

A INFLUÊNCIA DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS PARANAENSES SOBRE OS INDICADORES DE DESEMPENHO

Vinícius Fernandes Inácio (UFPR) - vinicius.mestradoufpr@gmail.com

Simone Bernardes Voese (UFPR) - simone.voese@gmail.com

Elenice Cacia Bittencourt Teixeira (PUCPR) - e.cacia@pucpr.br

Cristiano Andrade dos Santos (PUC-PR) - cristiano.andrade@outlook.com

Resumo:

O controle interno tem assumido um papel cada vez mais relevante na gestão das organizações públicas, considerando, entre outros fatores, a percepção de que o sistema de controle interno pode representar um importante aliado na gestão orçamentária e financeira e também na preservação do patrimônio público. O objetivo do estudo, portanto, é investigar a existência da relação entre o sistema de controle interno e o desempenho econômico, financeiro e social dos municípios paranaenses. A presente pesquisa é caracterizada como um estudo causal-exploratório, tendo como população os 79 municípios paranaenses pertencentes à mesorregião do Norte Central Paranaense. Foi elaborado um questionário, sob as oito perspectivas do modelo COSO II, dirigido aos controladores internos municipais, com o intuito de verificar a estrutura e funcionamento do sistema de controle interno municipal. Na análise dos dados utilizou-se a Correlação Linear de Pearson, tratada com o auxílio do software BIOESTAT, versão 5.3. Os resultados evidenciaram que não há correlação estatística significativa entre as perspectivas do modelo COSO para controle interno com o PIB, IPDM e o endividamento dos municípios. Desta forma, se aceita a hipótese nula de que não há influência das práticas de controle interno sob os indicadores econômico, social e financeiro nos municípios da amostra.

Palavras-chave: *Controle Interno; Gestão Pública; Desempenho*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

A INFLUÊNCIA DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS PARANAENSES SOBRE OS INDICADORES DE DESEMPENHO

RESUMO

O controle interno tem assumido um papel cada vez mais relevante na gestão das organizações públicas, considerando, entre outros fatores, a percepção de que o sistema de controle interno pode representar um importante aliado na gestão orçamentária e financeira e também na preservação do patrimônio público. O objetivo do estudo, portanto, é investigar a existência da relação entre o sistema de controle interno e o desempenho econômico, financeiro e social dos municípios paranaenses. A presente pesquisa é caracterizada como um estudo causal-exploratório, tendo como população os 79 municípios paranaenses pertencentes à mesorregião do Norte Central Paranaense. Foi elaborado um questionário, sob as oito perspectivas do modelo COSO II, dirigido aos controladores internos municipais, com o intuito de verificar a estrutura e funcionamento do sistema de controle interno municipal. Na análise dos dados utilizou-se a Correlação Linear de Pearson, tratada com o auxílio do *software BIOESTAT*, versão 5.3. Os resultados evidenciaram que não há correlação estatística significativa entre as perspectivas do modelo COSO para controle interno com o PIB, IPDM e o endividamento dos municípios. Desta forma, se aceita a hipótese nula de que não há influência das práticas de controle interno sob os indicadores econômico, social e financeiro nos municípios da amostra.

PALAVRAS-CHAVE: Controle Interno; Gestão Pública; Desempenho

INTRODUÇÃO

O controle interno tem assumido um papel cada vez mais relevante na gestão das organizações públicas influenciado por pressões de variadas origens, dentre elas os órgãos de controle externo, o cidadão e o próprio gestor público, que tem encontrado no sistema de controle interno um importante aliado na gestão orçamentária e financeira e também na preservação do patrimônio público.

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

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

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

A representatividade do sistema de controle interno no âmbito público fica ainda mais evidente quando levado em consideração a necessidade de os gestores públicos darem satisfação das suas ações à sociedade, por meio da oferta de serviços públicos de qualidade e da prestação de contas dos gastos públicos.

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

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

Diante desse cenário, o presente estudo se propõe a responder a seguinte questão: **A utilização do controle interno, sob as perspectivas do COSO, apresenta relação com o desempenho econômico, social e financeiro dos municípios paranaenses?**

O objetivo do estudo, portanto, é investigar a existência da relação entre o sistema de controle interno e o desempenho econômico, financeiro e social dos municípios paranaenses. Evidenciando como as práticas de controle interno adotadas pelos municípios influenciam no desempenho de tais indicadores, visto que, tais práticas tendem a contribuir para a melhoria da gestão pública.

Sendo assim, o desenvolvimento da presente pesquisa contribui para o fomento da discussão acerca da adoção de práticas gerenciais no setor público, em especial nesse momento em que a contabilidade aplicada ao setor público passa por transformações significativas no que tange à convergência aos padrões internacionais, à qualidade da informação e a exatidão na evidenciação do patrimônio público.

Tais transformações são pressionadas pelos novos instrumentos normativos da contabilidade pública brasileira, como a *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Amaral e Lima (2013) mostram que, com a adoção das referidas normas espera-se um maior controle sobre as contas públicas e, aliado a isso, efeitos positivos sobre os ciclos políticos no Brasil, em função principalmente do enfoque patrimonial e do regime de competência. Isso se explica pelo fato de que, as novas normas devem dificultar eventuais manobras na situação patrimonial da entidade em períodos eleitorais, com a finalidade de atender interesses pessoais.

Além disso, o estudo estimula o cidadão a conhecer a realidade da administração pública municipal, tanto em relação às normas que regulamentam os procedimentos de controle dos atos públicos quanto à transparência exigida para tais atos, exercendo, desta forma, o controle social.

A Lei Complementar nº. 131 de 27 de maio de 2009 e a Lei nº. 12.527 de 18 de novembro de 2011, popularmente conhecidas como “Lei da Transparência” e “Lei de Acesso à Informação” são instrumentos recentes de transparência e garantem ao cidadão o poder de fiscalizar e controlar os atos de qualquer administração pública. Aliado a isso, o exercício do controle social também contribui no combate à corrupção, exigindo uma postura mais transparente do gestor público e estimulando a democracia e o estreitamento da relação entre o Estado e a sociedade civil. (RAUSCH; SOARES, 2010)

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Quando se diz que o controle interno não é algo tão recente no setor público é porque desde a Lei Nº. 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, já trazia uma abordagem do tema em seu capítulo II, como segue:

CAPÍTULO II

Do Controle Interno

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

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

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

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

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

Ainda com relação aos aspectos legais, tanto a Constituição Federal de 88, em seu artigo 70, quanto a Lei Complementar Nº. 101, de 4 de maio de 2000, a LRF, trouxeram uma “roupagem” mais moderna e abrangente do sistema de controle interno no âmbito público. Isto porque esses instrumentos atribuíram responsabilidades com cunho mais gerencial a esse sistema, em que o controle interno passa a acompanhar e fiscalizar determinados indicadores de desempenho específicos do setor público, implantados inclusive pela referida lei, no que tange a:

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

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

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

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

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

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

Os aspectos relacionados à melhoria da gestão pública, sob a perspectiva da contribuição do controle interno como artefato gerencial, deve ser analisado também em relação ao gerenciamento de riscos, visto que mapear vulnerabilidades a tempo de serem sanadas e/ou mitigadas, é tarefa dos sistemas de controle interno. Nesse sentido, mecanismos normativos, como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, já mencionadas no tópico anterior, têm se mostrado essa sensibilidade ao contemplar elementos para o gerenciamento de riscos corporativos, o que até então era uma temática restrita ao universo da iniciativa privada.

A estrutura e os componentes do controle interno propostos pela referida norma muito se assemelham com os itens abordados pelo modelo do COSO, mundialmente conhecido e utilizado no gerenciamento de riscos corporativos. O COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – Comitê das Organizações Patrocinadoras) desenvolveu essa ferramenta com o intuito de aprimorar os sistemas de controle interno das organizações por meio de um processo sistematizado de avaliação que, de acordo com Zonatto e Beuren (2009, p. 42):

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

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

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

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

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

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

Araújo (2012) também menciona a gestão dos contratos para execução de obras públicas como sendo uma área problemática e bastante visada pelos órgãos de controle em suas auditorias. Nessa atividade da administração pública, muitas falhas e as irregularidades detectadas são normalmente associadas à falta de planejamento, o que corrobora ainda mais a necessidade de inserir procedimento de GR em diversos contextos da administração pública.

ASPECTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa é caracterizada como um estudo causal-exploratório. Cooper e Schindler (2011) expressam que um estudo é classificado como causal exploratório quando a tentativa do pesquisador é explicar as relações entre as variáveis, saber o por que das mudanças em uma variável refletir em outra.

Quanto à abordagem do problema, o estudo está inserido no universo da pesquisa quantitativa, cuja justificativa se sustenta no intuito de verificar a influência do controle interno no desempenho dos indicadores dos municípios paranaenses, sob as perspectivas social, econômica e financeira, sendo necessária a avaliação da população e sua amostra.

Para o desenvolvimento da pesquisa, foram considerados como população os 79 municípios paranaenses pertencentes à mesorregião do Norte Central Paranaense, segregados em oito microrregiões, conforme o Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social - IparDES (2012).

A Mesorregião Norte Central se distingue pelo pioneirismo em termos da ocupação populacional e pelo estabelecimento de atividades produtivas dinâmicas nas áreas de fronteira estadual, fatos que, até meados dos anos 70, lhe davam a liderança do crescimento da economia paranaense. A base desse processo foi a economia cafeeira que se difundiu e assumiu, desde o início, um caráter dinâmico, assentada na pequena propriedade, estreitamente vinculada ao mercado. (GOVERNO DO PARANÁ, 2014).

Foi feito contato com tais municípios por meio telefônico para solicitar o endereço de *e-mail* do controlador interno, visto que, em consulta aos portais na *internet* foi constatado que a maioria dos municípios não dispunha de nenhuma informação específica sobre o órgão de controle interno ou mesmo alguma forma de contato com o referido setor.

Após isso, o questionário foi encaminhando eletronicamente nos endereços obtidos por telefone e monitorados por um período de dez dias, sendo este o prazo limite para devolução das respostas. Desta feita, apenas 15 dos 79 municípios retornaram o questionário, mesmo diante das reiteradas cobranças por telefone e *e-mail*, representando cerca de 19% da população. A relação dos municípios respondentes é apresentada no quadro 1.

Quadro 1. Municípios respondentes:

Municípios
Ariranha do Ivaí
Bela Vista do Paraíso
Bom Sucesso
Borrazópolis
Cambé
Cambira
Colorado
Flórida
Itambé
Jandaia do Sul
Londrina
Prado Ferreira
Rio Branco do Ivaí
Rosário do Ivaí
Sabáudia

Fonte: autores, 2014.

Para a coleta de dados foi utilizado questionário estruturado com Escala de Likert de cinco pontos, elaborado sob as perspectivas do COSO II, Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, encaminhado aos responsáveis pela controladoria dos municípios paranaenses. Destaca-se que o referido questionário é oriundo de pesquisa realizada na iniciação científica.

As perspectivas sob as quais o modelo COSO II se sustenta são: ambiente de controle; avaliação de risco; atividade de controle; informação e comunicação; monitoramento; fixação de objetivos; identificação de eventos e resposta a risco. (TCU, 2009)

Em atendimento a proposta da pesquisa, em que se presente estabelecer uma relação entre a qualidade do controle interno e o desempenho do município, serão coletadas informações relativas a:

- a) Desempenho econômico: Produto Interno Bruto Municipal (PIB);
- b) Desempenho financeiro: Nível de Endividamento;
- c) Desempenho social: Índice Iparades de Desempenho Municipal (IPDM).

As informações relativas aos indicadores foram obtidas na página eletrônica do Iparades, com exceção do item b, cujos dados foram coletados na página da Secretaria do Tesouro Nacional. Cumpre ressaltar que, para extrair a informação do endividamento, foi utilizado o Relatório De Gestão Fiscal - Demonstrativo Da Dívida Consolidada Líquida, de publicação obrigatória pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os valores do PIB municipal e do IPDM disponíveis mais recentemente, datam do exercício de 2011, sendo a previsão para a divulgação dos resultados relativos ao exercício de 2012 marcada para dezembro de 2014, conforme consta no *site* do Iparades. Os dados referentes à dívida consolidada, por sua vez, tem informação mais recente, 2013, no entanto, para trabalhar todos os indicadores na mesma base temporal e não prejudicar a análise estatística, foram selecionados os valores de 2011 também.

Diante disso, foram construídas três hipóteses alternativas à alegação de que não há influência do controle interno sobre o desempenho dos indicadores selecionados, sendo elas:

- a) H_1 , controle interno afeta PIB;
- b) H_2 , controle interno afeta endividamento;
- c) H_3 , controle interno afeta IPDM.

Em relação ao tratamento dos dados foi utilizada a estatística descritiva, complementada com a Correlação Linear de Pearson, tendo como ferramenta de análise o *software BIOESTAT*, versão 5.3.

DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados se inicia com a investigação do perfil dos profissionais que estão à frente das controladorias municipais, mostrando que 80% dos respondentes têm formação em Administração ou áreas correlatas como Gestão Pública, Ciências Contábeis e Economia. Somente três municípios têm controladores internos com formação diferentes das supramencionadas, sendo elas Ciências Biológicas, Processamentos de Dados e Direito. Notou-se que tais profissionais têm origem de diversos setores da administração pública, com experiência profissional de pelo menos oito anos em gestão pública.

Tratando agora dos resultados obtidos por meio do modelo COSO, as perspectivas 2, 3 e 4, sendo elas respectivamente, fixação de objetivos, identificação de eventos e avaliação de riscos, foram as que mais se mostraram aderentes ao modelo, visto que a média de suas respostas para esses grupos variou entre 3.8 e 4. Essas perspectivas abordam os aspectos de planejamento das atividades do controle interno, a capacidade do órgão em identificar situações de riscos em potencial e impetrar mecanismos que prevejam, mitiguem ou elimine o problema.

Por outro lado, a perspectiva 8, que trata do monitoramento, foi a que mostrou-se menos aderente em relação às demais, tendo em vista que foi o grupo que apresentou menor média nas respostas, 3.1. Nesse âmbito, o resultado indica maior fragilidade das controladorias em implementar ações de controle concomitante dos processos, fiscalizando permanentemente os setores sob sua responsabilidade.

Na perspectiva 1, que trata do ambiente de controle e contempla os aspectos estruturais do órgão, sejam eles materiais, humanos e tecnológicos, destaca-se que apesar da situação mencionada anteriormente quanto à qualificação e experiências profissionais dos controladores, percebe-se que aproximadamente metade da amostra ainda não dispõe de um departamento específico para coordenar as atividades de controle. Isso sugere que tais procedimentos vêm sendo desempenhado dentro de outros departamentos da administração pública municipal, o que pode representar um risco importante se a atividade de execução e de controle é exercida em conjunto.

Por sua vez, as perspectivas 5, 6, 7, que representa os grupos de risco, atividades de controle e informação e comunicação, respectivamente. Este grupo avaliou tanto como os municípios enfrentam as deficiências detectadas em seus processos, quanto os aspectos informacionais no que diz respeito ao acesso que a controladoria tem a todos os dados da administração e como transmite o *feedback* aos fiscalizados. Nesse caso, a média do resultado das respostas apontou uma variação entre 3.5 e 3.7, indicando um bom funcionamento em relação à aderência do modelo COSO.

Feitas as considerações, iniciou-se a análise descritiva dos dados, que foi conduzida pela média ponderada das respostas acerca das 8 perspectivas propostas pela modelo do COSO II, que resultou no seguinte:

Tabela 1. Resultado geral das respostas por município

Municípios	Média Ponderada
A	1.4
B	2.8
C	3.0
D	3.1
E	3.2
F	3.3
G	3.4
H	3.6
I	3.8
J	3.9
K	4.1
L	4.7
M	4.7
N	4.7
O	4.8

Fonte: autores, 2014.

Analisando os extremos da amostra, merece destaque os municípios de A e B, que apresentaram os menores resultados em relação aos demais elementos da amostra, o que

indica que o sistema de controle interno, avaliado sob as perspectivas do COSO, apresenta maior fragilidade na sua estrutura e funcionamento, tendo em vista a baixa aderência ao modelo. Isto ainda se explica pela alta incidência de resposta nos níveis mais baixos da escala, como foi o caso do município A, que das 27 questões propostas, respondeu com “discordo totalmente” para 24 delas. Por outro lado, os municípios de L, M, N e O mostraram-se mais aderentes à proposta do modelo, indicando melhores condições de funcionamento, sob essas perspectivas.

Considerando então os resultados das médias de respostas, estas foram submetidas à análise das correlações com os indicadores de desempenho selecionados para o estudo, já apresentados oportunamente. O objetivo aqui é identificar se a adoção das práticas de controle interno, avaliadas sob as perspectivas do modelo, estão relacionadas com tais indicadores. Isto se explica pela abordagem discutida na literatura, como o abordado por Cavalcante e De Luca (2013) quanto à utilização do sistema de controle interno como instrumento de governança, o que permitiria suporte na gestão por parte do administrador público e, em consequência disso melhores resultados.

A tabelas 2 demonstra o resultado da média ponderada em relação aos indicadores selecionados para a pesquisa:

Tabela 2. Apresentação dos indicadores

Municípios	Média Ponderada	PIB Municipal Per Capita	IPDM	Endividamento
A	4.8	16.517,00	0.7001	93.581,13
B	4.1	16.237,00	0,6718	1.451.463,46
C	3.0	10.739,00	0,6504	2.692.442,04
D	3.4	14.522,00	0,6818	4.161.790,35
E	4.7	15.915,00	0,7502	-6.845.504,00
F	3.6	15.940,00	0,7624	2.548.639,53
G	4.7	18.596,00	0,805	544.271,64
H	3.8	12.011,00	0,7728	-262.731,96
I	3.3	18.254,00	0,7525	1.382.826,12
J	2.8	14.612,00	0,7749	1.784.990,30
K	3.9	21.071,00	0,8339	173.272.851,12
L	1.4	17.994,00	0,7162	-575.348,84
M	3.1	13.064,00	0,6393	-1.448.218,57
N	3.2	8.959,00	0,6357	1.254.221,79
O	4.7	24.228,00	0,7523	849.704,28

Fonte: os autores, 2014.

A partir desses dados, utilizou-se a Correlação Linear de Pearson para verificar quais dos indicadores apresentavam correlação com a média ponderada das respostas. Tal procedimento resultou no que se apresenta na tabela 3.

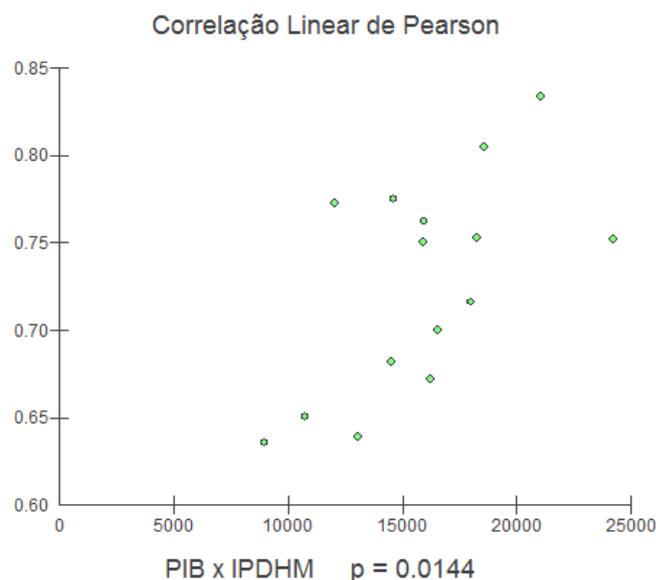
Tabela 3. Correlação dos indicadores

Estatísticas	Média P. x PIB	Média P. x IPDHM	Média P. x Endividamento	PIB x IPDM	PIB x Endividamento	IPDHM x Endividamento
n (pares) =	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
r (Pearson) =	0,3	0,3	0,1	0,6	0,4	0,5
R ² =	0,115	0,088	0,004	0,380	0,129	0,226
GL =	13,0	13,0	13,0	13,0	13,0	13,0
(p) =	0,216	0,284	0,815	0,014	0,189	0,074

Fonte: os autores, 2014

Nota-se na análise geral dos dados, evidências de que não há correlação significativa entre as médias ponderadas com o PIB, IPDM e o endividamento dos municípios. A única correlação percebida na análise restringe-se aos indicadores do PIB e IPDM, que apresentou *p-valor* = 0,014, conforme expresso no gráfico abaixo:

Gráfico 1. Correlação Linear de Pearson



Fonte: os autores, 2014.

Contudo, para ratificar as constatações aferidas na análise geral, foram realizados os testes de correlação individualizados por grupo ou por perspectiva do modelo COSO. Esse procedimento resultou, então, em oito análises do Coeficiente de Correlação de Pearson, cuja finalidade é verificar se alguma das perspectivas contempladas no modelo, em particular, apresentaria correlação com os resultados das respostas do questionário e, no entanto, teria sido omitida na análise geral dos dados.

Feito isso, as referidas análises apresentaram, em todos os grupos, o *p-valor* superior a 0,05, sugerindo que de fato não há correlação entre a média ponderada das respostas do

questionário com os indicadores PIB, IPDM e Endividamento, reafirmando os achados na análise geral, conforme segue:

Quadro 2. Resultados da Correlação

VALORES DE ρ POR PERSPECTIVA				
	Perspectiva	Média x PIB	Média x IPDM	Média x Endividamento
1	Ambiente de Controle	0,1098	0,1931	0,7426
2	Fixação de Objetivos	0,748	0,592	0,986
3	Identificação de Eventos	0,541	0,527	0,941
4	Avaliação de Riscos	0,459	0,394	0,894
5	Resposta a Risco	0,392	0,392	0,791
6	Atividades de Controle	0,123	0,237	0,797
7	Informação e Comunicação	0,477	0,62	0,953
8	Monitoramento	0,059	0,112	0,569

Fonte: os autores, 2014.

Desta forma, as hipóteses alternativas propostas para o estudo não podem ser aceitas, corroborando-se então a hipótese nula de que não há influência das práticas de controle interno sob os indicadores econômico, social e financeiro nos municípios da amostra.

Aqui vale mencionar que, embora a literatura tenha enaltecido a importância do sistema de controle interno no setor público, no caso paranaense em especial, a figura de um órgão interno responsável por coordenar essas ações de controle é recente. Somente com a Instrução Normativa nº. 19, de 17 de janeiro de 2008, foi que o Tribunal de Contas do Estado do Paraná passou a exigir a instituição do órgão de controle interno para os seus jurisdicionados. A partir desta data, então, os municípios iniciaram o processo de implantação dos seus sistemas de controle interno que, de acordo com os resultados dos questionários, ainda não representa uma realidade absoluta no Estado.

Nesse sentido, o estudo sugere a necessidade de um amadurecimento do sistema de controle interno na administração pública, considerando que, embora os instrumentos legais que norteiam a atividade estejam em vigor a um período considerável de tempo, na prática o funcionamento desse sistema ainda não é completamente efetivo. Esse é um dos fatores que podem explicar, portanto, a ausência de correlação com os indicadores de desempenho, tendo em vista que o sistema ainda não é maduro o suficiente para impactar positivamente no desempenho do município.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Embora os aspectos de controle no setor público não seja algo tão inédito sob o ponto de vista legal, a sua implantação e funcionamento efetivos ainda não são uma realidade completa nos municípios analisados. Os resultados obtidos na pesquisa mostram que, em alguns dos municípios analisados, as práticas de controle interno ainda são bastante frágeis, sob as perspectivas do modelo COSO II.

Ademais, mesmo diante dos estudos contemporâneos, em que a controladoria no setor público é comparada à governança corporativa, e tem-se discutido a relevância do seu papel enquanto ferramenta gerencial no auxílio à tomada de decisão, ao gerenciamento de riscos, enfim, à melhoria da gestão pública como um todo, a pesquisa mostra que ainda não é

possível considerar a contribuição do controle interno na administração pública para o alcance dos indicadores de desempenho dos municípios em tela.

Considerando que o objetivo da pesquisa era investigar a existência de uma relação entre os sistemas de controle interno estabelecidos nos municípios paranaenses face aos indicadores de desempenho econômico, social e financeiro, os resultados obtidos e as técnicas estatísticas empregadas, indicaram ausência desta relação em todos os aspectos. Contudo, essa ausência de correlação pode ser observada, em princípio, sob a perspectiva do lapso temporal entre a exigência do órgão de controle externo, no caso em tela o Tribunal de Contas do Estado do Paraná, e o período de coleta dos dados, tendo em vista o processo de maturação necessário para o funcionamento completo do sistema e os seus reflexos na administração.

Em relação às limitações do estudo, destaca-se a impossibilidade de generalização dos resultados para os demais elementos da população, tendo em vista o baixo índice de respondentes que compuseram a amostra. Entretanto, esses primeiros achados estimulam a continuidade de pesquisas na área, com vistas a identificar a realidade dos sistemas de controle interno em outras localidades, bem como quais são os fatores que estão influenciando o funcionamento desses sistemas.

Ante o exposto, sugere-se que as pesquisas futuras na área investiguem os fatores que influenciam o desempenho dos controles internos nos municípios paranaenses, alcançando inclusive um maior número de respondentes. Ou ainda, que essa avaliação do sistema de controle interno seja investigada sob a perspectiva do gestor público, sobre como ele enxerga a contribuição do sistema na condução da administração.

REFERÊNCIAS

ABLAN BORTONE, Nayibe Carolina; MENDEZ ROJAS, Zayda Elizabet. **Los Sistemas de Control Interno en los Entes Descentralizados Estadales y Municipales desde la Perspectiva COSO**. Revista Vision Gerencial, Jan, 2010, Vol.9(1), p.5(13)

AMARAL, Guilherme Fernandes; LIMA, Diana Vaz de. **A Contribuição da Nova Contabilidade Pública sobre os Efeitos dos Ciclos Políticos no Brasil**. Revista Ambiente Contábil, 2013, Vol.2(10), p.173.

ARAUJO, Almira Mary Cordeiro. **Gerenciamento de Riscos em Contratos de Obras Públicas – Estudo de Caso: Serviços de Reforma em Imóveis Funcionais**. Dissertação de Mestrado em Estruturas e Construção Civil. Universidade de Brasília, 2012.

CAVALCANTE, Mônica Clark Nunes; DE LUCA, Márcia Martins Mendes. **Controladoria como Instrumento de Governança no Setor Público**. REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, ISSN 1981-8610, Brasília, v. 7, n. 1, art. 5, p. 73-90, jan./mar. 2013

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Disponível em: www.cfc.org.br. Acesso em: 23 mai. 2014.

DAVIS, Marcelo David. BLASCHEK, José Roberto de Souza. **Deficiências dos Sistemas de Controle Interno Governamentais Atuais em Função da Evolução da Economia**. II Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGeT'2005.

GHERAI, Dana Simona; TARA, Ioan Gheorghe. **Court of Auditors the Assessment of Internal Control System in the Public Sector in Romania. Case Study Bihor County**. Annals of the University of Oradea : Economic Science, 2012, Vol.1(1), p.925

IPARDES. Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social. **Leituras Regionais**. Disponível em: http://www.ipardes.gov.br/biblioteca/docs/leituras_reg_meso_norte_central.pdf. Acesso em 20 de mai. 2014

LEVY, Roger P.; BARZELAY, Michael; PORRAS-GOMEZ, Antonio-martin. **The Reform of Financial Management in the European Commission: A Public Management Policy Cycle Case Study**. Public Administration, Vol.89(4), pp.1546-1567, 2011.

MELO, Mariana Medeiros Dantas de. **As Funções da Controladoria no Setor Público: A Percepção de Quem Faz a Controladoria Geral da União**. 13º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2013.

PARANÁ. Governo do Estado. **Mesorregião Norte Central**. Disponível em: <http://www.cidadao.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=252>. Acesso em 25 de mai. 2014.

RAUSCH, Rita Buzzi; SOARES, Maurélio. **Controle social na administração pública: a importância da transparência das contas públicas para inibir a corrupção**. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, 2010, Vol.4(3), p.23

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

SANTOS, Fábio França. et al. **Identificação de Riscos em Compras do Setor Público: Um Estudo de Caso**. Revista de Gestão e Projetos - GeP, São Paulo, v. 2, n. 1, p 69-87, jan./jun. 2011.

SINYUGINA, N.; DEYNEKO, E. **The Organization of Internal Control in a Budgetary Institution: Scientific and Methodological Aspects**. Economics of Development, 2013, Vol.67(3), p.62

SUZART, Janilson Antonio da Silva; MARCELINO, Carolina Venturini; ROCHA, Joseilton Silveira da Rocha. **Brazilian Public Controllershship Institutions – Theory versus Practice**. International Business Research, 2012, Vol.5(9).

TCEPR. Tribunal de Contas do Estado do Paraná. **Instrução Normativa nº. 19, de 17 de janeiro de 2008**. Regulamenta os artigos 158 - III; 216 e seus §§ e 239, do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Paraná, quanto à prestação de contas anual dos Municípios e das respectivas entidades da Administração Indireta, relativamente ao exercício financeiro de 2007.

TCU. Tribunal de Contas da União, 2009. **Crerios Gerais de Controle Interno na Administrao Pblica. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos pasies**. Disponvel em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>. Acesso em 11 mai. 2014.

ZONATTO, Vinicius Costa da Silva. BEUREN, Ilse Maria. **Evidenciao da Gestao de Riscos do COSO (2004) nos Relatrios de Administrao de Empresas com ADR's**. Contabilidade, Gestao e Governanqa - Braslia · v. 12 · n. 3 · p. 38 - 54 · set/dez 2009.