



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**  
Centro de Ciências Sociais  
Faculdade de Administração e Finanças

Adriana Soares Ferreira

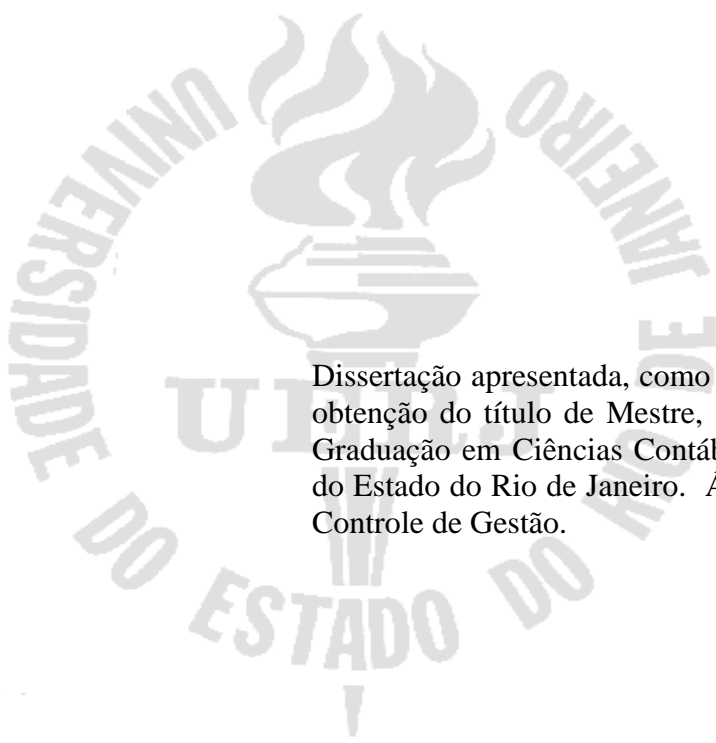
**Cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno:  
uma percepção dos servidores do município do Rio de Janeiro**

Rio de Janeiro

2012

Adriana Soares Ferreira

**Cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno:  
uma percepção dos servidores do município do Rio de Janeiro**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Professor LD Lino Martins da Silva

Rio de Janeiro

2012

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

F383 Ferreira, Adriana Soares  
Cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno: uma percepção dos servidores do município do Rio de Janeiro. / Adriana Soares Ferreira. – 2012.  
129 f.

Orientador: Lino Martins da Silva.

Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.

Bibliografia: f.: 118-124.

1. Administração municipal – Rio de Janeiro (RJ) – Teses. 2. Controle administrativo – Rio de Janeiro (RJ) – Teses. 2. Cooperação – Teses. 3. Serviço público – Rio de Janeiro (RJ) – Teses. I. Silva, Lino Martins da, 1940- II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

352(815.31)

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

---

Assinatura

---

Data

Adriana Soares Ferreira

**Cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno:  
uma percepção dos servidores do município do Rio de Janeiro**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em 09 de março de 2012

Banca Examinadora:

---

Prof. LD Lino Martins da Silva (Orientador)  
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ

---

Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves  
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ

---

Prof. Dr. Ricardo Bezerra Cavalcanti Vieira  
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - UNIRIO

Rio de Janeiro

2012

## **DEDICATÓRIA**

Aos meus pais, Maria Ranuzia e Evaldo, os grandes amores da minha vida, que souberam com muito amor, carinho e persistência, mostrar o caminho a ser percorrido para o alcance de um futuro digno e promissor.

À minha amada filha Beatriz, o meu eterno amor e a minha força de viver, nunca se esqueça, procure realizar todos os seus sonhos, independente da idade e dos obstáculos que a vida nos impõe, com muita fé, dignidade, humildade, sabedoria, e principalmente, com muito amor.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, em primeiro lugar, que me presenteou com o dom da vida!

À minha amada família, em especial à minha filha Beatriz, e aos meus queridos amigos e amigas, que sem vocês, eu nada seria!

Aos componentes da banca examinadora, o Prof. LD Lino Martins da Silva, meu orientador, o Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves, Coordenador do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis, e o Prof. Dr. Ricardo Bezerra Cavalcanti Vieira, mestre convidado, que com o conhecimento, a experiência, a competência e a humildade, pertinentes a cada integrante, conduziram a minha pesquisa, com valiosas orientações, sugestões e comentários, para que eu pudesse, enfim, realizar mais um sonho, o de ser mestre.

À Controladoria Geral do Município, por permitir a educação continuada, como também por apoiar o meu estudo realizado, disponibilizando o questionário de pesquisa na sua rede intranet.

Ao Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, pela presteza que atendeu a minha solicitação, em divulgar o meu questionário de pesquisa nas unidades da Secretaria Geral de Controle Externo, mediante empenho dos servidores Fabio Furtado e Luciana Trindade.

Aos meus professores, durante o curso, pelos conhecimentos compartilhados.

Aos funcionários do Programa de Mestrado que me trataram com atenção e carinho nos momentos que mais necessitei.

Por fim, agradeço a todos que me apoiaram, incentivaram e ajudaram a chegar ao término dessa árdua caminhada. Vocês estão no meu coração, e jamais os esquecerei... Que Deus os abençoe!

Muito obrigada a todos!

E parabéns à turma do mestrado de 2010!

## **EPIGRAFE**

Sonhar não custa nada... Talvez descubramos que sonhar seja apenas um sinônimo da palavra esperança.

*Folheto "A Missa", 2º Domingo do Advento, 05/12/10.*

## RESUMO

SOARES FERREIRA, Adriana. *Cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno: uma percepção dos servidores do município do Rio de Janeiro*. 2012. 121f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

O desenvolvimento da sociedade e da economia requer adaptações necessárias na gestão pública, visando atender aos anseios da coletividade: melhores serviços públicos e a efetiva entrega, com qualidade, dos produtos de suas ações ao cliente-cidadão, alcançando assim o princípio da eficiência. Na extensão em que a quantidade e a complexidade das operações efetuadas pela gestão pública crescem, ampliam-se também os seus riscos. Desta forma, as ações do sistema de controle devem ser intensificadas, sendo possível obter excelentes resultados, com a cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e interno. Neste sentido, este estudo teve por objetivo avaliar a percepção dos servidores do município do Rio de Janeiro com atuação no Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro – TCMRJ e na Controladoria Geral do Município – CGM, se a sinergia entre os órgãos de controle externo e controle interno, contribui para o aprimoramento do controle na gestão pública municipal. Com o propósito de atender a este objetivo, foi realizada uma pesquisa de natureza descritiva, quantitativa, dedutiva e aplicada. Os dados foram obtidos através de um questionário de pesquisa, disponibilizados na rede intranet da Secretaria Geral de Controle Externo – TCMRJ e da CGM. A amostra vinculou-se ao universo dos servidores públicos, com nível de escolaridade ensino médio e superior, gerando 138 respondentes da pesquisa. No que concerne ao resultado, quanto à questão norteadora da pesquisa, 95% dos respondentes da pesquisa concordam que é importante a cooperação técnica entre o TCMRJ e a CGM, para a contribuição do aprimoramento do controle na gestão pública municipal.

Palavras-chave: Gestão pública. Controle interno. Controle externo. Cooperação técnica.



## **ABSTRACT**

The development of society and economy requires adaptations in public administration in order to meet the needs of the community, better public services and effective delivery, quality of the products of their actions to the client-citizen, thus achieving the principle of efficiency. To the extent that the amount and complexity of operations performed by the public management grow, expand also their risks. Thus, the actions of the control system must be intensified, and can achieve excellent results, with the technical cooperation between the organs of internal and external control. Thus, this study aimed to evaluate the perception of servers municipality of Rio de Janeiro with operations in Court of the Municipality of the City of Rio de Janeiro - TCMRJ and the Comptroller General of the Municipality - CGM, the synergy between the agencies external control and internal control contributes to the improvement of control in municipal public administration. In order to achieve this goal, a survey was conducted a descriptive, quantitative, deductive and applied. Data were collected through a survey questionnaire, available on the intranet of the General Secretariat of External Control - TCMRJ and CGM. The sample linked to the population of civil servants, with educational level secondary and higher education, generating 138 survey respondents. Regarding the result, on the question guiding the research, 95% of survey respondents agree that it is important to technical cooperation between the CGM and TCMRJ, contribution to the improvement of local control in public administration.

**Keywords:** Public management. Internal control. External control. Technical cooperation.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 –	Seis fatores vitais para que a delegação de poder seja bem-sucedida ...	28
Quadro 2 –	Orientações da gestão pública gerencial .....	30
Quadro 3 –	Titularidade, órgão auxiliar e recursos a serem fiscalizados pelo controle externo .....	56
Quadro 4 –	Alcance da Prestação de Contas/Tribunal .....	59
Quadro 5 –	Competências do TCMRJ .....	60
Quadro 6 –	Quantitativo de Pessoal por Grupo do TCMRJ .....	61
Quadro 7 –	Secretarias Municipais .....	62
Quadro 8 –	Fundos Municipais .....	62
Quadro 9 –	Autarquias Municipais .....	62
Quadro 10 –	Empresas Públicas Municipais .....	63
Quadro 11 –	Sociedades de Economia Mista Municipais .....	63
Quadro 12 –	Fundações Municipais .....	63
Quadro 13 –	Outros Órgãos Municipais .....	63
Quadro 14 –	Competências da CGM .....	70
Quadro 15 –	Quantitativo de Servidores por Categoria Funcional – Dezembro/2010 .....	71
Quadro 16 –	Sujeitos à ação da CGM .....	72
Quadro 17 –	Principais Diferenças entre o controle externo e o controle interno .....	74
Quadro 18 –	Classificação da presente pesquisa .....	79
Quadro 19 –	Variáveis que compõe os Fatores Individuais	90
Quadro 20 –	Variáveis de acessibilidade e relevância dos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM .....	91
Quadro 21 –	Variáveis relacionadas ao conhecimento das atribuições do TCMRJ e da CGM .....	91
Quadro 22 –	Variáveis da compreensibilidade da importância da cooperação técnica entre o TCMRJ e a CGM .....	91

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 –	Número de questionários enviados e respondidos e percentuais dos questionários respondidos .....	84
Tabela 2 –	Perfil e situação funcional dos respondentes da pesquisa .....	94
Tabela 3 –	Acessibilidade e relevância dos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM .....	97
Tabela 4 –	Acessibilidade dos sítios eletrônicos pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM .....	98
Tabela 5 –	Relação do número total de questionários respondidos e a variável Q10 e Q11 .....	99
Tabela 6 –	Relevância no acesso dos sítios eletrônicos, do TCMRJ e da CGM, ou apenas a um deles na atividade profissional pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM .....	100
Tabela 7 –	Relação do número total de questionários respondidos e a variável Q12 .....	100
Tabela 8 –	Nível de conhecimento das principais atribuições do TCMRJ e da CGM .....	102
Tabela 9 –	Análise dos respondentes das variáveis Q13 e Q14 com opções de respostas entre 7 a 10 da escala .....	103
Tabela 10 –	Nível de conhecimento das atribuições do TCMRJ e da CGM, por servidores respondentes do TCMRJ e da CGM .....	103
Tabela 11 –	Relação do número total de questionários respondidos e a variável Q13 .....	104
Tabela 12 –	Relação do número total de questionários respondidos e a variável Q14 .....	104
Tabela 13 –	Compreensibilidade da importância da sinergia entre o TCMRJ e a CGM para a gestão pública municipal .....	106
Tabela 14 –	Análise dos respondentes das variáveis Q15 a Q20 com opções de respostas entre 8 a 10 na escala .....	107
Tabela 15 –	Compartilhamento dos respectivos planejamentos das atividades de fiscalizações pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM .....	107

Tabela 16 –	Estabelecimento de procedimento de reuniões de trabalho pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM .....	108
Tabela 17 –	Intercâmbio tempestivo de informações para combater às práticas inadequadas, ao desvio e à fraude de recursos públicos pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM .....	109
Tabela 18 –	Ciência imediata da CGM ao TCMRJ quando do conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM .....	109
Tabela 19 –	Ações de fortalecimento dos mecanismos de controle social pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM .....	110
Tabela 20 –	Média da análise dos respondentes das variáveis Q15 a Q20 com opções de respostas entre 8 a 10 na escala .....	110
Tabela 21 –	Procedimentos que otimizam e integram as ações entre o TCMRJ e a CGM pela média dos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM .....	111
Tabela 22 –	Relação média do número de questionários respondidos e a média das variáveis Q15 e Q19 .....	111
Tabela 23 –	Aprimoramento do controle na gestão pública municipal pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM .....	112
Tabela 24 –	Relação do número total de questionários respondidos e a variável Q20 .....	112

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 –	Principais finalidades da LRF .....	49
Figura 2 –	Controle X Fiscalização X Auditoria .....	57
Figura 3 –	Controle = Fiscalização = Auditoria .....	57
Figura 4 –	Estrutura Organizacional do TCMRJ .....	61
Figura 5 –	Estrutura Organizacional da CGM .....	71
Figura 6 –	Processo de definição da amostra .....	82
Figura 7 –	Processo de definição da amostra .....	86
Figura 8 –	Avaliação da Escala de Likert .....	87
Figura 9 –	Estrutura da Pesquisa .....	89
Figura 10 –	Resultados sintetizados da análise dos dados da presente pesquisa .....	114

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 –	Idade dos respondentes, do TCMRJ e da CGM, ao questionário (Q1) ...	95
Gráfico 2 –	Tempo de serviço público dos respondentes, do TCMRJ e da CGM, ao questionário (Q8). .....	96

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants [Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados]
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGM	Controladoria Geral do Município
CGU	Controladoria-Geral da União
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [Comitê das Organizações Patrocinadoras]
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	International Federation of Accountants [Federação Internacional de Contadores]
IIA BRASIL	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
PCRJ	Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro
TCMRJ	Tribunal de Contas do Município do município do Rio de Janeiro
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	18
<b>1</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	24
<b>1.1</b>	<b>A gestão pública e seu impacto no sistema de controle interno</b> .....	24
1.1.1	<u>A evolução da gestão pública</u> .....	25
1.1.2	<u>Os controles na nova gestão pública</u> .....	29
<b>1.2</b>	<b>Evolução, conceitos, objetivos e importância do controle</b> .....	32
<b>1.3</b>	<b>Definições de controle pelos órgãos normatizadores do exterior e do Brasil</b> .....	34
1.3.1	<u>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [Comitê das Organizações Patrocinadoras] – COSO</u> .....	34
1.3.2	<u>American Institute of Certified Public Accountants [Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados] – AICPA</u> .....	35
1.3.3	<u>International Federation of Accountants [Federação Internacional de Contadores] – IFAC</u> .....	35
1.3.4	<u>International Organization of Supreme Audit Institutions [Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores] – INTOSAI</u> .....	36
1.3.5	<u>Conselho Federal de Contabilidade – CFC</u> .....	36
1.3.6	<u>Instituto dos Auditores Independentes do Brasil– IBRACON</u> .....	37
1.3.7	<u>Instituto dos Auditores Internos do Brasil– IIA BRASIL</u> .....	38
<b>1.4</b>	<b>O controle na Constituição Federal (CF) e nas Leis Infraconstitucionais</b> ....	38
1.4.1	<u>Princípios constitucionais da administração pública</u> .....	38
1.4.2	<u>A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial na Constituição Federal de 1988</u> .....	42
1.4.2.1	Aspectos alcançados pela fiscalização .....	44
1.4.2.2	Aspectos relacionados à função administrativa .....	45
1.4.2.3	Formas de fiscalização e controle .....	46
1.4.2.4	Pessoas sujeitas à fiscalização .....	47
1.4.3	<u>A fiscalização e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)</u> .....	48
1.4.4	<u>A fiscalização e a Lei nº 8.666/93</u> .....	50
1.4.5	<u>A fiscalização e a Lei nº 4.320/64</u> .....	51
1.4.6	<u>A fiscalização e as recomendações do controle externo</u> .....	52
<b>1.5</b>	<b>O Controle Externo na Administração Pública</b> .....	53



1.5.1	<u>Tribunal de Contas</u> .....	55
1.5.1.1	A Evolução Histórica do Tribunal de Contas nas Constituições Brasileiras .....	58
1.5.1.2	O Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro .....	59
<b>1.6</b>	<b>O Controle Interno na Administração Pública</b> .....	64
1.6.1	<u>Controladoria Governamental</u> .....	68
1.6.1.1	A Controladoria Geral do Município .....	69
<b>1.7</b>	<b>A Cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno da Administração Pública</b> .....	74
<b>2</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	77
<b>2.1</b>	<b>Objetivo da pesquisa</b> .....	77
<b>2.2</b>	<b>Hipótese da pesquisa</b> .....	78
<b>2.3</b>	<b>Tipologias da pesquisa</b> .....	79
<b>2.4</b>	<b>População-alvo e amostra</b> .....	80
<b>2.5</b>	<b>Instrumento e procedimento de coleta de dados</b> .....	82
<b>2.6</b>	<b>Mensuração e Escalas</b> .....	84
<b>2.7</b>	<b>Definições operacionais</b> .....	87
2.7.1	<u>Fatores individuais – Perfil e Situação Funcional</u> .....	89
2.7.2	<u>Construtos – acessibilidade, relevância, conhecimento e compreensão</u> .....	90
<b>2.8</b>	<b>Tratamento dos dados</b> .....	91
<b>2.9</b>	<b>Limitações da pesquisa</b> .....	92
<b>3</b>	<b>DESCRIZAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	93
<b>3.1</b>	<b>Caracterização da amostra – Fatores individuais</b> .....	93
<b>3.2</b>	<b>Objetivo específico 1</b> .....	96
<b>3.3</b>	<b>Objetivo específico 2</b> .....	101
<b>3.4</b>	<b>Objetivo específico 3</b> .....	105
<b>3.5</b>	<b>Síntese da análise dos resultados</b> .....	113
<b>4</b>	<b>CONCLUSÕES, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÃO</b> .....	115
<b>4.1</b>	<b>Conclusões</b> .....	115
<b>4.2</b>	<b>Sugestões de novas pesquisas</b> .....	116
<b>4.3</b>	<b>Recomendação</b> .....	117
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS</b> .....	118
	<b>APÊNDICE – Questionário</b> .....	125

## INTRODUÇÃO

No âmbito de qualquer atividade, em especial a fiscalização, a cooperação técnica constitui um importante instrumento de transferência de experiências e absorção de conhecimentos técnicos específicos. O repasse desses conhecimentos pode se dar por meio do desenvolvimento de trabalhos conjuntos de duas ou mais instituições, órgãos ou entidades. Os instrumentos de operacionalização da cooperação técnica são geralmente constituídos de um conjunto relativamente complexo de atividades que são executadas, visando alcançar objetivos específicos, previamente definidos. A cooperação técnica é o diálogo na troca de experiências.

Analisando o relacionamento técnico-profissional entre os órgãos de controle externo e de controle interno, relevante destacar a atuação do controle interno, no que diz respeito ao apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, como também a comunicação ao controle externo de irregularidades e ilegalidades de atos praticados pelos gestores públicos, conforme determina o artigo 74 da Constituição Federal de 1998.

O controle externo tem como missão promover a fiscalização da execução orçamentária, financeira, contábil, operacional e patrimonial, verificando a probidade da administração; o cumprimento da Lei do Orçamento; o julgamento das contas prestadas pelo chefe do Poder Executivo; a apreciação dos relatórios sobre a execução dos planos de governo; e a inspeção e o controle dos atos do Poder Executivo. A missão do controle interno é fomentar a fiscalização preventiva e contínua das transações realizadas na gestão administrativa, indicando o ponto fundamental de controle inexistente ou deficiente, como também da descontinuidade dos controle; a verificação da legalidade e da fidelidade funcional dos agentes, quanto à observância das normas e das determinações legais da gestão; a preservação do patrimônio público; o controle da execução das ações que integram os programas de governo; o exame das prestações de contas pelo responsável pelo uso, emprego e movimentação dos bens, numerários e valores; e a avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da administração pública.

A Constituição da República Federativa do Brasil institui mecanismo de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da atuação da Administração Pública, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e

renúncia de receitas, a ser exercido mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder (Executivo, Legislativo e Judiciário).

Modernamente, tanto o sistema de controle externo como o sistema de controle interno fiscalizam o gasto público não só pelo aspecto da legalidade, mas também pelos aspectos de mérito (economicidade, eficiência, legitimidade e resultados). Esse procedimento foi ratificado mediante a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – que teve como principal objetivo estabelecer parâmetros voltados para a responsabilidade da gestão fiscal dos recursos públicos, através de ação planejada e transparente que possibilite prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas, determinando, também, que a fiscalização do cumprimento das normas dessa Lei Complementar seja realizada pelo Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas (controle externo), e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público.

Os órgãos de controle externo e interno possuem finalidades comuns, tais como: fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do desempenho da Administração Pública; exame dos gastos públicos não só pelo aspecto da legalidade, mas também pelo de mérito e a verificação do cumprimento das normas da Lei de Responsabilidade Fiscal. Por isso, passa ser fundamental a integração de suas ações com o propósito de viabilizar uma simetria de informações entre eles.

A cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno possibilita maior integração dos sistemas de controles, proporcionando a utilização de forma mais produtiva do tempo e do custo para a execução dos trabalhos; maior abrangência dos controles dos riscos nas atividades executadas pela administração pública e o aperfeiçoamento dos serviços de ambos os órgãos, com referência à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

As metodologias de trabalho dos órgãos de controle externo e interno podem possuir diferentes enfoques, entretanto, essas diferenças não são fatores que impossibilitem a mútua cooperação técnica, afinal os objetivos convergem para um ponto comum, que é o controle do patrimônio público sobre o qual incidem os procedimentos administrativos e de gestão do governo sempre em conformidade com os aspectos da legalidade, economicidade, eficiência, legitimidade e resultados.

## **Problema da pesquisa**

Por muitos anos, a gestão pública passou por uma ampla fase de forte cultura voltada para o legalismo e o formalismo, em detrimento de uma visão focada para o alcance de metas, gerência, mensuração e avaliação por resultados. Nesse contexto, a gestão pública começou a adotar princípios modernos de administração, atravessando do modelo burocrático para o gerencial, sem, contudo desconsiderar o princípio da legalidade. A principal diferença entre o modelo burocrático e o gerencial é a forma de controle, deixando de basear-se somente nos processos, para concentrar-se nos processos, mas também nos resultados.

A administração pública passou a utilizar esses procedimentos a partir da inclusão do princípio da eficiência aos princípios constitucionais, mediante a Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998, que estabelece uma nova ordem: melhores serviços públicos e a efetiva entrega, com qualidade, dos produtos de suas ações ao cliente-cidadão, alcançando assim, o princípio da eficiência, com vistas a atender aos anseios da coletividade.

Na medida em que a quantidade e a complexidade das operações efetuadas pela gestão pública crescem, ampliam-se também os seus riscos. Desta forma, as ações do sistema de controle devem ser intensificadas, porém, atentando para que o custo do controle implementado, seja evidentemente inferior ao risco.

Os recursos humanos, financeiros, tecnológicos e materiais devem ser utilizados de forma otimizada, produtiva, objetivando realizar sistemáticos acompanhamentos e avaliações permanentes, sendo possível alcançar excelentes resultados, com a cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e interno.

O presente estudo busca resposta para o seguinte questionamento:

**Na percepção do servidor público municipal, a cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno contribui para o aprimoramento do controle na gestão pública municipal?**

## Objetivo

O objetivo central da pesquisa consiste em avaliar a percepção dos servidores do município do Rio de Janeiro com atuação no Tribunal de Contas do Município do município do Rio de Janeiro – TCMRJ e na Controladoria Geral do Município – CGM, se a sinergia entre os órgãos de controle externo e controle interno, respeitando, obviamente, as competências e as atribuições próprias, contribui para o aprimoramento do controle na gestão pública municipal.

## Justificativa e relevância do tema

Espera-se com esta pesquisa contribuir para a sistematização dos conhecimentos com referência à cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno, no que tange ao subsídio dessa sinergia no aprimoramento do sistema de controle da administração pública, procurando investigar essa situação, mediante avaliação da percepção dos servidores públicos, no âmbito da cidade do Rio de Janeiro. Como também colaborar para o desenvolvimento de pesquisas na área pública no Brasil, proporcionando um real progresso da ciência.

Cabe ressaltar, que esta pesquisa utilizou-se da “Lista de verificação para a pesquisa ética”, citada por Kervin (1992, p. 48):

1. O processo de pesquisa prejudicará os participantes ou aqueles ligados às informações (participantes indiretos)?
2. As conclusões dessa pesquisa podem prejudicar outras pessoas não envolvidas nela?
3. Você está violando práticas aceitas de pesquisa ao conduzir a pesquisa, a análise de dados e suas conclusões?
4. Você está violando padrões de conduta da comunidade?

Para maior entendimento, a definição de conceito de ética, segundo Vieira (2006, p.1):

A Ética é a ciência que tem por objeto as idéias morais filosoficamente justificadas, enquanto a moral cultiva idéias morais sem justificativa filosófica, com base em hábitos e costumes consolidados pela sociedade e oficialmente aceitos. Embora muitas vezes confundidas, não representam a mesma coisa.

A Ética também é definida como o estudo das ações ou dos costumes, que se consolidam na realização de um tipo de comportamento. É uma das poucas áreas do saber que se dedica à

liberdade humana em suas realizações práticas. Na Ética, a discussão sobre o problema da liberdade de ação está associada à questão do Bem e do Mal, do que é Certo ou Errado. Estamos tratando do que chamamos de Ciência do Respeito.

Como exemplo de ética, e não de moral, é habitual proporcionar confidencialidade ou anonimato para participantes em uma pesquisa, utilizando como instrumento de coleta de dados questionário ou entrevistas (COLLIS e HUSSEY, 2005). No caso deste estudo, foi aplicado um questionário de pesquisa, conforme exposto no Apêndice, para avaliar a percepção dos servidores do município do Rio de Janeiro, com atuação no TCMRJ e na CGM, se a sinergia entre os órgãos de controle externo e controle interno contribui para o aprimoramento do controle na gestão pública municipal. De acordo com as instruções iniciais do questionário, corroborando com uma pesquisa ética, divulgou-se: “O questionário **não identifica o respondente**. As respostas a esse questionário serão analisadas em caráter confidencial e utilizadas **somente com o propósito de pesquisa**”.

Por conseguinte, admitida a importância do sistema de controle no âmbito do município do Rio de Janeiro, o qual consiste fundamentalmente na fiscalização da atuação da Administração Pública quanto ao cumprimento da legislação e da eficiência da gestão orientada para o bem da coletividade, e que o dever do gestor é otimizar as suas ações voltadas para a escolha da melhor alternativa para a aplicação dos recursos públicos, conjugando o mais econômico com o mais efetivo atendimento ao interesse social.

Cabe aos órgãos de controles externo e interno atuarem de forma que favoreça o fortalecimento do mecanismo do sistema de controle, com o objetivo de realizar sistemáticos acompanhamentos e avaliações permanentes, elevando a racionalidade na administração dos recursos públicos e maximizando os benefícios decorrentes de sua aplicação.

A cooperação técnica entre o Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro – TCMRJ (controle externo) e a Controladoria Geral do Município – CGM (controle interno) pode contribuir de forma favorável para o aprimoramento do controle na gestão pública do município do Rio de Janeiro, orientando os administradores públicos na definição dos objetivos e das metas precisas e também no estabelecimento de diretrizes claras, mediante o controle de resultados; na disponibilização aos cidadãos-clientes de um conjunto maior de opções de serviços, atentando para a qualidade dos mesmos, através do controle por competição administrada; e no fortalecimento dos mecanismos de controle social.

Em suma, se os esforços das duas instâncias de controle (externo e interno) forem coordenados, acredita-se que, o sistema de controles do município do Rio de Janeiro poderá

alcançar a sua plenitude, afinal, o seu aperfeiçoamento constante requer antes de agir estrategicamente, pensar estrategicamente.

### **Delimitação da pesquisa**

O objeto de pesquisa vinculou-se ao universo de servidores públicos, com nível de escolaridade ensino médio e superior, exercendo suas funções no Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro– TCMRJ e na Controladoria Geral do Município– CGM.

### **Estrutura da pesquisa**

Essa pesquisa está organizada da seguinte forma:

**Introdução** – contextualiza o tema a ser investigado e apresenta o problema de pesquisa, bem como o seu objetivo.

**Capítulo 1** – apresenta o referencial teórico com o objetivo de sustentar a pesquisa realizada.

**Capítulo 2** – expõe a metodologia aplicada na presente pesquisa, divulgando os dados, e informando como os mesmos foram coletados e analisados.

**Capítulo 3** – divulga a análise dos dados coletados na pesquisa de campo e os resultados obtidos.

**Capítulo 4** – apresenta as conclusões, as sugestões de pesquisa para trabalhos futuros e por fim as recomendações para o fortalecimento da sinergia entre os órgãos de controle externo e de controle interno para o aprimoramento do controle na gestão pública municipal da cidade do Rio de Janeiro.

## 1 REFERENCIAL TEÓRICO

Collis e Hussey (2005, p. 88), define referencial teórico: “é um resumo por escrito das descobertas de sua busca na literatura. Trata-se de uma parte importante de qualquer atividade de pesquisa e deve fornecer a base e a justificativa para seu projeto de pesquisa”.

Dessa forma, este capítulo tem como objetivo construir o referencial teórico que dará sustentação ao desenvolvimento da pesquisa, inicialmente expondo a gestão pública e seu impacto no sistema de controle interno; como também, a evolução, os conceitos, os objetivos e a importância do controle; apresentando, logo em seguida, o controle na Constituição Federal e nas Leis Infraconstitucionais, enfocando o controle externo e o controle interno na Administração Pública; e por fim, demonstrando a cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno da Administração Pública.

O referencial teórico foi construído principalmente com base em: livros, artigos, dissertações e teses sobre controle, auditoria, direito administrativo, área pública e cooperação técnica entre órgãos de controle interno e de controle externo; sítios eletrônicos de órgãos normatizadores do exterior e do Brasil com definições de controle; Constituição Federal de 1988 e Leis Infraconstitucionais sobre controles externo e interno na Administração Pública; e os sítios eletrônicos do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro – TCMRJ e da Controladoria Geral do Município – CGM.

### 1.1 A gestão pública e seu impacto no sistema de controle interno

A administração pública ou gestão pública é definida, segundo Moraes (2000, p. 297), como “a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos e subjetivamente como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.”

Meirelles (1991, p. 55) conceitua a administração pública em sentido formal e material e expõe uma visão global da administração:

*Administração Pública*, em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a Administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado reordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação



das necessidades coletivas. A Administração não pratica atos de governo; pratica, tão somente, *atos de execução*, com maior ou menor autonomia funcional, segundo a competência do órgão e de seus agentes. São os chamados *atos administrativos* [...]. (grifo do autor)

Em suma, a administração pública ou gestão pública deve ser compreendida como um conjunto de mecanismos que o Estado utiliza para atender ao bem comum.

### 1.1.1 A evolução da gestão pública

A evolução da gestão ou administração pública, desde a época dos Estados Absolutistas até os tempos atuais, passou por três modelos.

Inicialmente, Peiter (2011, p. 7) enfoca o primeiro modelo da gestão pública:

No primeiro, na **Administração Patrimonialista**, à época dos Estados Absolutistas, o poder se concentrava apenas nas mãos do Soberano. Não havia a repartição das funções estatais em três poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário, preconizada por Montesquieu. Os atos eram praticados sem qualquer controle, não havendo distinção entre o patrimônio pessoal do Rei e os bens do ente estatal personalizado. (grifo do autor)

Logo em seguida, Peiter (2011, p.7) cita o segundo modelo da gestão pública:

Na segunda metade do século XIX, em resposta ao nepotismo patrimonialista e à corrupção, surgiu o modelo de **Administração Burocrática**, cuja característica predominante foi o apego aos procedimentos, à legalidade, e à forma. Impunha-se a necessidade de controles rígidos dos processos. As decisões eram tomadas de forma centralizada e impostas hierarquicamente, sem conferir autonomia ao servidor e sem valoração de resultados. (grifo do autor)

Por fim, Peiter (2011, p.7) expõe o terceiro modelo da gestão pública:

Porém, a partir da segunda metade do século XX, a Administração Pública começou a adotar princípios modernos de gestão em resposta à expansão das funções econômicas e sociais do Estado. A globalização dos mercados e dos padrões de qualidade, o aumento do exercício da cidadania e do conseqüente nível de exigência dos usuários e da própria sociedade têm levado as organizações públicas a se debruçarem, com afinco, nas questões relacionadas ao gerenciamento como forma de sobreviver e prosperar.

Essa **Nova Administração Pública**, todavia, não nega todos os princípios da administração burocrática, pois dela conserva alguns princípios fundamentais, como a admissão segundo rígidos critérios, a avaliação constante de desempenho, o treinamento sistemático. A diferença fundamental está na forma de controle, que deixa de se basear nos processos para se concentrar nos resultados, com definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade.

O Estado precisa dispor de uma burocracia profissionalizada e corrigir todas as distorções para se tornar ágil e eficiente e o servidor público tem que ter restauradas a sua dignidade, responsabilidade e capacidade de criação, de forma a que possa de fato cumprir a sua função de contribuir para o bem-estar da população. (grifo do autor)

Nesse contexto, a seguir, será feita uma abordagem da passagem do Estado de gestão pública burocrática para a gerencial.

Peiter (2011, p.8) enfoca a importância da atualização da gestão tanto no setor público quanto no setor privado:

A modernização da gestão empresarial, seja na esfera pública ou privada, é tema de grande relevância para as organizações que buscam a excelência organizacional. Essa busca é focada, basicamente, na obtenção de elevados padrões de produtividade e competência para priorizar a satisfação dos usuários dos serviços, os servidores e a sociedade, que espera uma justa contraprestação, com elevados padrões de qualidade.

Oliveira (2008, p. 174) cita o início da reforma da gestão pública, também denominada reforma gerencial pública:

Na história do desenvolvimento capitalista só ocorreram duas grandes reformas administrativas no Estado. A primeira é a reforma burocrática, que aconteceu nos países desenvolvidos no século XIX, e no Brasil nos anos 1930 [...]. A segunda é a chamada reforma gerencial, também denominada reforma da gestão pública [...]. Essa reforma começou na Inglaterra, Nova Zelândia e Austrália nos anos 1980, se espalhando por todo o norte da Europa, e por boa parte dos Estados Unidos. O Brasil é o primeiro país em desenvolvimento que a iniciou em 1995.

A Reforma Gerencial é definida por Bresser-Pereira (1998, p. 142) da seguinte forma:

A Reforma Gerencial é um fenômeno do capitalismo globalizado, pós-moderno, ou pós-industrial. É uma forma pela qual o Estado supera a crise fiscal endógena que tem início nos anos 70, reconstrói-se, e enfrenta os desafios de uma sociedade socialmente fragmentada, politicamente democrática, em mudança tecnológica acelerada, uma sociedade e uma economia na qual a tecnologia de informação integrou em tempo real mundialmente as informações.

Para maior entendimento, o gerencialismo se fundamenta nas seguintes convicções, segundo Paula (2007, p. 56):

- o progresso social ocorre pelos contínuos aumentos na produtividade econômica;
- a produtividade aumenta principalmente através da aplicação de tecnologias cada vez mais sofisticadas de organização e informação;
- a aplicação das tecnologias se realiza por meio de uma força de trabalho disciplinada segundo o ideal da produtividade;
- o *management* desempenha um papel crucial no planejamento e na implementação das melhorias necessárias à produtividade;
- os gerentes têm o direito de administrar.

Oliveira (2008, p. 176) expõe as principais diferenças entre a administração pública burocrática e gerencial:

A reforma gerencial pública foi buscar na administração privada uma série de técnicas e estratégias, mas os seus critérios são diferentes. Não são o lucro, mas o interesse público, a realização das políticas públicas democraticamente decididas. Para compreendê-la, consideremos uma comparação objetiva e simples: a administração pública burocrática é centralizada; a gerencial, descentralizada. Enquanto a burocrática está baseada no controle rígido de procedimentos, através de regulamentos rigorosos, da supervisão direta e da auditoria, as formas de responsabilização da reforma gerencial são o controle de resultados contratados, a competição administrativa por excelência e o controle social. A competição administrada é uma competição por excelência: várias agências que fazem serviços semelhantes são comparadas entre si a fim de avaliar qual apresenta os serviços de melhor qualidade e com menor custo. Elas competem entre si, mas competem por excelência, não por lucro. Por meio do controle social, a sociedade participa no processo de controle das agências e dos departamentos.

Nalkano, Rego e Furquim (2004, p. 471) diz que “atualmente a administração pública deve ser um instrumento da governança da sociedade, e isso supõe desempenhar um papel ativo na criação de novas regras que estimulem a dimensão dos deveres e responsabilidades sociais da cidadania.”

A nova administração pública contrapõe à administração burocrática, procura dar novas respostas às necessidades do mundo atual, sugere a reforma do Estado com base na racionalidade gerencial do setor privado, expõe Osborne e Gaebler *apud* Vergara e Corrêa (2004, p. 24 e p. 25):

[...] racionalidade é resumida por Osborne e Gaebler (1995) nos seguintes termos:

- estabelecimento de competição entre os que prestam serviços ao público;
- transferência de poder aos cidadãos;
- medição dos resultados;
- orientação para missão e objetivos;
- redefinição dos usuários como clientes;
- prevenção de problemas;
- investimentos na produção de recursos;
- descentralização;
- estabelecimento de mecanismos de mercado;
- formação de parcerias com o setor privado e com as organizações voluntárias;
- desnudamento das contradições;
- alta complexidade, velocidade e quantidade das informações, migração de idéias;
- interdependência dos fenômenos;
- economia sem fronteiras, globalização e também fragmentação, regionalismo, posicionamentos tribais;
- alta competição, alta competitividade e também parcerias, alianças;
- velocidade do mundo tecnológico e econômico e ritmo mais lento do mundo político e jurídico;
- redes regionais e mundiais.

Para alcançar a reforma do Estado com fundamento na racionalidade gerencial, objetivando atender aos crescentes anseios da coletividade, Bresser-Pereira e Spink (2005, p. 16) divulgam:

[...] para efetivamente atender às demandas crescentes da sociedade, é preciso que o Estado se organize e para isso é necessário adotar critérios de gestão capazes de reduzir custos, buscar maior articulação com a sociedade, definir prioridades democraticamente e cobrar resultados.

[...] o verdadeiro processo de redefinição do Estado para que ele possa realmente atender os objetivos contemporâneos é um processo, não um ato. Envolve toda uma mudança de mentalidade; algo que é muito mais profundo do que se imagina, porque implica efetivamente a alteração de práticas que estão enraizadas nas nossas sociedades. E o que é ainda mais difícil de mudar: práticas enraizadas que cristalizaram interesses concretos.

Nesse contexto, acrescentam Bresser-Pereira e Spink (2005, p. 17 e p 18):

Isso significa que nós temos que preparar a nossa administração para a superação dos modelos burocráticos do passado, de forma a incorporar técnicas gerenciais que introduzam na cultura do trabalho público as noções indispensáveis de qualidade, produtividade, resultados, responsabilidade dos funcionários, entre outras.

A reforma tem que ganhar o apoio do funcionalismo. É preciso que o setor que administra seja parte ativa nessa transformação. E que, como parte ativa desse processo, os próprios funcionários convençam-se de que é preciso deixar de lado os resquícios do patrimonialismo,

da troca de favores, das vantagens corporativistas, do servilismo clientelista ao poder político, como ocorre em certas áreas da administração pública.

Os objetivos da Reforma Gerencial são expostos por Bresser-Pereira (1998, p. 111):

A Reforma Gerencial visa assegurar o caráter democrático da administração pública, através da implantação de um serviço público: (a) orientado para o cidadão-usuário ou cidadão-cliente, em vez de manter o caráter auto-referido que caracteriza a administração pública burocrática, voltado para afirmação do poder do Estado e da burocracia estatal; e (b) baseado na responsabilização do servidor público: (b1) perante a sociedade, por meio de uma administração transparente, voltada para a prestação de contas; (b2) perante os políticos eleitos nos termos da democracia representativa, por meio da atuação fiscalizadora, principalmente dos políticos da oposição; e (b3) perante os representantes formais e informais da sociedade, organizados no espaço público não-estatal por meio de mecanismos de controle social ou de participação cidadã. Nesse sentido, a Reforma Gerencial é uma reforma para a democracia.

Na reforma do setor governamental, o apoio do funcionalismo é fundamental, os administradores devem realizar atividades que nunca tinham sido executadas antes, tais como: alterar sistemas antigos para resolver problemas novos e adaptar novos métodos a sistemas antigos. Para solução desse impasse deve-se “permitir o administrador administrar”, ou seja, adotar a delegação de poder, que significa a transferência da capacidade decisória de níveis superiores dos órgãos para níveis inferiores. Para que essa delegação de poder seja bem sucedida os administradores australianos identificaram seis fatores vitais, conforme Quadro 1. (BRESSER-PEREIRA; SPINK, 2005).

FATOR VITAL PARA O SUCESSO	DESCRIÇÃO
Comprometimento dos altos escalões da administração	Grande comprometimento e divulgação dos benefícios da delegação de poder da cúpula executiva para demais escalões administrativos.
Comunicação	Forte comunicação vertical, dos escalões administrativos até o <i>staff</i> , e partilha horizontal da informação entre todos aos quais se delegam responsabilidades.
Treinamento	Treinamento formal abrangente e na função, para os que se delegam responsabilidades.
Sistemas efetivos de informação gerencial	Sistemas em rede de informação sobre pessoal e finanças, para automatizar serviços até então centralizados. Tais sistemas podem aumentar a produtividade e construir um meio de obter responsabilização e os relatórios exigidos.
Enfoque no cliente (consumidor)	Criar uma relação provedor/cliente entre o serviço central de provisão e as áreas. <i>User-charging</i> para serviços corporativos centralizados, como instrumento para fazer com que os serviços centrais de provisão visem mais diretamente ao consumidor.
Avaliação	Avaliações formais e informais dos esforços de delegação de poder, para ajudar a identificar as causas fundamentais de problemas.
Fonte: <i>Devolution of corporation services</i> , apud General Accounting Office. <i>Managing for results</i> . p. 58.	

**Quadro 1 – Seis fatores vitais para que a delegação de poder seja bem-sucedida**  
**Fonte: Bresser-Pereira e Spink (2005, p. 110)**

Ainda sobre “permitir o administrador administrar”, Bresser-Pereira (1998, p. 158) expõe:

A proposta central da Reforma Gerencial é a autonomia do gestor público. É garantir a ele maior autonomia decisória, sob um estreito controle da sociedade. Dessa forma, ele recebe não apenas uma maior delegação de autoridade do núcleo estratégico do Estado, mas também

adquire maior autonomia em relação aos políticos clientelistas. Tal autonomia decisória é dada nos quadros do universalismo de procedimentos, por meio da lei. Em vez de o universalismo de procedimentos significar a obediência rígida de normas pelo administrador público, significa, no caso da administração pública gerencial, autonomia garantida pela lei. São os políticos democráticos que, pouco a pouco, à medida que se aperfeiçoa a democracia e que aumentam os controles da mídia e dos eleitores sobre ele, preferem conceder por meio de medidas legais – as instituições que afinal constituem ou viabilizam a Reforma Gerencial – a necessária autonomia para as agências do Estado.

Portanto, para Oliveira (2008, p. 176): “A reforma gerencial é uma resposta dos altos administradores públicos e dos políticos mais competentes à demanda da sociedade por serviços de consumo coletivos melhores e de menor custo.”

Cabe ressaltar também, que: “Reformas efetivas exigem que se assegure que só o Estado faça o que só o Estado deve fazer.” (BRESSER-PEREIRA; SPINK, 2005, p.117).

### 1.1.2 Os controles na nova gestão pública

Vergara e Corrêa (2004, p. 31) menciona que um dos princípios da gestão pública gerencial, é a modificação na função controle:

Organizações, públicas ou privadas, precisam, então, aprender a trabalhar com parceiros e a controlar não mais pessoas e seu tempo, mas resultados. Um dos princípios da administração pública gerencial é, justamente, a mudança na função controle: foco nos resultados e não nos procedimentos burocráticos.

Bresser-Pereira (1998, p. 110) expõe uma nova visão da função controle na gestão pública gerencial, com vista a ampliar a eficiência e a efetividade dos órgãos, por meio de uma administração fundamentada:

[...] no controle gerencial das agências autônomas, que deixa de ser principalmente o controle burocrático, de procedimentos, realizado pelos próprios administradores e por agências de controle interno e externo, para ser, adicional e substitutivamente, a combinação de quatro tipos de controle: (c1) controle de resultados, a partir de indicadores de desempenho estipulados de forma precisa nos contratos de gestão; (c2) controle contábil de custos, que pode ser também pensado como um elemento central do controle de resultados; (c3) controle por quase-mercados ou competição administrada; e (c4) controle social, pelo qual os cidadãos exercitam formas de democracia direta [...].

No Quadro 2 são discriminadas três direções ou orientações sobre a gestão pública gerencial, diferenciadas entre si, em virtude de cada uma adicionar novos mecanismos de controle.

ORIENTAÇÕES	TIPO DE CONTROLE	CARACTERÍSTICAS
TÉCNICA	de Resultados	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Foco no controle de resultado, e não mais no controle dos procedimentos.</li> <li>2. Procura estabelecer mecanismos de busca da eficiência mais específicos do Estado e da administração pública, deixando para um segundo plano a adoção de mecanismos de mercado mais relacionados à administração de empresas.</li> <li>3. Influência burocrática ainda forte.</li> <li>4. O cidadão espera serviços eficientes, e que sejam fornecidos ao menor custo possível</li> <li>5. Importância nos sistemas mais elaborados de controle gerencial de custos.</li> <li>6. Valorização da gestão por meio da hierarquia.</li> <li>7. Ênfase no estabelecimento de metas e à avaliação do desempenho realizados de forma clara e explícita, visando o aprimoramento do controle de resultados.</li> <li>8. Intensidade da função de auditoria, tanto financeira quanto contábil, e a crescente busca de métodos mais transparentes de avaliação da performance.</li> </ol>
ECONÔMICA	e Quase-Mercado	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Estabelece o controle por competição administrada como a principal ferramenta da gestão pública gerencial.</li> <li>2. São adicionados mecanismos de quase-mercados ao controle por resultados, que permitem, dentro do Estado, o ingresso de elementos de competição na prestação de serviços públicos.</li> <li>3. A administração deve proporcionar ao cidadão-cliente um conjunto maior de opções e elevar a qualidade dos serviços prestados pelo Estado.</li> <li>4. O cidadão-cliente tem direito não apenas a que os serviços prestados pelo Estado sejam eficientes, custando o mínimo necessário, mas também a que esses serviços sejam de boa qualidade.</li> <li>5. Mudança de formas padronizadas de serviço para um sistema mais flexível e variado, estendendo o leque de escolha dos clientes.</li> <li>6. Introdução de novos estilos de gestão (“gestão para a qualidade total”, “reengenharia”, “administração por influência” e “organizações em rede”).</li> </ol>
POLÍTICA ou DEMOCRÁTICA	e Social	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Adiciona o controle social aos controles de resultados e de competição administrada, estabelecendo esta forma de controle direto pela sociedade como uma das principais características da gestão pública gerencial.</li> </ol>

**Quadro 2 – Orientações da gestão pública gerencial**

Fonte: Adaptado de Bresser-Pereira (1998, p. 114-117)

Quanto às formas de controle, a nossa sociedade possui três: o Estado, o mercado e a sociedade civil. Bresser-Pereira (1998, p. 139) expõe:

Toda sociedade, para se coordenar, usa um conjunto de mecanismos de controle ou de coordenação, que podem ser organizados e classificados de muitas maneiras. Uma simplificação, a partir de uma perspectiva institucional, é afirmar que temos três mecanismos de controle fundamentais: o Estado, o mercado e a sociedade civil. No Estado, está incluído o sistema legal ou jurídico, constituído pelas normas jurídicas e instituições fundamentais da sociedade; o sistema legal é o mecanismo mais geral de controle, praticamente se identificando com o Estado, na medida em que estabelece os princípios básicos para que os demais mecanismos possam minimamente funcionar. O mercado, por sua vez, é o sistema econômico em que o controle se realiza por meio da competição. Finalmente a sociedade civil – ou seja, a sociedade estruturada segundo o peso relativo dos diversos grupos sociais – constitui-se em um terceiro mecanismo básico de controle; os grupos sociais que a compõem tendem a se organizar, seja para defender interesses particulares, corporativos, seja para agir em nome do interesse público; em qualquer das hipóteses, são um mecanismo essencial de controle.

Para a tomada de decisões é necessário o controle tradicional, burocrático ou gerencial, Bresser-Pereira (1998, p. 141) explica:

Para a execução das decisões, a sociedade depende do controle hierárquico, que poderá ser gerencial (racional), burocrático (racional-legal) ou tradicional. [...] O controle tradicional corresponde, na administração do Estado ao patrimonialismo; o controle burocrático, à administração pública burocrática, em que os objetivos e os meios mais adequados para atingi-los são rigidamente definidos na lei; o controle gerencial [...] conta com a iniciativa e o espírito público dos administradores públicos, com o controle de resultados formalmente contratados, e com a participação dos cidadãos tanto na decisão sobre as políticas públicas quanto na cobrança da sua realização.

Os controles gerenciais são definidos por Bresser-Pereira (1998, p. 146 e p 147):

Os controles sociais são essenciais na administração pública gerencial na medida em que compensam a redução do controle legal de procedimentos e complementam o controle de resultados. Este, por sua vez, na medida em que define com mais precisão os indicadores de desempenho da organização, facilita o próprio controle democrático exercido pelos cidadãos [...].

A estratégia do controle de resultados [...] é necessário definir objetivos e metas precisos e estabelecer diretrizes claras que orientem os administradores no atingimento dos objetivos. Na administração pública gerencial, o controle de resultados substitui o controle de procedimentos legais, e utiliza como principal ferramenta o contrato de gestão no qual são definidos indicadores de desempenho claro para as instituições [...]

Na gestão pública gerencial, conforme citado acima, utiliza-se o controle de resultados, mediante indicadores de desempenho.

Para Souza *et al* (2011, p. 3): “Avaliar um desempenho é verificar se o resultado obtido alcançou a expectativa de resultado fixado quando do planejamento. Com base nesse resultado, pode-se julgar a eficácia da gestão.”

Cabe ressaltar, quanto à ênfase nos resultados nas organizações, citado por Bresser-Pereira (1998, p. 148)

[...] o foco nos resultados é necessário, mas não suficiente. As organizações precisam também compreender profundamente os processos formais (e informais) que utilizam para produzir resultados, e seus empregados precisam ter capacidade e condições para monitorar e ajustar esse processo.

A administração pública fundamentada no desempenho é exposta por Bresser-Pereira e Spink (2005, p. 96):

A administração baseada no desempenho pode contribuir para que todas as pessoas envolvidas no processo pensem mais estrategicamente. Pode ajudar os administradores públicos a se concentrar no melhor modo de fazer seu trabalho e de explicar aos governantes o que estão tentando fazer para traduzir, em resultados os objetivos da legislatura. Pode ajudar os governantes a analisar os muitos pedidos. Que disputam recursos sempre escassos, e a alocar os recursos aos projetos que podem gerar os melhores resultados. E, ainda mais importante, pode ajudar os cidadãos a entender melhor o que lhes é oferecido em troca dos impostos que pagam.

Bresser-Pereira e Spink (2005, p. 96), enfoca a relevância da mensuração do desempenho na revolução da gestão pública:

Dito de modo mais simples, a administração baseada no desempenho é assunto de comunicação política e vale apenas na medida em que a favorecer. Apesar de todas as dificuldades, a mensuração do desempenho passou a ser o item mais importante da revolução global da administração pública. A substituição da autoridade tradicional por incentivos baseados no mercado talvez tenha sido a idéia inicial, mas o motor foi a mensuração do desempenho. É este o mecanismo que mantém em foco o mercado e os comportamentos de mercado e permite que os responsáveis pela elaboração das políticas públicas conheçam melhor o que recebem em troca do dinheiro que gastam.

Outro fator de grande relevância é que a Reforma Gerencial não repudia o controle da moralidade, segundo Bresser-Pereira (1998, p. 154 e p. 155):

A Reforma Gerencial não nega o papel de controle da moralidade pública atribuído aos servidores públicos e a todo um sistema de divisão de poderes ou de *checks and balances* que foi montado no Estado moderno para evitar a corrupção. Não rejeita, também, a necessidade de leis e regulamentos que ajudem a garantir a moralidade pública.

Para maior esclarecimento, Cintia (2011) em sua pesquisa “Separação dos poderes: tensão e harmonia” define o sistema de freios e contrapesos (*checks and balances*), citado acima por Bresser-Pereira:

O sistema de freios e contrapesos apresenta-se como complemento natural e ao mesmo tempo garantidor da separação de poderes, possibilitando que cada poder, no exercício de competência própria, controle outro poder e seja pelo outro controlado, sem que haja impedimento do funcionamento alheio ou mesmo invasão da sua área de atuação.

Enfim, Bresser-Pereira (1998, p. 163) resume a finalidade da Reforma Gerencial:

A Reforma Gerencial visa implantar no país a administração pública gerencial; procura criar as condições institucionais para que os administradores públicos e os políticos administrem o Estado com mais autonomia e mais responsabilidade, e está apoiada em controles *a posteriori*: Controle de resultados, controle social, controle por competição administrada.

## 1.2 Evolução, conceitos, objetivos e importância do controle

Ao longo do tempo, a importância dos controles internos para o sucesso de uma entidade tem sido reconhecida por líderes de organizações, quer com fins lucrativos, quer com fins filantrópicos. (D’ÁVILA; OLIVEIRA, 2002, p. 15)

A evolução do controle, segundo D’ávila e Oliveira (2002, p. 15 – 23):

Durante a primeira metade do século passado, o controle de caixa era tido como o principal elemento de preocupação. Para tanto, bastava a centralização do caixa nas mãos de algum funcionário de confiança ou do próprio dono do negócio, para que se tivesse a sensação de controles efetivos. [...] O foco, então, desloca-se do controle do caixa, para o uso de informações gerenciais mais abrangentes incluindo informações financeiras e determinados indicadores de performance.

Os procedimentos de controle passarão então a ser seletivos, ou seja, só serão adotados procedimentos de controle que tenham consistência com os objetivos gerais do negócio. Como consequência, eliminam-se, de forma direcionada, procedimentos de controle, ou seja, eliminam-se aqueles procedimentos em que o risco de controle é julgado baixo.



No que tange os primeiros sistemas de controle na gestão pública, Citadini (1995, p.12) cita:

Os primeiros sistemas de controle dos atos de índole financeira da Administração Pública apareceram ainda na fase embrionária da organização do Estado. Tão logo teve início sua estruturação, com instituições encarregadas de receber tributos e efetuar despesas com a organização de serviços públicos e atendimento do cidadão, viram-se os países na necessidade de criar algum tipo de controle de gastos da Administração. Assim, podemos encontrar a origem de algumas formas de controle financeiro nas antigas Roma e Grécia, mesmo que não de forma institucionalizadas, ou como organização destinada especialmente a este objetivo.

A definição de controle para Chiavenato (1983, p.73):

consiste na verificação para certificar se todas as coisas ocorrem em conformidade com o plano adotado, as instruções transmitidas e os princípios estabelecidos. O objetivo é localizar as fraquezas e erros no sentido de retificá-los e prevenir a recorrência.

Fulgencio (2007, p. 166) faz referência do controle também na Administração Pública:

Processo que permite à administração avaliar suas atividades, incluindo: a estrutura para o controle abrangendo objetivos, planos e normas; a delegação da competência para agir sobre os mesmos; as avaliações contínuas para identificar quaisquer desvios em relação à estrutura para o controle, e a ação corretiva para reajustar as operações à estrutura preestabelecida, onde necessário. Na Administração Pública, esta função é mais abrangente e necessária em virtude do dever de prestação de contas a que todo ente estatal está submetido.

Além de conceituar o controle interno, Almeida (1985, p.25 e p.26) expõe quem é o seu responsável:

O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. [...]

A administração é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação se está este sendo seguido pelos funcionários e pela sua modificação, no sentido de adaptá-lo às novas circunstâncias.

Os objetivos do controle são enumerados por Marques (2010, p. 59 – 61):

- a) Verificação de autenticidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais.
- b) Prevenção de fraudes e possibilidades de descobri-las o mais rápido possível e determinar sua extensão.
- c) Localização de erros e desperdícios promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção ao registrarem as operações.
- d) Estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância que se exerce através dos relatórios.
- e) Salvar os ativos e de maneira geral obter um controle eficiente sobre todos os aspectos vitais do negócio.

Araújo e Arruda (2004, p. 11 e p.12) conceituam o controle e expõem a sua importância:

[...] podemos conceituar **controle** como o conjunto de medidas necessárias ao perfeito funcionamento de um sistema, seja ele simples ou complexo, de modo que sejam alcançados seus fins e objetivos. É, na verdade, o elemento fundamental para a continuidade das operações desse sistema.

A função controle está presente em todos os níveis das organizações, atuando em todos os processos e envolvendo pessoas em níveis de comando e gerência. É de responsabilidade dos postos de comando, sendo proporcional à altura do posto ocupado na cadeia hierárquica. Nessa linha de estudo, o controle é conceituado como sendo o estabelecimento de meios para que o resultado planejado seja efetivamente alcançado. (grifo do autor)

Portanto, a implementação de um adequado sistema de controle na organização, possibilita o aprimoramento dos processos de trabalho, a redução de custos e a confiabilidade na realização dos serviços e produtos.

### **1.3 Definições de controle pelos órgãos normatizadores do exterior e do Brasil**

Além dos conceitos de controle advindos da doutrina, diversos órgãos reguladores e normatizadores do exterior e do Brasil estabelecem definições de controle.

#### **1.3.1 *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* [Comitê das Organizações Patrocinadoras] – COSO**

O COSO tem como missão o desenvolvimento de orientações nas áreas de risco e de controle, que permitem boa governança organizacional e redução da fraude.

Este comitê é formado por cinco grandes associações profissionais com sede nos Estados Unidos: *American Accounting Association* (AAA), o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), *Financial Executives International* (FEI), *The Institute of Internal Auditors* (IIA) e do *Institute of Management Accountants* (IMA).

D'ávila e Oliveira (2002, p. 24 – 26) expõe o conceito do controle interno do COSO:

Controle interno é um processo, executado pelo conselho de administração, gerência e outras pessoas de uma organização, desenhado para fornecer segurança razoável sobre o alcance de objetivos nas seguintes categorias:

- eficácia e eficiência operacional;
- mensuração de desempenho e divulgação financeira;
- proteção de ativos;
- cumprimento de leis e regulamentações.

### 1.3.2 American Institute of Certified Public Accountants [Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados] – AICPA

O AICPA estabelece padrões éticos para a profissão e normas de auditoria dos Estados Unidos da América (EUA) para auditorias de empresas privadas, organizações sem fins lucrativos e governos federal, estadual e local.

Attie (2006, p. 110) registra uma definição de controle interno emitida pelo AICPA:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

### 1.3.3 International Federation of Accountants [Federação Internacional de Contadores] – IFAC

IFAC é uma organização global para a profissão contábil, contribui para elevados padrões de qualidade internacional, e ajuda a construir fortes organizações profissionais de contabilidade e empresas de contabilidade. Dispõe sobre questões de interesse público, onde a especialização da profissão de contabilista é a mais relevante, e também incentiva a responsabilização e a transparência dos governos em todo o mundo.

Pereira (2004, p. 37) expõe a definição de sistema de controles internos pela IFAC:

O termo “sistema de controles internos” significa todas as políticas e procedimentos (controles internos) adotados pela administração de uma entidade para ajudá-la a atingir o objetivo de assegurar, tanto quanto for praticável, um modo ordenado e eficiente de conduzir seus negócios, incluindo (a) o cumprimento de políticas administrativas, (b) a salvaguarda de ativos, (c) a prevenção e detecção de fraude ou erro, (d) a precisão e integridade dos registros contábeis, (e) e a preparação oportuna de informações financeiras confiáveis (FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES, 1988. P. 399). (grifo do autor)

### 1.3.4 International Organization of Supreme Audit Institutions [Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores] – INTOSAI

A INTOSAI tem como objetivo promover o desenvolvimento e transferência de conhecimentos, aprimorar a auditoria governamental em todo o mundo e aperfeiçoar as capacidades profissionais.

Wasally (2008, p.35) apresenta a definição de controle interno pela INTOSAI:

De acordo com a Intosai, controle interno é um processo integral executado pelos gestores e pelo pessoal, concebido para enfrentar os riscos e para dar uma segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, sejam alcançados os seguintes objetivos gerais:

- Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações;
- Cumprimento da obrigação de prestar conta (*accountability*);
- Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e
- Salvaguarda dos recursos, a fim de evitar perdas, mau uso ou dano.

### 1.3.5 Conselho Federal de Contabilidade – CFC

O CFC tem como finalidade principal a de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, nos Estados e no Distrito Federal; decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais, além de regular acerca dos princípios contábeis, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada, bem como editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

No que tange ao controle interno no CFC, o item 8, letra b, da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração, de 27 de novembro de 2009, define que:

1. O resultado da avaliação ou mensuração de um objeto é a informação resultante da aplicação de critérios ao objeto. Essa informação resultante pode ser, por exemplo, as demonstrações contábeis de uma entidade, ou uma afirmação acerca da eficácia do seu controle interno, ou seja:

(b) uma afirmação acerca da eficácia do controle interno (resultado) resulta da aplicação da estrutura conceitual para a avaliação da eficácia do controle interno, tais como os critérios (COSO ou CoCo<sup>(\*)</sup>) em relação ao controle interno (objeto).

(\*) COSO vem da sigla em inglês aplicável ao Committee of Sponsoring Organization of the Tradeway Commission, enquanto CoCo refere-se aos princípios do Instituto Canadense de Contadores.

O CFC considerou o conceito de controle do COSO, a partir da norma acima, em virtude do processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais.

### 1.3.6 Instituto dos Auditores Independentes do Brasil– IBRACON

O IBRACON é a voz e a face da auditoria independente no Brasil e busca orientar e apoiar seus associados nos assuntos emergentes e relevantes.

É um órgão representativo dos interesses políticos, profissionais e educacionais dos auditores independentes; agente participante da regulação da atividade de contabilidade e auditoria independente em convergência com as demais entidades reguladoras; difusor do papel e responsabilidade dos associados; de referência técnica e educacional em assuntos ligados à auditoria independente e contabilidade; e de organização voltada para a proteção do interesse público.

O IBRACON deixou de emitir normas de auditoria e atualmente desenvolve juntamente com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) o trabalho de tradução e revisão das normas internacionais de auditoria emitidas pela IFAC para serem adotadas no Brasil, mediante aprovação e emissão pelo CFC.

Através da Norma e Procedimento de Auditoria, em vigor até a presente data, NPA 02 – Procedimentos de Auditoria Independente de Instituições Financeiras e Entidades Equiparadas, de 17 de dezembro de 1985, define que

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto ordenado dos métodos e medidas, adotados pela entidade para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis.

A avaliação do sistema de controle interno compreende duas fases:

- a) conhecimento e compreensão dos procedimentos e métodos estabelecidos; e
- b) um grau razoável de segurança de que estes estão sendo aplicados e funcionando conforme o previsto.

### 1.3.7 Instituto dos Auditores Internos do Brasil– IIA BRASIL

IIA BRASIL tem como objetivo promover o valor dos auditores internos nas organizações, proporcionar condições para o desenvolvimento e a capacitação dos executivos do setor e ainda pesquisar e disseminar o papel deste profissional para o mercado.

Mediante as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA BRASIL (2010, p.19 e p. 20), a abordagem do controle é divulgada da seguinte forma:

Qualquer ação tomada pela administração, conselhos ou outras partes para gerenciar os riscos e aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos serão alcançados. A administração planeja, organiza e dirige a execução de ações suficientes para prover razoável certeza de que os objetivos e metas serão alcançados.

## 1.4 O controle na Constituição Federal (CF) e nas Leis Infraconstitucionais

O gestor para obter o cuidado e o adequado emprego do dinheiro gerido na administração pública deve atentar para o que determina o caput do artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]

O princípio da eficiência foi adicionado aos princípios constitucionais da administração pública mediante a Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998. (EC 19/98).

Dessa forma, a EC 19/98, seguindo os passos de algumas legislações estrangeiras no sentido de pretender garantir maior qualidade na atividade pública e na prestação dos serviços públicos, passou a proclamar que a administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, deverá obedecer, além dos tradicionais princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, também ao princípio da eficiência. (MORAES, 2000, p. 302)

### 1.4.1 Princípios constitucionais da administração pública

Entende-se por princípios, segundo Alexandrino e Paulo (2002, p. 124)

Os princípios são as idéias centrais de um sistema, estabelecendo suas diretrizes e conferindo a ele um sentido lógico, harmonioso e racional, o que possibilita uma adequada compreensão

de seu modo de organizar-se. Os princípios determinam o alcance e sentido das regras de um determinado ordenamento jurídico.

Todos os atos administrativos devem estar pautados nos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência.

A definição do princípio da legalidade, segundo Meireles (1991, p. 78):

*A legalidade*, como princípio de administração, (Const. Rep., art. 37, caput), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei, e às exigências do bem-comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. (grifo do autor)

Ainda sob a percepção do conceito do princípio da legalidade, Moraes (2000, p. 298) expõe:

O tradicional princípio da legalidade [...], aplica-se normalmente na Administração Pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de sua vontade subjetiva, pois na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, diferentemente da esfera particular, onde será permitido a realização de tudo que a lei não proíba.

De acordo com Alexandrino e Paulo (2002, p. 125, grifo do autor) “O princípio da legalidade é a diretriz basilar de todos os Estados de Direito, constituindo, em verdade, sua própria qualificação (o Estado é dito ‘de direito’ porque nele vigora o império da lei).”

No que concerne o princípio da impessoalidade, Meireles (1991, p. 81) coloca que:

O princípio da *impessoalidade*, referido na Constituição de 1988 (art. 37, *caput*), nada mais é que o clássico princípio da *finalidade*, o qual impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu *fin legal*. E o *fin legal* é unicamente aquele que a norma de direito indica expressa ou virtualmente como objetivo do ato, de *forma impessoal*. (grifo do autor)

Acrescenta, ainda, Moraes (2000, p. 299), sobre o princípio impessoalidade:

Esse princípio completa a idéia já estudada de que o administrador é um executor do ato, que serve de veículo de manifestação da vontade estatal, e, portanto, as realizações administrativo-governamentais não são do agente político, mas sim da entidade pública em nome da qual atuou.

Alexandrino e Paulo (2002, p. 127) reportam-se ao princípio da impessoalidade e à invalidação do ato administrativo, no caso de descumprimento deste princípio:

A impessoalidade da atuação administrativa impede, portanto, que o ato administrativo seja praticado visando a interesses do agente ou de terceiros, devendo ater-se à vontade da lei, comando geral e abstrato por essência. Impede, o princípio, perseguições ou favorecimentos, discriminações benéficas ou prejudiciais aos administrados. Qualquer ato praticado em razão de objetivo diverso da tutela do interesse da coletividade será inválido por desvio de finalidade.

Meireles (1991, p. 79) determina de forma contundente a importância do princípio da moralidade:

A moralidade administrativa constitui hoje em dia, pressuposto da validade de todo ato da Administração Pública (Const. Rep., art. 37, caput). Não se trata – diz Hauriou, o sistematizador de tal conceito – da moral comum, mas sim de uma moral jurídica, entendida como “o conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração”. [...] Por considerações de direito e de moral, o ato administrativo não terá que obedecer somente à lei jurídica, mas também à lei ética da própria instituição, porque nem tudo que é legal é honesto, conforme já proclamavam os romanos [...].

Segundo Moraes (2000, p. 299), de forma resumida, expressa a respeito do princípio da moralidade:

Pelo princípio da moralidade administrativa, não bastará ao administrador o estrito cumprimento da estrita legalidade, devendo ele, no exercício de sua função pública, respeitar os princípios éticos de razoabilidade e justiça, pois a moralidade constitui, a partir da Constituição de 1988, pressuposto de validade de todo ato da administração pública.

Ressalta ainda Moraes (2000, p. 300) que “O princípio da moralidade está intimamente ligado com a idéia de probidade, dever inerente do administrador público.”

O parágrafo 4º, do artigo 37, da Constituição Federal de 1988, refere-se à improbidade administrativa: “Os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.”

Alexandrino e Paulo (2002, p. 126) expõe a divergência entre a moral administrativa e a moral comum:

O princípio da moralidade torna jurídica a exigência de atuação ética dos agentes da Administração. A denominada moral administrativa difere da moral comum, justamente por ser jurídica e pela possibilidade de invalidação de atos administrativos que sejam praticados com inobservância deste princípio.

Acrescenta, ainda, Alexandrino e Paulo (2002, p. 126): “Para atuar em respeito à moral administrativa não basta ao agente cumprir a lei na frieza de sua letra. É necessário que se atenda à letra e ao espírito da lei, que ao legal junte-se o ético.”

Meireles (1991, p. 81), conceitua publicidade:

Publicidade é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos. Daí porque as leis, atos e contratos administrativos, que produzem conseqüências jurídicas fora dos órgãos que os emitem exigem publicidade para adquirirem validade universal, isto é, perante as partes e terceiros.

Acrescenta, ainda, Meireles (1991, p. 83), sobre a abrangência do princípio da publicidade:

A publicidade, como princípio de administração pública (Const. Rep., art. 37, caput), abrange toda atuação estatal, não só sob o de conhecimento da conduta interna de seus agentes. Essa publicidade atinge, assim, os atos concluídos e em formação, os processos em andamento, os pareceres dos órgãos técnicos e jurídicos, os despachos intermediários e finais, as atas de julgamentos das licitações e os contratos com quaisquer interessados, bem como os comprovantes de despesas e as prestações de contas submetidas aos órgãos competentes.



Tudo isto é papel ou documento público que pode ser examinado na repartição por qualquer interessado e dele obter certidão ou fotocópia autenticada para os fins constitucionais.

Destaca Moraes (2000, p. 301) que o interesse público prevalece sobre o princípio da publicidade:

A publicidade se faz pela inserção do ato no Diário Oficial ou por edital afixado no lugar próprio para divulgação de atos públicos, para conhecimento do público em geral e, conseqüentemente, início da produção de seus efeitos, pois somente a publicidade evita os dissabores existentes em processos arbitrariamente sigilosos, permitindo-se os competentes recursos administrativos e as ações judiciais próprias.

A regra, pois, é que a publicidade somente poderá ser excepcionada quando o interesse público assim determinar, prevalecendo esse em detrimento do princípio da publicidade.

Alexandrino e Paulo (2002, p. 128 e p. 129) afirmam que o princípio da publicidade possui dois aspectos decorrentes da Constituição Federativa do Brasil de 1988:

Em sua formulação mais conhecida, refere-se o princípio à publicação oficial dos atos administrativos a fim de que eles possam produzir efeitos externos. Evidentemente, em um Estado de Direito, é inconcebível a existência de atos sigilosos ou confidenciais que pretendam criar, restringir ou extinguir direitos para os administrados.

O outro aspecto do princípio da publicidade diz respeito à exigência de transparência da atividade administrativa como um todo. Esse prisma do princípio é corolário de dispositivos como o inciso XXXIII do art. 5º da CF (devemos observar que não se trata de um direito absoluto), segundo o qual: “Todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.”

O princípio da publicidade possibilita o controle das atividades da Administração, o qual pode ser exercido através dos seguintes instrumentos, conforme determina a Constituição Federal de 1988: ação popular, mandado de segurança, o direito de petição, habeas data etc.

Moraes (2000, p. 301) se reporta à inclusão do princípio da eficiência aos princípios constitucionais: “A Emenda Constitucional nº 19/98 acrescentou expressamente aos princípios constitucionais da administração pública o princípio da eficiência, findando com as discussões doutrinárias e com as jurisprudências sobre sua existência implícita na Constituição Federal e aplicabilidade integral.”

França (2001, p.1) expõe o conceito e a importância do princípio da eficiência:

A eficiência, ao nosso ver, constitui sim princípio jurídico da administração pública, que, junto aos demais princípios constitucionais do regime jurídico-administrativo, impõe o dever da boa administração. Não se pode conceber uma administração pública que não tenha a obrigação de ser diligente e criteriosa na busca e efetivação do interesse público consagrado em lei. O princípio da eficiência administrativa tem bastante relevância quando se apura o respeito à ordem jurídica quando se está diante da discricionariedade administrativa.

Segundo Moraes (2000, p. 304) a definição do princípio da eficiência:

[...] é aquele que impõe à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização

possível dos recursos públicos, de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social.

#### 1.4.2 A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial na Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal de 1988 estabelece que a fiscalização na Administração Pública seja realizada pelo controle externo e pelo controle interno de cada Poder.

“Fiscalizar é verificar se (algo) está se realizando como previsto” (HOUAISS; VILLAR; FRANCO, 2004, p. 344)

De acordo com o Manual do Sistema do Controle Interno do Poder Executivo Federal (2001, p; 36) o ato de fiscalizar é: “[...] a aplicação do conjunto de procedimentos capazes de permitir o exame dos atos da administração pública, visando avaliar as execuções de políticas públicas pelo produto, atuando sobre os resultados efetivos dos programas do governo federal.”

Giacomoni (2008, p.355) conceitua a fiscalização:

[...] é a técnica de controle que verifica se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle administrativo são eficientes.

A fiscalização financeira e orçamentária, segundo Meirelles (1991, p. 598):

[...] é conferida em termos amplos ao Congresso Nacional, mas se refere fundamentalmente à prestação de contas de todo aquele que administra bens, valores ou dinheiros públicos. É decorrência natural da administração como atividade exercida em relação a interesses alheios. Não é, pois, a natureza do órgão ou da pessoa que a obriga a prestar contas: é a origem pública do bem administrado ou do dinheiro gerido que acarreta para o gestor o dever de comprovar o seu zelo e bom emprego.

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial é praticada sobre os atos de todos os indivíduos que governem bens ou dinheiros públicos.

A Constituição Federal de 1988 estatui em seu artigo 70:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da união e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo congresso nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

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

Comenta Alexandrino e Paulo (2002, p. 474), sobre o artigo 70, citado acima, da Constituição Federal de 1988:

Observa-se que há previsão de um controle interno, exercido pelo próprio Poder que esteja gerindo determinado recurso público objeto do controle, e um controle externo, exercido pelo Poder Legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas.

O controle interno é um controle pleno, de legalidade, conveniência, oportunidade e eficiência. O controle externo visa a comprovar a probidade da Administração e a regularidade do emprego dos bens e dinheiros públicos, sendo um controle político de legalidade contábil e financeira.

Giacomoni (2008, p. 334) aborda a diferença da fiscalização entre as Constituições de 1967 e 1969 e a Constituição Federal de 1988:

Enquanto a Constituição anterior – 1967/69 – enfatizava a fiscalização financeira e orçamentária, a atual ampliou o conceito, passando a abranger, também, as áreas operacional e patrimonial, além de cobrir de forma explícita o controle da aplicação de subvenções e a própria política de isenções, estímulos e incentivos fiscais. Ficou demonstrada, igualmente de forma clara, a abrangência do controle constitucional sobre as entidades de administração indireta, questão controversa na sistemática anterior.

Pascoal (2003, p.138) expõe sobre artigo 70, da Constituição Federal de 1988, no que tange o alcance da fiscalização e a forma de fiscalização realizada pelo Tribunal de Contas:

À luz do referido dispositivo, podemos assinalar o alcance da fiscalização sobre a aplicação de recursos públicos. Antes de mais nada, é preciso não esquecer que a fiscalização realizada pelos órgãos de controle externo, especialmente o Tribunais de Contas, se dá sobre a FUNÇÃO ADMINISTRATIVA dos Poderes e órgãos que compõe a Administração Pública. (grifo do autor)

Entende-se por função administrativa, como exemplos, a realizações de licitações, contratos, obras e pagamento de pessoal.

Entre as principais atividades de fiscalização de atos e contratos, a cargo do Tribunal, estão as seguintes (i) apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal na administração direta e indireta, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões; (ii) fiscalizar a aplicação dos recursos repassados pela União a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; (iii) realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades dos três Poderes; e (iv) fiscalizar a arrecadação da receita a cargo dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, a renúncia de receitas e as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta. (GIACOMONI, 2008, p.346)

No que diz respeito ao controle interno, Silva (1996, p. 141) divulga a sua forma e a sua finalidade:

No que se refere à entidade – Estado – indica que o Controle Interno será mantido, de forma integrada, pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, com a finalidade de:

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

Acrescenta, ainda, Silva (1996, p. 142) sobre a independência do órgão de controle interno:

Ao tratar do controle interno, a CF-88 inclui dois dispositivos importantes para resguardar a sua independência, bem como cria a possibilidade para denúncias sobre irregularidades. Assim temos:

- a) os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária;
- b) qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas.

No que concerne ao controle e à prestação de contas, Pereira (2008, p. 180) expõe:

O controle deve ser entendido como um instrumento da democracia. A existência de uma estrutura formal para controle das finanças públicas, eficiente, eficaz e efetiva, para alcance do objetivo de garantir o bom desempenho das atividades estatais realizadas no interesse do bem público e um fato comum em um Estado democrático organizado. É pertinente ressaltar, tendo como referência a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789), que a sociedade tem o direito de exigir a prestação de contas dos atos praticados pelos gestores públicos sobre a administração.

#### 1.4.2.1 Aspectos alcançados pela fiscalização

O alcance da fiscalização envolve os seguintes aspectos, segundo Pascoal (2003, p. 138):

- 1) CONTÁBIL – relacionado à aplicação dos recursos públicos conforme as técnicas contábeis.
- 2) FINANCEIRO – relacionado ao fluxo de recursos (ingressos e saídas) geridos pelo administrador, independente de serem ou não recursos orçamentários.
- 3) ORÇAMENTÁRIO – relacionado à aplicação dos recursos públicos, conforme as leis orçamentárias, acompanhando a arrecadação dos recursos e sua aplicação.
- 4) OPERACIONAL – relacionado à verificação do cumprimento de metas, resultados, eficácia e eficiência da gestão dos recursos públicos.
- 5) PATRIMONIAL – relacionado ao controle e conservação de bens públicos.

Cabe ressaltar, a atuação dos órgãos de controle nas áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, de acordo com Alexandrino e Paulo (2002, p. 475):

Na área **contábil**, a preocupação é com a correção da formalização dos registros das receitas e despesas; na área **financeira**, o controle se efetiva por meio do acompanhamento dos depósitos bancários, dos empenhos de despesas, dos pagamentos efetuados, dos ingressos de valores etc.; o controle **orçamentário** diz nas rubricas orçamentárias adequadas etc.; na área **operacional**, controla-se a execução das atividades administrativas em geral, verificando-se a observância dos procedimentos legais e a sua adequação à maior eficiência e economicidade; o controle **patrimonial** incide sobre os bens do patrimônio público, móveis e imóveis, constantes de almoxarifados, de estoques ou que estejam em uso pela Administração. (grifo do autor)

### 1.4.2.2 Aspectos relacionados à função administrativa

O controle externo e o sistema de controle interno de cada poder deverão fiscalizar a validade da gestão pública sob cinco aspectos: legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Conforme expõe Pascoal (2003, p. 139):

- a) LEGALIDADE – o princípio da legalidade, devidamente consignado no artigo 37 da Lei Maior, exige que, nos procedimentos de fiscalização, os órgãos encarregados do controle da coisa pública verifiquem se a aplicação dos recursos públicos ocorreu nos termos do ordenamento jurídico (Constituição, leis, decretos etc.). [...]
- b) LEGITIMIDADE – além da obediência às leis, os órgãos de fiscalização da Administração Pública deverão observar se a aplicação dos recursos foi legítima, ou seja, se atendeu ao interesse público e à moralidade administrativa.
- c) ECONOMICIDADE – além do cumprimento formal das leis, a fiscalização, no atinente à execução das despesas, deverá observar se o gasto público se concretizou da forma menos custosa para a Administração.
- d) APLICAÇÕES DE SUBVENÇÕES – na verdade, vê-se uma imprecisão do legislador quando assinalou as subvenções nesse dispositivo; não precisava. Nos termos da Lei nº 4.320/64, as subvenções são recursos públicos transferidos a entidades públicas ou privadas para que apliquem em determinada despesa. Dessa forma, só pelo fato de se constituir aplicação de receitas públicas haveria de incidir o seu controle.

Acrescenta, ainda, Pascoal (2003, p. 110) sobre as renúncias de receitas:

Gastos tributários ou renúncias de receitas são os mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeitos de IR etc.) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos etc.).

Alexandrino e Paulo (2002, p. 475) divulgam as finalidades dos controles de legalidade, legitimidade, economicidade, aplicações das subvenções e renúncia de receita:

O controle da **legalidade** confrontará o ato praticado pela Administração com as normas jurídicas de regência, pois toda a atividade administrativa é norteada pelo princípio da legalidade.

O controle da **legitimidade**, segundo a doutrina, aperfeiçoa o controle da legalidade, representando um *plus* em relação a este. Significa afirmar que o controle externo não se restringe ao confronto formal entre o ato e a lei, mas também deve observar se o ato, em as substancia, se ajusta à lei e aos demais princípios que regem uma boa administração.

O controle de **economicidade** verifica a existência da adequação e da compatibilidade na realização das despesas públicas, valorando se o órgão procedeu, na realização da despesa pública, do modo mais econômico, da melhor maneira para se atingir uma adequada relação custo-benefício.

O controle da **aplicação das subvenções** (valores repassados pelo poder público para subsídio e incremento de atividades de interesse social, tais como assistência social, hospitalar e educacional) preocupa-se em fiscalizar o destino das verbas públicas, bem assim se estas foram utilizadas da melhor maneira pela entidade beneficiária.

A **renúncia de receita** deve ser acompanhada de perto pelo controle externo, dada a sua natureza excepcional, pois, de regra, não pode o administrador público deixar de receber recursos que seriam canalizados para a própria coletividade. (grifo do autor)

Cabe ressaltar, segundo Pascoal (2003, p. 139): “[...] que a fiscalização alcança todos os princípios explícitos e implícitos que regem a conduta administrativa. Assim, não se pode

esquecer dos princípios da moralidade, impessoalidade, publicidade, eficiência (artigo 37 da CF [...]).” (grifo do autor).

Em suma, no caso de aplicação indevida de recursos públicos, que causa dano ao erário, os órgãos de controle devem identificar a responsabilidade e proceder às medidas necessárias para o ressarcimento do prejuízo (Pascoal, 2003).

#### 1.4.2.3 Formas de fiscalização e controle

Citadini (1995, p. 33) divulga sobre os órgãos de controle externo e interno:

Os órgãos de fiscalização e controle exercem suas ações de várias formas, aperfeiçoando os mecanismos pelos quais desempenham suas atividades de acordo com as próprias necessidades do Estado.

Para atender as necessidades do Estado moderno, o controle pode ser executado em três momentos em relação aos fatos administrativos:

- 1º. controle prévio ou preventivo (*a priori*) ou antecedente;
- 2º. controle concomitante ou sucessivo;
- 3º. controle subsequente ou posteriormente ou corretivo (*a posteriori*).

Silva (1996, p. 141) expõe como são exercidos os controles antecedentes, concomitante e subsequente:

O controle antecedente é exercido por intermédio da promulgação de leis, elaboração de contratos, instruções e regulamentos que disciplinam as atividades.  
O controle concomitante é exercido através da vigilância sobre o trabalho administrativo, à medida que ele se processa como emissão de empenhos, arrecadação da receita etc.  
O controle subsequente é realizado mediante a utilização de relatórios contábeis e extracontábeis que possibilitam o conhecimento das ações efetivadas.

Meirelles (1991, p. 564) conceitua os controles prévio, concomitante e subsequente, e apresenta exemplos:

*Controle prévio ou preventivo (a priori)* é o que antecede à conclusão ou operatividade do ato, como requisito para sua eficácia. Exemplos: a liquidação da despesa, para oportuno pagamento; a autorização do Senado Federal para o Estado-membro ou o Município contrair empréstimo externo.

*Controle concomitante ou sucessivo* é todo aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação, como por exemplo a realização de auditoria durante a execução do orçamento; o seguimento de um concurso pela corregedoria competente; a fiscalização de um contrato em andamento.

*Controle subsequente ou corretivo (a posteriori)* é o que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando corrigir-lhe eventuais defeitos, declarar a sua nulidade ou dar-lhe eficácia. Exemplos: a homologação do julgamento de uma concorrência; o visto das autoridades superiores em geral. Observe-se que o controle judicial dos atos administrativos é

normalmente subsequente ou corretivo, salvo o mandado de segurança preventivo, e em ação popular, que em alguns casos, antecede à conclusão do ato impugnado. (grifo do autor)

Ainda sobre os conceitos de controle prévio, concomitante e subsequente, Alexandrino e Paulo (2002, p. 461 e p. 462) divulgam:

Diz-se **prévio** o controle quando exercido antes do início da prática ou antes da conclusão do ato administrativo, constituindo-se em requisito para a validade ou para a produção de efeitos do ato controlado.

O controle **concomitante**, como o nome indica, é exercido durante a realização do ato e permite a verificação da regularidade de sua formação.

O controle **subsequente**, talvez a mais comum das modalidades, é exercido após a conclusão do ato.

Mediante o controle subsequente é possível a correção de defeitos do ato, a declaração de sua nulidade ou mesmo conferir eficácia ao ato. (grifo nosso)

Os controles prévio, “*a posteriori*” e concomitante executados pelo Tribunal de Contas, conforme Citadini (1995, p. 34 a p. 37):

O **exame prévio** dos atos da Administração constitui modalidade de verificação das mais antigas dos órgãos de controle externo. Este tipo de controle consiste em submeter-se ao Tribunal [...] o ato do administrador antes de ele vigore plenamente, antes que ele se complete. (grifo nosso)

O sistema de **controle “a posteriori”** caracteriza-se pela apreciação dos atos da Administração, após sua consumação, de forma que a Administração não tem qualquer obrigação de aguardar, prévia ou contemporaneamente, do órgão de controle, que suas decisões sejam apreciadas, sendo a manifestação do Tribunal [...] sempre posterior à sua execução. (grifo nosso)

**Controle concomitante** [...] é o mais adotado pelos Tribunais [...] no mundo atual e constitui forma de verificação pela qual o órgão de controle executa sua ação verificadora a partir do ato da Administração; enquanto o gestor público ainda está implementando sua decisão. Diferente do método prévio, que imobiliza a Administração até a decisão do órgão controlador e igualmente diferente do sistema de controle “*a posteriori*”, que imobiliza o controlador enquanto a decisão do Administrador está em execução, o controle concomitante ocorre conjuntamente com a ação do gestor público. (grifo do autor)

#### 1.4.2.4 Pessoas sujeitas à fiscalização

Nesta seção, será exposto as pessoas sujeitas à fiscalização pelos órgãos de controle externo e de controle interno, como também a origem e a definição da obrigação de prestar contas, e por fim a definição da prestação de contas e da tomada de contas.

Pascoal (2003, p. 141) cita as pessoas sujeitas à fiscalização e a origem da obrigação de prestar contas:

Todas as pessoas, FÍSICAS OU JURÍDICAS, PÚBLICAS OU PRIVADAS, estão obrigadas a prestar contas em razão de UTILIZAREM, ARRECADAREM, GUARDAREM, GERENCIAREM ou ADMINISTRAREM bens e valores públicos. À luz desse dispositivo, não interessa se a pessoa que está administrando os recursos públicos pertença à Administração Pública. O que importa, para efeito de incidência da fiscalização e do controle, é que os recursos sejam públicos. (grifo do autor)

Acrescenta, ainda, Pascoal (2003, p.142) sobre a obrigação de prestar contas:

[...] essa obrigação de prestar contas é uma consequência do princípio republicano. A própria *Declaração dos Direitos do Homem, de 1789*, [...], estatui, em seu artigo 15, *que a sociedade tem o direito de pedir conta a todo agente público de sua Administração*. O direito da sociedade e o dever do administrador existem porque os recursos que são utilizados na Administração Pública não pertencem ao Poder Público, mas sim à coletividade, daí o dever de informar ao povo a maneira como os seus recursos estão sendo alocados. (grifo do autor)

A prestação de contas, de acordo com Silva (1996, p.310),:

É o procedimento pelo qual, dentro dos prazos fixados, o responsável está obrigado, por iniciativa pessoal, a comprovar ante o órgão competente o uso, o emprego ou a movimentação dos bens, numerários e valores que lhe foram entregues ou confiados.

Estão sujeitos à prestação de contas:

1º) o titular do Poder Executivo na forma e nos prazos constitucionais;

2º) os responsáveis por diversas unidades administrativas ou orçamentárias da Administração Direta e da Administração Indireta e Fundações.

Giacomoni (2008, p.345) além de definir a prestação de contas, também conceitua a tomada de contas:

- *tomada de contas*: processo de contas relativo à gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da administração direta; e
- *prestação de contas*: processo de contas relativo à gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da administração indireta e daquelas não classificadas como integrantes da administração direta. (grifo do autor)

Pascoal (2003, p. 143) explica o que contempla “contas”:

Entende-se por **CONTAS** o conjunto de documentos públicos – a exemplos de relatório de atividades, balanços gerais, livros contábeis, inventários, documentos bancários, termo de conferência de caixa, relação das obras realizadas, notas de empenho, processos licitatórios, contratos e convênios, leis orçamentárias e as que autorizam a abertura de créditos suplementares e especiais, documentos fiscais, recibo de credores – evidenciadores da forma como foram aplicadas as receitas públicas. (grifo do autor)

#### 1.4.3 A fiscalização e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar nº101, de 4 de maio de 2000 – tem como objetivo aprimorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos, através de ação planejada e transparente que possibilite prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

A Figura 1 apresenta as principais finalidades da LRF.





**Figura 1 – Principais finalidades da LRF**  
**Fonte: Elaborada pela autora com base na LRF**

Estão sujeitos à LRF: o Poder Executivo; o Poder Legislativo, inclusive os Tribunais de Contas; o Poder Judiciário; o Ministério Público e as respectivas Administrações Diretas (fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes).

O artigo 59, da LRF, determina sobre a fiscalização da gestão fiscal:

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 [...].

Giacomoni (2008, p.335) expõe as novas regras de fiscalização que a LRF estabelece:

A Lei de Responsabilidade (LC nº 100, de 2000), elaborada e recebida como instrumento capaz de produzir um novo padrão de gestão fiscal, encarrega o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos tribunais de contas, e o sistema de controle interno de cada Poder de fiscalizarem as novas regras que a lei estabelece particularmente no que se refere a: (i) atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; (ii) limites e condições de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; (iii) medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite; (iv) providências tomadas 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 da própria Lei Complementar; e (vi) cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Giacomoni (2008, p.339) também mostra as novidades da LRF ao fixar as competências do órgão responsável pelo controle interno:

Numa das mais importantes, o responsável firmará, juntamente com a autoridade financeira e eventualmente outras definidas em ato próprio de cada Poder, o Relatório de Gestão Fiscal emitido pelos titulares de Poder e de órgãos dotados de autonomia, como o Ministério Público e Tribunais de Contas. [...] Apesar de a unidade de controle interno não integrar a estrutura encarregada dos atos de gestão, a exigência de que o seu titular assine o Relatório de Gestão Fiscal tem grande significado, pois representa a responsabilização, também, do setor que deve vigiar e atestar a correção da ação administrativa.

Silva realizou palestra sobre o tema “A Lei de Responsabilidade Fiscal Frente às Alterações na Contabilidade Aplicada ao Setor Público”, em agosto/2010, quando esclareceu que:

[...] desde a sua origem a Lei de Responsabilidade Fiscal, dificulta a gestão de administração pública e a gestão fiscal tendo em vista que a preocupação dos legisladores foi muito mais a responsabilidade dos administradores, alterando inclusive dispositivos do Código Penal e muito menos a viabilização da aplicação da Lei tendo em vista a carência de instrumento de gerência mais atualizados do que os estabelecidos pela Lei 4320/64.

[...] o objetivo de uma lei não pode ser a punição pura e simples dos gestores, mas sim estabelecer de forma didática os procedimentos que devem ser adotados para melhoria contínua das organizações públicas.

#### 1.4.4 A fiscalização e a Lei nº 8.666/93

A Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, regulamenta o artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal de 1988, e estabelece normas para licitações e contratos da Administração Pública pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Segundo o inciso XXI, do artigo 37, da Constituição Federal de 1988:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

A fiscalização das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos conduzidos pela Lei nº 8.666/93 está consagrado no seu artigo 113, estando em harmonia com o inciso XXI, do artigo 37, da Constituição Federal de 1988:

Art. 113. O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei será feito pelo Tribunal de Contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da

legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto.

§ 1º Qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica poderá representar ao Tribunal de Contas ou aos órgãos integrantes do sistema de controle interno contra irregularidades na aplicação desta Lei, para os fins do disposto neste artigo.

§ 2º Os Tribunais de Contas e os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, cópia de edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada à adoção de medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas.

Silva (2011) em sua pesquisa “A Lei de Licitações... A grande farsa!”, expôs:

[...] a atual lei licitatória que [...] precisa ser modificada, visto que a norma legislativa deve sempre ter o propósito de permitir que o Estado faça suas aquisições de bens e serviços do modo mais racional possível, permitindo o cumprimento dos programas de trabalho nos limites estabelecidos no Orçamento, também uma lei oriunda do Poder Legislativo.

[...] os procedimentos licitatórios atuais fazem com que o administrador público fique engessado [...]. O legislativo [...] determina que o Executivo realize despesas e investimentos para atender aos interesses da coletividade, mas o efeito, [...], é exatamente o contrário do pretendido. Por sua vez, os órgãos de Controle Externo e Controle Interno exercem suas atribuições com foco nos aspectos mediáticos, na apuração de responsabilidades, na caça aos corruptos e na correição, nas sindicâncias e nas tomadas de contas. [...]

Na busca sôfrega desse reconhecimento da sociedade “esquecem” de uma abordagem mais racional voltada para aspectos preventivos representados por uma análise criteriosa do AMBIENTE DE CONTROLE, da melhoria contínua dos sistemas, na criação de controles de acesso e de trilhas de auditoria, além naturalmente no controle efetivo do patrimônio. (grifo do autor)

#### 1.4.5 A fiscalização e a Lei nº 4.320/64

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

De acordo com Pascoal (2003, p. 175):

Mesmo tendo sido editada na vigência do ordenamento jurídico de 1946, os dispositivos da Lei nº 4.320/64, assinalados abaixo, continuam em vigor, porquanto harmônicos com o modelo delineado pela CF/88. Ressalte-se, contudo, o dispositivo no artigo 82, §2º, que faz menção a parecer prévio emitido por peritos contábeis. Diante do modelo de controle externo previsto na atual CF, não há mais a possibilidade de o Município não ser fiscalizado pelo TC, seja ele municipal ou estadual (com jurisdição sobre os Municípios). Assim, o parecer emitido pelo contador não substitui o parecer prévio do TC. Vejamos os dispositivos:

Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Art. 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

§ 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

§ 2º Quando, no Município não houver Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sobre elas emitirem parecer.

Silva (2009) em seus estudos sobre as “Reflexões sobre a nova Contabilidade Pública e a Lei Federal 4.320/64” afirma que:

Embora respeite as opiniões contrárias, tenho defendido que a Lei 4.320/64 precisa ser estudada com base nos dispositivos da Constituição de 1988 para identificar dispositivos que na lição de Celso Ribeiro Bastos estejam a “esbarrar com o texto constitucional, *quer na sua literalidade, nos seus princípios, nos seus valores, ou quer, ainda, nas disposições programáticas – em quaisquer dessas hipóteses, a norma não transpõe os obstáculos para sua recepção e torna-se também uma norma destituída de eficácia e que acompanha a revogação por que passou a Constituição anterior*” (CELSO RIBEIRO BASTOS, “Dicionário de Direito Constitucional”, Ed. Saraiva, 1994, p. 174). (grifo do autor)

#### 1.4.6 A fiscalização e as recomendações do controle externo

De acordo com Silva (2011) em sua pesquisa “Cumprimento das recomendações dos Tribunais de Contas”, relatou sobre o conceito da recomendação do Tribunal de Contas:

Sob o foco dos Tribunais de Contas sua incidência ocorre sobre a atividade administrativa e financeira das entidades sob o seu controle e, portanto, uma *recomendação* do Tribunal de Contas constitui um ato de órgão auxiliar do controle externo no exercício dos seus poderes constitucionais e legais de controle da legalidade, da regularidade e da gestão financeira, em que, verificadas determinadas situações, indica/aconselha/apela/exorta os órgãos controlados a seguir determinado caminho.

Estudos efetuados na área do Direito mostram, ainda, o conceito teleológico das *recomendações* dos Tribunais de Contas esclarecendo que as mesmas existem para garantir, assegurar e contribuir para o melhor exercício possível da atividade administrativa e financeira pública o que equivale a uma função pedagógica por parte das Cortes de Contas.

Acrescenta ainda Silva (2011), em sua pesquisa citada acima, a reação dos destinatários das recomendações estabelecidas pelos Tribunais de Contas:

A questão que deveria ser melhor estudada não é a competência dos Tribunais de Contas em estabelecer *recomendações* mas sim à reação de seus destinatários que pode fazer surgir as seguintes alternativas:

- (a) acatamento sem discussão;
- (b) não acatamento com justificativa tecnicamente válida;
- (c) desconhecimento puro e simples da recomendação.

O acatamento sem discussão pode ocorrer em face da pertinência das *recomendações* dos Tribunais de Contas, mas não constituirá surpresa que estudos mais detalhados revelem recomendações que ultrapassam os limites da competência dos Tribunais e, por mero comodismo, são acatadas pelos destinatários, gerando prejuízos administrativos, financeiros e econômicos. Tal postura dos órgãos de controle parte do absurdo princípio de que: “*se o Tribunal recomendou é para cumprir*” ou “*Com um Tribunal não discuta nunca*”.

Nesta primeira alternativa tem ocorrido o lamentável equívoco de alguns Tribunais de Contas em atribuírem ao órgão de auditoria ou controladoria toda a responsabilidade pelo não cumprimento das recomendações. (grifo do autor)

## 1.5 O Controle Externo na Administração Pública

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabeleceu grandes progressos no sentido de padronização dos orçamentos e dos balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

A lei definiu em primeiro lugar a universalidade do controle, ou seja, sua abrangência sobre todos os atos da Administração, sem exceção, quer se trate da receita quer da despesa. Em seguida, fez o controle incidir sobre cada agente da Administração, individualmente, desde que responsável por bens e valores públicos. A grande novidade apareceu ao estabelecer a verificação do cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos físico-financeiros.

Pela primeira vez, pensava-se em controle de resultados na Administração Pública, além do meramente legalístico.

Sobre o controle externo, a Lei nº 4.320/64, estabelece em seus artigos 81 e 82:

Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Art. 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

§ 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

§ 2º Quando, no Município não houver Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sobre elas emitirem parecer.

De acordo com Peixe (2002, p 137): “A importância do controle externo na administração pública, está fundamentada na Constituição da República Federativa do Brasil, e por decorrência, nas demais Constituições Estaduais e Leis Orgânicas dos Municípios.”

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 institui:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

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

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União [...]

Meireles (1991, p. 564) cita exemplos de controle praticados pelo órgão de controle externo:

O controle que se realiza por órgão estranho à administração responsável pelo ato controlado, como por exemplo, a apreciação das contas do executivo e do Judiciário pelo Legislativo; a auditoria do Tribunal de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo; a anulação de um ato do executivo por decisão do Judiciário.

O controle externo é conceituado por Fulgencio (2007, p. 167) como:

Atividade permanente de fiscalização de competência do Poder Legislativo, exercida com o auxílio (não confundir com órgão auxiliar) do respectivo Tribunal de Contas, que visa promover a fiscalização da execução orçamentária, financeira, contábil, operacional e patrimonial, verificando a integridade (probidade) da Administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos, assim como o cumprimento da Lei de Orçamento. Dentro as competências constitucionais a serem exercidas pelo controle externo, destaca-se a apreciação da prestação de contas de gestão financeira do Poder Executivo, mediante Parecer Prévio do Tribunal de Contas.

As principais competências do órgão de controle externo – Congresso Nacional – segundo Giacomoni (2008, p.334) são:

- julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo;
- fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta.

Alexandrino e Paulo (2002, p. 127) também expõem exemplos de atos de controle externo:

- a) A sustação, pelo Congresso Nacional, de atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar (CF, art. 49, V);
- b) A anulação de um ato do Executivo por decisão judicial;
- c) O julgamento anual, pelo Congresso Nacional, das contas prestadas pelo Presidente da República e a apreciação dos relatórios, por ele apresentados, sobre a execução dos planos de governo (CF, art. 49, IX);
- d) A auditoria realizada pelo Tribunal de Contas da União sobre despesas realizadas pelo Executivo Federal.

Citadini (1995, p. 21) enfoca que a existência dos órgãos de controle externo são normalmente em países democráticos:

[...] o controle externo da gestão da gestão pública é presença em todas as nações, excetuando-se os países de organização rudimentar do Estado ou sob regimes autoritários. A existência de **um órgão de controle externo é um indicador seguro do grau de democracia em que vive o país, e quanto mais estáveis forem as instituições do Estado, melhor será o desempenho do órgão de controle.** (grifo nosso)

### 1.5.1 Tribunal de Contas

“O Tribunal de Contas é um órgão de constitucional dotado de autonomia administrativa e financeira, sem qualquer relação de subordinação com os Poderes Executivos, Legislativo e Judiciário”. (PASCOAL, 2003, p. 130).

Pascoal (2003, p. 127), cita o posicionamento do Ministro do Supremo Tribunal Federal, Celso de Mello, sobre o modelo de controle da Administração Pública, determinado pela Constituição Federal de 1988, e a importância do Tribunal de Contas:

A essencialidade dessa Instituição – surgida nos albores da República com o Decreto nº 966-A, de 7/11/1890, editado pelo Governo Provisório sob a inspiração de Rui Barbosa – foi uma vez mais acentuada com a inclusão, no rol dos princípios constitucionais sensíveis, da indeclinabilidade da prestação de contas da Administração Pública, Direta e Indireta (CF, art. 34, VII, “d”). A atuação do Tribunal de Contas, por isso mesmo, assume importância fundamental no campo do controle externo. Como natural decorrência do fortalecimento de sua ação institucional os Tribunais de Contas tornaram-se instrumentos de inquestionável relevância na defesa dos postulados essenciais que informam a própria organização da Administração Pública e o comportamento de seus agentes, com especial ênfase para os princípios da moralidade administrativa, da impessoalidade e da legalidade.

Cabe ressaltar, que entre o Tribunal de Contas da União, o Tribunal de Contas Estadual e o Tribunal de Contas Municipal não há qualquer hierarquia, subordinação ou vinculação de qualquer procedimento. A atuação deles é de acordo com as suas jurisdições, mas nada evita, por motivo de racionalidade administrativa, tenha convênios de cooperação técnica entre esses Tribunais. (PASCOAL, 2003)

O Quadro 3 demonstra a titularidade da função de controle externo, o seu respectivo órgão auxiliar e a origem dos recursos a ser fiscalizada no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

ENTES DA FEDERAÇÃO	PODER LEGISLATIVO	ÓRGÃO AUXILIAR	RECURSOS A SEREM FISCALIZADOS
União	Congresso Nacional	Tribunal de Contas da União	Fiscaliza a aplicação de recursos federais pelo Governo Federal e os repassados espontaneamente para outro ente federativo ou outras pessoas físicas ou jurídicas. Fiscaliza o Poder Judiciário e o Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. Apesar dos serviços serem prestados no Distrito Federal, trata-se de recursos federais.
Estados	Assembléia Legislativa	Tribunal de Contas Estaduais	Fiscalizam a aplicação dos recursos estaduais pelo Governo Estadual e os recursos municipais pelos Governos Municipais e os repassados espontaneamente para outro ente federativo ou outras pessoas físicas ou jurídicas.
Distrito Federal	Câmara Legislativa	Tribunal de Contas do Distrito Federal	Fiscaliza a aplicação dos recursos distritais pelo Governo Federal e os repassados espontaneamente para outro ente federativo ou outras pessoas físicas ou jurídicas.
Municípios	Câmara de Vereadores	Tribunal de Contas do Município	Fiscaliza a aplicação dos recursos de um único município pelo Governo Federal, bem como os seus recursos repassados espontaneamente para outro ente federativo ou outras pessoas físicas ou jurídicas. No Brasil somente existem dois Tribunais de Contas do Município, o de São Paulo e o do Rio de Janeiro.

**Quadro 3 – Titularidade, órgão auxiliar e recursos a serem fiscalizados pelo controle externo.**

Fonte: Elaborado pela autora mediante informações extraídas de Pascoal (2003, p. 128)

Atualmente dificilmente os Tribunais de Contas fiscalizam a aplicação de recursos somente pelo julgamento da legalidade, que se restringe a uma mera análise formal. Os novos conceitos de controle mudaram a forma dos Tribunais de Contas trabalharem, passaram a dar maior ênfase às técnicas de auditoria. (CITADINI, 1985)

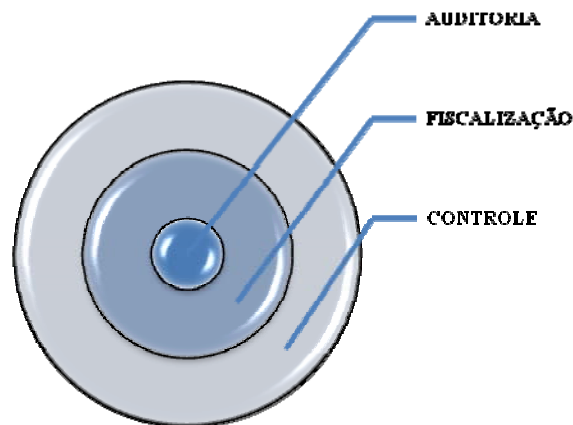
Lima (2008, p. 317) afirma que a “Auditoria é o instrumento de fiscalização do Tribunal [...]”.

Araújo e Arruda (2004, p. 20) expõem a relação entre controle, fiscalização e auditoria:

*O controle é a função exercida pelo Parlamento [Poder Legislativo]. Já a fiscalização é o mecanismo adicional a serviço do controle. E a fiscalização, que fica a cargo dos órgãos que auxiliam o controle externo, materializa-se pela auditoria.* (grifos dos autores)

A Figura 2 representa a afirmativa acima.





**Figura 2 – Controle X Fiscalização X Auditoria**  
**Fonte: Araújo e Arruda, 2004, p. 20**

Acrescenta, ainda, Araújo e Arruda (2004, p. 20):

O controle, a fiscalização e a auditoria podem ser entendidos como sinônimos. A palavra controle [...] significa, em uma de suas acepções, verificação e fiscalização. Por fiscalização entende-se a ação de fiscalizar. Vejamos qual o significado para o verbo fiscalizar:

[...]

1. Velar por, vigiar, examinando (fiscalizar obras).
2. Submeter à atenta vigilância, sindicat (os atos de outrem).
3. Examinar, verificar (fiscalizar uma contabilidade).
4. Exercer o ofício de fiscal.

Auditoria, modernamente falando, também significa examinar e verificar. Ou seja, é a simples confrontação entre a condição e o critério.

A Figura 3 demonstra a auditoria e suas relações com o controle e a fiscalização, corroborando a citação acima:



**Figura 3 – Controle = Fiscalização = Auditoria**  
**Fonte: Araújo e Arruda, 2004, p. 20**

### 1.5.1.1 A Evolução Histórica do Tribunal de Contas nas Constituições Brasileiras

No que tange à criação do Tribunal de Contas da União – TCU, Pascoal (2003, p.125)

afirma:

No Brasil imperial não existia uma fiscalização das contas da Coroa. Havia, sim, a completa irresponsabilidade do Imperador, considerado sagrado e inviolável. Só com a REPÚBLICA é que teve início um movimento que procurava institucionalizar um órgão de controle externo. Em 1890, por iniciativa de Rui Barbosa, então Ministro da Fazenda, foi editado o **Decreto nº 966-A**, que criou formalmente o Tribunal de Contas da União. (grifo do autor)

O Decreto não chegou a ser cumprido. Só com a CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1891 – artigo 89- é que o Tribunal de Contas da União passou a cumprir suas atribuições. Paulatinamente, foram sendo criados os Tribunais de Contas dos Estados e alguns Tribunais (ou Conselhos de Contas) Municipais. (grifo do autor)

Lima (2008, p. 315) expõe a evolução das fiscalizações realizadas pelo Tribunal de Contas:

[...] antes da Constituição de 1988, as fiscalizações dos Tribunais de Contas restringiam-se a auditorias financeiras e orçamentárias. A partir da nova Carta, ampliaram-se as dimensões da fiscalização exercida pelo controle externo, cabendo-lhe examinar os aspectos de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional da gestão pública, sob os critérios da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Com o objetivo de uma melhor análise, o Quadro 4 revela um breve relato histórico sobre a evolução constitucional da obrigatoriedade de prestação de contas ao Tribunal de Contas da União – TCU nas Constituições do Brasil, desde o Império.

CF	ARTIGO	ALCANCE DA PRESTAÇÃO DE CONTAS/TRIBUNAL
1824	170	“A Receita e despesa da Fazenda Nacional...” / “... será encarregada a um Tribunal debaixo de nome de Tesouro Nacional...”
	172	“O Ministro de Estado da Fazenda... apresentará... um Balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional... na Câmara dos Deputados...”
1891	89	“...liquidar as contas da receita e despesa (vide art. 34, § 1º) e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso”. / “É instituído um Tribunal de Contas”.
	34, § 1º	“orçar a receita, fixar a despesa federal... e tomar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro” (Compete ao Congresso Nacional).
1934	99	“... e julgará as contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos / “mantido o Tribunal de Contas”.
	101, §1º	“Será sujeito ao registro prévio do Tribunal de Contas qualquer ato de Administração Pública, de que resulte obrigação de pagamento pelo Tesouro Nacional, ou por conta deste”.
	101, §3º	“A fiscalização financeira dos serviços autônomos será feita pela forma prevista nas leis que os estabelecerem”.
1937	114	Responsáveis por dinheiros e bens públicos / “é instituído um Tribunal de Contas”.
1946	77, II	“julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos e as dos administradores das entidades autárquicas”.
	77, III	“julgar da legalidade dos contratos e das aposentadorias, reformas e pensões”.
	77, §2º	“Será sujeito a registro no Tribunal de Contas, prévio ou posterior qualquer ato de Administração Pública, de que resulte obrigação de pagamento pelo Tesouro nacional, ou por conta deste”.
	22	“A administração financeira, especialmente a execução do orçamento, será fiscalizada na União pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas, e nos Estados e Municípios pela forma que for estabelecida nas Constituições Estaduais”.
1967	71, §1º	Administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos / Controle externo do Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas.
	71, § 3º	Auditoria financeira e orçamentária nas contas das unidades administrativas dos três Poderes da União.
	71, § 5º	As normas de fiscalização financeira aplicam-se às autarquias.
1969	70, §1	Administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos / Controle externo do Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas.
	70, § 3º	Auditoria financeira e orçamentária nas contas das unidades administrativas dos três Poderes da União.
	70, § 5º	As normas de fiscalização financeira aplicam-se às autarquias.
1988	70	“A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta...” / “...exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, ...”
	70, §único	“Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária.”

**Quadro 4 – Alcance da Prestação de Contas/Tribunal**

Fonte: Lanna (2009, p. 60)

### 1.5.1.2 O Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro

O Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro – TCMRJ teve sua criação e sua primeira estrutura organizacional estabelecidas pela Lei nº 183, de 23 de outubro de 1980: “**Art. 1º** - Fica criado o Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, a cuja instalação se refere o Art. 107 da Lei Complementar nº 3, de 22 de setembro de 1976 (Lei Orgânica do Município do Rio de Janeiro).”

O TCMRJ possui Lei Orgânica Municipal e Regimento Interno próprios, que dão suporte à sua atuação e competência e definem as instruções e procedimentos internos de forma a obter eficiência e eficácia na execução dos seus trabalhos.

Com a função de auxílio à Câmara Municipal, o TCMRJ fiscaliza os atos de natureza financeira, contábil, orçamentária, patrimonial e operacional da Administração Pública Municipal direta e indireta incluindo a aplicação das subvenções e as renúncias de receita, sob os aspectos da operacionalidade, legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade.

O Quadro 5 apresenta as atribuições e as competências do TCMRJ, segundo a Lei Orgânica Municipal.

COMPETÊNCIAS	FUNDAMENTOS (Lei Orgânica)
Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos.	Art. 88, II
Fiscalizar as aplicações de subvenções e a renúncia das receitas.	Art. 87
Apreciar, mediante parecer prévio, para julgamento da Câmara Municipal, as contas anuais do Prefeito.	Art. 88, I
Apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal na administração direta, indireta e fundacional.	Art. 88, III, a
Apreciar a legalidade das concessões de aposentadorias e pensões.	Art. 88, III, b
Realizar inspeções e auditorias, por iniciativa própria ou por solicitação da Câmara Municipal.	Art. 88, IV
Fiscalizar as contas de empresas estaduais ou federais de que o município participe de forma direta ou indireta.	Art. 88, V
Fiscalizar a aplicação de recursos transferidos ao município ou por ele repassados.	Art. 88, VI
Fiscalizar a execução de convênios, acordos, ajustes ou outros instrumentos congêneres com a União e o Estado para aplicação de programas comuns.	Art. 88, VII
Prestar informações à Câmara sobre fiscalizações realizadas.	Art. 88, VIII
Aplicar sanções e determinar a correção de ilegalidades e irregularidades em atos e contratos.	Art. 88, IX a XII
Emitir pronunciamento conclusivo, por solicitação da Comissão de Finanças, Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara Municipal, sobre despesas não autorizadas.	Art. 90, §1º
Apurar denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades.	Art. 96, §2º
Realizar auditoria, mediante solicitação do Prefeito, no caso de não pagamento por seu antecessor, sem motivo de força maior, por dois anos consecutivos, da dívida fundada do Município.	Art. 111

**Quadro 5 – Competências do TCMRJ**

**Fonte: Relatório Trimestral de Atividades do TCMRJ – Julho a Setembro de 2011**

Com a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, impôs novas atribuições ao TCMRJ, o acompanhamento das metas, dos limites e das condições determinadas, tanto para o controle do Executivo quanto para o controle da Câmara Municipal, devendo o TCMRJ se manifestar imediatamente e não apenas depois de concluído o exercício, quando da transgressão às regras estabelecidas na LRF.

A Figura 4 demonstra a estrutura organizacional do TCMRJ, forma como este órgão se articula para desenvolver as suas atividades.

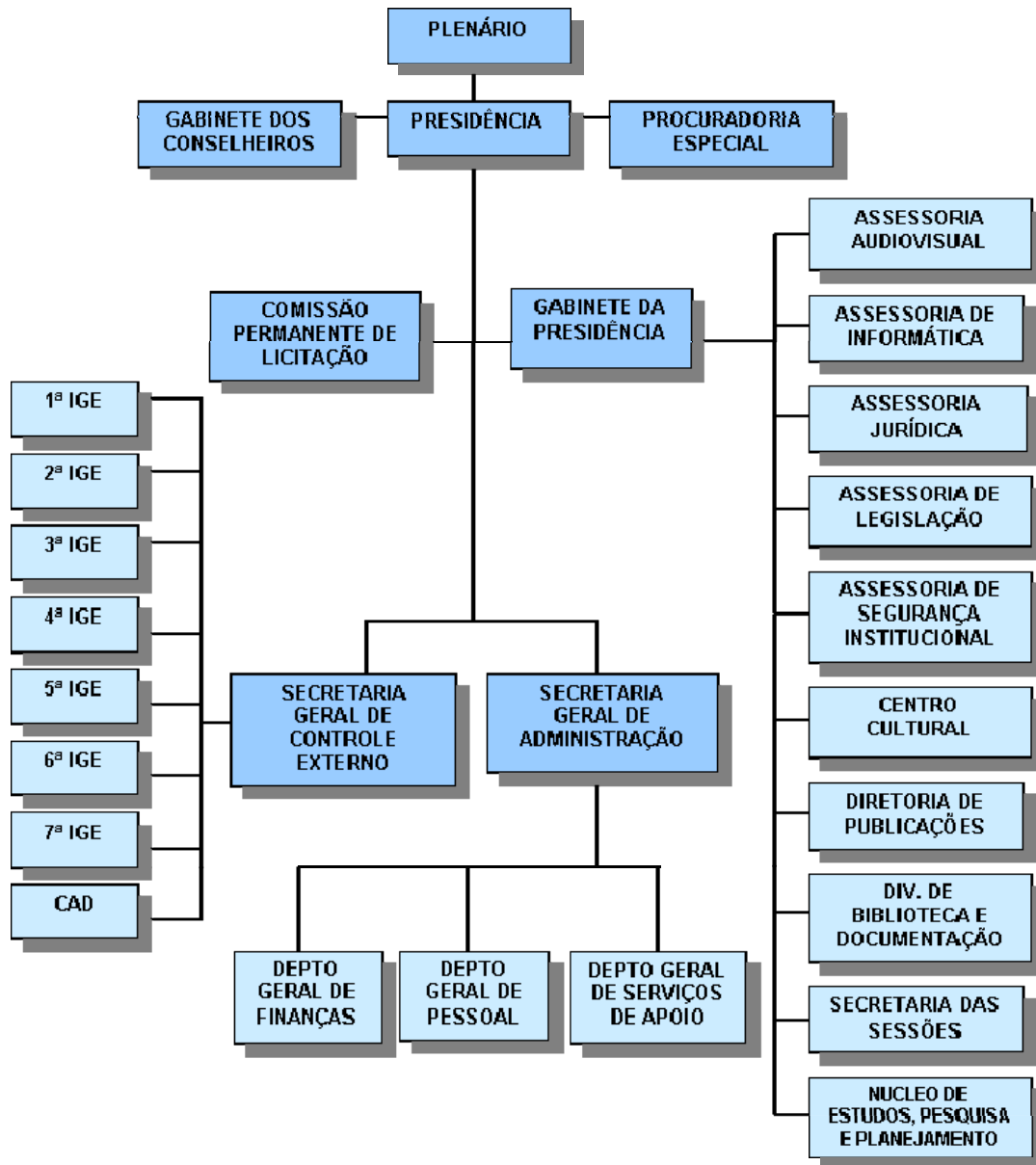


Figura 4 – Estrutura Organizacional do TCMRJ

Fonte: Relatório Trimestral de Atividades do TCMRJ – Julho a Setembro de 2011

O Quadro 6 demonstra o quantitativo de pessoal, por grupo, do TCMRJ.

QUANTITATIVO DE PESSOAL POR GRUPO						
Nível de Escolaridade	Próprio da Unidade			De Outras Unidades		TOTAL
	Cargo em Comissão/Função Gratificada	Outras Situações	À Disposição de Outras Unidades	Cargo em Comissão/Função Gratificada	Outras Situações	
Superior	80	130	13	145	38	406
Médio	42	107	4	26	58	237
Elementar	9	9	-	-	3	21
<b>TOTAL</b>	<b>131</b>	<b>246</b>	<b>17</b>	<b>171</b>	<b>99</b>	<b>664</b>

Quadro 6 – Quantitativo de Pessoal por Grupo do TCMRJ

Fonte: Adaptado da Proposta Orçamentária 2011 do TCMRJ

O campo de atuação do TCMRJ abrange a administração direta municipal (Secretarias Municipais, Controladoria Geral e Procuradoria Geral do Município do Rio de Janeiro) e a

administração indireta municipal (Fundações, Autarquias, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista).

Nos Quadros de 7 a 13 são demonstrados os órgãos e entidades jurisdicionados do TCMRJ:

SECRETARIAS
Secretaria Municipal da Casa Civil – CVL
Secretaria Municipal da Pessoa com Deficiência - SMPD
Secretaria Municipal de Administração - SMA
Secretaria Municipal de Assistência Social - SMAS
Secretaria Municipal de Conservação e Serviços Públicos - SECONSERVA
Secretaria Municipal de Cultura - SMC
Secretaria Municipal de Educação - SME
Secretaria Municipal de Esportes e Lazer - SMEL
Secretaria Municipal de Fazenda - SMF
Secretaria Municipal de Habitação - SMH
Secretaria Municipal de Obras - SMO
Secretaria Municipal de Saúde e Defesa Civil - SMSDC
Secretaria Municipal de Transportes - SMTR
Secretaria Municipal de Urbanismo - SMU
Secretaria Municipal do Meio Ambiente - SMAC
Secretaria Municipal do Trabalho e Emprego – SMTE
Secretaria Especial Copa 2014 e Rio 2016 – SERIO
Secretaria Especial de Ciência e Tecnologia - SECT
Secretaria Especial de Desenvolvimento Econômico Solidário – SEDES
Secretaria Especial de Envelhecimento Saudável e Qualidade de Vida - SESQV
Secretaria Especial de Ordem Pública - SEOP
Secretaria Especial de Promoção e Defesa dos Animais - SEPDA
Secretaria Especial de Turismo – SETUR
Secretaria Extraordinária de Desenvolvimento - SEDE

**Quadro 7 – Secretarias Municipais**

**Fonte: Relatório Trimestral de Atividades do TCMRJ – Julho a Setembro de 2011**

FUNDOS ESPECIAIS
Fundo de Assistência à Saúde do Servidor - FASS
Fundo de Desenvolvimento Econômico e Trabalho do Município do Rio de Janeiro - FUNDET
Fundo de Mobilização do Esporte Olímpico
Fundo Especial de Previdência do Município - FUNPREVI
Fundo Especial do Projeto Tiradentes - FEPT
Fundo Municipal Antidrogas - FMAD
Fundo Municipal de Assistência Social - FMAS
Fundo Municipal de Conservação Ambiental - FCA
Fundo Municipal de Desenvolvimento Urbano - FMDU
Fundo Municipal de Habitação - FMA
Fundo Municipal de Habitação de Interesse Social - FMHIS
Fundo Municipal de Saúde - FMS
Fundo Municipal para Atendimento dos Direitos da Criança e Adolescente - FMDCA
Fundo Orçamentário Especial do Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Município - FOE

**Quadro 8 – Fundos Municipais**

**Fonte: Relatório Trimestral de Atividades do TCMRJ – Julho a Setembro de 2011**

AUTARQUIAS
Instituto de Previdência e Assistência do Município do Rio de Janeiro – PREVIRIO
Instituto Municipal de Urbanismo Pereira Passos – IPP

**Quadro 9 – Autarquias Municipais**

**Fonte: Relatório Trimestral de Atividades do TCMRJ – Julho a Setembro de 2011**

**EMPRESAS PÚBLICAS**

Companhia Municipal de Energia e Iluminação - RIOLUZ  
 Empresa Distribuidora de Filmes - RIOFILME  
 Empresa Municipal de Artes Gráficas - IMPRENSA DA CIDADE  
 Empresa Municipal de Informática - IPLANRIO  
 Empresa Municipal de Multimeios - MULTIRIO  
 Empresa Municipal de Urbanização – RIO-URBE  
 Guarda Municipal do Rio de Janeiro – GM-RIO

**Quadro 10 – Empresas Públicas Municipais**

Fonte: Relatório Trimestral de Atividades do TCMRJ – Julho a Setembro de 2011

**SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA**

Centro de Feiras, Exposições e Congressos do Rio de Janeiro – RIOCENTRO  
 Companhia de Engenharia de Tráfego do Rio de Janeiro – CET-RIO  
 Companhia Municipal de Limpeza Urbana – COMLURB  
 Empresa de Turismo do Município do Rio de Janeiro – RIOTUR

**Quadro 11 – Sociedades de Economia Mista Municipais**

Fonte: Relatório Trimestral de Atividades do TCMRJ – Julho a Setembro de 2011

**FUNDAÇÕES**

Fundação Instituto de Geotécnica do Município do Rio de Janeiro – GEO RIO  
 Fundação Jardim Zoológico da Cidade do Rio de Janeiro – RIO-ZOO  
 Fundação Parques e Jardins do Município do Rio de Janeiro – FPJ  
 Fundação Planetário da Cidade do Rio de Janeiro – PLANETÁRIO

**Quadro 12 – Fundações Municipais**

Fonte: Relatório Trimestral de Atividades do TCMRJ – Julho a Setembro de 2011

**OUTROS**

Câmara Municipal do Rio de Janeiro – CMRJ  
 Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro - CGM  
 Gabinete do Prefeito – GBP  
 Procuradoria Geral do Município do Rio de Janeiro – PGM  
 Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro – TCMRJ

**Quadro 13 – Outros Órgãos Municipais**

Fonte: Relatório Trimestral de Atividades do TCMRJ – Julho a Setembro de 2011

A fiscalização pelo TCMRJ dos órgãos e entidades jurisdicionados pode ser exercida por iniciativa própria ou por iniciativa da Câmara Municipal ou por denúncia, sendo utilizados os instrumentos de fiscalização – as auditorias; as auditorias operacionais; as inspeções; as visitas técnicas e o monitoramento – conforme determina o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, Deliberação nº 183 de 12 de setembro de 2011, publicada no D.O RIO, em 19 de setembro de 2011:

Art. 203. Auditoria é utilizada para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial.

Art. 204. Auditoria operacional é utilizada para aferir os resultados alcançados pelas ações, programas e projetos de governo, verificando os seus efeitos na sociedade, bem como identificando possibilidades para o aperfeiçoamento dos resultados propostos, buscando a eficiência, eficácia, economicidade e efetividade da gestão pública.

Art. 206. Inspeção, nas modalidades ordinária e extraordinária, é utilizada para analisar e verificar in loco os procedimentos administrativos do órgão ou entidade, suprir omissões e

lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias ou representações quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade de fatos da administração e de atos praticados e contratos celebrados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição.

Art. 207. Visita técnica é utilizada para acompanhamento simultâneo das ações realizadas pelo Município do Rio de Janeiro, tendo por objetivo:

I - em obras públicas, o acompanhamento periódico da execução físico-financeira de contratos pré-selecionados, para verificação in loco do andamento dos serviços e de sua compatibilidade com os recursos despendidos; e

II - em unidades educacionais, de esporte, saúde, conservação ambiental, e afins, a verificação das condições físicas e operacionais das instalações.

Art. 208. Monitoramento é utilizado para verificar o cumprimento de suas deliberações e os resultados delas advindos.

O TCMRJ, com o intuito de direcionar os esforços de fiscalização e de racionalização do controle, elaborou instrumentos técnicos e gerenciais, disponibilizados no seu sítio eletrônico:

- **Manual de Inspeções nos Órgãos da Administração Direta** (outubro/99): pretende proporcionar às equipes de inspeções uma ferramenta que possibilite o desenvolvimento da ação de inspeção de uma forma sistematizada e padronizada.
- **Manual de Inspeções nos Órgãos da Administração Direta** (2002): visa proporcionar uma diretriz técnica às inspeções ordinárias, especiais e extraordinárias realizados pelo TCMRJ nas obras públicas executadas, direta ou indiretamente, pela Administração Municipal.

## 1.6 O Controle Interno na Administração Pública

Para Silva (1996, p. 24): “[...] a idéia de controle dos recursos públicos já era prevista na legislação sancionada por Moisés, 1300 anos antes de Cristo e na qual eram reguladas as funções da justiça e a arrecadação dos dízimos.”

A Lei nº 4.320/64 estabelece sobre o controle interno, em seus artigos 75 a 78:

Art. 75. O contrôle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

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

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.

Giacomoni (2008, p. 333) explica o artigo 75 da Lei nº 4.320/64, citado acima:

As duas primeiras modalidades de controle – legalidade e fidelidade funcional dos agentes – tratam da observância de normas e de determinações legais da gestão, de longa tradição [...]. Já a avaliação do cumprimento do programa de trabalho representa uma evolução nas concepções do controle, possibilitada pelas modernas formas de estruturação do orçamento. Obviamente, o orçamento tradicional não permitia o controle do cumprimento do programa de trabalho, já que não o expressava

O conceito de controle, de acordo com Alexandrino e Paulo (2002, p. 458 e p. 459):

Pode-se conceituar controle como o poder-dever de vigilância, orientação e correção que a própria Administração, ou outro Poder, diretamente ou por meio de órgãos especializados, exerce sobre sua atuação administrativa.

Garante-se, mediante o amplo controle da Administração, a legitimidade de seus atos, a adequada conduta funcional de seus agentes e a defesa dos direitos dos administrados.

O conceito de controle, relacionado à Administração Pública, conforme Meirelles (1991, p. 562), “é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Quanto ao controle interno, correspondente à Administração Pública, Meirelles (1991, p. 564) diz:

*Controle interno* é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo e do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre o seu pessoal e os atos administrativos que pratiquem. (grifo do autor)

O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa, enfocou o controle na Administração Pública, nos seus artigos 13 e 14:

Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Alexandrino e Paulo (2002, p. 458) fazem o seguinte comentário sobre o Decreto-Lei nº 200/67:

[...] o Decreto-Lei nº 200/1967, que instrumentalizou a denominada “Reforma Administrativa Federal” (não confundir com a “Reforma Administrativa”, cujas diretrizes encontram-se plasmadas na Emenda Constitucional nº 19/1998, aplicável a todas as esferas de governo da Federação, e que vem sendo implementada aos poucos, por meio de atos normativos infraconstitucionais) elegeu o controle como um dos princípios fundamentais da Administração.

No que toca particularmente à fiscalização e controle, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estabelece que os Poderes mantenham sistema de controle interno integrado:

Art. 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 eficácia e 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.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Segundo Peixe (2002, p. 136), quanto ao apoio do controle interno no exercício da missão institucional do controle externo, diz:

O trabalho do controle externo será apoiado na sua missão institucional pelo controle interno, que exerce papel relevante, dependendo dele a própria qualidade do serviço do Tribunal de Contas. Verifica-se, [...], que o controle interno é responsável pela fiscalização preventiva, contínua, exaustiva, não obstante o Tribunal de Contas efetuar inspeções periódicas que dificilmente conseguem abranger a totalidade das transações realizadas na gestão administrativa.

Considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, o CFC aprova a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências de Controle Interno, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 265, em 27 de novembro de 2009, para o setor público:

A27. Auditores do setor público podem ter responsabilidades adicionais de comunicar deficiências de controle interno que foram identificadas durante a auditoria, de diferentes maneiras, em nível de detalhes, e para partes não previstas nesta Norma. Por exemplo, deficiências significativas podem ter que ser comunicadas ao órgão legislativo ou outro órgão executivo. A lei, o regulamento ou outra autoridade também pode determinar que os auditores do setor público comuniquem deficiências de controle interno, independentemente da importância dos possíveis efeitos dessas deficiências. Além disso, a legislação pode requerer que os auditores do setor público comuniquem assuntos relacionados a controles internos de forma mais ampla do que as deficiências de controle interno que devem ser comunicadas de acordo com esta Norma, por exemplo, controles relacionados a cumprimento de determinações das autoridades legislativas, regulamentos ou cláusulas de contratos ou acordos de concessão.

Giacomoni (2008, p.332) expõe: “a função de controle, tradicionalmente percebida como parte da gestão financeira, é vista cada vez mais como mecanismo para a melhoria do desempenho do setor público”.

O CFC, objetivando contribuir para o aprimoramento da atuação do setor público e também desenvolver ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, às normas internacionais, até 2012, aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 16.8 – Controle Interno, em 21 de novembro de 2008, que institui referenciais para o controle interno como suporte do sistema contábil, com a finalidade de minimizar riscos e dar efetividade às informações contábeis

A finalidade do controle interno no setor público, segundo a NBC T 16.8 – Controle Interno, no seu item 2, estabelece:

2. Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:
  - (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
  - (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
  - (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
  - (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
  - (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
  - (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

A extensão e o objetivo do controle interno, no setor público, são expostos, no item 3 da NBC T 16.8 – Controle Interno:

3. O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo:
  - (a) a preservação do patrimônio público;
  - (b) o controle da execução das ações que integram os programas;
  - (c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

A NBC T 16.8 – Controle Interno, no seu item 4, classifica o controle interno:

4. O controle interno é classificado nas seguintes categorias:
  - (a) operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
  - (b) contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
  - (c) normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

Silva (2008), em suas “Reflexões sobre o Controle Interno”, diz:

É preciso que as administrações rompam com o conceito tradicional para considerar o controle interno como um processo desenvolvido pela alta administração, pelo grupo dirigente (gerencial) e por todo o pessoal para garantir com razoável certeza a eficiência e efetividade operacional, a confiança nos registros contábeis e financeiros e a conformidade (Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis).

### 1.6.1 Controladoria Governamental

Slomski (2005, p.15) conceitua a Controladoria:

Controladoria, termo de difícil definição, no entanto, é feita desde os primórdios. Controladoria é, portanto, a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, e o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade.

A importância da criação de uma Controladoria na Administração Pública, segundo Silva (1996, p.161):

A implantação de uma CONTROLADORIA com funções permanentes [...] passa a cuidar da redução de despesas por meio de cortes de gastos inúteis e desperdícios, possibilitando a realocação de tais recursos para outras áreas prioritárias. (grifo do autor)

Enquanto a função fazendária cuida do desembolso e do equilíbrio do fluxo de caixa, uma Controladoria institucionalmente independente e fora da esfera fazendária pode evitar os desperdícios e despesas inúteis e medir a avaliação de desempenho por intermédio da implantação de um sistema de custos que permita ao administrador exercer um efetivo controle das operações e, assim, melhorar o processo decisório.

Peixe (1996, p. 35 e p. 47) enfoca a função da Controladoria Governamental:

A Controladoria serve como órgão de coordenação e controle de cúpula administrativa. É ela que fornece os dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a eficiência administrativa.

A Controladoria, com o seu Sistema de Controle Interno de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria, busca evidenciar todo o arcabouço teórico para o atingimento de seus objetivos fundamentais, ou seja, dar uma visão das informações gerenciais para o tomador de decisões acerca da gestão dos recursos públicos.

Silva (1992) em sua publicação “Lições do Campo de Batalha: idéias preliminares (1992) para criação de uma Controladoria”, divulga as suas sugestões:

Para a implantação do Controle Interno Integrado é necessário uma vigorosa política de organização – reguladora dos processos de racionalidade, economicidade, qualidade e eficácia funcional e operacional – e de assentamento definitivo de novas bases para uma organização verdadeiramente normativa, racional e eficaz.

Para atingir, tal objetivo [...] algumas sugestões que julgamos de suma importância para viabilizar o Controle Interno Integrado como determina a Constituição Federal, entre as quais se inclui a criação de uma Controladoria responsável pela supervisão das funções de Contabilidade Orçamentária, Financeira e Patrimonial, Contabilidade de Custos e pela Auditoria Interna, sem prejuízo do Controle Interno de cada Poder.

A Controladoria tem a finalidade de cuidar da ininterrupção da instituição, Silva (2011) em sua análise “Controladoria Governamental: mais um erro cometido à custa do dinheiro público”, expõe o seu entendimento:

[...] uma Controladoria deve tratar de questões internas com o objetivo de preventivamente zelar pela continuidade da instituição [...].

No Brasil é preciso que os responsáveis pelo controle e auditoria reflitam que, antes de serem uma proteção dos agentes políticos para um período de 4 ou 8 anos, são constitucionalmente uma rede de proteção e segurança para a Entidade como instituição permanente.

O que impressiona é que grande parte das Controladorias implantadas ou em fase de implantação tem uma atração para a busca dos culpados o que certamente lhes dará uma notoriedade temporária, mas sob o aspecto gerencial da instituição, estarão contribuindo para o fracasso dos processos de gestão do setor público e da implementação da administração gerencial.

### 1.6.1.1 A Controladoria Geral do Município

A Controladoria Geral do Município – CGM foi criada pela Lei nº 2.068, de 22 de dezembro de 1993, alterada pelas Lei nº 4.015, de 25 de abril de 2005 e Lei nº 4.814, de 18 de abril de 2008, conforme *caput* do artigo 1º: “Fica instituído o Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria do Poder Executivo, cujo órgão central é a Controladoria Geral do Município”.

A CGM é o órgão da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro – PCRJ responsável para exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial das entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, razoabilidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas. Tendo como missão, promover o controle interno na PCRJ para a efetividade da gestão municipal, e a sua visão, o reconhecimento de que o sistema de controle interno da PCRJ é instrumento essencial na efetividade da gestão municipal.

Peixe (1996, p. 34) em sua pesquisa “*Controladoria Governamental: Um enfoque Municipal*” expõe:

A Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, em termos de legislação, procedimentos financeiros, orçamentário, contábeis e auditoria, busca atender aos objetivos institucionais, operacionais e gerenciais, para evidenciar e divulgar as informações relevantes na gestão dos recursos públicos, como forma de consolidar o processo democrático no trinômio da moralidade, cidadania e justiça social; e, ainda, no atendimento da norma constitucional de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

As atribuições e as competências da CGM, estabelecidas no artigo 96 da Lei Orgânica Municipal, foram reproduzidas no Decreto nº 29.970, de 13 de outubro de 2008, que aprova o Regimento Interno da Controladoria Geral do Município, estão demonstradas no Quadro 14.

COMPETÊNCIAS	FUNDAMENTOS (Regimento Interno)
Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução do orçamento do município.	Art. 2º, I
Avaliar a execução dos programas de governo, tendo em vista a eficácia, a eficiência e a economicidade pelos aspectos administrativo e financeiro.	Art. 2º, II
Avaliar e comprovar a legalidade dos resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal, e da aplicação de recursos públicos por entidade de direito privado.	Art. 2º, III
Avaliar e comprovar a legalidade dos resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal, e da aplicação de recursos públicos por entidade de direito privado.	Art. 2º, IV
Examinar as demonstrações contábeis, orçamentárias e financeiras, inclusive as notas explicativas e relatórios de órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional.	Art. 2º, V
Examinar as prestações de contas dos agentes da administração direta, indireta e fundacional, responsáveis por bens e valores pertencentes ou confiados à Fazenda Municipal.	Art. 2º, VI
Determinar as normas de controle para a utilização e a segurança dos bens de propriedade do Município que estejam sob a responsabilidade de órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional.	Art. 2º, VII
Avaliar a execução dos serviços de qualquer natureza, mantidos pela administração direta, indireta e fundacional.	Art. 2º, VIII
Observar o fiel cumprimento das leis e outros atos normativos, inclusive os oriundos do próprio governo municipal, pelos órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional.	Art. 2º, IX
Avaliar o cumprimento dos contratos, convênios, acordos e ajustes de qualquer natureza.	Art. 2º, X
Controlar os custos e preços de compras e serviços de qualquer natureza mantidos pela administração direta, indireta e fundacional.	Art. 2º, XI
Exercer o controle contábil e aprimorar o controle financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial das entidades da administração direta, indireta e fundacional, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, razoabilidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.	Art. 2º, XII
Elaborar e baixar normas complementares e operacionais no âmbito de sua competência.	Art. 2º, XIII
Apoiar o controle externo no exercício de sua função institucional.	Art. 2º, XIV

**Quadro 14 – Competências da CGM**

Fonte: Elaborado pela autora

A Figura 5 demonstra a estrutura organizacional da CGM, até a data de 01 de novembro de 2011.

Foi publicado, em 1º de novembro de 2011, no Diário Oficial do Município, o Decreto nº 34.677, de 31 de outubro de 2011, que Altera a Estrutura Organizacional da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGM, criando a Assessoria Técnica de Controle – CG/ATCON.

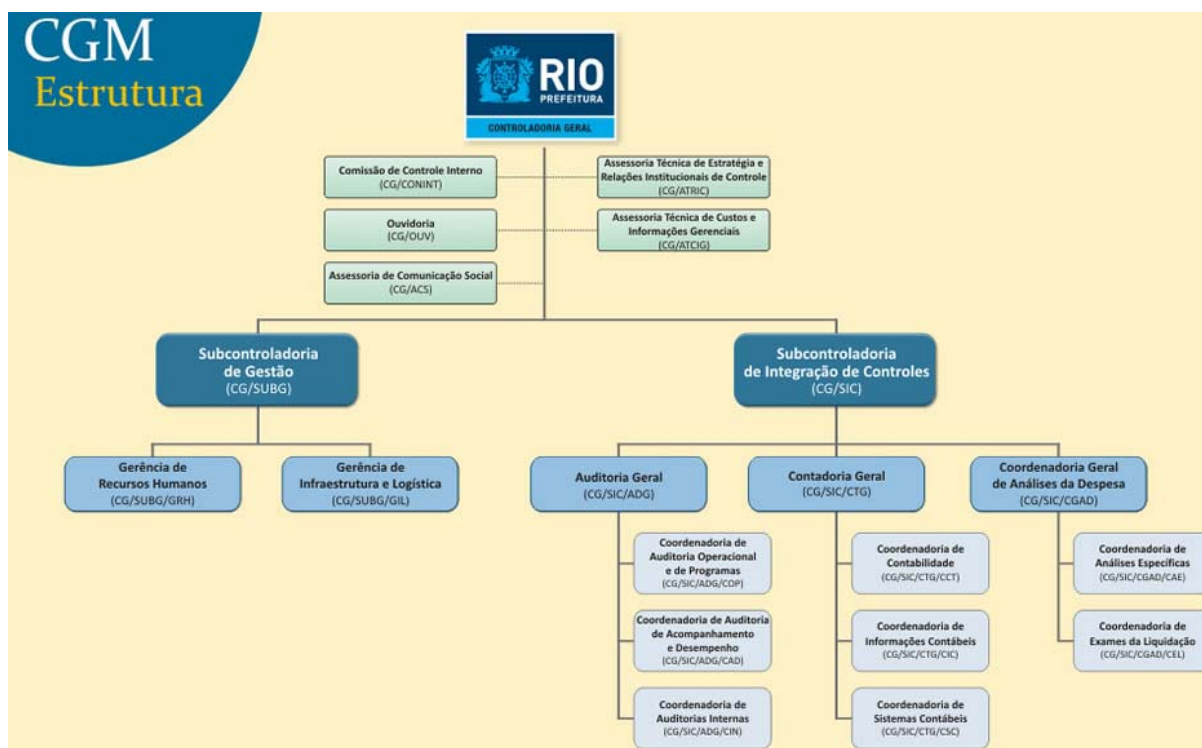


Figura 5 – Estrutura Organizacional da CGM

Fonte: Relatório de Atividades de 2010 e Diretrizes para 2011, ed. 2, fev. 2011, p. 24

Para a realização de suas atividades, a CGM conta com a participação de 318 servidores (posição até o mês de dezembro de 2010), conforme Quadro 15.

QUANTITATIVO DE PESSOAL POR GRUPO							
Nível de Escolaridade	Próprio da Unidade					De Outras Unidades	TOTAL
	Contador	Técnico de Controle Interno	Técnico de Contabilidade	Auxiliar de Controladoria	Quadro Técnico à Disposição	Outras Categorias	
Superior	102	41					143
Médio			73				73
Elementar				29			29
Não identificado					25	48	73
<b>TOTAL</b>	102	41	73	29	25	48	318

Quadro 15 – Quantitativo de Servidores por Categoria Funcional – Dezembro/2010

Fonte: Adaptado do Relatório de Atividades de 2010 e Diretrizes para 2011, ed. 2, fev. 2011, p. 28

De acordo com o Regimento Interno da Controladoria Geral do Município, o Quadro 16 apresenta quem está sujeito à ação da CGM.

SUJEITOS À AÇÃO DA CONTROLADORIA	FUNDAMENTOS (Regimento Interno)
Os secretários municipais e especiais, o procurador geral e Controlador Geral.	Art. 6º, I
Os dirigentes de entidades autárquicas, fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público, empresas públicas, sociedades de economia mista, bem como os gestores dos fundos especiais.	Art. 6º, II
Todos quantos arrecadem receitas orçamentárias e ordenem ou paguem despesas orçamentárias.	Art. 6º, III
Todos quantos arrecadem receitas extra-orçamentárias e paguem despesas extra-orçamentárias.	Art. 6º, IV
Servidores municipais ou qualquer pessoa que assuma responsabilidade por uso, emprego, guarda ou movimentação de bens e materiais do Município, ou pelos quais este responda.	Art. 6º, V
Servidores municipais ou qualquer pessoa que assuma responsabilidade por uso, emprego, guarda ou movimentação de numerários e valores do Município, ou pelos quais este responda, inclusive os responsáveis por adiantamentos ou sistema descentralizado de pagamento.	Art. 6º, VI
Servidores municipais que assumam responsabilidade pela administração de contratos, mediante o acompanhamento da execução de prestação de serviços, obras e fornecimento de materiais ou bens, contratados pelo Município.	Art. 6º, VII
Qualquer pessoa ou entidade, inclusive de direito privado, que seja beneficiária de auxílios e subvenções do Município ou que receba recursos públicos municipais para aplicações específicas, sob qualquer forma.	Art. 6º, VIII
Os servidores do Município ou qualquer pessoa ou entidade, estipendiada ou não pelos cofres públicos, que derem causa a perda, extravio, estrago ou destruição de bens, numerários e valores do Município ou pelos quais este responda.	Art. 6º, IX

**Quadro 16 – Sujeitos à ação da CGM**

**Fonte: Elaborado pela autora**

A Auditoria Geral é o órgão da CGM que exerce o controle interno do Poder Executivo, por meio de auditorias, inspeções e verificações, objetivando preservar o patrimônio municipal e controlar o desempenho praticado nas operações.

Com base no Relatório de Atividades de 2010 e Diretrizes para 2011 (2011, p. 56 e 57), as principais atividades desenvolvidas pela Auditoria Geral são:

- Realizar auditorias avaliando os procedimentos de controle e operacionais e a eficiência, economicidade e eficácia das ações desenvolvidas pelos órgãos/entidades da Administração Municipal;
- Realizar avaliação em programas desenvolvidos pelos diversos órgãos/entidades municipais, referentes ao atendimento ao cidadão, buscando apurar, dentre outros fatores, a efetividade e equidade dos programas;
- Realizar auditoria nos sistemas informatizados e verificar a implementação das políticas de segurança para tecnologia da informação;
- Realizar auditoria nas folhas de pagamento da Administração Direta, Indireta e Fundacional;
- Realizar auditorias na receita municipal, incluindo em especial a dívida ativa e as tributárias;
- Promover inspeção física em almoxarifados e bens dos órgãos/entidades da Administração Municipal;
- Verificar o cumprimento das metas físicas e orçamentárias do Plano Anual de Trabalho dos órgãos/entidades municipais, bem como avaliar os procedimentos de controles adotados para registro, acompanhamento e divulgação dos indicadores utilizados;
- Executar trabalhos de auditoria dos processos de Prestações e/ou Tomadas de Contas da gestão dos órgãos da Administração Pública Municipal;
- Executar trabalhos de auditorias provocadas por denúncias ou solicitação do Prefeito, Controlador Geral, Titulares das Pastas Municipais e Presidentes das entidades da Administração Indireta e Fundacional.

A boa governança passa a incluir uma administração mais participativa e transparente, com vistas à evolução dos resultados obtidos com os investimentos públicos.

Nesse sentido, no sítio eletrônico da CGM, encontram-se informações disponíveis para consulta de qualquer cidadão ou de profissionais vinculados ou não na área pública:



- **Auditoria:** Informação das auditorias concluídas em setores da administração do município do Rio de Janeiro e os programas de auditoria e os questionários de controle interno utilizados para a execução dos trabalhos.
- **Contas Públicas:** Prestação de Contas da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro em atendimento à LRF, Prestação de Contas Simplificada, Parecer Prévio do TCMRJ, Demonstrações Contábeis, Sistemas, Classificador e Elenco de contas.  
No que tange a Prestação de Contas Simplificada, é um folheto para que o cidadão possa ter o conhecimento, de forma simples e objetiva, de como foi arrecadado e utilizado o dinheiro no município do Rio de Janeiro.
- **Rio Transparente:** Aplicativo de consulta que permite ao cidadão acompanhar a execução orçamentária dos órgãos e programas do governo.
- **Informações Gerenciais:** Dados consolidados para suprir a administração municipal com informações gerenciais de receita e despesa
- **Sistemas Informatizados:** Acesso ao Manual do Sistema de Controle de Bens Móveis e do Sistema de Contabilidade.
- **Legislação:** *Link* de consultas das legislações municipais, estaduais e federais; Resoluções CGM e Regulamento Geral do Código de Administração Financeira e Contabilidade Pública do Município do Rio de Janeiro – RGCF.
- **Publicações CGM:** Cadernos da Controladoria (publicação voltada para temas de repercussão na área de controle e administração pública.) e Pre\$tando Contas\$ (informativo trimestral com matérias sobre os acontecimentos de destaque na área de controle, contabilidade, auditoria e administração pública, além de resenhas, realizações das áreas e acontecimentos da CGM).
- **Estudos e Pesquisas em Controladoria:** Divulga teses e dissertações relacionadas à área de Controladoria Pública.

Cabe ressaltar, quanto às informações disponíveis no sítio da CGM, o **Manual de Normas e Procedimento de Controle Interno**, que traz de forma simples e clara, procedimentos a serem seguidos pelos órgãos e entidades da Administração Pública Direta e Indireta do Município do Rio de Janeiro, na execução de diversas rotinas administrativas, objetivando que as mesmas sejam realizadas de forma otimizada, padronizada e racionalizada, dentro dos limites legais existentes, e atendendo aos parâmetros de controle interno definidos, possibilitando aos gestores e agentes municipais dos órgãos, maior segurança e agilidade no desempenho de suas atribuições.

## 1.7 A Cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno da Administração Pública

“Cooperar é trabalhar ou agir conjuntamente para determinado fim específico” (FULGENCIO, 2007, p. 269)

A relação de cooperação ocasiona sempre, para ambos os lados envolvidos, o compartilhamento de esforços e benefícios. Tendo como referência os paradigmas da eficácia, da eficiência, da transparência e da especialização. Desse modo, a cooperação técnica implica em constante aprimoramento dos mecanismos de transferência de experiências e absorção de conhecimentos técnicos específicos, caracterizando um instrumento de desenvolvimento capaz de apoiar mudanças estruturais e superar eventuais restrições ao crescimento econômico e social.

Em muitos países, especialmente Estados Unidos e Alemanha, existe uma perfeita interação entre os controles externo e interno na Administração Pública, divulga Citadini (1995, p. 88):

[...] é intensa a relação entre as duas formas de controle, cabendo ao controle externo elaborar normas de verificação, estabelecer técnicas de auditorias, que serão implementadas pelos verificadores e auditores internos. Em vários países, este tipo de modelo vem sendo adotado – cada vez com maior intensidade – o que nos leva a antever que, no futuro, os órgãos de controle interno tornar-se-ão as equipes avançadas dos fiscalizadores externos, atuando quase que permanentemente dentro da Administração.

Citadini (1995, p. 88) expõe que:

A ação desempenhada pelos controles internos não se confunde com a missão institucional dos órgãos de controle externo, embora ocorram situações em que suas atividades encontram-se bastante próximas e, em alguns casos, sejam desempenhadas de forma conjunta.

O Quadro 17 demonstra as principais diferenças entre o controle interno e o controle externo na Administração Pública.

CONTROLE INTERNO	CONTROLE EXTERNO
1. Parte integrante da própria Administração, e está inserida na órbita do Governo.	1. Está fora do Poder fiscalizado, em posição de autonomia.
2. Na maioria das vezes, restringe-se ao controle orçamentário e legal.	2. Aprecia o ato do administrador de forma ampla, ali envolvendo análise legal e econômica.
3. A verificação do controlador interno tem quase sempre caráter preventivo e é necessariamente apenas opinativa. Quando ocorre divergência entre o controlador e o administrador responsável pelo ato, o verificador interno deve comunicar o fato ao órgão de controle externo.	3. Alertado pelo controle interno, pela divergência entre o auditor interno e o administrador pelo ato, o controle externo analisa e decide a questão.

**Quadro 17 – Principais Diferenças entre o controle externo e o controle interno**

Fonte: Elaborada pela autora mediante informações extraídas de Citadini (1995, p. 89)

Silva (2005, p.73) na sua pesquisa “Controle interno e externo”, enfoca duas regras básicas do controle interno:

[...] a primeira é o cumprimento do dispositivo constitucional que estabelece a obrigatoriedade de comunicação ao Tribunal de Contas das irregularidades e desvios detectados, e a segunda é que os órgãos de controle interno devem, preventivamente, comunicar e pedir auxílio ao Tribunal de Contas todas as vezes que rotinas e fluxos sejam definidos pelos gestores e que o controle interno perceba algum ponto fundamental de controle inexistente ou deficiente.

[...] Assim, para dar sentido à Constituição, que incumbe o controle interno de dar apoio institucional ao controle externo, precisamos, cada vez mais, utilizar conceitos de auditoria privada, estabelecendo como o controle externo deve fazer uso do trabalho da auditoria interna.

Quanto à interação e apoio do controle interno ao controle externo, Citadini (1995, p. 92 e p.93) diz:

Organizado de forma adequada, o controle interno da Administração será um importante instrumento para a verificação da regularidade dos atos administrativos e terá papel de destaque para a obtenção de uma execução orçamentária e financeira correta e sem desvios. Implantada esta forma de controle, o caminho natural é o fortalecimento dos vínculos com os órgãos responsáveis pelo controle externo, sendo fatos isolados eventuais atritos entre os dois, já que as instituições que executam um e outro têm natureza diversa. A tendência, nos dias atuais é a de que, cada vez mais, se estreitem os laços de apoio entre os dois controles. [...] Importante, na atuação do controle interno, é destacar sua missão de apoiar o próprio órgão de controle externo, sinalizando irregularidades ou alertando sobre vícios nos atos do administrador.

No informativo da CGM, *Prestando Conta* nº 85 (2010, p. 3), foi publicada entrevista com o Exmo. Sr. Thiers Vianna Montebello, Conselheiro-Presidente do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, onde foi abordado o relacionamento técnico-profissional entre os controles interno e externo do município do Rio de Janeiro.

Um dos questionamentos, apresentado no *Prestando Conta* nº 85 (2010, p. 3), faz referência de como o órgão de controle interno deve ser efetivo no apoio do controle externo:

*Prestando Contas: De acordo com a Constituição Federal, o Controle Interno tem como uma de suas atribuições apoiar o Controle Externo em sua missão institucional. Como o senhor considera que um órgão de controle interno deva atuar para ser efetivo nessa função?*

Quanto à função de apoiar especificamente o controle externo – inciso IV do art. 74 – entendo ser fundamental aperfeiçoar o relacionamento e a comunicação entre os dois sistemas, principalmente, para maximizar a atuação do controle. Com um controle interno efetivo podemos reduzir o tempo gasto no levantamento de dados e de informações, bem como na identificação das falhas e na apuração das irregularidades, agilizando a realização do trabalho de controle externo.

Além do mais, a soma do conhecimento do órgão de controle interno – por ser integrante da estrutura administrativa – com o do controle externo poderá resultar em propostas de medidas mais condizentes com cada realidade, a fim de evitar a ocorrências de imperfeições ou, no mínimo, em mecanismos que detectem de forma mais imediata a insuficiência, promovendo a necessária otimização do sistema.

Outro questionamento, divulgado no *Prestando Conta* nº 85 (2010, p. 3), diz respeito à integração dos órgãos de controle no município do Rio de Janeiro:

*Prestando Contas: Qual a sua opinião sobre a integração entre o Controle Externo e Interno, em especial no caso da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro?*

No caso do Município do Rio de Janeiro a relação sempre esteve pautada no respeito mútuo e na colaboração, tentando, na medida do possível, eliminar a duplicidade de esforços. Os Relatórios de Auditoria, elaborados pela Controladoria, são peças importantes como fonte de informação e de auxílio no planejamento das ações do Tribunal.

No que se refere à esfera Federal, no dia 9 de novembro de 2004, foi estabelecido acordo de cooperação técnica entre o Tribunal de Contas da União – TCU e a Controladoria-Geral da União – CGU, para otimizar e integrar ações do controle externo da Administração Pública Federal e do controle interno do Poder Executivo, sendo publicado o seu extrato, no Diário Oficial da União, de 19 de novembro de 2004. Na sua cláusula segunda, foram expostas as formas de cooperação:

A cooperação de que trata este acordo consistirá nas seguintes medidas, respeitadas as competências e atribuições próprias de cada parte:

- a) compartilhamento dos respectivos planejamentos de atividades e de fiscalizações;
- b) estabelecimento de ações de combate à corrupção, ao desvio e à fraude, apoiadas pelo intercâmbio tempestivo de informações;
- c) comunicação prévia da realização de fiscalizações/auditorias extra-plano, de modo a aproveitar, sempre que possível, a verificação **in loco** de questão pendente de saneamento, para ambas as unidades de controle;
- d) realização de trabalhos conjuntos de fiscalização de interesse recíproco das partes signatárias;
- e) cooperação e integração de ações de fortalecimento dos mecanismos de controle social, inclusive em parceria com órgãos e entidades da administração pública federal, órgãos de controle externo e interno das esferas municipais e estaduais e organizações não-governamentais que desenvolvam atividades e projetos nessa área;
- f) estabelecimento de rotina de reuniões de trabalho entre as equipes responsáveis por unidades da clientela comum, visando a compartilhar recursos e informações a respeito das unidades fiscalizadas e a complementar resultados de trabalhos executados;
- g) compartilhamento de treinamentos e de cursos de capacitação;
- h) estabelecimento de acesso mútuo às instruções e relatórios técnicos decorrentes de trabalhos realizados, observadas as condições estabelecidas para o trâmite desses documentos;
- i) acesso a informações contidas em bancos de dados.

Cabe ressaltar os motivos que levaram o TCU e a CGU a firmarem o acordo de cooperação técnica, citado acima:

- a) a similaridade de natureza e objetivos de diversas atividades desempenhadas por ambas as instituições recomendam a racionalização de esforços e a supressão de retrabalho;
- b) ambas as instituições executam atividades de complexidade e volume de trabalho crescentes;
- c) o combate à corrupção, ao desvio e à fraude de recursos públicos exige a integração de esforços das instituições incumbidas de tal missão.

Portanto, a cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno busca o fortalecimento do sistema de controle interno, sendo um valioso e indispensável instrumento orientador das ações do administrador público para o cumprimento da sua missão: proporcionar serviços públicos essenciais, com qualidade, demandados pela coletividade.

## 2 METODOLOGIA

Goldenberg (1999, p. 105) define: “Método significa organização. *Logia* quer dizer estudo sistemático, pesquisa, investigação. Metodologia significa, etimologicamente, o estudo dos caminhos a serem seguidos, dos instrumentos usados para se fazer ciência.”

Assim, este capítulo destina-se a apresentar os caminhos percorridos para o alcance da resposta da situação-problema da presente pesquisa: **Na percepção do servidor público municipal, a cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e o de controle interno contribui para o aprimoramento do controle na gestão pública municipal?**

### 2.1 Objetivo da pesquisa

O presente estudo tem como objetivo avaliar a percepção dos servidores do município do Rio de Janeiro com atuação no Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro – TCMRJ e na Controladoria Geral do Município – CGM, se a sinergia entre os órgãos de controle externo e de controle interno, respeitando, obviamente, as competências e as atribuições próprias, contribui para o aprimoramento do controle na gestão pública municipal.

Para alcançar o objetivo central são definidos os seguintes objetivos específicos:

1. Avaliar se os servidores, do TCMRJ e da CGM, acessam com bastante frequência o(s) sítio(s) eletrônico(s) do TCMRJ e/ou da CGM, como também verificar se o(s) acesso é(são) relevante(s) para a sua atividade profissional.
2. Avaliar se os servidores, do TCMRJ e da CGM, conhecem as principais atribuições do TCMRJ e da CGM.
3. Avaliar se os servidores, do TCMRJ e da CGM, compreendem a importância do relacionamento técnico-profissional entre os órgãos de controle externo e de controle interno para a gestão pública municipal.

## 2.2 Hipótese da pesquisa

De acordo com Collis e Hussey (2005, p.24, grifo do autor): “Uma hipótese é uma idéia ou proposição que pode ser testada para associação ou causalidade, deduzindo conseqüências lógicas que possam ser testadas com relação à *evidência empírica*. Evidências empíricas são dados baseados em observação ou experiência”.

Como bem reforça Oliveira (2003, p. 42), a hipótese de pesquisa pode ser definida: “[...] como uma solução provável para determinado problema. É uma suposição que antecede a constatação dos fatos e tem como característica uma formulação provisória [...]”

A seguir são estabelecidas a hipótese principal e as hipóteses secundárias, da presente pesquisa, de acordo com os objetivos expostos na seção 2.1:

### Hipótese principal

**H<sub>1</sub>** – As percepções dos servidores do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro – TCMRJ e da Controladoria Geral do Município – CGM indicam que a cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e o de controle interno contribui para o aprimoramento do controle na gestão pública municipal.

### Hipóteses secundárias

**H<sub>1.1</sub>** – Os servidores, do TCMRJ e da CGM, acessam com bastante frequência o(s) sítio(s) eletrônico(s) do TCMRJ e/ou da CGM, sendo relevante o(s) acesso (s) para a sua atividade profissional.

**H<sub>1.2</sub>** – Os servidores, do TCMRJ e da CGM, conhecem as principais atribuições do TCMRJ e da CGM.

**H<sub>1.3</sub>** – O servidores, do TCMRJ e da CGM, compreendem a importância do relacionamento técnico-profissional entre os órgãos de controle externo e de controle interno para a gestão pública municipal.

## 2.3 Tipologias da pesquisa

Segundo Collis e Hussey (2005, p.23) os tipos de pesquisa podem ser classificados da seguinte forma:

- o objetivo da pesquisa – os motivos pelos quais você a está realizando;
- o processo da pesquisa – a maneira pela qual você coletará e analisará seus dados;
- a lógica da pesquisa – se você está se movendo do geral para o específico ou vice-versa;
- o resultado da pesquisa – se você está tentando resolver um determinado problema ou fazer uma contribuição geral para o conhecimento.

A presente pesquisa está classificada quanto ao objetivo, ao processo, à lógica e ao resultado, conforme o Quadro 18.

CLASSIFICAÇÃO DA PRESENTE PESQUISA	TIPO DA PESQUISA
Quanto ao objetivo	DESCRITIVA
Quanto ao processo	QUANTITATIVA
Quanto à lógica	DEDUTIVA
Quanto ao resultado	APLICADA

**Quadro 18 – Classificação da presente pesquisa**

Fonte: Elaborado pela autora

A **pesquisa descritiva** tem em vista apresentar as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Utiliza o uso de técnicas uniformizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática. (GIL, 1991)

De acordo com Collis e Hussey (2005, p.24): “Pesquisa descritiva é a pesquisa que descreve o comportamento dos fenômenos.” (COLLIS; HUSSEY, 2005, p.24)

A **pesquisa quantitativa** é entendida por Silva e Menezes (2001, p.20) como:

[...] tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas (percentagem, média, moda, mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.).

Como bem reforçam Collis e Hussey (2005, p.26), o método quantitativo é: “[...] objetivo por natureza e focado na mensuração de fenômenos. Conseqüentemente, um método quantitativo envolve coletar e analisar dados numéricos e aplicar testes estatísticos.”

A **pesquisa dedutiva** para Collis e Hussey (2005, p.27): “é um estudo no qual uma estrutura conceitual e teórica é desenvolvida e depois testada pela observação empírica; portanto, os casos particulares são deduzidos a partir de inferências gerais. Por essa razão, diz-se que o método dedutivo vai do geral para o particular.”

Silva e Menezes (2001, p.25) definem a pesquisa dedutiva:

Método proposto pelos racionalistas Descartes, Spinoza e Leibniz que pressupõe que só a razão é capaz de levar ao conhecimento verdadeiro. O raciocínio dedutivo tem o objetivo de

explicar o conteúdo das premissas. Por intermédio de uma cadeia de raciocínio em ordem descendente, de análise do geral para o particular, chega a uma conclusão. Usa o silogismo, construção lógica para, a partir de duas premissas, retirar uma terceira logicamente decorrente das duas primeiras, denominada de conclusão.

A **pesquisa aplicada** segundo Collis e Hussey (2005, p.27): “[...] é aquela que foi projetada para aplicar suas descobertas a um problema específico existente.”

Este consenso encontra-se em Silva e Menezes (2001, p.20) quando se reportam à pesquisa aplicada: “objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais.”

## 2.4 População-alvo e amostra

O processo de seleção de uma amostragem consta de cinco estágios: especificação do da população-alvo, determinação da composição da amostra, escolha da técnica de amostragem, determinação do tamanho da amostra e execução do processo de amostragem. Esses estágios estão inter-relacionados e são primordiais para a pesquisa. (MALHOTRA, 2006, p. 321)

### 1º Estágio: Especificação da população-alvo

Malhotra (2006, p. 321) define a população-alvo:

A elaboração de uma amostragem começa com a especificação da **população-alvo**, a coleção de elementos ou objetos que possuem a informação procurada pelo pesquisador sobre os quais devem ser feitas inferências. A população-alvo deve ser definida com precisão. Uma definição imprecisa da população-alvo resulta, na melhor das hipóteses, em uma pesquisa ineficiente e, na pior das hipóteses, conduz a enganos e erros. A definição do problema em uma afirmação precisa de quem deve e quem não deve ser incluído na amostra. (grifo do autor)

### 2º Estágio: Determinação da composição da amostra

A determinação da composição da amostra, de acordo com Malhotra (2006, p. 322):

[...] é uma representação dos elementos da população-alvo. Consiste em uma lista ou conjunto de instruções para identificar a população-alvo. Exemplos de composição da amostra são a lista telefônica, o guia de uma associação relacionando as empresas de um setor industrial, uma lista de endereços comprada de uma organização comercial, a lista de endereços da cidade ou um mapa.



### **3º Estágio:** Escolha da técnica de amostragem

A técnica de amostragem determina a melhor direção para a escolha dos dados que irão formar a amostra possibilitando a inferência, e pode ser classificada como não-probabilística e probabilística. (MALHOTRA, 2006)

De acordo com Malhotra (2006, p. 325):

A *amostragem não-probabilística* confia no julgamento pessoal do pesquisador. O pesquisador pode, arbitrária ou conscientemente, decidir os elementos a serem incluídos na amostra. As amostras não-probabilísticas podem oferecer boas estimativas das características da população, mas não permitem uma avaliação objetiva da precisão dos resultados amostrais. Como não há maneira de determinar a probabilidade de escolha de qualquer elemento em particular para inclusão na amostra, as estimativas obtidas não são estatisticamente projetáveis para a população. (grifo do autor)

Exemplos de amostragem não-probabilística: por conveniência, por julgamento, por quotas e bola-de-neve. (MALHOTRA, 2006)

Acrescenta, ainda, Malhotra (2006, p. 325):

Na *amostragem probabilística*, as unidades amostrais são escolhidas por acaso. É possível preespecificar cada amostra potencial de determinado tamanho que pode ser extraída da população, assim como a probabilidade de selecionar cada amostra. Nem toda amostra potencial precisa ser a mesma probabilidade de seleção, mas é possível especificar a probabilidade de escolher qualquer amostra de um dado tamanho. Isso exige não apenas uma definição precisa da população-alvo, como também uma especificação geral da composição da amostra. Como os elementos da amostra são selecionados aleatoriamente, é possível determinar a precisão das estimativas amostrais para as características de interesse. (grifo do autor)

### **4º Estágio:** Determinação do tamanho da amostra

“Número de elementos a ser incluído em um estudo.” (MALHOTRA, 2006, p. 324)

### **5º Estágio:** Execução do processo de amostragem

“A execução do processo de amostragem exige uma especificação detalhada de como serão implementadas as decisões sobre população, composição da amostra, unidade amostral, técnica de amostragem e tamanho da amostra” (MALHOTRA, 2006, p. 324)

A Figura 6 demonstra o processo de definição da amostra da presente pesquisa.

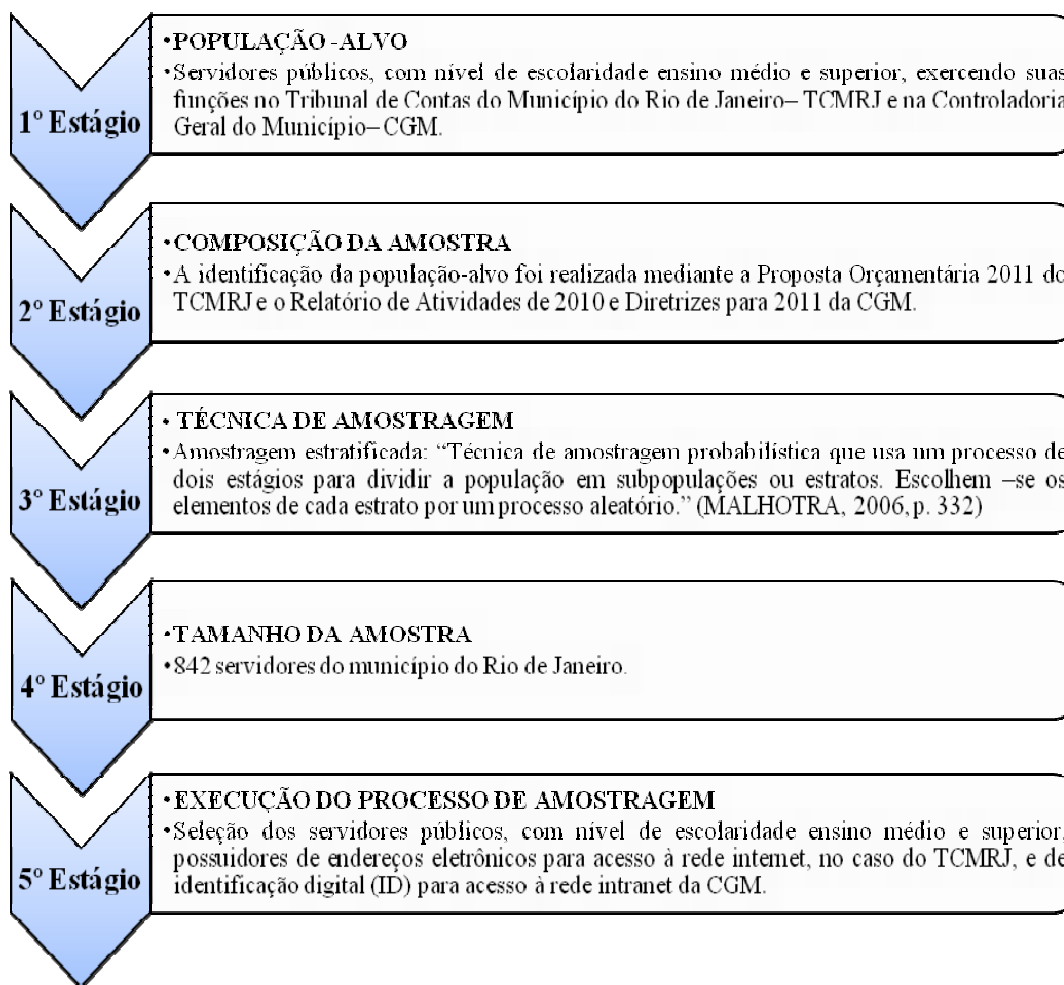


Figura 6 - Processo de definição da amostra  
Fonte: Elaborada pela autora.

## 2.5 Instrumento e procedimento de coleta de dados

O instrumento de coleta de dados do presente estudo é um questionário de pesquisa.

Malhotra (2006, p. 290) define o questionário:

Um *questionário*, seja ele chamado de formulário de entrevista ou instrumento de medida, é um conjunto formal de perguntas cujo objetivo é obter informações dos entrevistados. [...] Independente da forma de administração, um questionário se caracteriza por alguns objetivos específicos. (grifo do autor)

Os objetivos específicos de um questionário, segundo Malhotra (2006, p. 290):

Qualquer questionário tem três objetivos específicos. Em primeiro lugar, deve transformar a informação desejada em um conjunto de perguntas específicas que os entrevistados tenham condições de responder. [...] Em segundo lugar, um questionário precisa motivar e incentivar o entrevistado a se deixar envolver pela entrevista, a cooperar e a completar a entrevista. [...]

Em terceiro lugar, um questionário deve sempre minimizar o erro de resposta. [...] definindo o erro de resposta como aquele que surge quando os entrevistados dão respostas imprecisas ou quando elas são registradas ou analisadas incorretamente.

A definição e o objetivo dos questionários, segundo Collis e Hussey (2005, p.165):

Os *questionários* são associados a metodologias positivistas e fenomenológicas. Um questionário é uma lista de perguntas cuidadosamente estruturadas, escolhidas após a realização de vários testes, tendo em vista extrair respostas confiáveis de uma amostra escolhida. O objetivo é descobrir o que um grupo selecionado de participantes faz, pensa ou sente. (grifo do autor)

O questionário foi elaborado a partir do referencial teórico com o objetivo de responder a questão norteadora desta dissertação, contendo no total vinte questões sobre o perfil e a situação funcional do respondente; como também sobre o acesso dos sítios eletrônicos e o conhecimento das principais atribuições do TCMRJ e da CGM; e por fim referente à cooperação técnica entre o TCMRJ e a CGM.

O questionário, antes de ser aplicado, foi avaliado em um pré-teste, os entrevistados foram extraídos da mesma população da pesquisa, servidores do TCMRJ e da CGM, servidores do TCMRJ e da CGM.

Malhotra (2006, p. 308) define o pré-teste:

O pré-teste se refere ao teste do questionário em uma amostra de entrevistados, com o objetivo de identificar e eliminar problemas potenciais. Até mesmo o melhor questionário pode ser aperfeiçoado pelo pré-teste. Como norma geral, um questionário não deve ser usado em uma pesquisa de campo sem um pré-teste adequado. Este deve ser abrangente; todos os aspectos do questionário devem ser testados, inclusive o conteúdo da pergunta, o enunciado, a seqüência, o formato e o leiaute, dificuldade da pergunta e instruções.

Os resultados alcançados, no pré-teste, possibilitaram o aprimoramento do questionário da pesquisa nos seguintes aspectos:

1. Revisão da ortografia (pontuação e conjugação verbal) e semântica (tendo como destaque a questão 16, alteração da palavra “rotina” para “procedimento”).
2. Ordenamento dos blocos de questões (iniciando com o “perfil dos respondentes”, ao invés da “situação funcional”).
3. Aprimoramento da questão 9 da situação funcional, inserção das opções “contabilidade” e “outro” nas respostas.
4. Alteração da redação da introdução do 3º bloco de questões, enfocando o propósito da pesquisa.
5. Mudança das opções de respostas da escala do 3º bloco de questões, de “1 – muito pouco até 10 – Excelente” para “1 – nenhum(a) até 10 – bastante”.

O teor desse questionário encontra-se reproduzido no Apêndice.

No que tange ao procedimento de coleta de dados foi utilizado o método eletrônico de entrevistas. A amostra vinculou-se ao universo dos servidores públicos, com nível de escolaridade ensino médio e superior, possuidores de identificação digital (ID) para acesso à rede intranet da Secretaria Geral de Controle Externo – TCMRJ e da CGM.

A Tabela 1 demonstra o número de questionários enviados e o número de respostas por órgão, como também o percentual obtido do total de respostas aos questionários enviados para o TCMRJ e a CGM, alcançando 33%.

**Tabela 1 – Número de questionários enviados e respondidos e percentuais dos questionários respondidos**

ÓRGÃO	Nº QUESTIONÁRIOS ENVIADOS	Nº QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS	PERCENTUAIS QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS
TCMRJ	184	66	17%
CGM	233	72	16%
<b>TOTAL</b>	<b>417</b>	<b>138</b>	<b>33%</b>

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários enviados e respondidos

Cabe ressaltar, que o questionário da presente pesquisa foi disponibilizado na rede intranet do TCMRJ e da CGM, no mês de janeiro de 2012.

## 2.6 Mensuração e Escalas

A definição de mensuração, segundo Malhotra (2006, p. 244):

*Mensuração* é a atribuição de números ou outros símbolos a características de objetos de acordo com certas regras predefinidas. Observe que o que se mede não é o objeto, mas uma de suas características. Assim, [...] medimos [...] percepções, atitudes, preferências ou outras características relevantes. (grifo do autor)

A mensuração é realizada através da utilização de escala. (MALHOTRA, 2006)

De acordo com Vieira (2011, p. xi):

As escalas são veículos por meio dos quais os pesquisadores desenvolvem medidas para aferir comportamentos e resultados [...]. Como a natureza deste conhecimento é científica, estas medidas [...] são carregadas de rigor, o que leva a procedimentos que asseverem características de dimensionalidade, validade e confiabilidade a estas variáveis.

Para Malhotra (2006, p. 244, grifo do autor) escala é: “Geração de um *continuum* no qual se localizam os objetos medidos.”

As principais escalas de mensuração são: Escalas Nominal, Ordinal, Intervalar e Razão.

Vieira (2011, p. 28) expõe os quatro tipos de escalas:

### 1. Escala Nominal

Uma escala nominal é um esquema figurativo de rotulagem em que os números servem apenas como rótulos ou etiquetas para identificar e classificar objetos. Para Tull e Hawkins (1984, p.231), “são a compreensão de números usados para categorizar objetos ou eventos”. Quando se utiliza uma escala nominal para fins de identificação, há uma correspondência biunívoca estrita entre os números e os objetivos.

### 2. Escala ordinal

As escalas ordinais representam números, letras ou outros símbolos utilizados para itens de *rankings* (TULL; HAWKINS, 1984). Na realidade, neste tipo de escala, os números servem para, além de nomear, identificar, categorizar, ordenar, segundo um processo de comparação, as pessoas, objetos ou fatos, em relação à determinada característica. Exemplo: os números utilizados em uma lista de chamada em sala de aula servem para identificar o aluno (SCHONER; UHL, 1975)

### 3. Escala de intervalo

Uma escala de intervalo (ou intervalar) é aquela em que os intervalos entre os números nos dizem a posição e quanto que pessoas, objetos ou fatos estão distantes entre si em relação a determinada característica. Essa característica de escalas de intervalo nos permite comparar diferenças entre as medições, mas não nos permite concluir a magnitude absoluta das medições (MATTAR, 1999).

### 4. Escala de razão

Por fim, as escalas de razão têm todas as propriedades das escalas nominais, ordinais e intervalares e, além disso, um ponto zero (0) como absoluto (KESS, 1982). Ela permite ao pesquisador identificar ou classificar os objetos, dispô-los em ordem de posto, e comparar intervalos de diferenças.

Acrescenta, ainda, Vieira (2011, p.xi):

As escalas, uma vez elaboradas com o rigor do procedimento científico, beneficiam o conhecimento, porque podem funcionar como aceleradores da pesquisa acadêmica [...]. Elas representam um saber instituído e possibilitam, de forma esclarecida e consistente, que se encontrem atalhos seguros para chegar a novas descobertas. Essas escalas se oferecem, responsabilmente, para cortar caminhos de investigação e orientar a busca de novos conhecimentos.

As técnicas de escalas usualmente utilizadas são as escalas comparativas e escalas não comparativas.

Escala comparativa é “Um dos dois tipos de técnicas de escalas em que objetos de estímulos são diretamente comparados uns com os outros.” (MALHOTRA, 2006, p. 249)

Escala não-comparativa é “Um dos dois tipos de técnicas de escala, em que cada objeto de estímulo é escalonado independentemente dos outros objetos no conjunto de estímulo.” (MALHOTRA, 2006, p. 250)

“As técnicas não-comparativas consistem em escalas contínuas e itemizadas.” (MALHOTRA, 2006, p. 264)

Escala contínua é “Também chamada de escala gráfica, solicita aos entrevistados que classifiquem os objetos fazendo uma marca no local que julguem adequado em uma linha que vai de um extremo ao outra da variável-critério.” (MALHOTRA, 2006, p. 264)

Escala itemizada é “Uma escala de mensuração que apresenta números e/ou breves descrições associadas a cada categoria. As categorias são ordenadas em termos de sua posição na escala.” (MALHOTRA, 2006, p. 265)

Uma das escalas itemizadas mais utilizada é a escala de Likert.

Vieira (2011, p. 38) define a escala de Likert:

[...] a escala criada por Rensis Likert em 1932 é uma escala de classificação amplamente utilizada, exigindo que os entrevistados indiquem um grau de afirmações sobre objetos de estímulo. Tipicamente, cada item da escala tem cinco categorias de respostas (pontos) que vão de “discordo totalmente” a “concordo totalmente”.

Félix (2009, p. 122) divulga sobre a escala de Likert:

[...] Tipicamente apresenta cinco pontos que representam os números que devem ser atribuídos a cada resposta selecionada. Contudo, podem ser atribuídas outras categorias de resposta quando se deseja refinar a percepção do respondente em relação ao perguntado.

O presente estudo utilizou-se da escala de Likert com dez pontos.

Vieira (2011, p. 30) destaca as estatísticas possíveis que podem ser utilizadas na escala de Likert: média, intervalo, amplitude total, amplitude média, desvio padrão, teste z, teste t, análise de variância (ANOVA), regressão, correlação de produto-momento e análise fatorial.

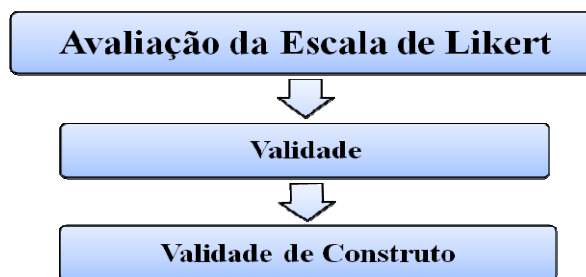
A Figura 7 demonstra a técnica de escalas desta pesquisa.



Figura 7 - Processo de definição da amostra  
Fonte: Elaborada pela autora

Com referência à avaliação de uma escala, Malhotra (2006, p. 274) expõe: “Uma escala de multiitens deve ser avaliada quanto a sua precisão e aplicabilidade.”

A Figura 8 apresenta os processos para avaliação da escala de Likert utilizada nesta pesquisa.



**Figura 8 – Avaliação da Escala de Likert**  
**Fonte: Elaborada pela autora**

A validade é a “Extensão pela qual as diferenças em escores observados na escala refletem as verdadeiras diferenças entre objetos quanto à característica que está sendo medida, e não erros sistemáticos ou aleatórios.” (MALHOTRA, 2006, p. 278)

Quanto à validade de construto, Malhotra (2006, p. 278) expõe:

A validade de construto aborda a questão de qual construto ou característica a escala está realmente medindo. Ao determinar a validade de um construto, o pesquisador procura responder questões teóricas sobre a razão pelas quais a escala funciona e que deduções podemos fazer com relação à teoria subjacente. Assim a validade de um construto exige uma sólida teoria sobre a natureza do construto que está sendo medido e como ele se relaciona com outros construtos. A validade de um construto é o tipo de validade mais sofisticado e difícil de estabelecer.

## 2.7 Definições operacionais

Operacionalizar uma variável constitui interpretá-la em termos mensuráveis. Isso demanda, inicialmente, a definição teórica da variável e, logo após, sua definição empírica ou operacional. (ALVES, 2005).

Collis e Hussey (2005, p.146) definem uma variável:

Uma variável é um atributo da entidade que você escolheu como sua unidade de análise. A característica mais importante de uma variável é que ela pode mudar, em outras palavras, pode assumir mais de um valor, seja entre entidades (dados de seções opostas) ou dentro da mesma entidade ao longo do tempo (dados de períodos de tempo). Além disso, esses valores diferentes são capazes de serem observados e/ou medidos.

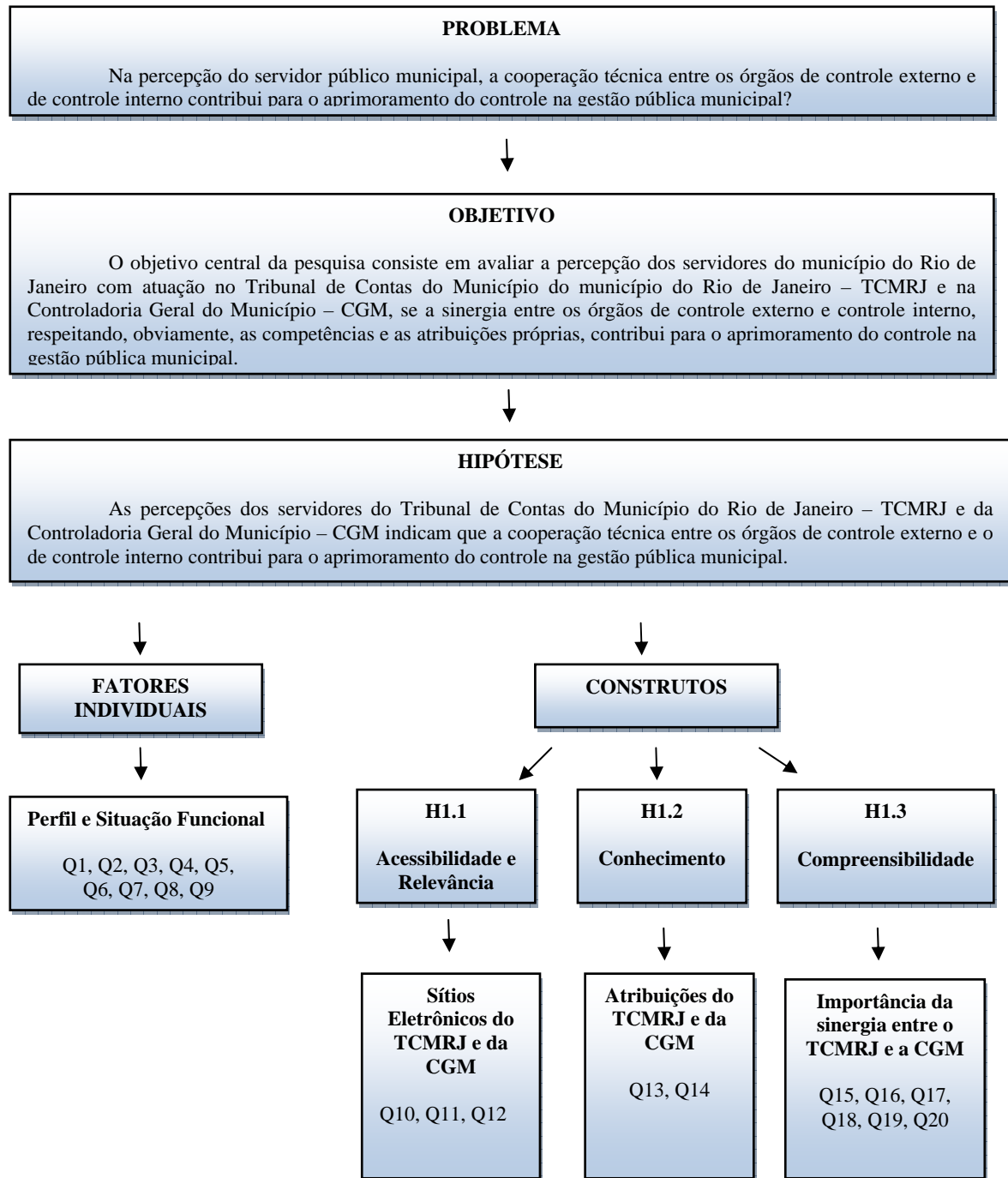
As variáveis são classificadas em independentes, dependentes e exógenas. A variável independente tem a capacidade de ser influenciada para prever os valores da variável dependente; a variável dependente possui o seu valor previsto pela variável independente; e a variável exógena pode ser qualquer uma desigual da variável independente que tenha o poder de exercer algum efeito na variável dependente. (COLLIS; HUSSEY, 2005, p.148).

Nesse contexto, as variáveis, do presente estudo, foram determinadas e classificadas, quanto à relação temporal existentes entre elas, como independente ou dependente, e quanto à mensuração das variáveis, através das escalas nominal, ordinal, intervalar e razão, abordadas na seção 2.6.

Para a realização desta pesquisa foram elaborados os construtos acessibilidade e relevância dos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM; conhecimento das atribuições do TCMRJ e da CGM; e compreensibilidade da importância da sinergia entre o TCMRJ e a CGM.

A Figura 9 apresenta a construção da pesquisa com o objetivo de responder ao problema central do referido estudo, demonstrando as suas hipóteses e as suas variáveis constituídas em consonância com o referencial teórico.





**Figura 9 – Estrutura da Pesquisa**  
 Fonte: Adaptado de Félix (2009, p.124)

### 2.7.1 Fatores individuais – Perfil e Situação Funcional

Os **fatores individuais**, constantes do questionário de pesquisa, são variáveis demográficas que visam qualificar o respondente quanto ao seu perfil (idade, sexo e formação acadêmica) – Q1 a Q3 – e quanto a sua situação funcional (órgão de lotação, regime jurídico,

cargo, cargo em comissão, tempo no serviço público e atividade executada) – Q4 a Q9. Todas essas variáveis são classificadas como independente.

O Quadro 19 apresenta as variáveis que compõe os Fatores Individuais.

Nº	DEFINIÇÃO	VALOR	CLASSIFICAÇÃO
Q1	Idade	Anos de vida	Razão
Q2	Sexo	1. Feminino 2. Masculino	Nominal
Q3	Formação acadêmica	1. Ensino médio completo 2. Graduação completa 3. Graduação em curso 4. Especialização completa 5. Especialização em curso 6. Mestrado completo 7. Mestrado em curso 8. Doutorado completo 9. Doutorado em curso	Nominal
Q4	Órgão de lotação	1. Servidor(a) do TCMRJ 2. Servidor(a) da CGM	Nominal
Q5	Regime jurídico	1. Servidor(a) próprio da unidade 2. Servidor(a) cedido de outra unidade 3. Contratado(a) para exercer cargo em comissão	Nominal
Q6	Cargo	1. Nível superior 2. Nível médio	Nominal
Q7	Cargo em comissão	1. Sim 2. Não	Nominal
Q8	Tempo no serviço público	Anos	Razão
Q9	Atividades executadas	1. fiscalização/auditoria 2. contabilidade 3. administração interna do órgão 4. outro	Nominal

**Quadro 19 – Variáveis que compõe os Fatores Individuais**

Fonte: Elaborado pela autora

### 2.7.2 Construtos – acessibilidade, relevância, conhecimento e compreensibilidade

A **acessibilidade** (Q10 e Q11), aos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM, consiste em verificar a intenção do entrevistado em obter informações a respeito dos órgãos de controle externo e de controle interno.

Quanto à **relevância** (Q12), busca determinar se o acesso a esses sítios eletrônicos ou apenas a um deles tem importância para a execução das tarefas profissionais do entrevistado.

O Quadro 20 mostra as variáveis de acessibilidade e de relevância dos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM.

Nº	DEFINIÇÃO	VALOR	CLASSIFICAÇÃO
Q10	Frequência no acesso do sítio eletrônico do TCMRJ.	Escala de Likert	Ordinal
Q11	Frequência no acesso do sítio eletrônico da CGM.	Escala de Likert	Ordinal
Q12	Relevância no acesso dos sítios eletrônicos, do TCMRJ e da CGM, ou apenas a um deles na atividade profissional.	Escala de Likert	Ordinal

**Quadros 20 – Variáveis de acessibilidade e relevância dos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM**

Fonte: Elaborado pela autora

As variáveis, relacionadas ao **conhecimento** (Q13 e Q14), visam mensurar se os servidores do TCMRJ e da CGM possuem ciência das atribuições inerentes aos órgãos de controle externo e de controle interno.

O Quadro 21 revela as variáveis de conhecimento das atribuições do TCMRJ e da CGM.

Nº	DEFINIÇÃO	VALOR	CLASSIFICAÇÃO
Q13	Nível de conhecimento das atribuições do TCMRJ.	Escala de Likert	Ordinal
Q14	Nível de conhecimento das atribuições da CGM.	Escala de Likert	Ordinal

**Quadros 21 – Variáveis relacionadas ao conhecimento das atribuições do TCMRJ e da CGM.**

Fonte: Elaborado pela autora

A **compreensibilidade** visa medir o grau de percepção do servidor em relação à importância da cooperação técnica entre o TCMRJ e a CGM para o aprimoramento do controle da gestão pública do municipal.

O Quadro 22 apresenta as variáveis da compreensibilidade da importância da sinergia entre o TCMRJ e a CGM.

Nº	DEFINIÇÃO	VALOR	CLASSIFICAÇÃO
Q15	Compartilhamento dos respectivos planejamentos das atividades de fiscalizações.	Escala de Likert	Ordinal
Q16	Estabelecimento de procedimento de reuniões de trabalho.	Escala de Likert	Ordinal
Q17	Intercâmbio tempestivo de informações para combater às práticas inadequadas, ao desvio e à fraude de recursos públicos	Escala de Likert	Ordinal
Q18	Ciência imediata da CGM ao TCMRJ quando do conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade.	Escala de Likert	Ordinal
Q19	Ações de fortalecimento dos mecanismos de controle social.	Escala de Likert	Ordinal
Q20	Aprimoramento do controle na gestão pública municipal.	Escala de Likert	Ordinal

**Quadros 22– Variáveis da compreensibilidade da importância da cooperação técnica entre o TCMRJ e a CGM.**

Fonte: Elaborado pela autora

## 2.8 Tratamento dos dados

Após a coleta de dados, através de questionário de pesquisa, o próximo passo é a análise das respostas dos entrevistados, utilizando o método de estatística.

Segundo Collis e Hussey (2005, p 186, grifo do autor) “A *estatística* é um conjunto de métodos e teoria aplicados a dados quantitativos ao tomar decisões diante de uma incerteza.”

Collis e Hussey (2005) sugerem como instrumento de análise de dados, um software de estatística, como o Minitab ou o SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*), ou um programa de planilhas, como o *Excel*. Estes programas possibilitam diversos tipos de análises, os resultados podem ser apresentados no formato de tabelas ou gráficos.

No presente estudo, para o tratamento dos dados, utilizou-se o programa *Microsoft Office Excel 2007*.

O programa *Microsoft Office Excel 2007* é uma ferramenta que pode ser utilizada para executar análises estatísticas, manipular dados e gerar tabelas e gráficos que resumem os dados. As análises podem ser executadas através de estatísticas descritivas como mediana, média, desvio-padrão e tabelas de frequências.

A análise estatística dos dados de uma pesquisa pode ser realizada através de uma abordagem envolvendo a análise exploratória. A análise exploratória, além da descrição de dados, utiliza-se tabelas, quadros, gráficos e outras formas diagramáticas para resumir ou exibir dados quantitativos, o que possibilita que modelos e conexões que não são visíveis nos dados não-analisados, sejam distinguidos. (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Nesse contexto, para atender ao objetivo central e aos objetivos específicos da pesquisa, expostos na seção 2.1, foi utilizada a análise de dados, envolvendo a construção de tabelas de frequência e a apuração da mediana, média e desvio-padrão, quando aplicáveis.

## **2.9 Limitações da pesquisa**

Collis e Hussey (2005, p. 127) define: “Uma limitação identifica os potenciais pontos fracos da pesquisa”.

Segundo Vieira (1999, p.29): “As limitações do estudo referem-se à coleta e ao tratamento dos dados”.

A presente pesquisa apresentou as seguintes limitações:

1. O questionário da pesquisa foi disponibilizado somente na rede intranet do TCMRJ e da CGM, no período de férias de verão tradicionalmente utilizado no país.
2. Subjetividade nas informações com referência à coleta de dados dos entrevistados.

### **3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

Neste capítulo são apresentadas as análises e os testes estatísticos dos dados, quando aplicáveis, para cada objetivo específico da pesquisa, a fim de responder a questão central da pesquisa.

A análise inicia-se a partir dos dados referentes ao perfil e situação funcional dos respondentes em função de obter as características da amostra.

Na sequência são apresentadas as análises das variáveis de acessibilidade e de relevância dos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM (Objetivo específico 1); das variáveis relacionadas ao conhecimento das atribuições do TCMRJ e da CGM (Objetivo específico 2); e das variáveis da compreensibilidade da importância da cooperação técnica entre o TCMRJ e a CGM para a gestão pública (Objetivo específico 3). Por fim, são demonstrados sinteticamente os resultados da pesquisa.

#### **3.1 Caracterização da amostra – Fatores individuais**

Os fatores individuais são variáveis que propõe qualificar o respondente quanto ao seu perfil e quanto a sua situação funcional.

Na Tabela 2, consta o perfil e a situação funcional dos respondentes do questionário da pesquisa. Não possuindo dados faltantes. A mediana, a média e o desvio padrão foram apurados somente para as variáveis classificadas como sendo de razão.

Tabela 2 – Perfil e situação funcional dos respondentes da pesquisa

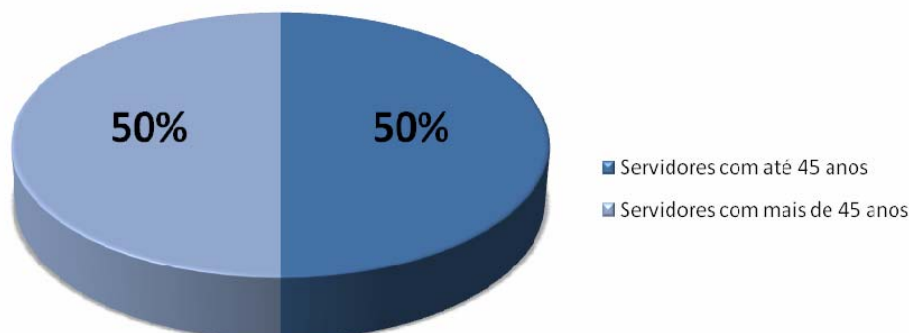
Variável	Dados válidos	Dados faltantes	Frequências	Percentuais Válidos	Mediana	Média	Desvio padrão
<b>Q1</b> <b>Idade</b>	138	0	-	-	45	44,72	9,91
<b>Q2</b> <b>Sexo</b>	138	0					
1. Feminino			40	29%	-	-	-
2. Masculino			98	71%			
<b>Q3</b> <b>Formação acadêmica</b>	138	0					
1. Ensino médio completo			2	1%			
2. Graduação completa			51	37%			
3. Graduação em curso			0	0%			
4. Especialização completa			52	38%	-	-	-
5. Especialização em curso			12	9%			
6. Mestrado completo			15	11%			
7. Mestrado em curso			2	1%			
8. Doutorado completo			2	1%			
9. Doutorado em curso			2	1%			
<b>Q4</b> <b>Órgão de lotação</b>	138	0					
1. Servidor(a) do TCMRJ			66	48%	-	-	-
2. Servidor(a) da CGM			72	52%			
<b>Q5</b> <b>Regime jurídico</b>	138	0					
1. Servidor(a) próprio da unidade			129	93%	-	-	-
2. Servidor(a) cedido de outra unidade			8	6%			
3. Contratado(a) para cargo em comissão			1	1%			
<b>Q6</b> <b>Cargo</b>	138	0					
1. Nível superior			114	83%	-	-	-
2. Nível médio			24	17%			
<b>Q7</b> <b>Cargo em comissão</b>	138	0					
1. Sim			70	51%	-	-	-
2. Não			68	49%			
<b>Q8</b> <b>Tempo no serviço público</b>	138	0	-	-	16	14,07	8,04
<b>Q9</b> <b>Atividades executadas</b>	138	0					
1. fiscalização/auditoria			98	71%	-	-	-
2. contabilidade			15	11%			
3. administração interna do órgão			17	12%			
4. outro			8	6%			

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos

A amostra é de 138 respondentes, correspondendo um total de 33% dos questionários respondidos da Secretaria Geral de Controle Externo do TCMRJ (17%) e da CGM (16%), conforme Tabela 1, na seção 2.5, da presente pesquisa.

A idade (Q1) dos respondentes situa-se em torno de 35 a 55 anos (média de 44,72 anos e desvio padrão de 9,91). O Gráfico 1 mostra a constituição dos respondentes do TCMRJ e da CGM quanto à idade.

**Gráfico 1 – Idade dos respondentes, do TCMRJ e da CGM, ao questionário (Q1)**



**Fonte:** Elaborada pela autora mediante questionários respondidos

Com referência ao sexo (Q2), a amostra é formada, predominantemente, de servidores do sexo masculino. Do total de respondentes, 29% pertencem ao sexo feminino e 71%, pertencem ao sexo masculino.

Foi observado, na formação acadêmica (Q3), que 95% dos respondentes possuem no mínimo nível superior, sendo que, 37% com graduação completa, 38 % com especialização completa e 20% divididos entre especialização em curso e mestrado completo. Cabe ressaltar, que mais da metade dos respondentes que possuem graduação (58%) indica o interesse no processo contínuo de conhecimento. Lembrando que as normas, legislações e procedimentos relacionados ao controle interno na gestão pública estão sempre em constantes mudanças.

Do número de questionários respondidos, composto por 138 servidores, referente ao órgão de lotação (Q4), 48% é do TCMRJ e 52% é da CGM. Estes percentuais favorecem na busca mais efetiva da resposta ao questionamento da presente pesquisa, há um equilíbrio de respondentes do TCMRJ e da CGM, em virtude do problema da pesquisa envolver a percepção do servidor público municipal tanto do órgão de controle externo, quanto do órgão de controle interno.

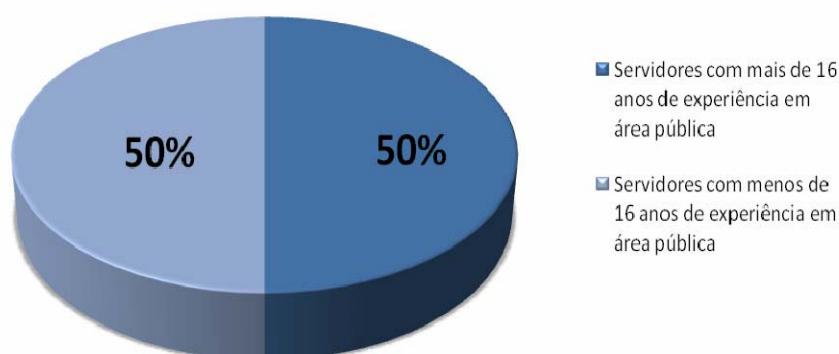
Quanto ao regime jurídico (Q5), a grande maioria dos respondentes pertence ao quadro próprio da unidade, que correspondem a 93% dos servidores pesquisados. Este percentual elevado pode indicar uma tendência da não descontinuidade dos serviços técnicos realizados pelos órgãos de controle externo e de controle interno do município do Rio de Janeiro, mesmo em decorrência de mudanças dos gestores públicos, em virtude das eleições.

O quantitativo dos respondentes quanto ao cargo efetivo (Q6) prevalece o de nível superior, correspondente a 83% dos questionários respondidos.

No que diz respeito a cargo em comissão (Q7), 51% dos respondentes, um pouco mais da metade, ocupam cargo em comissão.

Observa-se que o tempo de serviço público dos respondentes (Q8), situa-se na média de 14 anos e desvio padrão de 8,04. O Gráfico 2 apresenta a composição dos respondentes do TCMRJ e da CGM quanto ao tempo de serviço público.

Gráfico 2 – Tempo de serviço público dos respondentes, do TCMRJ e da CGM, ao questionário (Q8)



Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos

A maior parte dos respondentes, quanto às atividades executadas (Q9), desempenham as suas funções em fiscalização/auditoria (71%), o que indica que devem possuir uma visão mais apurada com relação ao problema da pesquisa.

### 3.2 Objetivo específico 1

O **objetivo específico 1** propôs investigar se os servidores, do TCMRJ e da CGM, acessam com bastante frequência o(s) sítio(s) eletrônico(s) do TCMRJ e/ou da CGM, como também verificar se o(s) acesso é(são) relevante(s) para a sua atividade profissional. Este construto foi analisado sob as dimensões de **acessibilidade** e de **relevância**.

De acordo com o objetivo específico 1, foi gerada a seguinte hipótese secundária:



**H1.1** – O servidores, do TCMRJ e da CGM, acessam com bastante frequência o(s) sítio(s) eletrônico(s) do TCMRJ e/ou da CGM, sendo relevante o(s) acesso (s) para a sua atividade profissional.

A Tabela 3 demonstra a frequência no acesso e a relevância dos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM pelos respondentes do questionário. Foi estabelecido o identificador para as opções de resposta de **1** – nenhuma até **10** – bastante, para as variáveis Q10 a Q12.

**Tabela 3 – Acessibilidade e relevância dos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM**

Definição		Variáveis					
		Q10		Q11		Q12	
<b>Dados válidos</b>		138		138		138	
<b>Dados faltantes</b>		0		0		0	
<b>Opções de respostas Frequências/Percentuais válidos</b>	<b>1 Nenhuma</b>	25	18%	29	21%	3	2%
	<b>2</b>	15	11%	13	9%	7	5%
	<b>3</b>	15	11%	9	7%	4	3%
	<b>4</b>	6	4%	7	5%	5	4%
	<b>5</b>	12	9%	9	7%	12	9%
	<b>6</b>	7	5%	6	4%	11	8%
	<b>7</b>	9	7%	7	5%	20	14%
	<b>8</b>	13	9%	23	17%	26	19%
	<b>9</b>	4	3%	12	9%	15	11%
	<b>10 Bastante</b>	32	23%	23	17%	35	25%
<b>Média</b>		5,43		5,52		7,30	
<b>Desvio padrão</b>		3,42		3,41		2,46	

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos

A dimensão **acessibilidade** está relacionada à frequência no acesso dos sítios eletrônicos do TCMRJ (**Q10**) e da CGM (**Q11**), pelos respondentes do questionário.

O sítio eletrônico do TCMRJ apresenta as suas atribuições, competências e estrutura; disponibiliza informações das realizações das auditorias, das inspeções, das visitas técnicas e dos monitoramentos nos órgãos da administração direta e indireta do município do Rio de Janeiro; e divulga o Relatório Trimestral de Atividades, a Revista do TCMRJ, o Manual de Inspeções aos Órgãos da Administração Direta, o Manual de Inspeções nos Órgãos da Administração Direta e os Serviços e Informações oferecidos pelo TCMRJ (consulta aos processos, ouvidoria, contas julgadas irregulares, auditoria ambiental e núcleo de estudos e planejamentos), conforme visto no capítulo 1, seção 1.5.1.2, deste estudo.

Quanto ao sítio eletrônico da CGM, apresenta também as suas atribuições, competências e estrutura; mostra o quantitativo de servidores por categoria funcional; disponibiliza informações de Auditoria, Contas Públicas, Rio Transparente, Informações

Gerenciais, Sistemas Informatizados, Legislação, Publicações CGM e Estudos e Pesquisas em Controladoria; e divulga o Relatório de Atividades e Diretrizes e o Manual de Normas e Procedimento de Controle Interno, uma importante ferramenta para o sistema de controle interno de toda a Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, de acordo com o capítulo 1, seção 1.6.1.1, desta pesquisa.

Verifica-se na Tabela 3, a posição dos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM que assinalaram a opção de resposta 10 da escala, o que corresponde o acesso com bastante frequência dos sítios eletrônicos do TCMRJ (Q10) e da CGM (Q11). No caso da variável **Q10** – Frequência no acesso do sítio eletrônico do TCMRJ, apenas 23%, que correspondem a 32 servidores respondentes, acessa com bastante frequência o sítio eletrônico do TCMRJ. Quanto à variável **Q11** – Frequência no acesso do sítio eletrônico da CGM, somente 17%, ou seja, 23 dos servidores respondentes acessam com bastante frequência.

A Tabela 4 apresenta a frequência das variáveis Q10 e Q11, da opção da resposta 10 da escala (bastante), marcada pelos respondentes, no acesso dos sítios eletrônicos do TCMRJ (Q10) e da CGM (Q11), distribuída por órgãos.

**Tabela 4 – Acessibilidade dos sítios eletrônicos pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM**

Definição	Q10		Q11	
	Opção 10 da escala – bastante		Opção 10 da escala – bastante	
	Frequência	Percentuais	Frequência	Percentuais
<b>Servidores do TCMRJ</b>	31	97%	3	13%
<b>Servidores do CGM</b>	1	3%	20	87%
<b>TOTAL</b>	<b>32</b>	<b>100%</b>	<b>23</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** Elaborada pela autora mediante questionários respondidos

Pode-se conferir na Tabela 4, que a acessibilidade do sítio eletrônico do TCMRJ (Q10), opção 10 da escala – bastante, foi constituída por 97% servidores do próprio órgão do TCMRJ e apenas 3% pertencem à CGM. No que diz respeito à acessibilidade do sítio eletrônico da CGM (Q11), opção 10 da escala – bastante, 87% pertencem à CGM e somente 13% pertencem ao TCMRJ.

A Tabela 5 divulga por órgão, TCMRJ e CGM, o número total de questionários respondidos das variáveis Q10 – Frequência no acesso do sítio eletrônico do TCMRJ e Q11 – Frequência no acesso do sítio eletrônico da CGM, opção 10 da escala - bastante, e os respectivos percentuais de questionários respondidos.

Tabela 5 – Relação do número total de questionários respondidos e a variável Q10 e Q11

ÓRGÃO	Nº TOTAL DE QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS	Q10		Q11	
		Opção 10 da escala – bastante		Opção 10 da escala – bastante	
		Nº DE QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS	PERCENTUAIS QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS	Nº DE QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS	PERCENTUAIS QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS
TCMRJ	66	31	47%	3	5%
CGM	72	1	1%	20	28%
<b>TOTAL</b>	<b>138</b>	<b>32</b>	<b>23%</b>	<b>23</b>	<b>17%</b>

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos

Com menção ao total de respondentes do TCMRJ desta pesquisa (66 servidores), para a variável Q10, 31 servidores responderam que acessam com bastante frequência o sítio eletrônico do TCMRJ, representando um percentual de 47%. Portanto, quase a metade dos servidores do TCMRJ, que responderam ao questionário, acessa com bastante frequência o sítio eletrônico do TCMRJ, o que não ocorre com os servidores da CGM (72 servidores), apenas 1 servidor acessa com bastante frequência o sítio eletrônico do TCMRJ, correspondendo um percentual de 1%.

No que se refere ao total de respondentes do TCMRJ deste estudo (66 servidores), para a variável Q11, apenas 3 servidores responderam que acessam com bastante frequência o sítio eletrônico da CGM, representando um percentual de 5%. Quanto ao total de respondentes da CGM (72 servidores), 20 servidores responderam que acessam com bastante frequência o sítio eletrônico da CGM, representando um percentual de 28%, menos da metade dos servidores respondentes da CGM.

Nesse contexto, cabe refletir que poderia ser estimulado o acesso mútuo, pelos servidores municipais, aos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM, pois essa ferramenta é de grande relevância para a sinergia entre os órgãos de controle do município do Rio de Janeiro, pois possibilita a transferência de experiências e de absorção de conhecimentos técnicos específicos de cada órgão.

Em síntese, quanto à dimensão **acessibilidade**, a hipótese **H1.1**, não foi confirmada. Os servidores, do TCMRJ e da CGM, não acessam com bastante frequência o(s) sítio(s) eletrônico(s) do TCMRJ e/ou da CGM, conforme o baixo percentual de acesso, 23% do TCMRJ e 17 % da CGM.

A dimensão da **relevância** está pautada no grande valor das informações para os respondentes, referente às atividades e às atribuições do TCMRJ e da CGM, disponibilizadas nos seus respectivos sítios eletrônicos, como suporte, quando necessário, para a execução de suas tarefas profissionais (**Q12**).

Na Tabela 3, observou-se que na variável **Q12** – Relevância no acesso dos sítios eletrônicos, do TCMRJ e da CGM, ou apenas a um deles na atividade profissional, grande parte dos respondentes, no total de 96 servidores (69%), que assinalou as opções de respostas entre 7 a 10 na escala, julga que o acesso aos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM ou a apenas a um deles é importante para a sua atividade profissional.

Sendo que, dos 69% dos respondentes, 45% são servidores do TCMRJ e 55% são servidores da CGM, mostrando certo equilíbrio na distribuição das respostas entre os servidores do TCMRJ e da CGM, onde há a percepção que ambos os órgãos acreditam da relevância no acesso dos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM para a execução das tarefas profissionais, conforme Tabela 6.

**Tabela 6 – Relevância no acesso dos sítios eletrônicos, do TCMRJ e da CGM, ou apenas a um deles na atividade profissional pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM**

Definição	Q12	
	Opções 7 a 10 da escala	
	Frequência	Percentuais
<b>Servidores do TCMRJ</b>	43	45%
<b>Servidores do CGM</b>	53	55%
<b>TOTAL</b>	<b>96</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos

A Tabela 7 apresenta por órgão, TCMRJ e CGM, o número total de questionários respondidos, o número de questionários respondidos da variável Q12 – Relevância no acesso dos sítios eletrônicos, do TCMRJ e da CGM, opções de resposta entre 7 a 10 da escala, e os respectivos percentuais de questionários respondidos.

**Tabela 7 – Relação do número total de questionários respondidos e a variável Q12**

ÓRGÃO	Nº TOTAL DE QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS	Nº DE QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS – Q12 Opções 7 a 10 da escala	PERCENTUAIS QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS – Q12
TCMRJ	66	43	65%
CGM	72	53	73%
<b>TOTAL</b>	<b>138</b>	<b>96</b>	<b>70%</b>

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários enviados e respondidos

Com referência ao total de respondentes do TCMRJ desta pesquisa (66 servidores), 43 responderam que o acesso aos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM ou a apenas a um deles é relevante para a sua atividade profissional, representando um percentual de 65%.

No que tange ao total de respondentes da CGM deste estudo (72 servidores), 53 responderam que o acesso aos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM ou a apenas a um deles é relevante para a sua atividade profissional, atribuindo um percentual de 73%.

Em síntese, mais da metade dos servidores do TCMRJ e da CGM, que responderam ao questionário, tem a devida ciência que o acesso aos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM ou a apenas a um deles é relevante para a sua atividade profissional.

Vale ressaltar, que na escala utilizada para esta variável Q12 – Relevância no acesso dos sítios eletrônicos, do TCMRJ e da CGM, ou apenas a um deles na atividade profissional, obteve-se uma média de 7,30 e desvio padrão de 2,46, o que procura mostrar que os respondentes, tanto do TCMRJ quanto da CGM, acreditam que é relevante para a realização de suas tarefas profissionais o acesso aos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM ou a apenas a um deles, de acordo com a Tabela 3.

Enfim, quanto à dimensão de **relevância**, a hipótese **H1.1**, foi confirmada. Os servidores, do TCMRJ e da CGM, julgam que o acesso aos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM ou a apenas a um deles é relevante para a sua atividade profissional.

### 3.3 Objetivo específico 2

O **objetivo específico 2** tem por fim avaliar se os servidores do TCMRJ e da CGM conhecem as principais atribuições do TCMRJ e da CGM. Este construto foi analisado sob a dimensão do **conhecimento**.

Relacionada a este objetivo específico 2, foi construída a seguinte hipótese secundária:

**H1.2** – Os servidores, do TCMRJ e da CGM, conhecem as principais atribuições do TCMRJ e da CGM.

A Tabela 8 demonstra o nível de conhecimento das principais atribuições do TCMRJ e da CGM dos respondentes do questionário. Foi estabelecido o identificador para as opções de resposta de **1** – nenhum até **10** – bastante, para as variáveis Q13 e Q14.

Tabela 8 – Nível de conhecimento das principais atribuições do TCMRJ e da CGM.

Definição		Variáveis			
		Q13		Q14	
Dados válidos		138		138	
Dados faltantes		0		0	
Opções de respostas Frequências/Percentuais válidos	1 Nenhum	1	1%	3	2%
	2	2	1%	6	4%
	3	5	4%	7	5%
	4	3	2%	2	1%
	5	9	7%	9	7%
	6	10	7%	10	7%
	7	18	13%	12	9%
	8	40	29%	19	14%
	9	17	12%	33	24%
	10 Bastante	33	24%	37	27%
Média		7,72		7,62	
Desvio padrão		2,04		2,51	

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos

A dimensão do **conhecimento** está relacionada ao nível de informação que os respondentes detêm sobre as principais atribuições do TCMRJ da CGM (Q13 e Q14).

As atribuições e as competências do TCMRJ estão estabelecidas na Lei Complementar nº 3, de 22 de setembro de 1976 (Lei Orgânica do Município do Rio de Janeiro), sendo divulgada no capítulo 1, seção 1.5.1.2, da presente pesquisa.

Como também, estão expostas no capítulo 1, seção 1.6.1.1, do presente estudo, as atribuições e as competências da CGM, estabelecidas no artigo 96 da Lei Orgânica Municipal, que foram reproduzidas no Decreto nº 29.970, de 13 de outubro de 2008, que aprova o Regimento Interno da Controladoria Geral do Município.

A Tabela 8 apresenta que a maior parte dos respondentes, marcou as opções de respostas entre 7 a 10 da escala, da variável **Q13** – Nível de conhecimento das atribuições do TCMRJ e da variável **Q14** – Nível de conhecimento das atribuições da CGM.

A Tabela 9 mostra o número de questionários respondidos nas opções de respostas de **7** – pouco até **10** – bastante, e seus respectivos percentuais válidos, para as variáveis Q13 e Q14.

Tabela 9 – Análise dos respondentes das variáveis Q13 e Q14 com opções de respostas entre 7 a 10 da escala.

Definição		Variáveis			
		Q13		Q14	
Dados válidos		138		138	
Dados faltantes		0		0	
Opções de respostas Frequências Percentuais válidos	7 Pouco	18	13%	12	9%
	8	40	29%	19	14%
	9	17	12%	33	24%
	10 Bastante	33	24%	37	27%
TOTAL		108	78%	101	74%

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos.

Na análise dos respondentes, conforme Tabela 9, da variável Q13 – Nível de conhecimento das atribuições do TCMRJ, que optaram pelas respostas entre 7 a 10 da escala, constatou-se um percentual total de 78%, indicando que os 108 servidores respondentes conhecem substancialmente as principais atribuições do TCMRJ, e da variável Q14– Nível de conhecimento das atribuições da CGM, que também marcaram as opções de respostas entre 7 a 10 da escala, verificou-se um percentual total de 74%, sugerindo que os 101 servidores respondentes conhecem substancialmente as principais atribuições do CGM.

A Tabela 10 avalia as variáveis Q13– Nível de conhecimento das atribuições do TCMRJ e Q14– Nível de conhecimento das atribuições da CGM, por servidores respondentes de cada órgão, do TCMRJ e da CGM.

Tabela 10 – Nível de conhecimento das atribuições do TCMRJ e da CGM, por servidores respondentes do TCMRJ e da CGM

Definição	Q13		Q14	
	Opções 7 a10 da escala		Opções 7 a10 da escala	
	Frequência	Percentuais	Frequência	Percentuais
Servidores do TCMRJ	61	56%	34	34%
Servidores do CGM	47	44%	67	66%
TOTAL	108	100%	101	100%

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos

Analisando a variável Q13 – Nível de conhecimento das atribuições do TCMRJ, dos 78% dos respondentes (Tabela 9), que optaram pelas respostas entre 7 a 10 da escala, 56% são servidores do TCMRJ e 44% são servidores da CGM, e a variável Q14– Nível de conhecimento das atribuições da CGM, dos 74% dos respondentes (Tabela 7), 34% são servidores do TCMRJ e 66% são servidores da CGM, conforme divulga a Tabela 10.

A Tabela 11 apresenta por órgão, TCMRJ e CGM, o número total de questionários respondidos, o número de questionários respondidos da variável Q13 – Nível de conhecimento das atribuições do TCMRJ, opções de resposta entre 7 a 10 da escala, e os respectivos percentuais de questionários respondidos.

**Tabela 11 – Relação do número total de questionários respondidos e a variável Q13**

ÓRGÃO	Nº TOTAL DE QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS	Nº DE QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS – Q13 Opções 7 a10 da escala	PERCENTUAIS QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS – Q13
TCMRJ	66	61	92%
CGM	72	47	65%
<b>TOTAL</b>	<b>138</b>	<b>108</b>	<b>78%</b>

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários enviados e respondidos

Com relação ao total de respondentes do TCMRJ desta pesquisa (66 servidores), 61 responderam que conhecem substancialmente as principais atribuições do TCMRJ, representando um percentual de 92%. Portanto, quase a sua totalidade dos servidores do TCMRJ, que responderam ao questionário, tem o devido conhecimento das principais atribuições do seu órgão.

No que diz respeito ao total de respondentes da CGM deste estudo (72 servidores), 47 responderam que conhecem substancialmente as principais atribuições do TCMRJ, atribuindo um percentual de 65%. Em suma, mais da metade dos servidores da CGM, que responderam ao questionário, tem a devida ciência das principais atribuições do TCMRJ.

A Tabela 12 divulga por órgão, TCMRJ e CGM, o número total de questionários respondidos da variável Q14– Nível de conhecimento das atribuições da CGM, opções de resposta entre 7 a 10 da escala, e os respectivos percentuais de questionários respondidos.

**Tabela 12 – Relação do número total de questionários respondidos e a variável Q14**

ÓRGÃO	Nº TOTAL DE QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS	Nº DE QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS – Q14 Opções 7 a10 da escala	PERCENTUAIS QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS – Q14
TCMRJ	66	34	51%
CGM	72	67	93%
<b>TOTAL</b>	<b>138</b>	<b>101</b>	<b>74%</b>

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários enviados e respondidos

Com referência ao total de respondentes do TCMRJ deste estudo (66 servidores), 34 responderam que conhecem substancialmente as principais atribuições da CGM, perfazendo um percentual de 51%. Deste modo, um pouco mais da metade dos servidores do TCMRJ, que responderam ao questionário, tem a devida ciência do conhecimento das principais atribuições da CGM.



No que tange ao total de respondentes da CGM deste estudo (72 servidores), 67 responderam que conhecem substancialmente as principais atribuições da CGM, conferindo um percentual de 93%. Portanto, quase a sua totalidade dos servidores da CGM, que responderam ao questionário, tem o devido conhecimento das principais atribuições do seu órgão.

Cabe destacar, que na escala utilizada para a variável Q13 – Nível de conhecimento das atribuições do TCMRJ – obteve uma média de 7,72 e desvio padrão de 2,04, o que tende a confirmar que os respondentes conhecem substancialmente as principais atribuições do TCMRJ, e que na escala utilizada para a variável Q14– Nível de conhecimento das atribuições da CGM – alcançou uma média de 7,62 e desvio padrão de 2,51, o que se percebe que os respondentes conhecem substancialmente as principais atribuições da CGM.

Face ao exposto, pode-se perceber que os respondentes da CGM (65%) para a variável Q13 – Nível de conhecimento das atribuições do TCMRJ – Tabela 11 – indicam que possuem mais conhecimento das principais atribuições do TCMRJ, do que os respondentes do TCMRJ (51%) para a variável Q14– Nível de conhecimento das atribuições da CGM – Tabela 12 – das, nas opções de respostas de 7 a 10 da escala.

Conforme a análise das variáveis Q13 e Q14, a percepção é que como a maioria dos respondentes conhece substancialmente as principais atribuições do TCMRJ e da CGM, tendem a ter a compreensão mais apurada para responder as variáveis Q15 a Q20, expostas na seção 3.4, da presente pesquisa.

Portanto, quanto a dimensão **conhecimento**, a hipótese **H1.2**, foi confirmada. Os servidores do TCMRJ e da CGM conhecem as principais atribuições do TCMRJ e da CGM.

### 3.4 Objetivo específico 3

O **objetivo específico 3** visa verificar se os servidores, do TCMRJ e da CGM, compreendem a importância do relacionamento técnico-profissional entre os órgãos do TCMRJ e da CGM para a gestão pública municipal. Este construto foi analisado sob a dimensão da **compreensibilidade**.

Desse objetivo específico 3, decorreu a seguinte hipótese secundária:

**H1.3** – O servidores, do TCMRJ e da CGM, compreendem a importância do relacionamento técnico-profissional entre os órgãos de controle externo e de controle interno para a gestão pública municipal.

A Tabela 13 demonstra a importância da sinergia entre o TCMRJ e a CGM para a gestão pública municipal pelos respondentes do questionário. Foi estabelecido o identificador para as opções de resposta de **1** – discordo totalmente até **10** – concordo totalmente, para as variáveis Q15 a Q20.

**Tabela 13 – Compreensibilidade da importância da sinergia entre o TCMRJ e a CGM para a gestão pública municipal.**

Definição		Variáveis											
		Q15		Q16		Q17		Q18		Q19		Q20	
Dados válidos		138		138		138		138		138		138	
Dados faltantes		0		0		0		0		0		0	
Opções de respostas Frequências/Percentuais válidos	1 Discordo totalmente	4	3 %	4	3%	3	2%	3	2%	4	3%	4	3%
	2	0	0%	1	1%	0	0%	1	1%	0	0%	0	0%
	3	0	0%	0	0%	0	0%	1	1%	1	1%	0	0%
	4	3	2%	2	1%	0	0%	2	1%	0	0%	0	0%
	5	7	6%	7	5%	1	1%	3	2%	3	2%	1	1%
	6	9	7%	5	4%	4	3%	1	1%	1	1%	0	0%
	7	5	4%	6	4%	1	1%	4	3%	4	3%	2	1%
	8	18	13%	25	18%	14	10%	11	8%	11	8%	15	11%
	9	22	16%	24	17%	17	12%	19	14%	18	13%	16	12%
	10 Concordo totalmente	70	51%	64	48%	98	71%	93	67%	96	70%	100	72%
Média		8,57		8,52		9,30		9,07		9,17		9,33	
Desvio padrão		2,10		2,08		1,59		1,92		1,85		1,67	

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos.

A dimensão da **compreensibilidade** está pautada no entendimento da importância da cooperação técnica entre o TCMRJ e a CGM para a gestão pública municipal (Q15 a Q20).

A cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno está fundamentada na Constituição Federal de 1988, quando é estabelecida a obrigatoriedade de comunicação ao Tribunal de Contas, das irregularidades e desvios detectados; e que os órgãos de controle interno devem preventivamente, informar e solicitar auxílio ao Tribunal de Contas todas as vezes que perceba algum ponto fundamental de controle deficiente e inexistente, como também a sua possível descontinuidade.

Um dos principais objetivos que a cooperação técnica entre o TCMRJ e a CGM pode proporcionar, é o aprimoramento do controle na administração pública municipal, orientando

o gestor público na busca de oferecer, cada vez mais, serviços públicos essenciais, com qualidade, para a coletividade.

O capítulo 1, na seção 1.7, apresenta com mais fundamento o relacionamento técnico-profissional entre os órgãos do controle externo e do controle interno da Administração Pública.

A Tabela 14 permite que seja analisado o número de questionários respondidos nas opções de respostas de **8** – concordo parcialmente até **10** – concordo totalmente, que correspondem as maiores frequências dos respondentes, para as variáveis Q15 a Q20.

**Tabela 14 – Análise dos respondentes das variáveis Q15 a Q20 com opções de respostas entre 8 a 10 na escala.**

Definição	Variáveis													
	Q15		Q16		Q17		Q18		Q19		Q20			
Dados válidos	138		138		138		138		138		138			
Dados faltantes	0		0		0		0		0		0			
Opções de respostas Frequências Percentuais válidos	8 Concordo parcialmente		18	13%	25	18%	14	10%	11	8%	11	8%	15	11%
	9		22	16%	24	17%	17	12%	19	14%	18	13%	16	12%
	10 Concordo totalmente		70	51%	64	48%	98	71%	93	67%	96	70%	100	72%
<b>TOTAL</b>	110	80%	113	83%	129	93%	123	89%	127	92%	131	95%		

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos.

A partir das respostas dadas à variável **Q15** – Compartilhamento dos respectivos planejamentos das atividades de fiscalizações, nas opções de respostas de 8 a 10 da escala, pode-se perceber que grande parte dos respondentes (80 %), na Tabela 14, concorda que é importante o TCMRJ e a CGM compartilhem os respectivos planejamentos das atividades de fiscalização.

A Tabela 15 divulga a percepção do compartilhamento dos respectivos planejamentos das atividades de fiscalizações pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM.

**Tabela 15 – Compartilhamento dos respectivos planejamentos das atividades de fiscalizações pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM**

Definição	Q15	
	Opções 8 a 10 da escala	
	Frequência	Percentuais
Servidores do TCMRJ	47	43%
Servidores do CGM	63	57%
<b>TOTAL</b>	<b>110</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos

Percebe-se que dos 80% dos respondentes (Tabela 14), 43% são servidores do TCMRJ e 57% são servidores da CGM. Em suma, os respondentes da CGM concordam mais em

compartilhar os planejamentos das suas atividades de fiscalização do que os respondentes do TCMRJ.

Da análise das respostas da variável **Q16** – Estabelecimento de procedimento de reuniões de trabalho – foi possível verificar, que os respondentes que assinalaram as opções de respostas entre 8 a 10 da escala, pode-se compreender que a maior parte dos respondentes (83%), na Tabela 14, concorda que é importante estabelecer procedimentos de reuniões de trabalho entre o TCMRJ e a CGM.

A Tabela 16 apresenta a percepção do estabelecimento de procedimento de reuniões de trabalho pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM.

**Tabela 16 – Estabelecimento de procedimento de reuniões de trabalho pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM**

Definição	Q16	
	Opções 8 a 10 da escala	
	Frequência	Percentuais
<b>Servidores do TCMRJ</b>	49	43%
<b>Servidores do CGM</b>	64	57%
<b>TOTAL</b>	<b>113</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos

Com referência aos 83% dos respondentes (Tabela 14), 43% são servidores do TCMRJ e 63% são servidores da CGM. Face o exposto, os respondentes da CGM concordam mais em estabelecer procedimentos de reuniões de trabalho entre o TCMRJ e a CGM, do que os respondentes do TCMRJ.

Com base nas respostas dadas na variável **Q17** – Intercâmbio tempestivo de informações para combater às práticas inadequadas, ao desvio e à fraude de recursos públicos, pode-se perceber que grande parte dos respondentes (93%), na Tabela 14, que assinalou as opções de respostas entre 8 a 10 da escala, concorda que é importante que as ações de combate às práticas inadequadas, ao desvio e à fraude de recursos públicos sejam apoiadas pelo intercâmbio tempestivo de informações entre o TCMRJ e a CGM.

A Tabela 17 mostra a percepção do intercâmbio tempestivo de informações para combater às práticas inadequadas, ao desvio e à fraude de recursos públicos pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM.

**Tabela 17– Intercâmbio tempestivo de informações para combater às práticas inadequadas, ao desvio e à fraude de recursos públicos pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM**

Definição	Q17	
	Opções 8 a 10 da escala	
	Frequência	Percentuais
<b>Servidores do TCMRJ</b>	60	47%
<b>Servidores do CGM</b>	69	53%
<b>TOTAL</b>	<b>129</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos

De acordo, com os 93% dos respondentes (Tabela 14), 47% são servidores do TCMRJ e 53% são servidores da CGM, o que mostra um equilíbrio razoável de concordância na distribuição das respostas entre os servidores do TCMRJ e da CGM na variável Q17.

A partir das respostas dadas à **Q18** – Ciência imediata da CGM ao TCMRJ quando do conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, nas opções de respostas entre 8 a 10 da escala, pode-se observar que grande parte dos respondentes (89%), Tabela 12, concorda que é importante a CGM dar ciência imediatamente ao TCMRJ quando toma conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade.

A Tabela 18 expõe a percepção da ciência imediata da CGM ao TCMRJ quando do conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM

**Tabela 18– Ciência imediata da CGM ao TCMRJ quando do conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM**

Definição	Q18	
	Opções 8 a 10 da escala	
	Frequência	Percentuais
<b>Servidores do TCMRJ</b>	63	51%
<b>Servidores do CGM</b>	60	49%
<b>TOTAL</b>	<b>123</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos

Sendo que, dos 89% dos respondentes (Tabela 14), 51% são servidores do TCMRJ e 49% são servidores da CGM, o que apresenta um equilíbrio razoável de concordância na distribuição das respostas entre os servidores do TCMRJ e da CGM na variável Q18 – Ciência imediata da CGM ao TCMRJ quando do conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade.

Da análise das respostas da variável **Q19** – Ações de fortalecimento dos mecanismos de controle social – foi possível verificar, que os respondentes que assinalaram as opções de respostas entre 8 a 10 na escala, pode-se compreender que a maior parte dos respondentes

(92%), na Tabela 14, concorda que é importante a cooperação e a integração de ações do TCMRJ e da CGM para o fortalecimento dos mecanismos de controle social.

A Tabela 19 apresenta a percepção das ações de fortalecimento dos mecanismos de controle social pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM

**Tabela 19– Ações de fortalecimento dos mecanismos de controle social pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM**

Definição	Q19	
	Opções 8 a 10 da escala	
	Frequência	Percentuais
<b>Servidores do TCMRJ</b>	62	49%
<b>Servidores do CGM</b>	65	51%
<b>TOTAL</b>	<b>127</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos

Com referência, aos 92% dos respondentes (Tabela 14), 49% são servidores do TCMRJ e 51% são servidores da CGM, o que mostra um equilíbrio razoável de concordância na distribuição das respostas entre os servidores do TCMRJ e da CGM na variável Q19 – Ações de fortalecimento dos mecanismos de controle social.

As variáveis **Q15** a **Q19**, expostas individualmente anteriormente, todas visam a importância dos procedimentos que otimizam e integram as ações entre o TCMRJ e a CGM.

Com o objetivo de uma síntese dos resultados dessas variáveis, a Tabela 20 expõe a média da análise dos respondentes das variáveis Q15 s Q19, com opções de respostas de **8** – concordo parcialmente até **10** – concordo totalmente, que correspondem as maiores frequências dos respondentes.

**Tabela 20 – Média da análise dos respondentes das variáveis Q15 a Q20 com opções de respostas entre 8 a 10 na escala.**

Definição	Variáveis	
	Q15 a Q19	
<b>Dados válidos</b>	138	
<b>Dados faltantes</b>	0	
Opções de respostas Média de Frequências Média de Percentuais Válidos	8 <b>Concordo parcialmente</b>	16 11%
	9	20 14%
	10 <b>Concordo totalmente</b>	84 62%
<b>TOTAL</b>	120 87%	

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos.

Na análise da média dos respondentes, conforme a Tabela 20, das variáveis Q15 a Q19 – Procedimentos que otimizam e integram as ações entre o TCMRJ e a CGM, que optaram pelas opções de respostas entre 8 a 10 da escala, constatou-se uma média de 120 servidores respondentes que concordam com os procedimentos que otimizam e integram as ações entre o TCMRJ e a CGM, indicando um percentual médio de 87% dos questionários respondidos pelos servidores do TCMRJ e da CGM, nas opções de respostas entre 8 a 10 da escala.

A Tabela 21 divulga a percepção dos procedimentos que otimizam e integram as ações entre os órgãos de controle externo e de controle interno do município do Rio de Janeiro, pela média dos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM.

**Tabela 21– Procedimentos que otimizam e integram as ações entre o TCMRJ e a CGM pela média dos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM**

Definição	Média Q15 a Q19	
	Opções 8 a 10 da escala	
	Frequência	Percentuais
<b>Servidores do TCMRJ</b>	56	47%
<b>Servidores do CGM</b>	64	53%
<b>TOTAL</b>	<b>120</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos

Percebe-se que dos 87% dos respondentes (Tabela 20), 47% são servidores do TCMRJ e 53% são servidores da CGM o que apresenta um equilíbrio razoável de concordância na distribuição das respostas entre os servidores do TCMRJ e da CGM na média das variáveis Q15 a Q19 – Procedimentos que otimizam e integram as ações entre o TCMRJ e a CGM.

A Tabela 22 apresenta por órgão, TCMRJ e CGM, o número total de questionários respondidos da média das variáveis Q15 a Q19 – Procedimentos que otimizam e integram as ações entre o TCMRJ e a CGM, opções de resposta entre 8 a 10 da escala, e os respectivos percentuais de questionários respondidos.

**Tabela 22 – Relação média do número de questionários respondidos e a média das variável Q15 e Q19**

ÓRGÃO	Nº TOTAL DE QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS S	MÉDIA QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS Q15 a Q19	MÉDIA PERCENTUAIS QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS Q15 a Q19
		Opções 8 a 10 da escala	
TCMRJ	66	56	85%
CGM	72	64	89%
<b>TOTAL</b>	<b>138</b>	<b>120</b>	<b>87%</b>

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários enviados e respondidos

Com menção ao total de respondentes do TCMRJ deste estudo (66 servidores), 56 responderam que concordam que é importante os procedimentos que otimizam e integram as

ações entre o TCMRJ e a CGM, determinando um percentual de 85%, quase a totalidade dos servidores do TCMR, que responderam ao questionário.

No que se refere ao total de respondentes da CGM desta pesquisa (72 servidores), 64 responderam que concordam que é importante os procedimentos que otimizam e integram as ações entre o TCMRJ e a CGM, conferindo um percentual de 89%, quase a totalidade dos servidores da CGM, que responderam ao questionário.

A variável **Q20** – Aprimoramento do controle na gestão pública municipal – corresponde ao problema específico desta pesquisa. Com base nas respostas dadas, pode-se perceber que quase a totalidade dos respondentes (95%), Tabela 14, assinalou as opções de respostas entre 8 a 10 da escala, concordando que é importante a cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno, na contribuição do aprimoramento do controle na gestão pública municipal.

A Tabela 23 apresenta a percepção do aprimoramento do controle na gestão pública municipal pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM.

**Tabela 23– Aprimoramento do controle na gestão pública municipal pelos servidores respondentes do TCMRJ e da CGM**

Definição	Q20	
	Opções 8 a 10 da escala	
	Frequência	Percentuais
Servidores do TCMRJ	63	48%
Servidores do CGM	68	52%
<b>TOTAL</b>	<b>131</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários respondidos

Percebe-se que dos 95% dos respondentes (Tabela 14), 48% são servidores do TCMRJ e 52% são servidores da CGM o que apresenta um equilíbrio razoável de concordância na distribuição das respostas entre os servidores do TCMRJ e da CGM na variável Q20 – Aprimoramento do controle na gestão pública municipal.

A Tabela 24 apresenta por órgão, TCMRJ e CGM, o número total de questionários respondidos da Q20 – Aprimoramento do controle na gestão pública municipal, opções de resposta entre 8 a 10 da escala, e os respectivos percentuais de questionários respondidos.

**Tabela 24 – Relação do número total de questionários respondidos e a variável Q20**

ÓRGÃO	Nº TOTAL DE QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS S	Nº DE QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS – Q20 Opções 8 a10 da escala	PERCENTUAIS QUESTIONÁRIOS RESPONDIDOS
TCMRJ	66	63	95%
CGM	72	68	94%
<b>TOTAL</b>	<b>138</b>	<b>123</b>	<b>90%</b>

Fonte: Elaborada pela autora mediante questionários enviados e respondidos



Com referência ao total de respondentes do TCMRJ deste estudo (66 servidores), 63 responderam que concordam que é importante a cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno, pois contribui para o aprimoramento do controle na gestão pública municipal, perfazendo um percentual de 95%, quase a totalidade dos servidores do TCMRJ, que responderam ao questionário.

No que tange ao total de respondentes da CGM desta pesquisa (72 servidores), 68 responderam que concordam que é importante o relacionamento técnico-profissional entre os órgãos de controle externo e de controle interno, pois contribui para o aprimoramento do controle na gestão pública municipal, conferindo um percentual de 94%, quase a totalidade dos servidores da CGM, que responderam ao questionário.

Vale ressaltar, que na escala utilizada para esta variável Q20 – Aprimoramento do controle na gestão pública municipal – obteve-se uma média de 9,33 e desvio padrão de 1,67, conforme tabela 11, o que tende a confirmar que os respondentes concordam que é importante a cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno, pois contribui para o aprimoramento do controle na gestão pública municipal.

Enfim, quanto à a dimensão da **compreensibilidade**, a hipótese **H1.3**, foi confirmada. O servidor do TCMRJ e da CGM compreende a importância do relacionamento técnico-profissional entre os órgãos do TCMRJ e da CGM para a gestão pública municipal.

### 3.5 Síntese da análise dos resultados

A Figura 10 apresenta os resultados sintetizados da análise dos dados da presente pesquisa.

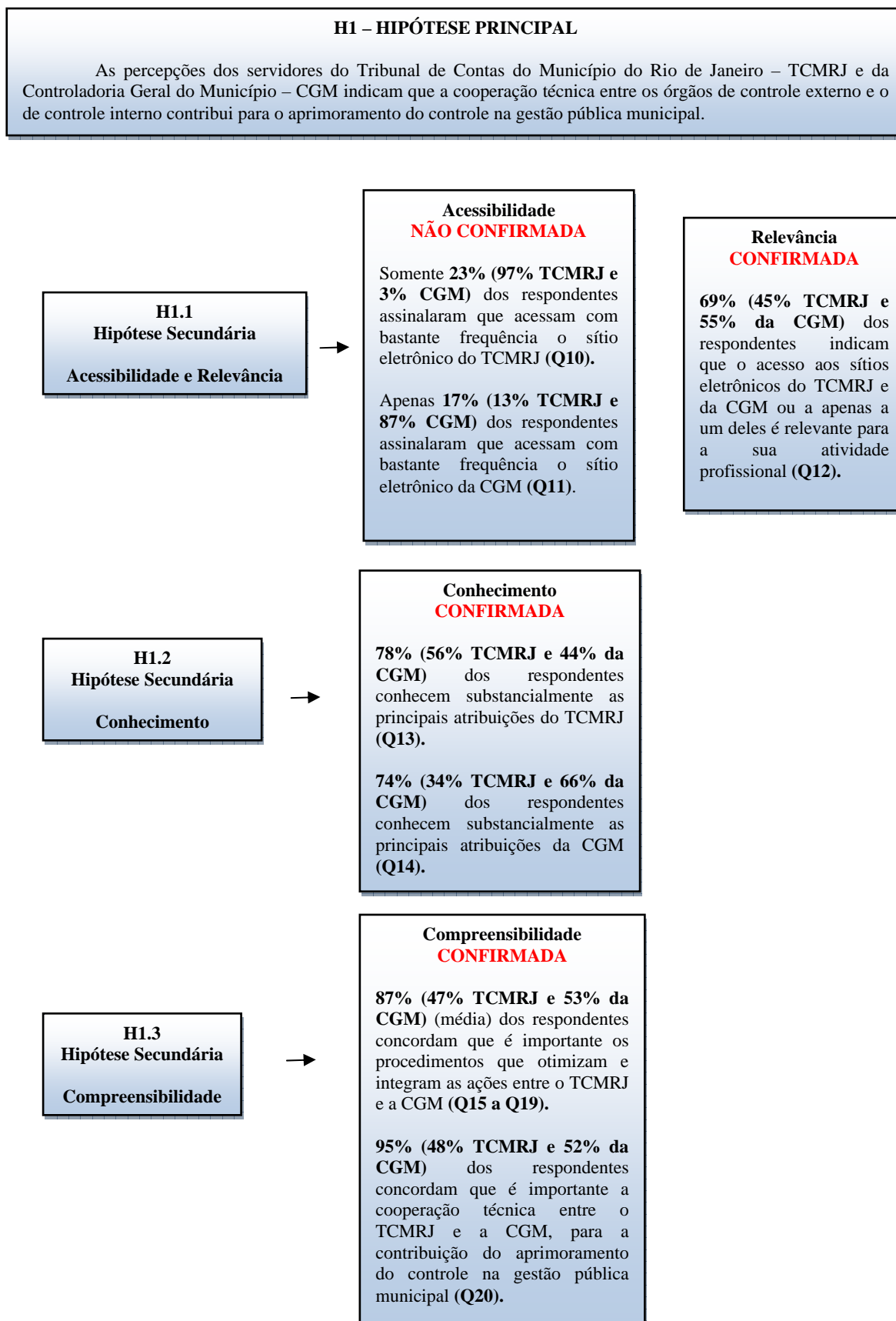


Figura 10 – Resultados sintetizados da análise dos dados da presente pesquisa  
Fonte: Adaptado de Félix (2009, p.160)

## **4 CONCLUSÕES, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÃO**

Neste capítulo são apresentadas as principais conclusões com referência à resposta ao problema central da pesquisa: as sugestões de novas pesquisas acadêmicas; e por fim recomendações para o fortalecimento da sinergia entre os órgãos de controle externo e de controle interno para o aprimoramento do controle na gestão pública municipal da cidade do Rio de Janeiro.

### **4.1 Conclusões**

Este trabalho teve com objetivo avaliar a percepção dos servidores do município do Rio de Janeiro com atuação no Tribunal de Contas do Município do município do Rio de Janeiro – TCMRJ e na Controladoria Geral do Município – CGM, se a cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e controle interno, contribui para o aprimoramento do controle na gestão pública municipal.

Para atender o objetivo central foram definidos três objetivos específicos que buscaram avaliar se os servidores, do TCMRJ e da CGM, acessavam com bastante frequência os sítios eletrônicos do TCMRJ e/ou da CGM, como também se os acessos eram relevantes para a sua atividade profissional; se os servidores conheciam as principais atribuições do TCMRJ e da CGM; e por fim se os servidores tinham a compreensão da importância do relacionamento técnico-profissional entre os órgãos do TCMRJ e da CGM para a gestão pública municipal.

Com base no objetivo central foi gerada a hipótese principal da pesquisa e as respectivas hipóteses secundárias e, por conseguinte, traçados os construtos da acessibilidade, relevância, conhecimento e compreensibilidade.

O resultado revela que a dimensão da acessibilidade, que representa o acesso pelos servidores, com bastante frequência, aos sítios eletrônicos do TCMRJ e/ou da CGM, não foi confirmada, os servidores, do TCMRJ e da CGM, não acessam com bastante frequência o(s) sítio(s) eletrônico(s) do TCMRJ e/ou da CGM, conforme o baixo percentual de acesso, 23% no sítio eletrônico do TCMRJ e 17 % no sítio eletrônico da CGM.

Quanto à dimensão de relevância, o resultado foi confirmado, os servidores respondentes (69%), do TCMRJ e da CGM, julgam que o acesso aos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM ou a apenas a um deles é relevante para a sua atividade profissional.

A dimensão do conhecimento está relacionada ao nível de informação que os respondentes detêm sobre as principais atribuições do TCMRJ e da CGM, 78% dos respondentes conhecem substancialmente as principais atribuições do TCMRJ e 74% dos respondentes conhecem substancialmente as principais atribuições da CGM, quanto ao resultado, foi confirmada, os servidores do TCMRJ e da CGM conhecem as principais atribuições do TCMRJ e da CGM.

Por fim, a dimensão da compreensibilidade, que está pautada no entendimento da importância do relacionamento técnico-profissional entre os órgãos do TCMRJ e da CGM para a gestão pública municipal, no que concerne ao resultado está confirmada. Cabe ressaltar, que quanto aos diversos questionamentos relacionados aos procedimentos que otimizam e integram as ações entre o TCMRJ e a CGM, obteve uma média de 87% dos respondentes que estão de acordo que é importante os processos que otimizam e integram as ações entre os órgãos de controle externo e de controle interno no âmbito do município do Rio de Janeiro, e no que diz respeito a questão norteadora da pesquisa, 95% dos respondentes concordam que é importante a cooperação técnica entre o TCMRJ e a CGM, para a contribuição do aprimoramento do controle na gestão pública municipal.

#### **4.2 Sugestões de novas pesquisas**

No decorrer da execução desta pesquisa foram analisados alguns aspectos com relação ao tema em questão. Deste modo, entende-se, que novos estudos podem ser desenvolvidos para ampliar os resultados aqui demonstrados, sugere-se como exemplos:

1. Como a sociedade avalia a cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno da cidade do Rio de Janeiro para o aprimoramento do controle na gestão pública municipal.
2. Se a sociedade carioca se preocupa com o aprimoramento do sistema de controle na administração pública municipal.
3. Pesquisas que busquem evidenciar os processos de relacionamento técnico-profissional, entre o Tribunal de Contas do Município do município do Rio de Janeiro

– TCMRJ e a Controladoria Geral do Município – CGM, para o aprimoramento do controle na gestão pública municipal.

### **4.3 Recomendação**

Com o objetivo de aprimorar o controle na gestão pública municipal no Rio de Janeiro, por meio deste estudo realizado, recomenda-se que seja estimulado o acesso, pelos servidores municipais, aos sítios eletrônicos do TCMRJ e da CGM, pois essa ferramenta é de grande relevância para a sinergia entre os órgãos de controle do município do Rio de Janeiro, pois possibilita a transferência de experiências e de absorção de conhecimentos técnicos específicos de cada órgão.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo C. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1985.

ÁLVARES, Elismar; GIOCOMETTI, Celso; GUSSO, Eduardo. *Governança Corporativa: um modelo brasileiro*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

ALVES, Francisco José dos Santos. *Adesão do contabilista ao Código de ética da sua profissão: um estudo empírico sobre percepções*. 2005. 265 p. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, 2005.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS – AICPA. Apresenta padrões éticos para a profissão e normas de auditoria. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx>>. Acesso em: 09 ago. 2010

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. *Contabilidade Pública: da teoria à prática*. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. *Introdução à auditoria operacional*. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

ATTIE, William. *Auditoria Interna*. São Paulo: Atlas, 2006.

ALEXANDRINO, Marcelo, PAULO, Vicente. *Direito Administrativo*. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)> Acesso em: 09 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 19, 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Lei nº 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. *Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal*. Brasília: MF/SFC, 2001.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin Spink. *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. 34. ed. Brasília: ENAP, 1998.

CITADINI, Antônio Roque. *O Controle Externo da Administração Pública*. São Paulo: Max Limonad, 1995.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. *Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2. ed. São Paulo: Bookman, 2005.

CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO – CGM. Apresenta informações sobre a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.rio.rj.gov.br/web/cgm/>> Acesso em: 01 set. 2010

\_\_\_\_\_. Relatório de Atividades de 2010 e Diretrizes para 2011. 2. ed. fev. 2011. Disponível em: <[http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/comunicacao/publicacoes/pdf/rel\\_atividades\\_cgm2010\\_v2.pdf](http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/comunicacao/publicacoes/pdf/rel_atividades_cgm2010_v2.pdf)>. Acesso em: 01 set. 2011

CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à Teoria Geral da Administração*. 3. ed. São Paulo: Editora Mc Graw Hill, 1983.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Apresenta orientações e normas para o exercício da profissão contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 08 ago. 2010

\_\_\_\_\_. NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração. Brasília, 2009, 20 p.

\_\_\_\_\_. NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Brasília, 2009, 25 p.

\_\_\_\_\_.NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. Brasília, 2003, 7 p.

\_\_\_\_\_. NBC TA 610 – Utilização do Trabalho de Auditoria Interna, Brasília, 2009, 9 p.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS – COSO. Apresenta orientações para prevenir e evitar fraudes nas instituições. Disponível em : <<http://www.coso.org/>>. Acesso em: 08 ago. 2010

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Auditoria Contábil: Teoria e Prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

D'ÁVILA, Marcos Zähler; OLIVEIRA, Marcos Aparecido Martins. *Conceitos e Técnicas de Controles Internos de Organizações*. São Paulo: Nobel, 2002.

FÉLIX, Cláudia Lima. *Regime Próprio de Previdência e Assistência social: uma análise do grau de conhecimento que o servidor público do Município do Rio de Janeiro detém em relação às informações gerenciais do regime previdenciário municipal*. 2009. 176 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças, Rio de Janeiro, 2009.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. *Eficiência administrativa na Constituição Federal*. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 49, 1 fev. 2001. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/344>>. Acesso em: 19 mar 2011.

FULGENCIO, Paulo Cesar. *Glossário Vade Mecum: administração pública, ciências contábeis, direito, economia, meio ambiente: 14.000 termos e definições*. Rio de Janeiro: Mauad Editora Ltda, 2007.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1999.

GOLDENBERG, Mirian. *A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em Ciências Sociais*. 3. ed. Rio de Janeiro: Record, 1999.

HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Minidicionário Houaiss da língua portuguesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL – IBRACON. Apresenta informações gerais sobre auditoria independente no Brasil. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/>> Acesso em: 08 ago. 2010

\_\_\_\_\_. NPA 02 – Procedimentos de Auditoria Independente de Instituições Financeiras e Entidades Equiparadas. Rio de Janeiro, 1985, 23 p.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA BRASIL. Apresenta informações para promover o valor dos auditores internos nas organizações. Disponível em: <<http://www.iiabrasil.org.br/new/>> Acesso em: 10 nov. 2010

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Procedimentos de Auditoria Interna: organização básica da auditoria interna*. Biblioteca Técnica de Auditoria Interna, 1991, 392 p

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. Apresenta informações para o fortalecimento da profissão contábil em todo o mundo. Disponível em : <<http://www.ifac.org/>> Acesso em: 08 ago. 2010

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Apresenta informações para o desenvolvimento da auditoria governamental. Disponível em: <<http://www.intosai.org/en/portal/>> Acesso em: 08 ago. 2010

KERVIN, John B. *Methods for Business Research*. New York: HarperCollins. 1992



LAGES, Cintia Grabini. *Separação dos poderes: tensão e harmonia*. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=5223](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=5223)>. Acesso em: 23 dez. 2011.

LANNA, Jorge César Moreira. *Evolução Histórica do Tribunal de Contas da União (TCI) nas Constituições Brasileiras*. Trabalhos Técnicos. nov. 2009. Disponível em: <<http://www.cnc.org.br/sites/default/files/arquivos/dj3nov09.pdf>> Acesso em: 15 ago. 2010

LIMA, Luiz Henrique. *Controle externo: teoria, legislação, jurisprudência e mais de 500 questões*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MALHOTRA, Naresh K. *Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada*. 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006

MARQUES, Wagner Luiz. *Auditoria Contábil e Financeira – a ferramenta de sucesso para o gerenciamento*. 1. ed. Fundação Biblioteca Nacional, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

MONTEBELLO, Thiers Vianna. Atuação no TCMRJ, a importância da integração entre os Controles Internos e Externos e os principais projetos do TCMRJ para 2010. *Prestando Conta*, Rio de Janeiro, n. 85. jan/fev/mar 2010. p. 5. Entrevista. Disponível em: <[http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/comunicacao/publicacoes/prestandocontas/pdf/prestando\\_contas\\_jan\\_fev\\_mar\\_2010.pdf](http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/comunicacao/publicacoes/prestandocontas/pdf/prestando_contas_jan_fev_mar_2010.pdf)>. Acesso em: 01 set. 2011

MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2000

NALKANO, Yoshiaki; REGO, José Marcio; FURQUIM, Lilian de Toni. *Em busca do novo: o Brasil e o desenvolvimento na obra de Bresser-Pereira*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

OLIVEIRA, Antonio B. Silva (Org). *Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade*. São Paulo: Saraiva. 2003.

OLIVEIRA, Fátima Bayma de. *Política de gestão pública integrada*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

OLIVEIRA, Luís Martins de; DINIZ FILHO, André. *Curso Básico de Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2001.

PALUDO, Augustinho Vicente. *Administração pública: teoria e questões*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. *Direito Financeiro e Controle Externo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2003.

PAULA, Ana Paula Paes de. *Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

PEITER, Edson. Eficiência, Eficácia e Efetividade na Prestação Jurisdicional e Gestão da Qualidade na Administração Pública. Disponível em: <[http://tjsc25.tj.sc.gov.br/academia/arquivos/Edson\\_Peiter.pdf](http://tjsc25.tj.sc.gov.br/academia/arquivos/Edson_Peiter.pdf)>. Acesso em: 14 dez. 2011.

PEIXE, Biênio César Severo. *Controladoria Governamental: Um enfoque Municipal “Estudo de Caso”*. Contabilidade Vista & Revista. Belo Horizonte, v. 7, p. 33-50, jun. 1996.

\_\_\_\_\_. *Finanças Públicas: controladoria governamental: em busca do atendimento da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Curitiba: Juruá, 2002.

PEREIRA, Antônio Nunes. *Controles Internos Empresariais e Gestão: Visões e Importância – Uma Abordagem Exploratória*. Contab. Vista & Rev. Belo Horizonte, v. 15, n. 3, p. 27-44, dez. 2004.

PEREIRA, José Matias. *Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais*. São Paulo: Atlas, 2008.

RIO DE JANEIRO. Lei nº 183, de 23 de outubro de 1980. Dispõe sobre a organização do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.tcm.rj.gov.br/Noticias/Informa/LEI183c.pdf>>. Acesso em: 01 ago. 2011.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 29.970, de 13 de outubro de 2008. Aprova o Regimento Interno da Controladoria Geral do Município. Disponível em: <[http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis\\_consulta/30377Dec%2029970\\_2008.pdf](http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/30377Dec%2029970_2008.pdf)> Acesso em: 01 ago. 2011.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 34.677, de 31 de outubro de 2011. Altera a Estrutura Organizacional da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGM. Diário Oficial Eletrônico do Município. 01 nov. 11. Disponível em: <[http://doweb.rio.rj.gov.br/sdcgi-bin/om\\_isapi.dll?&softpage=\\_infomain&infobase=01112011.nfo](http://doweb.rio.rj.gov.br/sdcgi-bin/om_isapi.dll?&softpage=_infomain&infobase=01112011.nfo)>. Acesso em: 10 nov. 2011

SÁ, Antonio Lopes de. *Curso de Auditoria*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. 3. Ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino à Distância da UFSC, 2001.

SILVA, Lino Martins da. *A Lei de Licitações... A grande farsa!*. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2011/05/04/a-lei-de-licitacoes-a-grande-farsa/>>. Acesso em: 19 set. 2011.

\_\_\_\_\_. *Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

\_\_\_\_\_. *Controladoria Governamental: mais um erro cometido à custa do dinheiro público*. 18 mar. 2011. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/?s=controladoria&searchbutton=go%21>>. Acesso em: 19 set. 2011.

SILVA, Lino Martins da. *Cumprimento das recomendações dos Tribunais de Contas*.

Disponível em: <

<http://linomartins.wordpress.com/?s=princ%C3%ADpios+constitucionais&searchbutton=go%21>>. Acesso em: 13 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. *Lei de Responsabilidade Fiscal: mais responsabilização com menos administração*.

Disponível em: < <http://linomartins.wordpress.com/?s=lei+4320&searchbutton=go%21>>.

Acesso em: 19 set. 2011.

\_\_\_\_\_. *Lições do Campo de Batalha: Controle interno e externo*. VOL.1. p. 72 e 73. 2005.

\_\_\_\_\_. *Lições do Campo de Batalha: Idéias preliminares (1992) para a criação de uma Controladoria*. Disponível em: <

<http://linomartins.wordpress.com/?s=controladoria&searchbutton=go%21>. Acesso em: 19 set. 2011.

\_\_\_\_\_. *Reflexões sobre a nova Contabilidade Pública e a Lei Federal 4.320/64*. Disponível em: <

<http://linomartins.wordpress.com/?s=princ%C3%ADpios+constitucionais&searchbutton=go%21>>. Acesso em: 19 set. 2011.

\_\_\_\_\_. *Reflexões sobre o controle inteno*. Disponível em: <

<http://linomartins.wordpress.com/2008/11/18/reflexoes-sobre-o-controle-interno/>>. Acesso em: 17 mar. 2011.

SLOMSKI, Valmor. *Controladoria e Governança na Gestão Pública*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SOUZA, Marcos Antonio et al. *A gestão pública por resultados e a avaliação de*

*desempenho*. Disponível em: < <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/107.pdf> >.

Acesso em: 19 dez. 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO – TCMRJ .. Apresenta informações gerais sobre o Tribunal. Disponível em:

<<http://www.tcm.rj.gov.br/WEB/Site/Destaques.aspx>>. Acesso em: 01 set. 2010.

\_\_\_\_\_. Deliberação nº 183, de 12 de setembro de 2011. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro. Disponível em:

<[http://doweb.rio.rj.gov.br/sdcgi-](http://doweb.rio.rj.gov.br/sdcgi-bin/om_isapi.dll?&softpage=_infomain&infobase=19092011.nfo)

[bin/om\\_isapi.dll?&softpage=\\_infomain&infobase=19092011.nfo](http://doweb.rio.rj.gov.br/sdcgi-bin/om_isapi.dll?&softpage=_infomain&infobase=19092011.nfo)>. Acesso em: 19 set. 2011.

\_\_\_\_\_. Relatório Trimestral de Atividades – Julho a Setembro de 2011. Rio de Janeiro:

TCMRJ, Gabinete da Presidência, 2011. 65p. Disponível em:

<[http://www.tcm.rj.gov.br/WEB/Site/Noticia\\_Detalhe.aspx?noticia=5329&detalhada=1&dowloads=1](http://www.tcm.rj.gov.br/WEB/Site/Noticia_Detalhe.aspx?noticia=5329&detalhada=1&dowloads=1)>. Acesso em: 10 out. 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS UNIÃO – TCU. Acordo de Cooperação Técnica, de 09 de novembro de 2004. Acordo de cooperação técnica que entre si celebram o Tribunal de Contas da União e a Controladoria-Geral da União, para otimizar e integrar ações do controle externo da Administração Pública Federal e do controle interno do Poder Executivo. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2027712.PDF>>. Acesso em: 01 set. 2010.

VERGARA, Sylvia Constant; CORRÊA, Vera Lúcia de Almeida. *Propostas para uma gestão pública municipal efetiva*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

VIEIRA, Ricardo Bezerra Cavalcanti. *A ética no turismo*. Revista Turismo, 2006.

\_\_\_\_\_. *Impactos da implantação do sistema de informações sobre o processo decisório estratégico: uma experiência do Serpro*. 1999. 112 f. Dissertação (Mestrado) – Fundação Getúlio Vargas, Escola Brasileira de Administração Pública, Rio de Janeiro, 1999.

VIEIRA, Valter Afonso. *Escalas em marketing: métricas de resposta do consumidor e de desempenho empresarial*. São Paulo: Atlas, 2011.

WASSALLY, Lorena Pinho Morbach Paredes. *Controles internos no setor público: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo Coso e pela Intosai*. 2008. 95f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília. Brasília, 2008.

## APÊNDICE – Questionário

### Questionário de pesquisa final

#### PESQUISA SOBRE A COOPERAÇÃO TÉCNICA ENTRE O CONTROLE EXTERNO E O CONTROLE INTERNO DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

Prezado(a) Servidor(a) Público(a) do Município do Rio de Janeiro,

Sou servidora da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, detentora do cargo efetivo de contador, lotada na Controladoria Geral do Município e mestranda em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Em virtude do meu curso, necessito realizar essa pesquisa, cujo objetivo é avaliar, através da percepção dos servidores do município do Rio de Janeiro com atuação no Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro – TCMRJ e na Controladoria Geral do Município – CGM, se a cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno contribui para o aprimoramento do controle na gestão pública municipal.

O questionário **não identifica o respondente**. As respostas a esse questionário serão analisadas em caráter **confidencial** e utilizadas **somente com o propósito de pesquisa**.

Solicito, por gentileza, que as respostas espelhem a percepção de cada respondente e que as mesmas sejam respondidas no prazo máximo de uma semana.

Sua participação é muito importante!

Cordialmente,

**Adriana Soares Ferreira**  
E-mail: [asoesf@hotmail.com](mailto:asoesf@hotmail.com)

**Responda conforme o seu perfil:**

1. Idade: \_\_\_\_\_ anos.

2. Sexo:

Feminino

Masculino

3. Formação acadêmica:

Ensino médio completo

Graduação completa

Graduação em curso

Especialização completa

Especialização em curso

Mestrado completo

Mestrado em curso

Doutorado completo

Doutorado em curso

**Assinale a opção que corresponda a sua situação funcional:**

4. Quanto ao órgão de lotação:

- Servidor(a) do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro – TCMRJ  
 Servidor(a) da Controladoria Geral do Município – CGM

5. Quanto ao regime jurídico:

- Servidor(a) próprio da unidade  
 Servidor(a) cedido de outra unidade  
 Contratado(a) para exercer cargo em comissão

6. Quanto ao cargo:

- Nível superior  
 Nível médio

7. Você possui cargo em comissão?

- Sim  
 Não

8. Tempo no serviço público: \_\_\_\_\_ anos.

9. Você considera que a maior parte das suas atividades é voltada para:

- fiscalização/auditoria  
 contabilidade  
 administração interna do órgão  
 outro: \_\_\_\_\_

Indique, variando desde **1** - nenhum(a) até **10** - bastante, cada uma das questões apresentadas abaixo, referente ao acesso dos sítios eletrônicos e ao conhecimento das principais atribuições do TCMRJ e da CGM. Respostas no meio da escala representam julgamentos neutros.

Lembre-se de que não existem respostas certas ou erradas.

**Marque apenas uma única opção.**

		<b>Nenhum(a) <span style="float: right;">Bastante</span></b>									
10	Com que frequência você acessa o sítio eletrônico do TCMRJ?	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
11	Com que frequência você acessa o sítio eletrônico da CGM?	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
12	O acesso a esses sítios eletrônicos ou apenas a um deles é relevante para sua atividade profissional?	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
13	Qual o seu nível de conhecimento das principais atribuições do TCMRJ?	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
14	Qual o seu nível de conhecimento das principais atribuições da CGM?	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10



Indique o quanto você concorda ou discorda de cada uma das afirmações apresentadas abaixo, referente à cooperação técnica entre o TCMRJ e a CGM.  
 A escala varia desde **1- discordo totalmente** até **10- concordo totalmente**. Respostas no meio da escala representam julgamentos neutros.  
 Lembre-se de que não existem respostas certas ou erradas.  
**Marque apenas uma única opção.**

		Discordo totalmente					Concordo totalmente				
15	É importante o TCMRJ e a CGM compartilharem os respectivos planejamentos das atividades de fiscalizações.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
16	É importante o estabelecimento de procedimento de reuniões de trabalho entre as equipes do TCMRJ e da CGM, responsáveis por unidades de clientela comum, visando compartilhar recursos e informações a respeito das unidades fiscalizadas.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
17	É importante que as ações de combate às práticas inadequadas, ao desvio e à fraude de recursos públicos sejam apoiadas pelo intercâmbio tempestivo de informações entre o TCMRJ e a CGM.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
18	É importante a CGM dar ciência imediatamente ao TCMRJ quando toma conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
19	É importante a cooperação e a integração de ações do TCMRJ e da CGM para o fortalecimento dos mecanismos de controle social.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20	É importante a cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno, pois contribui para o aprimoramento do controle na gestão pública municipal.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**Muito obrigada por suas respostas!**