos pela LRF e acompanhamento de sua publicação; **Arapongas** – Relatórios emitidos pelo software do sistema de controle interno, 15%, 25%, índice de pessoal e demais exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal; **Araucária** – Orçamentário, licitações, PPA, avaliações do valor adicionado, retorno do ICMS, acompanhamento do que vais ser gerado para o ano seguinte, relatório de auditoria da merenda escolar, de avaliações de problemas estruturais, de produtos consumidos, relatórios de progressão das despesas e receitas; **Cambé** – Termo de verificação de pontos de controle interno, Macro controles e Instruções normativas; **Campo Largo** – Não geramos relatórios específicos; apenas informamos o prefeito as posições e questionamentos; **Paranaguá** – Os relatórios são trimestrais. Abrangem todas as áreas e o principal organizador das atividades desenvolvidas é o Programa de Trabalho, uma espécie de agenda em que cada membro da equipe controla suas tarefas, sob a perspectiva de tempo e conhecimento técnico. **Pinhais** – Os exigidos pela Lei Complementar 101/2000 e instrução normativa n. 19/08 do TCE/PR; **Toledo** - somente relatórios contábeis como os RGF Relatórios de Gestão Fiscal) e os RREO (relatório resumido da execução orçamentária), o sistema emite alerta quanto ao prazo de finalização contratual para não esquecermos de prazos, **Umuarama** - Instruções normativas e relatórios de avaliação;

Santa Catarina: **Balneário Camboriú** - Relatório bimestral, tomada de contas especiais e prestações de contas; **Brusque** – É enviado relatório mensal do detalhamento de execução orçamentária ao TCE-SC e emitem-se relatórios de receita e despesa em conformidade com a LRF; **Jaraguá do Sul** – Os relatórios de

controle interno são enviados bimestralmente ao Tribunal de Contas do Estado discriminada a execução orçamentária, bem como as constatações e evidências efetuadas pela Controladoria Geral no transcurso de suas atividades, sendo demonstradas ainda as respectivas soluções correspondentes as evidências encontradas; **Palhoça** – os relatórios são enviados aos secretários, direto ao responsável e ao tribunal, CI, notificações, relatório bimestral do TCE e Relatório Circunstanciado do CI; **Tubarão** – emitimos relatórios não padronizados bimestralmente ao TCE-SC e relatórios de auditoria que são enviados a cada secretário – possuem um sistema da Beta Informática, mas não é integrado com os demais sistemas do município;

Rio Grande do Sul – **Bagé** - MCI - - acompanhamento do Controle Interno – SISCOP – Sistema de Obras Públicas - SISPC – sistema de prestação de contas; **Bento Gonçalves** - Relatório de auditoria, o papel de trabalho, relatórios referentes ao planejamento e recomendações e apontamentos que são as inconformidades encontradas; **Cachoeirinha** - Relatórios quadrimestrais do MCI e Metas físicas e fiscais da LDO; **Erechim** - a partir das análises vamos produzindo um papel de trabalho e solicitando avaliações por memorando interno, emitimos o relatório mensal, objetivo e sintético para o prefeito e o MCI; **Guaíba** - A cada 4 meses emitimos o MCI e enviamos relatórios anuais e pareceres para os poderes executivo e legislativo e autarquia de RPPS (Regime próprio de previdência social); **Santa Cruz do Sul** - De 25% da educação, de 15% da saúde, manifesto de controle interno, relatórios de acompanhamento da receita, da dívida ativa e de despesas, relatórios de acompanhamento de concurso público e de suas nomeações; **Sapuçaia do Sul** - Ao Prefeito que reencaminha a cada secretário os relatórios de vistorias sobre as inconformidades com recomendações para correções; **Uruguaiana** - MCI através do Programa informatizado do TCE-RS, via on-line, o PAD (programa autenticador de dados) que transmite os dados bimestrais e também utilizam o programa contábil DUETO para emissão de demais relatórios. Emitem também relatórios extraordinários do que foi detectado no mês;

Análise: a maior parte se atém nas normas da LRF.

Quadro 4.12 - Relatórios

Municípios	Relatórios
Almirante Tamandaré	Não respondeu
Apucarana	Todos da LRF
Arapongas	Todos da LRF
Araucária	Relatórios de Progressão
Cambé	Termos de verificação
Campo Largo	Posições e questionamentos
Paranaguá	Relatórios trimestrais
Pinhais	Todos da LRF
Toledo	Todos da LRF
Umuarama	Relatórios de avaliação
Balneário Camboriú	Tomadas de contas especiais
Brusque	Detalhamento da execução orçamentária
Jaraguá do Sul	Execução orçamentária
Palhoça	Relatório circunstanciado
Tubarão	Relatórios de auditoria
Bagé	Prestação de Contas
Bento Gonçalves	Relatório de Auditoria
Cachoeirinha	Metas físicas e fiscais
Erechim	Papel de trabalho
Guaíba	Manifesto de Controle Interno
Santa Cruz do Sul	Manifesto de Controle Interno
Sapucaia do Sul	Relatórios de vistorias
Uruguaiana	Manifesto de Controle Interno

Fonte: dados de pesquisa

12. Quais indicadores de desempenho são de responsabilidade do controle interno de seu município?

Paraná: **Almirante Tamandaré** – não respondeu; **Apucarana** – índices constitucionais legais, economicidade, legalidade e publicidade; **Arapongas** - índices constitucionais legais; **Araucária** – prestação de contas, os crescimentos

com investimentos em saúde e educação, subsídios ao prefeito para mostrar os investimentos e parcerias com as indústrias; **Cambé** – índices constitucionais legais; **Campo Largo** – avaliação de desempenho de pessoal, comissão permanente de sindicância, comissão de patrimônio; gerenciamento de subcontroladoria em cada secretaria; **Paranaguá** - A atividade do controle interno possui a verificação do princípio da legalidade e a verificação do princípio da eficiência. Num primeiro estágio de implantação do controle interno, é natural que os esforços concentrem-se na verificação da legalidade. Num estágio mais avançado, as atividades do controle interno passarão a atender a eficiência e a produzir e acompanhar indicadores de desempenho; **Pinhais** – avaliação de gestão; **Toledo** – os RGF, despesa com pessoal, saúde, educação e câmara municipal; **Umuarama** - despesas contraídas, dotações orçamentárias, licitações, arrecadação, obras, 15% saúde, 25% educação, acompanhamento do PPA, LDO e LOA;

Santa Catarina: **Balneário Camboriú** - Avaliação da administração como todo; **Brusque** - Os limites constitucionais exigidos pela LRF; **Jaraguá do Sul** – os relatórios exigidos pela Lei Complementar de âmbito federal n. 101 e são periodicamente supervisionados pelo controle interno antes da respectiva publicação; **Palhoça** - Educação e saúde; **Tubarão** - Programas previstos na LDO referentes a execução de despesas e receitas, metas fiscais, endividamento, RCL, saúde e educação;

Rio Grande do Sul: **Bagé** - LRF – dívida – saúde – Educação – impacto orçamentário – índice de pessoal; **Bento Gonçalves** – os relatórios da lei de responsabilidade fiscal; **Cachoeirinha** - Não tem; **Erechim** – os do texto constitucional; **Guáíba** – não tem; **Santa cruz do Sul** – não possui; **Sapucaia do Sul** - somente pontos irregulares, e apontamentos de funcionários; **Uruguaiana** – 15% na saúde e em nossa lei Orgânica consta aplicação de 35% na educação;

Análise: Índices Constitucionais Legais, Educação, Saúde, RGF e RREO.

Quadro 4.13 - Indicadores

Municípios	Implantação
PARANÁ	
Almirante Tamandaré	Não respondeu
Apucarana	Índices constitucionais legais
Arapongas	Índices constitucionais legais
Araucária	Educação e saúde
Cambé	Índices constitucionais legais
Campo Largo	Comissão de sindicância
Paranaguá	Legalidade e Eficiência
Pinhais	Avaliação de gestão
Toledo	RGF
Umuarama	Saúde e educação
SANTA CATARINA	
Balneário Camboriú	Avaliação da administração
Brusque	LRF
Jaraguá do Sul	LRF
Palhoça	Educação e Saúde
Tubarão	Educação e Saúde
RIO GRANDE DO SUL	
Bagé	LRF
Bento Gonçalves	LRF
Cachoeirinha	Não tem
Erechim	Índices constitucionais legais
Guaíba	Não tem
Santa Cruz do Sul	Não possui
Sapucaia do Sul	Pontos de irregularidades
Uruguaiana	15% saúde e 35% na educação

Fonte: dados de pesquisa

13 - Quais as principais decisões feitas com base nos resultados da controladoria municipal?

Paraná: **Almirante Tamandaré** – não respondeu; **Apucarana** – atenção nos gastos públicos, atendimento aos processos licitatórios, preocupação em atender aos programas do Plano Plurianual; **Arapongas** – maior controle dos atos; **Araucária** – todos atos administrativos passam pelo controle interno; **Cambé** – maior controle dos gastos; **Campo Largo** – legalidade dos atos e redução de contratação **Paranaguá** – A estrutura do controle interno foi criada com a reforma administrativa geral de toda a prefeitura. **Pinhais** – controle administrativo geral; **Toledo** – auditorias in loco; **Umuarama** - fazer avaliação prévia antes de qualquer tomada de decisão.

Santa Catarina: **Balneário Camboriú** - economicidade; **Brusque** – atendimento a legalidade; **Jaraguá do Sul** – diminuir custos; **Palhoça** - economia; **Tubarão** - atendimento às normas;

Rio Grande do Sul: **Bagé** – diminuição dos gastos; **Bento Gonçalves** – equilíbrio das contas; **Cachoeirinha** – controle dos atos; **Erechim** - economicidade **Guaíba** – economicidade; **Santa cruz do Sul** – diminuição dos gastos; **Sapucaia do Sul** – controle dos custos; **Uruguaiana** – controle como um todo;

Análise: A maioria tem seus gastos reduzidos e suas contas controladas.

Quadro 4.14 - Decisões

Municípios	Implantação
PARANÁ	
Almirante Tamandaré	Não respondeu
Apucarana	Gastos públicos
Arapongas	Controle dos atos
Araucária	Controle dos atos
Cambé	Gastos públicos
Campo Largo	Legalidade dos atos
Paranaguá	Reforma administrativa
Pinhais	Controle administrativo
Toledo	Auditorias in loco
Umuarama	Avaliação prévia
SANTA CATARINA	
Balneário Camboriú	Economicidade
Brusque	Atendimento a legalidade
Jaraguá do Sul	Diminuir custos
Palhoça	Economia
Tubarão	Atendimento as normas
RIO GRANDE DO SUL	
Bagé	Diminuição dos gastos
Bento Gonçalves	Equilíbrio das contas
Cachoeirinha	Controle dos atos
Erechim	Economicidade
Guaíba	Economicidade
Santa Cruz do Sul	Diminuição dos Gastos
Sapucaia do Sul	Controle dos Custos
Uruguaiana	Controle como um todo

Fonte: dados de pesquisa

5. SÍNTESE DO TRATAMENTO

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.

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.

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 – 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.

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.

6. 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;
- d) 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;
- e) 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;
- f) efetuar o controle da destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos;
- g) acompanhar e avaliar a execução orçamentária;
- h) 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;
- i) avaliar os procedimentos adotados para a realização da receita e despesa públicas;
- j) verificar a correta aplicação das transferências voluntárias;
- k) verificar a correta aplicação dos recursos destinados aos setores públicos e privado;
- l) avaliar o montante da dívida e as condições de endividamento do Município;
- m) verificar e supervisionar a escrituração das contas públicas;
- n) acompanhar a gestão patrimonial;

- o) avaliar os resultados obtidos pelos administradores na execução dos programas de governo e na aplicação dos recursos orçamentários;
- p) apontar as falhas dos expedientes examinados e sempre que possível indicar as soluções;
- q) verificar a implementação das soluções indicadas;
- r) orientar e expedir atos normativos para os órgãos e entidades sob sua fiscalização;
- s) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;
- t) 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 BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, A., Schuknecht, L., Tanzi, V. **Public sector efficiency: evidence for new UE members states and emerging markets.** 2006 (European Central Bank Working Paper, n. 581).

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

AMARAL, Magda Siqueira do. RODRIGUES, Marcelo Soncini. **O Ensino da Disciplina de Controladoria nos Programas de Pós-Graduação em Nível de Especialização em Ciências Contábeis e o Profissional Controller Atuante no Mercado de Trabalho.** Enanpad 2006.

ANDRADE, N.A. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal.** São Paulo: Atlas, 2002.

ANGÉLICO, João **Contabilidade Pública** 8.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

ANSOFF, I. **Estratégia Empresarial,** McGraw-hill, S. Paulo, 1977,(Trad. ed. 1965).

ARAÚJO, 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.

ARNOLD, R.H. & KEELIN, T. W. – R&D **Strategic management: value creation through people.** IBC conference, “professionalism excellence” 1994.

ATKINSON, Anthony; BANKER, Rajiv D; KAPLAN, Robert S; YOUNG, Mark. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações.** 3. ed., São Paulo: Atlas S.A., 1998.

BLUMEN, Abrão. **Implantação de Sistemas de Controle para Geração de Informações e Apoio às Decisões dos Administradores Públicos.** Artigo tc informe. www.tcm.sp.gov.br abril 2007.

BRITO, Marcelo. **Governo e funcionalidade.** Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro: v. 26. jan/abr. 1998.

BUCHANAN, L., ANDREW, C. **Uma breve história de tomada de decisão.** Harvard Business Review Brasil. www.hbrbr.com.br

BUGARIN, M.S., VIEIRA, L.M., GARCIA, L.M. **Controle dos gastos públicos no Brasil: instituições oficiais, controle social e um mecanismo para ampliar o envolvimento da sociedade**. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2003.

CARVALHO NETO, José Francisco de. **O controle interno: a chave da modernização da administração municipal**. Conjuntura e Planejamento, Salvador: SEI, n.126, p.18-19, Novembro/2004.

CASTRO, Domingos Poubel de. **A mudança de enfoque do sistema de controle interno**. Brasília: março, 1997, mimeo.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

CAVALHEIRO, J.B., FLORES, P.C., **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. Porto Alegre: CRC-RS 2007.

CHEROBIM, A. P. M. S.; SILVEIRA, José Augusto Giesbrecht da; MARTINS, Gilberto Andrade. **Abordagem metodológica qualitativo-quantitativo em pesquisa na área de administração**. In: XXII Enanpad, 2003, Atibaia. Anais do XXVII Enanpad, 2003.

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

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

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

CRESWELL, John W. **Projeto de Pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**; tradução Luciana de oliveira da Rocha – 2. ed. – Porto Alegre: Artmed, 2007.

CRUZ, F., GLOCK, J.O., **Controle Interno nos Municípios**. Orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas. São Paulo: Atlas, 2003.

CURY, A. **Organizações e métodos: uma visão holística**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1983.

DAVIS, M.D., BLASCHEK, J.R.S., **Deficiências dos Sistemas de Controle Interno Governamentais atuais em função da Evolução da Economia**. São Paulo. – USP – 2007.

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

DEMING, W. E. **Qualidade: A Revolução da Administração.** Rio de Janeiro:Marques Saraiva, 1990.

DI PIETRO, M.S.Z., **Direito Administrativo.** 19 ed. 2. reimp. São Paulo: Atlas, 2006.

EISENHARDT, K.; ZBARACKI, M. Strategic decision making. **Strategic Management Journal**, v. 13, p. 17-37, 1992.

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

FERNANDES, Sátiro Fernandes. **Prestação de Contas: instrumento de transparência da administração.** Revista do Tribunal de Contas – PB 2005.

FIGUEIREDO, S. **Controladoria: teoria e prática.** 2.ed.São Paulo: Atlas, 1997.

FRANCISCO, Lourdes Terezinha dos Santos Tomé. **Indicadores para Avaliação de Resultados de Projetos de Pesquisa Científica e Tecnológica.** Dissertação de Mestrado. Porto Alegre: UFRGS, Escola de Administração, 2002.

GIACOMINI, James. **Orçamento Público.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GLITZ, Cristina Zenedin, NEHLS, Lucianara. **Gestão Pública em Busca do Controle Interno Efetivo: A Estratégia em Ação – Balanced Scorecard.** Curitiba: Imprensa Universitária da UFPR, 2006.

GODOY, C.K., BANDEIRA-DE-MELLO, R.,SILVA, A.B. **Pesquisa Qualitativa em Estudos Organizacionais: Paradigmas, Estratégias e Métodos.** São Paulo: Saraiva, 2002.

GOODE, William. And HATT, Paul K. **Methods in Social Research**, New York: McGraw-Hill. 1952.

GUTIERREZ, G. L. **Gestão comunicativa: maximizando criatividade e racionalidade.** Rio de janeiro : Qualitymark, 1999.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Censos Demográficos 2007.** www.ibge.gov.br

IBRACON (Instituto Brasileiro de Contabilidade) e CRC-SP Conselho Regional de Contabilidade).**Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria.** São Paulo: Atlas, 2000.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e pratica.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KOONTZ, Harold. O'Donnell, Cyril. **Fundamentos da Administração**. São paulo. Livraria pioneira. 2. ed., 1989.

LAROCHE, H.; NIOCHE, J.-P. L'approche cognitive de la stratégie d'entreprise. **Revue Française de Gestion**, p. 64-78, Juin./Juil./Août. 1994.

LIMA, D. Vaz de, Castro, R. G. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. São Paulo: Atlas, 2000.

LOPES, Hilton de Araújo. **Os escândalos financeiros e os mecanismos de controle**. Revista Brasileira de Contabilidade maio/junho 2005.

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.

MATHESON, D. & MATHESON, J. **The smart organization**: creating value through strategic R&D. Boston: HBS.1998.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Fundamentos de Administração: manual para cursos de formação tecnológica e seqüenciais**. São Paulo: Atlas, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes.**Direito Administrativo Brasileiro**. 16 ed, Revista dos Tribunais, 1991

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 9 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MENDES, Ivantidio Guimarães. **Controladoria Estratégica: sistemas de controles evoluem e ganham valor estratégico nas organizações**. Revista FAE Business, Curitiba n. 4, dez. 2002.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Dívida pública**. www.fazenda.gov.br

MINTZBERG, H; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de estratégia** - um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Porto Alegre: Bookman, 2000.

ORASANU, Judith M. **Deision - making in the cockpit**. In WIENER, Earl L., KANKI, Barbara G. & HELMREICH Robert L. cockpit resource management. San Diego, Califórnia: Academic Press, 1993.

OLIVEIRA, M.C., LINHARES, J.S., **A Implantação de controle Interno Adequado às exigências da lei Sarbanes-Oxley em Empresas Brasileira – Um estudo de caso**. 6 Congresso Controladoria e Contabilidade USP – 2006

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

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças públicas: controladoria governamental**. Curitiba: Juruá, 2002.

PEREIRA, C.M.H., **Investimentos em Ciência e Tecnologia: indicadores de resultados de projetos de pesquisa**. Dissertação de Mestrado. Porto Alegre: UFRGS, Escola de Administração, 2001.

PEREZ Junior, J.H, Pestana, A. O., Franco, S. P. C. **Controladoria de Gestão: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PFEIFFER, Peter. **Planejamento estratégico municipal no Brasil: uma nova abordagem**. Brasília, ENAP, 2000.

PISCITELLI, R. B. [et al.]. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 7. ed. rev., ampliada e atualizada até fev. 2002 – São Paulo: Atlas, 2002.

REGINATO, Luciane. NASCIMENTO, Auster Moreira. **Um Estudo de Caso envolvendo *Business Intelligence* como Instrumento de apoio a Controladoria**. Enanpad 2006.

REIS, Heraldo da Costa. **Auditoria governamental: uma visão de qualidade**. *Revista de Administração Municipal*, Rio de Janeiro, v. 40, n. 209, p. 53-54, out./dez. 1993.

REZENDE, Flávio da Cunha. **Por que as reformas administrativas falham?** Rio de Janeiro, FGV, 2004.

REZENDE, Denis Alcides; CASTOR, Belmiro Valverde Jobim. **Planejamento Estratégico Municipal**. São Paulo: Brasport, 2005.

ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S.M. **Manual del Controller: Funciones, procedimientos y responsabilidades**. Deusto: Barcelona, 1996.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

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.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SCHUKNECHT, L. e Vito Tanzi (2005). **Reforming Public Expenditure in Industrialized Countries: are there trade-offs?** Frankfurt: European central Bank, Working Paper Series, 435.

SCHWENK, C. R. **The essence of strategic decision making**. New York: Lexington Books, 1988.

SCARPIN, J.E., SLOMSKI, V. **Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: Instrumento de controladoria para tomada de decisões na gestão governamental**. Revista de Administração Pública – RAP, Rio de Janeiro:FGV set/out 2007.

SILVA, Mauro Santos. **Orçamento público e controle: uma primeira leitura da experiência do Fórum Popular do Orçamento do Rio de Janeiro**. VI Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Buenos Aires, Argentina, 5-9- Nov. 2001

SIMON, Herbert. **Comportamento Administrativo: Estudo dos Processos Decisórios nas Organizações Administrativas**. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1979.

SOUSA, Cleber B; BATISTA, Daniel G.; ANDRADE, Nilton de A. **O planejamento como base da contabilidade para a gestão pública**. Porto Alegre: Revista do CRC/RS, n. 116.p. 60 Abril 2004.

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

TEIXEIRA, Ivandi Silva. **Auditoria Operacional: Um Estudo de Casos**. Rio de Janeiro, 1989. Dissertação (Mestrado em Finanças e Auditoria). Pós-Graduação em Ciências Contábeis, FGV/RJ-ISEC.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**, volume V: o orçamento na constituição, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TORRES, L.A.G, **Consórcios Intermunicipal: Estudos, Pareceres e Legislação Básica**. Informativo Jurídico de estudos e Pesquisas de Administração Municipal (CEPAM) n. 11. São Paulo: CEPAM/ Fundação Prefeito Faria Lima, 1995.

TUNG, Nguyen H. **Contabilidade gerencial financeira das empresas**. 8 ed. São Paulo: Edições Universidade-empresa, 1993.

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

APÊNDICE - A

PROTOCOLO

IMPLANTAÇÃO

1. Em que data o controle interno foi implantado e quais melhorias correram após a implantação? Como isso se deu?
2. Como foi implantado o sistema de controle interno municipal?
3. Foi alterado o organograma do município com a implantação? Em caso positivo, como foi o processo de alteração? Como ficou disposta a hierarquia funcional?
4. Qual o grau de resistência por parte dos servidores públicos municipal na fase de implantação e também para o bom funcionamento do controle interno?

PROCESSOS

5. Como está estruturado o Controle Interno em seu município?
6. O controle é prévio, concomitante ou posterior a execução orçamentária, financeira e patrimonial?
7. Há alguma interferência ou exigência do Tribunal de Contas de seu Estado para o funcionamento do controle interno municipal?
8. O que ainda pode ser melhorado na estrutura e na execução do controle interno de seu município?
9. Em sua opinião, quais as atribuições que o controle interno deveria ter?
10. Qual o grau de responsabilidade perante o município do responsável pelo controle interno?
11. Vocês têm plena autonomia para gerir as atribuições do controle interno?
12. Como deve se dar a manutenção do controle interno?

RESULTADOS

13. Quais relatórios são emitidos pelo sistema de controle interno e para quem são direcionados?
14. Quais indicadores de desempenho são de responsabilidade do controle interno de seu município?
15. Quais indicadores econômicos na educação e na saúde deverão ser considerados?
16. Quais indicadores usados de eficiência e eficácia?
17. Quais as principais decisões feitas com base nos resultados da controladoria municipal?

ANEXO - A

IDH de Municípios Brasileiros com 90 a 140 mil Habitantes

REGIÃO SUL								
PARANÁ	IDH		RENDA		LONGEVIDADE		EDUCAÇÃO	
Municípios	1991	2000	1991	2000	1991	2000	1991	2000
Almirante Tamandaré	0,664	0,728	0,611	0,655	0,644	0,685	0,747	0,845
Apucarana	0,715	0,799	0,662	0,718	0,685	0,803	0,797	0,877
Arapongas	0,714	0,774	0,687	0,727	0,655	0,712	0,799	0,883
Araucária	0,715	0,801	0,646	0,689	0,702	0,813	0,796	0,901
Cambé	0,702	0,793	0,641	0,704	0,690	0,798	0,775	0,878
Campo Largo	0,711	0,774	0,649	0,706	0,704	0,737	0,780	0,880
Paranaguá	0,718	0,782	0,679	0,728	0,648	0,720	0,826	0,897
Pinhais	0,727	0,815	0,672	0,721	0,697	0,822	0,811	0,902
Toledo	0,751	0,827	0,684	0,730	0,748	0,823	0,821	0,927
Umuarama	0,723	0,800	0,683	0,732	0,691	0,769	0,795	0,898
SANTA CATARINA								
Balneário Camboriú	0,797	0,867	0,782	0,859	0,751	0,803	0,857	0,940
Brusque	0,775	0,842	0,733	0,780	0,758	0,833	0,835	0,912
Jaraguá do Sul	0,790	0,850	0,750	0,779	0,761	0,819	0,860	0,952
Palhoça	0,742	0,816	0,648	0,725	0,774	0,830	0,804	0,894
Tubarão	0,775	0,842	0,691	0,766	0,775	0,836	0,858	0,924
RIO GRANDE DO SUL								
Bagé	0,758	0,802	0,680	0,722	0,749	0,786	0,844	0,898
Bento Gonçalves	0,799	0,870	0,749	0,799	0,787	0,873	0,860	0,938
Cachoeirinha	0,745	0,813	0,686	0,734	0,705	0,793	0,844	0,913
Erechim	0,797	0,826	0,714	0,751	0,745	0,808	0,845	0,920
Guaíba	0,760	0,815	0,664	0,719	0,765	0,810	0,850	0,916
Santa Cruz do Sul	0,754	0,817	0,716	0,767	0,699	0,745	0,847	0,939
Sapucaia do Sul	0,759	0,806	0,657	0,708	0,790	0,810	0,829	0,900
Uruguaiana	0,731	0,788	0,687	0,719	0,658	0,753	0,847	0,892
REGIÃO SUDESTE								
SAO PAULO								
Araras	0,766	0,828	0,735	0,763	0,750	0,827	0,814	0,894
Assis	0,774	0,829	0,727	0,773	0,742	0,810	0,853	0,905
Atibaia	0,774	0,829	0,727	0,773	0,742	0,810	0,853	0,905
Barretos	0,752	0,802	0,717	0,772	0,700	0,734	0,838	0,900
Birigui	0,753	0,829	0,723	0,761	0,737	0,833	0,799	0,893
Botucatu	0,783	0,822	0,760	0,783	0,732	0,774	0,858	0,909
Bragança Paulista	0,763	0,820	0,739	0,772	0,741	0,801	0,808	0,887
Catanduva	0,787	0,833	0,744	0,767	0,802	0,840	0,816	0,891
Cubatão	0,723	0,772	0,683	0,706	0,667	0,722	0,819	0,888
Franco da Rocha	0,735	0,778	0,699	0,692	0,717	0,766	0,792	0,876
Guaratinguetá	0,791	0,818	0,769	0,773	0,734	0,761	0,870	0,920
Itapetininga	0,739	0,786	0,704	0,738	0,688	0,748	0,825	0,872
Itatiba	0,766	0,828	0,741	0,785	0,741	0,785	0,817	0,898
Jandira	0,742	0,801	0,673	0,720	0,746	0,772	0,806	0,911
Mogi Guaçu	0,762	0,813	0,717	0,752	0,740	0,800	0,830	0,886
Ourinhos	0,762	0,813	0,706	0,745	0,761	0,808	0,820	0,886

Pindamonhangaba	0,758	0,815	0,704	0,742	0,708	0,787	0,863	0,916
Poá	0,765	0,806	0,690	0,726	0,746	0,768	0,860	0,925
Ribeirão Pires	0,776	0,807	0,741	0,757	0,722	0,749	0,864	0,915
Salto	0,749	0,809	0,704	0,747	0,720	0,768	0,822	0,911
Santana de Parnaíba	0,790	0,853	0,836	0,880	0,746	0,772	0,788	0,906
Sertãozinho	0,776	0,833	0,746	0,772	0,775	0,823	0,807	0,904
Tatuí	0,730	0,794	0,702	0,742	0,675	0,774	0,813	0,865
Valinhos	0,780	0,842	0,765	0,832	0,746	0,782	0,829	0,911
Várzea Paulista	0,752	0,795	0,693	0,701	0,762	0,785	0,802	0,898
Votorantim	0,744	0,814	0,676	0,727	0,727	0,800	0,828	0,914
RIO DE JANEIRO								
Araruama	0,672	0,756	0,620	0,701	0,676	0,719	0,720	0,849
Barra do Pirai	0,724	0,781	0,662	0,710	0,686	0,727	0,823	0,906
Itaguaí	0,687	0,768	0,631	0,692	0,652	0,724	0,779	0,889
Itaperuna	0,708	0,787	0,667	0,702	0,702	0,800	0,756	0,859
Japeri	0,643	0,742	0,579	0,616	0,626	0,694	0,724	0,863
Marica	0,721	0,786	0,664	0,736	0,727	0,742	0,773	0,881
Queimados	0,661	0,732	0,585	0,642	0,630	0,610	0,768	0,865
Resende	0,753	0,809	0,693	0,758	0,721	0,750	0,844	0,918
ESPÍRITO SANTO								
Colatina	0,707	0,773	0,633	0,709	0,724	0,762	0,764	0,847
Guarapari	0,692	0,789	0,638	0,712	0,677	0,784	0,761	0,872
Linhares	0,674	0,757	0,620	0,700	0,656	0,719	0,747	0,852
São Mateus	0,642	0,730	0,635	0,680	0,563	0,666	0,727	0,843
MINAS GERAIS								
Araguari	0,754	0,815	0,677	0,737	0,766	0,815	0,819	0,894
Barbacena	0,716	0,798	0,652	0,716	0,685	0,791	0,811	0,888
Conselheiro Lafaiete	0,745	0,793	0,645	0,700	0,747	0,771	0,844	0,909
Coronel Fabriciano	0,720	0,789	0,650	0,701	0,706	0,787	0,803	0,880
Itabira	0,727	0,798	0,662	0,704	0,712	0,797	0,806	0,894
Ituiutaba	0,747	0,818	0,686	0,728	0,755	0,848	0,800	0,877
Muriae	0,707	0,773	0,645	0,695	0,729	0,784	0,748	0,839
Passos	0,721	0,797	0,692	0,731	0,684	0,785	0,786	0,875
Patos de Minas	0,731	0,813	0,677	0,728	0,711	0,816	0,805	0,896
Pouso Alegre	0,764	0,826	0,712	0,769	0,766	0,803	0,813	0,907
Sabará	0,696	0,773	0,638	0,669	0,651	0,761	0,798	0,888
Teófilo Otoni	0,651	0,742	0,612	0,666	0,640	0,746	0,702	0,814
Ubá	0,715	0,773	0,634	0,701	0,733	0,766	0,782	0,853
Varginha	0,772	0,824	0,722	0,765	0,752	0,817	0,841	0,889
Vespasiano	0,677	0,747	0,591	0,654	0,669	0,728	0,770	0,859
REGIÃO CENTRO-OESTE								
MATO GROSSO DO SUL								
Corumbá	0,723	0,771	0,647	0,678	0,711	0,773	0,812	0,862
MATO GROSSO								
Sinop	0,764	0,807	0,720	0,746	0,780	0,802	0,792	0,874
GOIÁS								
Águas Lindas de Goiás	0,634	0,717	0,599	0,610	0,691	0,726	0,612	0,815
Formosa	0,698	0,750	0,682	0,681	0,647	0,730	0,766	0,840
Trindade	0,695	0,759	0,610	0,644	0,718	0,792	0,757	0,842

Valparaíso de Goiás	0,739	0,795	0,692	0,716	0,687	0,767	0,837	0,902
REGIÃO NORTE								
TOCANTINS								
Araguaia	0,685	0,749	0,647	0,667	0,647	0,708	0,762	0,873
PARÁ								
Abaetuba	0,619	0,706	0,518	0,545	0,669	0,763	0,669	0,811
Altamira	0,625	0,737	0,619	0,661	0,622	0,752	0,633	0,797
Bragança	0,557	0,662	0,490	0,550	0,532	0,662	0,649	0,774
Breves	0,534	0,630	0,494	0,514	0,623	0,706	0,485	0,671
Cametá	0,621	0,671	0,460	0,484	0,669	0,705	0,733	0,823
Itaituba	0,622	0,704	0,601	0,623	0,634	0,691	0,632	0,797
Marituba	0,649	0,713	0,544	0,581	0,612	0,679	0,791	0,880
Paragominas	0,574	0,690	0,587	0,626	0,569	0,679	0,566	0,766
Paraubebas	0,657	0,741	0,661	0,674	0,598	0,704	0,712	0,844
AMAPÁ								
Santana	0,651	0,742	0,601	0,622	0,633	0,728	0,720	0,875
RORAIMA								
O Estado de Roraima não possui municípios com esta faixa de habitantes								
RONDÔNIA								
Ji-Paraná	0,680	0,753	0,625	0,707	0,659	0,699	0,756	0,853
ACRE								
O Estado do Acre não possui municípios com esta faixa de habitantes								
AMAZONAS								
Parintins	0,658	0,696	0,546	0,527	0,636	0,705	0,791	0,855
REGIÃO NORDESTE								
BAHIA								
Alagoinhas	0,653	0,729	0,598	0,641	0,610	0,672	0,752	0,873
Barreiras	0,628	0,723	0,627	0,680	0,593	0,645	0,664	0,845
Eunápolis	0,607	0,704	0,572	0,654	0,627	0,662	0,623	0,796
Paulo Afonso	0,625	0,719	0,604	0,630	0,590	0,732	0,681	0,795
Porto Seguro	0,590	0,699	0,563	0,651	0,627	0,662	0,581	0,783
Simões Filho	0,660	0,730	0,566	0,608	0,635	0,694	0,780	0,887
Teixeira de Freitas	0,598	0,698	0,599	0,656	0,558	0,645	0,638	0,794
SERGIPE								
O Estado do Sergipe não possui municípios com esta faixa de habitantes								
ALAGOAS								
O Estado de Alagoas não possui municípios com esta faixa de habitantes								
PERNAMBUCO								
Abreu e Lima	0,669	0,730	0,556	0,585	0,690	0,762	0,761	0,844
Camaragibe	0,681	0,747	0,571	0,633	0,727	0,761	0,744	0,847
Garanhuns	0,617	0,693	0,598	0,628	0,588	0,681	0,664	0,769
Igarassu	0,628	0,719	0,521	0,573	0,709	0,779	0,654	0,804
São Lourenço da Mata	0,614	0,707	0,531	0,578	0,647	0,761	0,663	0,782
Vitória de Santo Antão	0,577	0,663	0,544	0,584	0,585	0,692	0,603	0,714
PARAÍBA								
Patos	0,597	0,678	0,563	0,623	0,560	0,642	0,667	0,768
Santa Rita	0,567	0,659	0,504	0,550	0,599	0,706	0,597	0,722
RIO GRANDE DO NORTE								
O Estado do Rio Grande do Norte não tem municípios com esta faixa de habitantes								

CEARÁ								
Crato	0,616	0,716	0,564	0,628	0,613	0,714	0,672	0,806
Iguatu	0,592	0,692	0,564	0,610	0,630	0,727	0,581	0,739
Itapipoca	0,539	0,659	0,425	0,511	0,662	0,722	0,530	0,743
Maranguape	0,578	0,691	0,497	0,550	0,604	0,736	0,634	0,787
PIAUI								
O Estado do Piauí não possui municípios com esta faixa de habitantes								
MARANHAO								
Açailândia	0,564	0,666	0,576	0,608	0,545	0,622	0,571	0,769
Bacabal	0,545	0,623	0,501	0,544	0,511	0,585	0,622	0,740
Codó	0,480	0,558	0,462	0,497	0,505	0,526	0,474	0,651
Paço do Lumiar	0,679	0,727	0,562	0,604	0,649	0,712	0,826	0,865
São José de Ribamar	0,606	0,700	0,511	0,585	0,553	0,664	0,755	0,851

www.ibge.org.br acessado em 01 de outubro de 2008 organização –Lucinéia Chiarelli

ANEXO - B

Receita Arrecadada dos Municípios com 90 a 140 mil Habitantes

REGIÃO SUL				
PARANÁ				
Municípios	Habitantes	Receita arrecadada	Receita/habitante	Despesa c/ pessoal
Almirante Tamandaré	93.055	58.228.670,68	625,74	46,79%
Apucarana	115.323	104.890.281,83	909,53	43,24%
Arapongas	96.669	86.097.436,77	890,64	42,36%
Araucária	109.943	338.972.258,94	3.083,16	46,27%
Cambé	92.888	79.263.882,00	853,33	49,61%
Campo Largo	105.492	103.130.527,71	977,61	41,22%
Paranaguá	133.559	155.684.546,63	1.165,66	23,58%
Pinhais	112.038	108.733.250,41	970,50	43,71%
Toledo	109.857	120.247.453,20	1.094,58	48,82%
Umuarama	95.153	88.099.353,83	925,87	49,56%
SANTA CATARINA				
Balneário Camboriú	94.344	240.216.319,85	2.546,17	32,12%
Brusque	94.962	112.631.210,52	1.186,07	38,64%
Jaraguá do Sul	129.973	232.198.380,93	1.786,51	46,12%
Palhoça	122.471	93.403.184,96	762,66	46,90%
Tubarão	92.569	85.383.479,71	922,38	37,24%
RIO GRANDE DO SUL				
Bagé	112.550	126.709.250,70	1.125,80	49,69%
Bento Gonçalves	100.643	131.700.951,57	1.308,60	46,02%
Cachoeirinha	112.603	118.725.537,96	1.054,37	50,95%
Erechim	92.945	87.957.758,71	946,34	39,39%
Guaíba	93.578	80.957.758,71	865,14	39,69%
Santa Cruz do Sul	115.857	145.642.336,02	1.257,09	38,34%
Sapucaia do Sul	122.231	137.619.921,26	1.125,90	Não apresentou
Uruguaiana	123.743	95.479.798,93	771,60	Não apresentou
REGIÃO SUDESTE				
SAO PAULO				
Araras	108.689	Não apresentou	Não apresentou	Não apresentou
Assis	92.965	Não apresentou	Não apresentou	Não apresentou
Atibaia	119.166	182.771.648,19	1.533,76	43,28%
Barretos	107.988	188.689.091,46	1.747,32	49,58%
Birigui	103.394	123.123.660,60	1.190,82	42,83%
Botucatu	120.800	135.657.323,21	1.122,99	Não apresentou
Bragança Paulista	136.286	175.614.969,67	1.288,58	46,39%
Catanduva	109.362	172.498.913,00	1.577,32	47,52%
Cubatão	120.271	521.526.024,00	4.336,26	37,51%
Franco da Rocha	121.451	103.366.032,59	851,09	Não apresentou
Guaratinguetá	107.895	158.896.172,17	1.472,69	41,55%
Itapetininga	138.450	144.258.310,33	1.041,95	40,06%
Itatiba	91.479	108.790.845,90	1.189,24	45,24%
Jandira	103.531	86.722.923,78	837,65	40,11%

Mogi Guaçu	131.870	188.731.938,68	1.431,20	48,58%
Ourinhos	98.868	141.077.323,39	1.426,93	50,15%

Pindamonhangaba	135.682	176.221.928,87	1.298,79	43,26%
Poá	104.904	117.541.133,94	1.120,46	42,79%
Ribeirão Pires	107.046	102.238.848,33	955,09	40,60%
Salto	102.405	127.606.723,01	1.246,10	35,94%
Santana de Parnaíba	100.236	260.882.744,00	2.602,69	49,04%
Sertãozinho	103.558	167.577.631,45	1.618,20	43,61%
Tatuí	101.838	103.751.294,68	1.018,79	44,84%
Valinhos	97.814	183.463.217,44	1.875,63	50,53%
Várzea Paulista	100.411	90.659.621,72	902,89	42,16%
Votorantin	99.901	127.274.053,02	1.274,00	Não apresentou

RIO DE JANEIRO

Araruama	98.268	Não apresentou	Não apresentou	Não apresentou
Barra do Pirai	96.282	78.131.860,80	811,49	45,36%
Itaguaí	95.356	207.266.747,10	2.173,61	39,17%
Itaperuna	92.852	115.099.791,00	1.239,60	Não apresentou
Japeri	93.197	78.470.689,26	841,99	Não apresentou
Marica	105.294	102.327.749,91	971,83	18,30%
Queimados	130.275	90.898.400,00	697,74	47,17%
Resende	118.547	169.860.481,70	1.432,85	47,92%

ESPÍRITO SANTO

Colatina	106.637	143.737.098,87	1.347,91	48,10%
Guarapari	98.073	83.989.987,18	856,40	37,23%
Linhares	124.564	209.694.640,32	1.683,43	42,65%
São Mateus	96.390	123.834.346,64	1.284,72	45,53%

MINAS GERAIS

Araguari	106.403	110.048.401,65	1.034,26	50,42%
Barbacena	122.377	139.593.775,03	1.140,69	48,95%
Conselheiro Lafaiete	109.280	47.563.918,77	435,25	41,10%
Coronel Fabriciano	100.805	69.239.728,00	686,87	38,24%
Itabira	105.159	218.013.333,48	2.073,18	31,51%
Ituiutaba	92.727	102.360.671,00	1.103,89	45,63%
Muriae	95.548	87.953.466,73	920,52	Não apresentou
Passos	102.765	83.540.925,19	812,93	Não apresentou
Patos de Minas	133.054	134.484.783,37	1.010,75	50,47%
Pouso Alegre	120.467	121.839.885,25	1.011,40	50,56%
Sabará	120.770	99.164.704,32	821,10	45,94%
Teófilo Otoni	126.895	102.797.210,08	810,10	45,14%
Ubá	94.228	64.963.826,25	689,43	48,05%
Varginha	116.093	136.555.794,00	1.176,26	39,67%
Vespasiano	94.191	77.979.592,00	827,89	55,85%

REGIÃO CENTRO-OESTE

MATO GROSSO DO SUL

Corumbá	96.373	157.327.100,00	1.632,48	43,68%
---------	--------	----------------	----------	--------

MATO GROSSO

Sinop	105.762	111.383.220,90	1.053,15	43,83%
-------	---------	----------------	----------	--------

GOIÁS

Águas Lindas de Goiás	131.884	82.113.151,05	622,62	Não apresentou
Formosa	90.212	65.680.829,30	728,07	Não apresentou
Trindade	97.491	53.315.036,88	546,87	Não apresentou
Valparaíso de Goiás	114.450	80.630.460,76	704,50	Não apresentou
REGIÃO NORTE				
TOCANTINS				
Araguaia	115.759	100.846.368,83	871,18	46,46%
PARÁ				
Abaetuba	132.222	66.622.932,93	503,87	Não apresentou
Altamira	92.105	83.661.522,00	908,33	43,66%
Bragança	101.728	41.310.113,07	406,08	Não apresentou
Breves	94.458	68.095.554,56	720,91	Não apresentou
Cametá	110.323	71.049.972,12	644,02	Não apresentou
Itaituba	118.194	76.956.876,00	651,11	55,91%
Marituba	93.416	67.599.369,49	723,64	Não apresentou
Paragominas	90.819	88.948.612,68	979,41	Não apresentou
Paraubebas	133.298	279.114.038,58	2.093,91	Não apresentou
AMAPÁ				
Santana	92.098	68.169.587,23	740,19	49,87%
RORAIMA				
O Estado de Roraima não possui municípios com esta faixa de habitantes				
RONDÔNIA				
Ji-Paraná	107.679	90.964.628,52	844,78	45,85%
ACRE				
O Estado do Acre não possui municípios com esta faixa de habitantes				
AMAZONAS				
Parintins	102.044	76.508.107,85	749,76	Não apresentou
REGIÃO NORDESTE				
BAHIA				
Alagoinhas	132.725	106.659.290,74	803,61	Não apresentou
Barreiras	129.501	107.147.462,02	827,39	43,82%
Eunápolis	93.984	84.867.656,29	903,00	47,88%
Paulo Afonso	101.952	104.550.672,25	1.025,49	43,94%
Porto Seguro	114.459	121.612.065,68	1.062,49	Não apresentou
Simões Filho	109.269	125.891.921,60	1.152,13	48,75%
Teixeira de Freitas	118.702	106.282.240,18	895,37	44,97%
SERGIPE				
O Estado do Sergipe não tem municípios com esta faixa de habitantes				
ALAGOAS				
O Estado de Alagoas não possui municípios com esta faixa de habitantes				
PERNAMBUCO				
Abreu e Lima	92.217	51.608.441,20	559,64	38,03%
Camargibe	136.381	Não apresentou	Não apresentou	Não apresentou
Garanhuns	124.996	77.367.134,93	618,96	46,00%
Igarassu	93.748	69.959.133,80	746,25	Não apresentou
São Lourenço da Mata	95.304	62.418.829,70	654,94	Não apresentou
Vitória de Santo Antão	121.233	81.832.219,50	675,00	51,62%
PARAÍBA				
Patos	97.276	57.054.018,56	586,52	32,89%

Santa Rita	122.454	91.477.842,68	747,04	Não apresentou
RIO GRANDE DO NORTE				
O Estado do Rio Grande do Norte não possui municípios com esta faixa de habitantes				
CEARÁ				
Crato	111.198	78.749.894,00	708,20	39,64%
Iguatu	92.260	72.128.927,19	781,80	45,14%
Itapipoca	107.281	63.704.706,26	593,81	52,15%
Maranguape	102.982	68.028.774,30	660,59	50,60%
PIAUÍ				
O Estado do Piauí não possui municípios com esta faixa de habitantes				
MARANHÃO				
Açailândia	97.034	94.015.046,98	968,89	Não apresentou
Bacabal	95.124	79.907.543,06	840,04	Não apresentou
Codó	110.574	74.375.858,91	672,63	52,54%
Paço do Lumiar	98.175	40.638.790,91	413,94	Não apresentou
São José de Ribamar	131.379	74.793.710,42	569,30	Não apresentou

www.fazenda.gov.br e sites municipais - organização – Lucinéia Chiarelli