



Enfoque: Reflexão Contábil

ISSN: 1517-9087

eduem@uem.br

Universidade Estadual de Maringá  
Brasil

Costa de Souza, Diocésar; Martins Ribeiro, Roberto Rivelino; Kühl, Marcos Roberto; Clemente, Ademir  
CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL: UMA AMOSTRAGEM DA  
IMPLANTAÇÃO NO ESTADO DO PARANÁ  
Enfoque: Reflexão Contábil, vol. 26, núm. 2, mayo-agosto, 2007, pp. 29-39  
Universidade Estadual de Maringá  
Paraná, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=307124231002>

- Como citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica  
Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal  
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

## CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL: UMA AMOSTRAGEM DA IMPLANTAÇÃO NO ESTADO DO PARANÁ

### **Diocésar Costa de Souza**

Mestre em Contabilidade  
Professor Especialista do  
Departamento de Ciências Contábeis  
do Centro de Ciências Sociais Aplicadas  
da Universidade Estadual do Centro-Oeste  
Campus Guarapuava - PR  
diocesar.souza@bol.com.br

### **Marcos Roberto Kühn**

Mestre em Contabilidade  
Professor Mestre do  
Departamento de Ciências Contábeis  
do Centro de Ciências Sociais Aplicadas  
da Universidade Estadual do Centro-Oeste  
Campus Guarapuava - PR  
marcosrobertokuhl@yahoo.com.br

### **Roberto Rivelino Martins Ribeiro**

Mestrando em Contabilidade  
Professor Auxiliar do Departamento  
de Ciências Contábeis do  
Centro de Ciências Sociais Aplicadas  
da Universidade Estadual de Maringá - PR  
rrmrribeiro@uem.br

### **Ademir Clemente**

Doutor em Engenharia de Transportes  
Professor Adjunto do  
Departamento de Contabilidade  
do Setor de Ciências Sociais Aplicadas  
da Universidade Federal do Paraná  
ademir@ufpr.br

## RESUMO

O controle é uma necessidade cada vez mais importante para as organizações, sejam elas com ou sem fins lucrativos. Diante de diversos escândalos atuais, também para as organizações públicas o controle é uma atividade essencial, tanto que a Constituição Federal de 1988 já previa a implantação do Controle Interno nas instituições do Poder Público, bem como a Lei de Responsabilidade Fiscal. Portanto, este estudo tem por objetivo verificar se as normas legais no que tange a administração pública estão sendo cumpridas nos Municípios do Estado do Paraná, mais especificamente no que concerne a implantação e desenvolvimento do controle interno. O estudo, que pode ser classificado como exploratório, buscou subsídios na bibliografia e em uma pesquisa de campo utilizando questionários enviados via *e-mail* ou diretamente em mãos. A pesquisa de campo foi realizada nos meses de outubro e novembro de 2005, tentando abranger 60 Municípios do Estado do Paraná. Os retornos atingiram a 70% dos questionários e pode-se verificar, pelo menos na amostra investigada, que a implantação do departamento de controle interno não é uma prática comum. Verificou-se também que não existe uma cobrança formal por parte do Tribunal de Contas do Estado do Paraná para que os Municípios implantem o departamento de controle interno.

**Palavras-chave:** Controle; Controle Interno; Administração Pública.

## INTERNAL CONTROL IN MUNICIPAL PUBLIC ADMINISTRATION: A SAMPLE OF ITS IMPLEMENTATION IN THE STATE OF PARANÁ

## ABSTRACT

Control is a growing necessity for all organizations, be they for-profit or non-profit. Given the many recent scandals, control is also an essential activity for public organizations, inasmuch that the Federal Constitution of 1988 already foresaw the implementation of Internal Control in public institutions as well as the Law of Fiscal Responsibility. Therefore, this study has the objective of verifying whether these legal rules are being fulfilled in the cities of the State of Paraná, more specifically in the implementation and development of internal controls. The study is based on available bibliography and field research, using questionnaires sent via email or through direct delivery. The field research was conducted during the months of October and

Enf.: Ref. Cont.	Paraná	v. 26	n. 2	p. 29 - 39	maio / agosto 2007
------------------	--------	-------	------	------------	--------------------

November 2005, attempting to comprise 60 cities in the State of Paraná. The return rate reached 70% of questionnaires, and it verified, at least in the investigated sample, that the implementation of a department of internal control is not common practice. It was also verified that there is no formal request by the Accounting Court of the State of Paraná for cities to install departments of internal control.

**Keywords:** Control; Internal Control; Public Administration.

## 1 INTRODUÇÃO

A Ciência Contábil possui uma gama variada de metodologias e fontes de informações, as quais podem subsidiar, significativamente, seus usuários na tomada de decisões. Saber decidir é um grande caminho para se atingir os objetivos propostos, porém medir, mensurar ou avaliar uma determinada ação política ou pública torna-se sempre um grande desafio para aqueles que se aventuram fazê-lo.

Nas organizações privadas, os controles administrativos, de custos e financeiros, desde há muito tempo são utilizados como precursores na tomada de decisões, sendo esses recursos, ferramentas essenciais que compatibilizam o aprimoramento de metas, visando como objetivo principal das decisões o tão almejado crescimento nos lucros.

É senso comum que a administração pública não visa lucros, pois procura estabelecer o mais perfeito equilíbrio financeiro entre suas ações, ou seja, entre suas receitas e despesas, tendo com um dos principais objetivos o bem estar coletivo. Quando é gerado um superávit financeiro se denota daí a capacidade criativa e profissional daquele que assumiu a responsabilidade perante a sociedade de conduzir com esmero e acuidade o patrimônio público que lhe foi confiado.

É inegável que atualmente a administração pública passa por um momento bastante delicado, em que muito se questiona a capacidade e o nível de gerenciamento dos recursos públicos. Entretanto, para o efetivo controle do erário público é necessário que as instituições públicas tenham um departamento de controle interno eficiente, nos mesmos moldes que as empresas privadas.

Ora a lei preconiza que a administração pública é planejada e transparente. Por transparente se entende a divulgação de todos os atos emanados por essa administração e o controle efetivo das consequências desses atos. Entender os relatórios de gestão fiscal, os relatórios resumidos de

execução orçamentária e todos os demais índices e coeficientes apurados pela contabilidade na área pública não é tarefa fácil.

Com a implantação do controle interno em todos os Municípios, essa tarefa tornará muito mais fácil para que toda a população tenha acesso às informações orçamentárias e financeiras do seu Município, além de estar à disposição da sociedade para sanar quaisquer dúvidas inerentes tanto à arrecadação, quanto aos investimentos determinados pelo chefe do poder público municipal. Nesse caso, além de uma imposição legal será também um grande auxiliador para todos os munícipes.

Controlar, direcionando para uma correta utilização dos recursos públicos, evitando o desperdício, o favoritismo e o benefício próprio foram e continuarão sendo um desafio a ser vencido. Mudam os legisladores, mas as ações continuam a transparecer que na realidade mudanças não ocorreram, e se houverem tendem a ser exceções.

Diante do exposto, o presente estudo tem como objetivo verificar se as normas legais no que tange a administração pública estão sendo cumpridas nos Municípios do Estado do Paraná, mais especificamente no que concerne à implantação e desenvolvimento do controle interno.

A metodologia utilizada será a de pesquisa exploratória com embasamento bibliográfico e com pesquisa por meio de questionário com uma amostra de Municípios do Estado do Paraná.

## 2 CONTROLE INTERNO

O controle interno faz parte dos planos das organizações integrando a administração, configurando-se como o ponto central do plano organizacional de qualquer entidade organizada, com o compromisso principal de auxiliar a administração diante de seus objetivos.

Para entender o que significa controlar se faz necessário recorrer a alguns conceitos, mas em

linhas gerais, significa exercer controle, fiscalizar, conferir e inspecionar. Contudo, o controle pode ser caracterizado por qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciado em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado etc., com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido ou com o resultado esperado ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas. Essas atividades, exercidas pelos diversos segmentos da estrutura organizacional, constituem os chamados controles internos.

Especificamente, Padoveze (2005, p. 219) classifica controle como:

Na linha de designação de responsabilidade e autoridade e orçamento participativo, o conceito de controle efetuado pela Controladoria é no sentido de buscar a congruência de objetivos, otimização dos resultados setoriais e corporativos, apoio aos gestores, correção de rumos, ajustes de planos, etc. – nunca em um conceito de controle punitivo, que enfraquece a atuação do *controller*.

O controle é inerente ao comportamento humano, principalmente quando se fala do controle das riquezas (tudo aquilo que tem valor econômico), pois o equilíbrio do orçamento, desde uma família até o de uma entidade, depende de alguns fatores ordenados e, também, de uma metodologia adequada, quais sejam: planejar, orçar, executar e controlar.

Os mecanismos de controle permitem o ajustamento ou a correção dos rumos para que se atinjam as metas e os programas pré-aprovados. A ausência de controle traz como uma consequência, a não-correção dos rumos, gerando desperdícios de mau uso de recursos e facilitando os desvios. Portanto, é possível verificar que os sistemas de controle visam prevenir esses desvios.

Perez Junior, Pestana e Franco (1997, p. 36) definem que as principais funções do *controller* são:

1) a organização de um adequado sistema de informações gerenciais que permita à administração conhecer os fatos ocorridos e os resultados obtidos com as atividades; 2) a comparação permanente entre o desempenho esperado e o real; 3) a classificação das variações entre variações de estimativa

e de desempenho; 4) a identificação das causas e dos responsáveis pelas variações; 5) a apresentação de recomendações para a adoção de medidas corretivas.

Diante do exposto, pode ser verificado que a atividade de controle é um procedimento natural de todas as entidades que querem verificar o equilíbrio entre o que foi planejado e o que realmente está acontecendo, com vistas a identificar as divergências e seus possíveis responsáveis para implementar as correções necessárias, quer de planejamento, quer de execução, tentando maximizar a eficiência da entidade como um todo.

### 3 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL

A administração pública é regida por leis que visam exatamente um maior controle sobre os atos praticados pelos entes públicos. Quanto maior a amplitude de algo a ser controlado, maior será a dificuldade desse controle, e com a administração pública isso não é diferente.

Da mesma forma que pessoas e empresas necessitam do controle para evitar sua insolvência ou falência, com muito mais razão o ente público, pois esse trata de gerir recursos da sociedade em prol do bem da coletividade.

Os procedimentos de controle de uma organização podem perfeitamente ser confundidos com aqueles mantidos por qualquer pessoa em seus atos cotidianos. Assim, também uma organização pública deve ter um conjunto de procedimentos para garantir os resultados e prevenir eventuais desvios ou inobservância de leis.

Dentre os resultados a serem obtidos pelos procedimentos de controle, enfatiza-se a garantia que os aspectos legais estão sendo rigorosamente cumpridos, ou seja, que a lei esta sendo observada e que não haverá sanções para o administrador público.

Atualmente, no Brasil existem mais de 5.500 Municípios sendo que para cada um deles, existe um administrador e responsável direto, que é o Prefeito, além de um número significativo de vereadores, assessores e uma gama bastante variada de funcionários públicos que vivem exatamente em função da administração pública, todos com sua devida importância.

Enf.: Ref. Cont.	Paraná	v. 26	n. 2	p. 29 - 39	maio / agosto 2007
------------------	--------	-------	------	------------	--------------------

Só no Estado do Paraná estão distribuídos 399 Municípios, muitos com características diversificadas querem por tamanho, população, situação geográfica, entre outras. Porém, todos têm o dever de direcionar suas metodologias e ações para a tomada de decisões, já que todos esses Municípios estão sujeitos as mesmas leis, e dentre elas, a principal, ou seja, a Constituição Federal.

A Carta Magna, em seu Art. nº 37, determina que as administrações públicas sejam regidas pelo princípio da eficiência. Entende-se por eficiência, toda ação que resulte em atingir corretamente seus objetivos e que atenda os tópicos especificados quando da origem de sua ação. Além da eficiência esse artigo da Constituição ainda ressalta que outras qualidades a administração pública deve ter, quais sejam: a legalidade, a impessoalidade, a moralidade e a publicidade.

Se os atos emanados pelo administrador público reunissem todos esses cinco princípios, não haveria necessidade de controlar suas ações, pois se todas as medidas fossem “legais”, ou seja, estando em conformidade com a legislação vigente, se também fossem “impessoais”, isto é, não havendo favoritismos, se ainda fossem “morais” e tivessem seu devido conhecimento “público” e se por fim fossem “eficientes” e atingissem seus objetivos, sem sombra de dúvidas que não existiriam questionamentos quanto ao direcionamento ou utilização desses recursos que são de toda sociedade.

Entretanto, é justamente daí que advém toda uma grande celeuma, pois um volume significativo de ações do poder público, neste caso municipal, não tem todas as características descritas na Carta Magna, tornando, então, essencial a sua fiscalização.

Para o leigo ou para o contribuinte que vê o dinheiro de seus impostos muitas vezes sendo mal aplicado, parece utopia uma forma de controlar ou fiscalizar os investimentos gastos pelo gestor público. No entanto, leis foram criadas justamente para coibir o abuso praticado por muitos, e são essas leis que se mostram como um meio para se chegar ao fim desse emaranhado de ilegalidades. Em 04/05/2000 entrou em vigor a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), aclamada por muitos e odiada por outros.

Devido à amplitude dessa Lei Complementar, parecia que a partir daquele ano o Brasil finalmente “entraria nos eixos”, pois segundo o que ela determinava, existiam metas para serem cumpridas, objetivos a

serem atingidos e anexos a serem elaborados e acompanhados bimestralmente. Parecia que a fórmula do sucesso estava pronta, e agora seria apenas uma questão de tempo para que tudo ficasse alinhado e o Brasil começasse a cada dia mais se desenvolver e gerar superávit na administração Municipal, Estadual e Federal.

Mas somente idealizar leis não é o suficiente, o trabalho mais árduo e rígido é colocá-las em prática, fazer com que elas aconteçam e atinjam os propósitos esperados e pelos quais elas foram criadas. A maior dificuldade reside em mudar conceitos que desde há muito tempo estão arraigados na mente dos dirigentes públicos, consistindo numa tarefa gigantesca e que parece ser inatingível.

Atualmente, no Brasil, muitas leis existem, mas não são levadas à prática. Mas, então, o que dizer da Lei de Responsabilidade Fiscal? Será que ela está sendo integralmente cumprida? Será que não foi mais uma lei criada e que somente causou grande murmúrio e agora caiu no esquecimento?

Por exemplo, o Artigo nº 59 da LRF, *in verbis* evidencia que

o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar [...].

Fica claro por meio do presente artigo, para que ocorra a devida fiscalização de cada poder, em especial do Município, é necessário que seja constituído um departamento ou um sistema de controle interno, conforme determinado.

Para Trevisan *apud* Silva (2000, p. 186):

Nas empresas americanas, o *controller* é quase uma extensão do braço da alta administração, quer dizer, o braço armado dos diretores executivos da empresa. Então a função abrange todas às áreas financeiras – exceto a tesouraria, para evitar conflito de funções – e tudo que seja controle operacional da empresa. Contabilidade comercial e gerencial, custos e orçamentos, planejamento e a parte de auditoria interna normalmente se enquadram na pessoa e no trabalho do *controller*.



Portanto, em um órgão público, o Controle Interno tem como finalidade detectar desvios que possam ocorrer durante a execução orçamentária e financeira, buscando os seus responsáveis, e definindo medidas que deverão ser tomadas para corrigir e coibir os desvios apurados.

Devido à amplitude do sistema de controle interno, a sua implantação em qualquer segmento do Poder Público, atentando para sua eficiência ou funcionalidade, não é tarefa das mais fáceis. A própria Constituição Federal descreve um conjunto de características e finalidades a serem seguidas pelo controle interno, conforme descreve o Artigo nº 74:

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

- I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Também, a Lei de Responsabilidade Fiscal, no Parágrafo Único do Artigo nº 54, faz menção da abrangência do profissional responsável pelo controle interno, definindo que ele deverá também assinar o relatório de gestão fiscal, com o Chefe do Poder ou do órgão a que lhe compete e também assinará o referido relatório, o funcionário responsável pela administração financeira, sendo que ao proceder dessa forma e assinar tal documento o responsável pelo controle interno está, assim, afirmando que não somente conhece a atual realidade do órgão, como também conferiu a documentação inerente à confecção desse demonstrativo, sendo solidário para responder sobre possíveis atos lesivos existentes no órgão ao qual desempenha suas funções.

Por isso, torna-se essencial que esse

profissional tenha pleno conhecimento da área contábil, financeira e orçamentária do órgão ou município ao qual desempenha suas atividades, devendo ter ao menos um conhecimento razoável na área de direito para que não venha a ser impedido de realizar as atividades inerentes a sua função.

Para que ocorra o bom desempenho desse profissional, é necessário que ele possua autonomia para adentrar em repartições ou secretarias, razão pela qual é sugerido que ao criar a lei que estabelece a existência de um controle interno dentro da administração, esta também já possua a regulamentação das funções inerentes ao desempenho profissional e da remuneração que tal servidor irá receber, remuneração essa deverá ser adequada à sua função e responsabilidade.

A Constituição Federal, promulgada em 1988, já fazia referência a necessidade da existência de um controle interno dentro das administrações públicas, mas até a presente data, quase 18 anos depois, verifica-se que somente existem controles internos em níveis superiores, evidenciando que os Municípios brasileiros podem estar descumprindo esse mandamento constitucional.

Segundo Silva (2000, p. 185):

A Constituição brasileira de 1988 estabelece que a fiscalização contábil, financeira e orçamentária terá como objetivo os aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, indicando outrossim que tal fiscalização será exercida pelo Poder Legislativo, mediante controle externo, e pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder.

A Lei Complementar nº 101 de 04/05/2000 estabelece, em seu Artigo nº 50, § 3º, que a administração pública manterá sistemas de custos que permitam a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Do exposto, percebe-se, claramente, que a implantação do Controle Interno nos Municípios é, além de um requisito legal, uma necessidade administrativa, já que as funções do *Controller* e as atribuições do departamento de controle interno são em sua essência uma forma de maximizar a utilização dos recursos, além do objetivo explícito de fiscalização.

#### 4 RESULTADO E ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

Durante os meses de outubro e novembro de 2005 foram enviados questionários a 60 Prefeituras Municipais do Estado do Paraná, escolhidas de forma que fosse logisticamente possível enviar os questionários e se necessário visitá-las para recolher os questionários enviados ou, até mesmo, efetuar uma entrevista pessoal.

A amostra é significativa, tendo em vista que abrange aproximadamente 15% do universo de Municípios do Estado do Paraná. Para efetivação do trabalho foi utilizado o envio por *e-mail* e a cobrança por *e-mail* e por telefone. Em 9 casos, tornou-se necessária a visita direta ao Município para que as informações fossem prestadas, utilizando-se para isso a entrevista com base no mesmo questionário enviado previamente. Em 18 casos, nem mesmo cobranças via *e-mail* e telefone foram suficientes para conseguir as respostas.

Ao final do período de coleta de dados, 42 questionários haviam sido respondidos e devolvidos, número ainda significativo, já que corresponde a 10,5% do universo de Municípios do Paraná. O percentual de respostas em relação aos questionários enviados foi de 70%, número, excepcionalmente, bom para os padrões de respostas em pesquisas feitas por meio de questionários na área de contabilidade.

Os profissionais que responderam ao questionário em nome dos Municípios foram, em grande maioria, os Contadores Municipais ou os responsáveis pelo Departamento Financeiro.

Para compilar os dados, foram utilizados procedimentos estatísticos simples. Para uma melhor compreensão e visualização de dados,

optou-se por suprimir casas decimais dos números apresentados sem que, com isso, fossem prejudicados os resultados da amostra.

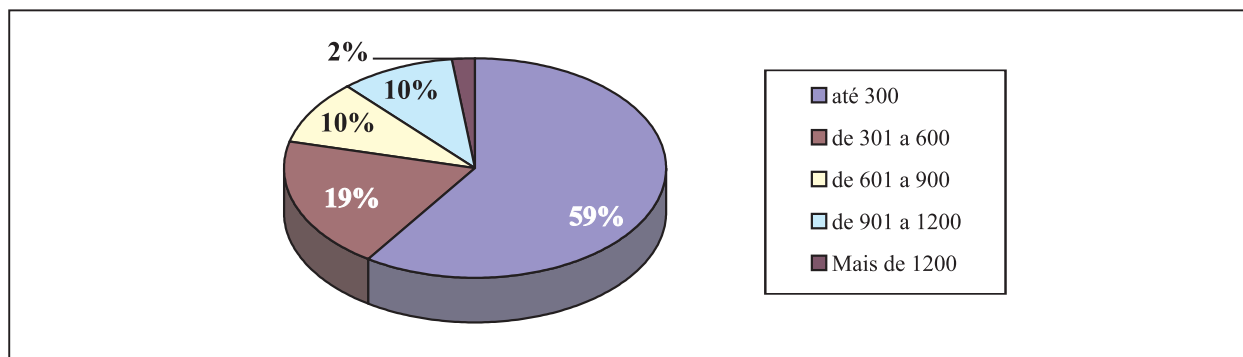
As questões iniciais buscaram situar os Municípios pesquisados dentro do universo de Municípios do Estado do Paraná, identificando-os em termos de idade e população. Dos Municípios pesquisados, 87,50% deles tinham mais que 50 anos de fundação e desses 90% possuíam uma população inferior a 50.000 habitantes.

É importante ressaltar que em nenhum momento a Constituição Federal ou a Lei de Responsabilidade Fiscal faz diferenciação entre Municípios, quer por data de fundação, quer por volume populacional, para que tenham um sistema de controle interno, portanto, todos são iguais perante a lei e devem cumpri-la.

Para tentar atingir ao objetivo do presente estudo, as questões seguintes buscaram investigar a situação dos Municípios em relação à existência do departamento de controle interno, à estrutura para implantação do departamento de controle interno e se ele ainda não existisse, no aspecto de pessoal qualificado, e o motivo principal para essa inexistência.

Verificou-se a composição do quadro funcional total, em que 59% dos Municípios pesquisados possuem menos que 300 funcionários efetivos no seu quadro geral de funcionários, 19% dos Municípios pesquisados possuem entre 301 a 600 funcionários, 10% possuem entre 601 a 900 funcionários e 2% dos Municípios pesquisados possuem mais de 1.200 funcionários em seu quadro efetivo, conforme pode ser observado no Gráfico 1.

Nos Municípios pesquisados, 100% deles possuem menos que 300 funcionários comissionados e menos de 300 estagiários em seu quadro de pessoal.



**Gráfico 1: Número de funcionários efetivos**

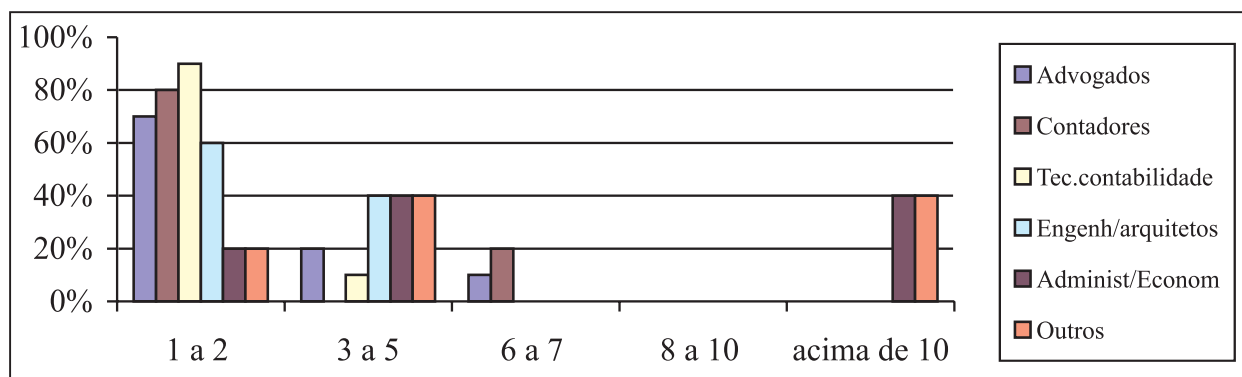
Outro questionamento feito foi se os Municípios pesquisados possuíam profissionais capacitados em seu atual quadro para, se fosse o caso, desempenhar as atividades de competência do controle interno. Considerou-se que a formação ideal para os profissionais trabalharem no controle interno fosse a Contabilidade ou dentro da área das Ciências Sociais Aplicadas.

Em todos os Municípios pesquisados, a existência de profissionais capacitados é para a implantação e funcionamento de um departamento de controle

interno. Verificou-se que profissionais da área de Ciências Sociais Aplicadas e de outras áreas afins, estão disponíveis para executar essa função, mas ainda em número insuficiente, razão pela qual se crê, seja um empecilho para que alguns Municípios no Estado do Paraná implantem o sistema de controle interno, pois no quadro de funcionários existe uma gama significativa, porém insuficiente para atender mais um departamento com essa amplitude. O resumo dos dados levantados pode ser verificado na Tabela 1 e no Gráfico 2.

**Tabela 1: Quantidade de funcionários graduados por Município (incluindo técnico em contabilidade)**

	Advogados	Contadores	Tec.Contabil.	Engenh/Arquitetos	Administ/Econom.	Outros
1 a 2	70%	80%	90%	60%	20%	20%
3 a 5	20%	0%	10%	40%	40%	40%
6 a 7	10%	20%	0%	0%	0%	0%
8 a 10	0%	0%	0%	0%	0%	0%
acima de 10	0%	0%	0%	0%	40%	40%
Totais	100%	100%	100%	100%	100%	100%



**Gráfico 2: Quantidade de funcionários graduados por Município (incluindo técnico em contabilidade)**

Conforme demonstrado acima, fica evidente que a maioria dos Municípios têm entre 1 e 5 profissionais formados nos seis grupos indicados para resposta. Esse fato é diretamente correlacionado com o tamanho dos Municípios, já que apenas um tem mais de 1.200 funcionários e, justamente, esse também tem acima de 10 funcionários dentro de uma mesma categoria profissional.

Os Municípios intermediários, no nível de funcionários efetivos, possuem um nível baixo de profissionais graduados, se comparados com os Municípios como número menor de funcionários. Percebe-se que o crescimento do número de funcionários graduados não acompanha,

proporcionalmente, o crescimento do número de funcionários totais.

Não se deve esquecer que para fazer parte do quadro de funcionários públicos efetivos, existe a necessidade de que cada candidato passe por um concurso público e se ele chegou a ser aprovado e possui um curso de graduação, indica que sua capacidade tanto profissional como intelectual é compatível com a seleção a que foi submetido.

Também, existe a possibilidade de nomeação em cargos em comissão de profissionais dessa área e que desempenharão suas funções até o final do mandato do prefeito eleito.

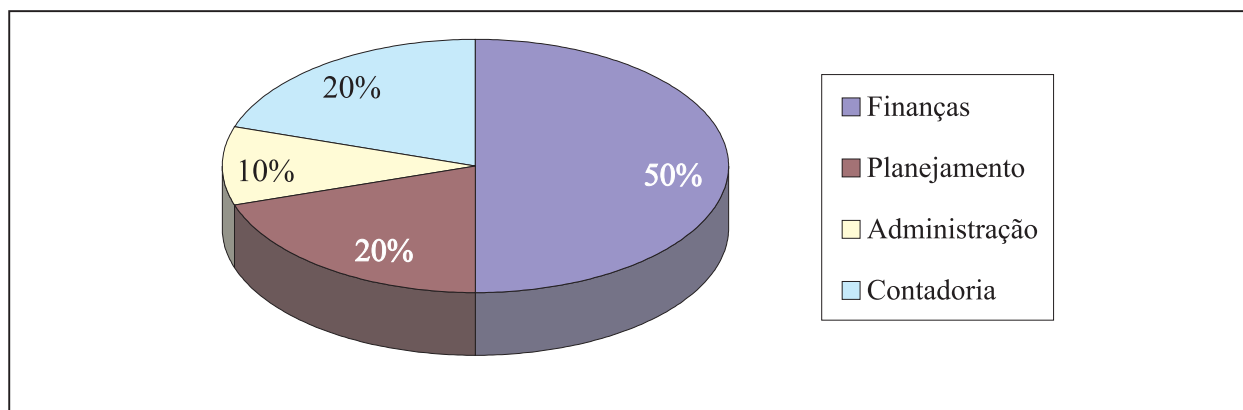


Entende-se como “outros” profissionais, relacionados na Tabela 1, aqueles tanto da área de saúde, tais como: médicos, dentistas, enfermeiros como, também, da área de comunicação, educação entre outras, razão pela qual muitos dos Municípios pesquisados possuíam mais do que 10 profissionais nessas outras áreas.

Para a administração pública, as leis que a regem são de fundamental importância para se atingir objetivos e colocar em prática os projetos e demais investimentos essenciais à condução das ações públicas. Para tanto, a própria Constituição Federal já determina em seu Art. 165 que é necessária a elaboração e a aprovação de três leis que são vitais à Administração Pública Municipal, que são o Plano Plurianual (PPA), a Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Entende-se que para a elaboração dessas leis é necessário um conhecimento razoável do assunto e, portanto, não pode ser executada a esmo. Como o trabalho a ser realizado pelo Controle Interno é, em grande parte, influenciado e originado dessas leis, ele deverá ter conhecimento e possibilidade de participação em sua elaboração.

Tento isso em mente, buscou-se verificar quem nas Prefeituras Municipais está atuando na elaboração do PPA, da LDO e da LOA. Das respostas obtidas, 50% dessas leis são elaboradas pela Secretaria de Finanças; 20% são realizadas pela Secretaria de Planejamento; 10% pela Secretaria de Administração e os 20% são realizados diretamente pelo Departamento de Contadoria Geral, pela pessoa do Contador Geral do Município e este último, diretamente, subordinado à Secretaria de Finanças. Os resultados podem ser vistos no Gráfico 3.



**Gráfico 3: Secretarias que elaboram o PPA, a LDO e a LOA**

Ainda, em 70% dos Municípios pesquisados as leis destacadas acima sofrem análise direta do Contador Geral do Município, razão pela qual se destaca a abrangência e a capacidade cada vez maior desse profissional dentro das administrações públicas, destacando-se sua relevância e grande atuação no que concerne ao direcionamento da condução de ações e ao correto atendimento dos dispositivos legais.

Além disso, 80% dos Municípios pesquisados possuem um acompanhamento mensal das suas realizações orçamentárias, sendo efetuadas demonstrações pormenorizadas com o objetivo de informar individual e mensalmente os gastos efetuados pelas secretarias, projetando desembolsos até o final do exercício e estimando possíveis desvios que possam ocorrer na realização orçamentária. Os outros 20% administram seus

Municípios sem o auxílio de relatórios, averiguando muito mais as disponibilidades financeiras do que o gerenciamento de despesas.

No quesito concernente a constituição ou não de um departamento de controle interno, foco principal do presente estudo, verificou-se que 92% dos Municípios pesquisados não possuem esse departamento e que desse percentual 80% sabem de sua importância e já iniciaram estudos para sua constituição e implantação nos próximos anos.

No entanto, se a grande maioria sabe da necessidade e da importância de um departamento de Controle Interno na Administração Pública Municipal, além da exigência legal, qual o principal motivo para a sua inexistência? A principal resposta dada pela maioria dos pesquisados foi a de que, realmente, possuem conhecimento da necessidade

e da abrangência desse setor, mas que, atualmente, a administração municipal não tem condições de criá-lo.

Muitos dos pesquisados colocaram como empecilho os custos onerosos que iriam ter que incorrer na implantação desse departamento. Alguns alegaram, inclusive, o possível acréscimo no valor dos salários, comprometendo o percentual de vencimentos e vantagens já atingidos pelas suas administrações no que concerne a Lei de Responsabilidade Fiscal. A aquisição de equipamentos de informática e demais suportes para o setor e a falta de espaço físico, também, foram citados como um dos empecilhos, entre outras escusas.

Nas respostas, chama a atenção, a sinceridade com que enfatizou uma contadora, com pós-graduação na área de Ciências Contábeis, que além da impossibilidade atual do Município em que trabalha em fazer “funcionar” o departamento de Controle Interno, também, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná, segundo ela, ainda não formalizou a cobrança da existência desse departamento. Alega, ainda, que se o Tribunal de Contas editasse um “ato” normatizando e “obrigando” os Municípios Paranaenses a constituírem tal departamento, com toda certeza o fariam, em atendimento essa determinação, refutando todos os empecilhos alegados anteriormente.

Na pesquisa, alguns profissionais indicaram que existe uma grande parte dos administradores municipais que não sabem da importância e da abrangência do controle interno, sendo muito mais departamento auxiliar e normativo, do que um departamento destinado a fiscalizar e punir as administrações.

A pesquisa de campo indicou a inexistência quase que total do controle interno que geram, além do não cumprimento dos dispositivos legais, uma falsa sensação de eficiência na administração municipal. A pesquisa apresenta deficiência, tanto em termos de montagem como em abrangência, entretanto, pode indicar uma realidade, não só no Paraná, mas também no restante do Brasil.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo é um sinalizador que aponta a necessidade emergencial de que os entes públicos reflitam e decidam por implantar um sistema que, por certo, trará benefícios à administração e a

população em geral.

Importa salientar, quando a Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal foram sancionadas se vislumbrava a necessidade de controle interno e em momento algum ficou indicado que os custos poderiam ser empecilho para a existência desse departamento.

Ademais, aqueles que acham que pela existência desse departamento os seus custos tendem a crescer, podem estar verdadeiramente enganados. Essa alegação somente demonstra o desconhecimento do administrador na amplitude e no real retorno que com certeza o setor poderia proporcionar aos Municípios após implantarem o controle interno.

Muitos se esquecem que quando ocorre um bom controle de custos a tendência é minimizar gastos e reduzir despesas, mas poucos são aqueles que admitem que sua administração possua vícios ou despesas que possam ser reduzidas. A primeira grande barreira a ser vencida é a da mesmice, de que é impossível mudar e que é perda de tempo alterar um sistema que já vem funcionando assim desde muito tempo.

A necessidade de implantação do controle interno é algo evidente, tanto em instituições da iniciativa privada, quanto em órgãos da administração pública. A grande diferença consiste no fato de que a administração pública é lenta em adotar medidas que são consagradas na iniciativa privada.

O controle interno, além da predisposição à fiscalização da própria administração e de seus atos, também tem a competência de contribuir para a redução dos gastos públicos, fato notório na iniciativa privada.

Como existe uma exigência legal para que os Municípios implantem o controle interno, a maioria dos Municípios pesquisados indicou que está estudando a sua implantação para os próximos anos. Entretanto, a imposição legal é apenas um reforço para a verdadeira necessidade, o de controlar os gastos públicos, que deveria ser buscada por todos os administradores públicos e cobrada por toda a sociedade antes mesmo das imposições legais. Um indício para a não implantação do controle interno é justamente essa imposição legal de fiscalização, fato que contraria Padoveze (2005, p. 219) que indica que nunca um departamento de controle interno

Enf.: Ref. Cont.	Paraná	v. 26	n. 2	p. 29 - 39	maio / agosto 2007
------------------	--------	-------	------	------------	--------------------

pode ter o caráter de punitivo, porque isso enfraquece o *Controller*.

A pesquisa realizada, no final do ano de 2005, reflete a necessidade de medidas que devem ser tomadas tanto pelos Municípios Paranaenses quanto pelos órgãos responsáveis pela fiscalização e acompanhamento orçamentário, financeiro e patrimonial dos Municípios para que, efetivamente, o Controle Interno seja implantado.

Por meio do resultado obtido no Estado do Paraná não é possível generalizar a inexistência de controle interno em outros Municípios paranaenses e, muito menos, nos demais Municípios do Brasil, já que a amostra incluiu, em sua grande maioria, Municípios pequenos e carentes se comparados a outros de mesmo porte em outras regiões.

Entretanto, é possível arriscar que, provavelmente, considerando haver exceções, a inexistência de controles internos municipais na grande maioria dos Municípios brasileiros seja uma realidade, infelizmente.

Fica evidenciado com o presente estudo que tanto o Poder Legislativo de cada Município, como os Tribunais de Contas de cada Estado e, principalmente, a sociedade possuem um papel significativo nesse enorme desafio de implantar sistemas que visem um acompanhamento e melhor condução dos recursos públicos, os quais a cada dia se sabe estão mais restritos e escassos.

Verificou-se, também, que a Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal, ainda, não estão sendo integralmente cumpridas no Brasil, servindo o presente estudo de amostragem e referência para estudos posteriores a fim de aprimorar esse campo da área pública.

O presente estudo enfrentou algumas limitações, tais como: o número de Municípios pesquisados que, apesar de relevante em relação ao universo, deixou a desejar quanto à heterogeneidade da amostra, já que a maioria dos municípios é de pequeno porte e localizados em grande maioria na região central do Paraná.

Como contribuição para futuras pesquisas, podem-se destacar: a necessidade de estudos de casos em Municípios que implantaram o controle interno para evidenciar os benefícios desse departamento, a realização de um estudo similar a este mas com

maior abrangência ou em outros estados ou, ainda, a elaboração de uma pesquisa-ação em um Município implantando o controle interno.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 31ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. *Lei de Responsabilidade Fiscal*. Lei complementar 101/2000. Brasília: CEMAD – Gráfica e editora da ESAF, 2002.

COCHRANE, Terezinha Maria Cavalcanti; MOREIRA, Stenio da Silva; PINHO, Ruth Carvalho de Santana. A importância do controle interno na administração pública Brasileira e a contribuição da contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da gestão pública. *Anais... IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Gramado. 2003. Disponível em: < <http://ccontabeis.com.br/conv/t22.pdf> >. Acesso em: 27/12/2005.

CRUZ, Flávio da. *Auditoria Governamental*. São Paulo: Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_. *Lei de Responsabilidade Fiscal comentada*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. *Controladoria: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, Antonio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. *Teoria da Contabilidade*. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

PERES JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo Cintra. *Controladoria de gestão: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PFLANZER, Marcos Raein. *Controle Interno da Administração Pública: implantação do sistema de controle interno*. Trabalho de conclusão de curso. Unicentro: Guarapuava, 2005.

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

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. *O Papel do Controle Interno na Administração Pública*. Disponível em: <[www.ufrgs.br/necon/pciap.pdf](http://www.ufrgs.br/necon/pciap.pdf)>. Acesso em: 27/12/2005.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TEIXEIRA JUNIOR, J.; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4320 comentada*. 28. ed. Rio de Janeiro: Ibam, 1998.

#### **Endereço dos autores:**

Universidade Estadual do Centro-Oeste  
Centro de Ciências Sociais Aplicadas  
Rua Presidente Zacarias de Góes, 875  
Santa Cruz - Guarapuava - PR  
85015-430

Universidade Estadual de Maringá  
Centro de Ciências Sociais Aplicadas  
Departamento de Ciências Contábeis  
Av. Colombo, 5790  
Maringá - PR  
87020-900

Universidade Federal do Paraná  
Setor de Ciências Sociais Aplicadas  
Departamento de Contabilidade  
Av. Prefeito Lothário Meissner, 632  
Campus III - Jardim Botânico  
Curitiba - PR  
80210-170

Enf.: Ref. Cont.	Paraná	v. 26	n. 2	p. 29 - 39	maio / agosto 2007
------------------	--------	-------	------	------------	--------------------