

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS

VINÍCIUS FERNANDES INÁCIO

CONFIGURAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS MUNICIPAIS E OS
INDICADORES DE DESEMPENHO: UM ESTUDO APLICADO AOS MUNICÍPIOS
PARANAENSES

CURITIBA
2016

VINÍCIUS FERNANDES INÁCIO

CONFIGURAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS MUNICIPAIS E OS
INDICADORES DE DESEMPENHO: UM ESTUDO APLICADO AOS MUNICÍPIOS
PARANAENSES

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Programa de Mestrado em Contabilidade – Área de Concentração Contabilidade e Controle Gerencial do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Simone Bernardes Voese

CURITIBA

2016

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. SISTEMA DE BIBLIOTECAS.
CATALOGAÇÃO NA FONTE

Inacio, Vinicius Fernandes

Configuração dos controles internos municipais e os indicadores de desempenho: um estudo aplicado aos municípios paranaenses / Vinicius Fernandes Inacio. - 2016.

85 f.

Orientadora: Simone Bernardes Voese.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

Defesa: Curitiba, 2016.

1.Contabilidade pública. 2.Controladoria. 3.Administração pública. 4. Finanças públicas. I. Voese, Simone Bernardes, 1976-. II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDD 657.61

“CONFIGURAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS MUNICIPAIS E OS INDICADORES DE DESEMPENHO: UM ESTUDO APLICADO AOS MUNICÍPIOS PARANAENSES”

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE **MESTRE EM CONTABILIDADE** (AREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.



PROF. DR. ROMUALDO DOUGLAS COLAUTO
COORDENADOR DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CONTABILIDADE

APRESENTADA À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA PELOS PROFESSORES:



PROF.ª DR.ª SIMONE BERNARDES VOESE
PRESIDENTE



PROF.ª DR.ª MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO
MEMBRO



PROF.ª DR.ª FABRÍCIA DA SILVA ROSA
MEMBRO

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. SISTEMA DE BIBLIOTECAS.
CATALOGAÇÃO NA FONTE.

Dedico o presente trabalho à minha família, especialmente aos meus queridos pais, Luiz Carlos e Maria Aparecida e também ao meu irmão Andrey, que me apoiaram em todos os momentos e não mediram esforços para me auxiliar durante essa importante fase em minha vida. Aos meus amigos, que apesar da distância, de alguma maneira se fizeram presentes nesse processo.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus pela realização desse projeto que tanto significa para mim e pelas inúmeras oportunidades recebidas. Quando tudo parecia tão distante e até mesmo impossível, quando a estrada entre Curitiba e Ibiporã parecia não ter fim e, por um minuto aquele sentimento de “eu não vou conseguir” me acometia, ELE me dizia “vá em frente, falta pouco, você vai conseguir!”

Aos meus pais, pelo apoio absoluto em todos os momentos, pelos ensinamentos e conselhos, pelas orações e por sempre acreditar em mim.

Agradeço ao meu irmão Andrey pela parceria e auxílio de sempre, em todos os momentos desse processo.

À minha orientadora, Professora Dr.^a Simone Bernardes Voese, pelo amadurecimento a mim proporcionado e, principalmente, pelo privilégio de poder compartilhar de seus conhecimentos.

Agradeço ainda as Professoras Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo e Dra. Fabrícia Silva da Rosa, pelas valorosas contribuições na construção desse estudo.

Agradeço a todos os professores do Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, por terem compartilhado seus conhecimentos comigo e contribuído diretamente para minha formação profissional.

Aos controladores internos dos municípios paranaenses que atenderam prontamente ao pedido de colaboração com a pesquisa, respondendo os questionários e tornando esse sonho possível.

Agradeço o Prefeito do Município de Ibiporã, Sr. José Maria Ferreira, por reconhecer a importância desse estudo para minha vida pessoal e profissional, autorizando e compreendendo minha ausência em determinados momentos, tanto para cursar as disciplinas do programa, quanto para participação em eventos e a elaboração da presente dissertação. Espero, sinceramente, poder retribuir à administração pública, o investimento em mim realizado.

Agradeço minha amiga e parceira de trabalho Patrícia Lúcia Marcelino, por ter assumido, com extremo zelo e competência, algumas das minhas responsabilidades quando estive ausente do departamento, me dando toda a tranquilidade para conduzir meus estudos da melhor forma.

Agradeço a todos os meus colegas de mestrado, em especial Luciano Diniz e Guilherme Souza, pelo companheirismo, pela descontração nos momentos de tensão, pelo aprendizado e pela oportunidade de ter convivido com todos vocês.

Agradeço aos meus amigos e familiares, por todos os momentos de descontração, orações e palavras de apoio.

Finalmente, agradeço a toda equipe de coordenação do Programa de pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná por todo o suporte e auxílio de sempre.

RESUMO

O controle interno tem assumido um papel cada vez mais relevante na gestão das organizações públicas influenciado por pressões de variadas origens. Monteiro (2015) destaca alguns fatores que contribuíram para o aumento do valor do tema como, por exemplo, os escândalos corporativos das últimas décadas, que têm aumentado a relevância da contabilidade, das auditorias (interna e externa) e dos controles internos. O setor público, contudo, ainda depara-se com exigências cotidianas relativas ao bom uso dos recursos públicos, bem como a prestação de contas à sociedade. Nesse sentido, estudos têm explorado as práticas de controle interno nas organizações, inclusive no setor público, avaliando seu impacto no desempenho destas. Uma maneira de avaliar essas práticas de controle interno é o modelo COSO para Avaliação de Controles Internos e Gerenciamento de Riscos. Frente a este cenário, o presente estudo tem o seguinte problema de pesquisa: Qual a relação entre os indicadores de desempenho dos municípios paranaenses e a configuração do controle interno, avaliado sob a perspectiva do modelo COSO? Para responder a essa questão, foram traçados como objetivos da pesquisa a necessidade de identificar a configuração do controle interno, identificar os indicadores de desempenho dos municípios paranaenses, avaliar a relação entre a configuração do controle interno municipal e os indicadores de desempenho e avaliar quais perspectivas do modelo COSO apresentam relação com o resultado dos indicadores. Trata-se de um estudo causal exploratório, inserido no universo da pesquisa quantitativa, em que foram encaminhados questionários para os responsáveis pelo controle interno dos 399 municípios paranaenses, com o intuito de identificar a configuração desses controles. Tendo um número de respondentes de 74, levantou-se os dados dos indicadores de desempenho relativos aos Gastos com Saúde, Gastos com Educação, Gastos com Pessoal e Endividamento. A análise de resultados foram utilizadas as técnicas de correlação e regressão linear múltipla, além da análise descritiva para caracterizar o perfil dos respondentes. Os resultados mostraram a existência de relação entre a configuração do controle interno com os indicadores de desempenho, destacando-se a análise do bloco de Avaliação de riscos x Gastos com Saúde, uma que o resultado mostrou-se coerente com o esperado, isto é, melhores práticas de controle interno conduzem a um aumento nos gastos com ações de saúde.

Palavras-Chave: Administração Pública. Controle interno. Indicadores de desempenho.

ABSTRACT

Internal control has assumed an increasingly important role in the management of public organizations influenced by varied backgrounds pressures. Monteiro (2015) highlights some factors that contributed to the increase in the theme value as, for example, the corporate scandals of recent decades, which have increased the relevance of accounting, audit (internal and external) and internal controls. The public sector, however, still faced with daily demands for the good use of public resources and accountability to society. In this sense, studies have explored the practices of internal control in organizations, including the public sector, assessing its impact on the performance of these. One way to assess these internal control practices is the COSO model for Internal Control Assessment and Risk Management. Facing this scenario, this study has the following research problem: What is the relationship between the performance indicators of the municipal districts and configuration of internal control, assessed from the perspective of the COSO model? To answer this question, were drawn as research objectives the need to identify the configuration of the internal control, identify performance indicators for the municipal districts, evaluate the relationship between the configuration of municipal internal control and performance indicators, and evaluate which prospects COSO model present relationship with the results of the indicators. This is an exploratory causal study, included in the quantitative research universe in which questionnaires were sent to those responsible for the internal control of the state's 399 municipalities, in order to identify the configuration of these controls. Having a number of 74 respondents, rose the data of performance indicators for health expenses, education expenses, expenses and Personal Debt. The analysis results were used the correlation techniques and multiple linear regression, descriptive analysis to characterize the profile of the respondents. The results showed the existence of a relationship between the configuration of internal control performance indicators, especially the analysis of the risk assessment block x expenses Health, one the result was consistent with the expected, ie, best internal control practices lead to an increase in spending on health actions.

Keywords: Public Administration. Internal control. Performance indicators.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Box-Plots dos vetores de resposta.....	55
Figura 2. Box-Plots dos vetores de input.....	56
Figura 3. Comportamento do Endividamento em função dos scores de cada bloco do modelo COSO.....	61

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Definição dos elementos da TEP.....	25
Quadro 2. Definição das perspectivas do modelo COSO.....	36
Quadro 3. Constructos da pesquisa.....	41

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Médias e desvios padrão dos vetores de dados usados neste trabalho...	53
Tabela 2. Teste de normalidade de Shapiro-Wilk para os vetores de dados.....	57
Tabela 3. Coeficientes de correlação de Spearman (r_s) e significância da correlação entre os blocos do COSO.....	59
Tabela 4. Coeficientes de correlação de Spearman (r_s) e significância da correlação entre blocos COSO e indicadores financeiros.....	63
Tabela 5. Parâmetros dos modelos de regressão linear múltipla para os 4 indicadores avaliados.....	67
Tabela 6. Parâmetros dos modelos de regressão linear múltipla pós refinamento para Gastos com educação e com pessoal.....	68

LISTA DE SIGLAS

TCE – Tribunal de Contas do Estado

TCU – Tribunal de Contas da União

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

CGU – Controladoria Geral da União

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC T – Normas Brasileiras de Contabilidade (norma técnica)

COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

GR – Gerenciamento de Riscos

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	15
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	18
1.2 OBJETIVOS.....	20
1.2.1 Objetivo Geral.....	21
1.2.2 Objetivos Específicos.....	21
1.3 JUSTIFICATIVA.....	21
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	22
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	23
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	24
2.1 TEORIA DAS ESCOLHAS PÚBLICAS.....	24
2.2 CONTROLE INTERNO E OS INDICADORES DE DESEMPENHO.....	29
2.3 MODELO COSO PARA AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS E GERENCIAMENTO DE RISCOS.....	35
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	39
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	39
3.2 INSTRUMENTO DA PESQUISA.....	40
3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA.....	41
3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	43
3.5 HIPÓTESES DA PESQUISA.....	44
3.6 TRATAMENTO ESTATÍSTICO E ANÁLISE DOS DADOS.....	47
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	48
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS RESULTADOS.....	48
4.2 ANÁLISE ESTATÍSTICA DOS DADOS.....	51
4.2.1 Confiabilidade Dos Dados Coletados.....	52
4.2.2 Descrição Dos Dados.....	53
4.2.3 Análises De Correlação.....	58
4.2.3.1 CORRELAÇÃO LINEAR SIMPLES.....	58
4.2.3.2 REGRESSÃO LINEAR MÚLTIPLA.....	66
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	70
REFERÊNCIAS.....	73
ANEXO I – APRESENTAÇÃO DA PESQUISA.....	77
ANEXO II – PERFIL DO RESPONDENTE.....	79
ANEXO III – QUESTIONÁRIO.....	80

1 INTRODUÇÃO

O controle interno tem assumido um papel cada vez mais relevante na gestão das organizações públicas influenciado por pressões de variadas origens. Dentre elas, os órgãos de controle externo, o cidadão e o próprio gestor público, que tem encontrado no sistema de controle interno um importante aliado na gestão orçamentária e financeira e também na preservação do patrimônio público. Nesse sentido, Monteiro (2015) ressalta que no setor público deve haver uma maior preocupação com o bom uso dos recursos, justamente por sua natureza pública, devendo seguir princípios de regulação e legalidade como exigências cotidianas.

Em função disso, o autor defende que a preocupação com os controles internos como forma a apoiar os gestores da missão de administrar, subsidiar o controle externo e fomentar o controle social deve estar incorporada à realidade do setor de forma ampla. Aliado a esses fatores, Monteiro (2015) destaca também que os escândalos corporativos das últimas décadas têm aumentado a relevância da contabilidade, das auditorias (interna e externa) e dos controles internos.

No entanto, as práticas de controle interno, a existência do órgão de controladoria e, sobretudo, do profissional controlador interno, não são temáticas tão inovadoras no âmbito público quanto parece. Contudo, percebe-se que o assunto alcançou proporções mais substanciais apenas nos últimos anos, pressionado por alguns fatores, tais como a promulgação da Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, popularmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal ou LRF, a atuação dos Tribunais de Contas dos Estados e da União e, mais recentemente, com a publicação das leis nº. 131, de 27 de maio de 2009 e nº. 12.527, de 18 de novembro de 2011 chamadas de lei da transparência e lei de acesso a informação.

Faz-se mister ressaltar que a promulgação da LRF não representou apenas um marco sob o ponto de vista do ordenamento jurídico, mas sobretudo, atribuiu maior peso aos atentados contra a administração pública brasileira praticados por gestores públicos irresponsáveis. Ante o exposto, Santos e Alves (2011) revelam que a busca pelo controle e eficiência das ações do poder público concretizou-se no Brasil com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF):

O objetivo da LRF era introduzir métodos que possibilitassem ampliar o controle e a transparência dos atos dos gestores como: a inserção de publicações periódicas dos relatórios de gestão, o monitoramento dos índices orçamentários, o controle da despesa pública e o aumento na

arrecadação da receita, forçando uma maior eficiência da gestão e a obtenção do equilíbrio das contas públicas.

Nota-se nos argumentos dos referidos autores que a lei supracitada aproximou a figura dos controles ao monitoramento dos índices orçamentários, o que vai ao encontro da proposta deste estudo, ao se considerar que os sistemas de controle interno podem exercer, de alguma maneira, influências nos resultados dos indicadores da administração pública.

Aliado a esse processo de regulamentação dos sistemas de controle internos sobre as finanças públicas, um movimento de criação dos órgãos responsáveis por implantar e acompanhar também foi necessário. Prova disso, foi a instituição da Controladoria Geral da União (CGU) em 2003, bem como das controladorias estabelecidas em nível estadual que, além de contribuir para o processo de tomada de decisão, representam um instrumentos de monitoramento das atividades do setor público (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2012).

Tais transformações são pressionadas pelos novos instrumentos normativos da contabilidade pública, como a *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

Amaral e Lima (2013) mostram que, com a adoção das referidas normas espera-se um maior controle sobre as contas públicas e, aliado a isso, efeitos positivos sobre os ciclos políticos no Brasil, em função principalmente do enfoque patrimonial e do regime de competência. Isso se explica pelo fato de que, as novas normas devem dificultar eventuais manobras na situação patrimonial da entidade em períodos eleitorais, com a finalidade de atender interesses pessoais.

Finalmente, para concluir os principais instrumentos normativos que disciplinam o controle interno no setor público, tem-se as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Para o estudo em tela, destaca-se a NBC T 16.8, que evidencia a relevância do controle interno na administração pública como ferramenta gerencial inserindo, inclusive, aspectos relacionados com a minimização de riscos sob diferentes óticas, isto é, veracidade dos componentes patrimoniais, conformidade dos registros contábeis, observância à legislação, entre outros.

A representatividade do sistema de controle interno no âmbito público fica ainda mais evidente quando levado em consideração a necessidade de os gestores

públicos darem satisfação das suas ações à sociedade. Tal satisfação ocorre por meio da oferta de serviços públicos de qualidade e da prestação de contas dos gastos públicos.

Estudos como o de Melo (2013), desenvolvido a partir da percepção dos servidores da Controladoria Geral da União, mostram que a promoção da transparência pública é uma das principais atividades do órgão de controle interno no setor público. Cavalcante e De Luca (2013) complementam que “a transparência e a *accountability* são pilares básicos tanto da Governança Corporativa quanto da Controladoria”, destacando ainda que os autores reforçam a importância da controladoria como instrumento de governança do setor público.

Nesse sentido, o sistema de controle interno, como artefato gerencial permite tanto o suporte à tomada de decisão do gestor público, quanto à garantia da legitimidade dos atos públicos, sob a perspectiva da aderência às normas aplicáveis ao setor público e, evidentemente, à transparência que toda administração pública requer.

Mediante esse cenário, faz-se necessário estabelecer um modelo para mensurar os níveis de controle interno adotadas nas administrações públicas a serem analisadas, de modo que tais variáveis possam ser relacionadas com os indicadores de desempenho apresentados por estas administrações em seus demonstrativos financeiros.

Por essa razão, o estudo propõe a utilização do modelo COSO como método de avaliação do controle interno, dada a importância atribuída ao referido modelo por autores como Ma e Ma (2011), Danescu e Dogar (2012) e Hayne e Free (2014). O COSO é mundialmente utilizado para a avaliação de controles internos e gerenciamentos de riscos corporativos e, portanto, foi selecionado para conduzir a avaliação dos sistemas de controle interno nas prefeituras paranaenses, elaborando-se um questionário cujas afirmativas foram construídas orientadas pelas variáveis que compõem o modelo.

Além disso, a relevância o referido modelo alcançou tamanha notoriedade e possibilidade de aplicação em diferentes áreas e formatos de organizações, que tem-se percebido sua utilização em entidades sem fins lucrativos (PÉRTILE, 2013) e também em órgãos públicos (TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009), por exemplo.

Face à exposição de tais elementos, cuja relação entre os mesmos se pretende comprovar com a presente pesquisa, lançar-se-á mão da Teoria das Escolhas Públicas, ou simplesmente TEP, para estabelecer o arcabouço teórico em que as variáveis serão sustentadas, e explicadas as eventuais relações. Desta feita, a utilização da escolha pública para conduzir o desenvolvimento desta pesquisa, pressupõe que o gestor público enfrenta diariamente um dilema entre o que deve ou não fazer, e isto lhe implica a tomada de decisão quanto à priorização de determinadas ações em detrimento de outras, influenciando diretamente no seu plano de governo e, conseqüentemente, na vida das pessoas.

É o que retrata, por exemplo, Borges (2001) em seu estudo, ao mencionar que a teoria das escolhas públicas tem se destacado nos últimos tempos por representar uma enorme influência nas agendas de governo e agências internacionais empenhados em promover programas de ajustes estruturais e reforma do Estado.

Em síntese, o dilema enfrentado pelo gestor consiste na decisão de aplicar mais ou menos recursos financeiros em determinadas áreas de atuação do Poder Público, como saúde e educação, por exemplo. Essa aplicação formará índices de desempenho para mensurar o nível dos gastos nessas áreas e, como todo gasto público deve ser devidamente controlado, o estudo investigará a relação entre o controle empregado e o resultado obtido no indicador de desempenho.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Não há como se falar em desempenho financeiro na administração pública sem antes mencionar a figura do orçamento público. Isto porque a administração orçamentária representa, se não o maior, um dos elementos fundamentais para se alcançar o equilíbrio das contas públicas, pois antes mesmo de considerá-lo como um importante instrumento de controle gerencial, é uma peça obrigatória por lei no âmbito do setor público. Crepaldi e Crepaldi (2013) definem o orçamento como:

“...expressa o instrumento que documenta a atividade financeira do Estado, contendo a receita e o cálculo das despesas autorizadas para o funcionamento dos serviços públicos e outros fins projetados pelos governos. Na realidade, há obrigação de previsão das despesas, funcionando o orçamento como condição para a sua realização, o que não ocorre com as receitas, que poderão ficar aquém ou além do previsto, sem que disso resulte qualquer implicação...”

Dito isto, é razoável compreender que tal planejamento exige controle da sua execução para aferir o correto cumprimento das suas diretrizes, implicando em verificações permanentes quanto ao atendimento de áreas essenciais como saúde e educação. Para tanto, o gestor público está sujeito à uma série de controles, sejam eles internos ou externos, que acompanharão a execução da sua proposta orçamentária.

Nesse sentido, Bugarin et. a. (2003) e Oliveira (2012) sistematizam a estrutura de controle inserida no setor público, por meio do Poder Legislativo, Poder Judiciário, Tribunais de Contas e, mais recentemente, o cidadão por meio da legitimação do controle social. Tendo o último alcançado maior notoriedade com a promulgação da Lei nº. 12.527 de 18 de novembro de 2011, popularmente conhecida como “Lei de Acesso à Informação”, evidenciando o emaranhado de órgãos cuja função é fiscalizar e controlar os gastos públicos no país, mesmo que ainda não o aconteça de maneira plena e efetivada.

Quanto às formas de avaliar tais controles, estudos como o de Ablan Bortone e Mendez Rojas (2010) já trabalharam com a aplicação de modelos para avaliar a adequação dos sistemas de controle interno em municípios venezuelanos, como o COSO, com vistas à identificação dos pontos fortes e fracos de seus sistemas vigentes e a comparação com o sistema proposto pelo COSO.

Diante disso, o que se deseja com a presente pesquisa é investigar a adequação dos procedimentos de controle estruturados dentro da própria entidade, no caso, os municípios do Estado do Paraná, e se, de alguma forma, tais controles estão relacionados com o desempenho financeiro das organizações públicas. Além disso, a pesquisa permitirá identificar se os controles internos implantados estão sendo utilizados como ferramenta de controle gerencial ou meramente como cumprimento de obrigações legais, haja vista que pesquisas têm discutido o dilema característico do setor público e cada vez mais evidente, que consiste em atender a uma grande e crescente demanda de despesas para uma quantidade cada vez menor de recursos (COELHO e QUINTANA, 2008).

No estudo, os autores investigam não somente o comportamento do desempenho orçamentário, econômico e financeiro municipal, mas buscam avaliar a consonância da realização do plano de governo com as previsões inicialmente

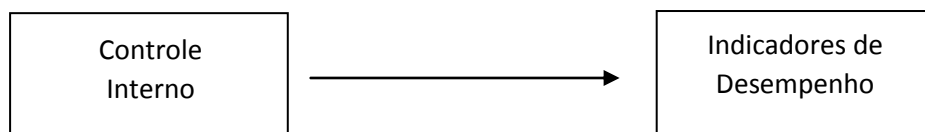
estabelecidas no orçamento. E ainda, identificar os indicadores mais ou menos suscetíveis às oscilações da economia e as respectivas áreas afetadas por isso.

Paralelo a isso, também depara-se com a perspectiva do gestor público quanto às áreas que receberão maior ou menor investimento e, conseqüentemente, terão seus respectivos indicadores afetados. Essa decisão do gestor pode ser orientada pela Teoria das Escolhas Públicas que Vicente e Nascimento (2012) argumentam que muitas vezes não está direcionada para a preocupação com o bem estar social, e sim com o alcance dos interesses pessoais.

Frente às variáveis abordadas no modelo COSO, associadas aos resultados dos indicadores de desempenho dos municípios paranaenses e, à luz da Teoria das Escolhas Públicas, surge a seguinte inquietação de pesquisa:

Qual a relação entre os indicadores de desempenho dos municípios paranaenses e a configuração do controle interno, avaliado sob a perspectiva do modelo COSO?

Tal problematização pode ser resumidamente ilustrada da seguinte forma:



A relação que se buscou identificar no estudo considerou tanto a média geral atribuída ao controle interno do município, quanto à relação isolada com cada perspectiva proposta pelo modelo COSO.

1.2 OBJETIVOS

Para Gil (2010) os objetivos de uma pesquisa mantêm uma relação estreita com o problema proposto, tendo como característica a clareza e a objetividade. Quando os objetivos são pensados, o pesquisador determina o caminho pelo qual percorrerá para encontrar as respostas para a sua inquietação. Por essa razão, os objetivos tornam trazer o problema de pesquisa para uma dimensão viável, delimitada e mais específica.

Na sequência, portanto, são apresentados os objetivos geral e específicos do estudo em tela.

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar a existência da relação entre a configuração do controle interno municipal e os indicadores de desempenho dos municípios paranaenses.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Caracterizar a configuração do controle interno na administração pública municipal, sob as perspectivas propostas pelo modelo COSO para Avaliação de Controles Internos e Gerenciamento de Riscos;
- b) Identificar os indicadores de desempenho dos municípios paranaenses relativos aos gastos com educação, saúde, pessoal e endividamento;
- c) Avaliar a relação entre a configuração do controle interno municipal e os indicadores de desempenho;
- d) Avaliar quais perspectivas do modelo COSO apresentam relação com o resultado dos indicadores.

1.3 JUSTIFICATIVA

A presente pesquisa contribui para o fomento da discussão acerca da adoção de práticas gerenciais no setor público, bem como com a avaliação da situação das entidades da administração pública, no caso, por meio dos indicadores de desempenho selecionados.

No entanto, mesmo diante da necessidade de se melhorar os processos contábeis, financeiros e orçamentários na administração pública, discutido em pesquisas da área que mostram os benefícios da implantação do sistema de controle interno, estudos como o de Babatunde e Dandago (2014), trazem evidências de que o controle interno aplicado ao setor público ainda apresenta várias deficiências. Tais deficiências têm um efeito negativo considerável sobre o gerenciamento de projetos de capital nas organizações públicas nigerianas.

Além disso, as práticas de controle também têm sido consideradas como uma das condições essenciais para realização de parcerias entre o setor público e privado, visto que esses parceiros buscam se assegurar de que seus recursos estão sendo bem aplicados, tanto por meio de meio da elaboração de contratos formais

quanto em relação à exigência de transparência dos processos. É o caso de alguns municípios holandeses estudados por Bogt e Tillema (2015).

Contudo, percebe-se que ainda não há um modelo de controle interno que possa ser considerado como o ideal para administração pública, muito menos quando se pensa em um sistema de controle que permita monitorar e contribuir de maneira positiva e efetiva para a melhoria do desempenho dos variados serviços prestados pelo poder público. Fato esse que é discutido por Kominis e Dudau (2012) ao analisar a mudança no uso dos sistemas de controle por parte do governo na área de políticas públicas voltadas para o atendimento de crianças e jovens na Inglaterra.

A pesquisa mostrou que o setor público inglês está se tornando cada vez mais desiludido com o controle do governo sobre o trabalho das agências nesta área política. Inclusive, tem se levantado dúvidas sobre a eficácia dos sistemas convencionais de controle, razão pela qual os autores propõem a implantação do controle interativo ou controle interorganizacional, na tentativa de gerir de forma mais eficaz o risco e a incerteza cada vez mais presente nesse ambiente.

Diante disso, a presente pesquisa encontra nesse universo de discussão acerca das implicações da implantação do sistema de controle interno no setor público, motivação para dar continuidade à busca por respostas e eventuais soluções quanto as suas principais características e efeitos, sua relação com o desempenho do resultado das organizações públicas, o modelo ideal de implantação, entre outros aspectos.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A delimitação do estudo quanto ao seu objeto, são os municípios do Estado do Paraná, mais especificamente, as prefeituras. Com o intuito de encontrar evidências quanto à existência e o funcionamento do sistema de controle interno nessas prefeituras, buscou-se analisar, se há relação desses sistemas com os indicadores de desempenho do município.

Quanto à delimitação dos indivíduos entrevistados, foram considerados todos os responsáveis pelos órgãos de controladoria do Estado do Paraná. Para isso, foi submetido ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná, um requerimento de acesso à informação quanto aos nomes e endereço de e-mail dos respectivos responsáveis,

para que, em seguida, fossem enviados os questionários da pesquisa. Ademais, as respostas dos entrevistados serão confrontadas com os indicadores de desempenho coletados das demonstrações financeiras divulgadas pelos municípios selecionados.

Outra delimitação é quanto às variáveis do modelo de avaliação de controles internos, que no presente estudo será o COSO. Nesse modelo os sistemas de controle interno são avaliados a partir das seguintes perspectivas: ambiente de controle; avaliação de risco; atividade de controle; informação e comunicação; monitoramento; fixação de objetivos; identificação de eventos e resposta a risco. (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU, 2009).

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

A presente pesquisa está estruturada em cinco capítulos. Preliminarmente, a introdução apresenta a contextualização do tema, bem como o problema, objetivos e justificativa da pesquisa. Em seguida, o segundo capítulo aborda a fundamentação teórica, apresentando, inicialmente, a Teoria das Escolhas Públicas, seguido dos conceitos relativos ao sistema de controle interno, especificamente nas organizações públicas e o modelo para avaliação desses controles que será utilizado nesta pesquisa, o COSO.

O terceiro capítulo aborda o método e os procedimentos de pesquisa. Inicialmente, apresenta-se o delineamento da pesquisa, seguido pelos aspectos relacionados ao instrumento de pesquisa utilizado e ao constructo. Na sequência, o capítulo aborda a população e a amostra do estudo, além das hipóteses e do desenho da pesquisa. Por fim, são apresentados os procedimentos de coleta e a análise dos dados.

O quarto capítulo promove a exposição e discussão referente à análise dos resultados, com a descrição do perfil dos controladores internos dos municípios paranaenses, seguida das análises dos resultados obtidos. Finalmente, último capítulo traz as considerações finais da pesquisa, tecendo comentários quanto aos resultados encontrados e sugestões para pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Apresenta-se, nesta seção, o referencial teórico da pesquisa. Primeiramente, é apresentada a Teoria das Escolhas Públicas, utilizada como pano de fundo para a sustentação teórica do estudo. Na sequência, são explorados os temas de controle interno e os indicadores de desempenho, finalizando com a apresentação do modelo COSO para Avaliação de Controles Internos e Gerenciamento de Riscos.

2.1 TEORIA DAS ESCOLHAS PÚBLICAS

A proposta para sustentação teórica do estudo é a Teoria das Escolhas Pública, um ramo da teoria econômica em que os conceitos da economia de mercado são aplicados à política e aos serviços públicos. Felkins (1997) argumenta que a *teoria da escolha pública* é voltada para o estudo da política baseada em princípios das Relações Econômicas, isto é, os fenômenos sociais discutidos nesta seara giram em torno do problema dos indivíduos em grupos, confrontados com a escolha de fazer o que é melhor para si ou para o que é melhor para o grupo.

A Teoria da Escolha Pública teve início por volta de 1965, tendo como seus principais fundadores Gordon Tullock e James McGill Buchanan Jr. A obra *“The Calculus of Consent – Logical Foundations of Constitutional Democracy”*, marca o surgimento dessa corrente como escola do pensamento em teoria política, tendo maior aceitação nos Estados Unidos onde são encontrados centros de estudo, departamentos de universidades voltados para a área, congressos, etc. (BERNABEL, 2009).

Em seu trabalho Dias (2009) retrata um pouco da trajetória de James M. Buchanan Jr., com o início à vertente que é conhecida como *Teoria da Escolha Pública (Public Choice)* e que se caracteriza por introduzir o individualismo metodológico e o instrumental matemático na ciência política. Segundo ele, James Buchanan apresenta as duas grandes preocupações que podem ser identificadas por trás da elaboração da teoria da escolha pública:

Excessiva matematização – além dos modelos de análise com enorme sofisticação matemática, deveria se compreender as motivações que explicam as decisões dos agentes econômicos.

Acentuada politização das decisões econômicas - o político, principalmente em períodos eleitorais, tem o costume de prometer mundos e fundos para conquistar os votos dos eleitores, desconsiderando, muitas vezes, os limites impostos pela escassez dos recursos produtivos.

Trabalhar com a perspectiva das escolhas públicas no desenvolvimento desta pesquisa pressupõe que o gestor público enfrenta diariamente um dilema entre o que deve ou não fazer, e isto lhe implica a tomada de decisão quanto à priorização de determinadas ações em detrimento de outras, influenciando diretamente no seu plano de governo e, conseqüentemente, na vida das pessoas. O relato de Borges (2001) reafirma esse cenário ao mencionar que a teoria das escolhas públicas tem se destacado nos últimos tempos justamente por representar uma enorme influência das agendas de governo e agências internacionais empenhados em promover programas de ajustes estrutural e reforma do Estado.

Tais influências podem ser explicadas pelas variáveis pertinentes aos elementos ou eixos essenciais da TEP que, segundo Cruz (2011) são: paradoxo do voto, *logrolling*, *lobbying* organizado, *rent seeking*, e a burocracia.

De maneira sintetizada, apresenta-se na sequência o quadro com a explicação desses elementos:

Quadro 1. Definição dos elementos da TEP.

Paradoxo do voto	Relação às variáveis possíveis nos sistemas de votação no sistema democrático. Significa dizer que diferentes resultados podem ser obtidos dependendo da ordem como eventos possíveis são considerados, isto é, como o sistema eleitoral está organizado.
Logrolling	Refere-se basicamente à negociação dos votos. No Brasil, a expressão que melhor traduziria o termo seria “uma mão lava a outra”. A famosa troca de favores.
Lobbying organizado	Também chamados de “grupos de pressão”, esses grupos afetados por atividades coletivas se mobilizam para apoiar uma medida favorável ou derrubar uma medida contrária.
Rent seeking	Se refere a atividades legais e ilegais para obter

	privilégio especial tais como, busca de uma situação de monopólio, zoneamento especial, restrições à importação, tarifas protecionistas, subornos, ameaças e contrabando.
Burocracia	Conceito de que os Burocratas têm grande interesse em manter seu <i>status</i> na burocracia, seja pelos ganhos, seja pelo poder, ou pelas regalias. A demonstração de que a burocracia não gera nenhum bem público não depende da assertiva de que os burocratas são preguiçosos ou ineficientes, mas, apenas da afirmativa de que eles estão interessados em maximizar seus próprios benefícios.

Fonte: Autor, 2015. Adaptado de Cruz (2011).

Nesse aspecto, a decisão do gestor público em investir mais em uma área do que em outra, passa necessariamente pelos preceitos trazidos pela TEP, mesmo que de maneira involuntária ou imperceptível. Isto porque, mesmo que a lei lhe imponha o cumprimento de indicadores de desempenho mínimos (educação e saúde) e máximos (gastos com pessoal e endividamento), o gestor pode aplicar percentuais diferenciados em tais indicadores, dependendo da sua política de governo.

No que diz respeito à área da saúde, por exemplo, Hauck e Smith (2015) discutem os elementos da TEP mencionados anteriormente por Cruz (2011), com o intuito de encontrar justificativas para as intervenções do Estado para melhorar a saúde pública, em especial nos países em que a população tem menor poder aquisitivo. Os autores utilizam-se do modelo econômico da escolha pública para discutir a ação no governo, os custos dos serviços de saúde pública, tais como vacinas, tratamentos contra doenças diarreicas em crianças e as políticas de prevenção, como a melhoria do acesso à água limpa ou políticas que limitam o consumo de tabaco, e a influência de poderosos grupos de interesse, políticos ou burocratas que perseguem seus próprios objetivos, ou votar e arranjos institucionais em países que moldaram a definição de prioridades de saúde.

E quando se discute essa possibilidade de “arranjos” com vista ao favorecimento de interesses próprios, Munger (2011) traz críticas ao modelo

apresentado por James Buchanan, que tem um forte apelo quanto aos valores constitucionais. Segundo Munger, "...a ideologia é um espinho no lado da escolha pública...", tendo em vista que:

A teoria seria mais poderosa e mais útil se não fosse verdade que fatores ideológicos são importantes para explicar o comportamento político. Isto é verdade por pelo menos duas razões. Primeiro, a escolha pública aplica métodos econômicos e teorias para o comportamento político. Mas a teoria econômica não tem nenhuma teoria para ideologia e não há espaço para fatores ideológicos, e assim a aplicação da escolha pública é enfraquecida pela importância de fatores que estão fora da economia. Em segundo lugar, um princípio fundamental da teoria da escolha pública é que as pessoas operam na política da mesma forma que no domínio econômico. Mas no comportamento econômico normal, há pouco espaço para aspectos ideológicos de comportamento.

Obviamente nem sempre é possível perceber que a decisão de um governo em dar mais atenção a um determinado tipo de serviço à população tem um cunho de simples preocupação com o bem estar social, haja vista que muitas vezes o que se tem é o desvirtuamento das propostas inicialmente em função do alcance dos interesses pessoais, conforme abordado por Vicente e Nascimento (2012):

Em contraposição à noção de competência dos governantes, a qual está ligada aos conceitos de eficiência e eficácia na implementação das políticas públicas voltadas ao bem estar geral dos administrados, há a Teoria da Escolha Pública (*Public Choice Theory*) que, por meio de diversas vertentes, explica de que forma os governantes desviam-se desse foco e se concentram apenas nos benefícios eleitorais advindos da implementação dessas políticas. A concepção moderna da Teoria da Escolha Pública deu origem a duas linhas principais de investigação: a teoria dos ciclos político-econômicos (*political business cycles*) e a teoria dos ciclos político-orçamentários (*political budget cycles*).

Segundo os autores as escolhas dos gestores públicos estariam muito mais voltadas para a possibilidade de reeleição e demais benefícios "eleitoreiros" do que à gestão da política fiscal, à execução do orçamento público e, como isso, a implementação de procedimentos de controle. Essa percepção é corroborada por Felkins (1997) em que traz como a mais importante contribuição da TEP é o reconhecimento de que os políticos são motivados por interesse próprio e, essas ações de auto-interesse podem ser desastrosas para o restante das pessoas, "como o envio de milhares de jovens para a prisão ou ser morto em uma guerra sem sentido, apenas para melhorar a sua situação política."

Vicente e Nascimento (2012) ainda buscam demonstrar de que forma os indicadores contábeis podem estar relacionados ao comportamento “oportunista” dos governantes, entendido como aquele que é direcionado à sua permanência no poder ou a de seus aliados políticos, o que pode fornecer explicações quanto às eventuais relações entre os indicadores de desempenho e os procedimentos de controle interno adotados pelo gestor público, à luz da TEP.

Face à alguns aspectos “negativos” atribuídos à TEP, bem como às críticas quanto as ações dos gestores públicos amparadas pela referida teoria, Bernabel (2009) traz em seu estudo uma proposta de novas abordagens para a TEP. Nele o autor propõe a reconstrução da TEP explicitando seus pressupostos sobre a natureza do objeto, do conhecimento e dos valores e sua lógica de operação, ou seja, seu método de solução de problemas. Sendo assim, tem-se que a teoria pode ser entendida como um processo de pacificação pela troca, em vez de um processo de pacificação pelo poder.

Nesse contexto, Bernabel (2009) propõe possíveis desdobramentos para a TEP, sendo eles: eficiência no sentido de Pareto como um critério de justiça, modelagem matemática da análise de custos, método das variáveis constitucionais, modelo teórico para verificar a influência dos grupos de interesse no comportamento dos legisladores.

Estudiosos da *Public Choice* apontam que as pessoas que tomam decisões públicas são, na verdade, tão movidas pelo interesse próprio como quaisquer outras. Elas são, acima de tudo, as mesmas pessoas: indivíduos não se tornam anjos tão logo consigam um trabalho no setor público. A Escolha Pública não necessariamente argumenta que todas as ações com vistas a influenciar as políticas governamentais são de interesse próprio, mas sim, que “nós não deveríamos supor que as pessoas comportam-se diferentemente no mercado por mercadorias e serviços do que como elas se compartilham quando influenciam as decisões governamentais. O interesse próprio pode motivar as pessoas” (BUTLER, 2012).

Finalmente, Butler (2012) ainda argumenta que a Escolha Pública por si só não pretende proporcionar alguma esperança ilusória de ‘sistema social’ ou ‘interesse público’. Ela somente procura ser fonte de informação ao debate político explicando as diferentes dinâmicas entre indivíduos motivados que emergem sob diferentes instituições políticas, e também destacando as consequências distintas que surgem como resultado.

2.2 CONTROLE INTERNO E OS INDICADORES DE DESEMPENHO

Otimizar utilização dos recursos públicos é algo que, definitivamente, tem ocupado as pautas de reuniões de gestores públicos. Com uma sociedade cada vez mais exigente por serviços públicos de melhor qualidade, percebe-se que não é mais suficiente “fazer”, e sim “fazer o melhor”, o que, no âmbito público significa fazer mais (ações) com menos (recursos).

Essa discussão não é algo tão inédito quanto se parece, Barbieri e Hortalare (2005), afirmam que essa discussão teve suas primeiras movimentações por volta dos anos 30, com o debate da reforma administrativa do serviço público brasileiro, iniciada internamente por alguns setores. As autoras argumentam que há uma necessidade de tal reforma, no sentido de modernizar-se para acompanhar as mudanças econômicas do momento e para otimizar a eficiência e eficácia das ações. Segundo elas foi diversamente sugerida e implementada em 1936 como Reforma Burocrática e em 1967 para modernizar, descentralizar e desburocratizar o serviço público.

O estudo de Barbieri e Hortalare (2005) remete ao economista e ex Ministro da Fazenda Bresser-Pereira, que em 1995, nos mesmos moldes das reformas do setor público no ocidente. Nele propõe-se uma reforma administrativa com ênfase no enfoque gerencial visando ao maior controle nos resultados, definição de setores exclusivos e não exclusivos com a transferência de atividades a setores públicos não estatais de atividades sociais, assistenciais, dentre outras.”

Toda essa movimentação em torno de uma nova administração pública, que também é percebida em países da Europa, decorreu da necessidade de melhorar os resultados institucionais. Isto implica no aumento da capacidade da administração pública em dar respostas às demandas dos cidadãos com o uso racional dos recursos (BARBIERE e HORTALARE, 2005).

O estudo de Reyes-Ricon et. al (2010) corroboram a discussão acerca da nova administração pública, ao passo que trazem uma abordagem quanto às funções do Estado e as inúmeras reformas enfrentadas pelo governo brasileiro desde a Proclamação da República. Segundo os autores, algumas vezes assumindo uma orientação para o mercado externo dependente liberal, enquanto em outras

vezes assumindo uma orientação voltada para o Estado autoritário de desenvolvimento.

Mais recentemente, esse processo de modernização da administração pública se configurou com a promulgação da Lei Complementar 101 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que representou um grande marco no cenário brasileiro, do ponto de vista da organização e gestão do Estado, bem como a avaliação do cumprimento de suas funções. Isto porque a LRF ampliou ou reafirmou as responsabilidades dos agentes públicos, exigindo daqueles que administram os recursos públicos maior planejamento, transparência, controle e, conseqüentemente, monitoramento e avaliação de suas ações.

Nesse sentido, especificamente no que diz respeito ao controle, a LRF “resgatou” a figura do sistema de controle interno que, embora tenha sua existência prevista em épocas pretéritas, surgiu como algo novo e com uma “roupagem” mais moderna e abrangente desse sistema. A referida lei atribuiu responsabilidades com cunho mais gerencial ao passo que o controle interno passa a acompanhar e fiscalizar determinados indicadores de desempenho específicos do setor público, implantados inclusive pela referida lei, no que tange a:

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

- I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

No entanto, faz-se mister ressaltar que, muito embora a LRF tenha representado talvez uns dos mecanismos legais de maior impacto e repercussão no Brasil, Quando se diz que o controle interno não é algo tão recente no setor público é porque desde a Lei Nº. 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da

União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, já trazia uma abordagem do tema em seu capítulo II, como segue:

CAPÍTULO II

Do Controle Interno

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

O mencionado artigo 75 defende que tal controle deve alcançar, no mínimo, três dimensões, sendo elas a legalidade dos atos, a fidelidades dos dados e o cumprimento dos programas administrativos no que tange à prestação de serviços e a execução de obras públicas.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Embora exista a previsão para que o controle interno trabalhe em três níveis temporais, a reforma do controle interno discutida pela Comissão Europeia, cujo estímulo se justifica pelas irregularidades frequentemente assinaladas pelo Tribunal de Contas Europeu, tem apresentado uma abordagem sistêmica do assunto. Nesse contexto, Levy, Barzelay e Porrás-gomez (2011) propõem a adoção do controle interno integrado, focado na contabilidade e na auditoria, como ferramenta para solucionar tais irregularidades.

Ainda com relação aos aspectos legais, não se pode deixar de mencionar a Constituição Federal de 88, art. 70:

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.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.

Os reflexos da evolução nas normas aplicáveis ao controle interno no setor público são notórios, principalmente, na chamada “reforma do sistema de controle interno” defendida por alguns autores já citados anteriormente, e ratificada por Reginato, Paglietti e Fadda (2011). O estudo realizado em municípios italianos preocupou-se em discutir não somente as reformas pelas quais o sistema de controle interno no setor público tem passado, mas, principalmente, identificar quais fatores contribuí para a efetivação dessa reforma, bem como avaliar seus resultados no ambiente em que fora implantada.

Muito embora a implantação do sistema de controle interno aplicado à administração pública tenha um caráter compulsório, em razão dos instrumentos legais que regem a atividade, percebe-se um movimento, mesmo que modesto, em que são discutidos os atributos gerenciais que podem ser empregados ao referido sistema, propiciando, além do atendimento à norma, a melhoria da gestão pública. Gherai e Tara (2012) abordam o sistema de controle interno como um processo dinâmico que deve ser permanentemente ajustado às demandas da entidade, de modo que a identificação prévia dos riscos garanta a solução dos problemas e o alcance dos objetivos e metas traçados pela administração.

Contudo, o sistema de controle interno no âmbito público, como ferramenta gerencial, deve considerar que trata-se de um ambiente que possui diversas particularidades e, em função disso, exige cautela no processo de implantação. Diante disso, tem-se discutido a adoção de um modelo específico para as instituições públicas, em que sejam contempladas as áreas afetas às fases do controle interno de uma organização, princípios de organização e apoio organizacional, sendo este último subdividido em regulamentar, metodológico, humanos, técnicos, informativos. (SINYUGINA e DEYNEKO, 2013).

Thomé e Tinoco (2005), por sua vez, argumentam que a controladoria deve auxiliar na governança e na geração de informações para seus usuários. A justificativa para isso é que o controle, além de ser um instrumento legal, também apresenta aspectos gerenciais quando este propicia a implementação de mecanismos que permitam uma melhor otimização dos recursos públicos e um atendimento satisfatório à população.

Os aspectos relacionados à melhoria da gestão pública, sob a perspectiva da contribuição do controle interno como artefato gerencial, devem ser analisados também em relação ao gerenciamento de riscos, visto que mapear vulnerabilidades

a tempo de serem sanadas e/ou mitigadas é tarefa dos sistemas de controle interno. Nesse sentido, mecanismos normativos, como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, já mencionadas anteriormente, têm se mostrado essa sensibilidade ao contemplar elementos para o gerenciamento de riscos corporativos, o que até então era uma temática restrita ao universo da iniciativa privada.

O pressuposto de que de maiores níveis de controle interno tendem a melhorar a eficiência dos indicadores de desempenho econômico-financeiro na administração pública encontra, em um primeiro momento, respaldo na legislação federal, já mencionada, quando faz alusão às funções do sistema de controle interno quanto à fiscalização dos limites com gastos de pessoal, da dívida pública e das metas estabelecidas no plano de governo, por exemplo.

No âmbito estadual, a qual a presente pesquisa está inserida, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná, por meio da Instrução Normativa nº. 104 de 05 de fevereiro de 2015 que trata dos procedimentos para a prestação de contas anual dos gestores públicos, exige a manifestação do responsável pelo controle interno de cada um de seus jurisdicionados acerca das ações desempenhadas pelo órgão durante o exercício financeiro, bem como do parecer do mesmo quanto ao cumprimento das metas fiscais, dentre elas, os gastos com educação e saúde, e também os limites de gastos com pessoal e endividamento.

Outras evidências de que o controle interno e os indicadores de desempenho mantêm algum vínculo, são discutidas por Bonacim e Araújo (2011), uma vez que, os autores partem do pressuposto de que os processos de planejamento e controle são interligados, isto é, “a maneira com que os gestores conduzem as revisões de desempenho influencia o processo de fixação de metas, a geração e seleção de iniciativas e as justificativas para as deficiências de desempenho”. Percebe-se, então, que para avaliar o desempenho das ações do gestor público primeiro é preciso conhecê-las, mensurá-las e, por conseguinte, controlá-las.

No que diz respeito à utilização de indicadores de desempenho para avaliar diferentes áreas do setor públicas, os autores tratam especificamente da área da saúde:

Por sua vez, os indicadores operacionais de gestão em saúde permitem identificar objetivos, obter informações reais e conhecer resultados. Além disso, o controle da utilização de recursos e a motivação dos profissionais

também são trabalhados como forma de alinhar iniciativas estratégicas e encaminhar a gestão na direção correta. (BONACIM e ARAÚJO, 2011).

Corroborando então a proposta da presente pesquisa, visto que uma as variáveis estudadas são os gastos com saúde.

Coelho e Quintana (2008), por sua vez, trazem uma proposta com uma abordagem mais ampla ao investigarem o desempenho do setor público por meio de indicadores calculados à partir das informações divulgadas nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. Desta forma, identifica-se quocientes que medem o desempenho sob o ponto de vista orçamentário, financeiro e patrimonial das entidades públicas, evidenciando inclusive a relação gasto *versus* receita quando da aplicação dos valores mínimos em educação e saúde, bem como os limites com despesas de pessoal e endividamento.

2.3 MODELO COSO PARA AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS E GERENCIAMENTO DE RISCOS

A adoção das práticas de controle interno na esfera privada ganhou força com o advento da Lei Sarbanes Oxley 2002, conhecida como SOX, que de acordo com Martin, Sanders e Scalan (2014), representou um marco na avaliação da eficácia dos controles internos. Clinton, Pinello e Skaife (2014) reforçam que a eficácia dos controles internos contribui também para previsões de analistas mais precisas.

É possível encontrar evidências de que o controle interno está relacionado com o gerenciamento de riscos, com estudos como o de Brown, Pott e Wömpener (2014), ao investigarem os impactos da reforma do controle interno e gestão de risco obrigatório, pós SOX, sobre a qualidade da contabilidade. Soin e Collier (2013) argumentam que eventos mundiais recentes, principalmente a crise financeira global, intensificaram o interesse sobre o risco e a natureza dos sistemas que o operam, tornando se uma característica da vida organizacional, tanto no setor privado público e quanto no setor privado.

A estrutura e os componentes do controle interno propostos pela referida norma muito se assemelham com os itens abordados pelo modelo do COSO, mundialmente conhecido e utilizado no gerenciamento de riscos corporativos.

O COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – Comitê das Organizações Patrocinadoras) desenvolveu essa ferramenta com o intuito de aprimorar os sistemas de controle interno das organizações por meio de um processo sistematizado de avaliação que, de acordo com Zonatto e Beuren (2009, p. 42):

(...) deve assegurar, com razoável grau de segurança, os objetivos de economia e eficiência, incluindo o alcance de performance e segurança dos ativos contra perdas; veracidade das informações financeiras e conformidade com as normas e legislações locais.

Ablan Bortone e Mendez Rojas (2010) trabalham a aplicação do modelo COSO em municípios venezuelanos, contrastando essa metodologia com os sistemas usados pelos municípios. Com o intuito de identificar os pontos fortes e fracos de seus sistemas vigentes à época, os autores encontraram achados que demonstram o enfraquecimento na instrumentação de sistemas de controle interno, em comparação com o sistema proposto pelo COSO.

No âmbito público, o Tribunal de Contas da União, publicou em 2009 um estudo quanto ao referido modelo, e como as perspectivas do mesmo são aplicadas no setor público, sendo elas: ambiente de controle; avaliação de risco; atividade de controle; informação e comunicação; monitoramento; fixação de objetivos; identificação de eventos e resposta a risco.

Quadro 2. Definição das perspectivas do modelo COSO.

PERSPECTIVA DO MODELO	DEFINIÇÃO
Ambiente Interno	A administração estabelece uma filosofia quanto ao tratamento de riscos e estabelece um limite de apetite a risco. O ambiente interno determina os conceitos básicos sobre a forma como os riscos e os controles serão vistos e abordados pelos empregados da organização. O coração de toda organização fundamenta-se em seu corpo de empregados, isto é, nos atributos individuais, inclusive a integridade, os valores éticos e a competência – e, também, no ambiente em que atuam.
Fixação de Objetivos	Os objetivos devem existir antes que a administração identifique as situações em potencial que poderão afetar a realização destes. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração adote um processo para estabelecer objetivos e que os escolhidos propiciem suporte, alinhem-se com a missão da organização e sejam compatíveis com o apetite a risco.
Identificação de Eventos	Os eventos em potencial que podem impactar a organização devem ser identificados, uma vez que esses possíveis eventos, gerados por fontes internas ou externas, afetam a realização dos objetivos. Durante o processo de identificação de eventos, estes poderão ser diferenciados em riscos, oportunidades, ou ambos. As oportunidades são canalizadas à alta administração, que definirá as estratégias ou os objetivos.
Avaliação de Riscos	Os riscos identificados são analisados com a finalidade de determinar a forma como serão administrados e, depois, serão associados aos objetivos que podem influenciar. Avaliam-se os riscos considerando seus efeitos inerentes e residuais, bem como sua probabilidade e seu impacto.
Resposta a Risco	Os empregados identificam e avaliam as possíveis respostas aos riscos: evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar. A administração seleciona o conjunto de ações destinadas a alinhar os riscos às respectivas tolerâncias e ao apetite a risco.
Atividades de Controle	Políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos selecionados pela administração sejam executadas com eficácia.
Informações e Comunicações	A forma e o prazo em que as informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas permitam que as pessoas cumpram com suas atribuições. Para

	identificar, avaliar e responder ao risco, a organização necessita das informações em todos os níveis hierárquicos. A comunicação eficaz ocorre quando esta flui na organização em todas as direções, e quando os empregados recebem informações claras quanto às suas funções e responsabilidades.
Monitoramento	A integridade do processo de gerenciamento de riscos corporativos é monitorada e as modificações necessárias são realizadas. Desse modo, a organização poderá reagir ativamente e mudar segundo as circunstâncias. O monitoramento é realizado por meio de atividades gerenciais contínuas, avaliações independentes ou uma combinação desses dois procedimentos.

Fonte: PricewaterhouseCoopers – PWC, 2007.

Nota-se que, além dos atributos comumente associados ao controle interno como conformidade, veracidade e segurança, o risco também é um elemento que deve ser considerado na avaliação dos controles internos. Davis e Blaschek (2005) conceituam risco como incertezas que podem se apresentar como problemas ou desafios que necessitam ser encarados, ou seja, são obstáculos que nos impedem de cumprir as tarefas diárias, desenvolver e implementar projetos ou atingir os objetivos e as metas da organização.

Contudo, se por um lado a figura do risco é inerente a qualquer atividade, mecanismos como o gerenciamento de riscos pode ser usado para mitigar a exposição da organização a essas incertezas. Sendo assim, Davis e Blaschek (2005) argumentam que:

Gerenciamento de risco é um processo lógico e sistemático para as organizações identificarem e avaliarem riscos e oportunidades, visando a uma melhor tomada de decisões e a avaliação de desempenhos. Tem uma visão para o futuro, isto é, não apenas evita ou minimiza perdas, mas lida positivamente com oportunidades. É uma ferramenta poderosa para os gerentes do setor público.

Santos et. al. (2011) investigam, por exemplo, como o gerenciamento de riscos, ou GR, pode ser implementado em uma das áreas mais complexas da administração pública, as compras públicas, realizadas por meio da licitação. Os autores detalham o processo para identificar os riscos aos quais cada fase está sujeita, de modo a adotar estratégias que dinamizem as compras públicas, tendo em vista que trata-se de um procedimento essencialmente burocrático e moroso.

Araújo (2012) também menciona a gestão dos contratos para execução de obras públicas como sendo uma área problemática e bastante visada pelos órgãos

de controle em suas auditorias. Nessa atividade da administração pública, muitas falhas e as irregularidades detectadas são normalmente associadas à falta de planejamento, o que corrobora ainda mais a necessidade de inserir procedimento de GR em diversos contextos da administração pública.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

De acordo com Marconi e Lakatos (2011) o início de uma pesquisa ocorre sempre a partir de alguma inquietação do pesquisador e, por conseguinte, da determinação de um problema, uma interrogação. Dessa maneira, ele vai responder às necessidades de conhecimento de certo problema ou fenômeno. Para se alcançar essa resposta, são levantadas várias hipóteses, que devem encontrar respaldo na teoria de base, em evidências sugeridas em outros estudos e até mesmo pela intuição do pesquisador e, na sequência, os resultados obtidos na pesquisa podem invalidá-las ou confirmá-las.

Face o exposto, percebe-se que o desenvolvimento de um estudo deve obedecer a um “ritual” ou a procedimentos de pesquisa que envolvem a utilização de uma série de técnicas que, além de organizar o conteúdo, asseguram que os resultados alcançados atenderam a um rigoroso critério metodológico e, por isso, podem ser considerados confiáveis.

Para isso, na sequência são demonstrados os passos que a presente pesquisa perseguiu para que o problema de pesquisa inicialmente apresentado encontrasse as devidas soluções, sendo eles: o delineamento da pesquisa, a elaboração do instrumento de coleta de dados e o constructo da pesquisa, determinação da população e da amostra da pesquisa, seguidas das hipóteses e do desenho da pesquisa, finalizando com os tratamentos estatísticos e os procedimentos a serem utilizados nas análises dos dados do estudo.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Segundo Cooper e Schindler (2011), um estudo pode ser classificado como causal exploratório em função da tentativa do pesquisador em explicar as relações entre as variáveis, saber o porquê das mudanças em uma variável refletir em outra. Nesse sentido, o presente estudo encontra espaço no universo da pesquisa empírica, com abordagem causal exploratória em relação ao seu objetivo, visto que busca encontrar evidências de que existe relação entre os sistemas de controle interno dos municípios paranaenses com os indicadores de desempenho dos mesmos.

Com relação à abordagem do problema está inserida no universo da pesquisa quantitativa, uma vez que serão empregados instrumentos estatísticos no tratamento dos dados. A pesquisa quantitativa focaliza os dados em termos de grandeza ou quantidade do fator presente em uma situação, exigindo a organização e tabulação desses dados que serão submetidos aos testes estatísticos. As medidas quantitativas, portanto, respondem à pergunta “quanto”, isto é, qual a magnitude de relação entre as variáveis. (MARCONI e LAKATOS, 2011)

3.2 INSTRUMENTO DE COLETA

A coleta de dados da pesquisa foi desenvolvida em duas fases: A primeira consistiu na elaboração do questionário, composto de 27 afirmativas, com o emprego de Escala de *Likert* de dez pontos, onde são avaliados os níveis de concordância ou desaprovação quanto aos itens propostos na escala. Para cada perspectiva do modelo COSO utilizado, foram elaboradas de duas a seis afirmativas para explicar cada temática. As questões são direcionadas aos responsáveis pela Controladoria Interna de cada município que manifestarão sua visão e opinião acerca dos temas propostos em cada afirmativa.

Sendo assim, foram observados os passos apresentados por Lakatos e Marconi (2011) que são: a elaboração de um grande número de proposições consideradas importantes em relação a atitudes ou opiniões, que tenham relação direta ou indireta com o objetivo a ser estudado; estas proposições são apresentadas a certo número de pessoas que indicarão suas reações corresponderão a desaprovação total à completa aprovação; cada pessoa recebe uma nota global, que é o resultado da soma dos pontos obtidos.

O questionário, segundo Malhotra (2005), deve ser constituído de perguntas que possibilitem a obtenção das informações necessárias ao pesquisador, aplicando-se ao entrevistado objeto do estudo. Segundo o autor, um questionário tem três objetivos:

Em primeiro lugar, deve traduzir a informação desejada em um conjunto de perguntas específicas que o entrevistado esteja disposto a responder e tenha condições de fazê-lo (...)

Em segundo lugar, ele tem de ser elaborado de maneira a minimizar as exigências impostas ao entrevistado. O questionário deve motivá-lo a participar de toda a entrevista (...)

Em terceiro lugar, um questionário deve minimizar os erros de resposta (...)
(MALHOTRA, 2005)

Considerando os aspectos acima mencionados, na elaboração do questionário foi utilizado, como referência para a formulação das afirmativas, as perspectivas que compõe o modelo COSO II, Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada. Esse modelo foi adotado como uma proposta para avaliar os controles internos no setor público, visto que, normalmente, a gestão de risco está mais associada à iniciativa privada.

Na segunda fase, tendo recebido as respostas dos responsáveis pela Controladoria dos municípios, foram coletados os dados relativos aos indicadores de gastos com saúde, educação, pessoal e endividamento. A fonte de pesquisa, a princípio será no portal da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, por meio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro, um banco de dados que reúne diversas informações das administrações públicas, e na sua impossibilidade, o sítio eletrônico da própria entidade.

Tais indicadores estão disponíveis nos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária – RREO e também nos Relatórios de Gestão Fiscal – RGF, na forma estabelecida pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Quanto ao universo temporal, foram consideradas as informações disponibilizadas referente ao último exercício financeiro disponível para consulta.

3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA

Para definir os conceitos utilizados na pesquisa, propiciando maior clareza aos leitores é apresentada, na sequência, a definição dos respectivos constructos da pesquisa.

Quadro 3. Constructos da pesquisa.

CONSTRUCTO DE PRIMEIRA ORDEM	CONSTRUCTO DE SEGUNDA ORDEM	VARÁVEIS	REFERÊNCIAS
Indicadores de Desempenho (gastos realizados em determinadas	Índice de Gastos com Saúde	Receita Corrente Líquida e Despesa Liquidada com as ações de saúde	Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, art. 77, inciso III. 15% para o financiamento das

áreas de atuação do Poder Público)			ações e serviços públicos de saúde.
	Índice de Gastos com Educação	Receita Corrente Líquida e Despesa Liquidada com as ações de educação	Constituição Federal de 88, art. 212. 25% na manutenção e desenvolvimento do ensino.
	Índice de Gastos com Pessoal	Receita Corrente Líquida e Despesa Liquidada com as vantagens de pessoal	Lei Complementar Nº. 101, de 4 de maio de 2000, art. 20, inciso III, alínea b. 54% da Receita Corrente Líquida do Executivo Municipal.
	Índice do Nível de Endividamento	Contratos de operação de crédito. Receita Corrente Líquida	RESOLUÇÃO Nº 40, DE 2001, DO SENADO FEDERAL. Até 120% da Receita Corrente Líquida do Executivo Municipal.
Controles Internos (Procedimentos de controle dos processos implantados na entidade)	Ambiente Interno	Estrutura física, pessoal e tecnológica	PricewaterhouseCoopers – PWC, 2007
	Fixação de Objetivos	Plano de trabalho e sistematização de processos	PricewaterhouseCoopers – PWC, 2007
	Identificação de Eventos	Riscos e oportunidades, internos e externos	PricewaterhouseCoopers – PWC, 2007
	Avaliação de Riscos	Probabilidade e Impacto	PricewaterhouseCoopers – PWC, 2007
	Resposta a Resposta a Risco	Evitar, Aceitar, Reduzir, Compartilhar	PricewaterhouseCoopers – PWC, 2007
	Atividades de Controle	Políticas e Procedimentos	PricewaterhouseCoopers – PWC, 2007
	Informação e comunicação	Forma e prazo da comunicação	PricewaterhouseCoopers – PWC, 2007

	Monitoramento	Atividades gerenciais contínuas	PricewaterhouseCoopers – PWC, 2007
--	---------------	---------------------------------	------------------------------------

Fonte: Autor, 2015.

3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA

O estudo foi destinado aos municípios do Estado do Paraná, encaminhando-se os questionários para os responsáveis pelo controle interno das prefeituras:

Total de Municípios	399
Nível de Confiança	90%
Erro Amostral	10%
Amostra	58

Fonte: Autor, 2016.

Destaca-se que do valor esperado para a amostra, foram obtidas 85 respostas dos questionários, sendo que 11 precisaram ser descartados pelo fato de o município não disponibilizar os dados dos indicadores de desempenho nas plataformas consultadas, isto é, tanto no sítio eletrônico do próprio município, quanto no portal da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, o que inviabilizou a análise. Desta forma, a amostra utilizada para a análise da pesquisa foi de 74 municípios.

3.5 HIPÓTESES DE PESQUISA

De acordo com Gil (2010), a pesquisa científica tem sua gênese com a construção de um problema que seja passível de uma solução e que utilize os métodos científicos na sua investigação. Posto isto, é necessário que sejam oferecidas propostas para solucionar ou, ao menos, permitir a identificação de algumas evidências que sejam capazes de explicar o problema e, para isso, constroem-se as hipóteses:

Por hipótese, entende-se uma suposição ou explicação provisória de um problema. Essa hipótese, em que sua forma mais simples consiste numa expressão verbal que pode ser definida como verdadeira ou falsa, deve ser submetida a teste. Se em decorrência do teste for reconhecida como verdadeira, passa a ser reconhecida como resposta ao problema. (GIL, 2010).

É função das hipóteses, portanto, conforme os ensinamentos de Marconi e Lakatos (2011), “propor explicações para certos fatos e ao mesmo tempo orientar a busca de outras informações”. Dada a importância das hipóteses em um trabalho científico, vale mencionar que Marconi e Lakatos (2011) destacam a necessidade de se ter clareza quando da definição dos termos das hipóteses, haja vista ser este ponto fundamental para o sucesso da pesquisa.

Essa dissertação pretende discutir seus resultados a partir da construção de quatro hipóteses, cujo intuito é investigar a relação dos sistemas de controle interno implantados nos municípios paranaenses com os indicadores de desempenho relativos aos gastos com saúde, educação, pessoal e endividamento.

Portanto, para se alcançar tais objetivos, foram construídas as hipóteses abaixo mencionadas:

- a) **H₁**: a configuração do controle interno municipal tem relação com o desempenho do indicador de gastos com saúde;
- b) **H₂**: a configuração do controle interno municipal tem relação com o desempenho do indicador de gastos com educação;
- c) **H₃**: a configuração do controle interno municipal tem relação com o desempenho do indicador de gastos com pessoal;
- d) **H₄**: a configuração do controle interno municipal tem relação com o desempenho do indicador de endividamento.

As hipóteses supracitadas encontram amparo principalmente quanto aos aspectos legais, muito embora estudos como o de Varela e Pacheco (2012) também analisam a influência de variáveis de controle e de estrutura administrativa do setor público, buscando evidências se isto pode influenciar especificamente os gastos em saúde.

Sob a égide da legislação, contudo, encontra-se especificamente no Estado do Paraná, por intermédio do seu Tribunal de Contas, normas que reiteram o disposto na Constituição Federal de 1988, obrigando os gestores públicos a manterem em suas unidades de administração, o sistema de controle interno devidamente construído e em funcionamento. Inclusive, o responsável pelo controle interno municipal deve emitir, ao final de cada exercício financeiro, um relatório de análise da administração, finalizando-o com o seu parecer pela regularidade, regularidade com ressalvas ou irregularidade das contas do gestor.

Diante dos aspectos teóricos trabalhados na seção anterior, destaca-se que a expectativa gerada a partir da construção das hipóteses é que a influência exercida pelo controle interno seja positiva nos indicadores de gastos com saúde e educação e negativa nos gastos com pessoal e endividamento.

Isto porque os gastos com saúde e educação têm um cumprimento mínimo exigido por lei, 15% e 25% respectivamente, sobre a receita corrente líquida do município. Logo, uma melhor avaliação do controle interno, representada por uma maior média das respostas pela escala de *Likert*, significaria melhor controle desses recursos e, por consequência, maior aplicação em ações de saúde e educação, expandido tais serviços.

Por outro lado, os gastos com pessoal e endividamento, tem limites máximos estabelecidos por lei. Desta forma, um controle interno melhor avaliado, isto é, uma maior média das respostas, deveria reduzir tais gastos, de modo a garantir o cumprimento da lei, não extrapolando os limites supracitados.

Atualmente, encontra-se vigente a Instrução Normativa nº 104, de 5 de fevereiro de 2015, que orientou os procedimentos para a entrega da prestação de contas do exercício de 2014. De acordo com a referida normativa, o Poder Executivo

Municipal deverá encaminhar, até 31 de março de 2015, os documentos relativos às contas do ano de 2014, dentre eles:

Demonstrativo emitido pelo sistema de contabilidade, **assinado** e identificado pelo representante da Entidade (Gestor das Contas ou Gestor Atual), pelo Contabilista e pelo **responsável pelo Controle Interno**: Balanço Patrimonial, determinado da Lei n.º 4.320/64, e estruturado conforme as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP, estabelecidas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP - STN) e NBC T 16.6, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Relatório do Controle Interno assinado pelos responsáveis pelas informações retratadas no documento, devendo constar a identificação dos nomes respectivos às assinaturas.

Parecer do Controle Interno atestando o fiel cumprimento das exigências contidas no art. 74 da Constituição Federal, relativamente ao exercício da prestação de contas, assinado pelo responsável cadastrado junto ao Setor de Cadastro Geral do Tribunal de Contas, com período de responsabilidade pertinente ao exercício da mesma. (IN nº 104/15 – TCEPR)

Cumprе ressaltar que o art. 74 da CF acima mencionado aborda justamente as funções do controle interno, já tratadas no capítulo do referencial teórico como, por exemplo, avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial e exercer o controle das operações de crédito.

Dessa maneira, é possível inferir, e até mesmo justificar, ao menos no processo de construção das hipóteses que, a figura do sistema de controle interno é algo tão fundamental na administração pública, ao passo de se exigir dos seus responsáveis um parecer quanto à regularidade da gestão avaliada, inclusive no que diz respeito ao cumprimento de índices constitucionais, isto é, obrigações previstas na CF, o que pode indicar que uma relação estreita entre a qualidade desse sistema de controle e o desempenho dos indicadores municipais, sendo esta a proposta do presente estudo.

3.6 TRATAMENTO ESTATÍSTICO E ANÁLISE DOS DADOS

Com relação ao tratamento estatístico dos dados, primeiramente foi realizado o teste de normalidade de Shapiro-Wilk, tendo em vista as características dispersivas dos dados e a presença dos *outliers*. Na sequência, os dados do questionário aplicado foram submetidos ao teste de Alfa de Cronbach para testar sua confiabilidade. Finalmente, utilizou-se das técnicas de Correlação Linear de Spearman e também modelos de Regressão Linear Múltipla para tratar e interpretar os dados.

Quanto à análise estatística descritiva, esta foi utilizada para apresentar o perfil da amostra, de modo a evidenciar as características dos respondentes.

Como ferramenta tecnológica para auxiliar na análise dos dados coletados foi utilizado o *software R*.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção, são apresentados e discutidos os resultados encontrados na coleta de dados tanto dos questionários enviados aos responsáveis pelo controle interno nos municípios paranaenses, quanto dos indicadores de desempenho, bem como as análises estatísticas procedidas sobre esses dados. Preliminarmente é apresentada a análise descritiva dos resultados, com o intuito de caracterizar a amostra, bem como o perfil dos respondentes.

Destaca-se que os questionários enviados (via Google Docs) aos responsáveis pelo controle interno de cada município, ficaram disponíveis para resposta entre os dias 28/01/16 à 15/02/16. Até o dia 15/02/16 foram recebidos 85 questionários respondidos. Destes, 11 foram descartados em virtude do município não apresentar a publicação dos indicadores de desempenho no sítio eletrônico do mesmo, ou no banco de dados nacional disponível no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – SICONFI. A ausência da publicação dos indicadores inviabiliza a análise proposta no trabalho, uma vez que o objetivo é relacionar as respostas dos questionários com os indicadores de desempenho.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS RESULTADOS

A análise inicial do perfil dos respondentes mostrou que a média de idade entre os responsáveis pelo controle interno é de aproximadamente 41 anos, sendo que o município de Cândido de Abreu apresenta o profissional mais jovem, com 23 anos de idade, e o profissional mais experiente fica no município de Altônia, com 64 anos de idade. Destes profissionais, aproximadamente 62% são do sexo masculino restando, portanto, 38% das mulheres à frente dos órgãos de controle interno municipal.

Com relação à formação profissional, percebe-se que as áreas de ciências contábeis, administração e direito são maioria nos municípios analisados, com pouco mais de 59% do total de respondentes. Desse total, prevalece os profissionais formados em contabilidade, seguido da administração e, por fim, em direito. Nos demais, nota-se uma certa variedade de cursos como, economia, pedagogia,

processamento de dados, tecnologia em gestão pública, gestão de RH e técnico em contabilidade. Somente em um dos municípios analisados o responsável pelo controle interno não possui formação no ensino superior.

O órgão responsável por gerir os procedimentos de controle interno nesses municípios assume diferentes nomenclaturas, dentre elas: Unidade Central de Controle Interno, Sistema de Controle Interno, Controladoria, Gerência de Controle Interno, Controladoria Interna e Controladoria Geral. No município de Maringá o órgão tem *status* de secretaria, recebendo o nome de Secretaria Municipal de Controle Interno. Como não há uma exigência na forma como o órgão é constituído, o município tem autonomia para instituí-lo da maneira que julga ser a mais adequada, desde que, sempre amparada por lei específica.

Uma maioria considerável dos órgãos de controle interno conta com apenas um profissional exercendo as atividades, 45 do total de respondentes. Os outros 29 municípios têm o órgão formado por 2 ou mais profissionais. Nesse aspecto, merece destaque o município de Londrina, que dispõe do maior quadro de funcionários lotados no controle interno, 32 pessoas. Na sequência os municípios de Cianorte, Curitiba, Toledo, Maringá e Apucarana apresentam também um número maior de colaboradores na equipe em relação aos demais municípios analisados, com 16, 13, 9, 8 e 8 funcionários, respectivamente.

Finalmente, para concluir a caracterização da amostra aborda-se aqui o tempo de exercício da função de controlador. Nesse aspecto, os municípios apresentaram uma variação bastante significativa no período de permanência desses profissionais no órgão de controle interno. Mas isto pode ser explicado por algumas razões.

A primeira delas e, talvez a mais relevante, é o fato de o Tribunal de Contas do Estado do Paraná, expedir recomendações frequentes quanto à necessidade do revezamento do posto de controlador interno do município. Em um de seus pronunciamentos, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná, justificou tal recomendação em virtude da segurança nos procedimentos de controle interno adotado nos municípios, uma vez que a permanência prolongada do responsável pelo controle interno pode, eventualmente, gerar uma acomodação na verificação dos procedimentos.

Outro motivo é que, embora o responsável pelo controle interno deva ser um servidor efetivo do quadro de pessoal do município, na maioria das vezes ele é designado para exercer a função de controlador interno por ato específico do Chefe do Executivo Municipal, recebendo inclusive uma remuneração adicional pela responsabilidade inerente ao cargo. Por essa razão, quando há a eleição de um novo prefeito, o controlador tende a ser substituído por outro servidor de confiança do prefeito eleito.

Esses esclarecimentos podem subsidiar o resultado encontrado nas respostas dos controladores municipais para o questionamento promovido aos mesmos, com relação ao tempo de exercício no cargo. Dos 74 municípios analisados, em 29 o responsável pelo controle interno tem mais de 4 anos de exercício do cargo de controlador, sendo o controlador do município de Dois Vizinhos, o mais antigo de casa, com 15 anos. Nos demais, nota-se que os profissionais estão à frente dos órgãos de controle interno há um tempo relativamente pequeno, desde pouco mais de 6 meses, até 3 anos e meio.

4.2 ANÁLISE ESTATÍSTICA DOS DADOS

Nesta seção, inicia-se a discussão acerca do tratamento estatístico aplicado aos dados coletados, com o objetivo principal de testar as hipóteses propostas no estudo, buscando relações importantes entre as variáveis.

Nesse sentido, o capítulo é apresentado em subtítulos para melhor compreensão dos resultados, iniciando com os testes de confiabilidade dos dados coletados por meio dos questionários, seguido da descrição dos dados coletados e, finalmente, a aplicação dos testes de correlação linear simples e regressão linear múltipla.

Para efeito desta dissertação, as perspectivas propostas pelo modelo COSO, utilizado na elaboração do questionário, receberam o título de “blocos” quando da análise estatística. Tal procedimento tem o objetivo simplesmente de facilitar a compreensão, justamente porque cada perspectiva é composta por um conjunto de questões que formam a média de resposta de cada bloco, correspondente ao item de avaliação do controle interno.

Com relação aos dados secundários, referente aos indicadores de desempenho, a coleta ocorreu majoritariamente por meio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – SICONFI. Esse sistema é uma espécie de banco de dados do Governo Federal que reúne informações de todos os municípios no que diz respeito as publicações dos relatórios contábeis exigidos pela Lei Federal nº. 4.320/64 e também pela Lei Complementar nº. 101/00, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

Caso o município não tenha enviado as informações para o SICONFI, a coleta de dados ocorreu diretamente no sítio eletrônico no município. Mesmo assim, 11 municípios que responderam ao questionário, não tinham informações disponíveis em nenhum dos ambientes pesquisados, razão pela qual foram excluídos da análise.

4.2.1 Confiabilidade Dos Dados Coletados

Estudos que utilizam o questionário como instrumento de pesquisa, devem avaliara sua capacidade de mensurar aquilo que se deseja, conferindo relevância para a pesquisa. Em se tratando de um questionário, como foi o caso desta dissertação, a confiabilidade é uma propriedade desse instrumento que o qualifica quanto à sua consistência interna. Uma das maneiras de se quantificar a confiabilidade de um questionário de pesquisa é submetendo-o, quando de posse dos dados coletados, ao Teste de alfa (α) de Cronbach. (MATTHIENSEN, 2011).

O Teste de Cronbach resulta em um coeficiente α , cujo valor representa, em uma dada escala, a confiabilidade do questionário aplicado. Um α próximo de 1 indica alta confiabilidade, bem como valores próximos de zero indicam baixa confiabilidade; em casos onde ocorra valores negativos para o coeficiente de Cronbach, a confiabilidade do questionário é dita nula. Esse coeficiente avalia a correlação entre as respostas, através da variância dos itens (perguntas) e da variância da soma dos itens para cada um dos j avaliadores, num questionário com k perguntas, conforme mostra a Equação 1. (HORA; MONTEIRO e ARICA, 2010).

$$\alpha = \left(\frac{k}{k-1} \right) \left(1 - \frac{\sum_{i=1}^k s_i^2}{\sum_{i=1}^j s_i^2} \right) \quad (1)$$

Aplicado a equação anterior aos dados coletados dos 74 municípios, um α de 0,63 foi encontrado. A confiabilidade, medida em α , é classificada por vários autores como sendo dependente do tipo de investigação na qual o questionário foi aplicado. Além disso, o valor do coeficiente é influenciado pelo tamanho do teste (número de perguntas) e número de avaliadores (ALMEIDA; SANTOS e COSTA, 2010).

Em situações em que o coeficiente encontrado é considerado baixo, adota-se um procedimento chamado purificação, que permite, em alguns casos, aumentar o valor de α , eliminando itens com alta variância. Aplicando o algoritmo de purificação, não foi observado um aumento da confiabilidade do questionário, sendo, portando mantidas todas as perguntas do mesmo. Um coeficiente de Cronbach maior que 0,5 pode ser considerado aceitável, para o tipo de pesquisa na qual este trabalho se dedica, o que permite admitir que os dados coletados sejam consistentes. (DAVIS, 1964)

4.2.2 Descrição Dos Dados

Neste título, a descrição dos dados se faz necessária para compreender como esses dados foram trabalhados, conduzindo o leitor à dinâmica de análise das variáveis. Sendo assim, os dados foram classificados em duas categorias: vetores de resposta e vetores de *inputs*.

Como vetores de resposta foram utilizados os indicadores desempenho, sendo eles: Gastos com educação, Gastos com saúde, Gastos com pessoal e Endividamento; já os *inputs* são as médias das respostas obtidas em cada bloco do modelo COSO: Ambiente interno (BL1), Fixação de objetivos (BL2), Identificação de eventos (BL3), Avaliação de riscos (BL4), Resposta a risco (BL5), Atividades de controle (BL6), Informação e comunicação (BL7) e Monitoramento (BL8).

Um último vetor de *input* foi gerado a partir da média de todos os blocos, BL1 a BL8, ao qual atribuiu-se o nome de média geral, com o intuito de se obter um *score* médio dos procedimentos de controle descritos por cada um dos blocos. Tem-se, portanto, 13 vetores, cada um composto de 74 elementos, que corresponde ao número de municípios respondentes, sendo 4 de resposta e 9 de *inputs*, os quais foram avaliados em testes de correlação.

Uma primeira análise descritiva permite comparar os indicadores, bem como os *scores* de cada bloco entre os municípios. A Tabela 7 mostra os valores de média e desvio padrão de cada um dos vetores que foram usados nas análises de correlação, apresentando a média com algarismos significativos baseados no algarismo mais significativo do desvio padrão.

Tabela 7. Médias e desvios padrão dos vetores de dados usados neste trabalho.

Vetor		Valor médio	±	Desvio padrão
Tipo	Nome			
Indicador de Desempenho	Gastos com educação	28	±	3
	Gastos com saúde	23	±	5
	Gastos com pessoal	46	±	7
	Endividamento	0	±	14
Bloco COSO	BL1 - Ambiente Interno	6	±	2
	BL2 - Fixação de objetivos	7	±	2
	BL3 - Identificação de eventos	8	±	2
	BL4 - Avaliação de riscos	7	±	2

BL5 - Resposta a risco	8	±	1
BL6 - Atividades de controle	7	±	1
BL7 - Informação e comunicação	7	±	2
BL8 - Monitoramento	7	±	2
Média Geral	7	±	1

Fonte: o Autor, 2016.

Com base na Tabela 7, pode-se observar que a variação dos valores para os indicadores desempenho é baixa, exceto para o caso do gastos com endividamento. Tal constatação encontra sustentação teórica nos aspectos legais tratados no referencial teórico, haja vista que, para os indicadores de gastos com saúde e educação, o município tem um mínimo a ser aplicado em cada uma das áreas, portanto, o que pode ser avaliado é aquilo que se aplica além do exigido pela lei. A variação, a princípio, tende a ser pequena, porque os municípios tendem a gastar próximo daquilo que a lei exige.

Na contramão disso, o nível de endividamento depende da realidade de cada município e da necessidade da contratação de operações de crédito. Sendo assim, não há a exigência de uma “aplicação mínima”, como no caso dos indicadores mencionados anteriormente. Então, a maior variação percebida no item endividamento, pode ser explicada porque em existe maior necessidade de captação de recursos em um município, e menor em outro.

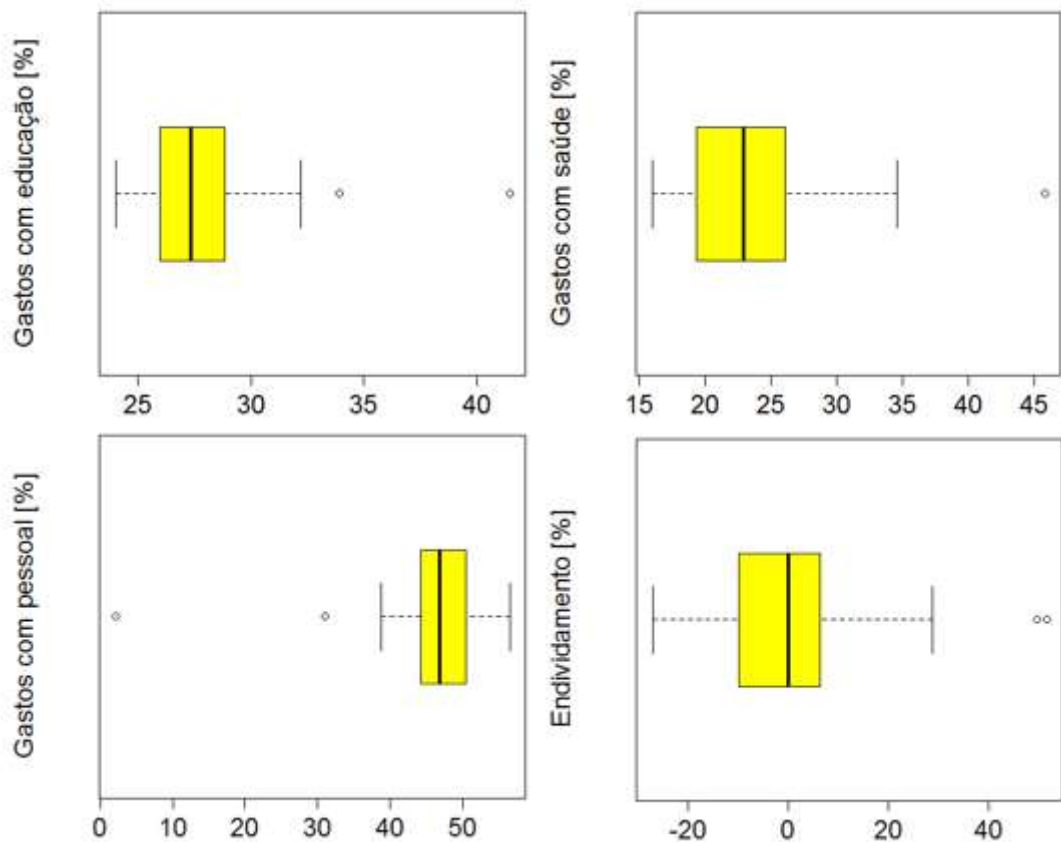
Nos *scores* dos blocos de *inputs* (blocos do modelo COSO) percebe-se que para ambos os casos, considerando os desvios padrão, a média de pontuação está em torno de 7, porém apresentando variação considerável, haja vista a representatividade de um desvio padrão de 2 em um média de 7.

Nesse aspecto, o bloco Ambiente interno foi o que apresentou menor média. Se considerado o fato de que este bloco reúne questões que buscam avaliar a situação do controle interno sob a perspectiva da adequação da estrutura física, de pessoal e dos recursos tecnológicos, pode-se sugerir uma explicação baseada na condição da equipe que compõe o controle interno municipal, discutida na análise descritiva dos dados. Nela, foi constatado que 45 dos 74 municípios analisados dispõe de somente 1 funcionário para o exercício das atividades de controle interno.

Na sequência, apresenta-se uma maneira gráfica de se observar a dispersão de dados em torno da média, por meio de diagramas chamados *Box-plots*. Eles demonstram, através de uma caixa, os limites dados pelo desvio padrão amostral, centrados em uma linha que representa o valor médio. Com o uso de um *box-plot* é possível também identificar a presença de valores muito discrepantes em um conjunto de dados, conhecidos como *outliers*, que são assinalados por pontos extremos no gráfico.

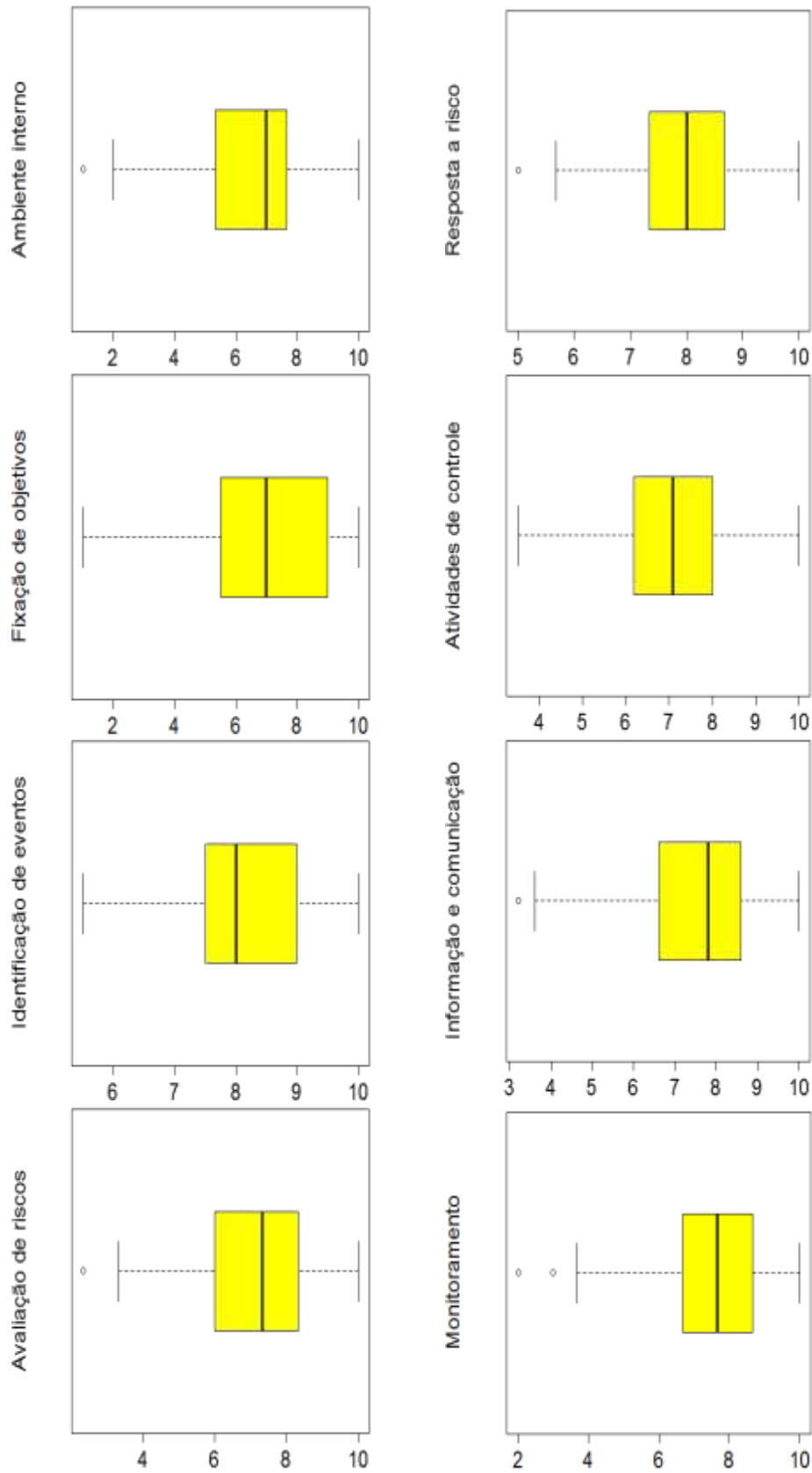
Nesse sentido, são mostrados os *box-plots* dos vetores de resposta na Figura e de *inputs* na Figura . Os gráficos mostram a presença de *outliers* na maioria dos conjuntos; a presença de valores discrepantes e de alta variação dos dados (descritos por caixas largas, no caso dos *inputs*) é um indício de que a distribuição dos dados não seja normal, sendo a normalidade um requisito para a aplicação de testes paramétricos.

Figura 1. Box-Plots dos vetores de resposta.



Fonte: o Autor, 2016.

Figura 2. Box-plots dos vetores de input.



Considerando as características dispersivas dos dados e a presença dos *outliers*, um teste de normalidade de Shapiro-Wilk foi realizado sobre cada um dos 13 vetores, a fim de verificar se a distribuição dos dados seguia um padrão de normalidade.

Nesse tipo de teste estabelecem-se as seguintes hipóteses:

- 1) Hipótese nula: os dados seguem uma distribuição normal;
- 2) Hipótese alternativa: os dados não seguem uma distribuição normal.

Tomando um nível de significância α de 0,1 (10%), a hipótese nula é rejeitada para p-valores do teste menores que α , dizendo-se nesses casos que os dados não apresentam distribuição normal num nível de 90% de confiança.

Na Tabela 8 são apresentados os resultados do teste de normalidade de Shapiro-Wilk aplicados sobre cada um dos 13 vetores de dados, bem como a conclusão do teste num nível de confiança de 90%, onde apenas os dados dos blocos BL5 (resposta a risco) e BL6 (atividades de controle) e a Média geral apresentam distribuição normal.

Tabela 8. Teste de normalidade de Shapiro-Wilk para os vetores de dados.

Vetor testado		p-valor	Conclusão sobre a normalidade (90% de confiança)
Tipo	Nome		
Indicador financeiro	Gastos com educação	0,0000	não normal
	Gastos com saúde	0,0001	não normal
	Gastos com pessoal	0,0000	não normal
	Endividamento	0,0003	não normal
Bloco COSO	BL1 - Ambiente Interno	0,0114	não normal
	BL2 - Fixação de objetivos	0,0005	não normal
	BL3 - Identificação de eventos	0,0133	não normal
	BL4 - Avaliação de riscos	0,0032	não normal
	BL5 - Resposta a risco	0,3123	Normal

	BL6 - Atividades de controle	0,7909	Normal
	BL7 - Informação e comunicação	0,0094	não normal
	BL8 - Monitoramento	0,0020	não normal
	Média Geral	0,572	Normal

Fonte: o Autor, 2016.

Como as variáveis não atenderam à condição de normalidade para testes realização de testes paramétricos, em função da apresentação de não normalidade na maior parte das variáveis trabalhadas no modelo, a seção seguinte utilizou a técnica de correlação de Spearman, ao invés do coeficiente de correção de Pearson.

4.2.3 Análises De Correlação

4.2.3.1 CORRELAÇÃO LINEAR SIMPLES

Um modelo de correlação linear simples consiste em construir uma função de explicação de uma variável resposta (Y) em função de uma variável de entrada, *input*, (X), e consiste no ajuste de uma reta que tenha a menor distância possível de todos os pontos que compõe os pares ordenados (x, y). O poder de ajuste dessa reta é medido por um coeficiente de correlação, r. O coeficiente de correlação mais utilizado é o r de Pearson, r_p . Porém, a utilização desse tipo de coeficiente carece de vetores de dados normalmente distribuídos. (FILHO e JUNIOR, 2009).

Para dados em que não haja distribuição normal, um coeficiente de correlação alternativo é o de Spearman, r_s . Esse é um tipo de correlação não paramétrica, pois não leva em conta o tipo de distribuição dos dados. A força da correlação pode ser classificada de acordo com o valor absoluto de r_s , conforme segue:

- (I) Correlações muito fracas: $0 \leq |r_s| < 0,2$
- (II) Correlações fracas: $0,2 \leq |r_s| < 0,4$
- (III) Correlações moderadas: $0,4 \leq |r_s| < 0,6$
- (IV) Correlações fortes: $0,6 \leq |r_s| < 0,8$

(V) Correlações muito fortes: $0,8 \leq |r_s| \leq 1$

Valores negativos para o coeficiente r_s podem existir, pois, de fato, esse parâmetro pode estar no intervalo fechado $[-1,1]$, sendo que valores próximos dos extremos são de fortes correlações. Por outro lado, quando r_s assume valores negativos, conclui-se que a relação entre as variáveis X e Y é inversa.

O cálculo do coeficiente de correlação não é suficiente para a inferência do resultado sobre a população. Um teste de significância sobre um modelo de correlação permite inferir, dado o nível de significância, se existe ou não correlação entre dois vetores de dados selecionados. Em um teste dessa natureza, são estabelecidas as seguintes hipóteses:

- 1) Hipótese nula: os dados não são correlacionados;
- 2) Hipótese alternativa: os dados apresentam correlação.

Um p-valor abaixo do nível de significância permite então rejeitar a hipótese nula, assumindo que há correlação entre os vetores analisados. (MONTGOMERY e RUNGER, 2003).

Para verificar se os blocos de *inputs* estão correlacionados, mostrando que há alguma relação entre os procedimentos de controle interno adotados pelos municípios, foram realizadas análises de correlação entre as possíveis combinações (pares) de *inputs* e os resultados são apresentados na Tabela 9. Em todos os casos, verificou-se a presença de correlações fracas, moderadas e fortes, com significância estatística. Além disso, observa-se pelos valores de r_s , todos positivos, que o aumento no *score* de um procedimento de controle leva a um aumento em outro, indicando a existência de uma relação direta entre procedimentos de controle adotados.

Tabela 9. Coeficientes de correlação de Spearman (r_s) e significância da correlação entre os blocos do COSO.

Bloco A	Bloco COSO A	Bloco B	Bloco COSO B	r_s	p-valor	Significância
BL1	Ambiente Interno	2	Fixação de objetivos	0,35	0,0022	s * 0,1
		3	Identificação de eventos	0,36	0,0016	s * 0,1

		4	Avaliação de riscos	0,40	0,0004	s * 0,1
		5	Resposta a risco	0,31	0,0071	s * 0,1
		6	Atividades de controle	0,21	0,0674	s * 0,1
		7	Informação e comunicação	0,43	0,0002	s * 0,1
		8	Monitoramento	0,38	0,0009	s * 0,1
BL2	Fixação de objetivos	3	Identificação de eventos	0,32	0,0057	s * 0,1
		4	Avaliação de riscos	0,61	0,0000	s * 0,1
		5	Resposta a risco	0,28	0,0158	s * 0,1
		6	Atividades de controle	0,35	0,0022	s * 0,1
		7	Informação e comunicação	0,27	0,0219	s * 0,1
		8	Monitoramento	0,42	0,0002	s * 0,1
BL3	Identificação de eventos	4	Avaliação de riscos	0,48	0,0153	s * 0,1
		5	Resposta a risco	0,60	0,0000	s * 0,1
		6	Atividades de controle	0,54	0,0006	s * 0,1
		7	Informação e comunicação	0,51	0,0040	s * 0,1
		8	Monitoramento	0,42	0,0002	s * 0,1
BL4	Avaliação de riscos	5	Resposta a risco	0,34	0,0029	s * 0,1
		6	Atividades de controle	0,39	0,0006	s * 0,1
		7	Informação e comunicação	0,44	0,0716	s * 0,1
		8	Monitoramento	0,44	0,0962	s * 0,1
BL5	Resposta a risco	6	Atividades de controle	0,43	0,0002	s * 0,1
		7	Informação e comunicação	0,41	0,0002	s * 0,1
		8	Monitoramento	0,57	0,0001	s * 0,1
BL6	Atividades de controle	7	Informação e comunicação	0,43	0,0002	s * 0,1
		8	Monitoramento	0,40	0,0004	s * 0,1
BL7	Informação e comunicação	8	Monitoramento	0,51	0,0028	s * 0,1

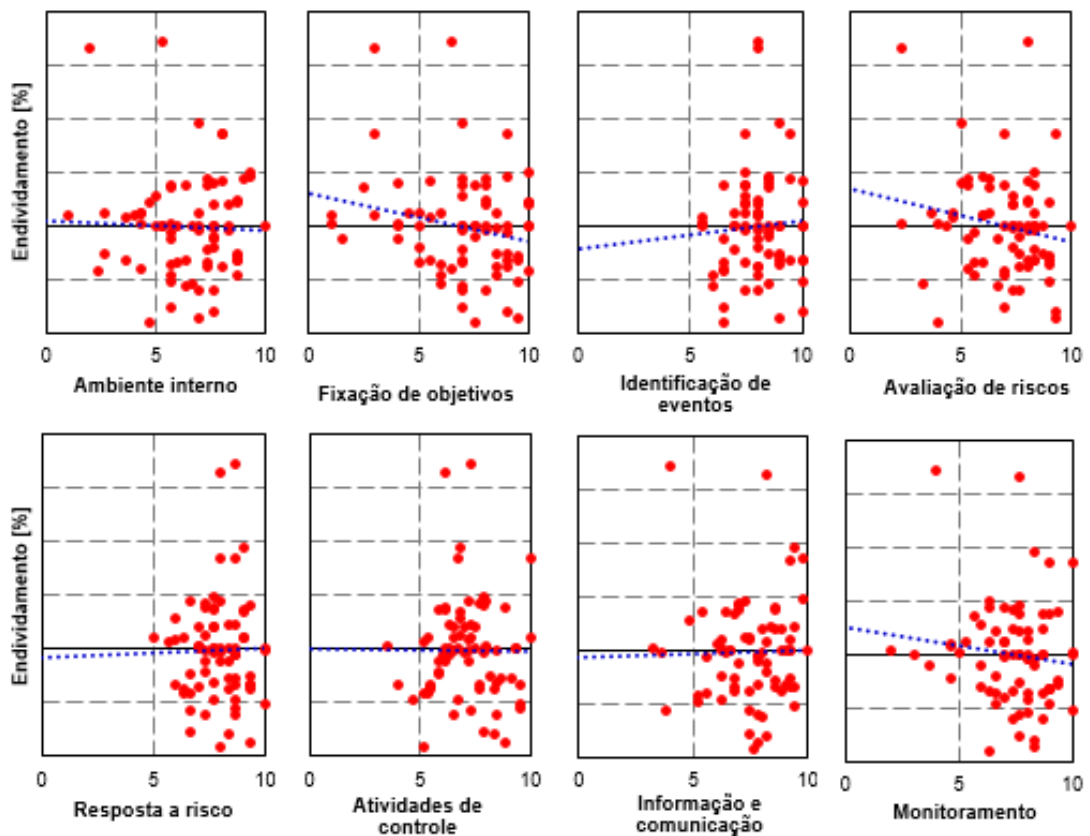
Fonte: Autor, 2016.

A correlação encontrada entre os blocos que compõe o modelo COSO pode ser explicada pelo fato de que, todas as questões construídas para avaliar os controles internos são orientadas pela mesma metodologia. Desta forma, é possível perceber que cada um dos blocos torna-se complemento do outro, do ponto de vista

da explicação dos resultados, à medida que uma avaliação mais coerente dos controles internos só é possível se levada em consideração todas as perspectivas do modelo.

Um aspecto bastante relevante encontrado na análise de correlação, foi o efeito dos procedimentos de controle interno sobre o endividamento dos municípios analisados. Na sequência, são apresentados os gráficos de dispersão, que evidenciam a relação do endividamento com os blocos do COSO (endividamento x BL_i (i=1, 2, ..., 8)). Uma linha de tendência de previsão linear foi adicionada aos pontos como guia para a leitura, conforme demonstrado na Figura 4.

Figura 3. Comportamento do Endividamento em função dos scores de cada bloco do modelo COSO.



Considerando a Figura 4 como um artifício de avaliação preliminar, pode-se observar que na maior parte dos casos, um aumento no *score* (média) do *input* implica numa diminuição do endividamento municipal para a amostra analisada, visto que para os blocos BL1, BL2, BL4, BL6 e BL8 a linha de tendência é decrescente. Essa representação gráfica sugere, portanto, que quanto melhor avaliado o controle interno, menor é o endividamento percebido nos municípios. A

interpretação supracitada requer um resgate dos elementos teóricos tratados na seção correspondente para justificar a correlação encontrada.

O pressuposto elaborado a partir da literatura científica e, especialmente, da legislação específica que regulamenta os procedimentos de controle no setor público, trazem os limites de gastos permitidos aos órgãos públicos e a necessidade dos órgãos de controle interno de promoverem, dentre outras atribuições, o acompanhamento dos indicadores de desempenho. Considerando que no caso dos indicadores de gastos com saúde e educação, existe um valor mínimo a ser aplicado e, no caso dos gastos com pessoal e endividamento, um valor máximo a ser aplicado, a tendência apresentada nos gráficos de dispersão, com relação ao endividamento, é coerente com a teoria na maioria dos blocos.

Isto porque espera-se que um melhor controle interno deve monitorar o nível de endividamento da organização, mantendo-o o mais baixo possível, com vistas ao cumprimento dos limites máximos estabelecidos pela lei. Nesse sentido, a linha de tendência apresentada nos gráficos de dispersão corrobora essa situação, uma vez que quanto melhor a média do controle interno avaliado, menor tende a ser o endividamento.

No entanto, para os blocos BL3 (Identificação de eventos), BL5 (Resposta a risco) e BL7 (Informação e comunicação) essa observação não é verdadeira, visto que a linha de tendência apresentada é crescente. Nesse caso, há uma indicação de que quanto maior a média na avaliação dos controles internos, nesses blocos específicos, maior é o endividamento no município.

Cabe ressaltar que, essa diferenciação entre os blocos que exercem uma influência no aumento ou diminuição do endividamento, pode ser justificada pelo efeito que cada perspectiva avaliada causa no indicador analisado. Significa dizer que, muito embora a avaliação dos controles internos seja realizada pelo conjunto dos blocos que compõe o modelo do COSO, cada bloco pode apresentar em efeito particular sobre os indicadores desempenho.

Dessa maneira, há indícios de que a hipótese 4, no que diz respeito à relação existente entre o endividamento municipal e a configuração do controle interno, seja verdadeira, sugerindo que as práticas de controle interno tendem a reduzir o grau de endividamento do município.

Na sequência, são apresentados na Tabela 10 os coeficientes de correlação de Spearman, bem como e os resultados do teste de significância para as

correlações entre os vetores de *inputs* e os vetores de resposta. Nesse ponto, são discutidas as correlações testadas entre os blocos de avaliação do modelo COSO com cada um dos indicadores de desempenho selecionados. Destaca-se que a análise considerou tanto a média geral do modelo COSO, quanto a análise particular dos blocos, conforme segue:

Tabela 10. Coeficientes de correlação de Spearman (r_s) e significância da correlação entre blocos COSO e indicadores financeiros.

Bloco	Bloco COSO	Indicador	r_s	p-valor	Significância
Média Geral	-	Gastos com educação	-0,06	0,6066	NS
		Gastos com saúde	0,08	0,4872	NS
		Gastos com pessoal	0,21	0,0758	s * 0,1
		Endividamento	-0,05	0,6972	NS
BL1	Ambiente interno	Gastos com educação	-0,08	0,4783	NS
		Gastos com saúde	0,07	0,5692	NS
		Gastos com pessoal	0,12	0,2945	NS
		Endividamento	-0,05	0,6738	NS
BL2	Fixação de objetivos	Gastos com educação	0,10	0,3948	NS
		Gastos com saúde	0,10	0,3740	NS
		Gastos com pessoal	0,13	0,2823	NS
		Endividamento	-0,15	0,1965	NS
BL3	Identificação de eventos	Gastos com educação	-0,09	0,4538	NS
		Gastos com saúde	0,02	0,8986	NS
		Gastos com pessoal	0,16	0,1703	NS
		Endividamento	0,05	0,6900	NS
BL4	Avaliação de riscos	Gastos com educação	0,01	0,9408	NS
		Gastos com saúde	0,22	0,0586	s * 0,1
		Gastos com pessoal	0,35	0,0025	s * 0,1
		Endividamento	-0,15	0,1924	NS
BL5	Resposta a risco	Gastos com educação	-0,21	0,0716	s * 0,1
		Gastos com saúde	-0,02	0,8771	NS
		Gastos com pessoal	0,01	0,9252	NS
		Endividamento	0,03	0,7685	NS
BL6	Atividades de controle	Gastos com educação	-0,12	0,2902	NS
		Gastos com saúde	-0,01	0,9201	NS
		Gastos com pessoal	0,07	0,5386	NS
		Endividamento	0,01	0,9554	NS
BL7	Informação e	Gastos com educação	0,08	0,4808	NS

	comunicação	Gastos com saúde	0,00	0,9974	NS
		Gastos com pessoal	0,16	0,1665	NS
		Endividamento	0,09	0,4284	NS
BL8	Monitoramento	Gastos com educação	-0,01	0,9412	NS
		Gastos com saúde	0,02	0,8564	NS
		Gastos com pessoal	0,00	0,9798	NS
		Endividamento	-0,12	0,2980	NS

Fonte: Autor, 2016.

Nota-se que foram constatadas 4 correlações com significância em um nível de 10%, sendo elas:

- ✓ Média geral x Gastos com pessoal;
- ✓ Avaliação de riscos x Gastos com saúde;
- ✓ Avaliação de riscos x Gastos com pessoal;
- ✓ Resposta a risco x Gastos com educação.

Em todos os casos o valor de r_s indica uma correlação do tipo fraca, sendo que no caso da correlação entre Gastos com educação e Resposta a risco, o valor de r_s indica uma relação inversa, inferindo que um aumento no *score* de Resposta a risco conduz a um menor gasto com educação. Já os valores de r_s negativos para as correlações com Endividamento estão de acordo com o apresentado na Figura 3, apesar de não serem estatisticamente significativos.

De fato, para amostras muito grandes um coeficiente de correlação forte dificilmente será conquistado. Além disso, pode-se inferir que os dados que apresentam alta dispersão (conforme apresentado pelos desvios padrões anteriormente), podem ser explicados por outros fatores que não somente os procedimentos de controle interno (GOODWIN e LEECH, 2006).

Em suma, das correlações encontradas no teste, somente a Avaliação de riscos x gastos com saúde mostrou resultado coerente com o esperado, isto é, melhores práticas de controle interno conduzem a um aumento nos gastos com ações de saúde. Esse ponto pode ser considerado relevante ao passo que há evidências de que, além de alcançar o limite mínimo estabelecido por lei para essa área, os municípios têm expandido seu investimento em saúde, pelo menos do ponto de vista financeiro.

Posto isto, é possível não rejeitar a hipótese 1 para a existência de relação entre a configuração do controle interno municipal e os gastos com saúde. Ademais, conforme mencionado anteriormente, neste caso a relação encontrada vai ao encontro da literatura apresentada, especialmente no que diz respeito aos aspectos legais. Isto porque é dever do gestor público a aplicação de, no mínimo, 15% da receita corrente líquida do município em ações de saúde. Desta forma, o controle interno além de fiscalizar o cumprimento desse percentual, tem a possibilidade de estabelecer procedimentos que, eventualmente, possam estimular a ampliação desses gastos, com vistas a melhoria do atendimento à população.

Com relação aos casos em que as práticas de controle interno não provocaram o efeito esperado nos indicadores de desempenho, encontra-se explicação no fato de que, além da possibilidade de existirem outros fatores que podem influenciar o resultado desses indicadores, também existe a possibilidade de o controle interno ainda não ser efetivo o suficiente nos municípios analisados. Da mesma forma, nos demais casos em que foi constatada a ausência de correlação, novamente a presença de outros fatores podem influenciar o comportamento dos indicadores de desempenho.

Contudo, o fato do comportamento dos indicadores não apresentarem o efeito esperado, quando analisados sob as perspectivas propostas pelo modelo COSO, não afasta a relação encontrada entre as variáveis e, portanto, as hipóteses 2 e 3 podem ser não rejeitadas. Isto porque, embora a média geral de avaliação dos controles internos tenha apresentado relação apenas com os gastos com pessoal, a análise individual de cada bloco do modelo COSO evidenciou também a existência de relação entre os indicadores de educação e saúde. Ressalta-se, no entanto, que para os indicadores de gastos com pessoal e educação, a relação com a configuração do controle interno municipal, mostrou-se incoerente com o proposto pela literatura, o que pode ser objeto de análises futuras.

4.2.3.2 REGRESSÃO LINEAR MÚLTIPLA

Para tornar a análise mais robusta, em alguns casos convém avaliar se a contribuição combinada de variáveis é significativa para explicar a resposta de um fenômeno observado. Ainda dentro da análise linear, um modelo de regressão múltipla pode ser construído a fim de se estudar efeitos combinados.

O modelo de regressão linear múltipla é dado por $Y = a_0 + a_1X_1 + a_2X_2 + \dots + a_nX_n + \varepsilon$, em que Y é o vetor de variáveis respostas e X_1, X_2, \dots, X_n são os vetores dos *inputs* e ε o erro do modelo. A interpretação de a_0 faz sentido quando todos os *inputs* podem assumir o valor 0; e a_1, a_2, \dots, a_n são os coeficientes associados a cada variável X_1, X_2, \dots, X_n , ou seja, a contribuição de cada uma delas no modelo. (MONTGOMERY e RUNGER, 2003)

De maneira semelhante à análise de correlação linear simples, um p-valor associado ao modelo, bem como um valor de R^2 (coeficiente de explicação), pode ser obtido computacionalmente. Pacotes estatísticos permitem ainda estimar a significância da contribuição de cada variável individualmente no modelo, sendo possível um refinamento do mesmo com base em um critério de remoção de variáveis dado o nível de significância da inferência. Ele consiste da avaliação de um modelo contendo todos os *inputs*, e então, através do R^2 e dos resíduos do modelo, remover variáveis com contribuição não significativa (alto p-valor), até a obtenção de um modelo mais simples e de confiança aceitável (ZAPELINI et. al. 2010).

Na Tabela 11 são apresentados os parâmetros de ajuste dos modelos múltiplos para cada um dos 4 indicadores de desempenho. Observa-se que o único modelo com significância estatística, considerando um nível de 10%, é o modelo para os Gastos com Pessoal. Nele, apenas as variáveis BL2 (Fixação de objetivos) e BL4 (Avaliação de riscos) demonstraram contribuição significativa na resposta.

Embora o modelo para os Gastos com Educação não tenha apresentado p-valor para considerar a significância do modelo, os dados demonstraram p-valores bastante baixos para os vetores BL5 e BL6, o que desperta interesse pelo refinamento do modelo com intuito de obter significância.

Usando o algoritmo apresentado na **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, partindo dos modelos considerando todos os *inputs* (Tabela 11) obtiveram-se os modelos simplificados para os indicadores Gastos com educação e Gastos com pessoal. Esses resultados estão demonstrados na Tabela 12.

Tabela 11. Parâmetros dos modelos de regressão linear múltipla para os 4 indicadores avaliados.

Indicador	a_0	R^2	p-valor do modelo	Bloco COSO	Coefficiente associado	p-valor	Significância
Gastos com educação	29,89	0,1377	0,2605	BL1	-0,2454	0,1890	NS
				BL2	0,0755	0,6770	NS
				BL3	0,2614	0,4700	NS
				BL4	0,2948	0,2410	NS
				BL5	-0,6088	0,1200	NS
				BL6	-0,3933	0,1500	NS
				BL7	0,2138	0,4240	NS
				BL8	0,0924	0,7390	NS
Gastos com saúde	23,06	0,0376	0,9567	BL1	0,1617	0,6800	NS
				BL2	0,3762	0,3250	NS
				BL3	0,0728	0,9240	NS
				BL4	0,0639	0,9040	NS
				BL5	0,1891	0,8170	NS
				BL6	-0,2644	0,6440	NS
				BL7	-0,1071	0,8490	NS
				BL8	-0,4483	0,4440	NS
Gastos com pessoal	39,72	0,2702	0,0062	BL1	0,5363	0,2405	NS
				BL2	-0,8398	0,0614	s * 0,1
				BL3	1,0694	0,2294	NS
				BL4	2,1834	0,0007	s * 0,1
				BL5	-1,4883	0,1202	NS
				BL6	0,4520	0,4965	NS
				BL7	-0,8358	0,2040	NS
				BL8	0,0175	0,9794	NS
Endividamento	-3,14	0,0928	0,5789	BL1	1,0567	0,7460	NS
				BL2	1,0296	0,4260	NS
				BL3	2,0571	0,3160	NS
				BL4	1,4242	0,2360	NS
				BL5	2,2061	0,9000	NS
				BL6	1,5427	0,9230	NS
				BL7	1,5205	0,5150	NS
				BL8	1,5788	0,4450	NS

Fonte: Autor, 2016.

Tabela 12. Parâmetros dos modelos de regressão linear múltipla pós refinamento para Gastos com educação e com pessoal.

Indicador	a_0	R	p-valor do modelo	Bloco COSO	Coefficiente associado	p-valor	Significância
Gastos com educação	30,32	0,0792	0,0535	BL4	0,3237	0,0786	s * 0,1
				BL5	-0,6239	0,0324	s * 0,1
Gastos com pessoal	36,04	0,2100	0,0002	BL2	-0,7726	0,0550	s * 0,1
				BL4	2,2662	0,0001	s * 0,1

Fonte: Autor, 2016.

Com base nos modelos construídos e discriminados na Tabela 12, tem-se que Gastos com educação tem correlação com significância estatística, num nível de 10%, com uma combinação entre os blocos de Avaliação de riscos e Resposta a risco. Avaliando os coeficientes relativos a cada uma dessas variáveis, percebe-se que o efeito de Avaliação de riscos é positivo e de Resposta a risco é negativo e de maior magnitude que o efeito da variável anterior. Contudo, a correlação é fraca, conforme demonstrado pelo valor muito próximo de zero de $R^2 = 0,0792$ ($R = 0,28$).

Para os Gastos com pessoal, o efeito do bloco relativo à Fixação de objetivos é negativo, enquanto que de Avaliação de riscos é positivo e de magnitude bastante maior que da primeira variável, indicando sua maior contribuição para as variações desse indicador. A correlação para esse modelo é do tipo moderada, com $R^2 = 0,21$ ($R = 0,46$), o que quer dizer que 21% das variações no indicador Gastos com pessoal podem ser explicadas por variações combinadas dessas duas práticas de controle, segundo o modelo linear construído.

Dessa maneira, é possível admitir que apenas as hipóteses 2 e 3 podem ser não rejeitadas, uma vez que a análise evidenciou efeitos significativos da configuração do controle interno municipal sobre os indicadores de gastos com pessoal e educação, muito embora não tenha sido percebido uma constância no coeficiente associado. Tal situação desperta a inquietação de se desenvolver estudos futuros que investiguem a razão pela qual uma perspectiva do modelo COSO provoca efeito positivo no indicador e, quando analisado sob uma outra perspectiva, o efeito é negativo, visto que todas as perspectivas propostas pelo referido modelo tendem a aferir o controle interno como um todo. Preliminarmente, é

possível sugerir que os efeitos diferenciados dos blocos do COSO provocados sobre os indicadores de desempenho analisados, podem indicar que o controle interno municipal estaria melhor estruturado em relação a uma perspectiva do que em outra.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A coleta de dados do presente estudo teve início com a elaboração do questionário para aplicação nas prefeituras paranaenses. Nesse primeiro momento, o intuito foi o de conhecer a realidade das administrações públicas, bem como a forma como o controle interno municipal está estruturado. Por essa razão, foi escolhido para orientar a construção do referido questionário o modelo COSO para Avaliação de Controles Internos e Gerenciamento de Riscos.

Após o envio dos questionários às prefeituras dos 399 municípios do Estado do Paraná, foram obtidas 85 respostas. Destas, foi necessária a exclusão de 11 prefeituras, pelo fato de não apresentarem informações relativas aos indicadores de desempenho selecionados na pesquisa, inviabilizando a análise.

Destaca-se que os questionários tinham como público alvo o responsável pelo controle interno em cada município, por considerar este como o agente mais indicado para diagnosticar a situação do controle interno no município. Sendo assim, foi possível atingir o primeiro objetivo específico da pesquisa que é identificar a configuração do controle interno na administração pública municipal, sob as perspectivas propostas pelo modelo COSO para Avaliação de Controles Internos e Gerenciamento de Riscos.

Na análise descritiva dos dados e, conseqüentemente na caracterização da amostra, percebe-se indícios de que em uma parcela considerável das prefeituras analisadas ainda não dispõe de um sistema de controle interno devidamente estruturado. Prova disso foram os vários casos em que o respondente alegou operar sozinho esse sistema, ou com mais um profissional. Essa situação pode comprometer o exercício do controle interno em outras áreas tais como, o mapeamento dos processos de maior e menor risco dentro da organização, o estabelecimento de normas para orientar os procedimentos administrativos e, por que não dizer, principalmente o monitoramento desses processos.

Em seguida, promoveu-se a coletas dos dados relativos aos indicadores de desempenho dos municípios respondentes. Como ano de referência, foi utilizado o exercício de 2014, uma vez que a maior parte dos municípios ainda não tinham divulgado as informações referente ao exercício de 2015, mesmo porque, o prazo para encerramento do exercício e encaminhamento da prestação de contas anual é até o dia trinta de março de cada ano ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

Nesse momento, foi possível identificar e coletar os dados dos indicadores de desempenho relativos aos gastos com educação, saúde, pessoal e endividamento, selecionados para a presente dissertação. A partir de então, promoveu-se as análises estatísticas com vistas ao alcance de um dos principais objetivos desse estudo, a análise da possível relação entre a configuração do controle interno municipal e os indicadores de desempenho.

Muito embora não seja possível afirmar sob o ponto de vista estatístico, os gráficos de dispersão gerados a partir dos blocos do COSO, em relação ao endividamento municipal, evidenciaram uma situação bastante interessante. Em 5 (BL1, BL2, BL4, BL6 e BL8) dos 8 blocos analisados no modelo COSO, a linha de tendência é negativa, sugerindo, portanto, que quanto melhor avaliado o controle interno, menor é o endividamento percebido nos municípios.

Tal situação incita investigações futuras com vistas à exploração mais detalhada desse efeito no endividamento público, uma vez que há uma expectativa de que um controle interno bem estruturado pode monitorar o nível de endividamento da organização, mantendo-o o mais baixo possível, garantindo o cumprimento dos limites máximos estabelecidos pela lei. Nesse sentido, a linha de tendência apresentada nos gráficos de dispersão corrobora essa situação, uma vez que quanto melhor a média do controle interno avaliado, menor tende a ser o endividamento.

Nas análises de correlação, somente a Avaliação de riscos x gastos com saúde mostrou resultado coerente com o esperado, isto é, melhores práticas de controle interno conduzem a um aumento nos gastos com ações de saúde. Esse ponto pode ser considerado relevante ao passo que há evidências de que, além de alcançar o limite mínimo estabelecido por lei para essa área, os municípios têm expandido seu investimento em saúde, pelo menos do ponto de vista financeiro.

Nos demais indicadores, as práticas de controle interno não provocaram o efeito esperado. Isso pode ser explicado pelo fato de que, além da possibilidade de existirem outros fatores influenciadores no resultado desses indicadores, também existe a possibilidade de o controle interno ainda não ser efetivo o suficiente nos municípios analisados.

Contudo, o fato do comportamento dos indicadores não apresentarem o efeito esperado, quando analisados sob as perspectivas propostas pelo modelo COSO, não afasta a relação encontrada entre as variáveis e, portanto, as hipóteses 2 e 3

podem ser não rejeitadas. Isto porque, embora a média geral de avaliação dos controles internos tenha apresentado relação apenas com os gastos com pessoal, a análise individual de cada bloco do modelo COSO evidenciou também a existência de relação entre os indicadores de educação e saúde.

Diante da análise da configuração dos controles internos nos municípios paranaenses, o município de Londrina, conforme destacado, foi o que apresentou o maior número de integrantes no departamento responsável por gerir os procedimentos de controle interno, 32 servidores. Portanto, tal constatação pode representar uma possibilidade de investigação futura para quanto à configuração do órgão de controle interno no município, haja vista que dispõe da maior equipe de servidores nessa área em todo Estado, superando inclusive a capital, Curitiba.

Finalmente, conclui-se que o presente estudo encontrou relações significativas entre o controle interno municipal e os respectivos indicadores de desempenho, apresentando indícios de que estas são áreas com uma proximidade muito estreita na administração pública, exigindo, portanto, maior atenção. No entanto, também foram constatados casos em que os indicadores de desempenho, embora apresentem uma relação com a configuração do controle interno municipal, tal relação não é coerente com o proposto pela literatura, o que pode ser objeto de investigações futuras.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, D.; SANTOS, M. A. R.; COSTA, A. F. B. Aplicação do coeficiente alfa de Cronbach nos resultados de um questionário para avaliação de desempenho da saúde pública. In: XXX Encontro Nacional de Engenharia de Produção, São Carlos, 2010.

BABATUNDE, Shakirat Adepeju. DANDAGO, Kabiru Isa. Internal Control System Deficiency and Capital Project Mismanagement in te Nigerian Public Sector. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 164 (2014) 208 – 221

BARBIERI, Ana Rita. HORTALARE, Virginia Alonso. Desempenho gerencial em serviços públicos de saúde: estudo de caso em Mato Grosso do Sul, Brasil. *Cad. Saúde Pública*, Rio de Janeiro, 21(5):1349-1356, set-out, 2005.

BOGT, Henk ter. TILLEMA, Sandra. Accounting for trust and control. Public Sector partnerships in the arts. *Critical Perspectives on Accounting* 10/2015; DOI: 10.1016/j.cpa.2015.10.002.

BONACIM, Carlos Alberto Grespan. ARAÚJO, Adriana Maria Procópio de. Avaliação de desempenho econômico-financeiro dos serviços de saúde: os reflexos das políticas operacionais no setor hospitalar. *Ciência & Saúde Coletiva*, 16(Supl. 1):1055-1068, 2011

BROWN, Nerissa C.; POTT, Christiane; WÖMPENER, Andreas. The Effect of Internal Control and Risk Management Regulation on Earnings Quality: Evidence from Germany. *J. Account. Public Policy* 33 (2014) 1–31.

BUGARIN, Maurício Soares. VIEIRA, Laércio Mendes. GARCIA, Leice Maria. *Controle dos Gastos Públicos no Brasil*. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2003.

CHOI, Jong-Hag; LEE, Joonil; SONU, Catherine Heyjung. Determinants of Human Resource Investment in Internal Controls. *China Journal of Accounting Research* 6 (2013) 167–185.

CLINTON, Sarah B.; PINELLO, Arianna Spina; SKAIFE, Hollis A. The Implications of Ineffective Internal Control and SOX 404 Reporting for Financial Analysts. *J. Account. Public Policy* (2014).

COELHO, Daniela Miguel. QUINTANA, Alexandre Costa. Análise do Desempenho Econômico e Financeiro de Entidades da Administração Pública Direta: O Caso da Prefeitura Municipal do Rio Grande (RS). Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p.1, maio/ago, 2008.

CREPALDI, Silvio Aparecido. CREPALDI, Guilherme Simões. Orçamento Público: planejamento, elaboração e controle. 1ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

DANESCU, Tatiana. DOGARBU, Cristian. COSO principles and European Social Fund funded projects in Romania. Procedia - Social and Behavioral Sciences 62 (2012) 901 – 905.

DAVIS, F. B. Educational measurements and their interpretation. Wadsworth Publishing Co.: Belmont, California, 1964.

FILHO, D. B. F.; JUNIOR, J. A. S. Desvendando os mistérios do coeficiente de correlação de Pearson (r). Revista Política Hoje, Vol. 18, n. 1, p. 115-146, 2009.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOODWIN, L. D.; LEECH, N. L. Understanding correlation: factors that affect the size of r. The Journal of Experimental Education, v. 74, n. 3, p. 251–266, 2006.

HAYNE, Christie Hayne. FREE, Clinton Free. Hybridized professional groups and institutional work: COSO and the rise of enterprise risk management. Accounting, Organizations and Society 39 (2014) 309–330.

HORA, H. R. M.; MONTEIRO, G. T. R.; ARICA, J. Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o coeficiente alfa de Cronbach. Produto & Produção, v. 11, n. 2, p. 85-103, 2010.

KOMINIS, Georgios. DUBAU, Adina I. Time for interactive control systems in the public sector? The case of the Every Child Matters policy change in England. Management Accounting Research Volume 23, Issue 2, June 2012, Pages 142–155.

MA, Junhai. MA, Chunyong. Factor Analysis Based On The COSO Framework And The Government Audit Performance Of Control Theory. *Procedia Engineering* 15 (2011) 5584 – 5589.

MALHOTRA, Naresh K. *Introdução à Pesquisa de Marketing*. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

MARTIN, Kasey; SANDERS, Elaine; SCALAN, Genevieve. The Potential Impact of COSO Internal Control Integrated Framework Revision on Internal Audit Structured SOX Work Programs. *Research in Accounting Regulation* 26 (2014) 110–117.

MATTHIENSEN, A. Uso do coeficiente alfa de Cronbach em avaliações por questionários. Documento da Embrapa, n. 48, 2011. Disponível em:

MONTEIRO, Renato Pereira. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. *Revista Contemporânea de Contabilidade* ISSN 2175-8069, UFSC, Florianópolis, v. 12, n. 25, p. 159-188, jan./abr. 2015.

MONTGOMERY, D.; RUNGER, G. *Estatística aplicada e probabilidade para engenheiros*. 2ª ed, LTC, Rio de Janeiro, 2003.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Gastos Públicos*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

PÉRTILE, Raquel Teresinha Nedel. DEDONATTO, Omeri. MAZZIONI, Sady. KRUGER, Silvana Dalmutt. ZANIN, Antonio. Aplicação do Modelo Coso ERM no Gerenciamento dos Controles Internos em uma Universidade Comunitária. *Ciências Sociais Aplicadas em Revista - UNIOESTE/MCR* - v. 13 - n. 24 - 1º sem. 2013 - p. 53 a 71 - ISSN 1679-348X.

REGINATO, Elisabetta; PAGLIETTI, Paola; FADDA, Isabella. Formal or Substantial Innovation: Enquiring the Internal Control System Reform in the Italian Local Government. *International Journal of Business and Management*, Vol.6(6), 2011.

REYES-RINCON, Maya. ZOUAIN, Deborah Moraes. PIMENTA, Roberto da Costa. ALMEIDA, Gustavo de Oliveira. New Configuration of the Brazilian State: Liberty and Development in the Evolution of Government in Brazil. *BAR*, Curitiba, v. 7, n. 4, art. 6, pp. 413-427, Oct./Dec. 2010.

SANTOS, Sandra Regina Toledo dos. ALVES, Tiago Wickstrom. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004. *RAP — Rio de Janeiro* 45(1):181-208, jan./fev. 2011.

SOIN, Kim. COLLIER, Paul. Risk and Risk Management in Management Accounting and Control. *Management Accounting Research* 24 (2013) 82-87.

TCU. Tribunal de Contas da União, 2009. Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>. Acesso em 11 mai. 2014.

THOMÉ, Valmir Alberto. TINOCO, João Eduardo Prudêncio. A Existência do Controle Interno como Auxílio à Governança para Gerar Informações aos Stakeholders das Entidades Públicas: A Realidade em 20 Prefeituras do Estado do Paraná – Brasil. 5º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos52005/253.pdf>. Acesso em 10 mai. 2014.

VARELA, Patrícia Siqueira. PACHECO, Regina Silvia Viotto Monteiro. Federalismo e Gastos em Saúde: competição e cooperação nos municípios da Região Metropolitana de São Paulo. *R. Cont. Fin. – USP, São Paulo*, v. 23, n. 59, p. 116-127, maio/jun./jul./ago. 2012

ZAPELINI, I. W.; SPIER, D. W.; MACIEL, B. R.; SOUZA, R. M. Aplicabilidade da análise de regressão em fatos cotidianos. In: *EXPOUT*, Cornélio Procópio, 2010.

ANEXO I APRESENTAÇÃO DA PESQUISA

UFPR, TCEPR - PESQUISA ACADÊMICA MESTRADO EM CONTABILIDADE
UFPR

Sorteio de 1 (um) TABLET entre aqueles que responderem a pesquisa até
15/02/2016!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!

Prezado Servidor Responsável pelo Controle Interno, sou aluno do programa de mestrado em contabilidade pela Universidade Federal do Paraná - UFPR e estou desenvolvendo meu trabalho de conclusão na temática de controle interno municipal com o tema: CONFIGURAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS MUNICIPAIS E OS INDICADORES DE DESEMPENHO: UM ESTUDO APLICADO AOS MUNICÍPIOS PARANAENSES.

Informo que seu endereço de e-mail foi obtido junto ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná, por meio do processo nº. 652475/15 - TC, caso queira confirmar.

Ressalto que sua participação nesse processo é de extrema importância para o sucesso da pesquisa e, conseqüentemente, da minha formação acadêmica.

Como forma de reconhecimento por seu esforço em responder esse questionário, sortearéi um Tablet para aqueles que responderem até o dia 15/02/2016. O resultado do sorteio será divulgado por e-mail. Abaixo deixo meu contato e também de minha orientadora, caso tenha alguma dúvida com relação à pesquisa. Por favor, acesse o link abaixo para responder ao questionário, escolhendo apenas uma alternativa para cada questão, considerando as condições atuais de cada situação no município.

Lembrando que pedimos a gentileza de responder o questionário até o dia 15/02/2016.

Conto com sua colaboração e desde já agradeço!!!

Vinícius Fernandes Inácio

Mestrando do Programa de Pós Graduação em Contabilidade (mestrado) da UFPR

vinicius.mestradoufpr@gmail.com

(43) 9972-4128

Profa. Dra. Simone Bernardes Voese

PPG Mestrado e Doutorado em Contabilidade

Departamento de Contabilidade

Universidade Federal do Paraná

Endereço/ Address: Av. Pref. Lothário Meissner, 632 - Jardim Botânico, Campus III,

CEP

80210-170

Fone/Phone: (55 41) 3360-4193/4419 - Fax.: (41) 3360-4193

ANEXO II
PERFIL DO RESPONDENTE

*Obrigatório

PERFIL DO RESPONDENTE

Nome do Município *

Nome Completo do Responsável pelo Controle Interno *

Sexo *

Idade *

Formação profissional *

Experiências profissionais *

Tempo de trabalho no município *

Tempo de trabalho na função de controlador *

Nome do órgão de controle interno no município *

Número de membros que compõe a Controladoria *

ANEXO III QUESTIONÁRIO

1 - AMBIENTE INTERNO

1.1 A administração pública municipal dispõe de equipe específica e adequada para realizar as atividades do Sistema de Controle Interno. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

1.2 O Sistema de Controle Interno estabelecido é composto por pessoal com perfil adequado à necessidade da atividade de controle, dispondo de experiência em áreas afins e formação acadêmica correspondente. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

1.3 Existe algum plano de treinamento destinado aos colaboradores lotados no Sistema de Controle Interno ou é realizado algum tipo de capacitação periódica para aprimorar as aptidões necessárias ao desenvolvimento das atividades. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

2 - FIXAÇÃO DE OBJETIVOS

2.1 A equipe realiza um planejamento das atividades a serem desenvolvidas ao longo do período (um ano), por exemplo, por meio de algum instrumento de gestão. *

*

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

2.2 Dentro dos trabalhos definidos para um determinado período, são selecionadas áreas de todos os setores da administração para serem analisadas. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

3 - IDENTIFICAÇÃO DE EVENTOS

3.1 O Sistema de Controle Interno é capaz de identificar eventuais situações que podem afetar negativamente a administração. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

3.2 Confirmada uma situação de risco, o controle interno dispõe de instrumentos/práticas para combater ou minimizar os impactos potenciais em tempo hábil. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

4 - AVALIAÇÃO DE RISCOS

4.1 Os procedimentos de controle interno são realizados de forma sistêmica respeitando padrões previamente estabelecidos, isto é, os trabalhos desenvolvidos obedecem a critérios quanto à forma de execução, análise e detecção do problema. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

4.2 São elaborados e disponibilizados manuais, normativas, resoluções ou instrumentos congêneres de caráter orientativo para execução das atividades dos setores da administração pública. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

4.3 Tais instrumentos, mencionados na questão anterior, são suficientes para reduzir a exposição ao risco pela administração e promover a padronização dos processos pelos setores. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

5 - RESPOSTA A RISCO

5.1 São adotados níveis de risco para mensurar os setores ou situações com maior disposição a eventos de falha técnica e operacional, negligência, fraude, entre outros. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

5.2 Verificada uma situação de risco para a administração pública, a mesma é levada ao conhecimento da autoridade competente no ato da sua detecção. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

5.3 As medidas de reação numa situação problema são tomadas pelo controle interno imediatamente. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

6 - ATIVIDADES DE CONTROLE

6.1 O controle desempenhado pelo Sistema de Controle Interno é prévio. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

6.2 O controle desempenhado pelo Sistema de Controle Interno é concomitante. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

6.3 O controle desempenhado pelo Sistema de Controle Interno é posterior. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

6.4 O controle desempenhado pelo Sistema de Controle Interno é prévio, concomitante e posterior. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

6.5 Os procedimentos do Sistema de Controle Interno são efetuados em sistema informatizado. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

6.6 Os processos analisados pelo Sistema de Controle Interno são mantidos em ordem, em local adequado e seguro. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

7 - INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

7.1 São divulgadas as suas orientações e determinações aos setores da administração pública, em meios de amplo e fácil acesso. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

7.2 A equipe do controle interno proporciona, de alguma forma, o contato direto com os colaboradores dos demais setores da administração pública, a fim de sanar eventuais dúvidas e/ou orientação na execução de determinada atividade. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

7.3 São promovidos encontros/reuniões com os demais colaboradores da entidade para discutir e alinhar os rumos da administração pública. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

7.4 A equipe do controle interno participa de reuniões da alta administração para acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos da administração pública. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

7.5 A equipe do controle interno tem acesso as informações dos demais setores da administração, em tempo oportuno e tempestivo. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

8 – MONITORAMENTO

8.1 O Sistema de Controle Interno mantém fiscalização periódica dos processos cuja análise sugeriu algum nível de desconformidade com a legislação vigente e com as práticas estabelecidas em regimento interno. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

8.2 É promovida a análise comparativa entre a situação encontrada no setor fiscalizado e os métodos sugeridos pelo controle interno. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente

8.3 Os setores fiscalizados recebem o feedback (retorno) após a conclusão do trabalho de verificação mediante documento formal. *

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Discordo totalmente Concordo totalmente