



SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO NOS MUNICÍPIOS DO VALE DO CAÍ - RS

Willian Diehl¹, Romina Batista de Lucena de Souza², Raquel Flach³, Adriane Bruchêz⁴

¹willian.diehl@hotmail.com

²rominabls@gmail.com

³raquelflach@gmail.com

⁴adrianebruchz@yahoo.com.br

Resumo

O objetivo desta pesquisa é analisar o funcionamento e a estrutura dos Sistemas de Controle Interno de municípios do Vale do Caí - RS. Em termos metodológicos a pesquisa classifica-se como qualitativa e quantitativa, descritiva e levantamento. Como resultado do estudo, foram apontados pontos positivos e negativos das unidades. Os principais pontos negativos foram a formação de servidores apenas com ensino médio, a ausência ou segregação das atividades de contadores na Unidade de Central de Controle Interno, a baixa carga horária exercida e o insuficiente treinamento. Os pontos positivos destacam-se a experiência dos servidores na área pública, a formalização e registro dos trabalhos e a composição das unidades por servidores efetivos. Acredita-se que estas análises possam auxiliar a tomada de decisão de gestores públicos no aperfeiçoamento de seus controles, contribuindo com a sociedade em geral, principalmente com as camadas mais carentes que dependem praticamente dos serviços prestados pela administração pública.

Palavras Chave: Sistema de Controle Interno. Administração Pública. Unidade Central de Controle Interno.

INTERNAL CONTROL SYSTEM OF THE PUBLIC SECTOR: A STUDY IN THE COUNTIES OF THE CAÍ VALLEY - RS

Abstract

The objective of this research is to analyze how the operation and the structure of Internal Control Systems of the counties of the Caí Valley - RS. In methodological terms this research is classified as qualitative and quantitative, descriptive and survey. As result of the study, positives and negatives points of the units were pointed out. The main negatives points were the formation of servers with only secondary education, the absence or segregation of the activities of accountants in the Central Units of Internal Control, the hours worked and insufficient training. The positives points are the experience of the servers in the public area, the formalization and registration of the works and the composition of the units by effective servers. It is believed these analysis may help the decision-making of public managers in the improvement of their controls, contributing for the society in general, mainly for the most deprived segments which practically depend on the services provided by public administration.

Keywords: *Internal Control Systems. Public Administration. Central Units of Internal Control.*

1. Introdução

O Estado e a administração pública brasileira se encontram em um momento tenso e um dos motivos é a pressão interna que provém de diferentes grupos da sociedade. Estes grupos cobram cada vez mais benefícios, além de bens e serviços públicos diferenciados e de qualidade

(BERGUE, 2011). Entende-se que a cobrança é para que haja uma gestão mais eficiente dos recursos públicos. Na gestão deve haver controle e transparência, sem a ocorrência de desvios, erros ou fraudes e mesmo a ineficiência. Para tanto, considera-se como ferramenta importante a contabilidade, que deve estar em constante aprimoramento e atender as exigências legais cada vez mais rígidas e complexas (LIMA et al., 2014).

A Constituição Federal de 1988 e outras legislações pertinentes a essa temática evidenciam que é obrigatória a instituição e manutenção de efetivos Sistemas de Controle Interno (SCI) nos municípios. Percebe-se que a legislação indica especial atenção aos instrumentos da contabilidade como forma de controlar e avaliar a gestão. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP (BRASIL, 2013) trazem importantes mudanças, como a contabilidade pública tratando como objeto o patrimônio público. Demonstrem preocupação com a utilidade das informações contábeis, que devem ser claras, fidedignas e úteis à tomada de decisão e ao controle.

A legislação vem sendo atualizada e para aumentar esse controle na administração pública é obrigatório para os municípios manterem SCI efetivo e eficiente. Para isso, acredita-se ser fundamental a existência de uma estrutura e de um perfil profissional adequado para que este sistema seja efetivamente colocado em prática. Na área científica o tema ainda está em desenvolvimento. Estudos relacionados, como o de Monteiro (2015), analisaram os objetivos e a importância do controle interno no setor público no contexto brasileiro e as barreiras para sua implantação. Na pesquisa de Henrique et al. (2016), de uma forma mais específica, buscou-se compreender o SCI da administração pública municipal de Três Rios – RJ. Por outro lado, Sousa, Souto e Nicolau (2017), buscaram identificar como as organizações têm implementado o conceito, as dimensões centrais do controle interno e quais os desafios envolvidos neste processo. No estudo de Marschner, Sommer e Welter (2018), foi analisado o controle interno na prefeitura de um município de pequeno porte do Rio Grande do Sul, levando em consideração o perfil do *controller*, a situação do controle interno e o planejamento e execução das atividades.

A obrigatoriedade da institucionalização de um SCI nos municípios, que será avaliado pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, demonstra que é necessária uma análise quanto a fatores relevantes para a eficiência e efetividade deste. A presente pesquisa aborda as características relevantes para o efetivo funcionamento dos SCI nos municípios do Vale do Caí - RS. Acredita-se que deva haver ainda mais controle na gestão dos recursos públicos e neste sentido, os SCI quando estão em efetivo funcionamento, podem ser ótimos aliados de uma boa gestão a nível municipal. Sendo assim, o objetivo é analisar o funcionamento e a estrutura dos Sistemas de Controle Interno de municípios do Vale do Caí – Estado do Rio Grande do Sul. A partir do objetivo, define-se como problema de pesquisa a seguinte questão: Como é o funcionamento e a estrutura dos Sistemas de Controle Interno em municípios do Vale do Caí – RS?

Neste sentido, esta pesquisa torna-se importante para a literatura da área e para os municípios da região, pois poderá auxiliar na correção de eventuais problemas na estrutura do SCI, bem como auxiliar na tomada de decisões na gestão pública. Espera-se que possibilite assim, melhor controle de recursos públicos e redução de erros e fraudes, beneficiando toda a sociedade. Considera-se que recentes atualizações na legislação quanto à contabilidade pública, especialmente a publicação das NBCASP pelo Conselho Federal de Contabilidade a partir de 2008, possam torná-la um instrumento mais eficaz de controle.

A teoria de base utilizada neste estudo é a Teoria da Contingência, que em geral é utilizada na estrutura de contingência para identificar como os Sistemas de Controle Gerencial (SCG) são melhores projetados e implantados para se adaptar ao contexto, ou contingências, dentro do qual os SCG são empregados. O ajuste é um alinhamento entre três partes iniciais de um desafio organizacional, que são as características do SCG; o desempenho organizacional e

os fatores de contingência que podem afetar a relação entre os dois primeiros. (CHENHALL; CHAPMAN, 2006).

2. Referencial Teórico

A presente seção aborda o conceito de controle interno no âmbito da administração pública, bem como a função da contabilidade como instrumento de controle, a fundamentação legal que regulamenta a obrigatoriedade da realização de controle interno na administração pública, e os sistemas de controle interno utilizados no setor público. Por fim, é realizada uma análise de estudos anteriores realizados na mesma temática, com vistas a verificar a existência de similaridades e padrões, e bem como os benefícios e dificuldades no uso e implantação de sistemas de controle interno.

2.1. O Controle da Administração Pública

O termo controle pode ser entendido como a etapa do processo de gestão, que ocorre de forma contínua e recorrente, e que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução, analisando ainda os desvios ocorridos, e busca identificar suas causas, sejam elas internas ou externas. Além disso, na etapa de controle são direcionadas ainda as ações corretivas, verificando a ocorrência de variáveis em um cenário futuro, com vistas a alcançar os objetivos propostos (PELEIAS, 2002).

De acordo com Fayol (1989), o controle consiste em verificar se tudo corre de acordo com o programa adotado, com as ordens dadas e com os princípios admitidos. Tem por objetivo assinalar as faltas e os erros, a fim de que se possa repará-los e evitar sua repetição, aplicando-se às coisas, às pessoas, aos atos.

Dessa forma, o controle interno integra a administração com o objetivo de auxiliá-la diante de seus objetivos (SOUZA et al., 2008), fornecendo informações para a execução dos planos, além de influenciar o comportamento das pessoas, visando o cumprimento dos objetivos e metas (LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009).

Sendo assim, reforça-se o conceito de que cabe ao controle comparar o ocorrido com as metas pré-estabelecidas objetivando, pela correção de desvios, falhas e, quando necessário, pela responsabilização dos envolvidos, assegurar o resultado esperado (RONCALIO, 2009).

Anthony e Govindarajan (2001) afirmam que o controle é um sistema composto por quatro elementos cooperativos: detector - capaz de identificar e reagir ao aparecimento de situações e ocorrências no processo sob controle; avaliador - capaz de determinar a importância das ocorrências, às vezes por comparação com padrões; executante - capaz de alterar o comportamento do processo quando o avaliador identifica ocorrências relevantes; comunicação - capaz de interligar, com informações, os elementos detector e avaliador e avaliador e executante.

Migliavacca (2004) enfatiza as informações contábeis no processo de controle, definindo controle interno como o planejamento organizacional e todos os métodos e procedimentos adotados dentro de uma empresa, a fim de salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e o suporte dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas definidas pela direção.

Na administração pública brasileira, os procedimentos de controle interno são exigidos, legalmente, desde a sanção da Lei Federal n. 4.320/1964, que trata da execução orçamentária, estabelecendo que o controle seja desenvolvido internamente, pelo Poder Executivo, e externamente, pelo Poder Legislativo por meio dos Tribunais de Contas ou órgãos equivalentes.

Além disso, o Decreto-Lei n. 200/1967, em vigor até os dias atuais, prevê que a administração pública brasileira deve basear-se em procedimentos de planejamento,

coordenação, descentralização, delegação de competência e controle. O artigo 13 define as bases do controle interno, pelo qual a Administração Federal deverá exercer em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo: o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado; o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares; o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria (BRASIL, 1967).

2.2. A Contabilidade Pública como Instrumento de Controle

A contabilidade tem um viés forte no que diz respeito ao controle, por haverem controles destinados à garantia da integridade da ocorrência e registro dos atos e fatos contábeis em uma organização. Também por ser um dos sistemas historicamente mais estruturados na perspectiva formal da administração pública (BERGUE; SCHEMES, 2007).

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, regulamenta a contabilidade pública no Brasil, estabelecendo normas gerais de direito financeiro, para a elaboração e controle dos orçamentos dos balanços da União, dos Estados, municípios e do Distrito Federal (BRASIL, 1964). Com o intuito de aproximar as normas brasileiras de contabilidade pública com as regras internacionais, foram publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade em 2008, as 10 primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Pública (NBCASP). Estas normas já entraram em vigor, mas ainda estão sendo alteradas e trazem conceitos inovadores para a Contabilidade Pública (CRCRS, 2014).

Quanto ao sistema contábil público, o entendimento do CRCRS é de que a norma caracteriza este como: “[...] a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público”. Objetivando orientar e fornecer base para o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

O objetivo do sistema contábil público é a evidenciação dos custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. Torna-se útil para o controle social, podendo ser comparado a outras entidades e aos serviços particulares ofertados. É do profissional contábil a responsabilidade pela consistência conceitual e também da apresentação das informações contábeis do sistema de custos (CRCRS, 2014).

2.3. O Sistema de Controle Interno Público

Os controles internos podem ser classificados em controles contábeis, gerenciais, operacionais e de sistema informatizados. Os controles contábeis abrangem toda estrutura contábil e são relacionados à veracidade e à fidedignidade dos registros e demonstrações contábeis. Os gerenciais são para aumentar a chance de que os objetivos e metas fixados sejam atingidos. Controles operacionais acompanham o ciclo de negócios, medindo seu desempenho e estabelecendo medidas de proteção. O controle de sistema informatizado abrange a proteção física, lógica e a segurança os dados da organização (ANDRADE, 1999).

Para um conceito mais completo sobre controle interno na Administração Pública, pode-se citar o conceito adotado pela Controladoria-Geral da União (CGU), que consta da Instrução Normativa SFC 1/2001 (BRASIL, 2001, p. 68):

Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável

e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Em sentido estrito, o SCI não pode ser instituído por lei. A lei pode instituir uma unidade ou conjunto de unidades integradas para gestão do SCI, com a definição de diretrizes que deverão regulá-lo. Porém o sistema como tal resultará da integração de diversos processos e procedimentos voltados para o controle (BERGUE; SCHEMES, 2007).

A cartilha do TCU demonstra que para a implantação e avaliação de um conjunto de controles, deve-se observar modelos de referência reconhecidamente aceitos. A falta desta observância pode causar a utilização de instrumentos e procedimentos burocráticos, descoordenados. Isto gera a ilusão de existência de um SCI, porém sem a efetivação dos benefícios desejados. Além de desperdiçar tempo e recursos, isto pode gerar concentração de poder e influência em quem os administra, o que não é desejável. Os modelos de referência são conhecidos como modelos estruturais, *frameworks* ou estruturas de controle interno, os mais conhecidos são o Coso I, Coso II, Cobit e ITIL.

2.4. Fundamentação Legal

A fundamentação legal do SCI começou a ser estabelecida pela Lei nº 4.320 de 1964, que instituiu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (CRUZ; GLOCK, 2007). Embora a matéria da Lei 4.320/64 tenha sido constitucionalizada pela Carta Magna de 1967, foi apenas com a promulgação da atual Constituição Federal de 1988 que o SCI adquiriu maior importância, sendo o tema abordado em diferentes artigos (FINK, 2008).

A Constituição de 1988 apresentou os enfoques de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na aplicação do tesouro público, que atribuíram ainda mais responsabilidades aos administradores públicos, forçando uma nova dinâmica de atividades (CRUZ; GLOCK, 2007). A Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, foi um marco para a contabilidade pública, haja vista que estabelece normas de finanças públicas com foco na responsabilidade na gestão fiscal, dentre outros (BRASIL, 2000). Esta lei, também chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal, tem como base quatro pilares principais: o planejamento, transparência, controle e sanção (MILESKI, 2003).

A NBCASP apresenta um novo posicionamento referente ao controle interno, ampliando o campo de atuação, que deve abranger todo o patrimônio da entidade. A Lei Federal 4.320/64 possui uma visão estritamente orçamentária, que é expresso em seu artigo 77, enquanto que, a NBC T 16.8 (BRASIL, 2013), estabelece os aspectos relevantes e referências para o controle interno como apoio do sistema de informação contábil para redução dos riscos, e dar efetividade às informações da contabilidade, contribuindo assim, para atingir os objetivos da entidade do setor público.

Entende-se que a legislação que fundamenta a obrigatoriedade de controles internos e seu sistema, compreende a Constituição Federal de 1988, a Lei Federal 4.320/64, a Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000, a Constituição Estadual e a NBCASP. Com base nessa legislação, cada município deverá ter sua Lei Municipal específica instituindo uma Unidade Central de Controle Interno (UCCI) (BRASIL, 1988).

A UCCI é o órgão responsável por coordenar as atividades do SCI. A UCCI deverá ser instituída por meio de lei municipal que tenha iniciativa do Poder Executivo. A Resolução 936/2012 do TCE (2012), em seu artigo 3º, estabelece que a lei municipal deverá compreender todas as atribuições previstas no art. 74 da CF e ainda prever que a UCCI fiscalizará Poder Legislativo e Executivo, da administração direta e indireta. De acordo com o artigo, esta lei

deve estabelecer de que forma deve atuar o SCI, constando a definição da estrutura organizacional, atribuições para o exercício da UCCI, fixar prazos dentre outros.

2.5. Aspectos Relevantes para o Sistema de Controle Interno

Mediante análise da legislação e literatura abordada, pode-se apresentar alguns aspectos relevantes para o efetivo e regularizado funcionamento do SCI nos municípios. Em especial destaca-se à Consultoria Técnica IN 17/2012 do TCE/RS, que esclarece as principais dúvidas advindas da Resolução 936/2012 TCE/RS (2012). Acredita-se que a peça fundamental para um bom controle seja um profissional qualificado. O mesmo deve dispor de tempo específico para essas atividades, conhecimento, habilitação legal, autonomia e remuneração adequada, além de uma conduta pessoal inquestionável.

No Rio Grande do Sul, a Resolução 936 do TCE (2012) estabelece a obrigatoriedade da composição da UCCI apresentar apenas servidores efetivos, com atuação exclusiva na unidade, desde 2013. Para o planejamento das atividades e a auditoria deve haver liberdade de acesso a todos os órgãos, documentos e setores pelos membros da unidade, para que possam desenvolver suas funções com autonomia. Destaca-se também que devem ter uma conduta pessoal impecável, garantindo o sigilo sobre as informações (FINK, 2008).

O artigo 5º da Resolução 936 TCE/RS (2012), além de estabelecer que a UCCI seja composta apenas por servidores efetivos e de categorias profissionais distintas, cuja habilitação seja compatível com a função, também define que estes terão dedicação exclusiva na unidade. Em resposta à Consultoria Técnica 17/2012, o TCE/RS pondera que frente às dificuldades enfrentadas por alguns municípios de pequeno porte, no que diz respeito à carência de técnicos e observando o princípio da economicidade, não haveria ilegalidade se a lei local previsse o pagamento de gratificação para a função na UCCI, na hipótese do cargo do servidor não ser específico da unidade. Neste caso, as atribuições devem ser correlatas com as relacionadas à UCCI. A IN 17 TCE/RS (2012) ressalta que deve-se considerar sempre o consagrado princípio de controle interno da segregação de funções. Separando as funções de autorização e aprovação de operações, execução, controle e também a contabilização das mesmas, para que não haja a autofiscalização.

Flach (2012), Auditor do TCE/RS, destaca em seu treinamento à agentes de controle interno que o contador que registra os dados contábeis, não pode fazer a auditoria dos seus próprios atos, em respeito principalmente a já mencionada segregação de funções. Desta forma, observa-se que há aspectos relevantes para a efetividade dos SCI nos municípios e considera-se importante a atenção quanto à remuneração, autonomia, quadro de servidores concursados, capacitados e com habilitação para a função, além de carga horária suficiente para realizar com satisfação os trabalhos.

2.6. Estudos Relacionados

Torna-se relevante a realização de análise dos resultados identificados em estudos anteriores, tendo em vista que, a sensibilidade em relação ao contexto proporcionado pelos estudos de caso já realizados possibilita e encoraja pesquisadores a considerar questões com outras abordagens de pesquisa (COOPER; MORGAN, 2008), da mesma forma, que possibilitam encontrar soluções gerais para os problemas enfrentados por gestores e contadores para um mesmo problema, proporcionando maior conhecimento das questões envolvidas (SCAPENS, 1990).

Para tanto, esta seção trata sobre os estudos relacionados, realizados anteriormente, que abordaram o SCI na administração pública. Soares (2012) em sua pesquisa buscou identificar as características do SCI para uma gestão pública mais eficiente no município de Ouro Preto,

no Estado de Minas Gerais. Para realização do estudo, foram entrevistados os responsáveis pelo SCI no município, o prefeito e os responsáveis pelo planejamento e controle dos órgãos da estrutura administrativa. Posteriormente utilizou-se análise de conteúdo nas respostas obtidas nas entrevistas, confrontando-as quanto às práticas do SCI. O estudo apresenta como principal resultado que o SCI auxilia o processo de fiscalização da gestão municipal, bem como serve como um instrumento de apoio aos gestores na melhoria da qualidade dos serviços prestados e ainda contribui para uma gestão pública mais eficiente.

Monteiro (2015), por sua vez, buscou analisar os objetivos e a importância do controle interno no setor público no contexto brasileiro, e as barreiras para sua implantação. Utilizou-se como estratégia de pesquisa a realização de pesquisa documental em relatórios do TCU e da CGU. Como resultados da pesquisa foram identificados onze objetivos para atuação do SCI, e elaborou-se uma tabela categorizada por importância do SCI sendo eles gestão do risco, informação, comportamento ético, imagem da entidade e proteção dos recursos públicos. Além disso, foram evidenciadas as principais barreiras detectadas, sendo a primeira delas a falta de uma cultura de gestão ao risco, seguida da carência de pessoal em número adequado e da qualidade técnica exigida.

Henrique et al. (2016) objetivaram compreender o SCI da administração pública municipal de Três Rios – RJ e se estão em conformidade ao regime legal. Através de entrevistas, os autores buscaram os mecanismos de controle interno adotados pelo município e, com a aplicação de questionários, avaliaram o controle externo exercido pela Câmara. Como resultados, evidenciaram que o município e a Câmara de Três Rios desempenham de forma satisfatória suas atribuições. Os autores destacam que há pontos a serem melhorados e sugerem como soluções algumas limitações detectadas: o treinamento e contratação de pessoal e a criação de departamentos específicos para auditoria e controle.

Na pesquisa de Sousa, Souto e Nicolau (2017) buscou-se identificar como as organizações têm implementado o conceito, as dimensões centrais do controle interno e quais os desafios envolvidos neste processo. Para a condução da pesquisa realizou-se um *survey*, de escala *Likert*. Os dados foram analisados em conjunto e, em sequência, descritiva e comparativamente entre os segmentos público e privado, por meio do teste *Mann-Whitney*. Como resultados do estudo, foram apontados em ambos os segmentos, que o conceito de controle é predominantemente identificado com sua forma funcional, isso impacta na eficácia da gestão do sistema de controle. Da mesma forma, os respondentes, convergem na percepção da relativa implementação das dimensões de controle relacionadas ao ambiente de controle e sistemas de informação e comunicação, tendo como principais desafios visualizados a institucionalização da gestão de riscos, atividades de controle e, com destaque, do monitoramento.

Marschner, Sommer e Welter (2018), realizaram uma análise do controle interno na gestão pública de um município de pequeno porte do Rio Grande do Sul, a partir de três perspectivas: perfil do *controller*, situação do controle interno, e planejamento e execução das atividades, e ainda buscaram verificar se estão aderentes ao regimento legal. Para realização da pesquisa, utilizou-se como ferramenta de coleta de dados, um questionário de 19 questões. O questionário foi aplicado ao responsável pelo controle interno da prefeitura estudada. Como principais resultados apresentaram que o SCI do município está bastante alinhado com o perfil de outros que foram evidenciados em trabalhos anteriores. Ainda, evidenciam que o controle interno atua em diversas áreas, auxilia no planejamento e desenvolvimento da gestão pública municipal, mas existem pontos a melhorar. Os autores sugerem a contratação de servidores de carreira e a realização de treinamentos periódicos e pontuais.

Dessa forma, pode-se verificar que os estudos evidenciam as seguintes vantagens do uso dos SCI: auxilia no processo de fiscalização da gestão municipal; atua como instrumento de apoio para melhoria da gestão e da qualidade dos serviços; contribui para gestão pública mais

eficiente; possibilita identificar carências e barreiras para o melhoramento da gestão pública; e auxilia na gestão do risco, gestão da informação, na imagem da entidade e na proteção dos recursos públicos, tendo em vista que passa ao contribuinte uma imagem de transparência e preocupação com a forma com que os recursos estão sendo aplicados.

Todavia, em ambos os estudos apresentados, as dificuldades identificadas para implantação dos SCI estão relacionadas com a capacitação de pessoal, treinamento e criação de departamentos que realizem o efetivo controle e monitoramento da gestão pública.

3. Aspectos Metodológicos

Esta pesquisa classifica-se quanto à abordagem do problema como qualitativa e quantitativa, quanto aos objetivos como descritiva e quanto aos procedimentos como levantamento (*survey*). A abordagem quantitativa pode ser caracterizada pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, como também no tratamento deles por meio de técnicas estatísticas, desde a mais simples, às mais complexas. Estudos com abordagem qualitativa podem descrever a complexidade de um problema, analisar a relação de determinadas variáveis, e entender processos dinâmicos vividos por grupos sociais (RAUPP; BEUREN, 2008).

A pesquisa descritiva visa conhecer as características de um grupo quanto a fatores considerados importantes para a análise da pesquisa, sendo possível fazer associações entre variáveis, podendo inclusive descobrir novos problemas (GIL, 2012). Quanto aos procedimentos técnicos, classifica-se como uma pesquisa de levantamento junto aos servidores dos Sistemas de Controle Interno em municípios do Vale do Caí - RS. Na pesquisa de levantamento ocorre a interrogação direta das pessoas cujo comportamento deseja-se conhecer (GIL, 2012).

O universo populacional do presente estudo é representado por todos os servidores membros da Unidade Central de Controle Interno (UCCI) dos 19 municípios integrantes do Corede Vale do Caí – RS, conforme dados da Fundação de Economia e Estatística (2008), quais sejam: Barão, São Vendelino, Bom Princípio, Tupandi, Harmonia, Montenegro, Maratá, Brochier, Capela de Santana, Linha Nova, São Sebastião do Caí, Salvador do Sul, São Pedro da Serra, Vale Real, Alto Feliz, São José do Sul, Feliz, Pareci Novo, São, e José do Hortêncio. A amostragem utilizada é a probabilística aleatória simples, pois cada membro da população teve a mesma chance de responder ao questionário (MARCONI; LAKATOS, 2016). O procedimento de distribuição e coleta dos questionários ocorreu via e-mail entre os dias 19 e 26 de abril de 2016. Devido ao baixo retorno, estendeu-se o prazo por mais 30 dias. Os participantes foram contatados por telefone e até mesmo pessoalmente, conforme a necessidade. Observaram-se critérios éticos, sendo preservada a identidade dos respondentes e dos respectivos municípios.

Assim, após delimitado o universo para aplicação da pesquisa, foram distribuídos questionários via *e-mail* aos 19 municípios do Vale do Caí, direcionados a todos os servidores da UCCI. Dos 19 municípios do Corede Vale do Caí contatados, 16 responderam ao questionário, o que totaliza 84,21% da população. Nesta pesquisa, optou-se por não mencionar o nome dos servidores e dos municípios entrevistados, tornando as respostas fornecidas evidenciadas somente sob o aspecto global, não de forma específica ou se reportando a um respondente em especial.

4. Resultados e Discussões

Após a análise das questões abordadas no questionário, apresentam-se as considerações quanto aos resultados obtidos. Dessa forma, por meio da Tabela 1 é possível observar o perfil dos 16 municípios e suas estruturas de controle interno.

Tabela 1 - Perfil municípios e UCCI

Habitantes por município	Até 5.000 mil habitantes	68,75%
Receitas Correntes Totais Arrecadadas	De R\$ 10.000.001,00 até R\$ 20.000.000,00	37,50%
Número de membros da UCCI	Três	62,50%
Funcionamento da UCCI	Órgão de coordenação central com servidores designados pelo prefeito municipal	87,50%
Tipo de cargo	Servidores ocupantes de outros cargos de provimento efetivo, designados para a UCCI	87,50%
Houve concurso específico para cargo no SCI	Não houve	81,25%
Contador na UCCI	Não há	43,75%
Formalização e registro das atividades	Relatórios, Atas e Recomendações.	43,75%
Carga horária semanal	Até 5 horas	74,29%
Remuneração Coordenadores - (Chefes)	Até R\$ 1.000,00	63%
Remuneração Todos os integrantes	De R\$ 501,00 a 700,00	29%
Treinamento específico	Sim, mas não suficiente	40%
Carga horária treinamento específico	Menos de 20 horas	50%

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Pode-se verificar por meio da Tabela 1, que em se tratando de municípios de pequeno porte, devido ao número reduzido de pessoal contratado, torna-se necessário que servidores ocupantes de outras funções e cargos de provimento efetivo sejam designados para a função de controle interno pelo prefeito. Ainda que a UCCI seja composta por três membros na maioria dos municípios, poucos tem dedicação exclusiva, e a carga horária característica de 74,29% dos servidores é de menos de 5 horas semanais. Considera-se que o treinamento específico foi suficiente para poucos servidores, pois a maioria carece de maior qualificação. Este resultado corrobora com o disposto por Monteiro (2015), que identificou a carência de pessoal em número adequado e da qualidade técnica exigida no contexto brasileiro.

Destaca-se o perfil dos 35 servidores quanto as suas experiências na área pública e na UCCI. Dos servidores, 80% possui mais de 8 anos de atuação no serviço público e 34% possui atuação na UCCI entre 3 e 5 anos. Um ponto negativo evidenciado é o fato de que 54% dos servidores terem concluído apenas o ensino médio, o que não é aceito pelo TCE. De forma geral, consideram-se estes dados encontrados relevantes.

Além disso, a Tabela 2 permite verificar a avaliação dos servidores quanto à UCCI, em uma escala de 1 a 5, onde 1 significa qualificação insuficiente, e 5 significa qualificação suficiente com relação aos itens de verificação obrigatória pela UCCI, conforme a Resolução 936/2012.

Tabela 2 - Avaliação dos servidores quanto à UCCI

Transferências Intergovernamentais	Empate 2 e 4	28,57%
Lançamento e cobrança de tributos locais	3	34,29%
Cobrança em dívida ativa e títulos executivos emitidos pelo TCE	3	40%
Operações de Crédito, avais, garantias, direitos e haveres do município.	3	31,43%
Execução da Folha de Pagamento	5	37,14%

Manutenção frota de veículos e equipamentos	4	34,29%
Controle bens patrimoniais	4	37,24%
Processos licitatórios e execução	3	37,14%
Limites de Gastos com Pessoal	5	51,43%
Despesas ensino (MDE) e Serviços Públicos de Saúde (ASPS)	5	43%
Legalidade e avaliação de resultados	2	34%
Legalidade dos atos de admissão de pessoal	5	42,86%
Gestão dos Regimes Próprios de Previdência	3	34,29%

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Dessa forma, observa-se que os poucos itens onde a maior parte dos respondentes indicou qualificação suficiente para a verificação, ainda foram com percentuais baixos. Isto demonstra que muitos servidores não possuem segurança, conhecimentos ou habilidades suficientes para tal tarefa. Em seguida, por meio da Tabela 3 pode-se verificar a classificação de importância dada a alguns fatores, onde classifica-se em uma escala de baixa importância (1) à grande importância (7).

Tabela 3 - Fatores facilitadores do funcionamento da UCCI, em ordem crescente de grau de importância

Autonomia dos membros	1
Capacitação Técnica dos membros	2
Apoio da Alta Administração	3
Remuneração Justa	3
Estrutura Física e materiais adequados	5
Apoio e Colaboração dos Servidores em Geral	Empate 1 ou 7
Disponibilidade de Tempo Suficiente	7

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Apesar do empate no fator referente ao apoio e colaboração dos servidores em geral, nota-se que a preocupação de muitos servidores é com a disponibilidade de tempo suficiente. Muitos dos municípios não estão em conformidade com as legislações vigentes, especialmente com a Resolução 936/2012 do TCE/RS e as recomendações contidas na IN 17/2012 do mesmo órgão, sendo fiscalizadas e avaliadas a atuação da UCCI de cada município pelo TCE/RS. Nesse sentido, por meio das respostas obtidas nas observações contidas nos questionários do presente estudo, pode-se verificar que, como ocorreram atualizações recentes nesta legislação, a maior parte dos municípios ainda está em fase de desenvolvimento quanto ao controle interno.

Após análise da legislação e dos dados, percebeu-se que é importante haver um profissional da contabilidade como membro da UCCI. Desta forma, haverá conformidade com a recomendação do TCE/RS e com a Resolução CFC 560/1983, que define como privativa deste profissional, as atividades de auditoria interna e organização dos controles internos. Um profissional contábil, efetivo e exclusivo na UCCI, com os devidos treinamentos específicos seja o mais indicado, pois poderá aumentar a eficiência e eficácia deste órgão tão importante para a sociedade. Estudos anteriores já evidenciaram a necessidade de contratação de servidores de carreira e a realização de treinamentos periódicos e pontuais (HENRIQUE et al., 2016; MARSCHNER, SOMMER, WELTER, 2018).

As entidades públicas no Brasil estão sendo cada vez mais cobradas quanto à eficiência e eficácia de suas atividades, visto que a população espera um retorno justo de seus impostos. Além disso, os constantes noticiários revelando novos esquemas de fraudes e corrupções baixam a credibilidade do setor público aos olhos da sociedade. Controle pode ser a palavra chave para a mudança deste paradigma. Historicamente, houve a necessidade de controle nas relações e atualmente a legislação tornou-se mais importante para este tema, obrigando a instituição e manutenção de efetivos SCI na área pública e nos municípios.

Controle pode ser considerado o que se faz para diminuir ou acabar com os riscos, para

assim atingir os objetivos. Assim, os controles internos no setor público representam o conjunto de procedimentos, métodos e rotinas cuja finalidade consiste em impedir o erro, a fraude e ineficiência para atender aos princípios constitucionais (CREPALDI, 2007; ATTIE, 2007). Um SCI engloba um conjunto destas unidades técnicas de controles articuladas a partir da UCCI, responsável pela coordenação destas. Esta unidade deve utilizar a auditoria interna como técnica para verificar erros, fraudes e obter os resultados esperados, e a contabilidade é instrumento fundamental para o controle.

5. Considerações Finais

O objetivo principal desta pesquisa foi analisar o funcionamento e a estrutura dos SCI dos municípios do Vale do Caí – RS, buscando identificar dados quanto aos municípios, UCCI, seus profissionais e suas avaliações. No decorrer desta pesquisa, foram apresentadas fontes teóricas relativas ao controle na administração pública, abordando os principais conceitos, objetivos e características, além da contabilidade pública como instrumento para o controle. Foram observadas as principais legislações vigentes quanto ao tema SCI na área pública, visando dar suporte a posterior análise dos resultados da pesquisa quanto às UCCI do Vale do Caí, confrontando principalmente se estão legalmente conformes.

Pode-se verificar os pontos positivos e negativos das unidades representadas nesta pesquisa, obtendo informações importantes para confrontar com as recomendações da literatura, dos estudos relacionados e de determinações legais. Como principais pontos negativos, pode-se citar a formação de muitos servidores que concluíram apenas o ensino médio, a ausência ou segregação das atividades de contadores na UCCI, a baixa carga horária exercida por muitos e o insuficiente treinamento. Já como pontos positivos, destaca-se a experiência na área pública da maioria dos servidores, a formalização e registro dos trabalhos e a composição das unidades ser por servidores efetivos e geralmente com três membros.

Mediante ao exposto nesta pesquisa, acredita-se que o mesmo contribui para a área, servindo de base para que os municípios possam identificar como está sendo realizado no restante da região, se os procedimentos estão sendo realizados de forma correta, bem como verificar se há resultados positivos, e qual a orientação legal a ser seguida, com vistas a implementar mudanças positivas nas suas UCCI. Espera-se ainda que esta pesquisa contribua na formatação dos editais de concurso público específico para o controle interno, dando suporte para que escolham o profissional mais qualificado e legalmente habilitado (Resolução CFC 560/1983), principalmente no que tange as verificações contábeis exigidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.

Quanto às limitações no desenvolvimento desta pesquisa, destaca-se a falta de retorno dos possíveis respondentes de três municípios, além de outros servidores temporariamente afastados da função. As questões abertas também se tornaram mais trabalhosas, necessitando a solicitação de resposta mais de uma vez aos servidores que não respondiam as mesmas. Acredita-se que haja preocupação por parte dos servidores em responder questionários deste tipo, principalmente por solicitar suas opiniões, avaliações, em ano de eleições municipais. Como sugestão para futuros trabalhos, recomenda-se a pesquisa em municípios de maior porte econômico, o que fornecerá resultados mais representativos. Outra sugestão é analisar de que forma são realizadas as auditorias, verificando se seguem as legislações e regras.

Referências

ANDRADE, A. **Eficiência, eficácia e economicidade**: como atingi-las através dos controles internos. São Paulo: Serviços Gráficos, 1999.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ATTIE, W. **Auditoria Interna**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BERGUE, S. T. **Modelos de gestão em organizações públicas**: teorias e tecnologias para análise e transformação organizacional. Caxias do Sul, RS: EDUCS, 2011.

BERGUE, S. T.; SCHEMES, E. V. **Controle da administração e responsabilidade do gestor público**. Caxias do Sul, RS: EDUCS, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Texto Constitucional Promulgado em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14 mar. 2018.

_____. **Lei 4.320**, de 17 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 10 ago. 2017.

_____. **Lei complementar 101**, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 10 ago. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. **Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**. Anexo à Instrução Normativa nº. 01, de 06 de abril de 2001. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2017.

CFC. **Conselho Federal de Contabilidade**. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, 2013. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2018.

CFC. **Conselho Federal de Contabilidade**. Resolução nº 560, out. 1983. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_560.doc>. Acesso em: 14 fev. 2018.

CHENHALL, R. H.; CHAPMAN, C. S. Theorising and testing fit in contingency research on management control systems. In: HOQUE, Z. (Org.). **Methodological Issues in Accounting Research**: Theories and Methods. London: Spiramus, 2006. p. 35-54.

COOPER, D. J.; MORGAN, W. Case study research in accounting. **Accounting Horizons**, v. 22, n. 2, 2008, p. 159-178.

CRCRS. **NBCASP: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo**. Porto Alegre: CRCRS, 2014.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil**: teoria contábil. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CRUZ, F. da; GLOCK, J. O. **Controle interno nos municípios: orientações para a implantação e relacionamento com tribunais de contas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FAYOL, H. **Administração industrial e geral**. 10. ed., São Paulo: Atlas, 1989.

FEE. Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser. **COREDE - Conselho Regional do desenvolvimento**. Porto Alegre, 2008. Disponível em: <http://mapas.fee.tche.br/wpcontent/uploads/2009/08/corede_vale_do_cai_2008_municipios.png>. Acesso em: 30 maio 2016.

FINK, R. C. **O sistema de controle interno nos municípios e as condicionantes para o seu efetivo funcionamento**. 2008. 82f. Monografia (Especialização em Gestão Pública e Controle Externo) – Escola Superior de Gestão e Controle Francisco Juruena, Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, 2008.

FLACH, F. **Encontro Gaúcho sobre a Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 2012. Disponível em: <http://www.casponline.com.br/CASP-ONLINE_TCE_Flavio_Flach.pdf> Acesso em: 12 nov. 2017.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HENRIQUE, J. C. et al. Análise da Sistemática de Controle Interno Do Município de Três Rios. **Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**, v. 10, n. 3, p. 31-41, 2016.

LIMA, K. R. et al. **Diálogos em Contabilidade: teoria e prática** (Online), v. 1, n. 2, edição 1, jan./dez. 2014.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. V. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MARSCHNER, P. F.; SOMMER, A. T.; WELTER, L. M. Sistema de controle interno na gestão pública de um município de pequeno porte. **Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí – REAVI**, v. 7, n. 10, p. 48-61, jun. 2018.

MIGLIAVACCA, P. N. **Controles interno nas organizações: um estudo abrangente dos princípios de controle interno: ferramentas para avaliação dos controles internos em sua organização**. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

MILESKI, H. S. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p.159-188, jan./abr. 2015.

PELEIAS, I. R. **Controladoria gestão eficaz utilizando padrões**. 1ª Ed. São Paulo: Ed. Saraiva. 2002.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In.: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 76-97.

RONCALIO, M. P. **Controle interno na administração pública municipal: um estudo sobre a organização e a atuação de órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas na Constituição Federal.** 2009. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

SCAPENS, R. W. Researching management accounting practice: the role of case study methods. **British Accounting Review**, v. 22, n. 3, 1990, p. 259-281.

SOARES, L. R. **Características do sistema de controle interno municipal: um estudo da prefeitura municipal de Ouro Preto.** 2012. 96f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade FUMEC, 2012.

SOUSA, R. G.; SOUTO, S. D. A. S.; NICOLAU, A. M. Em um mundo de incertezas: um survey sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 14, n. 31, p.155-176, jan./abr. 2017.

SOUZA, D. C. et al. Controle interno na administração pública municipal: uma amostragem da implantação no Estado do Paraná. **Reflexão Contábil.** ISSN 1984-882X. Maringá – PR, v. 26, n. 2, p. 29-39, mai./ago. 2007.

TCE/RS. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução 936.** Mar. 2012. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/docs/resolucao_936_2012.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2017.

_____. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. **Informação da Consultoria Técnica** – **IN 17/2012.** Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:0:1063864037265512:DOWNLOAD:NO::P_CD_LEG:445622>. Acesso em: 18 fev. 2018.