

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ – UFPR

CINARA PRADO DA SILVA

FATOS RECORRENTES DE RESSALVAS DO CONTROLE INTERNO DO INCRA
NA APLICAÇÃO DOS CRÉDITOS INSTALAÇÃO AOS BENEFICIÁRIOS DA
REFORMA AGRÁRIA NO ESTADO DO PARANÁ

CURITIBA

2014

CINARA PRADO DA SILVA

FATOS RECORRENTES DE RESSALVAS DO CONTROLE INTERNO DO INCRA
NA APLICAÇÃO DOS CRÉDITOS INSTALAÇÃO AOS BENEFICIÁRIOS DA
REFORMA AGRÁRIA NO ESTADO DO PARANÁ

Trabalho apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Controladoria do Curso de Especialização em Controladoria do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof.^a Ilse Maria Beuren, Dra.

CURITIBA

2014

Ao meu pai (*in memoriam*), o “Gordo”, e à
minha mãe Nalvinha.

AGRADECIMENTOS

Primeiro desejo agradecer a DEUS, Senhor da minha vida e fonte de toda boa dádiva, de todo o dom perfeito.

Agradeço ao meu pai (*in memoriam*), que me conduziu a este estágio da vida, sobretudo pela proteção e presença espiritual quase diária.

À minha mãe, que a seu modo sempre me desafiou a tornar-me um ser humano melhor.

À minha orientadora, Dra. Ilse Maria Beuren, que além de orientar com tanta presteza me ajudou incessantemente na elaboração dessa monografia, me fazendo acreditar no meu potencial e me encorajando a dar continuidade ao trabalho iniciado.

Aos colegas de turma, pela parceria, companheirismo e por terem conseguido tornar mais descontraído cada um dos 36 sábados dedicados ao curso de Controladoria.

Aos colegas da Divisão de Desenvolvimento do Incra, que tiveram boa vontade para me ajudar com as informações que precisei e se dispuseram a fornecer os dados que culminaram nos resultados aqui demonstrados.

Ao colega Fabrício Melfi, pela paciência, disposição e generosidade em compartilhar a sua experiência no Incra e me dar preciosas dicas, que culminaram no resultado final desse trabalho.

Dizem que a vida é pra quem sabe viver. Mas ninguém nasce pronto. A vida é pra quem é corajoso o suficiente para se arriscar e humilde o bastante para aprender.

Clarice Lispector

RESUMO

Este estudo objetiva identificar os fatos recorrentes geradores de ressalvas do controle interno do Incra na aplicação dos créditos instalação aos beneficiários da reforma agrária no estado do Paraná, nos processos concluídos no período de 2008 a 2012. Para tal, realizou-se pesquisa de caráter exploratório técnico, sistemático e exato, com abordagem qualitativa do problema, por meio de um estudo de caso na Divisão de Desenvolvimento do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, na Superintendência de Curitiba, estado do Paraná. No delineamento escolhido para esse trabalho, inicialmente foi realizado um levantamento bibliográfico sobre a reforma agrária no Brasil, o Incra e informações sobre os créditos destinados aos beneficiários da reforma agrária. Depois foram apresentados conceitos pertinentes ao controle interno e aspectos de legalidade, razoabilidade e economicidade. Os instrumentos de pesquisa utilizados na coleta de dados em campo consistiram em um questionário, aplicado a dez servidores responsável pela aplicação dos créditos instalação, e pesquisa documental, realizada em quarenta procedimentos administrativos de créditos concluídos. Além do levantamento bibliográfico sobre o tema, os questionários e a pesquisa documental, utilizou-se ainda a observação do pesquisador sobre as práticas de aplicação e controle interno adotados na Autarquia. Na análise dos dados, de acordo com o objetivo do estudo, realizou-se investigação de conteúdo dos questionários, da pesquisa documental e os outros dois meios apontados para fins de cruzamento dos dados. Os resultados do estudo mostraram a importância e a necessidade de se criar uma metodologia de controle interno sob os pilares da eficiência, eficácia e efetividade, de modo a otimizar as rotinas, tornando o exercício da função pública mais produtivo, além de reduzir os riscos de fraudes e irregularidades. Conclui-se, com essa pesquisa, que uma instituição pública que lida com recursos voltados para ações de cunho social precisa se adequar aos procedimentos de controle interno e aproveitá-los de modo a tornar-se um modelo de excelência.

Palavras-chave: Controle interno. Créditos instalação. Incra. Serviço público.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Processo de Gestão do Controle.....	29
FIGURA 2 – Passos da Auditoria.....	31

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Assentamentos de famílias por período de governo.....	20
QUADRO 2 – Modalidades, destinação e valores do crédito instalação.....	24
QUADRO 3 – As principais diferenças entre auditor interno e externo	33
QUADRO 4 – Construto da pesquisa para análise de conteúdo.....	47
QUADRO 5 – Construto da pesquisa para os executores do crédito instalação.....	48

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Perfil dos servidores que aplicam o crédito instalação.....	54
TABELA 2 – Perfil da qualidade de conhecimento profissional.....	55
TABELA 3 – Perfil ideal do controlador dos créditos instalação.....	57
TABELA 4 – Pontos críticos na aplicação e controle do crédito instalação.....	60
TABELA 5 – Documentação pertinente ao controle financeiro.....	63
TABELA 6 – Documentação pertinente ao controle administrativo.....	64
TABELA 7 – Documentação pertinente ao planejamento.....	64
TABELA 8 – Tempo de conclusão dos processos de aplicação de crédito.....	65
TABELA 9 – Eficácia dos processos de aplicação de crédito.....	66

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ARO	Operação de Crédito por Antecipação da Receita Orçamentária
CF	Constituição Federal
CGU	Controladoria Geral da União
FHC	Fernando Henrique Cardoso
IBRA	Instituto Brasileiro de Reforma Agrária
IN	Instrução Normativa
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INDA	Instituto Nacional de Desenvolvimento Rural
LDO	Lei das Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LP	Licença Prévia
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MDA	Ministério do Desenvolvimento Agrário
MIRAD	Ministério Extraordinário para o Desenvolvimento e Reforma Agrária
MST	Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NE	Norma de Execução
OB	Ordem Bancária
PA	Projeto de Assentamento
PEA	Plano de Exploração Anual
PNRA	Programa Nacional de Reforma Agrária
PPA	Plano Plurianual
RB	Relação de Beneficiários
SCI	Sistema de Controle Interno
SIPRA	Sistema de Informações de Projetos de Reforma Agrária
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	13
1.2 PROBLEMA DA PESQUISA	15
1.3 OBJETIVOS	16
1.3.1 Objetivo geral	16
1.3.2 Objetivos específicos	16
1.4 JUSTIFICATIVA	16
1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	18
2 REVISÃO DA LITERATURA	19
2.1 REFORMA AGRÁRIA.....	19
2.1.1 Histórico da reforma agrária no Brasil	19
2.1.2 O Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária	22
2.2 CRÉDITOS DESTINADOS AOS BENEFICIÁRIOS DA REFORMA AGRÁRIA...23	
2.2.1 Origem, operacionalização e modalidades do crédito instalação	23
2.2.2 Prestação de contas do crédito instalação	26
2.3 CONTROLE INTERNO	28
2.3.1 Controladoria <i>versus</i> auditoria	28
2.3.2 Controle interno <i>versus</i> controle externo	34
2.3.3 Aspectos da legalidade, razoabilidade e economicidade	38
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	44
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	44
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	46
3.3 CONSTRUTO DE PESQUISA	47
3.4 INSTRUMENTO DA PESQUISA.....	48
3.5 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	49
3.6 FORMA DE ANÁLISE DE DADOS.....	50
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	53
4.1 O PROFISSIONAL QUE APLICA O CRÉDITO INSTALAÇÃO	53
4.1.1 Perfil do profissional	53
4.1.2 Adequação da qualificação profissional	55
4.2 REQUISITOS IDEAIS DO PROFISSIONAL DA CONTROLADORIA.....	57

4.3 PONTOS CRÍTICOS NA APLICAÇÃO E CONTROLE DOS CRÉDITOS	60
4.4 FATOS GERADORES DE RESSALVAS DO CONTROLE INTERNO	62
4.5 PROPOSIÇÃO DE AÇÕES PARA DIMINUIR AS INCIDÊNCIAS DOS FATOS CAUSADORES DE RESSALVA DO CONTROLE INTERNO	66
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	70
5.1 CONCLUSÕES	70
5.2 RECOMENDAÇÕES	72
REFERÊNCIAS.....	73
APÊNDICES	77

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

O Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra) é uma autarquia federal, que tem como missão implementar a política de reforma agrária e realizar o ordenamento fundiário nacional, para contribuir ao desenvolvimento rural sustentável (Incra, 2013). Sendo uma instituição que lida com o gerenciamento de recursos públicos voltados para os clientes da reforma agrária, o controle interno pode ser compreendido como um procedimento que determina quais resultados devem ser alcançados nas rotinas estabelecidas por meio de normativos.

Silva (2004, p. 208) registra que desde 1922 já existia interesse de controle no setor público. Porém, tal controle era focado na legalidade e formalidade, voltado somente para atender aos órgãos de fiscalização externa e sem uma análise de como era a qualidade da prestação do serviço público. Somente com a promulgação da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que versa sobre as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados e dos municípios, que foram introduzidos os termos “controle interno” e “controle externo”. Na abrangência da instituição, o primeiro é exercido por servidores internos, com atribuições específicas, e o segundo por órgãos de controle, tais como Controladoria Geral da União e Tribunal de Contas da União.

Mais adiante, conforme Pereira (1996), numa tentativa de fazer a primeira reforma gerencial da administração pública brasileira, foi publicado o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a organização da administração federal e estabelece diretrizes para a reforma administrativa. A partir daí foram instituídos como princípios de racionalidade administrativa o planejamento e o orçamento, a descentralização e o controle dos resultados.

Com a promulgação da Carta Maior, em 05 de outubro de 1988, as instituições públicas foram compelidas a atenderem aos dispositivos legais pertinentes a todas as formas de fiscalização. Para tanto, foi preciso adotar nos seus regimentos internos os conceitos de eficiência, eficácia, efetividade e

economicidade. E para aprimorar ainda mais tais dispositivos, em 04 de maio de 2000, foi publicada a Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. Com base nela, todas as instituições públicas passaram a ser alvo de fiscalizações, obrigando-as a cumprir os aspectos direcionados à aplicação dos pressupostos legais que avaliem e monitorem a sua gestão orçamentária, financeira e patrimonial para controlar e acompanhar o desenvolvimento do atendimento das metas estabelecidas no plano de gestão pública.

Percebe-se, a exemplo o Portal da Transparência, que para o cidadão, a participação e o controle social estão diretamente interligados. Não só intervindo na tomada da decisão administrativa, como também, exercendo o controle sobre a ação do Estado, por meio da exigência da prestação de contas da atuação do gestor público. Essas prerrogativas estão previstas na Constituição Federal, no art. 37, inciso XXII, § 3º, que assim dispõe:

§ 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

I - as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

III - a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública.

Depreende-se que o tema envolve crescente interesse da sociedade. De modo particular, neste estudo focaliza-se na cobrança e na fiscalização da sociedade para que a aplicação dos recursos públicos seja executada de forma eficiente, eficaz, efetiva, transparente e correta. Isso torna pertinente a realização de estudos sobre os principais fatos geradores de ressalvas na aplicação dos créditos destinados aos beneficiários da reforma agrária.

Uma análise dos procedimentos da aplicação dos créditos aos clientes da reforma agrária e o seu controle é também de interesse acadêmico e, conseqüentemente, todas as pesquisas que possam vir a ser realizadas sob tal tema. Portanto, o trabalho que ora se apresenta está em sintonia com os anseios da

sociedade, que reconhece o impacto da qualidade do serviço público prestado com o ideal de construir uma administração moderna, efetiva e transparente.

1.2 PROBLEMA DA PESQUISA

Criar rotinas de procedimentos, que possibilitem a aplicação de créditos com eficiência, eficácia e efetividade, que possam ser aplicadas nas mais diversas realidades é um desafio. Especialmente quando se depara com agravantes como: normativos internos confusos; quantidade insuficiente de servidores; descumprimento do planejamento com alteração de prioridades de forma extemporânea que interferem diretamente na execução dos trabalhos; limitação orçamentária e financeira para a realização dos trabalhos; entre outros.

Não raro, processos são iniciados e concluídos por vários servidores, em função da morosidade dos trâmites. Ademais, percebe-se a existência de procedimentos inconsistentes, tanto na execução quanto na análise da prestação de contas deste erário, uma vez que a aplicação do recurso e o encerramento da conta bancária destinada ao crédito é considerada suficiente para aprovação das contas.

Implementar um sistema de controle interno requer segregação, tanto das atribuições quanto das responsabilidades, possibilitando assim a introdução de mecanismos que reduzam a ocorrência de práticas inadequadas (PEIXE, 2002). Implantar um controle interno eficiente requer um estudo do perfil de trabalho praticado na instituição, o que pode gerar alterações na rotina, bem como adaptar modelos já existentes na administração pública ou privada, observando o atendimento às exigências dos órgãos de controle.

Diante da situação apresentada, esse estudo busca abordar o tema com foco nas práticas de aplicação e controles de gestão dos recursos públicos. Portanto, o problema de pesquisa da presente investigação é: quais são os fatos recorrentes geradores de ressalvas do controle interno nas ações de aplicação de créditos instalação destinados aos beneficiários da reforma agrária no estado do Paraná?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste trabalho é identificar os fatos recorrentes geradores de ressalvas do controle interno do Incra na aplicação dos créditos instalação aos beneficiários da reforma agrária no estado do Paraná, nos processos concluídos no período de 2008 a 2012.

1.3.2 Objetivos específicos

Com base no objetivo geral tem-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar os pressupostos legais que estabelecem as regras para a execução dos trabalhos de ordem administrativa na aplicação dos créditos instalação destinados aos clientes da reforma agrária;
- b) Averiguar os pontos críticos na aplicação dos créditos instalação de maior reincidência neste cenário;
- c) Verificar como se dá o controle interno no Incra no estado do Paraná; e
- d) Analisar as ações que podem ser implementadas para diminuir as incidências dos fatos causadores de ressalvas do controle interno.

1.4 JUSTIFICATIVA

É comum identificar falhas na execução das ações pactuadas nos programas de governo. Estes erros tendem a serem recorrentes pela imposição do hábito, tão arraigado na cultura das instituições públicas. Daí a motivação para desenvolver esta monografia, visto a dificuldade em padronizar tanto a metodologia da aplicação de créditos quanto o seu controle interno.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, em

inglês *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI, 2007), orienta que o controle interno tem a função de prevenir, detectar e corrigir os erros, além de compensar controles débeis onde os riscos de perda são elevados e são necessários controles adicionais. Complementa ainda que, estruturas de controle interno são definidas como planos de uma organização, incluindo atitude gerencial, métodos, procedimentos e medidas que proporcionem segurança razoável de que os objetivos estão sendo alcançados.

Com este enfoque, pretende-se no trabalho ora apresentado colaborar com informações coletadas na bibliografia sobre o tema e confrontá-las com uma análise *in loco* de como se dá, na prática, a execução de tal política de governo, apontando limitações e conveniências verificadas no decorrer desta pesquisa.

Para Meirelles (2009), o controle na administração pública é a faculdade de vigilância, orientação e correção e, sendo interno, é todo aquele realizado pela entidade responsável pela atividade controlada no âmbito da própria Administração.

Nunes (2005), em seu estudo sobre o controle interno no Incra, conclui que sem controle não há e nem poderia haver responsabilidade pública, uma vez que esta depende de uma fiscalização eficaz dos atos de quem responde pelo Estado.

Com a exigência crescente da sociedade, atuante como fiscalizadora das contas públicas, atrelada à modernização dos métodos de gestão administrativa, estudos que buscam agregar conhecimentos, diagnósticos e metodologias no aperfeiçoamento dos atos da administração e seu controle interno com o propósito de otimizar tempo e resultado, tendem a ser úteis aos gestores públicos que estão dispostos a aprimorar as suas tarefas administrativas e gerenciais.

Pesquisas que abordam este tema, principalmente estudos *in loco*, são relevantes para o aprimoramento dos processos internos. O estudo de caso proporciona o conhecimento de determinada realidade com seus procedimentos e comportamentos. Como principal característica, este método científico permite uma descrição e explicação do estudo proposto, tendo como critério a natureza do objeto ao qual se aplica e o objeto que se tem em vista (FACHIN, 2001).

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O trabalho está organizado em cinco capítulos. Inicia com a introdução do estudo, em que se destaca, primeiramente, a contextualização do tema e o problema objeto da pesquisa. Seguem os objetivos geral e específicos, a justificativa do estudo e a sua organização.

No segundo capítulo apresenta-se a revisão da literatura. Inicia-se com a reforma agrária, com ênfase no seu histórico no Brasil e um relato sobre o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra). Em seguida, discorre-se sobre os créditos destinados aos beneficiários da reforma agrária, com ênfase na origem, operacionalização e modalidades do Crédito Instalação e como se dá a prestação de contas destes créditos. Por fim, apresenta-se o controle interno, com destaque aos conceitos e diferenças entre controladoria *versus* auditoria e controle interno *versus* controle externo, além dos aspectos de legalidade, razoabilidade e economicidade.

O terceiro capítulo evidencia a metodologia da pesquisa. Inicialmente discorre sobre a classificação da pesquisa. Na sequência, define a população e amostra, o construto da pesquisa, os instrumentos de pesquisa, os procedimentos de coleta de dados e a forma de análise dos dados coletados.

No quarto capítulo faz-se a descrição e análise dos resultados. Na primeira seção apresenta-se o perfil do profissional que aplica o crédito instalação, os requisitos ideais do profissional da controladoria e a adequação da qualificação profissional. Na sequência, expõem-se os pontos críticos na aplicação e controle dos créditos. Em seguida, apresentam-se os principais fatos geradores de ressalvas do controle interno e uma proposição de as ações que podem ser implementadas para diminuir as incidências dos fatos causadores de ressalva do controle interno.

No quinto capítulo expõe-se a conclusão do estudo realizado e recomendações para futuras pesquisas, além de sugestões para aplicação prática na Superintendência do Incra, estado do Paraná.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo apresenta-se a fundamentação teórica da pesquisa, imprescindível à compreensão dos conceitos abordados durante seu desenvolvimento.

2.1 REFORMA AGRÁRIA

Nesta seção apresenta-se um breve histórico da reforma agrária no Brasil e a atuação do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra) na execução das políticas públicas voltadas ao desenvolvimento rural.

2.1.1 Histórico da reforma agrária no Brasil

A política fundiária e a constituição de bases legais para a reforma agrária iniciaram no Brasil com a Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, conhecida como Estatuto da Terra. Tal Lei foi promulgada pelo governo militar de Castelo Branco, que na mensagem presidencial encaminhada ao Congresso Nacional a definiu como “mais do que uma lei de reforma agrária”, uma lei que promoverá “o desenvolvimento rural” (SILVA, 2008, p. 6).

O Estatuto da Terra criou as condições institucionais que possibilitaram a desapropriação por interesse social como caminho para eliminar os conflitos no campo. No entanto, no rearranjo de forças políticas que se seguiu ao Golpe, a possibilidade de uma reforma agrária com base na desapropriação foi posta de lado, em favor de um modelo fundado no apoio à modernização tecnológica das grandes propriedades, com incentivos fiscais e crédito farto e barato (SILVA, 2008).

Decorridos mais de 20 anos, a questão agrária ganhou destaque também na Constituição de 1988, que introduziu no capítulo I – dos direitos e deveres individuais e coletivos, art. 5, o inciso XXIII, dando a garantia de que “a propriedade atenderá a sua função social”. Mais adiante, no art. 189, é assegurado que “os

beneficiários da distribuição de imóveis rurais pela reforma agrária receberão títulos de domínio ou de concessão de uso, inegociáveis pelo prazo de dez anos”. Porém, para dar efetividade a este benefício se faz necessária a implementação de políticas públicas que visem estruturar os lotes dos assentados a ponto de torná-los autossuficientes (SILVA, 2008).

Partindo do pressuposto que o tema oscila na sua importância de acordo com as prioridades de governo, verifica-se que cada presidente tratou do assunto de forma distinta, o que refletiu estatisticamente nos resultados sociais das respectivas políticas de governo implantadas, conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Assentamentos de famílias por períodos de governo

Período	Famílias Assentadas
1985-1989 (governo José Sarney)	89.950
1990-1992 (governo Fernando Collor de Mello)	38.425
1993-1994 (governo Itamar Franco)	21.763
1995-2002 (governo Fernando Henrique Cardoso)	540.704
2003-2010 (governo Luiz Inácio Lula da Silva)	614.088
2011-2012 (governo Dilma Rousseff)	45.096

Fonte: INCRA/MDA e DT/Gab-Monitoria – Sipra Web 31/01/2013 (três últimos governos).

O governo de José Sarney (1985-1989), além da promulgação da Carta Maior em 1988, teve como principal contribuição a criação do Plano Nacional de Reforma Agrária (PNRA), em 1985, reacendendo a discussão sobre o tema e provocando um alinhamento de forças políticas favoráveis e contrárias à proposta. Porém, o seu resultado foi frustrante, pois apenas 89.950 famílias foram beneficiadas, quando a meta era de assentar no prazo de quatro anos 1,4 milhão de trabalhadores rurais sem terra ou com pouca terra (SILVA, 2008).

Fernando Collor de Mello, por sua vez, no governo de 1990 a 1992, prometeu assentar 500 mil famílias a título de campanha eleitoral num período de quatro anos. Porém, logo após a sua posse o Ministério da Reforma Agrária foi extinto, ficando evidente que a reforma agrária não seria prioridade na sua gestão (SILVA, 2008).

O governo de Itamar Franco (1993-1994) resgatou a iniciativa de desenvolver projetos de reforma agrária. Com a promulgação da Lei Complementar nº 76, de 06 de julho de 1993, que dispõe sobre o procedimento contraditório especial, de rito sumário, para o processo de desapropriação de imóvel rural, por interesse social, para fins de reforma agrária, o governo retomou o processo de desapropriação,

lançando em 1993 um Programa Emergencial para o assentamento de 80 mil famílias, porém, o saldo final do seu mandato foi de pouco mais de 27% da programação inicial (SILVA, 2008).

Fernando Henrique Cardoso, ao longo dos oito anos de governo (1995-2002) estabeleceu algumas tendências importantes, tais como: aumento da pressão dos movimentos sociais envolvidos na luta por terra, estimulando a mobilização de outras categorias sociais; implantação de uma grande quantidade de assentamentos rurais, o que desencadeou a introdução de programas especiais para os agricultores familiares, antes exclusivas aos interesses dos grandes produtores; separação da questão agrária da questão agrícola, com a criação do Ministério do Desenvolvimento Agrário (MDA), através da Medida Provisória nº 1.911-12, de 25 de novembro de 1999, um ministério voltado para os agricultores familiares e assentados; criação de programas definidos para buscar novas alternativas para a questão agrária (MATTEI, 2004).

Entre 2003 e 2010, sob a gestão do governo de Luiz Inácio Lula da Silva, o governo de início estabeleceu um conjunto de políticas para atender os assentamentos em estado de precarização, uma vez que a sua estratégia se concentrou na qualificação dos assentamentos já existentes. Para tanto, iniciou-se a elaboração de uma política de assistência técnica, em que foi retomada a política de educação para os assentados e foi formada uma equipe para a elaboração do II PNRA, que tinha como meta assentar 400 mil famílias em quatro anos de governo. Dados oficiais divulgados pelo Ministério do Desenvolvimento Agrário indicaram êxito nas ações previstas, faltando apenas 4,65% para cumpri-la. Já no seu segundo mandato, e sem inovações significativas, Lula deu continuidade à sua política de melhorar a qualidade da reforma agrária e, num ritmo mais lento, assentou 232.669 famílias.

Por fim, a presidente Dilma Rousseff (2011-2014), apesar de ainda não ter concluído o seu mandato, vem demonstrando que impulsionar a reforma agrária não é prioridade no seu governo, uma vez que as ações previstas para a reforma agrária estão voltadas para a qualificação e emancipação dos assentamentos já existentes. Há também indicativos de que se pretende fazer uma reestruturação do Incra com uma descentralização das suas atividades para o Ministério das Cidades (Programa Minha Casa, Minha Vida), Ministério da Integração Nacional (água para os

assentamentos), Ministério de Minas e Energia (Programa Luz para Todos), Ministério do Desenvolvimento Social (seleção das famílias por Cadastro Único).

2.1.2 O Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

Pelo Decreto-Lei nº 1.110, de 09 de julho de 1970, o presidente da república General Emílio Garrastazu Médici criou o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), entidade autárquica atualmente vinculada ao Ministério do Desenvolvimento Agrário (MDA), com sede em Brasília e superintendências regionais em todo o território nacional.

A história do Incra pode ser dividida em três grandes marcos. O primeiro, antes mesmo da sua criação, com a sanção da Lei conhecida como o Estatuto da Terra nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, quando os militares incluíram a reforma agrária entre suas prioridades e criaram também o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (Ibra) e o Instituto Nacional de Desenvolvimento Rural (Inda), que uma vez extintos tiveram todos os direitos, atribuições, competências e responsabilidades passados ao Incra (Incra, 2013).

O segundo momento foi do período de 1985 a 1994, que marca a reabertura democrática, em que o governo Sarney elaborou já de início o PNRA, conforme previsto no Estatuto da Terra, e criou o Ministério Extraordinário para o Desenvolvimento e Reforma Agrária (Mirad), extinto em 1989 e com as suas atribuições repassadas ao Ministério da Agricultura. O Incra, por sua vez, que ficou extinto entre o período de 1987 e 1989, teve sua retomada sem representatividade por falta de verba e de apoio político.

O último marco inicia em 1995, no governo FHC, e vai até os dias de hoje. Por conta da crescente pressão da sociedade, a reforma agrária volta para a pauta das lideranças políticas, tornando-se prioridade de governo. Neste, a questão agrária ficou diretamente vinculada à Presidência da República com a criação do Ministério Extraordinário de Política Fundiária, que imediatamente incorporou o Incra. Desde então a reforma agrária foi impulsionada. Destaca-se ainda a criação do Ministério do Desenvolvimento Agrário em 2000, ao qual o Incra foi vinculado.

A missão do Incra é implementar a política de reforma agrária e realizar o

ordenamento fundiário nacional, contribuindo para o desenvolvimento rural sustentável através das seguintes diretrizes estratégicas: a implementação da reforma agrária de forma participativa reafirmando os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, contribuindo para o fortalecimento das parcerias com a sociedade civil organizada; e a qualificação dos assentamentos rurais, mediante o licenciamento ambiental, o acesso à infraestrutura básica, o crédito e a assessoria técnica e social e a articulação com as demais políticas públicas, em especial a educação, saúde, cultura e esportes, contribuindo para o cumprimento das legislações ambiental e trabalhista (Incra, 2013).

2.2 CRÉDITOS DESTINADOS AOS BENEFICIÁRIOS DA REFORMA AGRÁRIA

Nesta seção aborda-se a origem, operacionalização, modalidades do Crédito Instalação e a forma como se dá a prestação de contas da aplicação dos recursos públicos destinados a esta ação.

2.2.1 Origem, operacionalização e modalidades do Crédito Instalação

Com o objetivo de fazer investimentos na qualidade dos assentamentos implantados pelo Incra, em 1985 foi disponibilizado pela primeira vez o “Crédito Instalação”, a fim de possibilitar aos beneficiários da reforma agrária acesso a financiamento de recursos para suprir as necessidades básicas iniciais, fortalecer as atividades produtivas, desenvolver os projetos de assentamentos e auxiliar na construção de unidades habitacionais (Incra, 2013).

Entre o lapso temporal de 2008 a 2012, período que abrange o objeto de estudo desta pesquisa, com o propósito de orientar o fluxo operacional de concessão, aplicação e prestação de contas dos créditos instalação no âmbito dos projetos de assentamento integrantes da reforma agrária, o Incra publicou a Norma de Execução nº 67, de 29 de novembro de 2007, substituída pela NE nº 79, de 26 de dezembro de 2008, que teve nova redação dada na NE nº 86, de 04 de novembro de 2009.

Ainda neste período foram publicadas as Instruções Normativas nº 50, de 22 de dezembro de 2008; nº 53, de 19 de junho de 2009; nº 54, de 22 de julho de 2009; nº 58, de 05 de março de 2010; nº 93, de 05 de março de 2010; nº 67, de 15 de junho de 2011; nº 68, de 16 de agosto de 2011; e nº 74, de 14 de novembro de 2012. Esta última é a instrução em vigência até o período de abrangência deste estudo. Todas fixaram valores e normas gerais para a implementação do crédito instalação aos beneficiários da reforma agrária.

No Quadro 2, verifica-se as linhas de crédito financiadas pelo Incra, a que se destina cada modalidade e os valores disponíveis conforme IN nº 74/2012.

Quadro 2 – Modalidades, destinação e valores do Crédito Instalação

Modalidade	Destinação	Valor R\$
Apoio Inicial	Se destina à segurança alimentar e nutricional das famílias assentadas, ao suprimento de suas necessidades básicas bem como ao fomento inicial de seu processo produtivo.	3.200,00
Apoio Mulher	Busca promover a inserção e a participação das mulheres na dinâmica produtiva e econômica, bem como contribuir na superação da desigualdade de gênero no meio rural.	3.000,00
Aquisição de Materiais de Construção	Se destina à aquisição de materiais e pagamento de mão de obra necessários à construção das habitações rurais nos assentamentos.	25.000,00
Fomento	Se destina a garantir a segurança alimentar das famílias e a geração de excedente produtivo, visando dar suporte à geração de renda.	3.200,00
Adicional do Fomento	Se destina a consolidar a segurança alimentar das famílias e fortalecer o processo de geração de excedente produtivo.	3.200,00
Semiárido	Se destina a atender as necessidades de segurança hídrica das famílias nos PA's localizados nas áreas circunscritas ao semiárido, reconhecidas pelo IBGE. Essa modalidade se destina a apoiar soluções de captação, armazenamento e distribuição de água para consumo humano, animal e produtivo.	2.000,00
Recuperação / Materiais de Construção	Se destina à aquisição de materiais para melhoria habitacional, apontadas por meio de laudo técnico individual e planilha orçamentária, que indicação a necessidade e os valores a serem investidos.	8.000,00
Reabilitação de Crédito de Produção	Se destina a recuperar a capacidade de acesso a novos créditos às famílias que contrataram financiamentos exclusivamente no âmbito do Programa Especial de Crédito para a Reforma Agrária (Procera), possibilitando a quitação das dívidas contraídas, adimplentes ou não.	6.000,00
Crédito Ambiental	Se destina a financiar o plantio de árvores e a realização de tratamentos culturais, durante dois anos, a partir da instalação do sistema agroflorestal (SAF), necessária à reestruturação ambiental da área de reserva legal dos assentamentos.	2.400,00

Fonte: IN nº 79/2008, nº 54/2009, nº 86/2009 e NE nº 74/2012.

Observa-se no Quadro 2, que as linhas de crédito abrangem desde a instalação inicial do assentado, como os recursos do Apoio Inicial e Fomento;

passando por questões sociológicas, como o Apoio Mulher; a instalação adequada das famílias, com os créditos de Aquisição e Recuperação de Materiais de Construção; questões regionais, como o Semiárido; até por temas ambientais, como no caso do Crédito Ambiental.

A IN nº 74/2012, em seu art. 2º, assim define o crédito instalação:

Consiste no provimento de recursos financeiros, sob forma de concessão de crédito, aos beneficiários da Reforma Agrária, visando assegurar aos mesmos os meios necessários para instalação e desenvolvimento inicial e/ou recuperação dos projetos do Programa Nacional da Reforma Agrária.

Ocorre que a gestão da coisa pública exige distinção no uso da lei, conforme define Meirelles (2009, p. 85):

Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “pode fazer assim”; para o administrador público significa “deve fazer assim”.

Para tanto, recorre-se a definição de Meirelles (2009, p. 186-187), no que concerne aos procedimentos instrutivos usuais nas instituições públicas, a saber:

Instruções são ordens escritas e gerais a respeito do modo e forma de execução de determinado serviço público, expedidas pelo superior hierárquico com o escopo de orientar os subalternos no desempenho das atribuições que lhes estão afetas e assegurar a unidade de ação no organismo administrativo [...]. Por serem internos, não alcançam os particulares nem lhes impõem conhecimento e observância, vigorando, apenas, como ordens hierárquicas de superior e subalternos.

Daí justifica-se porque o serviço público recorre a atos ordinatórios, tais como instruções normativas e normas de execução. O propósito é disciplinar o funcionamento da Administração, bem como a conduta dos servidores públicos para orientá-los no desempenho de suas atribuições, a fim de padronizar e garantir a segurança jurídica dos atos administrativos (MEIRELLES, 2009).

2.2.2 A prestação de contas do Crédito Instalação

Não obstante a Carta Maior, de 1988, ter determinado a manutenção de um sistema de controle interno de forma integrada nos três Poderes, fazendo referência não só ao aspecto da legalidade, deve também avaliar os resultados da gestão quanto à eficiência e eficácia, além de subsidiar o controle externo, conforme estabelecido em seu art. 74:

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

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

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

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

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

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Segundo Peixe (2002, p. 98), a prestação de contas pode ser definida como:

obrigação indeclinável de todo aquele que administra bens, valores ou dinheiros públicos. É decorrência natural da administração, como atividade exercida em relação aos interesses alheios e, no caso do administrador público, essa regra é muito mais imperativa porque a gestão se refere a bens e interesses da coletividade, e assume o caráter de um encargo para com os cidadãos de um modo geral.

No âmbito do controle da aplicação dos recursos do Crédito Instalação, o Incra se orienta pelas NE's nº 79/2008 e nº 86/2009, nos artigos 35 e 36, que estabelecem:

Art. 35. A prestação de contas final dos recursos repassados às associações/representantes, bem como dos resíduos ou eventuais valores não utilizados pelos beneficiários, quando existentes, realizar-se-á com a conclusão de sua efetiva aplicação, por modalidade.

Parágrafo Único: A Comissão de Crédito deverá prestar contas, mesmo que parcial, ao Superintendente Regional, no mês de fevereiro, referente ao exercício anterior.

Art. 36. Além da documentação prevista no parágrafo § 1º do Art. 22, deverão ser juntados ao processo de Concessão do Crédito Instalação quaisquer outros relatórios e documentos que facilitem o entendimento da operacionalização dos recursos.

A relação de documentos a que se refere o art. 22 da NE nº 79/2008, ajustada pela NE nº 86/2008, lista os seguintes itens:

- I - cópia da Portaria de Criação do PA;
- II - cópia do ato de nomeação da(s) Comissão(ões) de Crédito, com indicação do nome dos servidores, responsáveis pelo acompanhamento da aplicação dos recursos;
- III - RB atualizada, emitida pelo SIPRA ou outro sistema que o INCRA adote;
- IV - cópia do estatuto da associação dos assentados e da ata de eleição e posse da diretoria; ou ata de eleição dos dois representantes dos beneficiários do PA, eleitos em assembleia, com delegação para atuarem como titulares da conta corrente, bloqueada e vinculada, acompanharem e operacionalizarem o crédito;
- V - cópia do ofício de solicitação de abertura de conta corrente bloqueada vinculada para operar os recursos, em nome da associação ou dos representantes indicados pelos beneficiários, bem como de aplicação financeira dos recursos em fundos de investimentos lastreados em títulos públicos ou em caderneta de poupança (Anexo VII);
- VI - cópia da solicitação e autorização de empenho;
- VII - cópia do ofício emitido pela Instituição Financeira que comprove a abertura e a regularização da conta corrente bloqueada vinculada;
- VIII - Nota de Empenho (NE) dos recursos orçamentários;
- IX - comprovante de emissão da Ordem Bancária (OB) do repasse financeiro para a conta corrente bloqueada vinculada;
- X - recibo de entrega de cópia da Instrução Normativa e da Norma de Execução do Crédito Instalação, à associação ou aos representantes dos beneficiários;
- XI - primeiro extrato da conta corrente aberta pela Instituição Financeira;
- XII - cópia de todos os contratos de concessão de crédito dos beneficiários emitidos pelo SIPRA, ou outro sistema que o INCRA adote;
- XIII - cópia da Licença Prévia - LP emitida pelo órgão ambiental, do Termo de Ajuste Conduta ou instrumento similar assinado entre a superintendência regional e o órgão ambiental;
- XIV - cópia ou original do Plano de Exploração Anual (PEA) ou Plano de Aplicação;
- XV - pesquisa de preços, com no mínimo três propostas;
- XVI - notas fiscais e/ou recibos, emitidos em nome da associação ou dos representantes, devidamente atestadas e relatório técnico correspondente;
- XVII - Termo de Recebimento dos produtos e/ou serviços (Anexo XII);
- XVIII - Relatórios da Comissão de Crédito que atestem a prestação/fornecimento de serviços/materiais;
- XIX - cópia do ofício enviado à Instituição Financeira que autoriza a liberação dos recursos (Anexo X);
- XX - extratos da conta corrente atualizados, no mínimo, semestralmente;
- XXI - relatório conclusivo da aplicação dos recursos (Anexo II);
- XXII - cópia do demonstrativo da aplicação do Crédito Instalação (Anexo IV)

- XXIII - relatório gerencial do SIPRA ou de outro sistema que o INCRA adote, atualizado, que demonstre os recursos concedidos por PA;
XXIV - termo de aprovação da Prestação de Contas da(s) modalidade(s) assinado pelo Superintendente Regional.

Infere-se que o controle interno se concretiza por meio de uma estrutura organizacional com mecanismos estabelecidos pela própria administração, através de normas internas que definem as atribuições dos servidores, rotinas de tarefas, procedimentos para revisão, registro e aprovação de operações.

2.3 CONTROLE INTERNO

Nesta seção apresentam-se os aspectos conceituais de controladoria *versus* auditoria e controle interno *versus* controle externo, com ênfase nas suas diferenças, bem como os pressupostos de legalidade, razoabilidade e economicidade.

2.3.1 Controladoria *versus* auditoria

Não raro as definições e funções da controladoria e da auditoria são confundidas. Para tanto, faz-se necessário um aprofundamento do estudo da origem, conceito e atribuições de tais termos.

A origem da controladoria está relacionada ao processo de evolução dos meios sociais e de produção impulsionados a partir da revolução industrial e influenciados pelo aumento em tamanho e complexidade das organizações; globalização física das empresas; crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias; e aumento no número de fontes de capital (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

A etimologia da palavra controle é assim definida por Peixe (2002, p. 29):

corresponde à faculdade e dever dos indivíduos em estabelecer comparações entre padrões preestabelecidos e as suas pretensões. A ação poderá ocorrer se, nesta comparação, houver a sanção correspondente. Em qualquer hipótese, o indivíduo deve estar pronto para prestar contas de seu ato e receber eventual punição cabível, em caso de transgressão das regras.

No âmbito da administração pública, Araújo e Arruda (2006, p. 13) definem o termo controle como a “atribuição de acompanhamento, vigilância, verificação, orientação e correção que um poder, órgão ou agente público exerce sobre a atuação de outro ou sobre sua própria atuação”.

Gerigk *et al.* (2007, p. 07) valoram a atribuição do controle na administração pública, quando afirmam que:

As administrações públicas necessitam de formas alternativas de controles, não apenas controles formais, que objetivam atender estritamente as determinações legais, mas também os controles gerenciais, que atendam as exigências legais e priorizem o atendimento dos resultados, detectando antecipadamente os problemas e corrigindo as possíveis distorções, fazendo com que a gestão pública cumpra seu papel de forma eficiente e eficaz.

É comum a similaridade dos conceitos entre planejamento e controle, o que fortalece ainda mais o significado da palavra controle, assumindo que o processo de gestão é um processo de controle dos fins institucionais. Catelli (2001, apud OLIVEIRA, 2001, p. 170) postula:

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

Na Figura 1 demonstra-se o processo de gestão do controle, com suas informações de entrada, as comparações e o produto final.

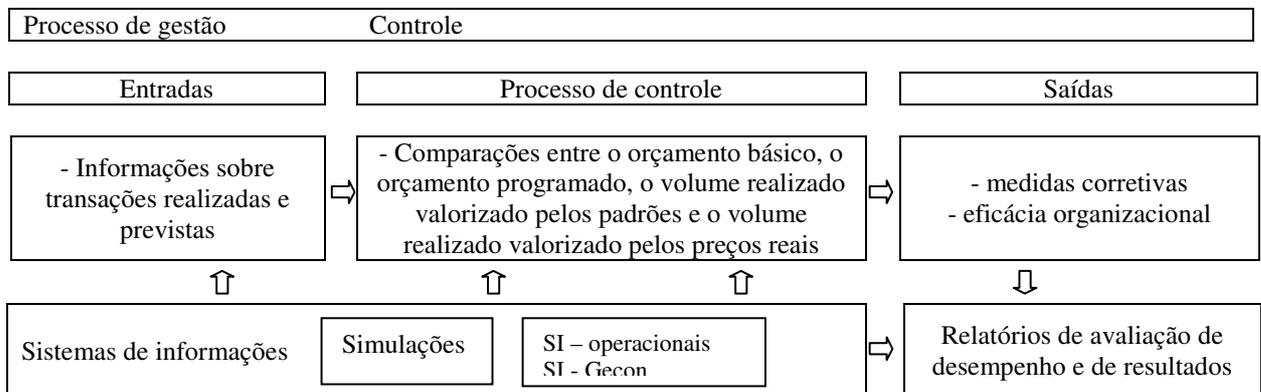


Figura 1 – Processo de gestão do controle
Fonte: Catelli (2001 apud OLIVEIRA, 2001, p. 170)

Na Figura 1, resta comprovado que o controle é imprescindível também às instituições públicas, uma vez que contribui diretamente no cumprimento das metas estabelecidas pelo governo. Sendo assim, a controladoria surgiu com o propósito de atender às necessidades dos gestores, que para tomar decisão necessitam de controles eficazes e informações precisas.

A controladoria sob o enfoque de um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório e colaborar com os gestores para otimizar os resultados da empresa (MOSIMANN; FISCH, 1999).

Nesse contexto, Schmidt e Santos (2006, p. 42) destacam que o profissional da controladoria deve apresentar, principalmente, as seguintes qualificações:

- a) possuir profundo conhecimento de contabilidade e finanças;
- b) entender os princípios de planejamento, organização e de controle;
- c) entender os principais conceitos de tecnologia de informação;
- d) conhecimento geral do mercado em que a entidade compete, incluindo forças políticas, econômicas e sociais (visão sistêmica);
- e) conhecimento completo da entidade, incluindo tecnologia, produtos, processos, políticas, objetivos, história, organização, crenças e valores, missão etc.;
- f) habilidade de gerenciar pessoas e conflitos organizacionais;
- g) habilidade para entendimento e comunicação com todos os níveis da administração, entendendo os problemas funcionais relacionados com engenharia, produção, relações industriais, marketing etc.;
- h) habilidade para expressar suas ideias claramente de forma escrita ou através de apresentações informativas;
- i) habilidade para motivar outras pessoas para novas ações na busca dos objetivos definidos.

Diante das definições apresentadas pode-se caracterizar o controle como um processo de avaliação e regulamentação dos desempenhos operacionais da entidade com o propósito de atingir eficiência e eficácia por meio do cumprimento das metas preestabelecidas, além de salvaguardar os seus ativos e controlar os exigíveis por meio de registros contábeis confiáveis.

A auditoria, por sua vez, surgiu como parte da evolução capitalista ocorrida na Inglaterra do século XVIII. E como a Revolução Industrial aperfeiçoou a atividade econômica, estimulou também a ciência contábil a evoluir, com readaptação das técnicas até então existentes.

Motta (1992, p. 15), de forma abrangente, a define:

Auditoria é o exame científico e sistemático dos livros, contas, comprovantes e outros registros financeiros de uma companhia, com o propósito de determinar a integridade do sistema de controle interno contábil, das demonstrações financeiras, bem como o resultado das operações e assessorar a companhia no aprimoramento dos controles internos, contábeis e administrativos.

Crepaldi (2004, p. 23) define a auditoria como “o levantamento, estudo e avaliação de sistemáticas das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”.

A auditoria interna, conforme o item 12.1.1.1 da NBC T 12, do Conselho Federal de Contabilidade, compreende “o conjunto de procedimento técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade”.

Almeida (2003) apresenta de forma simplificada o fluxo de como se procede a auditoria, conforme demonstrado na Figura 2.

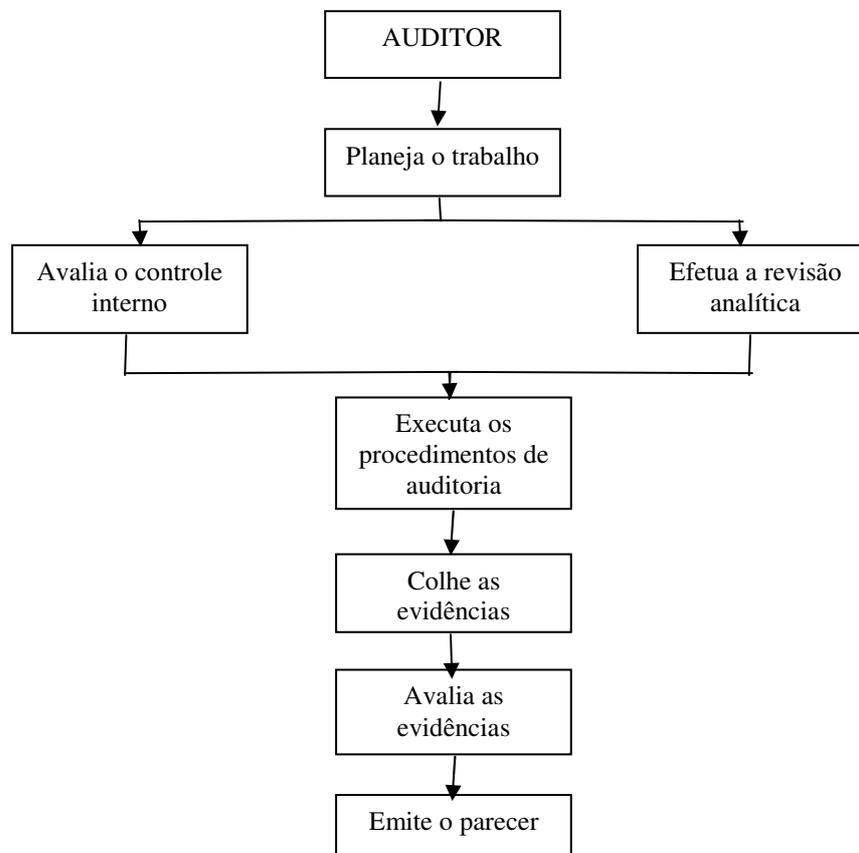


Figura 2 – Passos de auditoria
Fonte: Almeida (2003, p. 47).

A Secretaria Federal de Controle, com o objetivo de definir diretrizes, princípios e conceitos, estabelece a Instrução Normativa nº 1, de 06 de abril de 2001, para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que assim conceitua o termo auditoria:

O conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca de melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando, de certa forma garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

São vários os parâmetros adotados na classificação das auditorias, entre os principais pode-se citar àqueles que atendem aos critérios, ao objetivo pretendido, à posição do sujeito que as realiza, à sua amplitude ou ainda à sua periodicidade.

O caput do art. 70 da Carta Maior de 1988 especifica três critérios com que as auditorias devem ser realizadas: a) legalidade – observância das leis e regulamentos aplicáveis; b) legitimidade – adequação ao interesse público; e c) economicidade – minimização do custo dos recursos na realização de uma atividade sem comprometimento dos padrões de qualidade.

Logo adiante, o inciso IV do art. 71 da Constitucional Federal, que trata do controle externo a cargo do Congresso Nacional, exercido pelo Tribunal de Contas da União (TCU), elenca como tipos de objeto de auditoria as de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

O Manual do SCI (2001) classifica as auditorias como: de avaliação da gestão; de acompanhamento da gestão; contábil; operacional; especial; de análise de processo de pessoal; de tomada de contas especial; e avaliação das unidades de auditoria interna.

Quanto ao critério da posição do sujeito que realiza a auditoria, pode ser interna ou externa. Para Almeida (2003), as suas principais diferenças são as apresentadas no Quadro 3.

Quadro 3 - As principais diferenças entre o auditor interno e externo

AUDITOR INTERNO	AUDITOR EXTERNO
É empregado da empresa auditada;	Não tem vínculo empregatício com a empresa auditada;
Menor grau de independência;	Maior grau de independência;
Executa auditoria contábil operacional;	Executa apenas auditoria contábil;
Os principais objetivos são: - verificar se as normas internas estão sendo seguidas; - verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes; - verificar a necessidade de novas normas internas; - efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais.	O principal objetivo é emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da empresa examinada. Também, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior.
Maior volume de testes (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria).	Menor volume de testes, já que o auditor externo está interessado em erros que individual ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações de demonstrações contábeis.

Fonte: Almeida (2003, p. 26).

As democracias modernas dispõem de vários mecanismos de controle, constituídos de instâncias relativamente autônomas, com poderes de revisão sobre a atuação de instituições. Mileski (2005, p. 32) explica que:

Em gênero, são muitos os critérios existentes para serem classificadas as modalidades de controle. No entanto, independentemente da forma, existem alguns elementos que constam sempre como referência no meio doutrinário. O controle pode ser interno ou externo. Quanto ao órgão que o executa, pode ser administrativo, legislativo ou judiciário, e se efetua de forma prévia, concomitante e a *posteriori*, envolvendo aspectos de legalidade e de mérito.

Uma vez extraídos os conceitos apresentados, infere-se que o controle trata de um poder de fiscalização que os poderes Judiciário, Legislativo e Executivo exercem sobre a administração pública, sendo um poder-dever dos órgãos a que a lei atribui esta função. Enquanto que auditoria é um conjunto de métodos, procedimentos e técnicas utilizados para realizar fiscalizações de ordem contábil, financeira, orçamentária e patrimonial. Oportuno conceituar *fiscalização* como parte do poder de polícia do Estado atribuída a um órgão ou agente público para exercício de um controle e dar-lhe eficácia.

2.3.2 Controle interno *versus* controle externo

O Decreto-lei nº 200/1967, tratando sobre o sistema de controle na administração pública, determina que:

Art. 13. O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

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

A Constituição Federal, no seu art. 70, aborda sobre o sistema de controle interno de cada poder. Peixe (2002, p. 103) assim descreve as finalidades do controle interno:

- a) Criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa;
- b) Acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento;
- c) Avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos; e
- d) Análise do custo/benefício.

Mais adiante, Peixe (2002, p. 103-104) estabelece quais as questões básicas que um sistema de controle interno deve responder:

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

Necessário também atentar-se aos princípios básicos do controle interno, classificados em três, conforme Viana (1980 apud ARAÚJO, 2011, p. 22):

- a) A organização do controle deve estar ligada à organização. O controle deve exercer-se especialmente sobre cada célula do plano. Deve localizar as responsabilidades com a mesma precisão com que são determinadas (autoridade e responsabilidade);
- b) O agente controlador deve ser considerado independente daquele que controla (segregação de funções);
- c) O controle deve ser estabelecido de tal maneira que seja automático e que por instrumentos apropriados se controle a si mesmo reduzindo ao mínimo os riscos de erro (processo de comprovação e provas independentes).

Para a INTOSAI (2007), o controle interno é um processo integral realizado pela gerência e pelos funcionários de uma entidade, desenhado para enfrentar os riscos e para garantir razoável segurança de que, na consecução da sua missão institucional, os seguintes objetivos sejam alcançados: execução correta, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações; cumprimento das prestações de contas; cumprimento das leis e regulamentações; e garantia contra perdas, abuso ou dano de recursos.

Quanto à classificação, o Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução CFC nº 1.135/08, item 4, estabelece para o controle interno as seguintes categorias:

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

Sob o enfoque contábil, o controle interno tem a finalidade de salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; e auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações (Resolução CFC nº 1.135/08).

Ademais, o controle interno deve ser exercido em todos os níveis e

compreender a preservação do patrimônio público; o controle da execução das ações que integram os programas; e a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas (Resolução CFC nº 1.135/08).

A Secretaria Federal de Controle, através da Instrução Normativa nº 01/2001, lista como sendo de responsabilidade do controle interno administrativo o alcance dos seguintes objetivos específicos:

- I. relação custo/benefício - consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar;
- II. qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários - a eficácia dos controles internos administrativos está diretamente relacionada com a competência, formação profissional e integridade do pessoal. É imprescindível haver uma política de pessoal que contemple:
 - a) seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos;
 - b) rodízio de funções, com vistas a reduzir/eliminar possibilidades de fraudes; e
 - c) obrigatoriedade de funcionários gozarem férias regularmente, como forma, inclusive, de evitar a dissimulação de irregularidades.
- III. delegação de poderes e definição de responsabilidades - a delegação de competência, conforme previsto em lei, será utilizada como instrumento de descentralização administrativa, com vistas a assegurar maior rapidez e objetividade às decisões. O ato de delegação deverá indicar, com precisão, a autoridade delegante, delegada e o objeto da delegação. Assim sendo, em qualquer unidade/entidade, devem ser observados:
 - a) existência de regimento/estatuto e organograma adequados, onde a definição de autoridade e conseqüentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente as necessidades da organização; e
 - b) manuais de rotinas/procedimentos, claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade.
- IV. segregação de funções - a estrutura das unidades/entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;
- V. instruções devidamente formalizadas - para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes e específicos; ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;
- VI. controles sobre as transações - é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade e autorizados por quem de direito; e
- VII. aderência a diretrizes e normas legais - o controle interno administrativo deve assegurar observância às diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos, e que os atos e fatos de gestão sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade.

Meirelles (2009, p. 713) sintetiza a função do controle interno, como segue:

O *controle interno* objetiva a criação de condições indispensáveis à eficácia do controle externo e visa a assegurar a regularidade da realização da receita e da despesa, possibilitando o acompanhamento da execução do orçamento, dos programas de trabalho e a avaliação dos respectivos resultados, inclusive à luz dos princípios da eficiência e economicidade, ou “o emprego racional dos recursos públicos”. É, na sua plenitude, um controle de *legalidade, conveniência, oportunidade e eficiência*.

Ultrapassadas as questões relativas ao controle interno, Meirelles (2009, p. 713), ao mencionar controle externo, assim o diferencia:

O *controle externo* visa a comprovar a probidade da Administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiro públicos, assim como a fiel execução do orçamento. É, por excelência, um *controle político de legalidade contábil e financeira*, o primeiro aspecto a cargo do Legislativo, o segundo, do Tribunal de Contas.

Por sua vez, Peixe (2002, p. 136) disciplina que:

O trabalho do controle externo será apoiado na sua missão institucional pelo controle interno, que exerce papel relevante, dependendo dele a própria qualidade do serviço do Tribunal de Contas. Verifica-se [...] que o controle interno é responsável pela fiscalização preventiva, contínua, exaustiva, não obstante o Tribunal de Contas efetuar inspeções periódicas que dificilmente conseguem abranger a totalidade das transações realizadas na gestão administrativas.

Ainda que as atividades exercidas pelos controles interno e externo apresentem similaridades, convém esclarecer que o controle interno faz parte da administração, subordinando-se ao administrador, que deve acompanhar a execução dos atos, indicar as ações a serem realizadas em consonância com os pressupostos legais. O controle externo, por sua vez, caracteriza-se por ser exercido pelo Poder Legislativo na figura dos tribunais de contas, órgãos autônomos e independentes da administração, e quem têm o dever de verificar se os atos praticados pela administração estão em conformidade com as normas vigentes nos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais. Ademais, enquanto o controle interno tem caráter opinativo, o tribunal de contas possui poderes para imposições corretivas e punitivas.

O controle externo exercido pelo Poder Legislativo pode ser considerado

político, uma vez que o ato administrativo é passível de ser analisado sob a ótica da conveniência (mérito) e oportunidade, o que numa apreciação judicial já não é possível ocorrer, pois se limita exclusivamente à legalidade.

O controle financeiro, exercido pelo Tribunal de Contas, se dá na aprovação do Plano Plurianual (PPA) da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA). E apesar de não serem de iniciativa privativa do Poder Legislativo, passam por discussões antes de serem aprovados. Em síntese, o ciclo se inicia quando o Legislativo dita as normas para que a Administração possa executar o Plano dentro dos limites estabelecidos, prossegue com o acompanhamento da execução orçamentária, salvaguardando assim o princípio da legalidade e se encerra com o julgamento efetivo das contas de cada exercício.

Por fim, o Poder Legislativo também pode exercer o controle externo por meio de comissões parlamentares de inquérito, que tem por atribuição a avaliação dos atos relacionadas à Administração, consoante dispõe o inciso X do art. 49 da Carta Maior, que trata da competência exclusiva do Congresso Nacional:

Art. 49 [...]

X – fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta;

Cumprido salientar que o controle externo possui limitações na fiscalização, que são supridas pelos sistemas de controle interno nos aspectos que dizem respeito à verificação da legalidade dos atos e do cumprimento do programa de trabalho, a avaliação da legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade na administração pública.

2.3.3 Aspectos da legalidade, razoabilidade e economicidade

Dentre os pressupostos legais que embasam a execução, fiscalização e controle do erário, faz-se necessário recorrer especialmente e com frequência aos já mencionados instrumentos normativos: Lei nº 4.320/1964, Decreto-Lei nº 200/1967, Constituição Federal de 1988 e Lei Complementar nº 101/2000, que juntas e

complementarmente formam os pilares da administração pública.

Mesmo decorridos 50 anos da sua publicação, a Lei nº 4.320/1964, que estatui normais gerais do direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanço em todas as esferas, mostra-se inovadora ao consagrar os princípios do planejamento, orçamento e controle. Os fundamentos do controle interno na Administração Pública Brasileira estabelece em seu art. 76 que o Poder Executivo exercerá três tipos de controle mencionados no art. 75, além das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, quais sejam:

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.

Estes três princípios são os pilares da execução do controle orçamentário. Silva (2007, p. 212-213) assim os define:

- a) Legalidade: está relacionado ao princípio que trata o art. 37 da Constituição Federal de 1988. No serviço público, só é permitido fazer o que a lei determina ou autoriza. Assim, para exercer o controle, é necessário verificar se os atos que resultem na arrecadação da receita, realização da despesa, no nascimento ou na extinção de direitos ou, ainda, se as obrigações estão amparadas por lei.
- b) Fidelidade: numa acepção ampla, representa o fiel cumprimento da lei por parte dos agentes públicos que sejam responsáveis pela atribuição que o cargo ou a função lhe impõe, executando suas tarefas com lealdade, zelo e sinceridade.
- c) Cumprimento do programa de trabalho: o controle, em relação à realização do programa de trabalho, deve ser traduzido no resultado alcançado quanto aos objetivos e metas de cada programa, delineado por ocasião da aprovação do orçamento. Ao alcançar esse resultado, completa-se, por dependência, a legalidade e fidelidade.

O Decreto-Lei nº 200/1967, por sua vez, foi a primeira tentativa de se fazer uma reforma gerencial da administração pública brasileira, com vistas a superar a rigidez burocrática, dar ênfase à descentralização mediante a autonomia da administração indireta e dar maior eficiência à administração descentralizada, promovendo a transferência das atividades de bens e serviços para autarquias,

fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista. Foram instituídos como princípios de racionalidade administrativa o planejamento e o orçamento, a descentralização e o controle de resultados como forma de buscar maior eficiência nas atividades econômicas do Estado e assim fortalecer a aliança política entre a alta tecnoburocracia estatal, civil e militar, e a classe empresarial. Entretanto, tal decreto facilitou a sobrevivência de práticas patrimonialistas e fisiológicas ao permitir a contratação de servidores sem concurso público, enfraquecendo dessa maneira o núcleo estratégico do Estado. Ademais, não foi dada ênfase às mudanças necessárias no âmbito da administração direta central (PEREIRA, 1996).

Mesmo com o seu fracasso, deve-se dar o devido mérito ao ato normativo que inaugurou os conceitos de planejamento, supervisão, coordenação e controle na administração pública, conforme consta no § 2 do art. 10, que trata da descentralização da execução das atividades da administração federal:

§ 2º - Em cada órgão da administração federal, os serviços que compõem a estrutura central de direção devem permanecer liberados das rotinas de execução e das tarefas de mera formalização de atos administrativos, para que possam concentrar-se nas atividades de planejamento, supervisão, coordenação e controle.

Em 5 de outubro de 1988, promulgada a Constituição da República Federativa do Brasil, percebe-se uma evolução na fiscalização e controle da Administração, conforme disposto:

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.

Além do princípio da legalidade, a Constituição consagrou, dentre outros, os princípios da legitimidade e economicidade quando instituiu que a fiscalização deve incidir nas áreas contábil, operacional e patrimonial. (NUNES, 2005)

Mais adiante, com a publicação da Lei nº 9.784/1999, houve a consolidação desses e de outros princípios da administração pública:

Art 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

- I - atuação conforme a lei e o Direito;
- II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;
- III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;
- IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;
- V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;
- VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;
- VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;
- VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;
- IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;
- X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;
- XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;
- XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;
- XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

No ano seguinte, com o propósito de regular o art. 163 da CF/88, foi publicada a Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Seu objetivo principal é aprimorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos, sob pena de severas sanções, por meio de ação planejada, eficaz, eficiente, sobretudo, transparente, que possibilite prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Sobre os pilares da LRF, Khair (2000, p. 15-16) menciona quatro:

- a) Planejamento: é aprimorado pela criação de novas informações, metas, limites e condições para a renúncia de receita e para a geração de despesas, inclusive com pessoal e de seguridade, para a assunção das dívidas, para a realização de operações de crédito, incluindo ARO, e para a concessão de garantias.
- b) Transparência: é concretizada com a divulgação ampla, inclusive pela internet, de quatro relatórios de acompanhamento da gestão fiscal, que permitem identificar receitas e despesas: Anexo de Metas Fiscais, Anexo de Riscos Fiscais, Relatório Resumido da Execução Orçamentária e

Relatório da Gestão Fiscal.

- c) Controle: é aprimorado pela maior transparência e pela qualidade das informações, exigindo uma ação fiscalizadora mais efetiva e contínua nos tribunais de contas.
- d) Responsabilização: deverá ocorrer sempre que houver o descumprimento das regras, com a suspensão das transferências voluntárias, das garantias e da permissão para a contratação de operações de crédito, inclusive ARO. Os responsáveis sofrerão as sanções previstas na legislação que trata dos crimes de responsabilidade fiscal.

É notável a importância do controle interno para o acompanhamento do cumprimento das disposições da Lei nº 101/2000, conforme segue:

Art 59º O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

- I – atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II – limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

[...]

§ 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quanto constatarem:

[...]

V – fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

Sem substituir a Lei nº 4.320/1964, a LRF inovou ao aperfeiçoar e ampliar o rigor do controle das despesas governamentais, suprimindo carências que pudessem atrapalhar o objetivo de responsabilizar o agente público por todos os seus atos ou omissões. Os instrumentos propostos para o controle (PPA, LDO e LOA) se tornaram os pilares do planejamento estratégico desde a sua concepção, elaboração, mensagem, tramitação até a sua execução e controle.

De forma a reforçar a importância e abrangência do controle interno, em 2001 foi publicada a Lei nº 10.180, que organiza e disciplina os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do poder executivo federal, conforme segue:

Art. 19. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua

missão institucional.

Art. 20. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem as seguintes finalidades:

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

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas 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;

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

Portanto, verifica-se que o Sistema de Controle Interno é estruturado para que no cumprimento de suas finalidades constitucionais atue de modo a acompanhar e avaliar a execução das ações governamentais, a aplicação dos recursos orçamentários na execução dessas ações e a gestão dos agentes públicos responsáveis por sua implementação.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A definição da metodologia deve determinar o modo de se fazer a pesquisa. Para tanto, é necessário que se faça a distinção do método, que de acordo com Lakatos e Marconi (1992, p. 106), “se caracteriza por uma abordagem mais ampla, em nível de abstração mais elevado, dos fenômenos da natureza e da sociedade”. Além disso, a técnica, pode ser definida como um conjunto de preceitos ou processos de que se serve uma ciência (LAKATOS; MARCONI, 1992).

Cervo e Bervian (2005, p. 27) aduzem que:

Existe, pois, um método fundamental idêntico para todas as ciências, que compreende um certo número de procedimentos ou operações científicas levadas a efeito em qualquer tipo de pesquisa. Estes procedimentos [...] podem ser resumidos da seguinte maneira: a) formular questões ou propor problemas e levantar hipóteses; b) efetuar observações e medidas; c) registrar tão cuidadosamente quanto possível os dados observados com o intuito de responder às perguntas formuladas ou comprovar a hipótese levantada; d) elaborar explicações ou rever conclusões, ideias ou opiniões que estejam em desacordo com as observações ou com as respostas resultantes; e) generalizar, isto é, estabelecer conclusões obtidas a todos os casos que envolvem condições similares; a generalização é tarefa do processo de indução; f) prever ou predizer, isto é, antecipar que, dadas certas condições, é de se esperar que surjam certas relações. Entretanto, o método pode e deve ser adaptado às diversas ciências, à medida que a investigação de seu objeto impõe, ao pesquisador, lançar mão de técnicas especializadas.

Portanto, para o desenvolvimento dessa pesquisa a metodologia utilizada foi dividida em duas etapas: classificação da pesquisa e procedimentos metodológicos. Quanto à sua classificação apresenta-se a abordagem de pesquisa, o delineamento da pesquisa, a população e amostra e os instrumentos utilizados. Com relação aos procedimentos metodológicos abordam-se as técnicas de pesquisa utilizadas, o tipo de questionário e a forma de análise de dados adotada para esse estudo.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

De acordo com Gil (2008), com base em seus objetivos, uma pesquisa pode ser classificada em três modalidades: a) exploratória, que busca se familiarizar com

um assunto ainda pouco conhecido e promover uma significativa interação, contextualização e atualização das ideias a respeito do objeto de estudo, visando a torná-lo mais compreensível; b) descritiva, que narra as características de determinadas populações ou fenômenos, e uma de suas peculiaridades está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, como o questionário e a observação sistemática; e c) explicativa, que procura identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos, explicando o porquê e a razão das coisas.

Com relação ao objetivo de estudo, a classificação dessa pesquisa tem cunho de exploração técnica, sistemática e exata, que Lakatos e Marconi (1990, p. 17) assim a caracteriza:

O investigador, baseando-se em conhecimentos teóricos anteriores, planeja cuidadosamente o método a ser utilizado, formula problemas e hipóteses, registra sistematicamente os dados e os analisa com a maior exatidão possível. Para efetuar a coleta dos dados, utiliza instrumentos adequados, emprega todos os meios mecânicos possíveis, a fim de obter maior exatidão na observação humana, no registro e na comprovação de dados.

Quanto à classificação com base nos procedimentos técnicos de coleta de dados utilizados que determinam o seu delineamento, uma pesquisa pode ser: bibliográfica, documental, experimental, *ex-post facto*, estudo de corte, levantamento, estudo de campo, estudo de caso, pesquisa-ação, pesquisa participante e pesquisa de opinião.

A metodologia empregada para a coleta dos dados para essa monografia demarca o seu delineamento em pesquisa de estudo de caso. Este, conforme Fonseca (2002, p. 33), é assim caracterizado:

Um estudo de caso pode ser caracterizado como um estudo de uma entidade bem definida como um programa, uma instituição, um sistema educativo, uma pessoa, ou uma unidade social. Visa conhecer em profundidade o como e o porquê de uma determinada situação que se supõe ser única em muitos aspectos, procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico. O pesquisador não pretende intervir sobre o objeto a ser estudado, mas revelá-lo tal como ele o percebe. O estudo de caso pode decorrer de acordo com uma perspectiva interpretativa, que procura compreender como é o mundo do ponto de vista dos participantes, ou uma perspectiva pragmática, que visa simplesmente apresentar uma perspectiva global, tanto quanto possível completa e coerente, do objeto de estudo do ponto de vista do investigador.

A análise e interpretação dos dados desse estudo, de acordo com a abordagem do problema, é qualitativa, uma vez que busca verificar um fenômeno por meio da observação e estudo do mesmo. A interpretação dos fenômenos e a atribuição dos significados são básicas no processo desse tipo de pesquisa, onde o ambiente natural é a fonte direta para a coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. Por ser descritiva, o pesquisador tende a analisar seus dados indutivamente, sendo o processo e seus significados os focos principais da abordagem (LAKATOS; MARCONI, 1992).

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Para Marconi e Lakatos (1992, p. 37), universo ou população “é o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum”. E amostra, segundo os mesmos autores, “é uma porção ou parcela, convenientemente selecionada do universo (população); é um subconjunto do universo”.

O processo de amostragem possui duas divisões: a) probabilística ou aleatória, que tem como característica primordial o poder de ser submetida a tratamento estatístico, permitindo compensar erros amostrais e outros aspectos relevantes para a representatividade da amostra; e b) não probabilística ou não aleatória, que se caracteriza por não fazer uso de formas aleatórias de seleção, o que a torna inviável para a aplicação de fórmulas estatísticas (MARCONI; LAKATOS, 1991).

No caso específico dessa pesquisa, classificada como um estudo de caso, tais conceitos passaram por adaptações, uma vez que a escolha da amostra se baseia no interesse do caso em relação ao fenômeno em estudo e às variáveis relevantes. Ademais, o número de casos selecionados também se relaciona às replicações teóricas necessárias ao estudo, isto é, da certeza que se quer ter e não de critérios estatísticos relacionados aos níveis de significância (CESAR, 2005).

A abrangência dessa pesquisa teve como universo a Superintendência do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, do estado do Paraná, e a amostra extraída dessa população está dividida em grupos animados e inanimados.

O primeiro grupo engloba os supervisores dos projetos de assentamento responsáveis pela aplicação dos créditos instalação, especificamente apoio inicial, aquisição de materiais de construção, fomento, adicional do fomento, recuperação/ materiais de construção. Todos os servidores ativos e operantes, que ocupam cargos de nível médio, receberam o questionário, mas de um universo de 14 colaboradores 10 o responderam, o que corresponde a uma amostra de 71,43%.

O segundo grupo abrange a análise dos processos de aplicação dos créditos instalação que tiveram as suas contas bancárias encerradas no período de 2008 a 2012. No universo de 53 procedimentos concluídos foi coletada uma amostra de 40, processos localizados no arquivo geral da instituição, o que corresponde a 75,47%.

3.3 CONSTRUTO DA PESQUISA

Como instrumentos metodológicos foram desenvolvidos os construtos da pesquisa com base nos objetivos específicos. Para verificação processual foi elaborada análise de conteúdo, categorizada com critérios previamente definidos, conforme se apresenta no Quadro 4.

Quadro 4 – Construto da pesquisa para a análise de conteúdo

Crítérios	Principais fatos geradores de ressalvas do controle interno
Controle financeiro	Conciliação bancária – comparativo entre as movimentações existentes em uma conta bancária e as existentes no controle financeiro.
Controle administrativo	Controle de legalidade ou legitimidade - objetiva verificar a conformação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais que o regem.
Planejamento	Estimar o cumprimento das metas previstas no plano de trabalho.
Eficiência	Controle de mérito – medida normativa da utilização dos recursos na execução de um ato administrativo, estabelecendo uma relação entre custos e benefícios.
Eficácia	Avalia a extensão em que os múltiplos objetivos foram alcançados.

Fonte: Elaboração própria.

Para os executores dos créditos instalação foi aplicado um questionário pautado no construto apresentado no Quadro 5.

Quadro 5 – Construto da pesquisa para os executores dos créditos instalação

OBJETIVOS ESPECÍFICOS	QUESTÕES
Perfil do profissional	Gênero / idade / forma de ingresso / tempo que trabalha no Incra / tempo de experiência na aplicação de créditos / formação acadêmica e área de formação.
Perfil da qualidade do conhecimento do profissional	1) Conhecimento amplo da NE nº 79/2008 e suas alterações. 2) Experiência e conhecimento técnico em processo administrativo com ênfase aos preceitos legais estabelecidos pela Lei 9.784/1999. 3) Conhecimento e acompanhamento de todos os procedimentos relacionados à aplicação dos créditos instalação. 4) Conhecimento de técnicas de demonstrações contábeis. 5) Conhecimento e aplicação dos princípios constitucionais pertinentes à administração pública, elencados no art. 37 da CF de 1988.
Pontos críticos na execução e aplicação dos créditos	1) Aderência a diretrizes e normas legais; 2) Planejamento; 3) Oportunidade; 4) Conveniência; 5) Exatidão; 6) Estrutura física e logística; e 7) Treinamento.
Opinião sobre o perfil ideal do profissional responsável pelo controle interno dos créditos	1) Possuir profundo conhecimento em contabilidade e finanças. 2) Entender os princípios de planejamento, organização e de controle. 3) Entender todas as ferramentas do SIPRA. 4) Conhecimento geral sobre a política de reforma agrária. 5) Conhecimento completo do Incra, incluindo sistemas, processos, políticas, objetivos, história, organização, crenças e valores, etc. 6) Habilidade de gerenciar pessoas e conflitos organizacionais. 7) Habilidade para entendimento e comunicação com todos os níveis da administração, entendendo os problemas funcionais relacionados a aplicação dos créditos instalação. 8) Habilidade para expressar suas ideias claramente de forma escrita ou através de apresentações informativas. 9) Habilidade para motivar outras pessoas para novas ações na busca dos objetivos definidos.

Fonte: Elaboração própria.

3.4 INSTRUMENTO DE PESQUISA

A seleção do instrumental metodológico está diretamente relacionada com o problema a ser estudado e tal escolha dependerá da natureza dos fenômenos, o objeto da pesquisa, os recursos financeiros, a equipe humana, entre outros (MARCONI; LAKATOS, 1990).

Gerhardt e Silveira (2009, p. 68-69) explicam que:

A coleta de dados é a busca por informações para a elucidação do fenômeno ou fato que o pesquisador quer desvendar. O instrumental técnico elaborado pelo pesquisador para o registro e a medição dos dados deverá preencher os seguintes requisitos: validade, confiabilidade e precisão.

Para esse estudo os instrumentos de pesquisa utilizados são o questionário aplicado e a análise de conteúdo, realizada a partir de pesquisa documental.

3.5 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

As técnicas de coleta de dados para o desenvolvimento dessa pesquisa foram delimitadas conforme os delineamentos de pesquisa adotados e o objetivo geral da investigação. Segundo Gerhardt e Silveira (2009, p. 56), “a coleta de dados compreende o conjunto de operação por meio das quais o modelo de análise é confrontado aos dados coletados”.

Para o desenvolvimento dessa pesquisa foram adotadas as seguintes técnicas:

- a) Referencial teórico – realizado através de levantamento bibliográfico em literatura específica, tais como livros técnicos, periódicos científicos, leis e normativos referentes ao tema, trabalhos acadêmicos e materiais disponibilizados na internet;
- b) Questionários – estruturados de modo a seguir um roteiro de perguntas previamente determinadas para elucidar os questionamentos que deram origem a esse estudo;
- c) Pesquisa documental – a apreciação detalhada dos processos administrativos de aplicação dos créditos instalação serviu de embasamento para fazer a análise, compreensão e interpretação do conteúdo de cunho qualitativo;
- d) Observação participante do pesquisador – no estudo de caso a observação se dá *in loco*, de modo a assumir uma posição epistemológica, em que a definição e os limites do objeto de estudo preestabelecido não estão alicerçados como verdades absolutas, mas são construídos ao longo da pesquisa e sujeitos a eventuais ajustes conforme a sua evolução.

O referencial teórico ou revisão da literatura é a fase do estudo em que são selecionadas informações documentais sobre os conhecimentos já acumulados acerca do tema da pesquisa. Entende-se por literatura, nesse tipo de abordagem, o conjunto de obras científicas, técnicas e sociais sobre o assunto objeto de estudo (GERHARD; SILVEIRA, 2009).

Questionário é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do

entrevistador (MARCONI; LAKATOS, 1990).

Análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a interferência de conhecimentos relativos às condições de produção/ recepção (variáveis inferidas) destas mensagens (BARDIN, 2006).

Segundo Marconi e Lakatos (1990), para a análise de conteúdo são aplicadas as mesmas etapas de uma pesquisa científica, onde a determinação do objetivo e a escolha da amostra estão interligadas, sendo a representatividade da amostra um fator importante. Já para a elaboração dos instrumentos de análise devem ser levados em consideração a determinação das categorias de classificação e os aspectos importantes do material a ser classificado.

Quanto à observação *in loco* tem-se como característica principal a inserção prolongada do pesquisador no meio estudado. Tal instrumento permite descrever o que é observado, mas também faz surgir questões sobre o que se procura compreender dos pontos analisados e a compreensão dessas questões devem ser construídas.

Os questionários, a pesquisa documental e a observação participante são técnicas bastante utilizadas em estudos qualitativos e cabe ao pesquisador comunicar aos atores envolvidos sobre os objetivos do estudo, a finalidade do questionário, a necessidade da coleta de dados e a importância da participação de todos que, de alguma forma, possa colaborar para um resultado fidedigno do estudo.

3.6 FORMA DE ANÁLISE DE DADOS

Gerhardt; Silveira (2009, apud QUIVY e CAMPENHOUDT, 1995, p. 243) definem a análise das informações como “[...] a etapa que faz o tratamento das informações obtidas pela coleta de dados para apresentá-la de forma a poder comparar os resultados esperados pelas hipóteses”.

Marconi e Lakatos (1990, p. 32) explicam que a análise “é a tentativa de evidenciar as relações existentes entre o fenômeno estudado e outros fatores”. Há

de se ponderar que a análise e a interpretação são atividades distintas, mas estreitamente relacionadas. A elaboração da análise, segundo Marconi e Lakatos (1990, p. 32), é realizada em três níveis:

- a) Interpretação. Verificação das relações entre as variáveis independente e dependente, e da variável interveniente (anterior à dependente e posterior à independente), a fim de ampliar os conhecimentos sobre o fenômeno (variável dependente).
- b) Explicação. Esclarecimento sobre a origem da variável dependente e necessidade de encontrar a variável antecedente (anterior às variáveis independente e dependente).
- c) Especificação. Explicação sobre até que ponto as relações entre as variáveis independente e dependente são válidas (como, onde e quando).

Ainda de acordo com Marconi e Lakatos (1990, p. 32), interpretação é:

a atividade intelectual que procura dar um significado mais amplo às respostas, vinculando-as a outros conhecimentos. Em geral, a interpretação significa a exposição do verdadeiro significado do material apresentado, em relação aos objetivos propostos e ao tema. Esclarece não só o significado do material, mas também faz ilações mais amplas dos dados discutidos.

A análise dos dados coletados para esse estudo foi realizada de forma qualitativa. Para analisar, compreender e interpretar o material qualitativo fez-se necessário realizar revisão do referencial teórico e, posteriormente, a avaliação e seleção do material coletado, que foi devidamente codificado. Os resultados obtidos dessa avaliação foram processados de forma a criar um banco de dados, no qual foram inseridas as informações coletadas ao longo dessa pesquisa, permitindo estabelecer uma interação entre as características levantadas.

Os dados obtidos da coleta das informações processuais foram classificados de modo a eleger os elementos de maior relevância para dar condições à realização de uma análise de conteúdo, no qual a interpretação exige como características metodológicas a objetividade, a sistematização e a inferência. E tais informações foram trabalhadas de modo a evitar que a análise seja confundida com uma interpretação subjetiva aleatória.

Quanto aos dados dos questionários, estes foram levantados através de pesquisa com *survey*, que se caracteriza por ser um tipo de pesquisa que busca

informação diretamente com um grupo de interesse a respeito dos dados que se deseja obter e pode ser referida como sendo a obtenção de dados sobre as características ou as opiniões de determinado grupo de pessoas, indicado como representativo de uma população-alvo (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

De acordo com Marconi e Lakatos (1990, p. 33), “mesmo com dados válidos, é a eficácia da análise e da interpretação que determinará o valor da pesquisa”. Seguindo-se as etapas descritas, foi possível elaborar o próximo capítulo, que aborda a descrição e análise dos resultados da pesquisa.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Nesse capítulo são apresentadas as análises dos dados coletados, conforme o questionário aplicado aos responsáveis pela aplicação de crédito e do conteúdo dos processos de execução e prestação de contas dos créditos instalação no Incra, no estado do Paraná.

4.1 O PROFISSIONAL QUE APLICA O CRÉDITO INSTALAÇÃO

Nessa seção, apresentam-se as características do profissional que aplica o crédito instalação, com a análise do perfil do profissional e verifica-se também a sua respectiva adequação da qualificação profissional. Segue-se com os requisitos ideais do profissional da controladoria.

4.1.1 Perfil do profissional

De acordo com o art. 117 do Regimento Interno do Incra, compete à Divisão de Desenvolvimento acompanhar a execução física e orçamentária para a viabilização do desenvolvimento dos projetos de assentamento por meio da aplicação dos créditos instalação, em todas as suas modalidades.

A função de controladoria dos créditos instalação é realizada na própria Divisão de Desenvolvimento e na figura de um único servidor. Quanto à aplicação dos créditos, atualmente o Incra no estado do Paraná possui um quadro de 14 servidores responsáveis por essa atividade. Desse universo, essa pesquisa está trabalhando com uma amostra de 10 colaboradores.

Conforme Tabela 1, que traça o perfil dos servidores que aplicam os créditos instalação, o que se verificou nos questionários respondidos corresponde ao panorama da realidade atual da Autarquia. A faixa etária predominante dos ativos, que corresponde a 80% dos respondentes, tem mais de 50 anos e, paralelo a isso, verifica-se esse mesmo quantitativo trabalha no Incra há mais de 30 anos.

Tabela 1 – Perfil dos servidores que aplicam os créditos instalação

Perfil	Qtde	%
Gênero		
Masculino	10	100%
Feminino	00	0%
Idade		
Entre 30 e 35 anos	01	10%
Entre 46 e 50 anos	01	10%
Acima de 50 anos	08	80%
Ingresso no Incra		
Aprovação em concurso público	07	70%
Efetivado pela Constituição Federal de 1988	02	20%
Anistiado pela Lei nº 8.878/94	01	10%
Tempo que trabalha no Incra		
Até 5 anos	01	10%
Entre 6 e 10 anos	01	10%
Acima de 30 anos	08	80%
Tempo de experiência nos créditos instalação		
Até 5 anos	02	20%
Entre 5 e 10 anos	01	10%
Entre 11 e 15 anos	05	50%
Entre 16 e 20 anos	02	20%
Formação acadêmica		
Médio completo	06	60%
Superior completo	04	40%

Fonte: Pesquisa direta, 2014.

Um aspecto positivo é que, mesmo não havendo exigência de nível superior para o desempenho da atividade de aplicação de crédito, 40% dos servidores questionados possuem formação acadêmica em nível superior, situação que se repete em todo o Executivo, segundo pesquisa realizada em 2013 pela Escola Nacional de Administração Pública.

Quanto à experiência na execução da aplicação dos Créditos Instalação, 50% possui entre 11 e 15 anos e 20% entre 16 e 20 anos exercendo essa atribuição, enquanto somente 20% tem experiência de até 5 anos. Considerando que tal política pública foi implantada em 1985, infere-se que os profissionais tem conhecimento suficiente para o desempenho efetivo do trabalho.

O perfil dos profissionais analisados está dentro dos parâmetros do Executivo, porém, um aspecto que desperta atenção é a faixa etária elevada, que se não for suprida com novos servidores em até dez anos poderá ter o desempenho de tal tarefa inviabilizada por falta de recursos humanos. Essa agravante é recorrente em todos os setores do Incra.

A Escola Nacional de Administração Pública (Enap) realizou um estudo em 2013 para traçar um panorama da força de trabalho na administração pública. Do total de servidores que compõem o quadro do poder Executivo, 54% são homens e 46% mulheres. A faixa etária de 51 a 55 anos de idade é a que possui maior número de servidores. Já quanto ao nível de escolaridade, 45,9% possuem nível superior, 4,0% fizeram pós-graduação, 6,5% tem mestrado e 10,1% são doutores.

4.1.2 Adequação da qualificação profissional

Com base na fundamentação teórica e observação *in loco* foram estabelecidos cinco critérios para análise dos respondentes quanto ao nível de importância de conhecimento para viabilizar a execução da aplicação dos créditos instalação. Conforme Tabela 2, que aponta o perfil da qualidade do conhecimento profissional, percebe-se que o desenvolvimento do trabalho não é uniforme entre os respondentes.

Tabela 2 – Perfil da qualidade do conhecimento profissional

Conteúdo analisado	1	2	3	4	5
Conhecimento amplo da Norma de Execução nº 79/2008 e suas alterações.			10%	60%	30%
Experiência e conhecimento técnico em processo administrativo com ênfase aos preceitos legais estabelecidos pela Lei 9.784/1999.		10%	20%	50%	20%
Conhecimento e acompanhamento de todos os procedimentos relacionados à aplicação dos créditos instalação.			20%	30%	50%
Conhecimento em técnicas de conciliação bancária e/ou demonstrações contábeis.		10%	50%	10%	30%
Conhecimento e aplicação dos princípios constitucionais pertinentes à administração pública, elencados no art. 37 da CF/88.		10%	30%	30%	30%

Fonte: Pesquisa direta, 2014.

A norma de execução é um ato expedido por uma chefia para regulamentar o cumprimento de serviços de sua competência ou procedimentos complementares às

instruções normativas, portanto, trata-se do vetor da execução do trabalho. Possuir conhecimento aprofundado da NE é fundamental para o desempenho da função foi apontado por 60% como muito importante e 10% elegeram apenas como importante o seu conhecimento, restando somente 30% opinando como de máxima importância ter um conhecimento amplo da NE nº 79/2008. Cumpre salientar que todo o trabalho desenvolvido pelo servidor público deve ter respaldo legal, e ter o total domínio dos preceitos normativos e do dever de fazer e não fazer é imperativo para a correta instrumentalização dos trabalhos.

A experiência e conhecimento técnico em processo administrativo com ênfase aos preceitos legais estabelecidos pela Lei nº 9.784/1999 também foi analisada. Apenas 20% dos respondentes consideraram-na de máxima importância, enquanto que 50% acreditam ser de muita importância e 20% como sendo importante e, mais um agravante, 10% consideraram-na como de pouca importância. Verifica-se que tal conhecimento é tratado de forma diferenciada entre os servidores e o reflexo disso pode ser verificado nas instruções processuais que estão sob a responsabilidade de cada um e, como consequência, há falta de uniformidade nos procedimentos.

Quanto ao acompanhamento dos procedimentos pertinentes à aplicação dos Créditos Instalação, 50% dos respondentes consideraram-no de máxima importância, enquanto 30% avaliaram como sendo muito importante e 20% elegeram como um conhecimento importante. Para os respondentes acompanhar os trâmites procedimentais é tido como mais importante do que conhecer os preceitos legais do processo administrativo. Se por um lado esse interesse pode se refletir como eficiente, por outro não garante a eficácia do ato administrativo.

Preocupante é a constatação de que 50% dos respondentes consideraram que conhecimentos em técnicas de conciliação bancária e/ou demonstrações contábeis é apenas importante. A apresentação da adequação entre o estimado e o executado através da conciliação bancária representa o processo de contínua demonstração, pelo agente, de que a execução está alinhada às diretrizes previamente fixadas. Muito além de se limitar à obrigação de informar, o colaborador deve cultivar a necessidade de informar.

Outro ponto analisado foi o conhecimento e a aplicação dos princípios constitucionais pertinentes à administração pública e elencados no art. 37 da CF/88. Verifica-se na Tabela 2 que as respostas variaram em quase todos os níveis de

importância, o que demonstra que falta um entendimento uniforme quanto às bases da administração pública e, portanto, deve-se trabalhar tais conceitos, uma vez que são imprescindíveis para a uma condição equânime, eficaz, efetiva e eficiente das ações conexas à aplicação dos Créditos Instalação.

4.2 REQUISITOS IDEAIS DO PROFISSIONAL DA CONTROLADORIA

Tão importante quanto a aplicação dos Créditos Instalação é a verificação da regularidade do trabalho executado, que se dá através do controle interno, que pode ser definido como um autocontrole, por ser exercido dentro da sua esfera administrativa, visando disciplinar rotinas e evidenciar procedimentos em desacordo com a eficiência, legalidade ou legitimidade do ato administrativo.

Para identificar o perfil ideal do profissional que desenvolve esse trabalho, foi questionado entre os respondentes aspectos qualitativos, solicitando informar o grau de importância de cada quesito, conforme apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 – Perfil ideal do controlador do crédito instalação

Conteúdo analisado	1	2	3	4	5
Possuir profundo conhecimento em contabilidade e finanças.		30%	40%	30%	
Entender os princípios de planejamento, organização e de controle.			40%	40%	20%
Entender todas as ferramentas do SIPRA.		10%	30%	40%	20%
Conhecimento geral sobre a política de reforma agrária.		10%	20%	30%	40%
Conhecimento completo do Incra, incluindo sistemas, processos, políticas, objetivos, história, organização, crenças e valores, etc.		30%	20%	20%	30%
Habilidade de gerenciar pessoas e conflitos organizacionais.		10%	40%	40%	10%
Habilidade para entendimento e comunicação com todos os níveis da administração, entendendo os problemas funcionais relacionados a aplicação dos créditos instalação.			20%	80%	
Habilidade para expressar suas ideias claramente de forma escrita ou através de apresentações informativas.		10%	40%	50%	
Habilidade para motivar outras pessoas para novas ações na busca dos objetivos definidos.		10%	40%	50%	

Fonte: Pesquisa direta, 2014.

O conhecimento em contabilidade e finanças para 30% dos respondentes é tido como de pouca importância. Preliminarmente foi levantado que para execução da aplicação dos Créditos Instalação conhecimento similar é apenas importante para

50% dos respondentes. Reiterando a constatação observada na Tabela 2, tanto para a execução quanto para a verificação é necessário um processo permanente de comprovação, pelo controlador, de que a execução está alinhada às diretrizes previamente fixadas, seja pela legalidade ou pela legitimidade. Sendo assim, muito além de se limitar à obrigação de verificar, a figura do controlador deve cultivar a capacidade técnica de constatar possíveis irregularidades.

Entender os princípios de planejamento, organização e controle como ferramentas do processo administrativo foi considerado entre os respondentes de importante a máxima importância. Tais habilidades se tornam indispensáveis uma vez que ao planejar o controlador estabelece seus objetivos, especificando as formas como serão alcançados; ao organizar cria-se uma coordenação dos recursos disponíveis, alocando-os da melhor forma segundo o planejamento estabelecido; e ao controlar, além de permitir minimizar a probabilidade de ocorrência de erros, constitui-se padrões e medidas de desempenho que permitam assegurar compatibilidade com o objetivo da instituição.

O Incra possui um Sistema de Informações de Projetos de Reforma Agrária (Sipra) que se destina ao tratamento, sistematização e recuperação de dados sobre os projetos de reforma agrária desde a criação até sua emancipação. Esse banco de dados propicia o conhecimento das áreas de assentamento, com informações dos aspectos econômico-sociais e registro dos programas desenvolvidos, além do cadastro atualizado de todos os clientes da reforma agrária. Questionado aos respondentes sobre a importância de que o controlador tenha domínio dessa ferramenta, 10% considerada-na de pouca importância, 30% importante e 60% avaliaram como sendo de muita ou máxima importância.

Conhecimento geral sobre a política pública voltada para a reforma agrária foi levado em questão e 70% dos executores do Crédito Instalação consideraram-na de muita ou máxima importância, enquanto 10% opinaram como sendo de pouca importância. Há de se considerar que a Administração Pública é um conjunto de meios institucionais, patrimoniais, financeiros e humanos, organizados e necessários para executar as decisões políticas, quais sejam, os objetivos governamentais. Sendo assim, o domínio sobre a política da reforma agrária agrega na qualificação profissional dos servidores do Incra em qualquer instância.

Ter um conhecimento geral da instituição, que abrange sistemas, processos,

políticas, objetivos, história, organização, crenças, valores, etc, para uma adequada atuação como controlador da aplicação dos Créditos Instalação também foi verificado entre os respondentes que assim se manifestaram: 30% consideraram-a de pouca importância; 20% informaram como sendo importante; 20% atribuíram muita importância e 30% elegeram como de máxima importância. A visão sistêmica ocorre quando os profissionais estão envolvidos nos processos de forma a conseguir visualizar a instituição como um todo e entendê-la como um sistema integrado e, sendo assim, o desempenho de um componente pode afetar não apenas a própria Autarquia, mas todas as partes interessadas.

Quanto à habilidade em gerenciar pessoas e conflitos organizacionais, 40% dos servidores consideraram-a como sendo importante, enquanto outros 50% elegeram como sendo de muita ou máxima importância e apenas 10% opinaram como um quesito de pouca importância. Entende-se como administração de conflitos a escolha e implementação das estratégias mais adequadas para lidar com cada tipo de situação. Porém, o conflito pode ser visto como algo positivo quando existe uma tendência à estagnação, e a habilidade em como lidar com ele é que o torna uma ferramenta importante em situações tais como: experiência de frustração de uma ou ambas as partes; diferenças de personalidade; metas diferentes; diferenças em termos de informações e percepções, entre outras.

Outro requisito avaliado foi a habilidade para entendimento e comunicação com todos os níveis da administração, compreendendo os problemas funcionais relacionados à aplicação dos Créditos Instalação. 80% dos respondentes avaliaram como sendo uma habilidade de muita importância, e 20% consideraram-na apenas importante. Quando o foco da instituição é o seu recurso humano a comunicação torna-se um agente de gestão que facilita o alcance das metas e é uma peça fundamental na partilha de informações e mobilização das pessoas. Para que ele se dê de forma eficaz deve-se investir nos canais formais de comunicação, na estrutura de autoridade, na especialização do trabalho e na propriedade da informação.

Sobre a habilidade para expressar de forma clara ideias por escrito ou através de apresentações informativas, 40% dos respondentes consideraram-a importante e outros 50% avaliaram-a como uma habilidade de muita importância, restando 10% acreditando ser de pouca importância. Ter habilidade para expressar as ideias com o propósito de otimizar o trabalho da equipe e melhorar o fluxo das informações

torna mais transparente a execução do erário e auxilia também no controle externo.

Por fim, a habilidade para motivar outras pessoas para novas ações na busca dos objetivos definidos foi avaliada por 50% como sendo de muita importância, enquanto 40% consideraram-na importante e 10% de pouca importância. Apesar de não ser um papel precípua do controlador motivar as pessoas que trabalham ao seu redor, a título de uma qualidade que agrega valor ao profissional, o mesmo pode criar um ambiente motivador em que os colaboradores busquem satisfazer suas necessidades profissionais e assim atender ao objetivo da instituição.

4.3 PONTOS CRÍTICOS NA APLICAÇÃO E CONTROLE DOS CRÉDITOS

Na Tabela 4 apresentam-se os resultados da pesquisa relativa aos pontos críticos na aplicação do controle do crédito instalação.

Tabela 4 – Pontos críticos na aplicação e controle do crédito instalação

Conteúdo analisado	1	2	3	4	5
Aderência a diretrizes e normas legais – o controle interno administrativo deve assegurar observância às diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos, para que os atos e fatos de gestão sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade.			30%	50%	20%
Planejamento – o controle, em relação à realização do programa de trabalho, deve ser traduzido no resultado alcançado quanto aos objetivos e metas de cada programa, delineado por ocasião da aprovação do orçamento e programação das atividades anuais.			50%	30%	20%
Oportunidade – indicar se os trabalhos de controle estão sendo realizados na época mais adequada; basicamente, um sistema de informações, podendo assim ser utilizado o processamento eletrônico de dados com alta eficiência.		50%	30%	20%	0%
Conveniência – interferência política em decisões que possam alterar as prioridades do Incra e modificar o plano de trabalho das ações pré-estabelecidas.	10%	40%	20%	20%	10%
Exatidão – identificar se as informações pertinentes à execução do trabalho são exatas.	10%	10%	40%	40%	0%
Estrutura física e logística do trabalho – criar condições para que o trabalho seja desenvolvido com eficiência.	10%	20%	20%	20%	30%
Treinamento – aquisição de conhecimento, habilidades e competências voltadas para a área de atuação.	20%	10%	20%	30%	20%

Fonte: Pesquisa direta, 2014.

Como pode ser observado na Tabela 4, que aponta os pontos críticos da

aplicação e controle dos créditos instalação, verificou-se no quesito de operacionalização da execução e prestação de contas que a aderência às diretrizes e normas gerais oscila entre os respondentes de importante a máxima importância, com 50% elegendo como uma questão de muita importância. Trata-se de se fazer o controle interno administrativo de forma a assegurar a observância às diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos para que os atos e fatos de gestão sejam efetuados mediante procedimentos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade. Infere-se que os aspectos legais não têm a valoração merecida, o que pode ocasionar atos administrativos inválidos, uma vez ser imprescindível, ou seja, de importância máxima, tal observância.

Constatou-se que o controle em relação à realização do programa de trabalho, qual seja, o planejamento do que está previsto e do que foi efetivamente realizado é tido como de máxima importância somente para 20% dos respondentes e 50% consideraram-o apenas importante. É preocupante tal verificação, uma vez que o planejamento é a ferramenta administrativa que permite perceber a realidade, avaliar o percurso e construir uma referência do futuro através da estruturação dos trâmites necessários para avaliar todo o processo a que se destina e, sendo assim, pode-se classificá-lo como sendo o lado racional da ação.

Outro aspecto, um dos pilares do controle, é a indicação de que os trabalhos estão sendo realizados na época mais adequada através de um sistema de informações que deve ser utilizado para o processamento de dados com grande eficiência. Apenas 20% dos colaboradores consideraram essa ferramenta como sendo muito importante, enquanto 50% elegeram-a como de pouca importância para a aplicação e controle dos créditos instalação. Cumpre salientar que uma comunicação eficiente no serviço público é imprescindível para que se tenha eficácia e efetividade no resultado final do trabalho proposto. Sugere-se que esse conceito seja discutido entre os envolvidos, haja vista a inserção necessária de programas de controle e acompanhamento eletrônicos de forma a tornar a participação dos envolvidos oportuna e adequada. Além disso, deve-se verificar a forma como foi implantada essa ferramenta, uma vez que sua utilização otimiza o trabalho e, no entanto, há um baixo interesse pela sua instrumentalização.

Conceitualmente é pacífico o entendimento de que não pode haver conotação política nas decisões do Executivo, porém o Incra tem uma particularidade que o

torna vulnerável quanto à ocorrência de decisões arbitrárias: a pressão e interferência dos movimentos sociais, em especial o Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra (MST), para que as políticas públicas voltadas aos clientes da reforma agrária sejam implementadas. Os respondentes se manifestaram em todos os níveis de importância quanto ao tema, o que torna difícil mensurar através dessa pesquisa a relevância da conveniência das decisões que competem à Autarquia, mas é fato que, mesmo que de forma indireta, existe uma interferência política no sentido da relação entre os elementos que estão no poder (governo) e os cidadãos.

Verifica-se ainda que, enquanto 40% dos servidores consideraram de muita importância que as informações pertinentes à execução do trabalho sejam exatas, 20% dos respondentes as consideraram de mínima ou pouca importância. A exatidão objetiva viabilizar e assegurar a disponibilidade, a integridade, a confiabilidade e a autenticidade das informações e, sendo assim, deve ser administrada com uma ferramenta necessária para que a conclusão do ato administrativo seja correta.

Quanto à estrutura física e logística, as respostas variaram entre todos os níveis de importância. Apesar da indefinição através da aplicação dos questionários quanto à importância desse quesito, há de se considerar que tais fatores, além de motivacionais, se refletem diretamente no resultado do trabalho, especialmente nos aspectos de resultado, rapidez e continuidade.

No quesito treinamento como ferramenta no processo educacional, 50% dos respondentes consideraram-o de muita ou máxima importância, enquanto 30% o elegeram como um instrumento de mínima ou pouca importância. Oportuno salientar que o treinamento deve ser aplicado de maneira sistemática e organizada para a aquisição de conhecimentos, habilidades e competências voltadas à área de atuação e, se considerada a experiência profissional em anos dos respondentes, compreende-se a resistência quanto ao aprimoramento profissional.

4.4 FATOS GERADORES DE RESSALVAS DO CONTROLE INTERNO

Além da verificação das informações junto aos executores dos Créditos Instalação através de aplicação de um questionário, foram analisados 40 dos 53

processos de prestação de contas dos referidos créditos concluídos no período de 2008 a 2012. Entende-se por processo concluído os créditos disponibilizados que tiveram as contas bancárias encerradas com as prestações de contas aprovadas e os documentos arquivados.

Conforme o construto apresentado no Quadro 5, os dados analisados nos processos de prestação de contas dos créditos instalação foram: controle financeiro; controle administrativo; planejamento; eficiência e eficácia.

O controle financeiro a que se refere essa análise trata do acompanhamento das fases despesa, quais sejam, empenho, liquidação e pagamento. A fiscalização da última fase, o pagamento, se dá através de um conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos que visa assegurar a veracidade dos componentes financeiros, bem como dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente.

Para tanto, conforme se verifica na Tabela 5, foi verificado nos processos a existência dos documentos relacionados ao controle financeiro.

Tabela 5 – Documentação pertinente ao controle financeiro

Conteúdo analisado	%
Comprovante de abertura de conta bancária específica	80,0%
Empenho	90,0%
Ordem bancária	90,0%
Notas fiscais e/ou recibos	95,0%
Autorização de pagamento das notas fiscais e/ou recibos	82,5%
Extratos bancários de todas as movimentações financeiras	65,0%
Conciliação bancária	00,0%

Fonte: Pesquisa direta, 2014.

Da análise constatou-se que em nenhum procedimento foi realizada a conciliação bancária, ou seja, o comparativo entre as movimentações existentes na conta bancária específica e as existentes no controle financeiro. Tal verificação torna a análise das contas inconsistente, uma vez que se trata de uma ferramenta de controle administrativo e contábil, em que o objetivo é corresponder os saldos das contas contábeis com o demonstrado no extrato bancário.

O controle administrativo, por sua vez, trata da fiscalização e correção que a Administração exerce sobre a sua própria atuação, considerando os aspectos de

licitude e mérito, revendo os próprios atos, a fim de detectar situações de falhas quanto à legalidade, oportunidade e conveniência. Exemplo desse controle é o processo administrativo, que é um instrumento que formaliza a sequência ordenada de atos e de atividades a fim de ser atendido o pleito da administração.

Para tanto, foi analisada a consistência nos procedimentos através da verificação dos documentos relacionados ao controle administrativo, conforme apresentado na Tabela 6.

Tabela 6 – Documentação pertinente ao controle administrativo

Conteúdo analisado	%
Portaria de criação do projeto de assentamento	72,5%
Ordem de serviço com designação dos servidores	75,0%
Documento informando os assentados responsáveis pela conta bancária	80,0%
Relação dos beneficiários	82,5%
Contrato de crédito devidamente assinado	100%

Fonte: Pesquisa direta, 2014.

O controle está diretamente relacionado ao planejamento, uma vez que o seu objetivo é assegurar que as atividades de uma instituição sejam desenvolvidas de acordo com o plano. Para a sua efetivação é necessário um sistema de informações que disponibilize um posicionamento que possibilite a comparação do desempenho efetuado com as metas planejadas.

As ferramentas de controle disponíveis para a aplicação do crédito instalação estão relacionadas na Tabela 7, que apresenta a documentação pertinente ao planejamento. Para verificação da efetividade do planejamento foi levantada a frequência dos documentos nos processos.

Tabela 7 – Documentação pertinente ao planejamento

Conteúdo analisado	%
Ata de reunião com a comunidade para tratar sobre o crédito instalação	82,5%
Relatório situacional das famílias	47,5%
Projeto básico de aplicação dos créditos	55,0%
Orçamento dos materiais a serem adquiridos	80,0%
Contrato de aquisição dos materiais adquiridos	55,0%
Plano de aplicação simplificado	67,5%

Fonte: Pesquisa direta, 2014.

Das verificações do controle administrativo (Tabela 6) e do planejamento (Tabela 7), percebe-se que em ambos os casos falta uniformidade nos procedimentos e rigor na exigência dos documentos necessários para o aprimoramento do controle, que para se tornar efetivo deve ser transparente e ter qualidade nas informações.

Quando à eficiência, via de regra, pode-se conceituá-la como uma forma de empregar recursos de modo a obter a melhor relação entre custos e benefícios, com foco para o melhor método, objetivando que os recursos sejam aplicados o mais racional possível.

Uma forma de se verificar a eficiência é equacionar o tempo previsto para a realização de um trabalho e o que foi efetivamente gasto. Para tanto, especificamente nessa pesquisa verificou-se o tempo despendido entre a abertura do processo e o encerramento com a aprovação da prestação de contas (Tabela 8).

Tabela 8 – Tempo de conclusão dos processos de aplicação de crédito

Conteúdo analisado	%
De um ano até dois anos	2,5%
De dois anos até três anos	12,5%
De três anos até quatro anos	15,0%
De quatro anos até cinco anos	22,5%
De cinco anos até seis anos	17,5%
De seis anos até sete anos	17,5%
De oito anos até nove anos	10,0%
Mais de dez anos	2,5%

Fonte: Pesquisa direta, 2014.

Conforme pode ser observado na Tabela 8, que estima o prazo de finalização dos procedimentos, o tempo necessário para a conclusão dos processos gira em torno de quatro até sete anos em 57,5% dos casos. Com esses dados resta comprovado que vários aspectos podem estar contribuindo para a ineficiência do processo, tais como: falta de recursos; falta de conhecimento empírico para execução das tarefas; falta de conhecimento técnico detalhado das tarefas; falta de dados confiáveis sobre as necessidades da tarefa; e erro de avaliação e definição do nível crítico das tarefas. Sugere-se aprimoramento através de uma abordagem diferenciada do conhecimento empírico, uma vez que, o tempo de experiência não é suficiente para evitar falhas no processo; disponibilização de recursos; maior e

melhor acompanhamento das chefias; e aprimoramento das ferramentas necessárias para a execução das tarefas.

A eficácia, por sua vez, pode ser considerada como uma medida normativa do alcance dos resultados. Trata-se de um instrumento para verificar se a execução do trabalho foi realizada exatamente como se deve, ou seja, é uma avaliação da extensão em que é verificado se os múltiplos objetivos foram alcançados com êxito. Nesta pesquisa, foram analisados os quesitos de eficácia elencados na Tabela 9.

Tabela 9 – Eficácia dos processos de aplicação de crédito

Conteúdo analisado	%
Relatório conclusivo – prestação de contas	95%
Análise da prestação de contas	65%
Arquivado e aprovado pelo ordenador SEM análise da prestação de contas	20%
Arquivado e aprovado pelo ordenador COM análise da prestação de contas	65%
Arquivado sem conclusão do procedimento	15%

Fonte: Pesquisa direta, 2014.

Cumprido salientar que a análise da prestação de contas em todos os procedimentos verificados limitou-se a um *checklist* com relatos de atendimento dos itens exigidos pela NE nº 79/2008, sem verificação pormenorizada da documentação. Como agravante, o relatório conclusivo emitido pelo executor da aplicação do crédito e deferido pelas chefias imediatas e superiores é considerado como a aprovação das contas, ou seja, não há um sistema de freios e contrapesos, uma vez que não foi identificada a fiscalização e correção necessários para garantir a conformidade de atuação com os princípios impostos pelo ordenamento jurídico.

4.5 PROPOSIÇÃO DE AÇÕES PARA DIMINUIR AS INCIDÊNCIAS DOS FATOS CAUSADORES DE RESSALVAS DO CONTROLE INTERNO

Identificadas as necessidades de aprimorar a qualidade do conhecimento profissional, estabelecer requisitos básicos para o perfil do servidor responsável pelo controle dos créditos instalação, superar os pontos críticos na aplicação e controle dos créditos e reduzir a incidência de fatos geradores de ressalvas do controle interno, é importante verificar a adequação dos processos adotados frente ao

atendimento dos princípios da administração pública, que visa a efetivação do trabalho sob os pilares da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência, controle, entre outros.

Em se tratando da qualidade do conhecimento profissional, a análise de dados demonstrou que a noção de entendimento dos preceitos legais, desde os normativos internos até os princípios constitucionais, não têm a dimensão merecida. Trata-se de um dado preocupante, uma vez que a sua aplicabilidade é de fundamental importância para a eficácia dos processos. Ademais, os conhecimentos em conciliação bancária não foram considerados relevantes, enquanto que para uma efetiva prestação de contas é imprescindível a prática dessa técnica.

Como proposta corretiva, sugere-se um trabalho de qualificação e conscientização quanto à significância dos preceitos legais e de técnicas de conciliação bancária no desenvolvimento do trabalho, por meio da adoção de procedimentos padronizados e detalhados. Torna-se imperativo uma uniformidade de entendimento quanto à conduta das rotinas.

Quanto às qualidades ideais do profissional da controladoria, no qual os servidores responsáveis pela aplicação do crédito indicaram os quesitos que acreditam ser importantes para a efetividade do trabalho, percebeu-se que o nível de exigência é uma continuidade do que se espera dos trabalhos dos avaliados. Preliminarmente, é necessário o entendimento de que o controle deverá ser feito sempre sobre as atividades e não sobre os profissionais que as executam, uma vez que os mesmos podem e devem contribuir para a efetividade do trabalho na indicação das limitações enfrentadas nas rotinas dos processos.

No trabalho do controlador interno dos créditos instalação, sugere-se uma atuação tríplice: de natureza preventiva, com a finalidade de evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades; de natureza concomitante ou detectiva, que é o controle projetado para detectar erros, desperdícios ou irregularidades no momento em que eles ocorrem, em tempo de adotar medidas tempestivas de correção; e, por fim, o controle subsequente ou corretivo, que identifica as irregularidades após o ocorrido e permite a aplicação posterior de ações corretivas.

Quanto aos pontos críticos na aplicação e controle dos créditos, supõe-se que

serão significantes as adequações necessárias nos seguintes quesitos:

- a) Aderência a diretrizes e normas gerais – aperfeiçoamento contínuo do capital humano envolvido nas ações de aplicação de crédito, especificamente em todas as leis e normas direta ou indiretamente pertinentes ao controle interno;
- b) Planejamento – ênfase no apoio da alta gerência; alinhamento estratégico; processo de priorização; e processo de estimativa dos esforços necessários para o alinhamento das rotinas em observância às recomendações dos órgãos de controle externo;
- c) Oportunidade e conveniência – alinhamento dos preceitos legais, missão da autarquia e satisfação do interesse público de forma eficaz, eficiente e efetiva;
- d) Exatidão – investir em um generalista entre especialistas para um conhecimento aprofundado do Sipro, de forma a instituir um agente multiplicador da operacionalização dos sistemas de informações, tornando o banco de dados consistente e um elemento importante na disponibilização das informações, de modo a triangularizá-las com os procedimentos administrativos e o controle interno. Por se tratar de subsídio às decisões da alta gerência, pode-se considerar um fator crítico e, portanto, de necessário esforço para que o controle seja suficiente no sentido de evitar ocorrência de erros, garantir o cumprimento do alinhamento estratégico, realimentar o processo de planejamento, evitar a ocorrência de retrabalho, verificar a validade dos custos estimados e os benefícios declarados antecipadamente, entre outros;
- e) Estrutura física e logística do trabalho – estabelecer o planejamento das ações levando em conta a estrutura física, financeira e humana, balizando as limitações e poder de interferência de cada um desses elementos de forma interativa;
- f) Treinamento – a necessidade de se criar um padrão de excelência depara-se com a oposição a mudanças e a ameaça em alterar a cultura organizacional. Para garantir resultados positivos em todos os processos é necessário treinamento e preparação das pessoas envolvidas nas rotinas,

especialmente em normatização, legislação e procedimentos contábeis, e um planejamento de intervenção visando a desmistificação de novos paradigmas, bem como a eliminação de possíveis resistências.

Quanto as condutas de prestação de contas, sugere-se como estratégias a serem adotadas para estabelecer um padrão de rotinas os seguintes procedimentos:

- a) Controle financeiro – como mecanismo de controle auxiliar, implementar a conciliação bancária como documento de prestação de contas dos recursos utilizados na aplicação dos créditos instalação;
- b) Controle administrativo – estabelecer uniformidade nos procedimentos e rigor na relação dos documentos exigidos.
- c) Planejamento – por estar diretamente relacionado ao controle, para sua efetivação é necessária a criação de um sistema de informações que disponibilize um posicionamento de modo a possibilitar a comparação do desempenho efetuado com as metas planejadas;
- d) Eficiência – estipular prazo limite para a aplicação dos créditos instalação através da implementação de rotinas, estabelecimento de metas de possível alcance, elaborados de forma conjunta entre a chefia direta e os responsáveis pela execução de crédito;
- e) Eficácia – como medida normativa do alcance dos resultados, sugere-se que a análise da prestação de contas seja feita sem a interferência opinativa de quem realizou a execução dos créditos. Trata-se de um sistema interno de freios e contrapesos em que a segmentação dos trabalhos se tornem evidentes, autônomas e harmônicas entre si.

Diante dessas sugestões de adequações a serem realizadas nas práticas de aplicação de créditos instalação e seus subsequentes controles, infere-se que quanto mais adequado o sistema de controle às necessidades da administração pública, melhor será o seu desempenho. Segundo Mosimann e Fisch (1999), para que as informações sobre a situação da empresa sejam precisas, imprescindível para a tomada de decisões mais acertada, é necessária a implementação de um sistema de controle ideal.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Nesse capítulo apresentam-se as conclusões do estudo e recomendações para pesquisas futuras sobre o tema investigado.

5.1 CONCLUSÕES

Nesse estudo objetivou-se demonstrar quais os fatos recorrentes de ressalvas do controle interno do Inbra na aplicação dos créditos instalação aos beneficiários da reforma agrária no estado do Paraná, considerando a metodologia de trabalho usual, sua importância e a adequação necessária para tornar mais eficientes, eficazes e efetivas as atuações das autarquias que executam as políticas públicas voltadas para questões de cunho social.

Os elementos demonstrados na fundamentação teórica evidenciaram a importância de se criar uma metodologia de controle interno em sintonia com os preceitos destacados na literatura, os pressupostos legais e as recomendações dos órgãos de controle externo. Foi esclarecedor demonstrar as diferenças entre controladoria e auditoria, controle interno e externo e evidenciar os aspectos de legalidade, razoabilidade e economicidade.

A análise de dados destaca-se pela importante de cotejar elementos da pesquisa bibliográfica e as informações coletadas por meio de questionários, pesquisa documental e observação participante.

As limitações nos controles das informações, na execução das tarefas e a carência na uniformidade de procedimentos foram constatadas nas respostas aos questionários e confirmadas por meio da pesquisa documental. Percebe-se que sendo do setor público, fica estabelecida uma obrigação legal de criar um sistema de controle interno, que deve ser implantado, mantido e aprimorado constantemente. Para tanto, a administração deve investir em tecnologia e treinamento contínuo dos servidores envolvidos para o adequado desempenho das atividades.

O estudo realizado demonstrou como é importante manter o controle de todas as atividades exercidas, desde a seleção da clientela que será beneficiada com os

créditos, a abertura do procedimento administrativo, o andamento processual, as atualizações necessárias, a execução dos créditos, até a análise e parecer final da prestação de contas do recurso aplicado.

A percepção dos servidores envolvidos na aplicação dos créditos instalação, bem como a análise documental, evidenciou que no Incra, no estado do Paraná, o controle aplicado na situação específica tem relação direta com o desempenho da Divisão de Desenvolvimento, setor responsável pela execução dessa ação, bem como em toda a Autarquia, uma vez que o não cumprimento das metas planejadas irá se refletir na avaliação institucional como um todo.

Conclui-se que a forma de aplicação dos créditos instalação e os instrumentos de controle precisam de adequações, desde os normativos internos, as rotinas de trabalho, até a metodologia de análise e aprovação das contas. Diante desse fato, a importância atribuída nesse estudo e a necessidade de dar ênfase ao controle interno torna-se imprescindível.

Estabelecer uma rotina na aplicação dos créditos e determinar critérios no controle interno dessas ações por meio de uma metodologia de análise das contas pode ter impacto positivo nos resultados. Restou comprovado que a necessidade de empregar instrumentos de controle nas atividades desenvolvidas é relevante, pois lidar com recurso público exige rigor em todas as etapas. O agente público só pode praticar ou deixar de praticar algo, senão em virtude da lei.

Para tanto, sugere-se como forma de gestão de um sistema de controle interno e o implemento efetivo de seus instrumentos:

- a) detalhamento de todas as competências dos atores envolvidos, que pode ser efetivado através de um *checklist* das tarefas, da delimitação das atribuições de cada segmento responsável e do planejamento dos gastos financeiros e de recursos humanos;
- b) levantamento do potencial de vulnerabilidade da Administração, referente ao desperdício do recurso público, realizado através do contexto do trabalho a ser controlado, bem como a verificação prévia dos controles e métodos internos de repressão de irregularidades e fraudes;
- c) revisão pormenorizada do sistema do controle interno sob o enfoque do seu alcance aos requisitos da eficiência, eficácia e efetividade. Para tanto,

deve-se identificar e documentar todos os atos realizados na atividade administrativa, avaliar o setor de controle interno existente e adequar seus procedimentos aos objetivos pretendidos e analisar as informações relativas aos resultados alcançados no exercício do controle, identificando as falhas e irregularidades existentes e indicando suas correções; e

- d) criar uma cultura para elaborar relatórios gerenciais de controle que permitam a análise das deficiências do controle ou o benefício que proporcionou ao trabalho controlado.

Na pesquisa realizada, que teve abrangência somente no estado do Paraná, verificou-se que tal experiência poderá ser valorada se compartilhada com outros estados, pois ficou evidenciado no estudo que a falta de comunicação e o subaproveitamento dos sistemas de informações cria impacto negativo nos aspectos da eficiência, da eficácia e da efetividade.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Na realização de futuros trabalhos sobre esse tema, tendo em vista um melhor entendimento sobre o assunto, recomenda-se uma investigação do controle interno em setores diversos do Incra, bem como em outras superintendências. Além disso, recomenda-se desenvolver uma metodologia que possa ser implantada em todas as regionais, de forma a otimizar a gestão e se refletir nos resultados institucionais e na melhoria da qualidade de vida do público da reforma agrária.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ARAÚJO, Danilo Bezerra. **O papel do órgão de controle interno segundo a constituição da República Federativa do Brasil**. 48 f. Monografia de Graduação de Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2011. Disponível em: <http://www.scribd.com/doc/173765634/Monografia-Danilo-Bezerra-06-12-2011>. Acesso em: 25 mar. 2014.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública: da teoria a prática**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 mar. 2014.

BRASIL. **Decreto-lei nº 1.110**, de 09 de julho de 1970. Cria o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), extingue o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária, o Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário e o Grupo Executivo da Reforma Agrária e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1110.htm. Acesso em: 25 mar. 2014.

BRASIL. **Decreto-lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 25 mar. 2014.

BRASIL. **Instrução normativa nº 01**, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal Disponível em: http://www.cgu.gov.br/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in01_06abr2001.pdf. Acesso em: 25 mar. 2014.

BRASIL. **Lei complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 25 mar. 2014.

BRASIL. **Lei complementar nº 76**, de 06 de julho de 1993. Dispõe sobre o procedimento contraditório especial, de rito sumário, para o processo de desapropriação de imóvel rural, por interesse social, para fins de reforma agrária. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp76.htm. Acesso em: 25 mar. 2014.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do distrito federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 25 mar. 2014.

BRASIL. **Lei nº 4.504**, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm.

BRASIL. **Lei nº 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 25 mar. 2014.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2005.

CESAR, Ana Maria Roux Valentini Coelho. **Método do Estudo de Caso (Case Studies) ou Método do Caso (Teaching Cases)? Uma análise dos dois métodos no Ensino e Pesquisa em Administração**. Disponível em: http://www.mackenzie.br/fileadmin/Graduacao/CCSA/remac/jul_dez_05/06.pdf. Acesso em: 06 fev. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. São Paulo: saraiva. 2001.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>. Acesso em: 05 fev. 2014.

GERIGK, Wilson; TARIFA, Marcelo Resquetti; ALMEIDA, Lauro Brito de; ESPEJO, Márcia Maria dos S. Bortolucci. **Controladoria pública municipal: uma perspectiva dos profissionais do controle externo**. Disponível em: Http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/ABC-2007-01.pdf. Acesso em: 21 jan. 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) 2014. Disponível em <http://www.incra.gov.br>. Acesso em: 13 dez. 2013.

Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). Instrução Normativa nº 50, de 22 de dezembro de 2008. Fixa valores e normas gerais para a implementação do crédito instalação aos beneficiários dos projetos da Reforma

Agrária.

Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). **Instrução Normativa nº 53**, de 19 de junho de 2009. Fixa valores e normais gerais para a implementação do crédito instalação aos beneficiários dos projetos da Reforma Agrária.

Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). **Instrução Normativa nº 54**, de 22 de julho de 2009. Fixa valores e normais gerais para a implementação do crédito instalação aos beneficiários dos projetos da Reforma Agrária.

Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). **Instrução Normativa nº 58**, de 05 de março de 2010. Fixa valores e normais gerais para a implementação do crédito instalação aos beneficiários dos projetos da Reforma Agrária.

Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). **Instrução Normativa nº 67**, de 15 de junho de 2011. Fixa valores e normais gerais para a implementação do crédito instalação aos beneficiários dos projetos da Reforma Agrária.

Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). **Instrução Normativa nº 68**, de 16 de agosto de 2011. Fixa valores e normais gerais para a implementação do crédito instalação aos beneficiários dos projetos da Reforma Agrária.

Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). **Instrução Normativa nº 74**, de 14 de novembro de 2012. Fixa valores e normais gerais para a implementação do crédito instalação aos beneficiários dos projetos da Reforma Agrária.

Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). **Instrução Normativa nº 93**, de 05 de março de 2010. Fixa valores e normais gerais para a implementação do crédito instalação aos beneficiários dos projetos da Reforma Agrária.

Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). **Norma de Execução nº 67**, de 29 de novembro de 2007. Estabelece fluxo operacional para concessão, aplicação e prestação de contas dos créditos do Programa de Crédito Instalação, no âmbito os Projetos de Assentamento integrantes do Programa de Reforma Agrária.

Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). **Norma de Execução nº 79**, de 26 de dezembro de 2008. Estabelece fluxo operacional para concessão, aplicação e prestação de contas dos créditos do Crédito Instalação, no âmbito dos projetos de assentamento integrantes do Programa de Reforma Agrária.

Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). **Norma de Execução nº 86**, de 04 de novembro de 2009. Dá nova redação aos artigos 3º, 12, 20, 22, 25, 36, 38, 40, 45 e 47 da Norma de Execução nº 79/2008, publicado no D.O.U nº 252, Seção 1, do dia 29 de dezembro de 2008.

INTOSAI. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.

KHAIR, Amir Antônio. **Lei de responsabilidade fiscal: guia de orientação para as prefeituras**. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/>

Arquivos/publicacao/lrf/080807_PUB_LRF_guiOrientacao.pdf. Acesso em: 29 jan. 2014.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 2. ed. São Paulo: atlas, 1990.

MATTEI, Lauro Francisco. **A reforma agrária brasileira: evolução do número de famílias assentadas no período pós-redemocratização do país**. Disponível em: http://r1.ufrj.br/esa/art/201204_301_325.pdf. Acesso em: 12 dez. 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MILESKI, Hélio Saul. **Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 22, n. 38, 2005.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sívio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NUNES, Jamil. **O controle interno no InCra: um estudo do funcionamento dos procedimentos internos sob o aspecto administrativo e da contabilidade pública**. 187 f. Monografia (MBA em Auditoria Integral) – Universidade Federal do Paraná, 2005.

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

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Da administração pública burocrática à gerencial**. Disponível em: <http://blogs.al.ce.gov.br/unipace/files/2011/11/Bresser1.pdf>. Acesso em: 29 jan. 2014.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de controladoria: coleção resumos de contabilidade, v. 17**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Cinara Prado da. **A atuação do Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra nas questões políticas e sociais brasileiras**. 27f. Monografia (Especialização em Sociologia Política) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

SILVA, Jair Cândido da. **Lei nº 4.320/64 comentada: uma contribuição para a elaboração da lei complementar (§ 9º do art. 165 da CF/88)**. Brasília: Thesaurus Editora, 2007.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

APÊNDICES



Universidade Federal do Paraná – UFPR
Especialização em Controladoria

Prezado(a) colega,

O presente questionário tem como objetivo oferecer subsídios para o desenvolvimento do projeto de monografia de conclusão do curso de especialização em Controladoria. Sua colaboração será de inestimável valor para o sucesso desse trabalho.

Grata,

Cinara Prado

Obs.: Os dados e informações serão confidenciais e tratados de forma conjunta, preservando a identidade dos colaboradores. Favor Preencher os campos numerados, conforme codificação apresentada em cada caso. Favor não deixar nenhuma questão em branco.

1ª parte: Perfil do profissional

1) Gênero:

(1) Masculino

(2) Feminino

2) Idade:

(1) Acima de 30 e até 35 anos

(2) Acima de 35 e até 40 anos

(3) Acima de 40 e até 45 anos

(4) Acima de 45 e até 50 anos

(5) Acima de 50 anos

3) Forma de ingresso no Incra:

(1) Aprovado em concurso público

(2) Efetivado pela Constituição Federal de 1988

(3) Cedido por outro órgão público

(4) Anistiado pela Lei 8.878/94 no Governo Itamar

4) Tempo que trabalha no Incra:

(1) Até 5 anos

(2) Acima de 5 e até 10 anos

(3) Acima de 10 e até 20 anos

(4) Acima de 20 e até 30 anos

(5) Acima de 30 anos

5) Tempo de experiência na aplicação dos créditos instalação:

(1) Até 5 anos

(2) Acima de 5 e até 10 anos

(3) Acima de 10 e até 15 anos

(4) Acima de 15 e até 20 anos

(5) Acima de 20 anos

6) Formação acadêmica:

(1) 2º grau completo

(2) Superior incompleto

(3) Superior completo

(4) Pós graduado

Área de formação:

2º parte:	<i>Conhecimento técnico do profissional</i>
------------------	--

Assinale cada questão com um único X, de acordo com o nível de importância de conhecimento que você considera para viabilizar a execução da aplicação dos créditos instalação.

1) Conhecimento amplo da Norma de Execução nº 79/2008 e suas alterações.

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

2) Experiência e conhecimento técnico em processo administrativo com ênfase aos preceitos legais estabelecidos pela Lei 9.784/1999.

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

3) Conhecimento e acompanhamento de todos os procedimentos, preliminares e posteriores (desde a abertura até o encerramento do processo com o parecer final da prestação de contas), relacionados à aplicação dos créditos instalação.

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

4) Conhecimento em técnicas de conciliação bancária e/ou demonstrações contábeis.

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

5) Conhecimento e aplicação dos princípios constitucionais pertinentes à administração pública, elencados no Art. 37 da Constituição Federal de 1988 (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, entre outros).

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

3º parte:	<i>Pontos críticos na aplicação e controle dos créditos instalação</i>
------------------	---

Assinale cada questão com um único X, de acordo com o nível de importância que você considera para operacionalizar a execução e prestação de contas dos créditos instalação.

1) Aderência a diretrizes e normas legais – o controle interno administrativo deve assegurar observância às diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos, para que os atos e fatos de gestão sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade.

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

2) Planejamento – o controle, em relação à realização do programa de trabalho, deve ser traduzido no resultado alcançado quanto aos objetivos e metas de cada programa, delineado por ocasião da aprovação do orçamento e programação das atividades anuais.

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

3) Oportunidade – indica se os trabalhos de controle estão sendo realizados na época mais adequada; basicamente, um sistema de informações, podendo assim ser utilizado o processamento eletrônico de dados com alta eficiência.

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

4) Conveniência – interferência política em decisões que possam alterar as prioridades do Incra e modificar o plano de trabalho das ações preestabelecidas.

Mínima importância	Pouca importância	Importante	Muita importância	Máxima importância
--------------------	-------------------	------------	-------------------	--------------------

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
5) Exatidão – identifica se as informações pertinentes à execução do trabalho são exatas.				
Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)

6) Estrutura física e logística de trabalho – cria condições para que o trabalho seja desenvolvido com eficiência (disponibilização de equipamentos, hardware, veículos, maquinários etc).

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

7) Treinamento – aquisição de conhecimento, habilidades e competências voltados para a área de atuação.

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

4ª parte:	<i>Opinião sobre o perfil ideal do profissional responsável pelo controle interno dos créditos instalação</i>
------------------	--

Assinale cada questão com um único X, de acordo com o nível de importância que você considera para o perfil ideal do profissional responsável pela análise da execução e prestação de contas da aplicação dos créditos instalação.

1) Possuir profundo conhecimento em contabilidade e finanças.

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

2) Entender os princípios de planejamento, organização e de controle.

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

3) Entender todas as ferramentas do SIPRA.

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

4) Conhecimento geral sobre a política de reforma agrária.

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

5) Conhecimento completo do Incra, incluindo sistemas, processos, políticas, objetivos, história, organização, crenças e valores, etc.

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

6) Habilidade de gerenciar pessoas e conflitos organizacionais.

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

7) Habilidade para entendimento e comunicação com todos os níveis da administração, entendendo os problemas funcionais relacionados a aplicação dos créditos instalação.

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

8) Habilidade para expressar suas ideias claramente de forma escrita ou através de apresentações informativas.

Mínima importância (1)	Pouca importância (2)	Importante (3)	Muita importância (4)	Máxima importância (5)
---------------------------	--------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------

9) Habilidade para motivar outras pessoas para novas ações na busca dos objetivos definidos.

Mínima importância	Pouca importância	Importante	Muita importância	Máxima importância
--------------------	-------------------	------------	-------------------	--------------------

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
-----	-----	-----	-----	-----