

A INFLUÊNCIA DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO: UMA ANÁLISE NOS MUNICÍPIOS GAÚCHOS DO COREDE PRODUÇÃO

Sandra Regina Toledo dos Santos

Universidade de Passo Fundo (UPF-RS)

mirna@upf.br

Mirna Muraro

Universidade de Passo Fundo (UPF-RS)

sandratche@upf.br

RESUMO

As organizações, por apresentarem atividades complexas e variadas, necessitam estabelecer mecanismos de controle a fim de evitar ações lesivas ao seu patrimônio e coibir atos ilícitos, os quais deverão abranger, sobretudo, as áreas administrativas, financeiras e patrimoniais, consideradas pelos estudiosos como as mais suscetíveis a fraudes. No setor público, essas questões também são apontadas como imprescindíveis às atividades governamentais, em decorrência dos escândalos recentes e por serem enfatizadas pelas normas contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Esta pesquisa avalia a estruturação de tais procedimentos nas áreas de orçamento, contabilidade, patrimônio e do setor de controle interno nos municípios do Corede Produção do Rio Grande do Sul, estabelecendo como parâmetro o advento da LRF para identificar as principais mudanças ocorridas na gestão municipal. Com a utilização de um *check list* e com uma análise estatística, constatou-se que em 30% da amostra selecionada ocorreram os maiores índices de carência na implantação de controles na área contábil e de patrimônio, no entanto a expressiva maioria dos procedimentos avaliados foi implementada após a LRF, confirmando a mudança teórica esperada.

Palavras-chave: Controle interno. Gestão pública. Transparência. Lei de Responsabilidade Fiscal.

Área temática: Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor

1 INTRODUÇÃO

Os interesses da sociedade estão vinculados às atividades desenvolvidas pelo governo, que, por sua vez, tem como premissa básica prestar serviços que supram as necessidades coletivas de forma eficiente e eficaz. As mudanças organizacionais ocorridas nas últimas décadas no setor privado também acabaram por atingir o setor governamental. Dentre essas se encontram especialmente os mecanismos de controle aplicados aos atos realizados pelos gestores, como forma de proporcionar maior transparência e segurança nos procedimentos internos do governo.

Assim, vislumbra-se a utilização dos controles internos como um instrumento necessário à padronização e ao regramento das atividades rotineiras realizadas tanto pelos governantes quanto pelos subordinados, enfatizando a importância da implantação e correta estruturação dos controles para que a organização atinja aos objetivos propostos nos planos de aplicação dos recursos públicos.

Recentemente, tem se discutido em publicações especializadas sobre o gerenciamento governamental, o atendimento aos princípios da economicidade e eficiência, aproximando-se cada vez mais da qualidade e da transparência preconizadas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em 2000. Busca-se, assim, minimizar os custos e reduzir as despesas excessivas na manutenção da máquina administrativa, com a devida prestação das contas públicas aos órgãos de controle internos e externos, por meio das audiências públicas e de outros procedimentos (SANTOS, 2001; ASAZU; ABRUSCIO, 2003; SACRAMENTO, 2004; DAVIS; BLASCHEK, 2006; CALIXTO; VELASQUEZ, 2005; FLORES, 2005; REIS *et al*, 2007).

Partindo dessa contextualização, este trabalho questiona se a LRF, ao estabelecer mecanismos de controle governamental, contribuiu para que os procedimentos de controle internos adotados nos municípios do Corede Produção fossem estruturados a fim de permitir maior transparência das informações e confiabilidade na gestão dos recursos públicos. Diante disso, o objetivo geral consiste em avaliar a estruturação de tais procedimentos nas áreas de orçamento, contabilidade, patrimônio e estruturação do controle interno nos municípios gaúchos do respectivo Corede, com a finalidade de identificar as principais mudanças ocorridas na gestão municipal no período posterior a lei. Os resultados obtidos permitirão informar se os gestores públicos estão atendendo ao que preconiza a lei para preservar as organizações sob seu comando da ocorrência de ilegalidades, erros, desvios ou fraudes, zelando no cumprimento das metas fixadas e identificando possíveis ajustes, ou instituindo novos procedimentos para atender às necessidades gerenciais.

A apresentação deste trabalho contém na primeira seção esta introdução; na segunda, a fundamentação teórica sobre o controle interno nas organizações, a gestão pública e o controle governamental, a gestão orçamentária como forma de controle no setor público, bem como dos controles internos na ótica dos TCEs (Tribunais de Contas dos Estados) e da LRF; na terceira seção apresenta-se a metodologia utilizada no estudo; na quarta seção, uma análise dos resultados obtidos a partir do retorno dos *check list* e, por fim, as conclusões.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção apresenta a fundamentação teórica do estudo, que se inicia pela abordagem do controle interno nas organizações, seguindo-se com a gestão pública e o controle governamental, a gestão orçamentária como forma de controle no setor público e, posteriormente, os controles internos na ótica dos TCEs e da LRF.

2.1 O controle interno nas organizações

Um sistema de controle interno (SCI) é utilizado tanto nas empresas privadas como em instituições públicas. De acordo com Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) (*apud* ATTIE, 2007), um SCI é aquele que abrange o plano de organização adotado pelas empresas para verificar a precisão e fidedignidade de seus dados contábeis. Ainda, através de seus procedimentos permite a proteção do patrimônio da entidade, a busca pela eficiência operacional e o encorajamento à adesão das políticas estabelecidas pela administração superior.

A definição de controle interno dá-se como um conjunto de todos os planos operacionais e organizacionais, sistemas, políticas, procedimentos e práticas, a fim de atingir o objetivo básico de assegurar a disciplina e a conduta eficiente dos negócios e, especificamente: a) assegurar que os ativos das organizações sejam resguardados de perdas de qualquer tipo; b) assegurar a confiabilidade e a exatidão das informações contábeis e financeiras geradas dentro da empresa, assim como a integridade dos relatórios financeiros; c) promover a eficiência operacional em todos os departamentos da empresa; d) informar e encorajar a aderência de todos os funcionários às políticas emitidas pela direção da organização. (MIGLIAVACCA, 2002; ATTIE, 2007).

O Coso (2008)¹, formado por um grupo norte-americano de entidades profissionais, define os controles internos como um processo gerenciado e liderado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, organizado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: a) confiabilidade de informações financeiras; b) obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis; c) eficácia e eficiência de operações.

As organizações, ao realizarem suas operações internas, necessitam de procedimentos e mecanismos que assegurem a sua execução e o registro de forma correta, eficiente e ordenada, denominados de “controle interno”. Dessa forma, garante-se que seja cumprida a finalidade institucional da organização (ATTIE 2007; NASCIMENTO; OTT; SILVA, 2007).

Em relação aos controles, é importante ressaltar que existem princípios e meios que são necessários e devem ser desenvolvidos nas organizações. As principais formas que podem dar suporte à proteção dos ativos e respaldo às informações estão apresentadas no Quadro 1:

Formas	Conceito
Segregação de funções	Ninguém deve ter sob sua responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação, devem ser executadas por pessoas e setores independentes entre si.
Sistema de autorização e aprovação	Compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, a pessoa que autoriza não deve ser a mesma que aprova para não expor ao risco os interesses da empresa.
Determinações de funções e responsabilidades	Determina a noção exata aos funcionários sobre suas funções, incluindo as responsabilidades do cargo com a definição através de organogramas.
Rotação de funcionários	Corresponde ao rodízio dos funcionários para reduzir a possibilidade de fraudes.
Carta de fiança	Determina aos funcionários que em geral lidam com valores, a responsabilidade pela custódia de bens e valores, resguardando a empresa e dissuadindo, psicologicamente os funcionários a tentações.
Manutenção de contas de controle	Indica a precisão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários.
Seguro	Compreende a manutenção de apólice de seguros, valores e riscos a que está sujeita a empresa.
Legislação	Atualização permanente sobre a legislação vigente, para diminuir riscos e não expor a empresa a contingências fiscais e legais.
Diminuição de erros e desperdícios	Indica a detecção de erros e desperdício na fonte devido a controles mal definidos.

¹ Disponível em: <http://www.coso.org> Acesso em: 10 jan. 2008.

Formas	Conceito
Contagens físicas independentes	Correspondem as contagens periódicas de bens e valores, visando aumentar o controle físico e proteger os interesses da empresa.
Alçadas progressivas	Compreende estabelecer de forma escalonada, dando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades.

Quadro 1 – Princípios fundamentais a serem adotados nos controles internos

Fonte: Attie (2007, p. 190 - 191).

Entende-se que a implementação, organização e a manutenção da eficácia do SCI são de inteira responsabilidade da alta administração. Se bem organizado, cumpre mantê-lo sob contínua avaliação e verificação, adaptando-os às novas situações e tecnologias existentes. As falhas de seu funcionamento, dos controles ineficientes ou não colocados em prática, pelos setores poderão resultar em problemas que comprometerão inteiramente sua finalidade.

No caso do poder público, se os gestores não implantarem controles adequados no âmbito de sua entidade, poderão incorrer no descumprimento de aspectos legais e da transparência de seus atos para divulgação à sociedade.

Nesse contexto, verifica-se que o tamanho e a complexidade das organizações modernas têm impossibilitado a supervisão direta de todas as operações por parte dos dirigentes superiores, obrigando-os a delegar parte de suas funções operacionais, gerenciais e de controle a outros profissionais. Em seguida, estes, com a devida independência e autonomia, executam as operações e, após executá-las, repassam as informações necessárias sobre a gestão dos recursos e dos setores ao gestor superior. Dessa forma, as atividades e os procedimentos de controle interno assumem grande relevância, como um instrumento capaz de manter um fluxo atualizado de informações gerenciais à tomada de decisões e de proporcionar tranquilidade ao executivo pelos atos praticados por seus auxiliares (MIGLIAVACCA; 2002; ATTIE, 2007; NASCIMENTO, OTT, SILVA, 2007).

A avaliação dos procedimentos de controles internos adotados nas diversas áreas das organizações visa identificar sua existência e aplicabilidade, bem como se proporcionam a eficiência e eficácia necessária. Tal avaliação poderá ser realizada pela leitura dos manuais operacionais, dos fluxogramas dos processos, ou pela realização de questionários e *chek list* disponibilizados na literatura, com os principais procedimentos aplicáveis às áreas organizacionais (MIGLIAVACCA; 2002; ALMEIDA, 2003; ATTIE, 2007).

Com base nessa contextualização, percebe-se que o poder público também apresenta métodos de controle interno que convergem para o mesmo objetivo das instituições privadas, cabendo ao governo proporcionar sua implementação e monitoração de forma adequada, conforme descrição nos próximos itens.

2.2 A Gestão pública e o controle governamental

A gestão pública está relacionada diretamente aos interesses da sociedade, visto que os serviços públicos postos à disposição dos cidadãos são gerenciados pelos governantes quando recebem atribuições para tal função num determinado período eletivo, por meio dos recursos coletados de forma direta e indireta, resultante da capacidade contributiva de cada segmento social. Isso explica a abordagem dada pela literatura recente no sentido de inserir mecanismos de controle já aplicados nas organizações privadas às instituições públicas, capazes de dotá-las de condições que visem cumprir seu papel institucional com maior eficiência e eficácia (ALBAVERA, 2003; ASAZU; ABRUCIO, 2003; SACRAMENTO, 2004; DAVIS; BLASCHEK, 2006; FLORES, 2005).

A crise desencadeada no governo brasileiro na década de 1980-90 relacionava-se não só às finanças, mas também ao modelo burocrático de gerenciamento público. Tornava-se necessário, então, reformular as estruturas governamentais no sentido de torná-las mais ágeis e de descentralizar as atividades administrativas, culminando no exercício do controle mais

efetivo das ações e dos recursos estatais, seja por órgãos internos, seja por externos, na avaliação das contas dos agentes públicos (BRESSER PEREIRA, 1996; OSBORNE; GAEBLER, 1997).

Nesse sentido, tanto a administração direta quanto a indireta passaram a ter a obrigatoriedade de emissão e divulgação de relatórios para que as formas de controle fossem mais abrangentes e tornassem os gestores cada vez mais responsáveis pelos atos praticados nas atividades desenvolvidas sob seu comando. Assim, os princípios constitucionais e aqueles que regem a administração pública permeiam de modo mais intenso a gestão, entrelaçados com o objetivo de promover a transparência com a utilização da máquina pública sem se desviar da sua finalidade básica, ou seja, atender às necessidades coletivas conforme a disponibilização dos recursos previamente definidos.

Nessa nova perspectiva de mudanças organizacionais no governo, Santos (2001, p. 2) refere o novo gerencialismo, como “a tônica vigente ao tempo da Escola Clássica organizacional magnificava tanto a necessidade quanto o alcance e a eficiência dos mecanismos de controle”. À medida que o governo federal passou a transferir atribuições, que até então eram gerenciadas por ele às estruturas estaduais e, sobretudo, às municipais, ocorreram inovações quanto à regulamentação e padronização do uso dinheiro público, participação popular na aplicação dos recursos, estímulo à eficiência com a busca por resultados otimizados nas contas públicas, busca pela qualidade na prestação dos serviços, controle, monitoramento e análises financeiras periódicas do desempenho governamental, com grandes avanços nesses aspectos.

No entanto, deve-se considerar que ainda existem alguns problemas descritos por Albavera (2003, p. 24) que são freqüentes na gestão pública, dentre os quais: “(...) evasão e distorção dos controles mediante pressões políticas sobre os órgãos de controladoria; ausência de formas alternativas de controle por conta das organizações e da sociedade civil.” O autor expõe que as organizações governamentais ainda são suscetíveis a interferências externas e internas em suas atividades diárias pelo fato de estarem expostas às intenções político-partidárias dos governantes. Cita como exemplo o caso recente no Brasil das votações no Congresso para a prorrogação da CPMF, que necessitava do apoio da maioria dos integrantes, inclusive da oposição do atual governo.

Entende-se que, apesar de o poder público ter assegurado sua organização de forma constitucional, as interferências externas relacionadas à busca pela sociedade de soluções para problemas emergentes afetam diretamente as decisões dos governantes; por sua vez, as interferências internas já estão ligadas às negociações de verbas orçamentárias e de cargos públicos para o alcance de propostas levadas pelo Executivo à votação no Legislativo.

Visando estabelecer normas para que tais circunstâncias não afetem desordenadamente a administração pública, afirma Justa (2007, p. 10) que “a manutenção de um sistema de controle interno adequado deve ser uma preocupação constante do administrador, para obter, em conseqüência, a necessária tranqüilidade para operacionalizar seu plano de Governo”. Nessa mesma linha de pensamento, Pereira (2004) destaca que o gestor ficará vulnerável em suas decisões se as informações forem de pouca confiabilidade e se não houver a melhoria contínua dos processos. Isso reforça a importância de se planejar e implementar de modo abrangente mecanismos que visem coibir atos ilícitos e irregularidades não só no processo de gestão dos recursos, mas na efetivação dos atos administrativos.

A organização e a sofisticação dos sistemas de controle interno devem ser consideradas, além do tamanho da organização, de forma a atender às necessidades de informações, aliadas à velocidade com a qual são processadas para a tomada de decisão dos gestores (CRISANTE NETO; GALHARDO; CRESTO, 2007).

Especificamente nos municípios, dada a proximidade da sociedade com o poder público, faz-se requisito importante a disponibilidade de informações sobre determinada área

para que o governante saiba se o que foi previsto está ocorrendo na efetivação dos recursos públicos. Assim, ele poderá fazer com que sejam adotados critérios de controle com profundidade diferenciada, conforme o tamanho do município, o número de servidores, o número de unidades administrativas, a composição do patrimônio, o volume de receitas arrecadadas e de gastos gerados para a manutenção dos programas de governo. Porém, não se devem relegar fatores como a relação do custo / benefício ao adotar os mecanismos de controle em qualquer instituição, seja privada ou seja pública, para que se reforcem a transparência, economicidade, eficiência e *accountability* nos níveis de gerências.

A importância atribuída aos controles internos governamentais relaciona-se à descentralização administrativa e à elevada complexidade dos procedimentos aplicados nos órgãos públicos, regrados por inúmeras regulamentações legais que estabelecem padrões de desempenho semelhantes em diferentes níveis. Índices limitadores na despesa de pessoal, aplicação de recursos nas áreas da saúde e educação, contenção de gastos, nível de endividamento e fortalecimento da arrecadação das receitas compõem regulamentações recentes visando promover a continuidade da gestão na prestação dos serviços que a população demanda.

2.3 A gestão orçamentária como forma de controle no setor público

As questões relacionadas ao controle, à transparência, ao planejamento dos gastos públicos e ao desempenho dos gestores circundam o uso do orçamento como forma de estabelecer um processo de aprendizagem contínua, no intuito de corrigir desvios que venham a afetar o resultado anual das finanças públicas.

O surgimento dos orçamentos, por volta de 1215, na Inglaterra, vinculava a sua utilização como forma de acompanhamento dos gastos da Corte. Posteriormente, no século XV, com o surgimento do capitalismo, passou a haver a necessidade de maior domínio sobre a ordem financeira dos impérios, então, o orçamento passou a ser relacionado à composição das receitas vindas das transações comerciais. Já em 1688, o sistema financeiro francês atribuiu também a esse instrumento a função de neutralizar as atitudes abusivas do governo, estabelecendo a primeira relação entre os tributos cobrados da sociedade e a sua destinação no atendimento das despesas públicas (MOOJEN, 1959; DEODATO, 1965; BALEEIRO, 1972; SILVA, 1973; PAYSANT, 1999; FREITAS, 2003; PELLINI, 2004).

No Brasil, a formulação dos atos de legalidade relevante deu-se com a Constituição Brasileira de 1891 e a proclamação da República, que promoveram alterações no conteúdo orçamentário; por conseguinte, as províncias foram sendo transformadas em Estados e com regras jurídicas próprias. Isso proporcionou a autonomia para legislar sobre os itens ligados ao setor público, refletindo posteriormente, na autonomia dos municípios em matéria orçamentária (DALLA VECCHIA, 1999).

Após um século, somente com a edição da Emenda Constitucional 19/1998 foi inserido o **Princípio da Eficiência** como norma norteadora das atividades financeiras, administrativas e orçamentárias, até então completamente ignorada pela administração pública, a fim de estabelecer instrumentos capazes de evidenciar o desempenho dos gestores públicos como fator condicionante à atuação inovadora e de apoio à tomada de decisão.

Do ponto de vista orçamentário, a LRF publicada em 2000 veio agrupar os dispositivos legais que se encontravam dispersos para proporcionar administrações governamentais mais eficientes e cobrir lacunas que tornavam os orçamentos deficitários. A utilização dos orçamentos para a transparência das políticas públicas, especialmente nos municípios, tende a minimizar a assimetria informacional decorrente dos procedimentos e interesses de cada componente da estrutura administrativa.

No entanto, pode-se inferir que na prática ocorrem distorções no uso desse instrumento como forma de controle, em razão dos imprevistos surgidos em determinado

período antes das ações públicas serem efetivamente realizadas (DAVIS; BLASCHEK, 2006). No governo atribui-se ao orçamento somente a relação de programar as receitas e as despesas num documento legal, sem que seja possível sua flexibilização diante de bruscas alterações nesses quesitos. Evidencia-se assim, um excesso de rigor formal, pois não se permite que os gestores alterem as propostas iniciais diante de um cenário desfavorável daquele projetado.

Há autores, entretanto, que concebem o orçamento como um instrumento dinâmico e flexível, desde o Orçamento Anual à prestação de contas dos atos realizados em seu prazo de validade pelos gestores. Outro fator refere-se às informações geradas a partir dos dados da receita e despesas realizadas, proporcionando suporte às decisões governamentais e estabelecendo parâmetros de comparação (KOHAMA, 2000; SILVA, 2003).

É importante destacar que, com a LRF, o equilíbrio das contas públicas está relacionado ao fato do gestor só poder gastar o que efetivamente for arrecadado; estabelece assim, que a despesa deve ser suportada pela receita e que deve haver a monitoração desses índices por meio do plano orçamentário. O nível adequado de despesas do governo presume o controle das ações relacionadas à cobrança de tributos e outras fontes de receita, a fim de que o planejamento da arrecadação não se desvie do estabelecido. Na LRF, a renúncia de receita, reforça a importância de se promover uma arrecadação mais efetiva, e a limitação de empenho deverá ocorrer quando a despesa não encontrar suporte financeiro, devendo ser restringida até a recondução dos níveis aceitáveis e compatíveis de pagamento pelo Erário público.

2.4 Os controles internos na ótica dos TCEs e da LRF

As formalidades legais relacionadas à condução das finanças públicas ensejam a presença de procedimentos de controle como disciplinadores das atividades empreendidas pelos gestores e que estarão refletidos no respectivo desempenho. Assim, as entidades públicas têm duplo controle: o controle interno e o controle externo (SLOMSKI, 2003).

O controle externo pode ser exercido pelas atribuições do Poder Legislativo, que, por sua vez, contará com o apoio dos Tribunais de Contas para tal finalidade. Esse apoio passou a se dar desde a Constituição de 1934, na qual uma seção completa prescrevia as regras que definiam a atuação dos Tribunais de Contas (DALLA VECCHIA, 1999).

Os instrumentos de controle foram evoluindo ao longo do tempo, podendo hoje ser efetuado pela sociedade, pela atuação do Ministério Público e, mais recentemente, pelos conselhos municipais específicos criados para cada área do governo. Esses componentes formam os chamados “grupos de controle”, cujo principal objetivo “é o de maximizar os seus retornos” (SANTOS, 2001, p. 2). Tal maximização advém do implemento de controles específicos, impondo um critério mais rigoroso no que tange à condução das políticas públicas.

Em relação ao controle interno, houve a menção de sua institucionalização na Constituição de 1967, com a finalidade de viabilizar condições indispensáveis às atividades do controle externo, de acompanhar a execução de programas e do orçamento e, por fim, de avaliar os resultados alcançados pelos administradores (DALLA VECCHIA, 1999). Verifica-se que essas atribuições não foram exercidas efetivamente pelo fato de terem sido colocadas em segundo plano na gestão pública de modo geral.

Em 1964, a Lei 4320 definiu que, em matéria orçamentária, o controle deveria ser realizado pelo controle interno de cada poder, sem prejudicar as atribuições dos Tribunais de Contas, principalmente quanto aos atos de legalidade. Mais tarde, com a Constituição de 1988, a idéia do controle compartilhado permaneceu conforme a lei anterior prescrevia, porém com maior amplitude em sua atuação. A LRF foi mais enfática ao estabelecer a obrigatoriedade dos controles internos em seu art. 54, § único, e art. 59, pela criação dos Departamentos de Controladoria Geral nos municípios, e a preocupação efetiva em avaliar

resultados das ações públicas tornou-se premissa básica, visto que esses órgãos são incumbidos de fiscalizar as normas relativas à gestão fiscal proposta pela lei. Nas esferas estaduais e federais, a criação das agências reguladoras dos serviços públicos auxilia na fiscalização e no controle das atividades que foram repassadas à iniciativa privada.

Gomes e Salas (2001) relatam sobre o conhecimento da composição organizacional para o desenvolvimento do sistema de controle de acordo com o planejamento, programação, orçamento e avaliação de desempenho, pontos relevantes a serem considerados para que sejam atingidas formas mais atuantes em como controlar os recursos públicos.

Vislumbra-se, então, que as atividades empreendidas pelas estruturas governamentais condizem com a organização dos processos de controle relatados e a sua vinculação ao planejamento se dá por meio de instrumentos como o Plano Plurianual, as diretrizes e os orçamentos anuais.

No entanto, Sacramento (2005, p. 9) identificou em pesquisa realizada nos municípios da Região Metropolitana de Salvador “que os órgãos institucionais de controle ainda não se apropriaram de reforço do poder fiscalizatório atribuído pela LRF, evidenciando que, para eles, o processo de mudança de cultura realmente se dá de forma bem lenta”. Essa evidenciação demonstra nos municípios as dificuldades em efetivar na plenitude os mecanismos de controle, em razão da pouca cobrança dos órgãos de controles externos.

Mesmo assim, se houver “falhas originadas de deficiências ou da ausência das funções relacionadas com os sistemas de controle interno, que embarquem a realização das suas finalidades, poderão sempre ser levadas à responsabilidade dos respectivos administradores”, bem como estarão sujeitos a apontamentos pelos TCEs para que sejam corrigidas tais falhas e haja a responsabilização dos atos praticados, com ressarcimento aos cofres quando houver danos ao patrimônio público (RECH, 2005, p. 6).

Já Barbosa (2002, p. 45) enfatiza que, em âmbito governamental, “os mecanismos de regulação do SCI, a serem exercitados, devem estar previstos em legislação municipal específica e regulamentos próprios”, como forma de definir os critérios de controle sobre as diversas áreas de gestão. A autora descreve que, apesar de os TCEs estarem vinculados ao Poder Legislativo, exercem funções de forma independente, mas de forma integrada com os controles internos, justificando, assim, a importância deste para a fiscalização efetiva e complementação das ações realizadas por ambos.

Percebe-se que o controle interno atua como agente capaz de dotar as organizações de procedimentos que visem otimizar seus recursos e propiciem um gerenciamento efetivo do patrimônio e estabelecem normas de conduta para os gestores e subordinados, seja em instituições privadas ou seja nas governamentais. As regulamentações existentes sobre o tema para os órgãos públicos reforçam a transparência, a eficiência e a economicidade dos recursos utilizados para suprir as necessidades coletivas.

3. METODOLOGIA

Este estudo, conforme a classificação proposta por Gil (2006), é de uma pesquisa descritiva, visto que objetiva a descrição da realidade de aplicação e utilização de controles internos nos municípios do Corede Produção com o advento da LRF. O delineamento dado à pesquisa é de uma *survey*, com a aplicação de um *check list* de controles internos junto aos contadores dos municípios selecionados, seguida de uma análise quantitativa para subsidiar a conclusão.

No *check list*, os respondentes atribuíram ao controle interno, **N**: não para o procedimento em nível municipal até a data da pesquisa e **S**: sim para o procedimento em nível municipal, assinalando: 0 (zero) para a prática antes da LRF e 1 (um) para a prática após a LRF. A interpretação dos dados foi realizada por meio de análise estatística, com a utilização de tabelas e gráficos descritivos, elaborados a partir do Excel, considerando que

foram estabelecidas questões sobre orçamento, contabilidade, patrimônio e a estruturação do setor de controle interno. As questões formuladas basearam-se em Flores (2005), sobre fatores primordiais e básicos de controles a serem implementados em entidades públicas.

Os municípios selecionados e que compõem o Corede Produção do Rio Grande do Sul totalizam 24, os quais são: Almirante Tamandaré do Sul, Camargo, Carazinho, Casca, Chapada, Ciriaco, Coqueiros do Sul, Coxilha, David Canabarro, Ernestina, Gentil, Marau, Mato Castelhano, Muliterno, Nova Alvorada, Nova Boa Vista, Passo Fundo, Pontão, Santo Antônio do Palma, Santo Antônio do Planalto, São Domingos do Sul, Sertão, Vanini e Vila Maria².

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção contém a análise das respostas fornecidas pelos responsáveis do setor de Contabilidade nos municípios selecionados considerando a implantação da LRF, no sentido de relacionar as mudanças ocorridas na gestão destes locais quanto aos procedimentos de controle interno. Primeiramente, faz-se uma avaliação global dos controles utilizados e, em seguida, uma análise indicando como isso se dá em cada unidade de governo com a influência da LRF.

A composição da amostra dos 24 municípios pertencentes ao Corede Produção/RS ficou reduzida a 18 o que perfaz um total de 75% do total, em virtude de não terem dado retorno do *check list* os seguintes: Casca, Chapada, Marau, Nova Alvorada, Santo Antônio do Planalto e Sertão. A característica predominante dos municípios analisados é a composição populacional, no período de 1999 a 2005, no qual 16 desses contavam com uma faixa de até 10.000 habitantes; apenas um, entre 50.000-100.000 e um, acima de 100.000 habitantes, respectivamente, Carazinho e Passo Fundo.

4.1 Análise do controle orçamentário

Os procedimentos inicialmente analisados foram na área de orçamento, a fim de avaliar o controle e execução dos Planos Plurianuais (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e os Orçamentos Anuais (LOA), abordando a influência da LRF quanto às questões orçamentárias, desde o acompanhamento periódico até a integração de dados com outros sistemas.

Os resultados indicam que os procedimentos de controles orçamentários deram-se após a LRF, em sua maioria. Em média 30%, dos municípios já apresentavam antes da lei um controle da execução dos orçamentos e com integração informatizada desses dados. Porém, no se refere às atualizações e monitorações do PPA e LDO à medida que o orçamento é executado, em torno de 35% do total ainda não apresentam qualquer procedimento de controle que vise proporcionar informações reais das alterações decorridas no período anual. É interessante observar que, quando se trata de acompanhamento de desempenho dos programas de cada unidade, em torno de 61% afirmaram que não desenvolvem essa atividade, ao passo que somente 22% dos municípios não dispõem de acompanhamento e controle sobre o equilíbrio dos seus orçamentos.

A Lei 4320/64 e a LRF são enfáticas em relação ao controle que deve ser exercido sobre os orçamentos públicos, principalmente porque esses procedimentos convergem para a obtenção dos equilíbrios necessários às contas do governo. Os resultados gerados a partir do orçamento refletem na contabilização, o que se constitui, por sua vez, nas informações necessárias ao subsídio na tomada de decisão dos gestores (KOHAMA, 2000; SLOMSKI, 2003; SACRAMENTO, 2004).

² Disponível em http://www.upf.br/cepeac/download/td_2007_04.pdf

A integração de dados relativos ao orçamento e o acompanhamento dos programas de governo proporcionam ao controle interno a redução de ações repetitivas, eliminando, assim, desvios que possam ocorrer entre o planejado e o executado, estruturados pelos gestores de acordo com um modelo de gestão voltado à avaliação de desempenho e resultados (PADOVEZE, 2005).

4.2 Análise do controle contábil

Em relação aos controles referentes à contabilidade dos municípios analisados, buscou-se avaliar, sobretudo, a condição dos servidores responsáveis pelo setor, a salvaguarda de documentos, a informatização das diversas áreas ligadas à contabilidade, os procedimentos de movimentação financeira, da execução das despesas e dos controles sobre os tributos municipais.

Quanto aos responsáveis pelo setor de contabilidade em cerca de 55% dos municípios o cargo de contador passou a ser ocupado por servidores concursados após a LRF, porém em 11% do total isso ainda não ocorre. Outro fator importante e não atendido constitui-se no controle de circulação de pessoas nesse setor, atingindo praticamente metade dos respondentes. No tocante à guarda de documentos, em torno de 17% do total analisado não atende às normas de controle, afetando, com isso, a confiabilidade dos registros inerentes ao setor.

Em relação à informatização entre as áreas, como arrecadação, setor tributário, patrimônio, compras, tesouraria e recursos humanos, percebe-se que a integração das informações com maior dificuldade de implementação relacionam-se ao Departamento de Pessoal, na geração de folha de pagamento, visto que em aproximadamente 39% dos municípios isso ainda não ocorre. Já as atividades dos setores de Tesouraria já se constituíam, em pelos 61% destes uma prática constante, com as informações integradas à contabilidade, mas percebe-se que a instituição de Tesouraria exige um volume de controle efetivo sobre o numerário em relação à instalação de cofres, segurança e acessibilidade. Entende-se que a melhor opção seria a instituição de pagadoria, onde os recebimentos são via rede bancária.

Destaca-se que os procedimentos de controle interno necessário ao processo contábil da despesa, no que tange às prestações de contas de adiantamento e outras entidades que recebem recursos públicos municipais a fim de proporcionar informações confiáveis, tempestivas e transparentes, foram adotados em aproximadamente 44% dos municípios somente após o advento da LRF.

Nos tributos municipais observa-se que a ausência de recadastramento do ISS (Imposto Sobre Serviços) atinge pelo menos 66% dos respondentes, fato que impede uma exploração real da base formadora desse tributo. Contudo, no geral, o controle exercido sobre todo o potencial contributivo atinge, em média 45%, dos quesitos considerados como fundamentais à eficiência arrecadatícia local, como a formação da dívida ativa, atualização do cadastro de ISS e IPTU (Imposto Predial e Territorial urbano). Esse índice ainda está abaixo das expectativas de controle geradas pela LRF sobre a base tributária.

4.3 Análise do controle patrimonial

Em relação aos procedimentos de controle sobre o patrimônio, questionou-se sobre itens relacionados à gestão dos bens móveis e imóveis, dentre os quais os registros de movimentações patrimoniais, avaliação e recadastramento dos bens públicos, da responsabilização no gerenciamento desses bens e, ainda, sobre os controles de veículos e o funcionamento de almoxarifado.

A LRF instituiu a gestão patrimonial como item fundamental a ser implementado pelas prefeituras. Verifica-se pela pesquisa que os registros das movimentações de bens, avaliação e recadastramento deixam a desejar nos municípios analisados, pois, em média 34%, deles não

possuem controles adequados sobre tais ativos. Evidencia-se, especialmente, quanto aos laudos de avaliações anuais e as respectivas atualizações contábeis no Ativo Permanente, um índice de 78% dos municípios não mantém tais controles.

Entretanto, percebe-se que a LRF influenciou em aproximadamente 22% desses locais no aperfeiçoamento dos procedimentos que visem demonstrar com fidedignidade a conservação, localização e os responsáveis pelos seus bens. Destaca-se nas respostas que, quando o poder público destina bens seus para realização de eventos particulares, em geral, não é solicitada garantia de preservação do patrimônio público; assim, em caso de danos, não são cobrados ressarcimentos, o que onera a gestão municipal na manutenção dos mesmos.

Observa-se pelas respostas que ainda em 45% dos municípios não são realizados inventários anuais dos bens imobilizados, nem processos para averiguação de bens desaparecidos e ou avariados, identificando possíveis causas e responsáveis. Quanto ao controle da frota, fica evidenciado que a LRF foi essencial para a implantação de controles que permitam identificar os servidores que utilizam esses bens, finalidades e condições no ato de entrega; em 61% municípios são controladas as multas incidentes sobre as viagens e o seu devido ressarcimento aos cofres públicos; a mensuração dos custos desses bens já se torna uma constante.

Em relação à manutenção de almoxarifado, ressalta-se que 39% dos municípios não o possuem. Entretanto, para estes não fica claro o procedimento adotado no ato do recebimento, visto que 55,6% dos respondentes disseram não haver controle físico de entrada e saída de materiais. O patrimônio constitui-se de elementos necessários à realização dos serviços públicos e, à medida que aumenta, maior deve ser o controle implementado pelo gestor, proporcionando que seja espelhada a realidade quanto aos bens móveis e imóveis.

4.4 Análise do Setor de controles internos

A abordagem da estruturação do setor de controle interno nos municípios foi realizada para relacionar os procedimentos questionados ao modo como tem sido conduzido esse quesito pelos gestores públicos. Evidencia-se que a LRF foi determinante na criação dos órgãos ou departamentos de controle interno, por força do seu art. 54, parágrafo único, e art. 59, ao instituir, respectivamente, que em cada poder estes deverão assinar o Relatório de Gestão Fiscal e executar a fiscalização da gestão fiscal. Assim, dos respondentes 94% possuem tal órgão. Contudo, verifica-se que os seus integrantes em 72% dos municípios analisados não desenvolvem as atividades inerentes à função em tempo integral, ou seja, mantêm ao mesmo tempo aquelas que desempenhavam anteriormente. Isso afeta a implantação, manutenção e avaliação dos sistemas de controle em razão de possíveis interferências de servidores públicos em duplas funções. Salienta-se que 39% dos municípios respondentes informaram que o setor de controle interno ainda não consegue realizar um acompanhamento constante das atividades.

Para finalizar a análise, tem-se na Figura 1 a visualização da influência da LRF nos controles internos em cada município respondente:

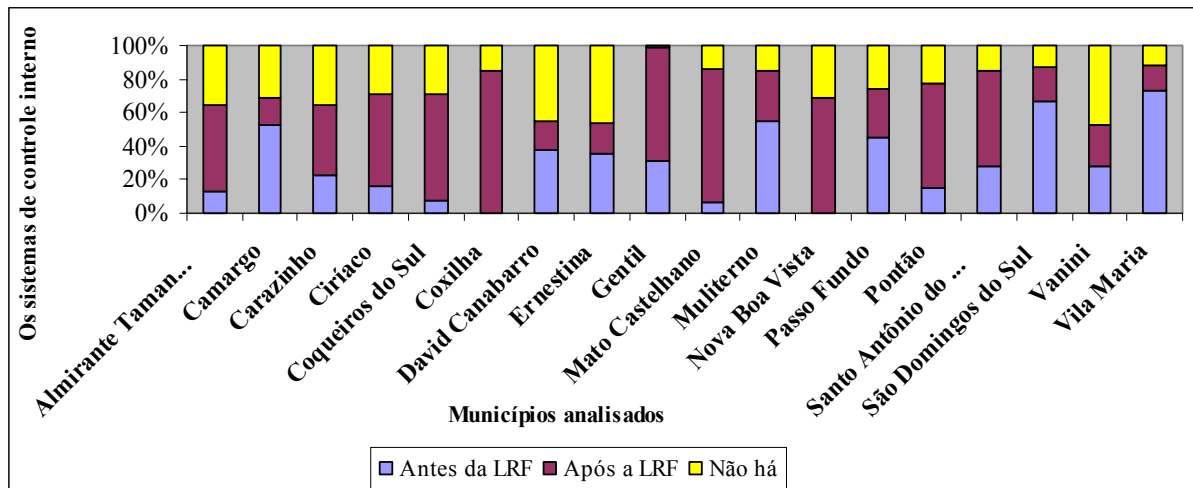


Figura 1: Os sistemas de controle interno

Fonte: Dados primários

A LRF obteve maior resultado na implantação de controles internos nos municípios emancipados em períodos recentes, como os casos de Almirante Tamandaré, Coqueiros do Sul, Coxilha, Gentil, Mato Castelhano, Nova Boa Vista e Pontão. No entanto, como os respondentes constituem-se em municípios pequenos, verifica-se que as deficiências ainda são encontradas em áreas importantes da organização.

Alguns fatores, dentre outros, podem estar relacionados a esse resultado, como a estrutura administrativa pequena, o que dificulta a destinação de servidores de nível superior para desenvolver especificamente as atividades relacionadas ao controle interno; pouco conhecimento sobre a matéria; resistência dos funcionários à implantação definitiva; um sistema de informações não estruturado totalmente e o não-comprometimento dos gestores em efetivar na prática os controles na extensão necessária.

Verifica-se que o amplo debate sobre o tema torna-se imprescindível à gestão dos municípios, principalmente por viabilizar resultados positivos e assegurar o alcance dos objetivos propostos pela organização, retratando, assim, com fidedignidade e confiabilidade os procedimentos internos em todos os níveis de sua estrutura administrativa.

5. CONCLUSÕES

Os gestores públicos têm convivido com a crescente busca pela otimização dos seus recursos e a evidenciação dos métodos empreendidos para essa finalidade. Portanto, observa-se que, independentemente do tamanho da estrutura municipal, ainda existem lacunas a serem preenchidas quanto aos controles necessários à transparência, à responsabilização e à formalização de regras que venham minimizar riscos, erros e fraudes nas instituições públicas. A gestão de recursos públicos requer mecanismos que estimulem o controle na extensão das atividades básicas, voltadas para os resultados otimizados e a proteção do patrimônio público.

Dado esse contexto, realizou-se este estudo com o objetivo de avaliar se a LRF, estabelecendo mecanismos de controle governamental, contribuiu para que os procedimentos de controle interno fossem adotados pelos municípios do Corede Produção, no sentido de permitir maior transparência das informações e confiabilidade na gestão dos recursos públicos nas áreas de orçamento, contabilidade, patrimônio e do setor de controle municipal, através de uma pesquisa descritiva e aplicação de um *check list*.

Verificou-se uma expressiva melhora nesses procedimentos nos municípios do Corede Produção após a LRF e que as implementações de controles são aplicadas, especialmente, nas questões orçamentárias, pois 60% dos respondentes relatam a contemplação desses quesitos com a exigência legal. Entretanto, salienta-se que, em relação à adoção de controles contábeis,

em média, somente 44% dos respondentes informaram a sua implantação na fase posterior à LRF e que 32% já mantinham controles adequados antes da promulgação da lei. É interessante observar, quanto ao aspecto tributário, que os municípios ainda não contemplam procedimentos básicos para promover o incremento da receita, seja em recadastramentos, seja em fiscalizações que venham refletir uma base atualizada de informações.

O fator mais preocupante constitui-se na análise da área patrimonial, especialmente do almoxarifado, bens móveis e imóveis, que abrangem os principais ativos municipais. Os resultados indicam que registros de controle ainda são insuficientes e em índices elevados, mesmo com as normas estabelecidas pela LRF. Contudo, o mesmo não ocorre quanto aos veículos públicos, pois se percebe uma preocupação crescente em mantê-los e utilizá-los com o máximo de controle após a lei. Quanto à criação do órgão encarregado dos controles internos, tal exigência foi atendida em torno de 66% dos municípios com o advento da lei. Porém, na ocupação desses cargos, constatou-se que os seus integrantes em 72% dos municípios analisados não desenvolvem as atividades inerentes à função em tempo integral, o que pode comprometer a sua atuação em casos de dupla atividade administrativa.

Conclui-se que o fato do tema apresentar uma abordagem globalizada, inclusive com a criação de leis em nível internacional que regulamentam e tornam obrigatória a sua implementação nas empresas relacionadas ao mercado de capitais, em razão dos constantes escândalos por irregularidades na gestão administrativa e financeira, garante a governança e transparência aos acionistas. Na administração pública, a LRF tem sido a tônica ao determinar que sejam adotados procedimentos de controle com o mesmo objetivo, tornando mais eficiente e eficaz a gestão dos recursos públicos, fator esse confirmado pela pesquisa na mudança teórica esperada, especialmente nos municípios. Assim, cabe ao gestor aperfeiçoar constantemente o sistema de controle sob sua responsabilidade no intuito de tornar mais confiáveis as ações empreendidas pelos níveis de comando em cada unidade gestora e seus subordinados.

REFERÊNCIAS

- ALBAVERA, Fernanda Sánchez. **Planificación estratégica y gestión pública por objetivos**. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social – ILPES. Série 32, Santiago, Chile, Março, 2003.
- ASAZU, Cláudia Y; ABRUCIO, Fernando L. **A gênese da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF): a construção de uma agenda**. São Paulo: Atibaia, ENANPAD, 2003. CD-ROM.
- ATTIE, William. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 8. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1972.
- BARBOSA, Evanir L. **Controle interno na administração pública: instrumento de controle e de gerenciamento**. Monografia do curso de Especialização em Direito Municipal, UFRGS, Porto Alegre, 2002.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, 47, 1, jan./abr., 1996. Disponível em <http://www.bresserpereira.org.br/papers/1996/95.AdmPublicaBurocraticaAGerencial.pdf>. Acesso em: 2 jan. 2008.
- CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria Dolores P. Sistema de controle interno na Administração pública federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, UFSM, Ed. especial, 2005.

CRISANTE NETO, Beraldo; GALHARDO, Luiz Carlos; CRESTO, Vicente. Importância da auditoria na avaliação dos controles internos da empresa. **Resenha da BM&F**, n. 162, 2007.

DALLA VECCHIA, Elói. **Orçamento municipal**: o caso dos municípios do Planalto Médio do Estado do Rio Grande do Sul – 1989 a 1997. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. **Deficiências dos sistemas de controles internos governamentais atuais em função da evolução da economia**. 6º Congresso de Controladoria e Contabilidade, 2006. Disponível em <http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/academia/artigos/arquivos/2005/02.pdf>. Acesso em: 10 de dez. 2007

DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 9. ed., São Paulo: Saraiva, 1965.

FLORES, Paulo César. **A contabilidade e o sistema de controle interno na gestão pública**. 2005. Disponível em <http://www.contabilidadegovernamental.com.br/manager/opinions/sector/content/7.pdf>. Acesso em: 05 jan. 2008.

FREITAS, Mário S. Uma releitura do orçamento público sob uma perspectiva histórica. **Bahia Análise & Dados**, Salvador, v. 12, n. 4, p. 9-24, mar. 2003. Disponível em www.sei.ba.gov.br/publicacoes/publicacoes_sei/bahia_analise/analise_dados/pdf/financas/pag_9.pdf. Acesso em: 02 fev. 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed., São Paulo: Atlas, 2006.

GOMES, Josir S.; SALAS, Joan M. A. **Controle de gestão**: uma abordagem contextual e organizacional. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2001.

JUSTA, Fernando Antônio da. **Controle interno nas administrações municipais**. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, 2007. Disponível em <http://www.tcm.ce.gov.br/2007/orientacoes/ori/controlointerno.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2007.

KOHAMA, Hélio. **Balancos públicos**: teoria e prática. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

MIGLIAVACCA, Paulo N. **Controles internos nas organizações**. São Paulo: Edicta, 2002.

MOOJEN, Guilherme. **Orçamento público**: estudo teórico e prático dos orçamentos estaduais do Brasil e da América do Norte. Rio de Janeiro: Financeiras, 1959.

NASCIMENTO, Auster Moreira; OTT, Ernani; SILVA, Leticia Medeiros da. Sistemas de Controles Internos. In: NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Org.). **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. São Paulo: Atlas, 2007.

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventando o governo**. 9. ed. Brasília: MH Comunicações, 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Planejamento orçamentário**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PAYSANT, André. **Finances publiques**. 5. ed., Paris: Armand Colin, 1999.

PELLINI, Ana Maria. Os sistemas de planejamento, execução e controle da gestão pública. **Revista Contexto**. 4. ed., 2004. Disponível em www.ufrgs.br/necon/contexto.htm. Acesso em: 19 dez. 2007.

PEREIRA, Antônio Nunes. **A importância do controle interno para a gestão das empresas**. Universidade Federal Fluminense, 1º Congresso da USP – Iniciação em

Contabilidade, 2004. Disponível em <http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos12004/36.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2008.

RECH, Ruy Remy. **Controle interno na administração pública**. TCE/RS, 2005. Disponível em <http://www.tce.rs.gov.br/artigos/pdf/controlo-interno-administracao-publica.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2008.

REIS, Luciano Gomes do; et al. A pesquisa brasileira em contabilidade do setor público: uma análise após a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **RIC/UFPE – Revista de Informação Contábil**. vol.1, n 1, p. 89-101, set/2007.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva. **Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o avanço da *accountability* no Brasil**. Curitiba, PR, ENANPAD, 2004. 1 CD-ROM.

_____. **A cultura política brasileira e a Lei de Responsabilidade Fiscal: um estudo exploratório**. Brasília, ENANPAD, 2005. 1 CD-ROM.

SANTOS, Clézio Saldanha dos. **E como fica a questão do controle dos serviços públicos no Novo Gerencialismo?** Campinas, SP, ENANPAD, 2001. 1 CD-ROM.

SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. São Paulo: Atlas, 2003.