



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Reginaldo de Almeida Peba


Percepção sobre a eficiência do controle interno nos órgãos que compõem o poder executivo municipal: um estudo de caso na auditoria da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGMRJ

Rio de Janeiro

2010

Reginaldo de Almeida Peba

Percepção sobre a eficiência do controle interno nos órgãos que compõem o poder executivo municipal: um estudo de caso na auditoria da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGMRJ



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

Orientadora: Prof^ª. D.sc Gilcina Guimarães Machado

Rio de Janeiro

2010

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

P363

Peba, Reginaldo de Almeida.

Percepção sobre a eficiência do controle interno nos órgãos que compõem o poder executivo municipal : um estudo de caso na auditoria da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGMRJ/ Reginaldo de Almeida Peba. – 2010.
163f.

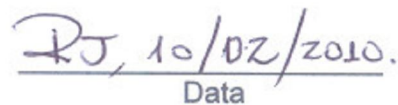
Orientadora: Gilcina Guimarães Machado
Dissertação (mestrado) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.
Bibliografia: f.148 - 158.

1. Administração pública - Rio de Janeiro (RJ) - Auditoria - Teses. 2. Controladoria pública - Rio de Janeiro (RJ)-Auditoria - Teses. I. Machado, Gilcina Guimarães. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 35.07:657.6(815.31)

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


Assinatura


Data

Reginaldo de Almeida Peba

Percepção sobre a eficiência do controle interno nos órgãos que compõem o poder executivo municipal: um estudo de caso na auditoria da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGMRJ


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.

Aprovado em 10. de Fevereiro de 2010

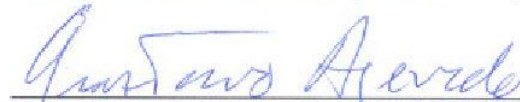
Banca Examinadora: Aprovada



Prof.^a Dra. Gilcineia Guimarães Machado (Orientadora)
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ



Prof. Dr. Prof. Alvaro Vieira Lima
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ



Prof. Dr. Gustavo Henrique Wanderley de Azevedo
Escola Naval / IBMEC

DEDICATÓRIA

Ao Senhor, Jesus Cristo, pelo serviço angelical eficiente, que tem me introduzido nas boas obras que Ele preparou de antemão para minha vida.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar ao Senhor, sobre todas as coisas. Depois, aos anjos vestidos de carne, que participaram da turma do mestrado de 2008, que de alguma maneira contribuíram, a meu favor, na minha jornada: estimulando, incentivando, animando, enfim colaborando de forma a alcançar esse ideal, são eles: Adriane Fagundes Sacramento da Silva, Ailson Ferreira da Silva, Ângela Siebra Bouças, Carlos Eduardo Pires Faria, Edilma Pinheiro da Silva, Ericson de Oliveira Faria, José Miguel Maria Alonso F. R. da Silva, Julio Cezar de Mello Cidade, Luís Paulo Faria do Carmo, Maria Auxiliadora da Silva, Mary Wanyza dos Santos Denberg, Mauro Silva Florentino, Polyana Batista da Silva e Walter Costa D'Oliveira.

A professora Dr^a. Gilcina Guimarães Machado, que é um anjo especial, não só pelas aulas ministradas, dicas e orientação: clara, objetiva, segura e disciplinada, mas também, pela paciência ao compartilhar seus conhecimentos.

Ao professor Dr. Lino Martins da Silva pela criação do convênio entre a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro e a UERJ, possibilitando aos seus servidores a oportunidade de se aperfeiçoarem. Enfim, sem esse anjo não seria possível realizar os estudos em dedicação exclusiva.

Aos Profs. Dr. Álvaro Vieira Lima e Gustavo Henrique Wanderley de Azevedo, participantes da Banca Examinadora, pelas contribuições dadas no aprimoramento desse trabalho.

Aos professores do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis, pelos profícuos ensinamentos transmitidos.

A Eliane da Silva, minha esposa, pelo amor, estímulo e paciência em toda a caminhada, juntamente com os meus filhos (Aline, Taís, Daniel e Douglas).

Aos meus pais Maria e Geraldo (in memorian) que me geraram, bem como ao meu padrasto Arlindo Alves da Silva, que sempre esteve ao meu lado.

Em suma, aos funcionários do Mestrado pelo carinho com que sempre me receberam.

O pior analfabeto é o analfabeto político. Ele não ouve, não fala, nem participa dos acontecimentos políticos. Ele não sabe que o custo de vida, o preço do feijão, do peixe, da farinha, do aluguel, do sapato e do remédio dependem das decisões políticas. O analfabeto político é tão burro que se orgulha e estufa o peito dizendo que odeia a política. Não sabe o imbecil que da sua ignorância política nasce a prostituta, o menor abandonado, e o pior de todos os bandidos que é o político vigarista, pilantra, o corrupto e lacaio dos exploradores do povo.

Bertold Brecht

RESUMO

PEBA, Reginaldo de Almeida. *Percepção sobre a eficiência do controle interno nos órgãos que compõem o poder executivo municipal: um estudo de caso na auditoria da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGMRJ*. 2010. 163f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

Apresentar a percepção dos servidores públicos lotados na Auditoria Geral (ADG) da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro (CGMRJ), sobre a eficiência do uso de Ferramentas de Controle Interno pelos gestores da coisa pública, pertencentes aos órgãos que compõem o Poder Executivo Municipal (PEM), no desempenho de suas funções. Os modelos atuais de gestão pública estão evoluindo a cada dia e precisam de informações que permitam a implementação de medidas corretivas, assim que a pesquisa se justifica, pois procura mostrar aos cidadãos o resultado da percepção desses servidores, que atuam na proteção do patrimônio público, em relação a quem está sujeito a sua ação, ao prestar contas, quanto: à eficiência e efetividade operacional; confiabilidade dos registros contábeis e financeiros; bem como a conformidade com leis e normas. A metodologia empregada envolve um estudo de caso, associado à pesquisa bibliográfica, exploratória, descritiva, pois além de ser um processo investigativo, utiliza diversos materiais escritos, bem como descreve um fenômeno. Enfim, a coleta de dados foi realizada através de um questionário onde foi combinado respostas de múltipla escolha e respostas abertas. O resultado desse estudo revela que a eficiência do Controle Interno está baixa nessas entidades. Os conceitos encontrados resultantes da percepção do grupo: Componentes do Controle Interno e reforçados, pela reduzida aplicabilidade das Ferramentas Gerenciais, mostra que esses elementos componentes das Ferramentas de Controle Interno precisam ser compromisso, na consciência desses gestores.

Palavras-chave: Controle interno. Controladoria. Auditoria.

ABSTRACT

Present the perceptions of civil servants crowded the Auditor-General (ADG) of the Comptroller General of the Rio de Janeiro (CGMRJ) on the efficiency of the use of tools of Internal Control by the managers of public affairs, belonging to the agencies that make up the Executive Municipal (PEM), the performance of their duties. Current models of governance are evolving every day and need information to enable the implementation of corrective measures, so research is justified, as it seeks to show the public the result of the perception of these servers, which function is to protect public property, for those subject to its action, the account in respect of: efficiency and operational effectiveness, reliability of accounting records and financial and compliance with laws and regulations. The methodology involves a case study, together with the literature, exploratory, descriptive, as well as being an investigative process, using various written materials, and describes a phenomenon. Finally, the data collection was conducted through a questionnaire which was combined multiple-choice and open answers. The result of this study shows that the efficiency of internal control is low in these entities. The concepts found resulting from the perception of the group: Components of Internal Control and reinforced by the limited applicability of the Management Tools, shows that these component elements of internal control tools need to be committed in the consciousness of managers.

Keywords: Internal Control. Accounting. Auditing.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 - Definição de Controladoria.....	23
Quadro 2 - Missão, função ou papel da Controladoria.....	27
Figura 1 - Modelo de Excelência em Gestão Pública.....	40
Figura 2 - Sistema de Avaliação Continuada da Gestão Pública.....	40
Quadro 3 - Classificação do controle.....	46
Quadro 4 - Conclusões sobre Controle interno.....	48
Figura 3 - Ciclo PDCA.....	67
Figura 4 - Exemplo de Diagrama Causa e Efeito.....	69
Figura 5 - Exemplo de Diagrama de Pareto.....	71
Figura 6 - Matriz SWOT.....	75
Figura 7 - Tipos de Riscos.....	76
Figura 8 - Matriz de Riscos.....	77
Quadro 5 - Amostra de planilha de codificação de itens de questionário.....	89
Organograma 1 - Controladoria Geral do Município – CGMRJ.....	97
Gráfico 1 - População estimada da Cidade do Rio de Janeiro.....	101
Quadro 6 - Auditorias concluídas.....	104
Quadro 7 - Conceitos aplicados nas variáveis.....	109
Quadro 8 - Conceitos aplicados aos grupos.....	109
Quadro 9 - Conceitos do nível de eficiência do Controle Interno.....	110
Quadro 10 - Perfil socioeconômico dos respondentes.....	111
Gráfico 2 - Sexo frequências.....	112
Gráfico 3 - Sexo percentual (%).....	113
Gráfico 4 - Ocupação.....	113
Gráfico 5 - Faixa Etária.....	114
Gráfico 6 - Nível de Instrução (Graduação).....	114
Gráfico 7 - Nível de Instrução (Especialização).....	115
Gráfico 8 - Nível de Instrução (Mestrado).....	115
Gráfico 9 - Tempo de serviço ADG.....	116
Quadro 11 - Percepção dos Componentes do Controle Interno.....	117
Gráfico 10 - Frequência da Percepção do Componente: Ambiente de Controle.....	118

Gráfico 11 - Percentual (%) da Percepção do Componente: Ambiente de Controle.....	118
Quadro 12 - Resultado da Análise da Percepção do Componente: Ambiente de Controle.....	119
Gráfico 12 - Frequência da Percepção do Componente: Avaliação de Riscos	120
Gráfico 13 - Percentual (%) da Percepção do Componente: Avaliação de Riscos.....	121
Quadro 13 - Resultado da Análise da Percepção do Componente: Avaliação de Riscos	122
Gráfico 14 - Frequência de Percepção do Componente: Procedimentos de Controle.....	123
Gráfico 15 - Percentual (%) da Percepção do Componente: Procedimentos de Controle.....	123
Quadro 14 - Resultado da Análise da Percepção do Componente: Informação e Comunicação.....	124
Gráfico 16 - Frequência da Percepção do Componente: Informação e Comunicação.....	125
Gráfico 17 - Percentual (%) da Percepção do Componente: Informação e Comunicação.....	125
Quadro 15 - Resultado da Análise da Percepção do Componente: Informação e Comunicação.....	126
Gráfico 18 - Frequência da Percepção do Componente: Monitoramento.....	128
Gráfico 19 - Percentual (%) da Percepção do Componente: Monitoramento.....	128
Quadro 16 - Resultado da Análise da Percepção do Componente: Monitoramento.....	129
Quadro 17 - Percepção da Ferramenta: Técnicas Gerenciais aplicadas.....	130
Gráfico 20 - Frequência da Percepção da Ferramenta: Técnicas Gerenciais aplicadas.....	131
Gráfico 21 - Percentual (%) da Percepção da Ferramenta: Técnicas Gerenciais aplicadas.....	131
Gráfico 22 - Composição do item A11.8 - % Outro (especificar).....	132
Quadro 18 - Resultado da Análise da Percepção da Ferramenta: Técnicas Gerenciais aplicadas.....	133
Quadro 19 - Percepção da Ferramenta: Avaliação das Metas.....	134

Gráfico 23 - Frequência da Percepção da Ferramenta: Avaliação das Metas.....	134
Gráfico 24 - Percentual (%) da Percepção da Ferramenta: Avaliação das Metas...	135
Gráfico 25 - Composição do item A12.5 - % Outro (especificar).....	135
Quadro 20 - Resultado da Análise da Percepção da Ferramenta:	
Avaliação das Metas.....	136
Quadro 21 - Percepção da Ferramenta: Avaliação dos Resultados.....	137
Gráfico 26 - Frequência da Percepção da Ferramenta:	
Avaliação dos Resultados.....	137
Gráfico 27 - Percentual (%) da Percepção da Ferramenta:	
Avaliação dos Resultados.....	138
Gráfico 28 - Composição do item A13.5 - % Outro (especificar).....	138
Quadro 22: Resultado da Análise da Percepção da Ferramenta:	
Avaliação dos Resultados.....	139
Quadro 23 - Percepção da Ferramenta: Aprimoramento dos Controles Internos....	140
Gráfico 29 - Frequência da Percepção da Ferramenta:	
Aprimoramento dos Controles Internos.....	140
Gráfico 30: Percentual (%) da Percepção da Ferramenta:	
Aprimoramento dos Controles Internos.....	141
Gráfico 31 - Composição do item A14.5 – Outro (especificar).....	141
Quadro 24 - Resultado da Análise da Percepção da Ferramenta:	
Aprimoramento dos Controles Internos.....	142
Quadro 25 - Resultado da Análise da Percepção do Grupo:	
Componentes do Controle Interno.....	144
Quadro 26 - Resultado da Análise da Percepção do Grupo:	
Ferramentas Gerenciais.....	146

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	American Accounting Association
ABC	Custo Baseado em Atividades
ACC	Australian Criteria of Control
ACI	Agente de Controle Interno
ADG	Auditoria Geral
AIA	Association of International Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ASB	Auditing Standards Board
CET-RIO	Companhia de Engenharia de Tráfego do Rio de Janeiro
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGM	Controladoria Geral do Município
CGU	Controladoria Geral da União
CICA	Chartered Accountants of Canada
CoCo	Control Committee of Canadian Institute of Chartered Accountants
COMLURB	Companhia Municipal de Limpeza Urbana
CONINT	Comissão de Controle Interno
COSO	Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CVL	Secretaria Municipal da Casa Civil
FEI	Financial Executives International
FPJ	Fundação Parques e Jardins
GAO	Government Accountability Office
GBP	Gabinete do Prefeito
GEO-RIO	Fundação Instituto de Geotécnica do Município do Rio de Janeiro
GM-Rio	Guarda Municipal do Rio de Janeiro
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IC	Empresa Municipal de Artes Gráficas
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England & Wales
IIA	Institute of Internal Auditors

IAA	Institute of Internal Auditors of Austrália
IMA	Institute of Management Accountants
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPLANRIO	Empresa Municipal de Informática
IPP	Instituto Municipal de Urbanismo Pereira Passos
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MULTIRIO	Empresa Municipal de Multimeios Ltda.
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
OLACEFS	Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PCRJ	Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro
PEM	Poder Executivo Municipal
PGM	Procuradoria Geral do Município
PLANETÁRIO	Fundação Planetário da Cidade do Rio de Janeiro
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
PPA	Plano Plurianual
PREVI-RIO	Instituto de Previdência e Assistência
RCA	Revista de Controle e Administração
RIOCENTRO	Centro de Feiras, Exposição e Congressos do Rio de Janeiro
RIOFILME	Empresa Distribuidora de Filmes S.A.
RIOLUZ	Companhia Municipal de Energia e Iluminação
RIOTUR	Empresa de Turismo do Município do Rio de Janeiro
RIOURBE	Companhia Municipal de Urbanização
RIOZOO	Fundação Jardim Zoológico da Cidade do Rio de Janeiro
SAP	Statement on Audit Procedure
SAS	Statement on Auditing Standards
SEC	Securities and Exchange Commission
SECT	Secretaria Especial de Ciência e Tecnologia
SEDE	Secretaria Extraordinária de Desenvolvimento
SEDES	Secretaria Especial de Desenvolvimento Econômico Solidário
SEGES	Secretaria de Gestão

SEOP	Secretaria Especial da Ordem Pública
SEPDA	Secretaria Especial de Promoção e Defesa dos Animais
SERIO	Secretaria Especial Copa 2014 e Rio 2016
SESQV	Secretaria Especial de Envelhecimento Saudável e Qualidade de Vida
SETUR	Secretaria Especial de Turismo
SMA	Secretaria Municipal de Administração
SMAC	Secretaria Municipal de Meio Ambiente
SMAS	Secretaria Municipal de Assistência Social
SMC	Secretaria Municipal de Cultura
SME	Secretaria Municipal de Educação
SMEL	Secretaria Municipal de Esportes e Lazer
SMF	Secretaria Municipal de Fazenda
SMH	Secretaria Municipal de Habitação
SMO	Secretaria Municipal de Obras e Conservação
SMPD	Secretaria Municipal de Pessoa com Deficiência
SMSDC	Secretaria Municipal do Saúde e Defesa Civil
SMTE	Secretaria Municipal de Trabalho e Emprego
SMTR	Secretaria Municipal de Transportes
SMU	Secretaria Municipal de Urbanismo
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
SOX	Sarbanes Oxley Act
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	19
1.1	Objetivo Geral.....	20
1.2	Questões a serem investigadas.....	21
1.3	Justificativa.....	21
1.4	Delimitação do tema.....	22
1.5	Estrutura do Trabalho.....	22
2.	REVISÃO CONCEITUAL	23
2.1	Conceito/Definição de Controladoria.....	23
2.1.1	<u>Origem e Evolução da Controladoria.....</u>	24
2.1.2	<u>Filosofia / Responsabilidade / Trabalho / Missão/ Função e Papel da Controladoria.....</u>	26
2.1.3	<u>Características da Estrutura da Controladoria.....</u>	32
2.1.4	<u>Controller ou Comptroller.....</u>	33
2.1.5	<u>Controladoria no contexto globalizado.....</u>	34
2.2	Administração Pública.....	36
2.2.1	<u>Auditoria Governamental.....</u>	42
2.3	Controle.....	44
2.3.1	<u>O que é controle? Conceitos.....</u>	44
2.3.2	<u>Finalidade e função do controle.....</u>	45
2.3.3	<u>Como pode ser classificado o controle.....</u>	46
2.4	Controle interno.....	47
2.4.1	<u>Evolução histórica do controle interno.....</u>	50
2.4.1.1	<u>No Brasil.....</u>	56
2.4.2	<u>Características do controle.....</u>	57
2.4.3	<u>Quem pode exercer o controle?.....</u>	57
2.4.4	<u>Quem será controlado?.....</u>	58
2.4.5	<u>Como será o controle?.....</u>	58
2.4.6	<u>Formas de controle.....</u>	60
2.4.7	<u>Sistemas de controle.....</u>	62
2.4.8	<u>Ferramentas Gerenciais de Controle.....</u>	64
2.5	Avaliação de Resultados.....	79

3.	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	82
3.1	Tipo de Pesquisa.....	82
3.2	Preparação da Pesquisa.....	83
3.3	Fases da Pesquisa.....	83
3.4	Execução da Pesquisa.....	86
3.4.1	<u>Coleta dos Dados.....</u>	86
3.4.2	<u>Elaboração dos Dados.....</u>	87
3.4.2.1	Seleção.....	87
3.4.2.2	Codificação.....	88
3.4.2.3	Tabulação.....	93
3.4.2.4	Distribuição de Frequências.....	94
4.	ESTUDO DO CASO.....	95
4.1	Criação.....	95
4.2	Finalidade.....	95
4.3	Competências.....	96
4.4	Estrutura Básica.....	97
4.5	Da Subordinação.....	97
4.6	Publicações da CGMRJ.....	98
4.7	A organização estudada: a Auditoria Geral.....	100
4.8	Cargos Efetivos.....	102
4.9	As unidades que compõem o universo da Auditoria.....	102
4.10	Auditorias Concluídas.....	104
4.11	Portarias Publicadas pela Auditoria Geral.....	106
5.	ANÁLISE (OU EXPLICAÇÃO) E INTERPRETAÇÃO	
	DOS DADOS.....	107
5.1	Exame gráfico dos dados.....	107
5.1.1	<u>Estatística descritiva dessa amostra.....</u>	107
5.1.2	<u>Critérios estabelecidos para Análise dos Dados.....</u>	108
5.1.3	<u>Frequências apresentadas e Análise dos Dados.....</u>	110
5.1.3.1	Perfil Socioeconômico dos Respondentes.....	110
5.1.3.1.1	Análise do perfil socioeconômico dos respondentes.....	112
5.1.3.2	Componentes do Controle Interno.....	116
5.1.3.2.1	Análise da Percepção do Ambiente de Controle.....	118
5.1.3.2.2	Análise da Percepção da Avaliação de Riscos.....	120

5.1.3.2.3	Análise da Percepção dos Procedimentos de Controle.....	123
5.1.3.2.4	Análise da Percepção da Informação e Comunicação.....	125
5.1.3.2.5	Análise da Percepção do Monitoramento.....	128
5.1.3.3	Ferramentas Gerenciais aplicadas.....	130
5.1.3.3.1	Análise da Percepção das Técnicas Gerenciais aplicadas.....	130
5.1.3.3.2	Análise da Percepção da Avaliação das Metas.....	134
5.1.3.3.3	Análise da Percepção da Avaliação dos Resultados.....	137
5.1.3.3.4	Análise da Percepção do Aprimoramento dos Controles Internos.....	140
6.	CONCLUSÕES.....	143
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	148
	APÊNDICE - Questionário de Pesquisa.....	159

Introdução

O Rio de Janeiro foi o primeiro município do Brasil a ter um órgão exclusivo para exercer o controle interno. Criada em dezembro de 1993, pela Lei nº 2.068, a Controladoria Geral do Município (CGM), como órgão central do Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria do Poder Executivo atua controlando contabilmente, financeiramente, orçamentariamente e de forma operacional e patrimonial as entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, razoabilidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas, através de seus agentes setoriais subordinados técnica e administrativamente à CGM.

A Auditoria-Geral (ADG) exerce o controle interno do Poder Executivo Municipal (PEM), por meio de auditoria, inspeções, verificações e perícias, objetivando preservar o patrimônio municipal e controlar o comportamento praticado nas operações.

A qualidade dos serviços prestados é de grande importância para o gestor, que busca aperfeiçoar os procedimentos. Para atender esta demanda de informação, é necessária uma avaliação constante dos serviços realizados em ambiente de controle, que Imoniana e Nohara (2005) afirmam compreender um conjunto complexo de métodos, mecanismos de monitoramento, sistemáticas de revisão, sistemas informatizados e critérios utilizados.

O trabalho dos auditores e controllers têm deixado a desejar em relação à avaliação exata da empresa, por estar focado demasiadamente em analisar registros contábeis e financeiros, resultando na ineficiência dos controles internos e externos (IMONIANA; NOHARA, 2005, p. 37-46).

Mundialmente falando, os casos Enron e Parmalat, escândalos na última década, de fraudes que Imoniana e Nohara (2005) chamam atenção para adequação dos instrumentos de controle interno, bem como a correta implementação dos procedimentos de controle. Essas mudanças podem levar a exigir uma nova regulamentação, ou modificação dos procedimentos utilizados nos casos em que os controles fossem considerados inadequados.

Diante desse cenário observa-se que apesar de todas as ferramentas de controle interno empregadas ainda ocorrem episódios fraudulentos que medidas corretivas devem evitar. No setor público, especialmente no Município do Rio de Janeiro, uma das medidas é conhecer a percepção dos auditores, nas auditorias realizadas, sobre o grau de comprometimento dos gestores públicos auditados refletidos na implementação das ferramentas de controle gerencial.

A avaliação da percepção dessa consciência de controle interno permite traçar medidas corretivas, que possam estar sendo necessárias, viabilizando e melhorando as ações na salvaguarda de seus ativos, na produção de informações contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais confiáveis, como também riscos organizacionais e fraudes.

Portanto o nosso estudo pretende obter resposta ao seguinte questionamento:

Como é a percepção do Auditor Geral, Coordenadores, Gerentes, Auditores, Contadores e Técnicos de Contabilidade lotados na ADG da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro (CGMRJ), sobre a eficiência do uso de ferramentas de controle interno pelos gestores da coisa pública, pertencentes aos órgãos que compõem o PEM, no desempenho de suas funções?

1.1 Objetivo Geral

Levantar e analisar as percepções dos servidores públicos lotados na ADG da CGMRJ sobre a eficiência do Controle Interno nos diversos órgãos integrantes do PEM, focalizando o uso das Ferramentas de Controle Interno pelos gestores da coisa pública ao desempenhar suas funções. Essas **Ferramentas de Controle Interno** foram divididas em duas partes: **1)Componentes do Controle Interno:** ambiente de controle, fatores de riscos, procedimentos de controle, canais de informação e comunicação, e do monitoramento, e **2)Ferramentas Gerenciais:** técnicas gerenciais aplicadas, avaliação das metas, avaliação dos resultados e aprimoramento dos controles internos. Porém, quanto ao gestor da coisa pública é todo aquele que está sujeito a ação da CGMRJ (Art. 6º do Decreto nº 29.970/2008).

1.2 As questões a serem investigadas

Para alcançarmos o objetivo da dissertação foram examinadas as seguintes questões de pesquisa:

1. Qual é a percepção do Auditor Geral, Coordenadores, Gerentes, Auditores, Contadores e Técnicos de Contabilidade sobre os Órgãos do PEM quanto aos Componentes do Controle Interno?

2. Qual é a percepção do Auditor Geral, Coordenadores, Gerentes, Auditores, Contadores e Técnicos de Contabilidade sobre os Órgãos do PEM quanto as Ferramentas Gerenciais?

1.3 Justificativa

Os modelos atuais de gestão pública estão evoluindo a cada dia e precisando de realimentação, através de informações que permitam a implementação de medidas corretivas, de agilização e atualização que a demanda solicita.

Assim é que a pesquisa se justifica em razão de apresentar aos cidadãos o resultado da percepção dos servidores lotados na ADG da CGM, que atuam na proteção do patrimônio público, em relação a quem está sujeito a sua ação, ao prestar contas, quanto: à eficiência e efetividade operacional; confiabilidade dos registros contábeis e financeiros; bem como a conformidade com leis e normas. Até porque, como lembra Araújo (2007, p.17):

O controle na administração pública que sempre foi objeto de questionamentos, principalmente quanto aos seus resultados, passa a sofrer exigências para aperfeiçoar os mecanismos de acompanhamento e controle dos gastos públicos[...]

1.4 Delimitação do tema

O estudo é limitado a avaliar a percepção do auditor geral, coordenadores, gerentes, auditores, contadores e técnicos de contabilidade lotados na ADG, como órgão central do subsistema de auditoria que está subordinada a CGMRJ da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro (PCRJ), no período de 2004 a agosto de 2009.

1.5 Estrutura de Trabalho

O texto da dissertação foi organizado em seis capítulos. No primeiro, que trata da **Introdução** descreve o objetivo geral do trabalho, a questão a ser investigada, associada à justificativa e delimitação do tema. Já no segundo capítulo, nomeado como **Revisão Conceitual**, tratou-se dos principais conceitos atinentes ao tema da dissertação, apresentados na literatura, que foi a base para a análise dos dados da pesquisa desenvolvida. No terceiro capítulo chamado de **Metodologia da Pesquisa**, onde se discutiu os aspectos metodológicos aplicados na construção, elaboração, desenvolvimento do estudo proposto, para que os objetivos fossem alcançados: tipo de pesquisa; a preparação da pesquisa; as fases da pesquisa, enfim a execução da pesquisa: coleta de dados; seleção e codificação. No quarto capítulo intitulado de **Estudo do Caso** descreve o Órgão Central do PEM (CGMRJ), bem como o Órgão que foi estudado, a ADG, que exerce o controle interno do PEM: as unidades que compõem o universo da auditoria, que atuam segundo as regras, normas e procedimentos de controle estabelecidos pelo PEM. No capítulo cinco foi abordada a **Análise (ou explicação) e Interpretação dos Dados**, apresentados em conformidade com a sustentação teórica apresentada no capítulo segundo. E por fim, o capítulo seis trata das **Conclusões**, apresentando-as, como também as sugestões para pesquisas futuras, juntamente com as referências bibliográficas e apêndice, que também fazem parte desta pesquisa.

2. REVISÃO CONCEITUAL

Neste capítulo será tratada a revisão conceitual, ordenada de forma a reunir assuntos análogos, visando orientar o estudo, suportar a análise e a interpretação dos dados que serão reunidos, assim afirma Beuren (2006, p. 54-56). Portanto, nesse tópico será construído um modelo teórico como plano de referência para a análise dos dados coletados, situando o estado da arte em controle de gestão:

2.1 Conceito/Definição de Controladoria

Diversos autores no panorama acadêmico conceituaram, definindo a palavra controladoria:

Quadro 01: Definição de Controladoria

Autores	Conceito/Definição
Mosimann e Fisch (1999, p. 88-99)	Corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica, vista sob dois enfoques: 1) como órgão administrativo, onde a missão encontra-se definida no modelo de gestão da empresa; 2) como área de conhecimento humano cuja fonte de princípios é originária principalmente da Contabilidade, bem como de outras ciências: Administração, Economia, Psicologia, Estatística.
Peleias (2002, p.13)	Área responsável na tomada de decisões, com vistas a atender o processo de gestão. Possibilitando que as diversas operações realizadas no âmbito das organizações garantam o alcance da eficácia nas empresas.
Silveira (2007, p.49)	Área que cuida no trato das várias necessidades gerenciais e operacionais da empresa. Enfim, organiza um sistema de informações eficiente com padrões de controle entre outros.

Autores	Conceito/Definição
Borinelli (2006)	Área responsável: 1) Pelo controle do processo de gestão; 2) Pela geração e divulgação de informações de ordem: operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas; 3) Em assessorar as demais unidades organizacionais: planejando, executando, e controlando de forma a obter um resultado otimizado; e, 4) Pelos agentes externos que se relacionam com a empresa.

Fonte: elaborado pelo autor

2.1.1 Origem e Evolução da Controladoria

São inúmeros os fatos e detalhes que contribuíram para o surgimento e aparecimento da controladoria no início do século XX (SCHMIDT, 2000). Por exemplo, Schmidt (2000, p. 20) cita a rigidez dos controles dos negócios das grandes corporações norte-americanas que atuavam por departamentos espalhados em diversas áreas. Igualmente, Beuren (2002, p.20) reforça mencionando três fatores: expansão geográfica, verticalização e diversificação das atividades nas organizações, exigindo outro tipo de controle das empresas subsidiárias e/ou filiais.

Assim surgiu a Controladoria para realizar o controle centralizado dos negócios das empresas (filiais, subsidiárias, divisões e outros), para entender o processo de gestão quanto à eficiência e eficácia de suas operações e também para identificar os fatores que colaboram ou não para garantir a continuidade dos negócios (BEUREN; MAMBRINI; COLAUTO, 2002).

No centro das operações das empresas estão às informações divulgadas pelos gestores. Essas informações são utilizadas por usuários internos para realizar controles, executar tarefas, avaliar resultados e tomar decisões. Já os usuários externos, ou seja, os participantes do mercado: investidores, fornecedores, instituições financeiras, governo cobram transparência nas informações (ARAÚJO; DE LUCA, 2006).

Então surge a Controladoria dentro das empresas como órgão responsável pela preparação e divulgação das informações geradas. Porém, para que haja uma correta informação é necessário o aprimoramento dos sistemas de controle interno, treinamento das equipes, para que nas tomadas de decisões diminuam os erros (ARAÚJO; DE LUCA, 2006).

O desenvolvimento da Controladoria deveu-se aos seguintes fatores:

- (1) Necessidades das empresas;
- (2) Tamanho e complexidade das empresas;
- (3) Diferentes tipos de usuários da contabilidade; e
- (4) Informações produzidas como auxílio na tomada de decisões

dos gestores (BEUREN; BOGONI; FERNANDES, 2008).

Então, na medida em que as empresas crescem tornando-se mais complexas as operações realizadas, exigiu-se, com isso, um controle mais eficaz, contribuindo para que o setor de contabilidade evoluísse para a controladoria, que não só avalia, mas também controla os departamentos das organizações (KANITZ, 1976).

Logo, para garantir a continuidade das empresas, a Controladoria desempenha um importante papel na geração de informações, de forma a atender ao gestor no processo de gestão: ajudá-lo na identificação das alternativas de ação; que venha conduzi-lo alcançar as metas da organização. Por isso, nos últimos anos, principalmente no Brasil, há motivação de pesquisa nesta área (BEUREN; BOGONI; FERNANDES, 2008).

Por outro lado, a necessidade de informações corretas, ágeis tem proporcionado a Controladoria a avançar com sua missão dentro das empresas, oferecendo condições para desenvolvimento e facilitando o acesso aos resultados econômicos pelo administrador, que depende de tomar decisões rápidas em meio a mudanças velozes do mercado (BEUREN; FIETZ; COSTA, 2007). Por este motivo, Silveira (2007, p.15) comenta: "[...], o profissional que desenvolve as atividades de controladoria vem ganhando a cada dia mais o seu espaço como uma "peça" fundamental dentro das organizações [...]".

2.1.2 Filosofia / Responsabilidade / Trabalho / Missão / Função e Papel da Controladoria

A Controladoria participa do processo de planejamento global e de gestão, como órgão administrativo e área de conhecimento. Coordenando, planejando, executando e controlando de forma alcançar eficiência na organização (SILVEIRA, 2007, p.47-48). Essa filosofia é que Oliveira (1998, p.159) expressa como: "[...] filosofia máxima da moderna controladoria", que analisa os dados, formula diagnósticos, estuda possibilidades e, por fim, gera relatórios.

Além disso, como parte da estrutura administrativa a controladoria é responsável não só por operar os sistemas de informações gerenciais, mas também empregar ferramentas que tornam possível o trabalho de monitoramento das relações da empresa com o mercado, garantindo, assim, a continuidade da empresa. De acordo com Ribeiro Filho (1997, p. 22) essas técnicas ou ferramentas são:

- a) **Análise de Custos** - com ênfase no custo padrão e análise de variâncias de custos, buscando a formação competitiva de preços; estabelecimento de indicadores que possibilitem observar o comportamento de itens de custos, rentabilidade de serviços e produtos; eliminação de atividades ineficientes, bem como outros;
- b) **Orçamento Empresarial** – com ênfase no orçamento das disponibilidades, buscando conhecer: possíveis impactos futuros causados no resultado da empresa; metas a serem alcançadas; orientar a política de vendas e outros;
- c) **Análise de Investimentos** – com ênfase no cálculo da taxa interna de retorno, buscando auxiliar nas decisões acerca de investimentos e outras;
- d) **Análise Financeira** - com ênfase no cálculo de índices de liquidez, auxiliando nas decisões relativas à capacidade financeira da empresa e outras; e,

e) **Mensuração do Resultado** - com ênfase na mensuração do lucro ou prejuízo da empresa, visando orientar gerentes quanto ao lucro a ser distribuído, que não venha causar danos ao capital financeiro da empresa.

Já Padoveze (2003, p.3) no seu livro Controladoria Estratégica e Operacional aborda que a Controladoria como Unidade Administrativa tem como responsabilidade utilizar toda ciência contábil, aplicando o ferramental necessário, para controlar todo o passado, o presente e o futuro dentro da empresa.

Finalmente, podemos traçar a missão, a função ou papel da Controladoria como Unidade Administrativa da empresa, de acordo com o pensamento acadêmico, a seguir discriminado:

Quadro 02: Missão, função ou papel da Controladoria

Autor (es)	Missão/Função/Papel da Controladoria nas organizações
Para Kanitz (1976)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Implantar e dirigir os sistemas de Informação – que engloba os sistemas contábeis e financeiros da empresa; ➤ Implantar e dirigir os sistemas de motivação – trata dos efeitos produzidos pelos sistemas de controle no comportamento das pessoas; ➤ Implantar e dirigir os sistemas de Coordenação - o Controlador faz sugerir soluções à direção da empresa; ➤ Implantar e dirigir os sistemas de Avaliação – interpreta os fatos e avalia os resultados; ➤ Implantar e dirigir os sistemas de Planejamento – determina se os planos são consistentes e podem servir de base para avaliação posterior; e ➤ Implantar e dirigir os sistemas de Acompanhamento - acompanha de perto a evolução dos planos traçados.

Autor (es)	Missão/Função/Papel da Controladoria nas organizações
Almeida, Parisi e Pereira (1999)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Subsidiar o processo de gestão - essa função envolve ajudar às fases e estruturação do processo de gestão à realidade da empresa em seu meio ambiente, através de um sistema de informação sobre eventos econômicos na tomada de decisão, logo a controladoria com instrumentos gerenciais supre os gestores sobre desempenhos e resultados econômicos; ➤ Apoiar a avaliação de desempenho – deve ser individual feita por todos os gestores ou áreas de responsabilidade e seus respectivos superiores hierárquicos; ➤ Apoiar a avaliação de resultado - elaborar padrões de análise de resultado econômico dos produtos e serviços; ➤ Gerir os sistemas de informações – padronizar o conjunto de informações econômicas; elaborar modelos de decisão; definir a base de dados onde a organização possa dispor da informação necessária à gestão; ➤ Atender os agentes do mercado – mensurar e analisar o impacto das legislações no resultado econômico da empresa.
Perez Júnior, Oliveira e Costa (1999, p.280)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Voltada para atuar como gestão da empresa, ou melhor, consultoria, bem como planejamento e controle.
Mosimann e Fisch (1999)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Como órgão administrativo: com uma missão, com funções e princípios definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e,

Autor (es)	Missão/Função/Papel da Controladoria nas organizações
Mosimann e Fisch (1999)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Como área do conhecimento humano: com fundamentos, com conceitos, com princípios e métodos provenientes de outras ciências: Administração; Economia; Psicologia; Estatística; e Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a obtenção de sua eficiência.
Cavalcanti (2001)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Planejamento: esse processo evidencia o que há para fazer, o prazo para execução e a maneira que deve ser feito; ➤ Organização: essa fase identifica profissionais, tecnologia e instalações; ➤ Direção: esse passo assegura o esforço em conjunto entre os recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos; e, ➤ Avaliação: mensuração dos objetivos estabelecidos pela empresa, de forma a interpretar os resultados alcançados.
Catelli (2001, p.346 -347)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Promover a integração das áreas de responsabilidade; eficiência organizacional; e, gestão econômica. ➤ Aproveitar ao máximo o resultado econômico da organização;
Beuren, Mambrini e Colauto (2002).	<p>No contexto administrativo (processo de gestão):</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Promoção das informações de avaliação; ➤ Controle do desempenho das divisões; ➤ Apoio aos gestores na tomada de decisões.

Autor (es)	Missão/Função/Papel da Controladoria nas organizações
Beuren e Moura (2003)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Coordenação, acompanhamento e avaliação dos resultados planejados e alcançados pela empresa; ➤ Analisar os resultados planejados e alcançados de maneira global; e, ➤ Indicar soluções para cada área, após verificar as ocorrências; ➤ Analisar as informações processadas pela Contabilidade; ➤ Divulgar relatórios contábeis-gerenciais; ➤ Alimentar o sistema de informações
Anthony e Govindarajan (2006)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ No organograma: assessoria; ➤ O controller é responsável pelo projeto e operação de sistemas que coletam e relatam informações; ➤ O uso das informações geradas é de responsabilidade dos executivos de linha; ➤ O controller pode ser responsável pelo desenvolvimento e análise de avaliações dos controles; ➤ O controller pode controlar a integridade do sistema contábil e pelas medidas de segurança dos ativos contra furtos e fraudes.
Borinelli (2006)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Zelar pela continuidade da organização.
Almeida, Parisi e Pereira (2006, p. 347)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Aproveitar ao máximo os resultados econômicos da empresa, garantindo sua continuidade; ➤ Promover a eficácia organizacional; ➤ Viabilizar a gestão econômica; e ➤ Promover a integração das áreas de responsabilidade.

Autor (es)	Missão/Função/Papel da Controladoria nas organizações
Beuren, Fietz e Costa (2007)	<p>Dentro do desenvolvimento da contabilidade:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ É organizar e fornecer informações precisas aos gestores da organização.
Silveira (2007, p.15;48;62;72;75)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Conhecer todos os sistemas de informações gerenciais; ➤ Receber informações todas as áreas da organização e influência de outras ciências: administração e economia; ➤ Desempenhar através de sua visão sistêmica eficácia organizacional; ➤ Disponibilizar informações aos gestores para o processo de tomada de decisões, ➤ Assessorar a administração sobre gestão econômica; ➤ Apoiar, através de sistemas de informações, os gestores desde a fase do planejamento até o controle das atividades (operacionais, comerciais, tributárias, rotineiros e gerenciais); ➤ Garantir ao processo de gestão e a tomada de decisão, informações adequadas; ➤ Garantir ajuda aos planos estabelecidos pelos gestores; ➤ Garantir o correto alinhamento estratégico da organização.

Fonte: elaborado pelo autor

Além do mais, Mosimann e Fisch (1999, p.90) consideram que para garantir o cumprimento da missão, continuidade da organização e eficácia empresarial a controladoria, com o apoio da coordenação de gestores das áreas de responsabilidade, deve se esforçar para alcançar um resultado global superior à soma dos resultados de cada área.

2.1.3 Características da Estrutura da Controladoria

O traço que distingue a Controladoria das demais partes da organização é a autoridade que recebeu para tomar decisões. A Controladoria é área da organização a qual recebeu por delegação a responsabilidade para tomar decisões, ou seja, é a área com autoridade, poder sobre operações, proporcionando apoio ao processo de gestão, garantindo a eficiência da empresa (PELEIAS, 2002, p. 13).

Além disso, Catelli (2001) a divide em dois vértices:

(1) Como ramo de conhecimento responsável por toda base conceitual apoiada na Teoria da Contabilidade, para construção, modelagem e manutenção de Modelo de Gestão Econômica, que durante o processo de gestão alimenta o gestor com informações, induzindo-o as melhores decisões; e,

(2) Como órgão administrativo: modelando, disseminando e implantando os sistemas de informação.

Para apoiar à tomada de decisões a controladoria possui como característica a produção de um grande banco de dados e informações para cada pessoa (OLIVEIRA, 1998, p. 159). Pode ser apresentada como características da estrutura básica da Controladoria comum às diversas organizações:

- ✓ O departamento de contabilidade executa funções contábeis;
- ✓ Serviços de orçamento, controle e análise reunidos em um só departamento;
- ✓ Funções e registros separados dos serviços de auditoria;
- ✓ Departamento de sistema informatizado que coordena os processos administrativos dos demais departamentos da empresa; e,
- ✓ Demais serviços deverão ser agrupados num só departamento.

(TUNG, 1976)

O desempenho global da empresa é influenciado pelas informações fornecidas pelo profissional da controladoria, que nutre os gestores, ajudando e colaborando na tomada de decisões (SILVEIRA, 2007, p.75).

Portanto, feitas essas considerações sobre as características da estrutura da controladoria, já podemos perceber a importância de sua existência. Por isso que Mosimann e Fisch (1999, p.117) consideram que àquelas empresas que não possuem esse órgão administrativo às atividades inerentes a esse deve ser daquele que maior visão carrega, com o fim de alcançar o máximo nos resultados da empresa.

2.1.4 Controller ou Comptroller

Em primeiro lugar a palavra controller ou comptroller de acordo com Tung (1980, p. 83) inexistente no nosso vocabulário. Na Inglaterra, bem como nos Estados Unidos representavam aquele executivo encarregado do controle e verificação das contas, atualmente já descaracterizada tal definição pelo avanço das atividades desempenhadas por essa função. Outrossim, Figueiredo e Caggiano (1997, p. 26) definem como:

- 1) Gestor eficiente do sistema de informação;
- 2) Encarregado pelo departamento de Controladoria; e,
- 3) Zela pela continuidade da empresa, que busca por resultados superiores.

Os controllers surgiram no início do século XX a partir da evolução das grandes corporações americanas como encarregados de contabilidade geral, ou melhor, executivos de confiança dos dirigentes das organizações, ligados às áreas financeiras, e tesouraria. Responsáveis pelos mecanismos de controle: custos, impostos, seguros, estatísticas e auditoria (SANTOS; PONTE, 1999).

Em meados dos anos 60, as funções de controllers inclinam-se mais aos objetivos da Contabilidade de Custos, com ênfase em controladoria (SANTOS; PONTE, 1999):

- (1) Planejar para controlar as operações (lucros, investimentos e financiamentos, previsões de vendas, orçamentos);
- (2) Interpretar e informar os resultados das operações;

(3) Assessorar a todos os gestores da organização nas políticas tributárias, proteção de ativos, entre outros.

Além do mais Schmidt (2000, p. 20) comenta que as empresas multinacionais que chegavam introduziram a figura do controller. O mesmo autor menciona “Geralmente as pessoas das áreas contábeis e financeiras têm mais facilidades para se inserirem nesta função [...]”. Hoje nessa atividade já existem profissionais de outras áreas, não financeira (SCHMIDT, 2000, p. 20). De certo Pipkin (1989) afirma que os controllers deveriam ser catalisadores das mudanças nas organizações, atentos àquelas que afetam o processo de gestão.

”O profissional da controladoria não tem autonomia para decidir isoladamente, sendo assim cabe ao controller interpretar, [...], mas nunca decidir sozinho” (SILVEIRA, 2007, p. 72).

Sobre a forma de atuar dos controllers, entendida pela maioria dos autores, conforme Araújo e De Luca (2006) deveriam:

(1) Fazer parte da cúpula administrativa, para poder participar dos processos de planejamento e controle da gestão;

(2) Exercer o controle através da divulgação e interpretação das informações relevantes à tomada de decisões;

(3) Atuar como executivo que cria e divulga informações na empresa;
e,

(4) Manter um sistema de controle interno capaz de atender as necessidades de informação de planejamento e controle da empresa.

2.1.5 Controladoria no contexto globalizado

É um desafio de gerenciamento para o século XXI que toda organização se torne líder de mudanças, sabendo como achá-las e torná-las eficazes, fora e dentro da organização (DRUCKER, 1999).

Certamente em período de rápidas mudanças, nenhuma instituição, em qualquer parte do mundo, pode esperar sobreviver a não ser que esteja à altura dos padrões fixados pelos líderes em seu campo, por isso devem fazer da competitividade global uma meta estratégica (DRUCKER, 1999).

Portanto é um desafio para as empresas superarem a nova realidade e mudanças que sacodem as organizações (aumento de concorrência, estabilidade econômica, abertura de mercados). Ainda por cima a inovação das organizações no processo de tomada de decisões é mais importante em situações incertas do contexto social, o que dificulta a se submeterem a gestão a esse cenário hostil de repentinas e bruscas mudanças no adequado controle de suas atividades (BEUREN; MAMBRINI; COLAUTO, 2002).

Dentro do contexto globalizado, onde há um alto grau de competição caracterizado pela presença da tecnologia da informação e abertura de mercado o papel da Controladoria necessita firmar, através do suporte do sistema de informação capaz de suprir o planejamento, o controle e proteger os interesses da empresa, não sendo, contudo, um substituto de um gerenciamento eficiente, que pode corrigir erros de uma gestão deficiente. Ainda mais, porquanto, a sua função influenciadora nas decisões quanto à aplicação de recursos, alinhados aos objetivos da organização é a maneira de alcançar bons resultados na empresa (BEUREN; MOURA, 2003).

O Brasil para estar inserido no contexto globalizado precisa vencer barreiras externas (aspectos da tributação, acesso a financiamentos, regulamentação e políticas tecnológicas), bem como barreiras internas (aspectos de gerenciamento e cultura organizacional) para superar o desafio microeconômico (D'AVILA, 2005).

As organizações participantes do mercado globalizado são de vital importância a tomada das melhores decisões, bem como o gerenciamento estratégico dos custos, tendo em vista a evolução dos sistemas de custos existentes. Essa evolução parte desde o propósito da controladoria, passa pela gestão estratégica até resultar na tomada de decisões. Estarão subordinados aos imprevisíveis mercados atuais as organizações que não se enquadrarem nos moldes desses mercados (CARMONA et al, 2007).

No processo de gestão as empresas sofrem com as mudanças provocadas pela globalização: clientes mais exigentes, aprimoramento tecnológico, bem como outros fatores. Enfim, para alcançar suas metas e resultados nesse processo, surge a figura da Controladoria trazendo informações relevantes (GRANDE; BEUREN, 2008).

Logo, podemos perceber que com o advento da globalização a competitividade é a mudança que mais impacta as empresas, tendo em vista a expansão delas, passando do nível nacional para o internacional, exigindo do órgão responsável pelo processo de gestão: conhecimento, controle, planejamento e respostas rápidas fatores de sobrevivência e alcance de objetivos das empresas (BEUREN; PINTO; ZONATTO, 2008).

2.2 Administração Pública

O Modelo de Excelência em Gestão Pública foi concebido a partir da premissa de que é preciso ser excelente sem deixar de ser público. (BRASIL, 2004, p. 12).

Antes de tudo é necessário definir o que é Administração Pública. Assim, Meirelles apresenta o conceito:

Em sentido formal, a Administração Pública, 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 sistemático, legal e técnico, dos serviços do próprio Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a Administração Pública é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. (MEIRELLES, 1996, p.60).

Uma vez conhecendo a definição de Administração Pública é importante saber, também, que pode ser classificada como direta e indireta, conforme redação dada pela Emenda Constitucional nº 19/98, que veio modificar o texto original da Constituição Federal, no art. 37, caput: "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 [...]".

Quando a administração é desempenhada por órgão interno Seresuela (2002) classifica como direta, porém se a atividade de administração for executada por outra pessoa jurídica que originou do aumento da atividade estatal diz que é indireta.

Além disso, Cardozo (1999, p.151) comenta que esses princípios não recaem somente sobre os órgãos pertencentes aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, mas também aos órgãos que fazem parte da chamada Administração Indireta (autarquias, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as fundações governamentais ou estatais).

Semelhantemente, Júnior et al (2009, p. 38-54) explicam que essas organizações pertencentes a Administração Direta e Indireta existem, com missão definida legalmente, com vistas a prestar serviços a coletividade, tais como: educação, saúde, segurança e outros. Para tanto possuem estruturas administrativas e pessoas públicas (agentes) atuando. Esses agentes são responsáveis de administrar, dirigir e decidir sobre as ações públicas.

Cabe ressaltar que essas decisões podem afetar a coletividade e não só uma pessoa. Por exemplo: quando é dado aumento de salário aos servidores, ou quando constroem novas unidades escolares na realidade com essas ações vão afetar muita gente. Logo, para colaborar com a tomada de decisões dos agentes públicos aparece a controladoria (JÚNIOR et al, 2009, p. 38-54).

O Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), através da Avaliação Continuada da Gestão Pública: Repertório (BRASIL, 2004, p. 7) comenta; "O grande desafio da qualidade na gestão e na prestação dos serviços públicos é a transformação das práticas de gestão voltadas excessivamente para procedimentos, normas e relatórios e pouco direcionadas para a produção de resultados efetivos".

Por este motivo o Repertório reúne conhecimento ao 'estado da arte' da gestão, com vistas a orientar e contribuir com as organizações públicas brasileiras, quanto à avaliação e melhoria de gestão organizacional, visando elevar os benefícios a patamares desejados pela sociedade (BRASIL, 2004, p. 7).

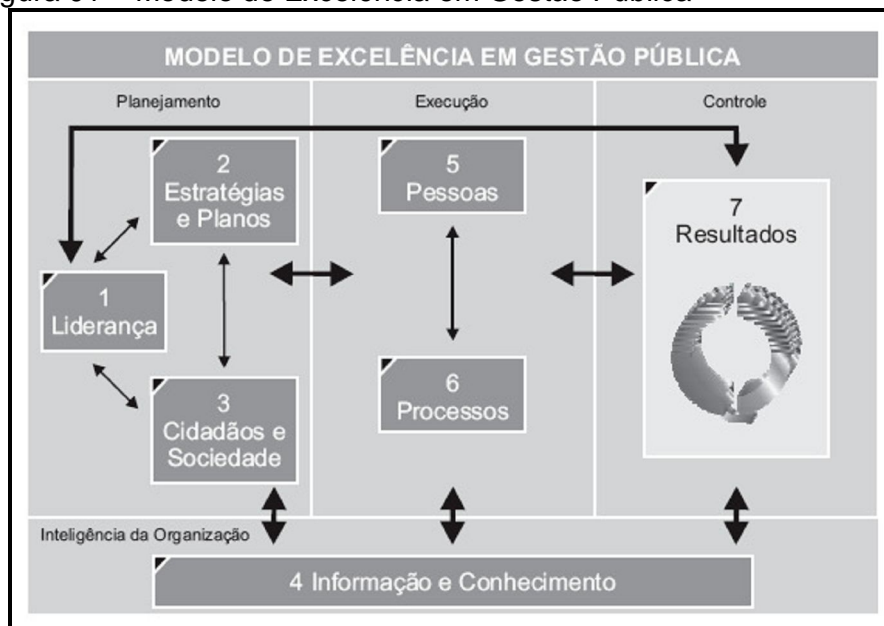
Além disso, o Repertório da Secretaria de Gestão (SEGES) cria uma base de sustentação de Modelo de Excelência em Gestão Pública (BRASIL, 2004, p. 13-17), conforme fig 01, que foi elaborada em sete partes, representando um sistema de práticas gerenciais de forma a conduzir as organizações públicas no Brasil ao nível de excelência.

Esse modelo contém fundamentos constitucionais (01 a 05) encontrados no Artigo 37 da Constituição Federal, complementada pela Emenda Constitucional nº 32, bem como fundamentos do conceito contemporâneo de uma gestão de excelência (06 a 15), apresentados a seguir:

- ✓ **01 Legalidade:** Estrita obediência à lei; gestão poderá ser reconhecida como de excelência;
- ✓ **02 Moralidade:** Pautar a gestão pública princípios morais de aceitação pública;
- ✓ **03 Impessoalidade:** Não fazer acepção de pessoas. O tratamento diferenciado restringe-se apenas aos casos previstos em lei. A cortesia, a rapidez são valores de um serviço público de qualidade e devem ser agregados todos os seus usuários são preferenciais;
- ✓ **04 Publicidade:** Ser transparente, dar publicidade aos dados e fatos;
- ✓ **05 Eficiência:** Fazer o que precisa ser feito com o máximo de qualidade ao menor custo possível, buscar a melhor relação entre qualidade do serviço e a qualidade do gasto;
- ✓ **06 Excelência dirigida ao cidadão:** Atenção prioritária ao cidadão e à sociedade usuários de serviços públicos. As organizações públicas, devem submeter-se à avaliação de seus usuários;
- ✓ **07 Gestão participativa:** Diz respeito ao estilo da gestão pública que é participativo, buscando cooperação das pessoas, compartilhamento de informações, bem como autonomia para atingir metas;

- ✓ **08 Gestão baseada em processos e informações:** A gestão de processos permite transformar hierarquias burocráticas melhorando o desempenho da organização, pois os dados gerados resultam em informações que capacitam à organização pública na tomada de decisões;
- ✓ **09 Valorização das pessoas:** Pressupõe dar autonomia para desenvolver potencialidades, com vistas ao atingimento das metas;
- ✓ **10 Visão de futuro:** Que permita à organização de forma contínua, antecipar-se às necessidades da Sociedade, ou melhor, dos cidadãos;
- ✓ **11 Aprendizado organizacional:** Deve acontecer sistematicamente de forma estar imputado na cultura organizacional, de modo a fazer parte do trabalho diário, com vista eliminar problemas, alcançar inovações, motivar pessoas para exercerem suas tarefas;
- ✓ **12 Agilidade:** Resposta rápida ao atendimento às novas demandas, percebendo as tendências do ambiente, a fim de aproveitar as oportunidades, somando valor à prestação de serviços no exercício do poder do Estado;
- ✓ **13 Foco em resultados:** Materialização do esforço ao atender as partes interessadas, medidos por indicadores;
- ✓ **14 Inovação:** Fazer mudanças, com vistas a melhorar processos, serviços e produtos da organização, levando a organização a novas dimensões de desempenho, alcançando todos os seguimentos da organização;
- ✓ **15 Controle social:** Estimular a sociedade a exercer o seu papel de guardiãs de seus direitos, criando canais de participação dos cidadãos na avaliação dos serviços;

Figura 01 – Modelo de Excelência em Gestão Pública



Fonte: SEGES/MPOG (BRASIL, 2004, p. 17)

Essas 07 partes do Modelo de Excelência da Gestão Pública (fig. 01) são convertidas em Critérios de Avaliação Continuada (fig. 02). São ações permanentes de avaliação das práticas adotadas e resultados alcançados pela organização, por meio de ciclos de repetição do processo, em um período de tempo determinado (BRASIL, 2004, p. 36-38).

Figura 02 – Sistema de Avaliação Continuada da Gestão Pública



Fonte: SEGES/MPOG (BRASIL, 2004, p. 22)

Na fase de auto-avaliação, o corpo dos dirigentes máximos da organização, geralmente o principal dirigente, o substituto imediato e seu staff comandam servidores da organização, executando a avaliação da gestão. Já a fase planejamento para a melhoria da gestão contém as metas que foram identificadas e priorizadas na auto-avaliação, para serem adotadas, convertendo em resultados, bem como benefícios tanto para usuários quanto a própria organização. Porém na fase acompanhamento e controle observa-se qual o tempo para realização das atividades (BRASIL, 2004, A22-23).

Falar de gestão, porém não sabendo diferenciar o que é gestão governamental e organizacional é não entender o que é governo e não saber também o que é organização. Repertório (BRASIL, 2004, p. 11) dá a seguinte definição:

Governo representa a condução política do Estado. É constituído por pessoas escolhidas pela sociedade para atuarem por períodos de tempo limitado. A organização pública é uma estrutura formal de cargos e funções instituída para o cumprimento de uma determinada missão.

Quando se fala em gestão governamental, refere-se a uma gestão de dimensão superior do Estado, onde a administração pública dá viabilidade técnica e legal às ações. Trata-se da gestão de programas de governo, de leis, diretrizes e normas que regem a gestão de todas as organizações da administração pública. Já a gestão organizacional, trata da gestão dos recursos que uma organização dispõe, para cumprir sua missão institucional, voltada para apoiar os sucessivos governos. (BRASIL, 2004, p. 11-12)

Para as organizações públicas a realidade é uma gestão excessivamente burocratizada, onde o conceito de boa gestão está em cumprir rotinas e obedecer a normas. Os fundamentos apresentados não são valores porque não estão internalizados na cultura organizacional, pois fazem parte de uma visão futura da prática gerencial desejada. (BRASIL, 2004, p. 12)

Semelhantemente, Araújo (2007, p. 22) ensina que é necessário compreender quem tem a responsabilidade em gerir os recursos na administração pública, com vistas a alcançar a missão institucional, pois este deve ocupar-se das disponibilidades desses recursos destinados a apoiar as atividades da entidade. Enfim, atendendo à gestão governamental, bem como a gestão organizacional do Estado.

Outro ponto importante, a saber, é o que trata Wassally (2008, p. 30-31) ao separar os conceitos de Controle Interno da Administração Pública e controles internos. Para ele, o controle realizado na entidade auditada por órgão que pertence ao mesmo ambiente de Poder é chamado de Controle Interno da Administração Pública. Já a atuação do controle exercido pelo órgão de forma ajudar a atingir suas metas, através de procedimentos implementados é chamado controle interno.

Outrossim, Wassally (2008, p. 27) comenta, ainda, em relação ao controle externo, que para o controle das contas públicas há dois tipos de institutos: tribunais ou conselhos de contas; e, controladorias ou auditorias-gerais. Além disso, afirma que o papel específico tanto do controle interno e como do externo é de avaliar nas unidades administrativas os controles internos adotados (WASSALLY, 2008, p.31).

2.2.1 Auditoria Governamental

A Auditoria Governamental é uma ferramenta do Estado ou conjunto de técnicas que faz uma analogia entre o critério técnico legal em operação com os resultados gerenciais apresentados pela gestão pública, analisando a aplicação de recursos e seus processos, buscando com tal medida corrigir descuidos nos controles existentes (LIMA; CASTRO, 2003, p.68).

Quanto ao campo de atuação existem duas naturezas de auditoria: auditoria do setor privado e auditoria do setor público (OLIVEIRA, 2007, p. 65). O autor comenta: "No setor privado tem-se a Auditoria Externa ou Independente e a Auditoria Interna", onde as normas, questões éticas e técnicas sobre a regulamentação da profissão estão estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelos Pronunciamentos do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON). Porém, Niyama (2005, p.29) explica que esses organismos não têm autorização legal na esfera pública para editar normas de auditoria.

Semelhantemente Oliveira (2007, p.65-66) reforça o comentário de Niyama dizendo: "A Auditoria Governamental no Brasil é de responsabilidade da Controladoria Geral da União (CGU), conquanto para o Tribunal de Contas da União (TCU) prevalece a 'Auditoria' como uma tipificação de Fiscalização".

Oliveira, ainda, menciona que esses órgãos podem acrescentar nos trabalhos de auditoria e fiscalização exames, com vistas a verificar se os controles internos do Modelo Integrado, publicado pelo Comitê das Organizações Patrocinadoras (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO) estão contidos na estrutura dessas instituições, em obediência a Lei Sarbanes-Oxley Act, conhecida como SOX, editada no ano de 2002, bem como atendem as diretrizes da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI), e por fim do Escritório de Accountability Governamental (Government Accountability Office – GAO), que estabelece ações orientadoras sobre a realização de trabalhos em auditoria governamental, também conhecidas como "Yellow Book".

Por outro lado, Araújo (2007, p.74-75) ensina que no setor público estão presentes: a Auditoria Governamental ligada à despesa, ou seja, a aplicação dos recursos arrecadados, bem como a Auditoria Fiscal, que visa à receita pública dos tributos recebidos pelo Estado.

Além disso, Cruz (2007, p.11) dá a seguinte classificação:

- ✓ Auditoria Fiscalizadora: certifica os controles internos, esclarece fraudes, através do exame dos registros de operações patrimoniais e financeiras;
- ✓ Auditoria de Gestão: confronta às metas fixadas com o resultado do desempenho do gestor público, de maneira a encontrar diferenças entre o objetivo traçado e o desempenho esperado;
- ✓ Auditoria Operacional: monitora as operações em base a economicidade, eficiência e eficácia, bem como os efeitos provenientes dessas transações.

Em suma, Oliveira (2007, p.77) destaca que no cenário internacional os órgãos de Controle Governamental são independentes e desvinculados, ou seja, apolíticos e apartidários, enquanto no Brasil esse controle, além de estar pouco disciplinado, apenas no TCU, quanto à independência, é que se aproxima da realidade internacional, já que os demais órgãos encontram-se sujeitos a uma decisão política, exemplo disso é a CGU.

2.3 Controle

2.3.1 O que é controle? Conceitos

Já dizia Secondant (1996, p.32) em seu escrito "O espírito das Leis": "todo o homem que tem em mãos o poder é sempre levado a abusar dele, [...], até que encontre algum limite". Igualmente, Fernandes (2005, p. 29) afirma que controle é missão, incumbência, ligada ao poder. Além disso, Castro (2007, p. 81-82) reforça: "A necessidade de se controlar o poder, [...] decorre, em última análise, do seu mau uso". E por fim, completa: "Controlar o poder é impor limites aos governantes, é orientar a melhor utilização dos recursos disponíveis de forma organizada e ponderada. No estado moderno o Controle assume importante papel na gestão da coisa pública".

Guerra (2005, p.90) expressa:

Em síntese, controle da Administração Pública é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um Poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme aos modelos desejados anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática.

Por outro lado Filho (2002, p. 54) propõe: "o controle é um dos princípios básicos da administração seja ela pública ou privada". No entanto, Meirelles (2005, p.659) especifica dizendo: "controle, em tema de administração pública, é a faculdade de orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro".

Inclusive quando se trata de comportamento organizacional Gomes (1983, p.29) entende que na literatura existem diferentes significados ao usar a palavra controle. Por exemplo: controlar pode ser dirigir, mas também pode significar monitorar atividades, com vistas a alcançar os objetivos desejados. Conceito este reforçado por Robbins (2002, p.141): “[...] controle é, portanto, uma forma continuada de supervisionar as atividades a fim de que elas sejam feitas de acordo com o planejado [...]”.

Além do mais, Peleias (2002, p. 26) mostra que para alcançar às metas essa fase chamada controle ajuda detectar desvios existentes entre os planos e a sua execução, corrigindo as falhas encontradas de forma atingir os objetivos.

Pensamento semelhante é o de Mosimann e Fisch (1999, p.72) quando afirmam que a análise do sistema de informações produz ações que visam acertar distorções encontradas na avaliação empresarial. E sob o mesmo ponto de vista, Orozco (2004, p. 91) entende que controle é ato de medição/comparação entre metas/padrões traçados e uso de recursos/atividade, avaliando as causas dos problemas identificados, visando medidas de correção.

Finalmente, França (2007, p.29) chama controle e planejamento parte de um mesmo processo, sendo que o planejamento é à base das funções gerenciais e o controle é o que determina o sucesso dos objetivos traçados. Analogamente, Tenório (2007, p.29) apóia dizendo: “[...] controle é freqüentemente definida como um processo através do qual a organização realiza a sua atividade de planejamento [...]”. Enfim, antes que haja controle deve haver planejamento (ROBBINS, 2002, p.141).

2.3.2 Finalidade e função do controle

Maria Sylvia Zanella Di Pietro define a finalidade do controle como (2005, p.636):

[...] assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa.

Já Castro (2007, p.87) explica que na Administração Pública direta ou indireta a finalidade do controle:

✓ É verificar se a aplicação de recursos por parte do gestor é responsável, eficiente e moral;

✓ É avaliar os resultados da gestão financeira, patrimonial e orçamentária, bem como a aplicação de recursos em entidades de direito privado, oriundos do ente público, quanto à eficácia e eficiência.

A função do controle não pode ser separada do planejamento, pois seria quase que impossível analisar o real desempenho, que possibilitassem o confronto deste com os planos iniciais fixados (BIO, 1996, p.43).

2.3.3 Como pode ser classificado o controle

Quanto às atividades de controle e avaliação Mossiman e Fisch (1999, p.72) dão a seguinte classificação:

Quadro 03: Classificação do controle

Em relação ao processo de gestão	Pré-controle:	Realizado antes do fato ou evento a ser controlado;
	Controle concomitante:	Realizado ao mesmo tempo do fato ou evento a ser controlado corrigindo-o, de modo a atingir o objetivo;
	Pós-controle:	Realizado após a ocorrência do evento ou fato a ser controlado;
Em relação ao nível de controle	Estratégico:	Trata de fazer uma comparação de diretrizes estratégicas da empresa com as mudanças ambientais, que possam ameaçar a condução dos negócios;
	Tático:	Trata de comparar o plano tático de cada área da empresa com mudanças ambientais, que possam trazer ameaças;

Em relação ao nível de controle	Operacional:	Trata de verificar se as metas traçadas no plano operacional da empresa foram cumpridas no todo.
Em relação à interferência externa	Controle de circuito fechado:	Mantém o desempenho dos padrões de normalidade do sistema que gera as informações necessárias ao ciclo de controle;
	Controle de circuito aberto:	Através de estímulos externos que toma decisões o sistema é capaz de completar o ciclo;

Fonte: elaborado pelo autor

2.4 Controle interno

Antes de definirmos o conceito de controle interno é importante mencionar pontos importantes do trabalho de Heier, Dugan e Sayers citados por Tenório (2007, p. 17-18):

- ✓ A criação de mecanismos que viessem a proteger e garantir a proprietários, clientes, fornecedores e financiadores que de alguma forma tivessem interesses ou negócios nas organizações originou-se do crescimento e da complexidade dos processos presentes nessas empresas;
- ✓ Os conceitos sobre controle interno surgem no meio acadêmico e segue-se por imposição legal;
- ✓ Os conceitos inicialmente discutidos apresentavam o controle interno como a maneira de evitar o surgimento de fraudes, emitindo uma opinião merecedora de crédito das demonstrações contábeis;
- ✓ Com a crise de 1929, o controle interno passa a ser definido apenas como uma etapa dos trabalhos dos auditores contábeis, garantindo a fidedignidade dos relatórios apresentados pelas companhias;

✓ Já em 1948, monitorar, garantir os ativos, bem como as políticas internas e tratar com cuidado de dados contábeis é responsabilidade da administração da empresa;

✓ Em 1977, os institutos legais tratam de controle interno como a maneira de garantir obediência das determinações legais (lei americana Foreign Corrupt Practices) impostas às atividades empresariais;

Dito isto, podemos então sintetizar as conclusões apresentadas por várias organizações sobre controle interno abordadas no trabalho Wassally (2008, p. 31-35):

Quadro 04: Conclusões sobre Controle interno

Organização	Documento	Conclusão
Coso	Internal Control – Integrated Framework, emitido em 1992	Operações eficientes, relatórios financeiros fidedignos, obediência as leis e regulamentos são objetivos que devem ser buscados por diretores, administradores, bem como outras pessoas da entidade.
American Institute of Certified Public Accountants - AICPA	Statement on Auditing Standards (SAS) 78 – Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS n.º 55, em 1995.	Consideram que no controle interno a diretoria, administradores e outras pessoas da entidade buscam garantir a apresentação de demonstrações contábeis confiáveis, bem como observância as leis e regulamentos.
Comite da Basiléia	Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations, em setembro de 1998	No document publicou um arcabouço contendo 13 (treze) princípios enfatizando os 05 componentes do sistema de controle interno da Coso em 1992.
Conselho Federal de Contabilidade (CFC)	Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução nº 820/97	Eficiência operacional, estímulo a confiança dos registros contábeis, bem como a proteção do patrimônio fazem parte dos procedimentos adotados pelo sistema contábil e de controles internos.

Organização	Documento	Conclusão
United States General Accounting Office (GAO),	Revisão das Normas de Auditoria Governamental 2007	Menciona no item 7.6, que os conceitos e diretrizes introduzidos pelo Coso devem ser aceitos.
INTOSAI	Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, em 2004.	Quanto ao controle interno: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Buscou enfatizar o aspecto ético; ✓ Aprofundou-se na avaliação de risco baseado nas diretrizes emitidas pelo Coso em 2004, que introduz o item relevância dos controles internos relativos à Tecnologia da Informação (TI).

Fonte: elaborado pelo autor baseado na pesquisa de Wassally (2008, p. 31-5)

Além disso, outros aspectos que Wassally (2008, p. 31-38) percebeu:

- ✓ Embora o CFC não faça referência aos cinco componentes do sistema de controle interno do Coso nota-se coerência, ou seja, em linha com eles;
- ✓ Para se construir um verdadeiro sistema de controle interno se faz necessário analisar os 05 componentes sempre em conjunto;
- ✓ A base para o sistema de controle interno é o ambiente de controle que conta com a estrutura e a disciplina que influenciam a qualidade do controle interno;
- ✓ O monitoramento do sistema de controle garante que o controle interno esteja de acordo com os objetivos, ambiente, bem como os recursos e os riscos;

Por outro lado, Attie (1992, p.198) vê que para a empresa alcançar seus objetivos deve antes desenhar os meios possíveis de maneira a dirigir, governar, conferir e até mesmo restringir suas várias operações.

Enfim, a seguinte definição foi dada pela Securities and Exchange Commission (SEC) sobre controles internos (D'AVILA, 2005): Um processo capaz de oferecer confiança e segurança sobre a preparação e divulgação das demonstrações financeiras, baseados em princípios geralmente aceitos, executado pelo conselho de administração, diretoria executiva e outras pessoas e traçado pelo ou sobre supervisão do presidente e do diretor financeiro da empresa registrada (na SEC), que inclui procedimentos que:

- (1) Refletem adequadamente as transações e baixas dos registros de ativos da empresa;
- (2) Registram transações de acordo com autorizações da diretoria executiva e conselho de administração da empresa e;
- (3) Previnem ou detectam, com segurança, aquisições não autorizadas, que podem causar efeitos nas demonstrações financeiras.

2.4.1 Evolução histórica do controle interno

Tenório (2007, p.39-54) fez um levantamento histórico da evolução do controle interno conforme descrevemos a seguir:

1. Em 1929, o Federal Reserve Board, publicou o documento Financial Statements, ampliando a discussão sobre controle interno que teve início no âmbito acadêmico, onde chama controle interno de instrumento de avaliação nos trabalhos de auditoria independente;
2. Esta publicação não evitou o crash do mercado de ações, ocorrendo então a crise na bolsa de valores americana ainda em 1929;
3. Foram publicadas então medidas pelo congresso americano a Securities Act, em 1933, e a Securities Exchange Act, em 1934, obrigando a emissão de relatórios e realização de auditoria independente, com vistas a melhorar os controles internos;
4. Em 1936, foi publicada a denominada Examination of Financial Statements by Independent Accountants, pela Association of International Accountants (AIA), estendendo a checagem dos controles internos como fator primordial, ainda por conta da crise de 1929;

5. Em 1939, por delegação da SEC, e o AIA cria o Comitê de Princípios Contábeis e o Comitê de Procedimentos de Auditoria;

6. Em 1948, este comitê publica o relatório Special Report on Internal Control, estabelecendo que o controle interno engloba o planejamento da organização, métodos e técnicas de mensuração implementadas para garantir os ativos, os dados contábeis, promover a fixação das políticas gerenciais;

7. Em 1958, o comitê de procedimentos de auditoria publica o denominado Statement on Audit Procedure (SAP) 29 – Scope of The Independent Auditor's Review on Internal Control, que descreve o controle interno dividindo-o em controles contábeis ligados aos registros contábeis, bem como controles administrativos associados indiretamente aos registros;

8. Foi atualizado em 1972, através de dois relatórios, o SAP 49 – Reports on Internal Control, que exigia dos auditores a publicação de um relatório de controle interno, e do SAP 52 – Reports on Internal Control, que é um guia de avaliação do controle interno;

9. Em 1972, o AICPA criou o Auditing Standard Executive Committee sucedendo o Comitê de Procedimentos de Auditoria, consolidando os pronunciamentos SAP em um documento, o chamado SAS nº 01;

10. Em 1977, o AICPA lança um novo relatório, o Report of the Special Advisory Committee on Internal Accounting Control, conhecido como Minahan Report, que é um guia de gerenciamento da avaliação do controle interno e o seu monitoramento de procedimentos;

11. Ainda, em 1977, foi publicado, nos Estados Unidos, a lei federal Foreign Corrupt Practices Act, proibindo empresas americanas, que mantinham negócios em países estrangeiros, efetuarem pagamentos aos oficiais do governo, evitando o pagamento de propina em troca de facilitação dos negócios;

12. Em 1978, o Auditing Standard Executive Committee passa a chamar Auditing Standards Board (ASB);

13. Em 1985, foi criada a National Commission on Fraudulent Financial Report – Treadway Commission, para explicar as ocorrências das fraudes, recomendando então medidas que viessem reduzir o seu aparecimento. Mais adiante, a Treadway Commission passou a se chamar COSO;

14. Em 1988, o ASB emitiu nove relatórios, onde três eram ligados a auditoria das demonstrações financeiras, sobre as responsabilidades dos auditores independentes, sobre irregularidades, atos ilegais, bem como avaliação do controle interno;

15. O ASB, em 1988, publicou também a SAS 55 – Consideration of Internal Control Structure in Financial Statement Audit, redefinindo controle interno para estrutura de controle interno, onde foi subdividida em três elementos principais: o ambiente de controle, o sistema contábil e procedimentos de controle;

16. Em 1990, o ASB publicou o Guia de Auditoria para SAS 55 (Audit Guide), destacando alcance do foco da avaliação do controle de risco, apresentando a aplicação prática das determinações da SAS 55;

17. Também em 1990, o Chartered Accountants of Canada (CICA), criou, o Control Committee of Canadian Institute of Chartered Accountants (CoCo), que propôs a elaboração de um modelo de controle interno baseado em valores comportamentais e não em procedimentos, ou na estrutura de controle;

18. Em 1992, O COSO publicou o documento Internal Control – Integrated Framework, conhecido como COSO I, que divide o controle interno em 05 partes que convivem atuando para que as atividades funcionem:

✓ **Ambiente de controle** (Control Environment): associa a consciência de controle da alta administração da empresa com a ênfase da importância dos controles internos executados por todos os profissionais da organização;

✓ **Análise de riscos** (Risk Assessment): identifica fatores que poderiam afetar às operações da empresa de forma a impedir alcançar objetivos e metas. Esta avaliação de risco deve ser realizada de forma contínua, sendo periodicamente reavaliados considerando a existência de novos riscos;

✓ **Atividade de controle** (Control Actives): são as políticas internas da empresa para garantir os planos traçados pela alta administração, se estão sendo executados e alcançados por todos os níveis hierárquicos da organização;

✓ **Informação e comunicação** (Information and Communication): refere-se à produção de informações operacionais, financeiras, necessárias a administração da empresa e utilizadas por usuários internos e externos;

✓ **Monitoramento** (Monitoring): é o acompanhamento das operações da empresa, que envolve a comunicação das deficiências encontradas ao gestor responsável, onde o adequado funcionamento do sistema de controle interno deve ter todos os cinco elementos já em funcionamento;

19. Além disso, em 1992, O COSO apresentou uma estrutura para avaliação do controle interno composto por 04 volumes: Sumário Executivo; Modelo; Relatório para partes externas e Ferramentas de avaliação. O ASB publicou o SAS 78, aprimorando o SAS 55 incluindo os conceitos elencados pelo COSO;

20. Em 1997, o ASB efetuou uma nova publicação, a SAS 82 – Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, sugerindo a administração criar políticas e procedimentos, capazes de conduzir a limitação ou até a eliminação de erros, irregularidades e atos ilegais;

21. Em 1998, o Institute of Internal Auditors of Austrália (IIAA), publicou o Australian Criteria of Control (ACC), que enfatiza a responsabilidade da administração e dos funcionários, quanto à competência, atitude e comportamento em relação à eficácia em operar a estrutura de controles internos;

22. Em 1999, The Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW), juntamente com a bolsa de valores de Londres, publicaram o Turnbull Report, que tem como base da estrutura do controle interno das companhias a gestão de risco, onde elas possam identificar e avaliar aqueles riscos com maior destaque;

23. Em 2002, os Estados Unidos promulgou a SOX, redigida pelos Senadores norte-americanos Paul S. Sarbanes e Michael G. Oxley, uma lei para proteger o investidor;

24. Por fim, em 2004, o COSO expandiu à estrutura de controle, por meio da publicação do Enterprise Risk Management, COSO II, adicionando três elementos aos cinco anteriormente propostos no COSO I que são:

✓ **Direcionamento dos objetivos** (Objective setting) – A administração deve determinar o alcance dos objetivos que devem estar alinhadas com a missão da empresa e com a sua predisposição para o risco. É um elemento, que antecede a avaliação do risco (risk assessment);

✓ **Identificação de eventos** (Event Identification) – Nessa fase que antecede a avaliação do risco e é posterior ao elemento de direcionamento dos objetivos (objective setting), busca identificar os efeitos internos e externos que porventura podem afetar o alcance dos objetivos da entidade, distinguindo os riscos e as oportunidades;

✓ **Resposta ao risco** (Risk Response) – os administradores estabelecem as ações que serão tomadas em resposta ao risco identificado, alinhando, assim, o risco com a tolerância.

Semelhantemente, outros trabalhos merecem destaque, pois falam da questão dos controles internos. Por exemplo:

✓ Araújo (2007, p.45) menciona a base estrutural do COSO, que é referência para diversos países, o INTOSAI, o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions (OLACEFS), as Cortes de Contas e Controladorias espalhadas, entre outros organismos internacionais, procuram aprimorar as discussões acerca deste assunto;

✓ Também Tenório (2007, p. 17-18) reforça dizendo que vários órgãos internacionais e instituições propõem metodologias voltadas para avaliar, monitorar e estruturar os controles internos, de forma a suprir objetivos distintos: políticas internas, instrumentos legais e demonstrações contábeis confiáveis;

✓ Além do mais, D'Avila (2005) explica que na década de 1990, foi quando a imprensa divulgou o caso de fraude operacional Barings Bank na Inglaterra, que causou aos acionistas enormes danos. Um operador de mesa de câmbio realizava operações com derivativos e contratos futuros, trazendo formação de lucros para o banco. O risco com as operações, além do escândalo, gerou perdas de bilhões de libras esterlinas, revisão do Código Comercial da Inglaterra de 1999 sobre os controles estratégicos, táticos e operacionais das companhias abertas, que deveriam ser implementadas;

✓ D'Avila (2005), ainda, descreve que em 2002, Paul S. Sarbanes e Michel G. Oxley, senadores americanos, através do Relatório Turnbull, introduzem uma nova legislação societária (recomendações de boa governança).

Cria-se, então, a obrigação das companhias abertas observarem métodos de controle.

Busca-se, com tal medida, evitar uma nova série de escândalos em grandes corporações americanas, fazendo frente a uma onda de fraudes contábeis, encerrando um período de auto-regulamentação da profissão de auditores independentes, através da criação do Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), órgão para supervisionar as empresas de auditoria, exigindo rodízio de suas equipes de trabalho, bem como estabelecendo regras severas de independência;

✓ Como também, cita, que há empresas estrangeiras que negociam seus títulos em bolsas dos Estados Unidos, por isso a SEC autoriza que outras estruturas, além do COSO, sejam adotadas, porém a ênfase está sobre os riscos de fraude contábil. Por isso, a Sarbanes-Oxley exige, por meio de registros públicos, que o presidente e o diretor financeiro de companhias abertas venham atestar, através das demonstrações financeiras a real situação das empresas, por eles administradas, bem como avaliaram a eficiência dos controles internos (D'AVILA, 2005);

✓ Semelhantemente Barreto (2009, p.74) afirmou que em 75% das empresas a controladoria foi estabelecida como a porta-voz da alta administração, onde as informações gerenciais deviam ser divulgadas no âmbito organizacional, com vistas a alcançar as metas estabelecidas. Para tanto, todos os empregados devem compreender a estratégia, sendo necessário que haja um processo de comunicação de cima para baixo (BARRETO, 2009, p.43).

Assim, as organizações focalizadas na estratégia exigem que todos os empregados compreendam a estratégia e conduzam suas tarefas cotidianas de modo a contribuir para o êxito da estratégia. Essa atitude faz com que exista um processo de comunicação de cima para baixo e não uma imposição de cima para baixo (BARRETO, 2009, p.43).

Cabe ressaltar, que o COSO (2006) é uma organização voluntária do setor privado, que orienta entidades, executivos de gestão e de governança para a criação de operações em uma base global, em investigação, análise e das melhores práticas. Define controle interno como um processo desenhado pelo conselho de administração, diretoria, gerência e outros profissionais, que visa alcançar os seguintes objetivos: confiabilidade das demonstrações contábeis; eficácia e eficiência das operações; e adequado cumprimento das normas e regulamentos.

Além disso, Tenório (2007, p.44) acrescenta dizendo: “Este organismo é o que possui maior destaque [...]”. Tece, ainda, os seguintes comentários:

- ✓ Sua sede é nos Estados Unidos;
- ✓ Em 1985 o seu nome original era National Commission on Fraudulent Financial Reportin;
- ✓ Estuda as causas das fraudes em relatórios financeiros;
- ✓ Recomenda a SEC e órgãos reguladores, bem como a companhias abertas, auditores independentes, e instituições educacionais;
- ✓ Tem como principal objeto de estudo os controles internos;
- ✓ Passou a ser chamada como Committee of Sponsoring Organization;
- ✓ Embora independente, é patrocinado por cinco instituições ligadas à área financeira dos Estados Unidos:
 - AICPA;
 - American Accounting Association (AAA);
 - Financial Executives International (FEI);
 - The Institute of Internal Auditors (IIA);
 - Institute of Management Accountants (IMA).
- ✓ Em sua constituição fazem parte os contadores e investidores, bem como representantes da indústria e das empresas,

2.4.1.1 No Brasil

Para ilustrar, Albuquerque (2005, p. 28) afirma: “O termo Controle Interno somente foi incorporado na legislação brasileira a partir da lei 4320/64, que estabeleceu os sistemas de controle interno e externo [...]”. Conta, ainda, que através da Constituição de 1967 ao associar as prerrogativas do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo ao controle externo criou-se um vínculo.

Porém, no Brasil, somente através do Decreto-Lei nº 200, de 25/02/1967, foi então criado o Sistema de Controle Interno da Administração Pública que carrega os seguintes princípios: Planejamento, Controle, Descentralização, Coordenação e Delegação de Competência.

2.4.2 Características do controle

Falando das características de controle interno Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 182) explicam: “a administração muitas vezes reconhece o risco inerente de erros ou classificações indevidas [...] e então desenha controles internos para impedir que eles aconteçam [...]”. Já Antunes (1998, p.60) acrescenta: “o exercício do controle está sempre associado ao ato de fiscalização, [...] Ocorrendo desvios, cabe ao controle detectá-los e divulgá-los [...]”. Porém, Attie (1998, p. 112) afirma que para alcançar as metas estabelecidas pelo controle interno inclui: “[...] forma de organizações, políticas, sistemas, procedimentos, instruções, padrões, comitês, plano de contas, estimativas, orçamentos, inventários, relatórios, registros [...]”. Contudo, a esperança é que os controles internos possam dar segurança. Nesse sentido, Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 321) ensinam que: “[...] pode-se esperar que os controles internos forneçam apenas segurança razoável, não segurança absoluta [...], em razão de suas limitações [...]”.

Portanto, vale lembrar as palavras de Tenório (2007, p. 30) ao falar que para atingir as metas organizacionais definidas na etapa de planejamento da companhia, as estratégias da companhia, sejam aplicadas de maneira eficaz na etapa execução de forma a influenciar os recursos humanos que integram a entidade, garantindo, então, que andem na mesma direção.

2.4.3 Quem pode exercer o controle?

Segundo Wassally (2008, p.26) os atos e agentes que fazem parte da Administração, devem exercer a atividade de controle em todos e por todos os poderes. Reforçando a idéia Albuquerque (2005, p.26) menciona:

No sistema Político-Administrativo do Brasil a Constituição Federal de 1988 estabelece que o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta será exercido pelo Congresso Nacional, mediante o controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder. No controle interno cada poder, em sua estrutura, deve possuir órgãos especialmente destinados à verificação dos recursos do erário.

Por outro lado Oliveira (2007, p. 78) lembra que: “[...] a fiscalização orçamentária e financeira no âmbito da União é legalmente exercida [...] na esfera executiva, pelos sistemas de controle interno”. Cita, ainda, que esses sistemas têm como objetivo, segundo a Constituição Federal do Brasil, Art. 74:

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;

Logo, Araújo (2007, p. 48) reforça falando dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário do inciso I do caput do Art. 74 do arcabouço constitucional que trata da atividade de controle, que também avalia o cumprimento de metas, a execução dos programas de governo, bem como execução dos orçamentos da União. Menciona, ainda, que além deste aparato legal há outros que se destacam: Decreto-Lei nº 200/67, a Lei nº 4.320/64, a Lei nº 10.280/01, a Lei Complementar nº 101/00.

2.4.4 Quem será controlado?

Existindo o controle cabe perguntar “quem será controlado?”. No título IV que fala da Organização dos Poderes do capítulo I, do Poder Legislativo, da seção IX, que trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, do parágrafo único do Art. 70 da Constituição da República Federativa do Brasil:

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, assumia obrigações de natureza pecuniária. (Redação da EC nº 19/98)

2.4.5 Como será o controle?

Em primeiro lugar, cabe destacar Diamond (2002, p. 6) falando da atuação do controle interno de forma internacional, baseado nas seguintes metas:

a) aprimorar o processo administrativo, sendo que a atividade de controle e de consultoria independente, ou seja, exercida pelas próprias organizações;

b) trata de maneira metódica e organizada a forma de avaliar os sistemas de gerenciamento de riscos, de controle e de governança corporativa.

Contudo, Meirelles (1990, p. 544) conceitua que “o controle em tema de administração pública é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce [...]”. Além disso, Castro (2007, p.87) comenta que controle vai mais além do que às aplicações de recursos, pois aborda o monitoramento das metas previstas no Plano Plurianual (PPA), na Lei Orçamentária Anual (LOA), bem como na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

Sobre a ótica de Ribeiro Filho, (2005, p.2): “(...) controle eficaz da gestão pública, portanto, sugere um permanente equilíbrio, um "balanceamento" mesmo, entre o controle externo, o controle social e o controle interno”.

Outrossim, o TCU em seu Plano Estratégico (2003, p.5) descreve que o ambiente de controle deve considerar:

- ✓ A evolução tecnológica;
- ✓ A reorganização da administração pública;
- ✓ A participação da sociedade no controle, bem como na prestação de serviços públicos;

- ✓ A gestão do conhecimento;
- ✓ A demanda por melhores serviços;
- ✓ A exigência de transparência, ética, profissionalismo e agilidade na administração pública;

- ✓ A escassez de recursos;
- ✓ A capacidade do governo de responder a sociedade;
- ✓ As relações entre o Estado e a sociedade;
- ✓ A formação de parcerias;
- ✓ A necessidade de combate efetivo à corrupção, bem como à impunidade;

- ✓ A atuação de outros órgãos públicos;
- ✓ A legitimidade das instituições públicas

Além disso, podem ser identificadas três fases no processo de controle, onde a contabilidade deve explicar os riscos em suas informações contábeis no processo de gestão, e a prática da controladoria deve ser contínua, a fim de atingir os objetivos da empresa (KAPLAN; ATKINSON, 1998):

- ✓ Planejamento da ação;
- ✓ Execução da ação; e,
- ✓ Avaliação da ação.

Em suma, o modelo de gestão é um grande modelo de controle, onde estão às regras de como a empresa será administrada, bem como as instruções de como os gestores serão avaliados, oferecendo parâmetros de atuação dos gestores: grau de autonomia; critérios de avaliação; e posturas gerenciais etc. Logo, esse é o modelo de gestão ideal para a controladoria (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997).

2.4.6 Formas de controle

De acordo com Castro (2007, p. 81-82) as formas de controle limitavam o poder dos governantes. Por exemplo, Orozco (2004, p. 94-96) cita Meoño Segura ao comentar sobre as formas em que ocorre o controle administrativo:

1. Controle prévio ou “controle ex-ante”:

- a. No início das atividades;
- b. Na continuidade das atividades;

2. Controle do processo ou “controle durante”:

- a. Controle orçamentário;
- b. Controle da programação das atividades;

3. Controle posterior ou “controle ex-post”:

- a. Examina o resultado e comprova o alcance dos objetivos de acordo com o gasto previsto;

b. Examina o resultado e comprova o alcance dos objetivos em desacordo com o gasto previsto;

c. Examina o resultado e comprova que os objetivos não foram alcançados.

Já quanto aos controles contábeis (os procedimentos internos), a serem utilizados pelos gestores das organizações, esses são enumerados por Almeida (2007, p.64-70):

1. **Responsabilidade** – Os manuais internos devem atribuir aos funcionários as suas atribuições, pois esse cuidado visa que todos os procedimentos sejam executados, os erros sejam detectados, bem como as responsabilidades possam ser apuradas;

2. **Rotinas internas** – Devem ser definidas no manual da organização, sendo padronizados formulários internos e externos, bem como as instruções de preenchimento, com vistas as diversas operações da empresa;

3. **Acesso aos ativos** – O acesso dos funcionários envolve a fixação de cuidados no manuseio dos ativos e controles físicos que inviabilizem o desvio de bens;

4. **Segregação de funções** – Dentro do sistema de controle interno quando uma mesma pessoa possa ter acesso aos registros contábeis e aos ativos isso é dito como incompatível;

5. **Confronto dos ativos com os registros** – O confronto periódico dos registros da Contabilidade com os ativos de modo a identificar registro inadequado de bens, ou desfalque de ativos;

6. **Amarrações do sistema** – Registro de transações autorizadas com valores corretos e no período de competência;

7. **Auditoria interna** – Objetivo é a verificação periódica se as normas internas estão sendo cumpridas, bem como a avaliação de alterações das normas existentes, ou a elaboração de novas normas;

8. **Custos do controle x benefícios** – Controles sofisticados associados a transações de valores mais relevantes, enquanto controles pouco sofisticados implantados, para transações de menor importância;

9. **Limitações do controle interno** –• Conluio de funcionários na apropriação de bens, negligência de funcionários no exercício de atividades diárias, bem como instruções de normas internas inadequadas;

2.4.7 Sistemas de controle

Certamente para as organizações alcançarem seus objetivos necessitam de um sistema de controle que não só garantam o perfeito desempenho das operações, mas também proteja o patrimônio.

Para realizar a atividade de controle, as organizações desenvolvem um sistema de controle interno, através do estabelecimento de diversas políticas e procedimentos, que buscam assegurar a proteção da sua estrutura patrimonial e a eficácia do seu desempenho, fornecendo assim segurança razoável para o alcance dos seus objetivos (TENÓRIO, 2007, p. 31).

Um sistema de controle interno pode ser definido como um processo que conduz as operações rumo aos objetivos planejados pela organização, que além de utilizar medidas de correção às atividades desenvolvidas pelos indivíduos de forma a alinhá-las com as metas estabelecidas, também avalia o seu cumprimento (BATEMAN; SNELL, 1998, p.430).

Além disso, a Constituição Federal de 1988 em seu Art. 74 menciona que o objetivo do Sistema de Controle Interno é:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governos 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

Um sistema de controle interno possui no mínimo os seguintes elementos:

1. O detector ou sensor, que é um dispositivo de medição, no processo controlado;
2. O avaliador, que compara o que deveria estar ocorrendo com a situação surgida;
3. O executante chamado retroalimentador (feedback), que altera o comportamento do sistema;
4. O que transmite a informação, chamado de rede de comunicação. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 27-28)

Já Filho (2002, p. 7; 52) em sua Dissertação de Mestrado “As Novas Doutrinas de Administração Pública e os seus Reflexos nos Controles e na Auditoria de Desempenho dos Programas Governamentais” falando sobre sistemas de controle sugere os seguintes aspectos:

- ✓ Saída da esfera de ações identificadoras de erros, quanto a formalidade/ legalidade contábil, onde se verificava, apenas, dispositivos legais, para ações de mudança da gerência dos recursos públicos: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da gestão;
- ✓ Priorizar a qualidade do gasto de forma a aperfeiçoar o processo gerencial;
- ✓ Buscar compreender a missão, indicadores, objetivos e resultados da gestão das instituições;
- ✓ Compreender o processo de controle (contexto organizacional).

Semelhantemente Ribeiro Filho (2005, p.2) em “Uma Visão Contábil do Controle na Administração Pública” fortalece a idéia sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Municipal abordando os seguintes aspectos:

- ✓ Dar operacionalidade ao Artigo 31 da Constituição Federal de 1988, através de uma Lei Complementar Federal;
- ✓ Incluir orientações sobre a carreira de Agente de Controle Interno (ACI);
- ✓ Integrar o controle interno com o externo, através de um portal virtual de forma a possibilitar o controle social.

2.4.8 Ferramentas Gerenciais de Controle

Custo Baseado em Atividades (ABC)

Para Guimarães (2003) o Sistema de Controle de Custo Baseado em Atividades (ABC), do inglês Activity Based Cost, surgiu nos Estados Unidos, com os criadores Robert Kaplan e Robin Cooper, com o fim de aprimorar a contabilidade de custos. Este método estabelece que os custos das atividades de uma empresa devem ser alocados aos produtos, por meio de direcionadores de custo, servindo de ferramenta para o controle e tomada de decisão. Também, possibilita identificar e reduzir informações incoerentes produzidas pelos sistemas tradicionais. Enfim, gerenciando as atividades, identificando os custos, considerando os recursos humanos, materiais, tecnológicos, financeiros, associando-os aos produtos e serviços, que serão produzidos.

Além disso, Guimarães (2003) afirma que essa ferramenta de custo, ABC, pode ser extremamente útil na gestão de processos, tais como: orçamentos de projetos, programas de melhoria, etc. Cita, ainda, que a implementação desse sistema consta de duas fases. A primeira dividida em três partes:

- ✓ Conhecer bem as atividades na empresa e atribuições de cada departamento;
- ✓ Definir o grupo de trabalho, treinando o pessoal; e,

- ✓ Identificar os processos, ou atividades, que geram custos associando-os aos recursos consumidos.

A segunda fase vai possibilitar conhecer a qualidade dos serviços prestados pelo setor público a sociedade, onde o êxito desse processo vai depender do compromisso de cada integrante participante da atividade.

Já Davenport (1994) ensina que o sistema ABC envolve dois passos: identificação das atividades do processo e atribuição de custos a essas atividades. Igualmente Padoveze (1997, p. 254) menciona que esse método ABC possibilita a identificação das atividades relevantes nos departamentos ou centro de custos. Similarmente Martins (1998, p. 304) fala da análise de custos em duas óticas:

- ✓ A primeira: visão econômica de custeio, onde os custos são apropriados aos objetos de custeio;

- ✓ A segunda: visão de aperfeiçoamento dos processos, onde os custos são captados dos processos nos departamentos funcionais.

Planejamento Estratégico

Fischmann e Almeida (1990, p. 25) definem planejamento estratégico como uma técnica administrativa que dá a direção necessária que o ambiente da organização deverá seguir, para cumprir sua missão, procurando criar consciência quanto aos pontos fracos e fortes de forma a considerar riscos e oportunidades. Analogamente, Parente (2000, p. 51) mencionou que consiste em um processo gerencial, direcionando a empresa de maneira alcançar os objetivos.

Por outro lado, Guimarães (2003) considera um processo que colabora com as empresas fixarem objetivos, prioridades, visando atingir as metas. Para ele, termo estratégico são decisões significativas em relação ao ambiente organizacional, onde as atividades de planejamento são essenciais, sendo a primeira fase do ciclo gerencial. Ademais, explica que (p. 126): “[...] sem um planejamento a empresa inicia suas atividades sem um farol para mirar o trajeto, ou seja, sem um plano de ação, direção e objetivo”. Complementa (p. 194): “[...] **no setor público estes objetivos estão relacionados com a redução dos custos, melhor aplicação dos recursos e satisfação do cliente do serviço, que é a sociedade**”. (grifo nosso)

Guimarães (2003) também destaca que:

- ✓ Serão aplicados indicadores quantitativos na execução e acompanhamento das ações, contidas no plano estratégico;
- ✓ Os resultados quantificados em indicadores de desempenho serão monitorados;
- ✓ A implantação da Gestão Estratégica de Custos começa quando gestor e funcionários refletem quanto à direção que querem percorrer;
- ✓ A elaboração do Plano Estratégico envolve não só os níveis gerenciais, mas também os compromissos contidos no Regimento Interno;
- ✓ Levantamento de dados, conhecimento do ambiente, definição das ações estratégicas, bem como avaliação contínua são etapas do Planejamento Estratégico.

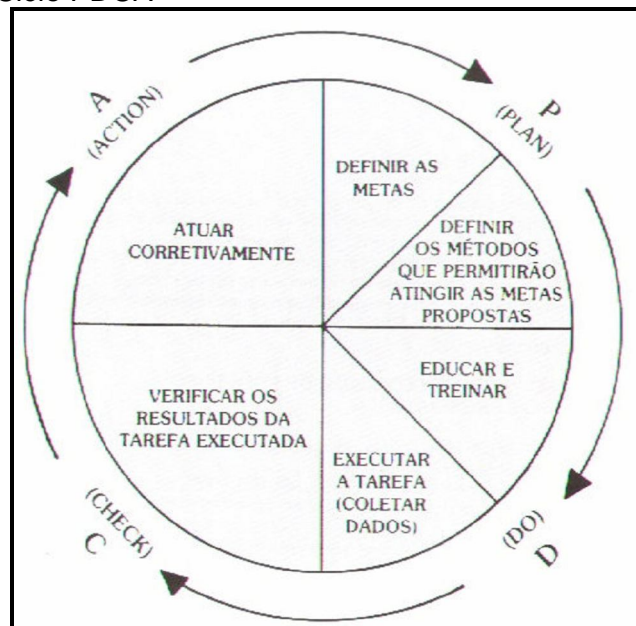
Ciclo PDCA

Dias e Oliveira (2007, p.4) definem o ciclo PDCA como: “[...] um método gerencial de tomada de decisões [...] o caminho a ser seguido para que as metas estabelecidas possam ser atingidas”. Ensinam que as quatro etapas do ciclo ocorrem continuamente:

- ✓ Na primeira, Planejamento (PLAN), fixa as metas e como atingi-las;
- ✓ Na segunda, Execução do Planejado (DO), executa tarefas de acordo com o planejado, coletando dados;
- ✓ Na terceira, Verificação (CHECK), é a comparação entre o resultado alcançado e o que foi planejado;
- ✓ Na quarta, Atuar Corretivamente (ACTION), ou seja, agir sobre o que ocasionou o não cumprimento da meta.

Igualmente Santana, Clericuzi e Cavalcante (2007, p.5) reforçam a definição dessas quatro etapas básica de controle do ciclo PDCA, onde destaquei, por exemplo: “Ação corretiva: é nesta etapa em que se verificam os desvios, a fim de que sejam feitas medidas corretivas, de forma que o problema nunca volte a ocorrer”. Já Guimarães (2003, p.128) falando do Ciclo PDCA ou a roda de Deming: “É um fluxograma de aprendizagem e melhoria de produtos e processos, com a finalidade de fornecer um meio sistemático para vislumbrar uma melhoria contínua”.

Figura 03: Ciclo PDCA



Fonte: Campos, (1999, p.30)

Além disso, Silva e Peso (2006, p. 225) tecem os seguintes comentários sobre processos repetitivos, por meio do ciclo PDCA:

- ✓ Os vários fluxos de produção estão associados a rotinas, que são os processos repetitivos;
- ✓ Cada pessoa dentro da organização é responsável pelas ações contidas nessas rotinas, confiadas a ela.

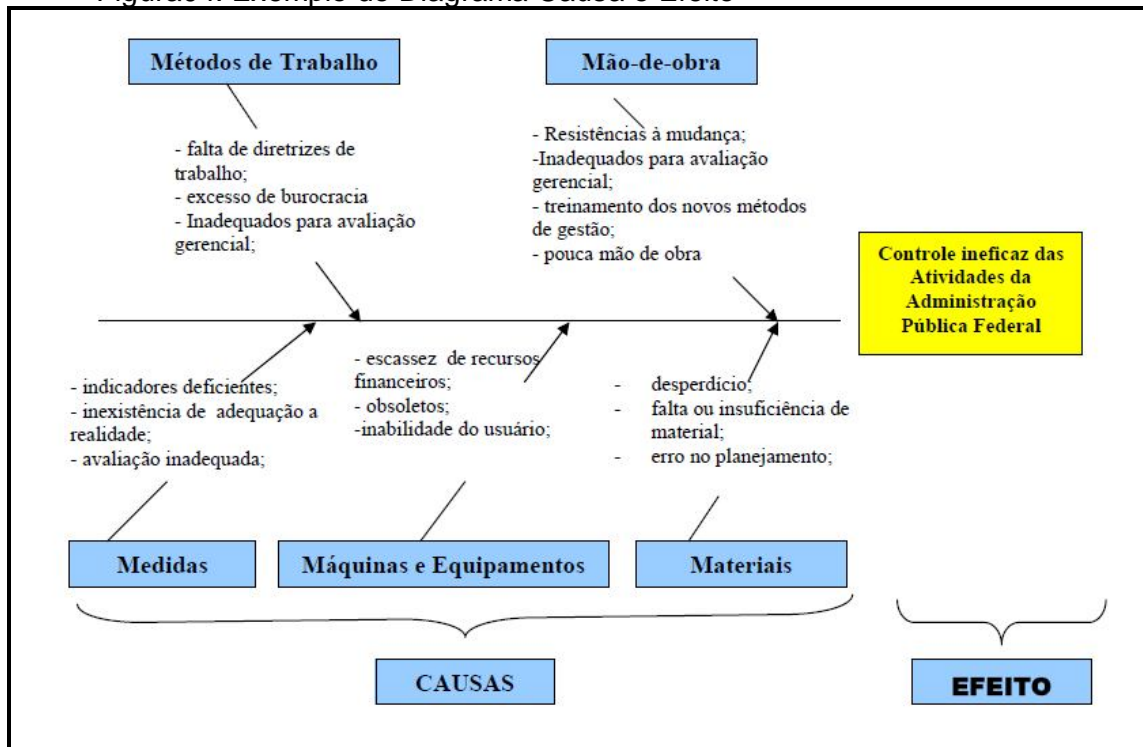
Diagrama de Causa-Efeito

Algumas definições encontradas na literatura sobre o Diagrama de Causa e Efeito, também conhecido como Diagrama de Ishikawa, ou Diagrama de Espinha de Peixe:

- ✓ Para Avelar e Gandolpho (2008, p.3):
[...] relação entre o “efeito” e todas as possibilidades de “causas” que podem contribuir para este efeito. O efeito, ou problema, é colocado no lado direito do gráfico e os grandes contribuidores, ou “causas”, são listados à esquerda.
- ✓ Para Dias e Oliveira (2007, p.4):
É uma representação gráfica das possíveis causas que levam a um efeito (defeito/falha). As causas são arranjadas em nível de detalhamento resultando numa representação de relações e níveis hierárquicos.
- ✓ Para Guimarães (2003, p. 190):
[...] fornecem informações gráficas que estimulam o impacto sobre um efeito ou resultado. Este pode identificar problemas anteriormente à coleta e análise dos dados. E ao identificar as causas principais e secundárias do problema, torna-se mais fácil de identificar as atividades relevantes.
- ✓ Para Cortivo (2005, p. 94):
É uma importante ferramenta [...], muito usada para identificação da causa fundamental dos problemas de um processo e para determinação das medidas corretivas a serem adotadas. Compõe-se de linhas e símbolos, que representa uma relação significativa entre um efeito e suas causas. Este diagrama descreve situações complexas que seriam difíceis de serem descritas e interpretadas sem uma técnica.
- ✓ Para Santana, Clericuzi e Cavalcante (2007, p. 8):
[...] apresenta a relação existente entre o resultado de um processo (efeito) e as causas que podem afetar o resultado considerado, de forma simples, lógica e compacta.

Segundo ensinam Avelar e Gandolpho (2008) o Diagrama de Causa e Efeito bem detalhado tem o formato de uma espinha de peixe como mostra a figura:

Figura04: Exemplo de Diagrama Causa e Efeito



Fonte: Guimarães (2003, p. 191)

Além disso, Dias e Oliveira (2007) acrescentam que essa espinha de peixe é dividida em quatro partes: dorsal, primária, secundária e terciária. Na espinha dorsal estão localizados os 6 Ms, que são onde possivelmente estão os problemas. Estes 6 Ms são: mão-de-obra, método, matéria-prima, máquina, medição e meio-ambiente. Os ossos unidos à espinha dorsal representam as causas. Walton (1989) chama cada um desses ossos unidos à espinha dorsal de ramificações, que retratam as categorias das causas e essa espinha dorsal de eixo principal, onde estão os efeitos ou problemas a serem analisados. Enfim, Santana, Clericuzi e Cavalcante (2007, p.8) apresentam a aplicabilidade desse Diagrama: “[...] esclarecer os processos, analisar falhas nos processos, analisar reclamações de clientes e analisar custos”.

Por outro lado, Cortivo (2005, p.94) afirma: “O diagrama é produzido durante uma sessão Brainstorming, técnica para a geração de idéias referente ao processo e seus problemas”.

Já Santana, Clericuzi e Cavalcante (2007, p.8) definem um processo como: “[...] uma combinação de máquinas e equipamentos, insumos, métodos ou procedimentos, condições ambientais, pessoas, informações de processo ou medidas, tendo como objetivo produzir um bem ou serviço”. Mencionam, ainda: “Na aplicação prática deste método tem-se a liberdade de definir campos próprios conforme o efeito em estudo”.

Portanto de acordo com Santana, Clericuzi e Cavalcante (2007, p.9) os passos para elaboração desse Diagrama “espinha de peixe” é:

1. Reunir o grupo relacionado com o efeito ou problema em questão;
 2. Escolher um facilitador dentre os integrantes do grupo, para conduzir a elaboração do diagrama;
 3. Definir claramente o efeito, característica da qualidade ou problema a ser estudado;
 4. Desenhar o diagrama de causa efeito, de preferência em quadro, para que todos possam ver bem;
 5. Escrever a característica da qualidade no retângulo da extremidade direita da espinha de peixe;
 6. Escrever as causas primárias (espinhas grandes), que afetam a característica da qualidade nas extremidades das espinhas primárias;
 7. Escrever as causas secundárias que afetam as causas primárias, associando-as as espinhas médias e escrever as causas terciárias, que afetam as espinhas médias, associando-as as espinha pequenas;
 8. Estipular uma importância para cada causa e assinalar as particularmente importantes que sejam mais significativas sobre o efeito em estudo, com base em dados;
 9. Registrar outras informações necessárias.
- O segundo passo é escolher as causas mais prováveis, estabelecendo-se hipóteses.

Diagrama de Pareto

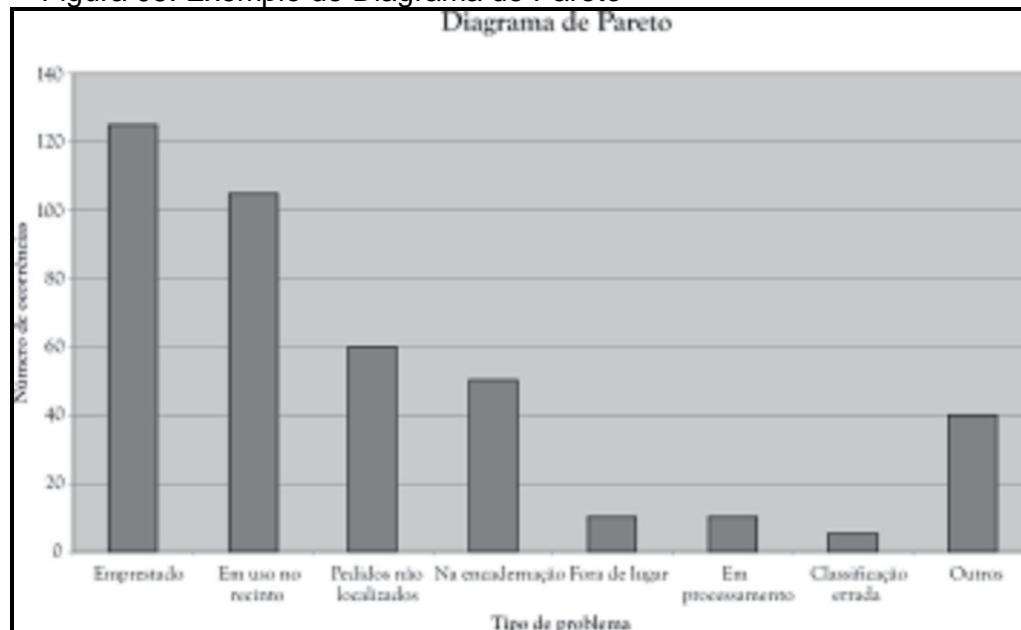
Segundo Avelar e Gandolpho (2008, p.2) o Diagrama de Pareto é: “[...] recurso gráfico utilizado para estabelecer uma ordenação nas causas de perdas que devem ser sanadas”. Menciona, ainda, que os problemas que serão resolvidos primeiros vão depender do valor da escala encontrado nas barras verticais. Além disso, Shiba, Graham e Walden (1997) explicam que esse diagrama ajuda observar os efeitos ou causas, através de um gráfico de barras, posicionando os totais das falhas de um processo de maior importância, do lado esquerdo, acompanhados aos de menor relevância. Do lado direito ficam evidenciados os percentuais cumulativos.

Esse diagrama foi observado por Vilfredo Pareto no fim do século XIX quando estudava a distribuição de riqueza de sua época (AVELAR; GANDOLPHO, 2008, p.2).

Os dados eram descritos graficamente em ordem decrescente de frequência e indicavam os problemas do processo que deveriam ter prioridade de serem solucionadas (CORTIVO, 2005, p.93) ou trabalhadas (RODRIGUES; AMORIM, 1995).

Através desse diagrama é possível realizar pesquisa de opinião e uma vez coletado os resultados, estes são disponibilizados em um gráfico de barras verticais, sendo que no eixo vertical são apontadas as quantidades de repetições e no eixo horizontal a classe de problemas (BEHR; MORO; ESTABEL, 2008) conforme a figura X:

Figura 05: Exemplo de Diagrama de Pareto



Fonte da figura: Vergueiro (2002, p. 56)

Enfim, para elaboração do Diagrama de Pareto é necessário a participação de todos os envolvidos na atividade de negócio (GUIMARÃES, 2003, p. 192), bem como: “[...] definir uma ordem de prioridades dos problemas; para comparar mudanças de dados durante diferentes períodos de tempo; para fornecer uma base para a construção de uma linha acumulativa” (SANTANA; CLERICUZI; CAVALCANTE, 2007, p.7).

Lista de Verificação

De acordo com Santana, Clericuzi e Cavalcante (2007, p. 6) a folha ou lista de verificação, também chamada de checklist possui as seguintes características:

- ✓ Os itens a serem verificados estão impressos em um formulário;
- ✓ O seu formato vai depender da finalidade da coleta de dados: anotar o desempenho de produção, monitorar itens, construir gráficos;
- ✓ Registra acontecimentos;
- ✓ Organiza os dados;
- ✓ Facilita a coleta de informações.

Já Montgomery (2004) de maneira idêntica menciona:

- ✓ Essa folha de verificação registra os dados e número de vezes que ocorrem; e,
- ✓ É útil no tempo na pesquisa de tendências.

Benchmarking

Benchmarking é uma técnica de melhoria contínua, que está baseada no melhor dos concorrentes (RODRIGUES; AMORIM, 1995). Além disso, Spendolini (2003) ensina que através desse método se avalia produtos, processos e serviços ao comparar a organização com empresas líderes no ramo de negócios, possibilitando com tal medida aprimorar a competitividade. Por outro lado, Camp (2002) explica que há vantagem em se utilizar o benchmarking, pois motiva a criatividade dos profissionais, possibilitando a aplicação de melhores práticas, após investigação e conhecimento de avanços tecnológicos apresentados pelos concorrentes ou não, proporcionando, assim, competitividade.

Brainstorming

Essa técnica apresenta as seguintes características segundo Dellaretti (1996): Estimula a criatividade em um tema de forma a resultar um grande número de idéias; Procura identificar as melhores alternativas; Avalia e organiza as idéias geradas na solução de problemas. Do mesmo modo Santana, Clericuzi e Cavalcante (2007, p.6) dão a seguinte definição:

É uma técnica intencionalmente desinibidora, que ao ser empregada procura encorajar o pensamento criativo, afim que as equipes possam gerar o maior número de soluções para um problema, incentivando o processo participativo e promovendo a melhoria contínua dos processos e produtos [...]

Além disso, Behr, Moro e Estabel (2008) teceram os seguintes comentários sobre essa ferramenta:

- ✓ Pode ser utilizada em qualquer situação;
- ✓ Pode produzir idéias variadas ou colocar em evidência problemas;
- ✓ Conhecida como tempestade ou explosão de idéias;
- ✓ Utilizada em grupo, buscando maior envolvimento;
- ✓ Dá prioridade a quantidade de idéias e não a qualidade das mesmas;
- ✓ Deve ser aplicada em um ambiente sem críticas de modo que os participantes não se inibirem;
- ✓ Os envolvidos (o grupo) comprometidos com o resultado;
- ✓ O condutor dos trabalhos deve evitar críticas às idéias, garantindo com isso a originalidade das mesmas;
- ✓ As etapas para realização: apresentação da questão, a geração das idéias, revisão sobre o entendimento das idéias, eliminação das palavras inadequadas com a questão e por fim a priorização das idéias.

E por fim, Santana, Clericuzi e Cavalcante (2007) mencionaram:

- ✓ A equipe deve ser informada do problema;
- ✓ Um ambiente de descontração deve ser estimulado;
- ✓ Em cada rodada de idéias o grupo dá uma idéia ou, as idéias são sugeridas à medida que vão surgindo;

- ✓ As críticas são proibidas;

Análise da Cadeia de Valor

Para que serve a Cadeia de Valor?

De acordo com Porter (1989) a Cadeia de Valor possibilita entender o comportamento dos custos de uma empresa, através da separação das atividades de relevância estratégica executadas para sustentar seu produto. Já Shank e Govindarajan (1993) ensinam que em qualquer empresa ou negócio é a reunião de todas as atividades que possam criar valor. Ademais, Borinelli e Rocha (2007, p. 148, grifo do autor) definem como: “[...] **uma seqüência de atividades que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor**”.

Além disso, Borinelli e Rocha (2007, p. 152) descrevem a seqüência do processo para diagnosticar as Cadeias de Valor:

- ✓ Delimitar objeto da análise;
- ✓ Identificar fases e atividades relevantes e as entidades que as realizam;
- ✓ Identificar informações para a tomada de decisões;

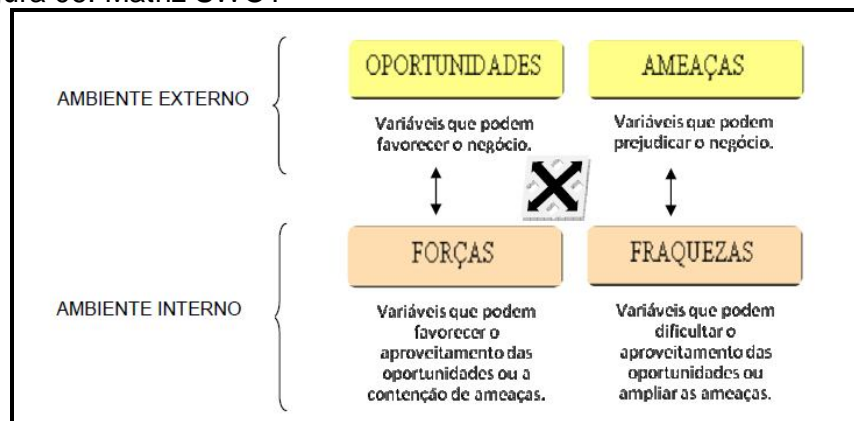
Análise de SWOT ou Matriz SWOT

Segundo Greve e Salles (2006) a palavra SWOT é originária das palavras inglesas: Strengths (forças), Weaknesses (fraquezas), Opportunities (oportunidades) e Threats (ameaças). Fuscaldi e Marcelino (2008) mencionam que essa análise foi criada pelos professores Kenneth Andrews e Roland Christensen de Harvard.

Ademais, Buccielli e Popadiuk (2007) explicam que na língua inglesa é possível ser observado como WOTS UP, que são os fatores da análise: Weaknesses, Opportunities, Threats, Strengths e Underlying Planning. Acrescentam que alguns autores brasileiros sugerem chamá-la de Matriz FOFA, que significa: Forças, Oportunidades, Fraquezas e Ameaças.

Nesse contexto, Greve e Salles (2006, p.7) definem o propósito da análise de SWOT como: “[...] busca identificar as forças e fraquezas existentes no ambiente interno em uma organização e também as oportunidades e ameaças que podem ser identificadas no ambiente externo”. Além disso, afirmam que a localização, as instalações, a força de trabalho são aspectos integrantes da análise das forças e fraquezas internas, bem como políticas, condições sociais, ambiente competitivo são partes que compõem a análise das oportunidades e ameaças como discriminados na figura 06:

Figura 06: Matriz SWOT



Fonte: Fuscaldi e Marcelino (2008, p. 7)

Matriz de Riscos

Definição

Para Junior (2005, p. 160) na Matriz de Risco: “[...] os riscos são tabulados de forma a permitir a clara e ordenada identificação daqueles que podem afetar a empresa, tanto em termos de frequência quanto em termos de impactos”.

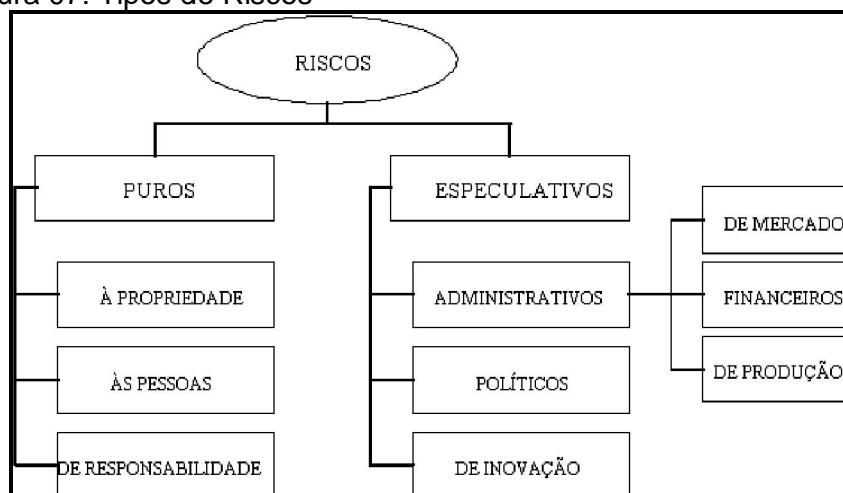
Do mesmo modo, Paulo et al (2007, p. 2) descrevem: “A matriz de riscos é uma ferramenta que pode ser empregada na análise de riscos de processos de várias naturezas”. Adicionam: “[...] o nível de risco é definido pela composição das variáveis frequência (probabilidade) e impacto financeiro (severidade), associadas aos eventos de perda (fatores de risco) [...]”.

Evolução do Risco

Sobre a evolução dos riscos Morgado (2002, p.2) fez os seguintes comentários:

- ✓ O risco sempre esteve presente na vida do ser humano;
- ✓ As formas de risco sofreram mudanças com o passar do tempo;
- ✓ O homem pré-histórico ao estar exposto aos animais perigosos corria riscos;
- ✓ Os riscos assumiram novas formas;
- ✓ Atualmente, a competição econômica, expõe ao homem a vários tipos de risco (figura 07).

Figura 07: Tipos de Riscos



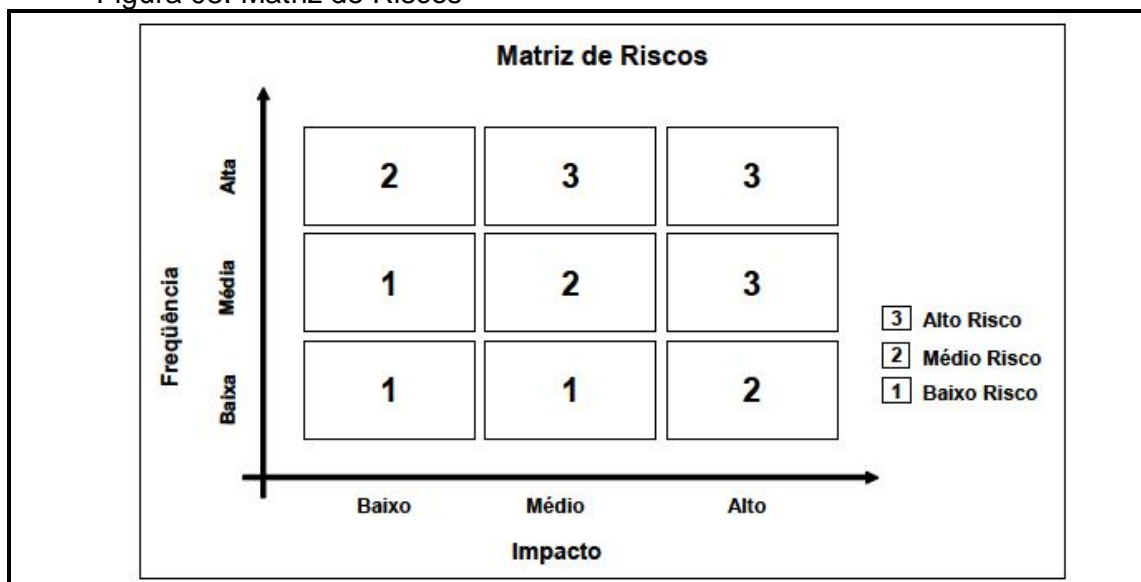
Fonte: Morgado (2002, p.2)

Elaboração da Matriz de Riscos

Quanto à elaboração da Matriz de Riscos Gregorini (2009, p.13) afirma: “A confecção e atualização permanente de uma matriz de risco para a organização, levando em conta os fatores mais relevantes no contexto de riscos, [...] deve orientar todos os trabalhos de auditoria”. Por analogia, Paulo et al (2007, p.50) reforçam dizendo: “A matriz de risco é construída pela composição das variáveis severidade e frequência, podendo ser particionada em regiões que caracterizam os níveis de risco avaliados”.

A figura 08 apresenta uma Matriz de Riscos, contendo as classificações dos níveis de risco, por região: Baixo Risco, Médio Risco e Alto Risco:

Figura 08: Matriz de Riscos



Fonte: Paulo et al (2007, p.50)

Gerenciamento de Risco

Falando sobre o um Programa de Gerenciamento de Risco Morgado (2002) explica:

✓ Nele é decidido como os riscos serão tratados, após identificá-los, analisá-los e avaliá-los;

- ✓ Através dele procura-se descobrir pontos críticos para então atacá-los;
- ✓ Nele define-se a frequência dos riscos encontrados, bem como as conseqüências;

Enfim, Junior (2005) faz as seguintes considerações:

- ✓ Todos os funcionários precisam estar envolvidos, de modo alcançar uma adequada gestão do risco operacional;
- ✓ São atribuídas responsabilidades aos executivos que conhecem os riscos operacionais contidos nas transações da empresa.
- ✓ A competência de um gerente está associada ao conhecimento das técnicas de avaliar, administrar riscos operacionais;
- ✓ O profissional que sabe fazer e quer fazer estará em um grau de comprometimento adequado para executar os controles internos, sem expor a empresa a riscos;
- ✓ O sucesso dos gerentes deve-se a um ambiente de controle adequado, onde a cultura de gestão de riscos é bem difundida, mas também contando com o envolvimento da alta administração.

Programa 5S

Para Godoy, Belinazo e Bortoluzzi (2002) o Programa 5S é uma técnica gerencial que promove a satisfação dos cinco sentidos, contribuindo para melhoria da organização. Pode ser aplicado em qualquer espécie de organização, produzindo mudanças de comportamento, hábitos e atitudes, entre as quais: confiança entre os membros. Reduz o índice de acidentes, influenciando positivamente na atitude das pessoas, estimulando o comprometimento e envolvimento com ambiente organizacional. Enfim, o objetivo maior dessa ferramenta é a valorização do ser humano.

Além disso, Osada (1992) afirma que a virtude do programa está na integração dos funcionários, gerando um ambiente de trabalho agradável.

Já Ishikawa (1986) ensina que os 5S são iniciais das palavras, dos cinco sentidos escrito em japonês: SEIRI (Seleção), SEITON (Ordenação), SEISOH (Limpeza), SEIKETSU (padronização) e SHITSUKE (disciplina).

2.5 Avaliação de Resultados

“A avaliação pode ser considerada uma extensão, um longa manus do controle, [...]” comentário feito por Oliveira (2007, p.36-37). Menciona, ainda, que o responsável em planejar deve acompanhar sistematicamente as atividades, de modo assegurar o resultado. Para tanto, utiliza ferramentas e técnicas, visando avaliar o resultado alcançado pelos programas e projetos:

- ✓ Revisões de desempenho;
- ✓ Análise de variância;
- ✓ Análise de tendência;
- ✓ Análise do valor agregado;
- ✓ Ferramentas auxiliares para elaboração de relatórios gerenciais;
- ✓ Técnicas de distribuição das informações.
- ✓ Matriz de Riscos, que é um dos principais instrumentos de monitoramento (institucionais e de projetos), pois é capaz e identificar ameaças, a sua possibilidade de ocorrência, bem como os riscos que precisam de aprimoramento no controle;
- ✓ Monitoramento: monitora, avalia, corrige, direciona.

Sobretudo, o resultado encontrado no confronto entre as metas alcançadas com aquelas planejadas é importante para melhoria dos controles. Por exemplo, França (2007, p. 49) reforça comentando: “[...] torna-se importante que se compare as metas alcançadas com as desejadas pela organização [...]. Conclui-se, portanto, que o controle, sem a possibilidade desta comparação, torna-se restrito”.

De maneira idêntica, Orozco (2004, p. 61) enfatiza que o confronto entre o resultado alcançado com o planejado é controle, sendo que a análise das causas que impossibilitam o cumprimento do resultado previsto, o autor categoriza como avaliação.

Outrossim, Albuquerque (2005, p.37-42) falando sobre a avaliação de resultados descreve:

- ✓ A utilização de indicadores partindo de uma base de dados informatizada;
- ✓ A avaliação de resultados e o ambiente tecnológico atual convergem para o aprimoramento da auditoria de gestão com ênfase nos resultados;
- ✓ A medição do desempenho da gestão pública, bem como a sua prestação de contas é possível, uma vez que existam indicadores de desempenho, e de sistemas de informações gerenciais;
- ✓ A avaliação de programa governamental mede o quanto as ações implementadas produziram os efeitos pretendidos pela intervenção do governo;
- ✓ A auditoria de desempenho operacional compara as metas previstas com as realizadas de maneira a verificar a eficiência operativa, e o grau de cumprimento das metas, evidenciando o processo de gestão;
- ✓ A economicidade ocorre quando as aquisições de recursos são realizadas pelo menor custo possível em condições adequadas de quantidade e qualidade. Exemplo: ao contratar serviços de vigilância a qualidade é a mesma com os menores preços?
- ✓ A eficiência permite verificar se os resultados poderiam ser alcançados a um menor preço (ROCHE, 2002 apud ALBUQUERQUE, 2005, p.37-42). Exemplo: Foi reduzido o tempo de atendimento nos hospitais, sem aumentar os custos e sem prejudicar a qualidade dos serviços?
- ✓ A avaliação da eficácia é medida entre os resultados obtidos e os esperados, não considerando quantidade, qualidade e custo dos recursos para alcançá-los. (GRATERON, 1999 apud ALBUQUERQUE, 2005, p.37-42). Exemplo: A meta programada para vacinar crianças em campanha nacional foi alcançada (ROCHE, 2002 apud ALBUQUERQUE, 2005, p.37-42)?

✓ Efetividade é medir o impacto ou o efeito da atuação da prestação de serviço público (GRATERON, 1999 apud ALBUQUERQUE, 2005, p.37-42), na vida dos que se pretendem beneficiar (ROCHE, 2002 apud ALBUQUERQUE, 2005, p.37-42);

✓ Exemplo de efetividade: A valorização do magistério proporcionou a diminuição do índice de repetência?

Já Guimarães (2003, p. 129-148) é da seguinte opinião:

✓ Avaliar os resultados de uma empresa pública é mais complexo do que de uma empresa privada. Exemplo: medir a satisfação do contribuinte (cliente), ou o desempenho de um administrador público e concluir se é: bom, regular ou ruim;

✓ Avaliar o desempenho de uma organização está relacionado com a Teoria dos 4es: eficiência, eficácia, economicidade e efetividade;

✓ Avaliar o desempenho poderá contribuir de forma a orientar o administrador público em descobrir como alcançar um melhor resultado na gestão pública;

✓ Eliminar desperdícios é o que se espera de resultado com a Reforma Administrativa;

✓ Estabelecer indicadores que possam avaliar os programas e atividades de uma gestão pública, identificando: os objetivos, as tarefas a serem executadas e os recursos humanos a serem empregados, bem como motivá-los na busca de alcançar melhores resultados.

Dessa forma, Rua (1997, p. 56) conclui que para julgar os resultados de um serviço e medir a satisfação dos que o utilizam é necessário a avaliação permanente, bem como indicadores de desempenho, de forma a detectar críticas e sugestões do público, buscando o aprimoramento do serviço público. Enfim, incorporando a participação dos agentes sociais, através dos mecanismos de feedback.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Metodologia pode ser definida como: “[...] à maneira global de tratar o processo de pesquisa, da base teórica até a coleta e análise de dados”. Envolve as seguintes questões principais:

- Por que você coletou determinados dados?
- Que dados você coletou?
- De onde você os coletou?
- Quando você os coletou?
- Como você os coletou?
- Como você os analisará? (COLLIS; HUSSEY, 2005, p. 61)

3.1 Tipo de Pesquisa

A estratégia usada na pesquisa é de um estudo de caso. Esta abordagem: “[...] investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos” (YIN, 2002, p. 32). O paradigma é fenomenológico onde a ênfase é a qualidade dos dados, pois os dados que foram coletados em sua maioria são qualitativos (COLLIS; HUSSEY, 2005, p.63).

Por outro lado é um trabalho de pesquisa exploratória, pois se trata de um processo investigativo, que conduz para a verdadeira causa da questão apresentada (GONÇALVES; MEIRELLES, 2004, p. 58).

É também pesquisa bibliográfica, pois utilizou diversos materiais escritos: livros, artigos de periódicos, teses, dissertações em sites, leis, decretos, relatórios e normas internas da CGMRJ (RUMMEL, 1972, p.3 apud MARCONI; LAKATOS, 2007, p.21). Descritiva, pois segundo Selltiz et al (1965, p.61-62 apud MARCONI; LAKATOS, 2007, p.20) descreveu, através de um estudo, um fenômeno num determinado espaço de tempo, além de ter registrado, analisado e interpretado situações atuais (BEST, 1972, p.12-13 apud MARCONI; LAKATOS, 2007, p.20).

Também é pesquisa aplicada ou básica, pois teve como meta o conhecimento sem a preocupação de sua utilização na prática (COLLIS; HUSSEY, 2005, p.23).

3.2 Preparação da Pesquisa

A decisão de realizar a pesquisa foi no interesse de colaborar com a ADG da CGMRJ, com o mundo acadêmico, e com os contribuintes que sustentam a máquina administrativa do governo. Enfim, procurou-se apresentar como os servidores da ADG vêem o uso das ferramentas de controle interno pelos Órgãos do Poder Executivo Municipal nos quais atuam.

Foi elaborado, para tanto, um esquema, que ao longo da pesquisa sofreu modificações, buscando facilitar de forma mais objetiva os resultados, auxiliando a realização dos trabalhos, através de em uma seqüência lógica. Como mencionaram Collis e Hussey (2005, p. 20): “[...] monte um cronograma de atividades [...] faça isso no início do processo e o use como um guia para administrar o seu tempo. [...] listar todas as atividades previstas e estimar o tempo necessário para completá-las”. Enfim, a pesquisa foi realizada durante o mês de novembro de 2009 em obediência ao cronograma inicial estabelecido.

3.3 Fases da Pesquisa

Na escolha do tema procurou-se escolher algo que merecesse ser investigado, bem específico e possível de ser realizado, adequado ao tempo, considerando as dificuldades que seriam encontradas durante a jornada, enfim, evitando assuntos recém publicados, observando o que disseram Marconi e Lakatos (2007, p.25): “A escolha de um assunto sobre o qual, recentemente, foram publicados estudos deve ser evitada, pois uma nova abordagem torna-se mais difícil [...]”.

A priori antes de iniciar a pesquisa de campo as fontes documentais foram analisadas, para tanto, utilizou-se a pesquisa bibliográfica reunindo os principais trabalhos existentes, relevantes, ligados ao tema, de forma a construir uma base que viesse esclarecer as perguntas ou questionamentos.

Collis e Hussey (2005, p.89) explicam: “Comece sua busca na literatura o mais cedo possível e continue durante toda a pesquisa, já que é preciso demonstrar ciência do estado corrente do conhecimento [...]”. Adicionam dizendo: “Esse processo o ajudará a identificar e coletar somente as informações que são relevantes [...]” (COLLIS; HUSSEY, 2005, p. 90). E, ainda: “Trata-se do processo de explorar a literatura existente para averiguar o que já foi escrito ou [...] como pesquisas anteriores foram realizadas [...]” (COLLIS; HUSSEY, 2005, p. 87).

Formulou-se de forma delimitada, interrogativa e clara um problema de real importância, caracterizando-o, para melhor entender a realidade observada, com vistas a evitar o dito por Marinho (1980, p.55 apud MARCONI; LAKATOS, 2007, p.27): “um problema muito abrangente torna a pesquisa mais complexa”. Enfim, Cooper e Schindler (2003, p. 75) explicam: “[...] o pensamento do pesquisador passa para um nível mais específico, o das questões investigativas”. Definem ainda: “As questões investigativas são perguntas que o pesquisador deve responder para chegar, de forma satisfatória, a uma conclusão sobre a questão de pesquisa”. Portanto, servindo de bússola orientadora no desenvolvimento da pesquisa.

A pesquisa de campo de investigação abrange a ADG da CGMRJ. É limitada a percepção do Auditor Geral, Coordenadores, Gerentes, Auditores, Contadores e Técnicos de Contabilidade no período compreendido entre o mês de janeiro de 2004 a agosto de 2009.

A determinação do processo de amostragem aplicado à pesquisa é o não probabilista intencional, que segundo Marconi e Lakatos (2007, p. 51) nesse tipo de seleção o pesquisador não está preocupado com a representatividade da população, mas o que pretende é conhecer a percepção, como pensam aqueles que desempenham determinadas funções e cargos, que podem influenciar a opinião dos demais. Semelhantemente, Cooper e Schindler (2003, p. 167-168) afirmam que esse tipo de amostragem: atende aos objetivos da amostragem, a preocupação é menor em saber se a amostra reflete o total da população, pois, este total, pode não estar disponível para a pesquisa, exige menos tempo, produz resultados aceitáveis e os respondentes decidem se vão ou não participar do preenchimento do questionário.

Sendo assim, do universo da pesquisa, optamos pelo exame apenas de uma parte proporcional, a amostra, conforme descrito no item 3.4.1 (Coleta de Dados). Marconi e Lakatos (2007, p. 30) explicam: “Nem sempre há possibilidade de pesquisar todos os indivíduos do grupo ou da comunidade que se deseja estudar [...]”.

O material necessário ao desenvolvimento da pesquisa foi organizado em meio magnético, ou seja, em pastas contendo toda documentação relacionada à dissertação, divididos em arquivos, separados em subpastas com a inscrição de já lidos e não lidos. “Iniciadas as tarefas de investigação, é necessário preparar [...] também o dossiê de documentação relativo à pesquisa [...]” (MARCONI; LAKATOS, 2007, p.31).

Elaborou-se um questionário, que é um instrumento de coleta de dados que é associado de acordo com Collis e Hussey (2005, p.165): “[...] a metodologias positivistas e fenomenológicas”, este contendo 14 questões ordenadas, iniciadas com perguntas gerais, para descontrair o respondente, sendo conduzidas pouco a pouco para específicas, onde foi combinado respostas de múltipla escolha, e respostas abertas, que amplia a quantidade de informações sobre o assunto estudado, de forma que não trouxe prejuízo a sua tabulação (MARCONI; LAKATOS, 2007, p. 104).

Enfim, uma vez elaborado o questionário, antes de empregá-lo, definitivamente, foi realizado um pré-teste em 5% do universo da população, com vistas a validá-lo, evitando possíveis erros que pudessem invalidar o resultado. De acordo com Cooper e Schindler (2003, p. 294) o pré-teste melhora o resultado da pesquisa. Além disso, descrevem: “[...] o pré-teste não é apenas uma prática estabelecida para descobrir erros, mas também é útil para treinar a equipe de pesquisa” (COOPER; SCHINDLER, 2003, p. 295).

Observação: O questionário aplicado encontra-se no final deste estudo, em anexo (APÊNDICE).

3.4 Execução da Pesquisa

3.4.1 Coleta dos Dados

Após aprovação final do questionário, este foi aplicado na ADG-CGMRJ, durante todo o mês de novembro de 2009. “É tarefa cansativa e toma, quase sempre, mais tempo [...]. Exige do pesquisador paciência, perseverança e esforço pessoal, além do cuidadoso registro dos dados [...]” (MARCONI; LAKATOS, 2007, p. 32). Cabe ressaltar que foram vários os procedimentos adotados, com vistas à realização da coleta de dados:

Dos 80 (oitenta) servidores lotados na ADG, 06 (seis) não estão ligados diretamente aos trabalhos de análise em campo, junto aos Órgãos do PEM, por este motivo não participaram no preenchimento do questionário. Do restante, 74 (setenta e quatro) servidores, 46 (quarenta e seis) receberam o questionário em mãos e 28 (vinte e oito) via correio eletrônico, pois estavam realizando serviço externo. Do total do universo estudado, retornaram, apenas, 43 (quarenta e três) questionários respondidos.

Cabe ressaltar, que junto ao questionário entregue aos respondentes havia uma nota explicando a natureza da pesquisa, dando ênfase a sua importância ao mundo acadêmico, ao governo, e aos usuários do serviço público, que são contribuintes, com isso, procurando estimular o interesse ao preenchimento dentro do prazo de entrega.

São fatores que despertam o interesse pela devolução do questionário preenchido: “O patrocinador, a forma atraente, a extensão, o tipo de carta que o acompanha, solicitando a colaboração; as facilidades para seu preenchimento [...]” (SELLTIZ, 1965, p. 281 apud MARCONI; LAKATOS, 2007, p.98).

As respostas provenientes dos questionários preenchidos e devolvidos pelos respondentes, em mãos ou via e-mail, foram inseridas no SPSS na janela Editor de Dados (Data Editor) na opção Data View, apesar do número reduzido dos dados.

Na entrada de dados na planilha do SPSS foram aplicadas as instruções dadas por Wagner, Motta e Dornelles (2004, p. 34-36):

- ✓ Caso a caso, a descrição dos valores das variáveis, foi digitada em linhas distintas;
- ✓ O nome de cada variável foi registrado em cada coluna;
- ✓ Para variáveis nominais deu-se um código numérico.

3.4.2 Elaboração dos Dados

De acordo com Marconi e Lakatos (2007, p. 33): “Antes da análise e interpretação, os dados devem seguir os seguintes passos: seleção, codificação, tabulação”.

3.4.2.1 Seleção

Realizou-se uma verificação atenciosa nos dados coletados, a fim de detectar erros, evitando problemas futuros de codificação que viesse prejudicar o resultado da pesquisa. Para tanto foi feito o exame gráfico dos dados que segundo Corrar et al (2007, p.10) é: “[...] um passo que consome tempo e às vezes é ignorado por pesquisadores [...]”.

Nessa seleção foram feitas as seguintes verificações, baseado no ensino de Selltiz (1965, p.470 apud MARCONI; LAKATOS 2007, p. 149):

- a) A totalidade dos itens do questionário foi preenchida?
- b) A escrita do respondente é legível?
- c) As afirmativas foram compreendidas?
- d) Houve consistência nos dados?
- e) As afirmativas foram adequadas?

3.4.2.2 Codificação

Na busca de medir a percepção e opinião dos respondentes, aplicou-se o registro de códigos, ou esquema de codificação, que Cooper e Shindler (2003, p. 344) dão a seguinte definição: “[...] contém todas as variáveis do estudo e especifica a aplicação das regras de codificação para a variável”. Além disso, complementam: “Ele é usado pelo pesquisador [...] como um guia para tornar a entrada de dados menos propensa a erros e mais eficiente”.

Então, os dados foram agrupados em categorias de análise, bem como codificados, segundo critérios próprios, de forma a possibilitar a sua contagem e tabulação, bem como proporcionar uma melhor análise e interpretação dos resultados.

De acordo com Cooper e Shindler (2003, p. 343), codificar envolve: “[...] a atribuição de números ou outros símbolos para as respostas, de forma que elas possam ser agrupadas em um número limitado de classes e categorias”. Salientam ainda: “A codificação ajuda o pesquisador a reduzir milhares de respostas a poucas categorias que contenham as informações fundamentais para análise” (COOPER; SHINDLER, p. 343).

Cabe ressaltar, que categoria é segundo Marconi e Lakatos (2007, p.146): “[...] a classe, o grupo ou o tipo em uma série classificada”.

Essas categorias foram ordenadas e observaram três grupos de classificação, onde cada uma das afirmativas (itens), as questões formuladas, deveriam estar enquadradas exclusivamente em uma dessas classes:

1. O 1º grupo trata das questões sobre o **Perfil Socioeconômico dos Respondentes**, que vai da pergunta nº 01 a 05: Sexo; Ocupação funcional; Faixa etária; Nível de instrução e anos de serviço público na ADG;
2. O 2º grupo trata sobre os **Componentes do Controle Interno** elaborado pelo COSO, que estão interligados. Vai da pergunta nº 06 a 10: Ambiente de Controle; Avaliação de Riscos; Procedimentos de Controle; Informação e Comunicação e Monitoramento; e,
3. O 3º grupo trata das **Ferramentas Gerenciais** que englobam: as Técnicas Gerenciais aplicadas, a Avaliação das Metas, a Avaliação dos Resultados e o Aprimoramento dos Controles Internos, que vai da pergunta nº 11 a 14.

Além disso, procurou-se associar a categoria com maior coerência a cada afirmativa. Para tanto, a base do processo de codificação qualitativa, dessa pesquisa, foi estruturada nas cinco etapas apresentadas por Goode e Hatt (1969, p. 409-414 apud MARCONI; LAKATOS 2007, p. 151-152):

- 1ª As afirmativas foram codificadas de acordo com os objetivos;
- 2ª Os meios de registro dos dados foram cuidadosamente estudados;
- 3ª Foram planejadas tanto as classes quanto os comentários indicadores para essas classes;
- 4ª As classes associadas aos dados de forma a proporcionar uma compreensão melhor; e,
- 5ª Todas as afirmativas foram codificadas.

E por sua vez, todas as afirmativas, que são as possíveis respostas das percepções dos respondentes, que favorecem ao controle interno, foram pré-classificadas com números como demonstradas a seguir:

Quadro 05: Amostra de planilha de codificação de itens de questionário

Assunto Investigado/ Afirmativa Codificada	Descrição do Código / Resposta da Percepção	Nome da afirmativa
A1	Sexo 1= Feminino 2= Masculino	SEX
A2	Ocupação 1= Auditor Geral ou Coordenador 2= Gerente 3= Auditor 4= Contador 5= Técnico de Contabilidade	OCUP
A3	Faixa Etária 1= Menos de 20 anos 2= 21-30 anos 3= 31-40 anos 4= 41-50 anos 5= Mais de 51 anos	FAIXET
A4.1	Nível de Instrução – Graduação 0= Não fez 1= Ciências Contábeis 2= Administração 3= Ciências Contábeis e Direito 4= Ciências Contábeis, Administração e Direito 5= Ciências Contábeis Incompleto	NIVINST

Assunto Investigado/ Afirmativa Codificada	Descrição do Código / Resposta da Percepção	Nome da afirmativa
A4.2	Nível de Instrução – Especialização 0= Não fez 1= Controladoria Pública 2= Contabilidade em Gestão de Negócios 3= Magistério em Direito 4= Controladoria e Finanças 5= Auditoria 6= Mercado de Capitais 7= Perícia Contábil 8= Administração Pública 9= Auditoria Interna 10= Auditoria, Desempenho e Controladoria	NIVESP
A4.3	Nível de Instrução – Mestrado 0= Não fez 1= Ciências Contábeis 2= Administração Financeira 3= Administração Pública	NIVMEST
A4.4	Nível de Instrução – Doutorado 0= Não fez 1= fez	NIVDOUT
A5	Tempo de serviço na ADG 1= Menos de 01 ano 2= 01-03 anos 3= 04-10 anos 4= Mais de 10 anos	ANOSERV
A6.1	Ambiente de Controle 0= Não assinalado 1= Assinalado	AMBCONT1
A6.2	Ambiente de Controle 0= Não assinalado 1= Assinalado	AMBCONT2
A6.3	Ambiente de Controle 0= Não assinalado 1= Assinalado	AMBCONT3
A6.4	Ambiente de Controle 0= Não assinalado 1= Assinalado	AMBCONT4
A6.5	Ambiente de Controle 0= Não assinalado 1= Assinalado	AMBCONT5
A7.1	Avaliação de Riscos 0= Não assinalado 1= Assinalado	AVALRISC1
A7.2	Avaliação de Riscos 0= Não assinalado 1= Assinalado	AVALRISC2
A7.3	Avaliação de Riscos 0= Não assinalado 1= Assinalado	AVALRISC3

Assunto Investigado/ Afirmativa Codificada	Descrição do Código / Resposta da Percepção	Nome da afirmativa
A7.4	Avaliação de Riscos 0= Não assinalado 1= Assinalado	AVALRISC4
A7.5	Avaliação de Riscos 0= Não assinalado 1= Assinalado	AVALRISC5
A8.1	Procedimentos de Controle 0= Não assinalado 1= Assinalado	PROCCONTR1
A8.2	Procedimentos de Controle 0= Não assinalado 1= Assinalado	PROCCONTR2
A8.3	Procedimentos de Controle 0= Não assinalado 1= Assinalado	PROCCONTR3
A8.4	Procedimentos de Controle 0= Não assinalado 1= Assinalado	PROCCONTR4
A8.5	Procedimentos de Controle 0= Não assinalado 1= Assinalado	PROCCONTR5
A9.1	Informação e Comunicação 0= Não assinalado 1= Assinalado	INFORCOM1
A9.2	Informação e Comunicação 0= Não assinalado 1= Assinalado	INFORCOM2
A9.3	Informação e Comunicação 0= Não assinalado 1= Assinalado	INFORCOM3
A9.4	Informação e Comunicação 0= Não assinalado 1= Assinalado	INFORCOM4
A9.5	Informação e Comunicação 0= Não assinalado 1= Assinalado	INFORCOM5
A10.1	Monitoramento 0= Não assinalado 1= Assinalado	MONITORAM1
A10.2	Monitoramento 0= Não assinalado 1= Assinalado	MONITORAM2
A10.3	Monitoramento 0= Não assinalado 1= Assinalado	MONITORAM3
A10.4	Monitoramento 0= Não assinalado 1= Assinalado	MONITORAM4

Assunto Investigado/ Afirmativa Codificada	Descrição do Código / Resposta da Percepção	Nome da afirmativa
A10.5	Monitoramento 0= Não assinalado 1= Assinalado	MONITORAM5
A11.1	Técnicas gerenciais 0= Não assinalado 1= Assinalado	TECGERAPLIC1
A11.2	Técnicas gerenciais 0= Não assinalado 1= Assinalado	TECGERAPLIC2
A11.3	Técnicas gerenciais 0= Não assinalado 1= Assinalado	TECGERAPLIC3
A11.4	Técnicas gerenciais 0= Não assinalado 1= Assinalado	TECGERAPLIC4
A11.5	Técnicas gerenciais 0= Não assinalado 1= Assinalado	TECGERAPLIC5
A11.6	Técnicas gerenciais 0= Não assinalado 1= Assinalado	TECGERAPLIC6
A11.7	Técnicas gerenciais 0= Não assinalado 1= Assinalado	TECGERAPLIC7
A11.8	Técnicas gerenciais 0= Não assinalado 1= Não há 2= Análise de Swot 3= Não sabe identificar 4= Matriz de Risco	TECGERAPLIC8
A12.1	Avaliação das metas 0= Não assinalado 1= Assinalado	CRITAVMET1
A12.2	Avaliação das metas 0= Não assinalado 1= Assinalado	CRITAVMET2
A12.3	Avaliação das metas 0= Não assinalado 1= Assinalado	CRITAVMET3
A12.4	Avaliação das metas 0= Não assinalado 1= Assinalado	CRITAVMET4
A12.5	Avaliação das metas 0= Não assinalado 1= Não trabalha com metas 2= Não sabe identificar	CRITAVMET5
A13.1	Avaliação dos resultados 0= Não assinalado 1= Assinalado	AVALRESAPRES1

Assunto Investigado/ Afirmativa Codificada	Descrição do Código / Resposta da Percepção	Nome da afirmativa
A13.2	Avaliação dos resultados 0= Não assinalado 1= Assinalado	AVALRESAPRES2
A13.3	Avaliação dos resultados 0= Não assinalado 1= Assinalado	AVALRESAPRES3
A13.4	Avaliação dos resultados 0= Não assinalado 1= Assinalado	AVALRESAPRES4
A13.5	Avaliação dos resultados 0= Não assinalado 1= Não há 2= Não há sistema de avaliação formal 3= Não sabe identificar	AVALRESAPRES5
A14.1	Aprimoramento dos Controles Internos 0= Não assinalado 1= Assinalado	IDENTPROCAPRIM1
A14.2	Aprimoramento dos Controles Internos 0= Não assinalado 1= Assinalado	IDENTPROCAPRIM2
A14.3	Aprimoramento dos Controles Internos 0= Não assinalado 1= Assinalado	IDENTPROCAPRIM3
A14.4	Aprimoramento dos Controles Internos 0= Não assinalado 1= Assinalado	IDENTPROCAPRIM4
A14.5	Aprimoramento dos Controles Internos 0= Não assinalado 1= No caso de fragilidades - follow-up; Já no caso de oportunidades de melhoria não existe identificação 2= Não sabe	IDENTPROCAPRIM5

Fonte: elaborado pelo autor

3.4.2.3 Tabulação

O material coletado foi apresentado em quadros e gráficos, com vistas a facilitar a compreensão e a interpretação dos resultados. “Quadros e gráficos são adequados para apresentar e resumir dados de frequência e, [...] podem ajudá-lo a expor seus dados e comunicar suas idéias [...]” (COLLIS; HUSSEY, p. 191-192).

3.4.2.4 Distribuição de Frequências

Para facilitar o trabalho estatístico, visando compreender melhor os dados ordenados de uma variável, bem como uma representação mais simples das qualidades diferentes de um atributo associou-se o rol de valores da série de dados a uma distribuição de frequência, que segundo Stevenson (2001, p. 33-34): “[...] é um grupamento de dados em classes, exibindo o número ou percentagem de observações em cada classe”.

4. ESTUDO DO CASO

4.1 Criação

A idéia da criação de um órgão exclusivo para tratar das questões de controle interno na Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro decorre da necessidade de serem exigidos procedimentos administrativos uniformes, que visavam combater práticas inadequadas no setor público. Logo, a CGM nasce com esse objetivo.

Este órgão, através dos agentes setoriais, desempenha a ação de controle interno e assessoramento técnico a todos os Secretários, em todas as áreas referentes à execução orçamentária, incluindo até procedimentos licitatórios. Cabe ressaltar que esses agentes estão subordinados técnica e administrativamente a CGM. Por isso o Regimento Interno da CGM, Decreto nº 29.970, de 13 de outubro de 2008, em seu Art.1º, menciona que o Sistema Integrado: “[...] tem por finalidade o controle interno dos órgãos municipais, da aplicação de dinheiro público e da guarda de bens do Município, nos termos da Lei Orgânica do Município do Rio de Janeiro”. Ainda mais no Art. 17 complementa: “[...] prestará assistência, orientação e apoio aos ordenadores de despesas e gestores de bens públicos da área de sua competência, com vistas a obter o máximo de benefício dos recursos aplicados”.

4.2 Finalidade

Além disso, a CGM, subordinada diretamente ao Prefeito, cabe:

- ✓ Avaliar o cumprimento de metas constantes no plano plurianual;
- ✓ Avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos da administração municipal;
- ✓ Avaliar a aplicação de recursos públicos por entidade de direito privado;
- ✓ Apoiar o controle externo em sua missão institucional;

- ✓ Examinar as demonstrações contábeis, orçamentárias e financeiras, de órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional, bem como as prestações de contas dos seus agentes responsáveis por bens e valores;
- ✓ Aprimorar o controle das operações de crédito, das garantias, direitos e haveres do Município;
- ✓ Avaliar o cumprimento dos contratos, convênios, ajustes e serviços de qualquer natureza, bem como controlar os custos e preços de compras e serviços de qualquer natureza mantidos pela administração direta, indireta e fundacional;
- ✓ Observar o cumprimento das leis, atos normativos, do próprio governo municipal, pelos órgãos do PEM;
- ✓ Exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial das entidades da administração direta, indireta e fundacional;
- ✓ Elaborar normas operacionais no âmbito de sua competência

4.3 Competências

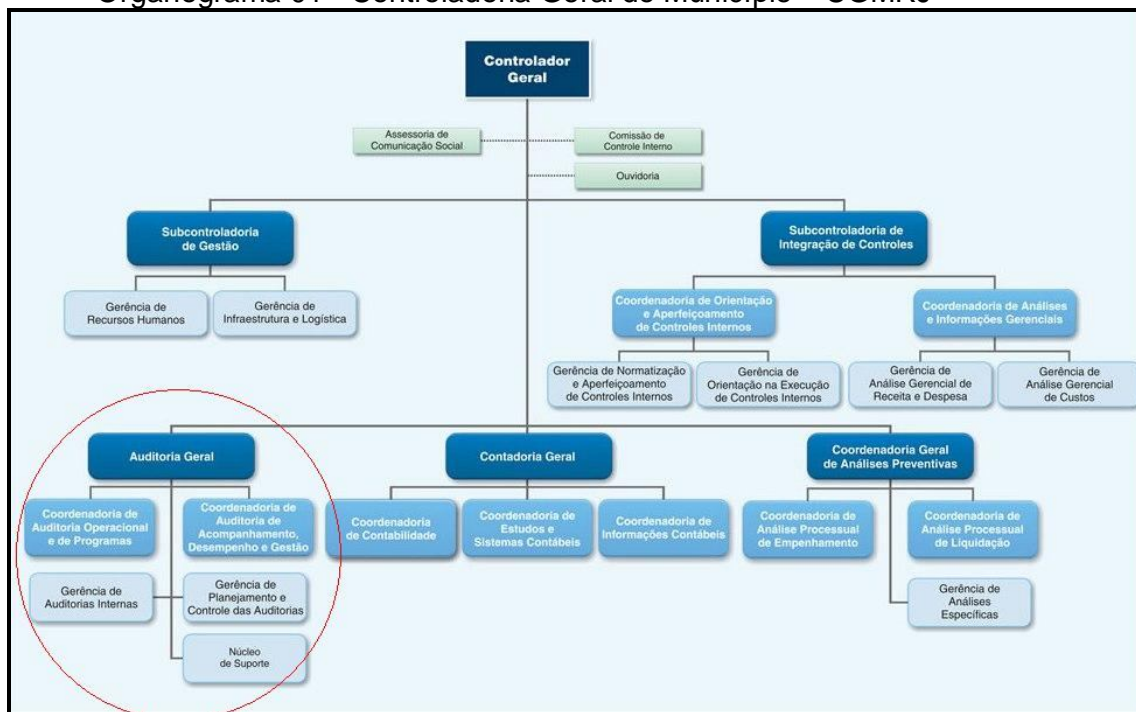
Por outro lado o Art. 3º da Lei nº 2.068/93 estabelece como competências da CGM:

- I - orientar e expedir atos normativos concernentes à ação do Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria;
- II - supervisionar tecnicamente e fiscalizar as atividades do Sistema;
- III - programar, coordenar, acompanhar e avaliar as ações setoriais;
- IV - determinar, acompanhar e avaliar a execução de auditorias;
- V - promover a apuração de denúncias formais, relativas a irregularidades ou ilegalidade praticadas em qualquer órgão ou entidade da administração, dando ciência ao titular do Poder Executivo, ao Tribunal de Contas do Município, ao interessado e ao titular do órgão ou autoridade equivalente a quem se subordine o autor do ato objeto da denúncia, sob pena de responsabilidade solidária nos termos do § 1º do art. 96 da Lei Orgânica do Município;
- VI - aplicar penalidades, conforme legislação vigente, aos gestores inadimplentes;
- VII - propor ao Prefeito o bloqueio de transferência de recursos do tesouro Municipal e de contas bancárias;
- VIII - elaborar e manter atualizado o Plano de Contas Único para os órgãos da administração direta e aprovar o Plano de Contas dos órgãos da administração indireta e fundacional;
- IX - Vetado.

4.4 Estrutura Básica

A estrutura organizacional básica da Controladoria Geral do Município é a constante do Decreto n.º 30.595, de 08 de abril de 2009:

Organograma 01 - Controladoria Geral do Município – CGMRJ



Fonte: Disponível em <<http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/controladoria/estrutura/>>. Acesso em: 01 dez. 2009.

4.5 Da Subordinação

De acordo com o Art. 15 do Regimento Interno estão subordinados a CGM:

✓ Os Órgãos e Agentes subordinados, técnica e administrativamente, ao Controlador Geral que são: Os órgãos centrais: a Subcontroladoria de Integração de Controles; a Subcontroladoria de Gestão; a ADG; a Contadoria Geral; e a Coordenadoria Geral de Análises Preventivas, bem como os Agentes Setoriais na Administração Indireta e o Órgão colegiado (Comissão de Controle Interno - CONINT).

✓ Na Administração Direta, Indireta e Fundacional os Órgãos e Agentes Setoriais e Seccionais, bem como os órgãos colegiados, vinculados à orientação técnica da Controladoria Geral do Município: a) Diretores Financeiros das entidades, bem como Responsável pela área de Contabilidade da Administração Indireta e Fundacional; b) Órgãos e agentes setoriais e seccionais responsáveis por almoxarifado e bens móveis, bem como execução da despesa; e, c) Conselhos Fiscais;

Já em relação a quem está sujeito a ação da CGM o Art. 6.º do Regimento Interno estabelece:

- I - os secretários municipais e especiais, o procurador geral e Controlador Geral;
- II - 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;
- III - todos quantos arrecadem receitas orçamentárias e ordenem ou paguem despesas orçamentárias;
- IV - todos quantos arrecadem receitas extra-orçamentárias e paguem despesas extra-orçamentárias;
- V - 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;
- VI - 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;
- VII - 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;
- VIII - 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;
- IX - 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.

4.6 Publicações da CGMRJ

A CGM, buscando promover o controle interno na PCRJ, publicou 429 Resoluções tratando sobre diversos assuntos no período compreendido entre 2004 e 2009. Dentro dessas publicações destaca-se o Manual de Normas e Procedimentos de Controle Interno (Resolução nº 941/2009), com vistas à efetividade da gestão pública municipal.

Este Manual procura a padronização de rotinas administrativas através dos procedimentos a serem seguidos pelos gestores e agentes, no desempenho de suas funções, nos Órgãos e Entidades Municipais Públicas Diretas e Indiretas, alcançando mais agilidade e segurança na execução de tarefas, de forma a atender aos parâmetros de controle interno estabelecidos nas legislações vigentes. E não só isso, mas também:

- ✓ Padroniza procedimentos em uma seqüência lógica de rotinas administrativas;
- ✓ É uma ferramenta que visa auxiliar o servidor público na execução dessas rotinas, aumentando o seu desempenho;

Além disso, a CGM publica matérias em seus editoriais de forma a contribuir para o aprimoramento do controle:

- ✓ **Prestando Contas** - Informativo bimestral onde a versão impressa é editada desde 1993, com matérias de destaque na área de controle público, notícias sobre informática, recursos humanos, resenhas e Lei de Responsabilidade Fiscal;
- ✓ **Cadernos da Controladoria** - Publicação de temas de repercussão na área de controle e administração pública, apresentando conteúdos de palestras;
- ✓ **Revista de Controle e Administração (RCA)** - Publicação de questões atuais relevantes para o controle interno, a contabilidade e a administração pública;
- ✓ **Guia para Gestores de Recursos Públicos** – Que está sendo atualizado, visando orientar os titulares dos órgãos do PEM a cumprirem fielmente as normais legais a partir do orçamento e das licitações;

Também a CGM já publicou:

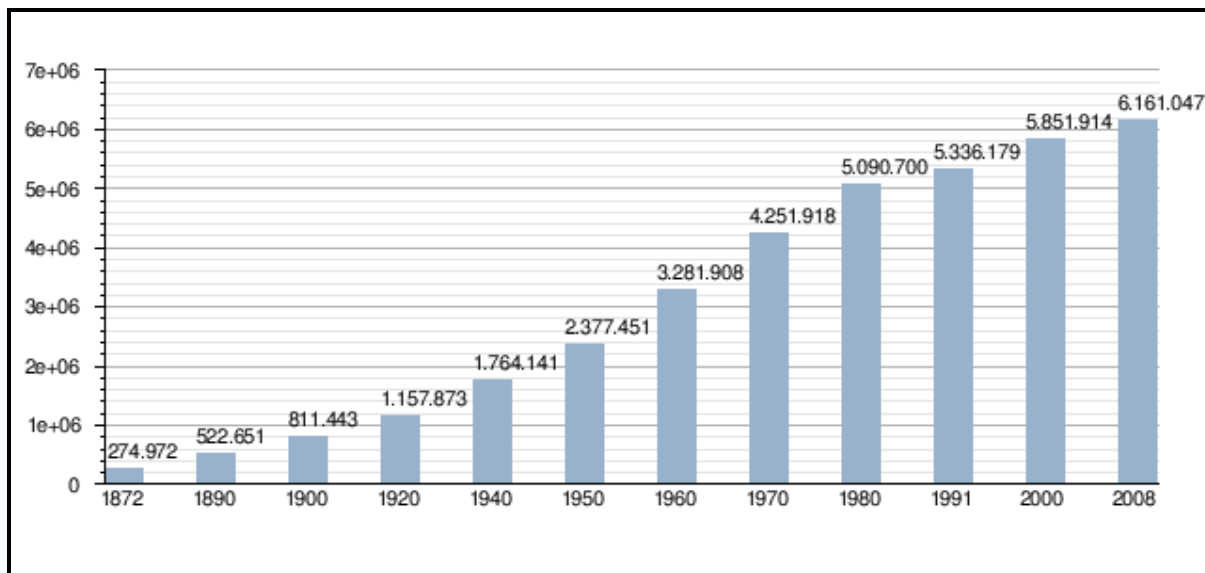
- ✓ **Planejamento Estratégico em Auditoria - Auditoria Baseada em Risco** – Em 2004, procurando formas racionais de controle do setor público, evoluiu de uma estrutura baseada no exame da legalidade e nas transações realizadas para dar ênfase nos processos de trabalho e nos resultados das políticas estabelecidas pelo Plano Plurianual e em nível específico pela LOA;
- ✓ **Controladoria 10 Anos- 1993/2003** - Volume comemorativo dos dez anos da Controladoria, contendo o Regimento Interno e os principais textos legais emitidos desde a sua criação;
- ✓ **Jornada de Controle Interno - 9 a 12 de dezembro de 2003 - Rio de Janeiro** - Texto integral das palestras da V Jornada Brasileira de Controle Interno, organizada pela Controladoria Geral do Município e pelo Conselho Regional de Contabilidade (CRC);

4.7 A organização estudada: a ADG da CGMRJ

A PCRJ é um complexo imenso de atividades, onde conta com milhares de unidades prestadoras de serviço a sociedade, gerando um universo auditável bem expressivo. Esses serviços prestados são: assistência médica, educação, tráfego urbano, iluminação pública, limpeza urbana, assistência social, licenças para construção em propriedades, obras públicas, manutenção e conservação de vias públicas, praças, monumentos públicos e viadutos, eventos culturais, bibliotecas, eventos como reveillon, olimpíadas e carnaval, contenção de encostas, meio ambiente, turismo, bem como entretenimento, através dos centros culturais, redes de teatros: Planetário e Jardim Zoológico.

Além disso, a Cidade do Rio de Janeiro, uma das cidades mais importantes do país. Segundo a Wikipédia: “A população estimada para o Rio de Janeiro pelo IBGE foi de 6.186.710 habitantes na cidade [...]” em 2008, com a estimativa para o orçamento do Município em 2010 foi de R\$ 10.985.665.605, 00 (dez bilhões, novecentos e oitenta e cinco milhões, seiscentos e sessenta e cinco mil, seiscentos e cinco reais), conforme divulgado na edição de 14 de dezembro de 2009, no Diário Oficial da Câmara Municipal do Rio de Janeiro (CMRJ).

Gráfico 01: População estimada da Cidade do Rio de Janeiro



Fonte: Disponível em Wikipédia, enciclopédia livre
<[http://pt.wikipedia.org/wiki/Rio_de_Janeiro_\(cidade\)#cite_note-5](http://pt.wikipedia.org/wiki/Rio_de_Janeiro_(cidade)#cite_note-5)>.
Acesso em: 23 dez. 2009.

Logo, na área pública, o sistema de controle deve ser encarado como, algo, permanente, e não subordinado a um poder que passa. Deve ser independente do governo, que é passageiro. A idéia é que o controle não venha a ser uma ferramenta para afiançar algo que pareça legalmente correta e não é. Então, os órgãos de controle gerencial servem para garantir as correções do governo em quaisquer instâncias, quer em aspectos: contábil, econômico, financeiro ou avaliação dos resultados atingidos. Enfim, transformando dados em informações úteis que possam ajudar a tomada de decisão dos gestores do Município.

Portanto, aí que surge o trabalho da ADG que exerce o seu papel instituído na forma do Art. 6º da Lei nº 2.068 de 22/12/1993:

III - Auditoria Geral - Exercer o controle interno do Poder Executivo, por meio de auditorias, inspeções, verificações e perícias, objetivando preservar o patrimônio municipal e controlar o comportamento praticado nas operações.

Cabe ressaltar, que a ADG só opina sobre a situação encontrada nos setores da Administração Direta, Indireta e Fundacional, emitindo um certificado de auditoria em nome do órgão auditado. Porém, de acordo com o § 2.º do Art. 3º do Regimento Interno da CGM:” A implementação dos controles internos é de responsabilidade do órgão ou entidade, cabendo à Controladoria [...] efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento [...]”.

Além disso, a ADG está responsável por certificar as contas da CMRJ, apesar de ser um órgão vinculado ao Poder Legislativo. Outrossim, diligências do Tribunal de Contas do Município, bem como as respostas devem ser encaminhadas à ADG pelos órgãos fiscalizados.

4.8 Cargos Efetivos

O Quadro Técnico da ADG é constituído por servidores das categorias funcionais: Contador e Técnico de Contabilidade, efetivos da Controladoria Geral do Município, preenchidos através de aprovação em concurso público de provas e de provas e títulos. Porém, as funções gratificadas de Auditor Geral, Coordenador, Gerente e Auditor, podem ser exercidos tanto pelo Contador, quanto pelo Técnico de Contabilidade, pois são cargos comissionados.

4.9 As unidades que compõem o universo da Auditoria

A ADG atua nas diversas unidades que compõem a PCRJ, que atualmente conta com 44 órgãos, sendo 27 da Administração Direta, 04 Fundações, 10 Empresas Públicas, 03 Autarquias, cada um responsável por uma função pública específica. Essas organizações possuem inúmeras atividades, projetos e processos de trabalho diversificados, bem como descentralizados, tais como: escolas, creches, unidades de saúde, asilos, inspetorias de fiscalização, subprefeituras, coordenadorias de engenharia de tráfego, gerências operacionais de coleta de lixo, rede de teatros, lonas culturais, museus e bibliotecas.

Administração Direta

- Gabinete do Prefeito - GBP
- Secretaria Municipal da Casa Civil - CVL
- Subprefeituras
- Secretaria Municipal de Administração - SMA
- Secretaria Municipal de Assistência Social - SMAS
- 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 Meio Ambiente - SMAC
- Secretaria Municipal de Obras e Conservação - SMO
- Secretaria Municipal de Pessoa com Deficiência - SMPD
- Secretaria Municipal do Saúde e Defesa Civil - SMSDC
- Secretaria Municipal de Trabalho e Emprego - SMTE
- Secretaria Municipal de Transportes - SMTR
- Secretaria Municipal da Urbanismo - SMU
- Secretaria Especial de Ciência e Tecnologia - SECT
- Secretaria Especial Copa 2014 e Rio 2016 - SERIO
- Secretaria Especial de Desenvolvimento Econômico Solidário - SEDES
- Secretaria Especial de Envelhecimento Saudável e Qualidade de Vida - SESQV
- Secretaria Especial da Ordem Pública - SEOP
- Secretaria Especial de Promoção e Defesa dos Animais - SEPDA
- Secretaria Especial de Turismo - SETUR
- Secretaria Extraordinária de Desenvolvimento - SEDE
- Controladoria Geral do Município - CGM
- Procuradoria Geral do Município - PGM

Fundações

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

Empresas Públicas

- Centro de Feiras, Exposição e Congressos do Rio de Janeiro - RIOCENTRO
- Companhia de Engenharia de Tráfego do Rio de Janeiro - CET-RIO
- Companhia Municipal de Energia e Iluminação - RIOLUZ
- Companhia Municipal de Limpeza Urbana - COMLURB
- Companhia Municipal de Urbanização - RIOURBE
- Empresa Distribuidora de Filmes S.A. - RIOFILME
- Empresa Municipal de Artes Gráficas - IC
- Empresa Municipal de Informática - IPLANRIO
- Empresa Municipal de Mídias Ltda. - MULTIRIO
- Empresa de Turismo do Município do Rio de Janeiro - RIOTUR

Autarquias

- Guarda Municipal do Rio de Janeiro - GM-Rio
- Instituto Municipal de Urbanismo Pereira Passos - IPP
- Instituto de Previdência e Assistência - PREVI-RIO

4.10 Auditorias Concluídas

Foram realizadas, no período compreendido de 2004 até agosto de 2009, 2.846 auditorias nos diversos órgãos que compõem o PEM como descrevemos no quadro a seguir:

Quadro 06: Auditorias concluídas

Órgãos	Auditorias Concluídas					
	2004	2005	2006	2007	2008	até ago/2009
CASA CIVIL	0	0	0	0	0	4
CET-RIO	12	7	9	8	6	3
CGM	7	4	13	7	3	5
CMRJ	2	1	1	1	1	1
COMLURB	10	8	4	8	6	3

Órgãos	Auditorias Concluídas					
	2004	2005	2006	2007	2008	até ago/2009
FJG	5	3	2	2	0	0
FPJ	8	5	2	4	3	3
FRE	7	2	3	2	0	0
F-RIO	2	3	2	2	0	0
FUNDO RIO	6	5	2	2	0	0
FUNLAR	6	4	4	3	2	0
GBP	8	8	13	7	6	3
GEO RIO	6	5	3	2	3	2
GUARDA MUNICIPAL	7	4	5	8	7	2
IMPrensa DA CIDADE	11	4	4	3	3	2
IPLANRIO	11	4	5	5	5	5
IPP	7	4	4	5	4	3
MULTIRIO	8	3	3	7	3	2
PCRJ	10	12	13	11	6	7
PGM	6	5	11	6	3	4
PLANETÁRIO	6	5	3	2	3	3
PREVI-RIO	7	7	8	9	7	6
RIOÁGUAS	6	3	2	2	1	0
RIOARTE	7	4	2	2	0	0
RIOCENTRO	8	6	4	4	3	3
RIOCOP	1	3	2	2	3	2
RIOFILME	6	4	4	3	3	2
RIOLUZ	5	6	5	3	7	2
RIOTUR	9	9	5	4	4	3
RIOURBE	5	6	8	26	15	2
RIOZÔO	6	8	4	1	5	3
SEAE	2	3	0	0	0	0
SE2007	0	1	7	4	0	0
SE2016	0	0	0	0	4	0
SECS	3	2	4	5	3	2
SEDECT	8	5	6	6	4	3
SEDREPAHC	0	0	0	0	3	2
SEOP	0	0	0	0	0	2
SEPDA	4	2	4	5	3	4
SEPDQ	4	5	3	4	2	2
SEPROP	4	3	3	4	3	2
SESQV	0	0	0	0	0	2
SEQV	0	0	1	2	4	0
SETI	7	4	6	0	0	0
SETUR	4	4	5	4	2	2
SEV	0	0	0	0	0	1

Órgãos	Auditorias Concluídas					
	2004	2005	2006	2007	2008	até ago/2009
SMA	15	11	8	6	10	4
SMAC	9	11	7	7	6	4
SMAS	11	9	16	6	8	4
SMC	7	7	8	11	7	4
SMDS	5	0	0	0	0	0
SMSDC	0	0	0	0	0	134
SMDC	0	0	1	1	0	0
SME	33	32	19	20	22	18
SMEL	16	9	6	11	5	4
SMF	13	11	15	12	9	5
SMG	9	5	7	6	9	0
SMH	11	12	7	9	8	5
SMO	16	15	15	13	13	12
SMPD	0	0	0		1	5
SMS	226	201	194	148	155	0
SMTB	8	5	0	0	0	0
SMTR	11	8	4	6	5	5
SMTU	3	3	2	0	2	0
SMU	6	6	6	6	5	4
SMTE	0	0	5	5	6	3
TOTAL GERAL:	640	526	509	452	411	308

Fonte: elaborado pelo autor

4.11 Portarias Publicadas pela ADG

No período compreendido entre 2004 e 2008 foram publicadas 30 Portarias dispendo sobre instrução processual e procedimentos inerentes à apresentação à ADG das Prestações de Contas de Dirigentes do PEM, dos Responsáveis por Almojarifado, com vistas às certificações do exercício-base, bem como:

- ✓ Rotinas de emissão de relatório e verificação das providências adotadas pelos órgãos/entidades referentes às auditorias realizadas – “follow-up” ;
- ✓ Metodologia adotada pela ADG para a realização da inspeção física nos almojarifados da Administração Direta referente ao exercício – base.

5. ANÁLISE (OU EXPLICAÇÃO) E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Em primeiro lugar, os dados obtidos foram tratados e analisados aplicando o software Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) versão 18.0, que (WAGNER; MOTTA; DORNELLES, 2004, p.11). Uma vez os dados já manipulados, e obtidos os resultados, resta, então, a busca as respostas as questões a serem investigadas (MARCONI; LAKATOS, 2007, p. 34).

Então, com a análise, procurou-se explicar o fenômeno estudado, estabelecendo uma relação entre os dados obtidos e a questão que foi investigada. Marconi e Lakatos (2007, p. 35-36) afirmam: “Na análise, o pesquisador entra em mais detalhes sobre os dados decorrentes do trabalho estatístico, a fim de conseguir respostas às suas indagações [...]”. Já na interpretação buscou-se associar as respostas alcançadas a base dos conhecimentos teóricos existentes, ou seja, ligar a realidade apresentada com a teoria acadêmica.

5.1 Exame gráfico dos dados

Com o fim de encontrar respostas a questão de pesquisa realizamos o exame gráfico dos dados, que Corrar et al (2007, p.10) consideram: “[...] um recurso extra para avaliar o comportamento dos dados e de suas inter-relações, possibilitando evitar [...] problemas sérios [...] na condução da pesquisa”.

5.1.1 Estatística descritiva dessa amostra

Da amostra foi realizada a estatística descritiva, que serve não só para detectar anomalias decorrentes de erros em registros, mas também como citaram Corrar et al (2007, p. 10-11): “[...]serve para organizar, resumir e descrever os aspectos importantes de um conjunto de características observadas ou comparar tais características entre dois ou mais conjuntos”.

Então, com auxílio do SPSS, foram extraídas as frequências dos grupos das variáveis qualitativas, através da seguinte seqüência:

1. Analyze;
2. Descriptive Statistics;
3. Frequencies;
4. Variables (qualitativas);
5. Statistics;
6. Ok.

5.1.2 Critérios estabelecidos para Análise dos Dados

Considerando que analisar dados não é tarefa fácil, foram estabelecidos critérios visando facilitar a interpretação da percepção dos respondentes, quanto à eficiência dos Controles Internos dos Órgãos do PEM. Para tanto, os itens das variáveis contidas nos grupos de classificação descritos no item 3.4.2.2 (Codificação): Componentes do Controle Interno elaborado pelo COSO, bem como as Ferramentas Gerenciais aplicadas, foram analisados observando os seguintes critérios:

Nº 01) Para **análise de item** constante da série de afirmativas, que formam um conjunto de percepções da variável que está sendo estudada: Se o maior percentual dos respondentes assinalou a afirmativa que favorece o controle interno, pois percebe a sua prática, logo, esse item deve ser conceituado como adequado.

Caso ocorra o contrário, ou seja, se o maior percentual dos respondentes não percebe, pois não assinalou a afirmativa que fortalece ao controle interno, conclui-se como deficitário o controle, pois está comprometendo-o, ou fragilizando-o;

Nº 2) Para **análise da variável** que foi estudada levou-se em consideração o quadro de conceitos baseados nos resultados encontrados, após aplicado o critério anterior de nº 01, discriminado a seguir:

Quadro 07: Conceitos aplicados nas variáveis

Número de conceitos resultantes da aplicação do critério de nº 01:	Nível de eficiência do Controle Interno na variável
05 (cinco) conceitos “ Adequados ”	Excelente
04 (quatro) conceitos “ Adequados ”	Muito bom
03 (três) conceitos “ Adequados ”	Bom
02 (dois) conceitos “ Adequados ”	Regular
00 (zero) ou 01 (um) conceito “ Adequado ”	Deficitário

Fonte: elaborado pelo autor

Nº 3) Para **análise dos grupos** que foram estudados considerou-se o somatório dos resultados encontrados, após aplicação do critério de nº 01, tendo em vista os intervalos descritos no quadro seguinte:

Quadro 08: Conceitos aplicados aos grupos

Somatório dos conceitos da série de afirmativas, de todas as variáveis, resultantes da aplicação do critério de nº 01:	Nível de eficiência do Controle Interno no Grupo
Acima de 20 (vinte) conceitos “ Adequados ”	Excelente
Entre 16 (dezesesseis) e 20 (vinte) conceitos “ Adequados ”	Muito bom
Entre 11 (onze) e 15 (quinze) conceitos “ Adequados ”	Bom
Entre 06 (seis) e 10 (dez) conceitos “ Adequados ”	Regular
Entre 00 (zero) e 05 (cinco) conceitos “ Adequados ”	Deficitário

Fonte: elaborado pelo autor

Nº 4) Para apurar o **nível de eficiência do Controle Interno** nos Órgãos do PEM foram somados todos os conceitos adequados pertencentes aos dois grupos sob análise. Logo, o resultado apurado foi enquadrado em um dos intervalos contidos no quadro 09, a seguir discriminado.

Quadro 09: Conceitos do nível de eficiência do Controle Interno

Somatório dos conceitos da série de afirmativas, de todas as variáveis, resultantes da aplicação do critério de nº 01:	Conceito do nível de eficiência do Controle Interno nos Órgãos do PEM
Acima de 41 (quarenta e um) conceitos “Adequados”	Excelente
Entre 31 (trinta e um) e 40 (quarenta) conceitos “Adequados”	Muito bom
Entre 21 (vinte e um) e 30 (trinta) conceitos “Adequados”	Bom
Entre 11 (onze) e 20 (vinte) conceitos “Adequados”	Regular
Entre 00 (zero) e 10 (dez) conceitos “Adequados”	Deficitário

Fonte: elaborado pelo autor

5.1.3 Frequências apresentadas e Análise dos Dados

5.1.3.1 Perfil Socioeconômico dos Respondentes

Resumidamente, foram encontrados os seguintes resultados, para o perfil socioeconômico dos respondentes (Quadro 10):

Quadro 10: Perfil socioeconômico dos respondentes

Grupo	Afirmativas (itens)	Respostas	Freq	%
Perfil socioeconômico dos respondentes	A1 - Sexo	Feminino	18	42,00
		Masculino	25	58,00
		TOTAL	43	100,00
	A2 - Ocupação	Auditor Geral ou Coordenador	2	4,70
		Gerente	8	18,60
		Auditor(a)	15	34,90
		Contador(a)	12	27,90
		Técnico de Contabilidade	6	14,00
		TOTAL	43	100,00
	A3 - Faixa etária	Menos de 20 anos	0	0,00
		21-30 anos	0	0,00
		31-40 anos	13	30,20
		41-50 anos	22	51,20
		Mais de 51 anos	8	18,60
		TOTAL	43	100,00
	A4.1 - Graduação	Ciências Contábeis	35	81,40
		Administração	2	4,65
		Ciências Contábeis e Direito	4	9,30
		Ciências Contábeis, Administração e Direito	1	2,33
		Ciências Contábeis Incompleto	1	2,33
		TOTAL	43	100,00
	A4.2 - Especialização	Não fez	24	55,80
		Controladoria Pública	9	20,90
		Contabilidade em Gestão de Negócios	1	2,30
		Magistério em Direito	1	2,30
		Controladoria e Finanças	1	2,30
		Auditoria	2	4,70
		Mercado de Capitais	1	2,30
		Perícia Contábil	1	2,30
		Administração Pública	1	2,30
		Auditoria Interna	1	2,30
		Auditoria, Desempenho e Controladoria	1	2,30
TOTAL	43	100,00		

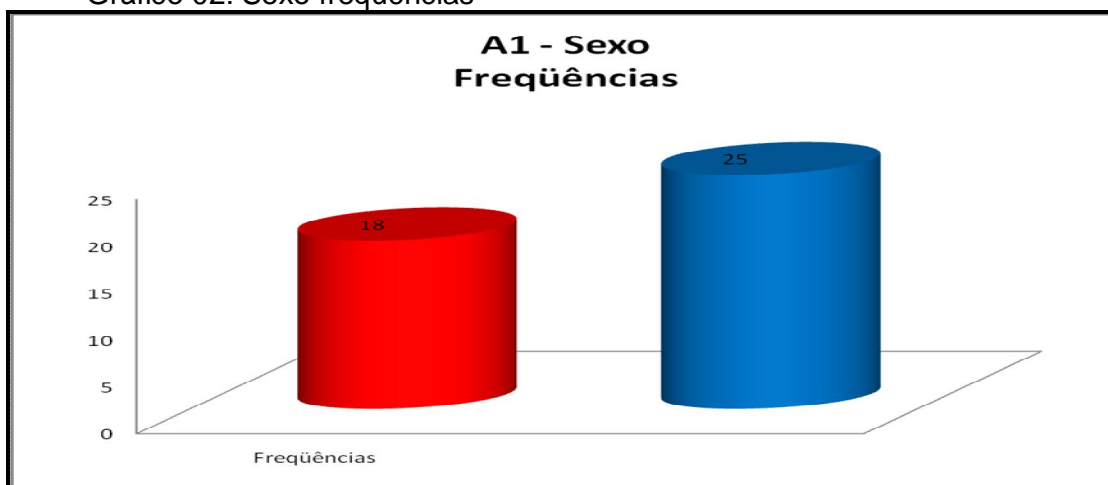
Grupo	Afirmativas (itens)	Respostas	Freq	%
Perfil socioeconômico dos respondentes	A4.3 - Mestrado	Não fez	35	81,00
		Ciências Contábeis	6	14,00
		Adminitração Financeira	1	2,30
		Administração Pública	1	2,30
		TOTAL	43	100,00
	A4.4 - Doutorado	Não fez	43	100,00
		TOTAL	43	100,00
	A5 - Tempo de serviço na ADG	Menos de 01 ano	1	2,30
		01-03 anos	5	11,60
		04-10 anos	15	34,90
		Mais de 10 anos	22	51,20
		TOTAL	43	100,00

Fonte: elaborado pelo autor

5.1.3.1.1 Análise do perfil socioeconômico dos respondentes

Os dados revelam que em termos de frequência dos 43 respondentes 18 são do sexo feminino e 25 masculino, como mostra o gráfico 02:

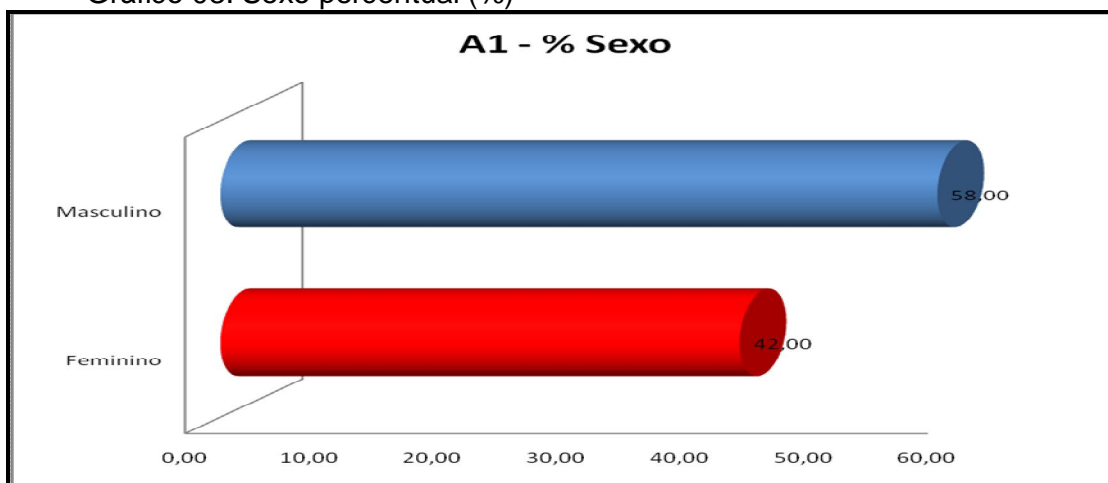
Gráfico 02: Sexo frequências



Fonte: elaborado pelo autor

Logo, a maioria, 58% dos respondentes eram do sexo masculino contra 42% do sexo feminino, conforme demonstrado no gráfico 03:

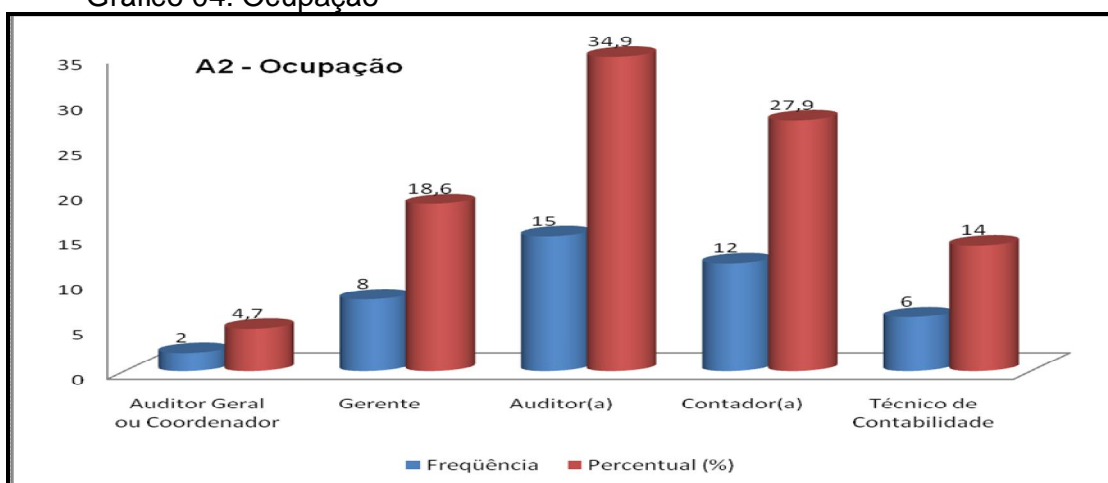
Gráfico 03: Sexo percentual (%)



Fonte: elaborado pelo autor

Quanto à ocupação 4,7% estão enquadrados como Auditor Geral ou Coordenador, 18,6% no nível de Gerentes, 34,9% como Auditores, 27,9% sendo Contadores e 14% como Técnicos de Contabilidade (Gráfico 04):

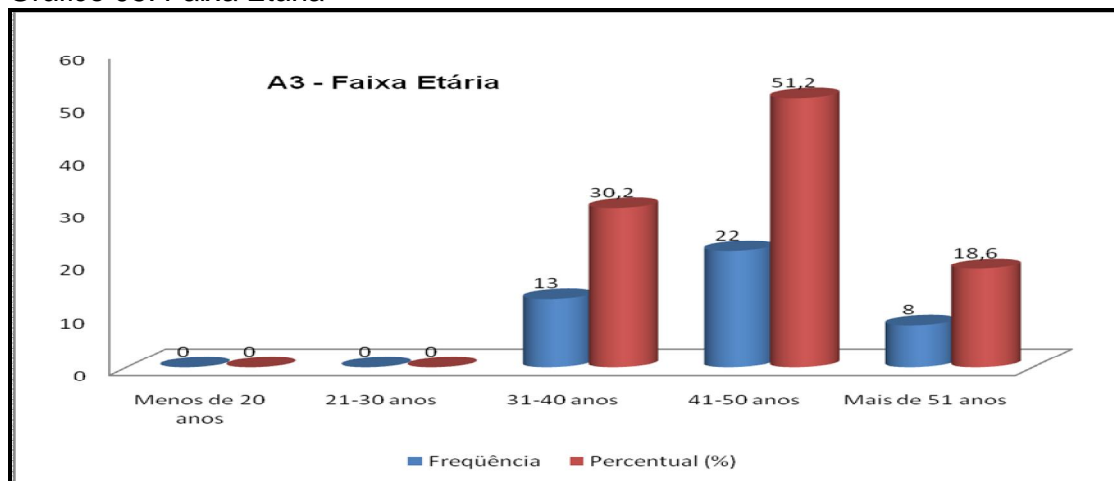
Gráfico 04: Ocupação



Fonte: elaborado pelo autor

Em relação à faixa etária a concentração maior, está compreendida entre 41 e 50 anos, que corresponde a 51,2%, seguida de 30,2% entre 31 aos 40 anos, e 18,6% com mais de 51 anos. As faixas etárias correspondentes a menos de 20 anos, e entre 21 e 30 anos, não apresentaram resultados (Gráfico 05):

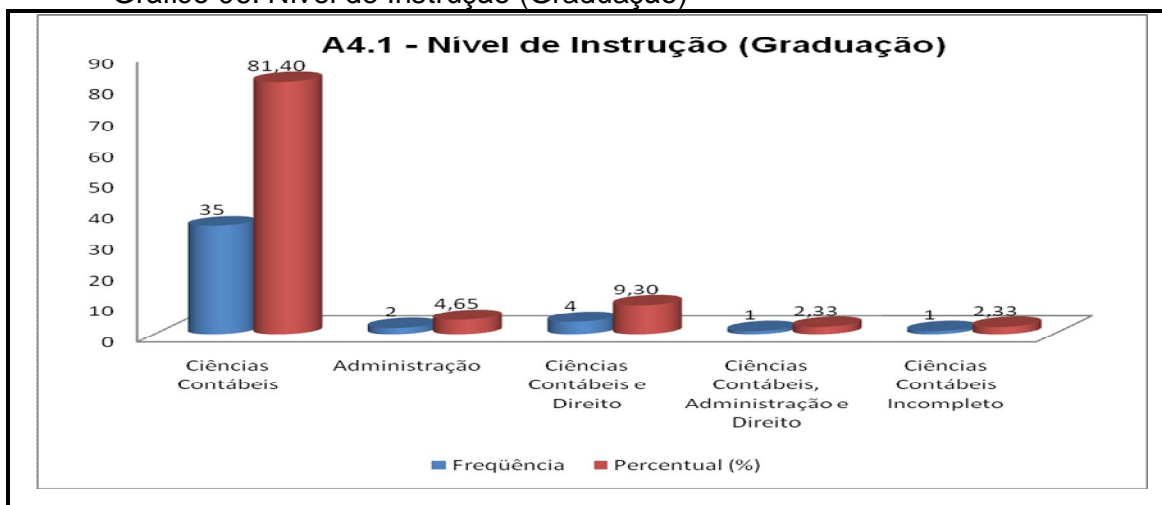
Gráfico 05: Faixa Etária



Fonte: elaborado pelo autor

Quanto ao Nível de Instrução foi observado que a maioria 81,4% dos respondentes possui a graduação em Ciências Contábeis e 18,6% nas mais diversas especialidades: Ciências Contábeis, Administração e Direito (Gráfico 06):

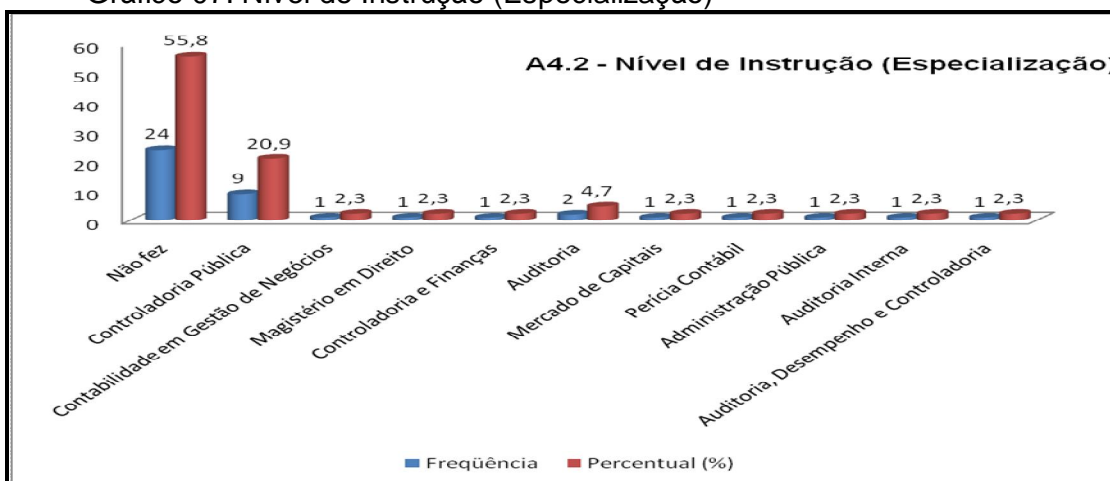
Gráfico 06: Nível de Instrução (Graduação)



Fonte: elaborado pelo autor

Já com relação à especialização a maioria 55,8% não cursou, porém 20,9% realizaram em Controladoria Pública e 23,3% em outras especialidades, conforme descrito no quadro (Gráfico 07):

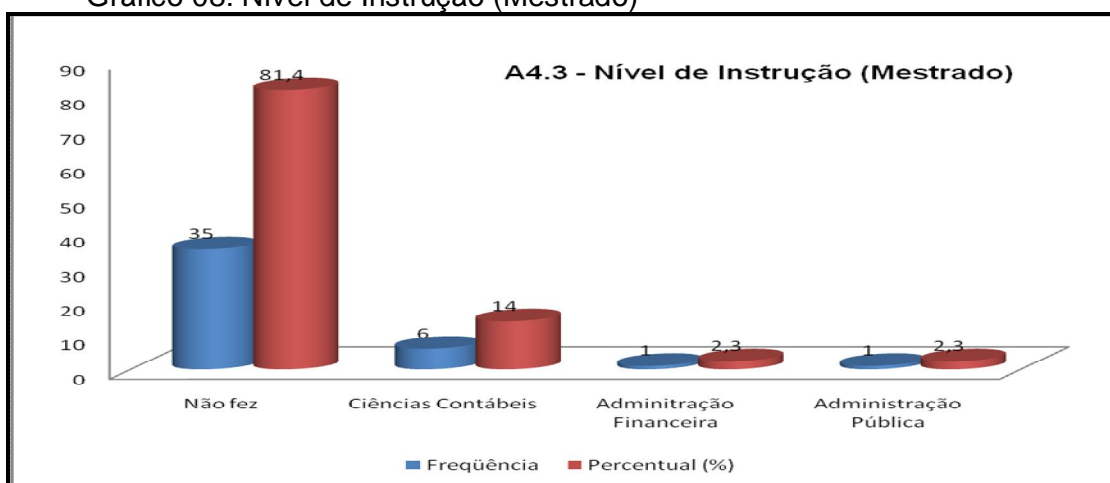
Gráfico 07: Nível de Instrução (Especialização)



Fonte: elaborado pelo autor

Por outro lado, a minoria 18,6%, ou seja, 08 respondentes concluíram o mestrado ou em Ciências Contábeis, ou em Administração Financeira, ou em Administração Pública (Gráfico 08). Não há doutores no órgão estudado.

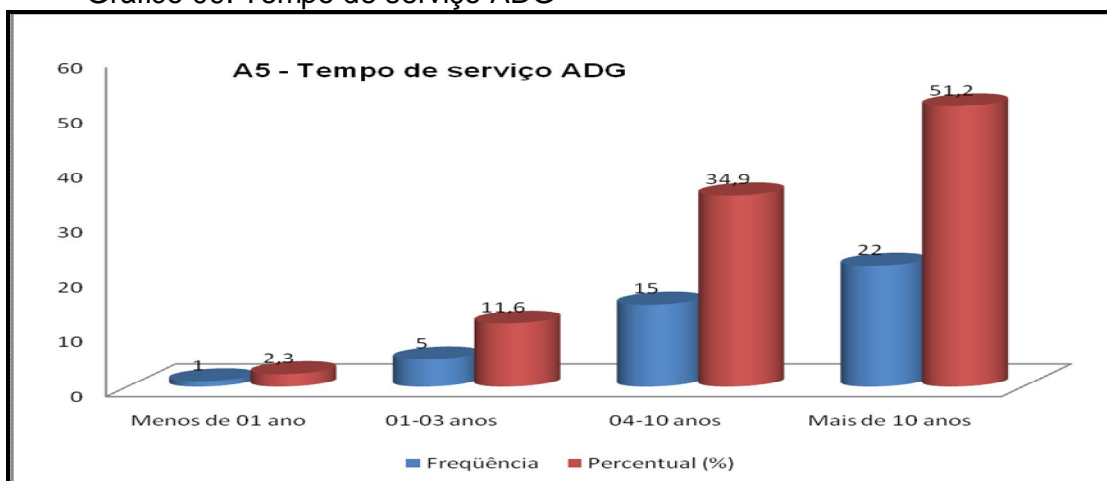
Gráfico 08: Nível de Instrução (Mestrado)



Fonte: elaborado pelo autor

Em relação ao tempo de serviço na ADG o maior índice apresentado foi de 51,2% com mais de 10 anos de serviços prestados nesse órgão, seguido de 34,9% entre 04 a 10 anos, 11,6% compreendidos na faixa entre 01 a 03 anos, e, por fim, com menos de 01 ano, 2,3% (Gráfico 09):

Gráfico 09: Tempo de serviço ADG



Fonte: elaborado pelo autor

Esse conjunto de informações do perfil socioeconômico mostra que os servidores envolvidos na ADG, são experientes, com tempo de serviço superior a 10 anos de serviço. Outro aspecto, a maioria dos respondentes está na faixa etária compreendida entre 41 a 50 anos. Predominantemente (97,67%) são qualificados com o curso superior em Ciências Contábeis, ou em outra graduação, portanto são capazes de exercerem ação de controle interno nos diversos Órgãos do PEM, através de auditorias, inspeções, verificações e perícias, resguardando o patrimônio municipal, bem como avaliando a qualidade dos serviços, recomendando novos procedimentos, forma de como aperfeiçoá-los, ou corrigi-los. Como também, aptos a perceberem fragilidades, apontar falhas, pontos fracos e erros que porventura possa haver.

5.1.3.2 Componentes do Controle Interno

Já quanto ao grupo que compõem os componentes do controle interno elaborados pelo COSO, foram encontrados os seguintes resultados:

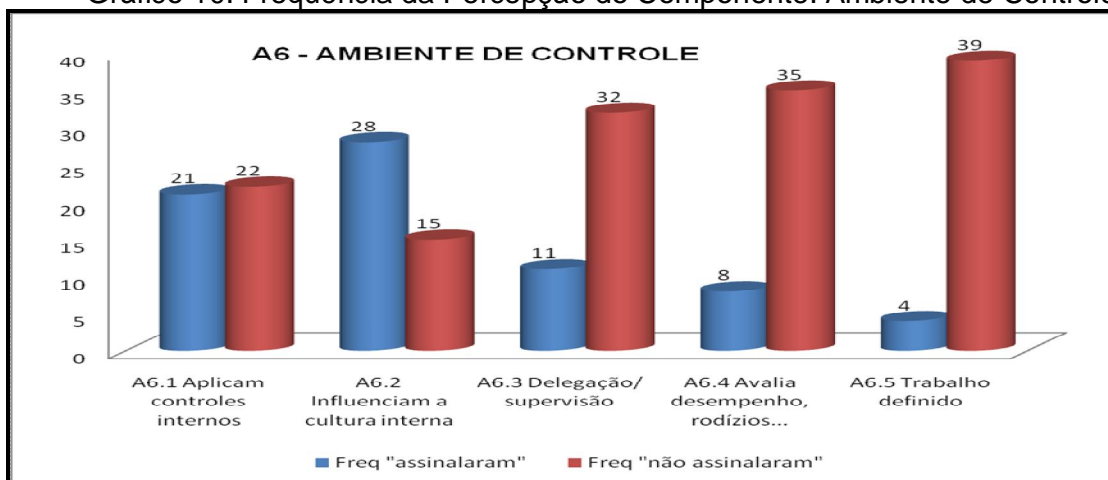
Quadro 11: Percepção dos Componentes do Controle Interno

Variáveis	Afirmativas (itens)	Percepção dos respondentes				Totais	
		Assinalaram		Não assinalaram			
		Freq	%	Freq	%	Freq	%
Ambiente de Controle	A6.1	21	48,84	22	51,16	43	100,00
	A6.2	28	65,12	15	34,88	43	100,00
	A6.3	11	25,58	32	74,42	43	100,00
	A6.4	8	18,60	35	81,40	43	100,00
	A6.5	4	9,30	39	90,70	43	100,00
Avaliação dos Riscos	A7.1	12	27,91	31	72,09	43	100,00
	A7.2	5	11,63	38	88,37	43	100,00
	A7.3	4	9,30	39	90,70	43	100,00
	A7.4	8	18,60	35	81,40	43	100,00
	A7.5	4	9,30	39	90,70	43	100,00
Procedimentos de Controle	A8.1	8	18,60	35	81,40	43	100,00
	A8.2	33	76,74	10	23,26	43	100,00
	A8.3	3	6,98	40	93,02	43	100,00
	A8.4	16	37,21	27	62,79	43	100,00
	A8.5	9	20,93	34	79,07	43	100,00
Informação e Comunicação	A9.1	30	69,77	13	30,23	43	100,00
	A9.2	1	2,33	42	97,67	43	100,00
	A9.3	8	18,60	35	81,40	43	100,00
	A9.4	9	20,93	34	79,07	43	100,00
	A9.5	3	6,98	40	93,02	43	100,00
Monitoramento	A10.1	14	32,56	29	67,44	43	100,00
	A10.2	6	13,95	37	86,05	43	100,00
	A10.3	6	13,95	37	86,05	43	100,00
	A10.4	12	27,91	31	72,09	43	100,00
	A10.5	14	32,56	29	67,44	43	100,00

Fonte: elaborado pelo autor

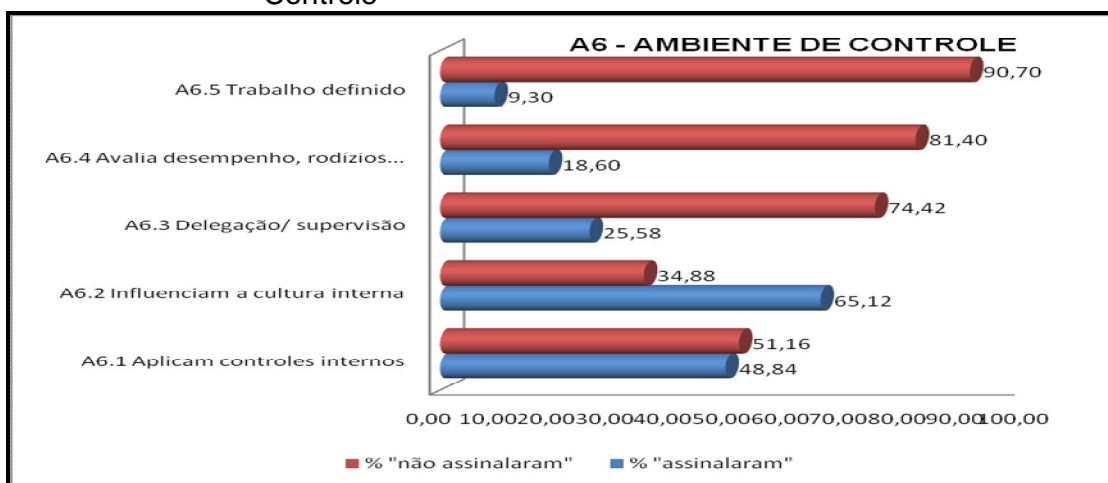
5.1.3.2.1 Análise da Percepção do Ambiente de Controle

Gráfico 10: Frequência da Percepção do Componente: Ambiente de Controle



Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 11: Percentual (%) da Percepção do Componente: Ambiente de Controle



Fonte: elaborado pelo autor

O gráfico 11 mostra claramente que a maioria (51,16%) não percebe que **os profissionais aplicam os controles internos existentes**, pois não assinalaram a opção A6.1, contra (48,8%) que acham que sim. Porém a maioria (65,12%) entende que **os dirigentes influenciam a cultura interna da entidade**, pois marcaram com um X esta resposta (A6.2), contra (34,88%) que são de opinião contrária.

Além disso, (74,42%) não vêem que é feita a **delegação de autoridade acompanhada de supervisão** se opondo a minoria de (25,6%) que opinaram sim, pois sinalizaram este item (A6.3). Outrossim, a maioria, (81,4%) não notam que **são realizadas avaliações de desempenho, rodízios e treinamentos**, pois não apontaram como resposta esta opção (A6.4) contrários a (18,6%). E por fim, (90,7%) não acham que **os processos de trabalho são claramente definidos**, pois não indicaram essa afirmação (A6.5).

Quadro 12: Resultado da Análise da Percepção do Componente: Ambiente de Controle

Variável	Afirmativas (itens)	% Percepção dos respondentes		Resultado da análise por:	
		Assinalaram	Não assinalaram	Item	Variável
Ambiente de Controle	A6.1	48,84	51,16	Deficitário	Deficitário
	A6.2	65,12	34,88	Adequado	
	A6.3	25,58	74,42	Deficitário	
	A6.4	18,60	81,40	Deficitário	
	A6.5	9,30	90,70	Deficitário	

Fonte: elaborado pelo autor

Nesse contexto, fica evidente que a maioria das percepções dos respondentes em relação ao Ambiente de Controle indica que este é deficitário. Basta observar o quadro 12 onde o resultado em 04 itens contra 01 mostra que este Ambiente de Controle está comprometido, pois se encontra deficitário, quanto à atuação dos gestores da coisa pública ao desempenhar suas funções, necessitando de aprimoramento, para que haja aquilo que é chamado de congruência de objetivos do controle interno apontados na abordagem de Anthony e Govindarajan (2006, p.141):

A congruência de objetivos de um processo significa que os atos e as atitudes que este leva as pessoas a adotar, de conformidade com seus próprios interesses, são também do próprio interesse da organização.

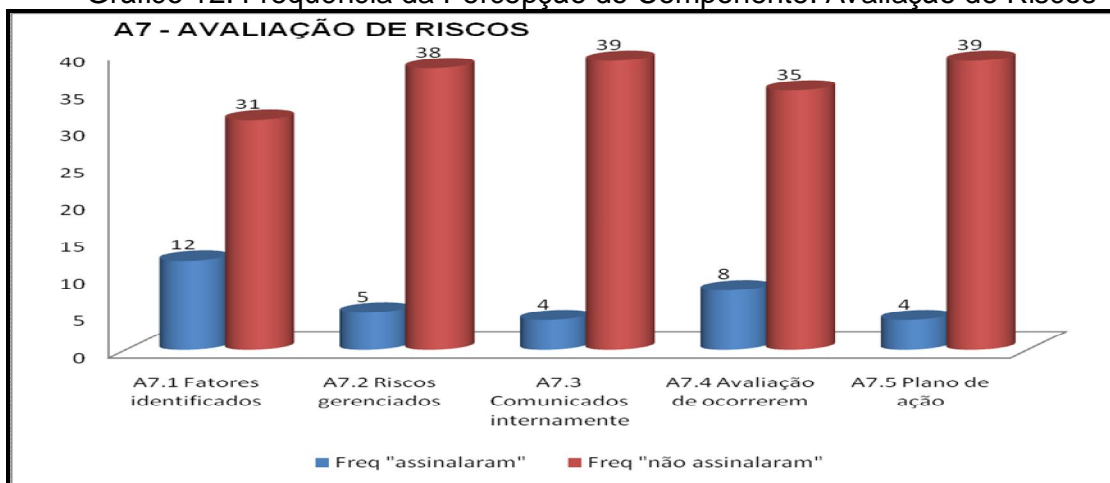
Logo, percebe-se que “Não existe uma perfeita congruência entre os objetivos pessoais e os objetivos da organização” (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p.141). Porém é importante a pergunta: Será que os profissionais sabem o que devem fazer? Será que os profissionais conhecem suas responsabilidades? Será que os profissionais entendem o limite de sua autoridade? Será que os profissionais sabem como fazer? Será que os profissionais querem fazer? Será que os gestores conseguem influenciar a consciência de controle de seu pessoal?

Será que os gestores têm competência e comprometimento de realizar o que é certo? Se alguém responder “não” a quaisquer dessas indagações está sinalizando comprometimento do ambiente de controle (IMONIANA; NOHARA, 2005, p. 37-46).

Comentam, ainda, Imoniana e Nohara (2005, p. 37-46) que a atitude dos principais administradores é que podem estabelecer: as políticas, os procedimentos, a ética, a conduta de maneira clara, formal ou informal aos profissionais comandados, visando alcançar a eficácia dos controles internos. Além disso, afirmam que: “Ambiente de controle envolve competência técnica e compromisso ético”.

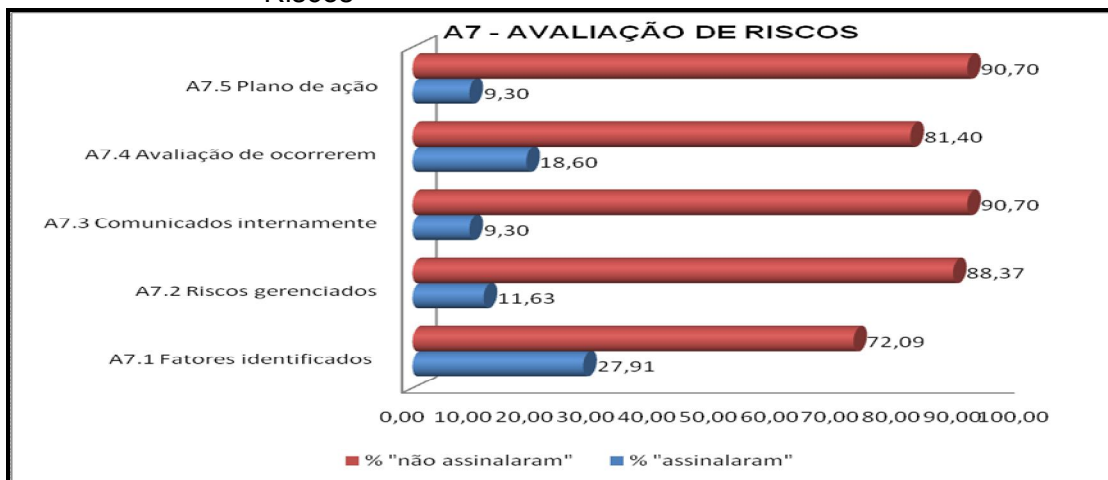
5.1.3.2.2 Análise da Percepção da Avaliação de Riscos

Gráfico 12: Frequência da Percepção do Componente: Avaliação de Riscos



Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 13: Percentual (%) da Percepção do Componente: Avaliação de Riscos



Fonte: elaborado pelo autor

Quanto à percepção da Avaliação de Riscos o gráfico 13 apresenta que a maior parte (72,09%), não percebe que **os fatores de risco que podem afetar às operações são identificados**, pois deixaram de assinalar esta opção (A7.1), contra (27,91%) que acham que sim. Já (88,37%) não entendem que **os riscos de não atingirem seus objetivos são gerenciados** contra (11,63%) que são de opinião contrária, pois marcaram a questão (A7.2). Além disso, a maioria, (90,7%) não vê que **os riscos são identificados e comunicados internamente** se opondo a (9,3%) que acham que sim, ao sinalizarem este item (A7.3). Outrossim, o maior percentual (81,4%) não nota que **os riscos são avaliados em relação à probabilidade de ocorrerem**, contrários a (18,6%), que apontaram como resposta (A7.4). E por fim, (90,7%) não acham que **exista um plano de ação para reduzir ou anular o impacto dos riscos**, pois não indicaram essa afirmação (A7.5).

Quadro 13: Resultado da Análise da Percepção do Componente: Avaliação de Riscos

Variável	Afirmativas (itens)	% Percepção dos respondentes		Resultado da análise por:	
		Assinalaram	Não assinalaram	Item	Variável
Avaliação dos Riscos	A7.1	27,91	72,09	Deficitário	Deficitário
	A7.2	11,63	88,37	Deficitário	
	A7.3	9,30	90,70	Deficitário	
	A7.4	18,60	81,40	Deficitário	
	A7.5	9,30	90,70	Deficitário	

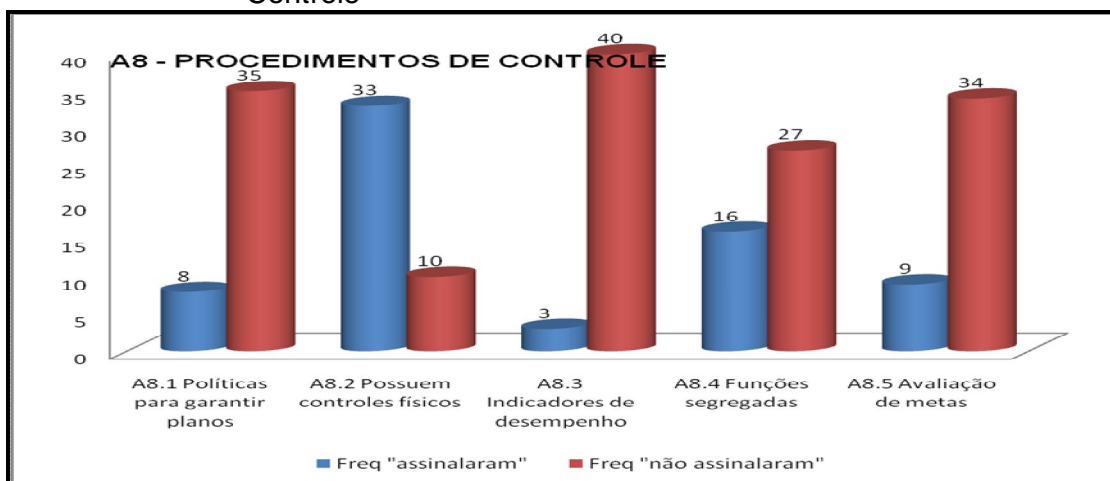
Fonte: elaborado pelo autor

O quadro 13 mostra o conceito deficitário para o resultado da percepção dos respondentes quanto a Avaliação de Riscos. A idéia é que esta avaliação deve ser realizada de forma contínua, considerando a existência de novos riscos, de forma a identificar fatores que poderiam afetar às operações da empresa, impedindo alcançar objetivos e metas (COSO, 1992).

Falando das características de controle interno Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 182) explicam: “a administração muitas vezes reconhece o risco inerente de erros ou classificações indevidas [...] e então desenha controles internos para impedir que eles aconteçam [...]”.

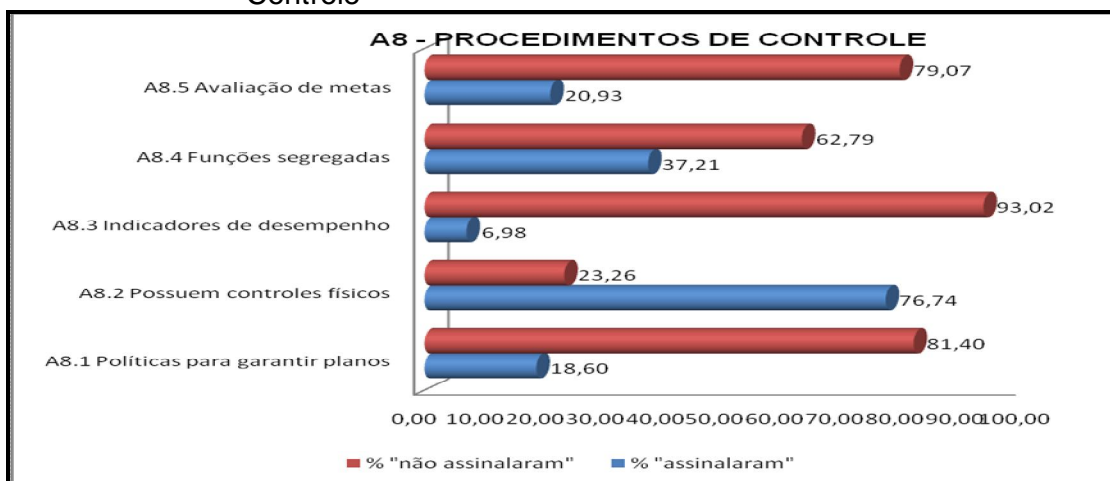
5.1.3.2.3 Análise da Percepção dos Procedimentos de Controle

Gráfico 14: Frequência da Percepção do Componente: Procedimentos de Controle



Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 15: Percentual (%) da Percepção do Componente: Procedimentos de Controle



Fonte: elaborado pelo autor

Nesse componente de controle interno o gráfico 15 registra que, o maior percentual, (81,4%) não percebe que **existam políticas internas para garantir os planos traçados**, pois deixaram de assinalar esta opção (A8.1), contra (18,6%) que acham que sim.

Já (76,74%) entendem que **as entidades possuam controles físicos de seus ativos**, pois marcaram esta opção (A8.2), contra (23,26%) que são de opinião contrária. Além disso, a maioria (93,02%) não vê que **os controles existentes apresentam indicadores de desempenho** se opondo a (6,98%) que acham que sim, ao sinalizarem este item (A8.3). Outrossim, o maior número, (62,79%) não nota que **nas entidades auditadas, as funções são segregadas**, contrários a (37,21%), que opinaram como resposta (A8.4). E por fim, (79,07%) não acham que **existam critérios para avaliação das metas executadas pelos gestores**, pois não indicaram essa afirmação (A8.5).

Quadro 14: Resultado da Análise da Percepção do Componente: Procedimento de Controle

Variável	Afirmativas (itens)	% Percepção dos respondentes		Resultado da análise por:	
		Assinalaram	Não assinalaram	Item	Variável
Procedimentos de Controle	A8.1	18,60	81,40	Deficitário	Deficitário
	A8.2	76,74	23,26	Adequado	
	A8.3	6,98	93,02	Deficitário	
	A8.4	37,21	62,79	Deficitário	
	A8.5	20,93	79,07	Deficitário	

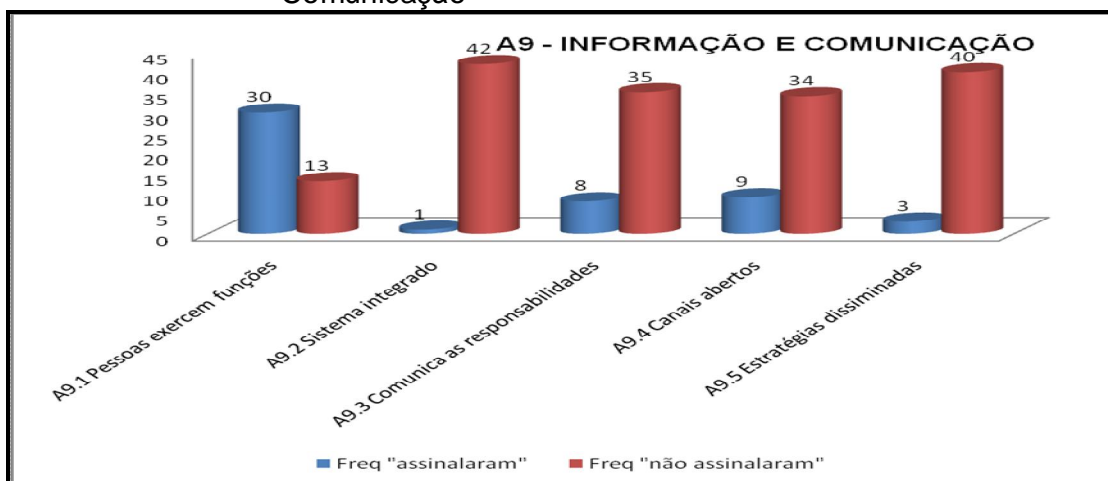
Fonte: elaborado pelo autor

O quadro 14 apresenta o estado deficitário que o Componente Procedimento de Controle se encontra, de acordo com a percepção dos servidores da ADG, distanciando-se da ótica de Figueiredo e Caggiano (1997) quanto ao modelo de gestão ideal, que é um grande modelo de controle, onde estão às regras de como a empresa será administrada; com parâmetros de atuação dos gestores: grau de autonomia, critérios de avaliação, bem como posturas gerenciais.

O COSO estimula as Atividades de Controle (Control Actives), que são as políticas internas executadas em todos os níveis hierárquicos da organização, garantindo com tal medida os planos traçados. Também Almeida (2007, p.64-70) falando sobre procedimentos internos comenta que os gestores das organizações devem utilizar dentro do sistema de controle interno a segregação de funções, pois caso uma mesma pessoa tivesse acesso aos registros contábeis e aos ativos seria incompatível.

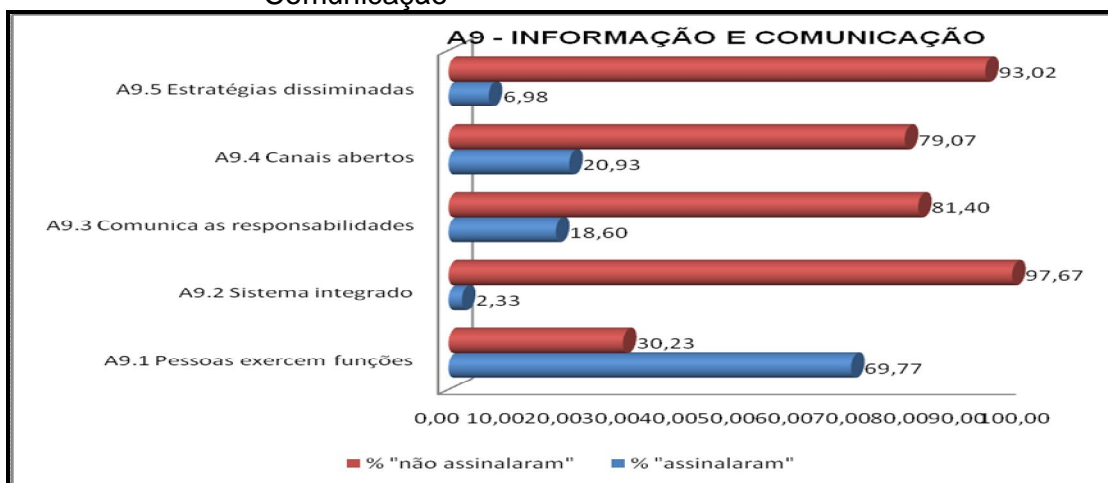
5.1.3.2.4 Análise da Percepção da Informação e Comunicação

Gráfico 16: Frequência da Percepção do Componente: Informação e Comunicação



Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 17: Percentual (%) da Percepção do Componente: Informação e Comunicação



Fonte: elaborado pelo autor

Quanto a Informação e Comunicação (gráfico 16) está evidenciado que a maior parte (69,77%) percebe que **as pessoas exercem suas funções baseadas nas informações internas**, pois assinalaram esta opção (A9.1), contra (30,23%) que discordam.

Porém (97,67%) não entendem que **os sistemas de informação nas entidades são integrados**, pois não marcaram esta opção (A9.2), contra (2,33%) que são de opinião contrária. Além disso, a maioria (81,4%) não vê que **a Administração comunica as responsabilidades de cada funcionário** se opondo a (18,6%) que acham que sim, ao apontarem este item (A9.3). Por outro lado, (79,07%) não observam que **as entidades mantêm canais de comunicação abertos**, contrários a (20,93%), que opinaram como resposta (A9.4). E por fim, a maioria, (93,02%) não acha que **as estratégias gerenciais são disseminadas por todos os órgãos** (A9.5).

Quadro 15: Resultado da Análise da Percepção do Componente: Informação e Comunicação

Variável	Afirmativas (itens)	% Percepção dos respondentes		Resultado da análise por:	
		Assinalaram	Não assinalaram	Item	Variável
Informação e Comunicação	A9.1	69,77	30,23	Adequado	Deficitário
	A9.2	2,33	97,67	Deficitário	
	A9.3	18,60	81,40	Deficitário	
	A9.4	20,93	79,07	Deficitário	
	A9.5	6,98	93,02	Deficitário	

Fonte: elaborado pelo autor

O resultado deficitário da percepção dos respondentes quanto ao Componente Informação e Comunicação indicadas no quadro 15 demonstra o distanciamento da abordagem acadêmica apresentada por Araújo e De Luca (2006), quando afirmaram que no centro das operações das empresas estão às informações divulgadas pelos gestores, pois são utilizadas por usuários internos na realização de controles, na execução de tarefas, na avaliação de resultados e na tomada de decisões, bem como por usuários externos: investidores, fornecedores, instituições financeiras, governo cobram transparência nas informações. Por isso surge a Controladoria como órgão responsável pela preparação e divulgação das informações geradas. Porém, para que haja uma correta informação é necessário o aprimoramento dos sistemas de controle interno, treinamento das equipes, para que nas tomadas de decisões diminuam os erros.

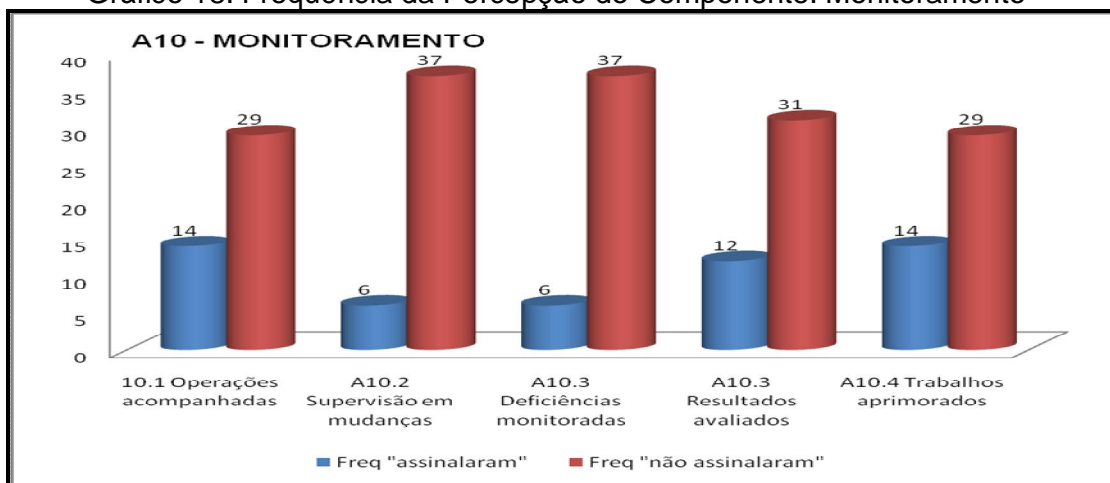
Analogamente, o COSO refere-se a esta dimensão de controle (Informação e comunicação/Information and Communication) à produção de informações operacionais, financeiras, necessárias à administração da empresa e utilizadas por usuários internos e externos.

Já Silveira (2007, p.15;48;62;72;75) afirma que dentro do papel da Controladoria está o de disponibilizar informações aos gestores para o processo de tomada de decisões. É o que igualmente Beuren, Fietz e Costa (2007) demonstram que o administrador que depende de tomar decisões rápidas, corretas e ágeis em meio a mudanças velozes do mercado, proporciona a Controladoria avançar em sua missão dentro das empresas. Por este motivo, é fragilidade desta dimensão estudada quando 86% discordam que os sistemas de informação nas entidades são integrados. Esse percentual revela que essa área de Informação e Comunicação está comprometida, necessitando de melhorias.

Por fim, Barreto (2009, p.74) afirmou que em 75% das empresas a controladoria foi estabelecida como a porta-voz da alta administração, por onde as informações gerenciais deviam ser divulgadas a todos no âmbito organizacional de forma a poderem compreender a estratégia, com vistas a alcançar as metas estabelecidas. Por isso é necessário que haja um processo de comunicação de cima para baixo (BARRETO, 2009, p.43).

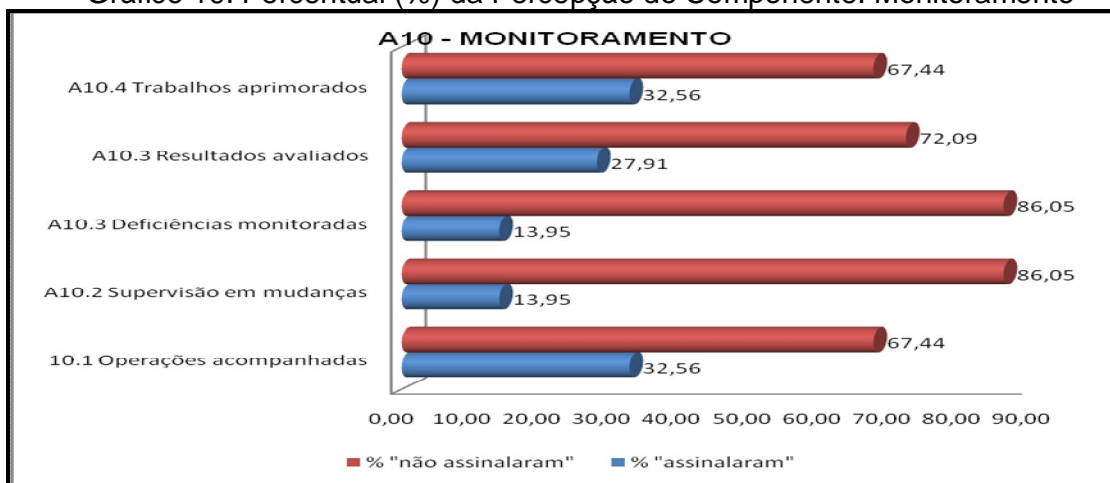
5.1.3.2.5 Análise da Percepção do Monitoramento

Gráfico 18: Frequência da Percepção do Componente: Monitoramento



Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 19: Percentual (%) da Percepção do Componente: Monitoramento



Fonte: elaborado pelo autor

O Monitoramento descrito (gráfico 19) evidencia que a maior parte (67,44%) não percebe que **as operações são acompanhadas e as deficiências comunicadas**, pois não assinalaram este item (A10.1), contudo (32,56%) apóiam essa afirmativa. Já, a maior parte, (86,05%) não entende que **exista supervisão dos controles internos em situações de mudanças**, pois não marcaram esta opção (A10.2), contra (13,95%) que são de opinião contrária.

Ademais, (86,5%) não vêem que **as deficiências de controle são identificadas e monitoradas** se opondo aos (13,95%) que crêem que sim, ao apontarem este item (A10.3). Todavia, (72,09%) não acham que **os resultados apresentados pelo sistema de controle são avaliados**, contrários a (27,91%), que opinaram como resposta (A10.4). E por fim, o maior percentual, (67,44%) não nota que **os processos de trabalho das entidades são aprimorados** (A10.5).

Quadro 16: Resultado da Análise da Percepção do Componente: Monitoramento

Variável	Afirmativas (itens)	% Percepção dos respondentes		Resultado da análise por:	
		Assinalaram	Não assinalaram	Item	Variável
Monitoramento	A10.1	32,56	67,44	Deficitário	Deficitário
	A10.2	13,95	86,05	Deficitário	
	A10.3	13,95	86,05	Deficitário	
	A10.4	27,91	72,09	Deficitário	
	A10.5	32,56	67,44	Deficitário	

Fonte: elaborado pelo autor

A Análise da Percepção do Componente Monitoramento (quadro 16) descreve que a atuação dos gestores da coisa pública quanto “[...] à avaliação dos controles internos ao longo do tempo” (IMONIANA; NOHARA, 2005, p. 37-46) se afasta do ideal encontrado na literatura existente. O resultado revela a fragilidade deste componente, pois de acordo com a percepção dos respondentes a opinião foi unânime em apresentar a deficiência encontrada nos 05 itens que fazem parte da composição desta variável, contrariando o que diz a literatura sobre Monitoramento: “[...] processo fundamental para saber se os controles internos estão sendo efetivos ou não. Ele é feito tanto através do acompanhamento contínuo das atividades quanto por avaliações pontuais [...]” (IMONIANA; NOHARA, 2005, p. 37-46). Isso quer dizer que os gestores da coisa pública não estão dando muita ênfase a essa dimensão.

Além disso, Wassally (2008, p. 31-38) mencionou que o monitoramento do sistema de controle garante que o controle interno esteja de acordo com os objetivos da entidade. Já o COSO afirma que o acompanhamento das operações da empresa envolve a comunicação das deficiências encontradas ao gestor responsável.

Por outro lado, Castro (2007, p.87) comenta que controle vai mais além do que as aplicações de recursos, pois aborda o monitoramento das metas previstas no plano plurianual (PPA), na Lei Orçamentária Anual (LOA), bem como na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

Também, Oliveira (2007, p.36-37) explica que o responsável em planejar deve acompanhar sistematicamente as atividades, de modo a assegurar o resultado, para tanto utiliza ferramentas e técnicas, visando avaliar o resultado alcançado.

Enfim, Ribeiro Filho (1997, p. 22) menciona que a Controladoria é responsável em operar sistemas de informação gerenciais, bem como empregar ferramentas que tornam possível o trabalho de monitoramento. Já Kanitz (1976) afirma que implantar e dirigir sistemas de acompanhamento de forma acompanhar de perto os planos traçados é papel da Controladoria nas organizações.

5.1.3.3 Ferramentas Gerenciais Aplicadas

Quanto ao grupo técnicas gerenciais aplicadas, critérios na avaliação de metas, avaliação dos resultados e aprimoramento dos controles internos, foram encontrados os seguintes índices:

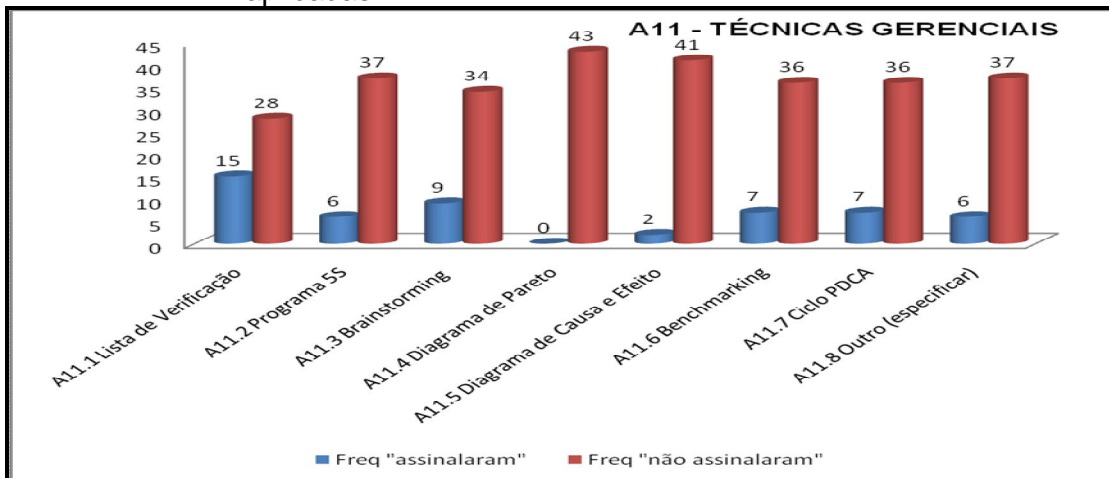
5.1.3.3.1 Análise da Percepção das Técnicas Gerenciais aplicadas

Quadro 17: Percepção da Ferramenta: Técnicas Gerenciais aplicadas

Afirmativas - itens	Percepção dos respondentes				Totais	
	Assinalaram		Não assinalaram			
	Freq	%	Freq	%	Freq	%
A11.1 Lista de Verificação	15	34,88	28	65,12	43	100,00
A11.2 Programa 5S	6	13,95	37	86,05	43	100,00
A11.3 Brainstorming	9	20,93	34	79,07	43	100,00
A11.4 Diagrama de Pareto	0	0,00	43	100,00	43	100,00
A11.5 Diagrama de Causa e Efeito	2	4,65	41	95,35	43	100,00
A11.6 Benchmarking	7	16,28	36	83,72	43	100,00
A11.7 Ciclo PDCA	7	16,28	36	83,72	43	100,00
A11.8 Outro (especificar)	6	13,95	37	86,05	43	100,00

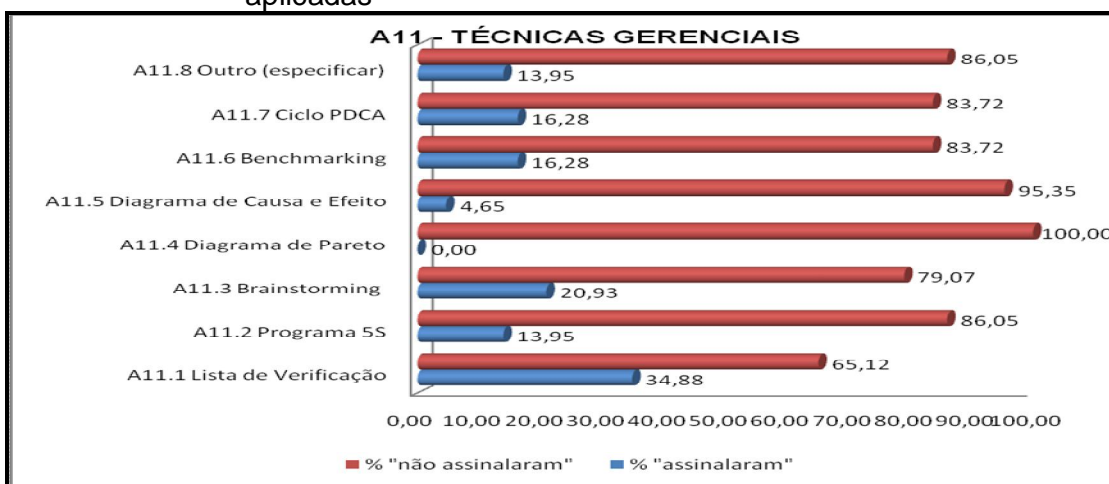
Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 20: Frequência da Percepção da Ferramenta: Técnicas Gerenciais aplicadas



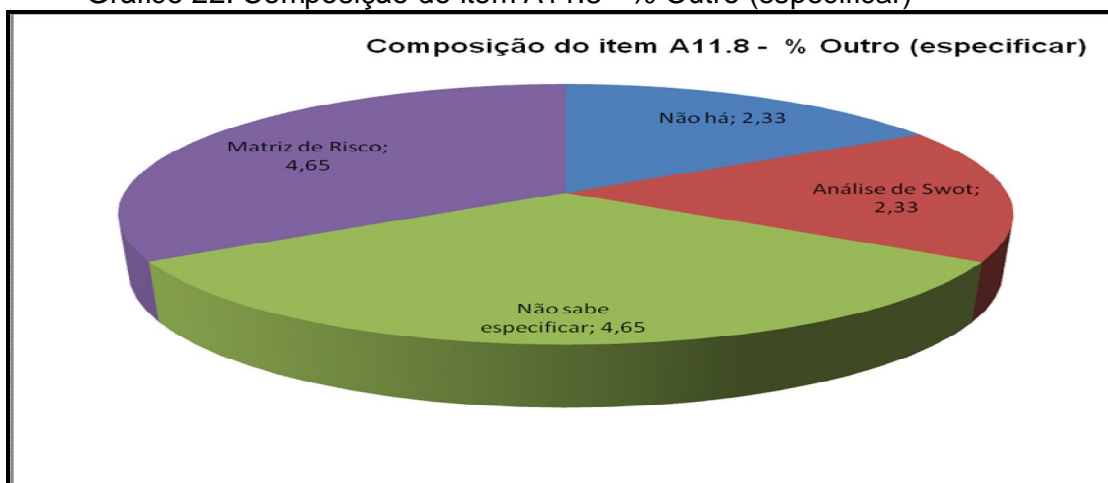
Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 21: Percentual (%) da Percepção da Ferramenta: Técnicas Gerenciais aplicadas



Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 22: Composição do item A11.8 - % Outro (especificar)



Fonte: elaborado pelo autor

A percepção dos respondentes (gráfico 21) revela que (34,88%) percebem a aplicação da **Lista de Verificação** (A11.1), contra a maioria de (65,12%) que não. Já em relação ao **Programa 5S** (A11.2) (86,05%) não vê o uso desta técnica contra (13,95%) que afirmam que sim. Além disso, (79,07%) não notam que trabalham com o **Brainstorming (tempestade cerebral)** (A11.3), porém (20,93%) identificaram que sim. Outrossim, unânimes em (100%) entendem que não utilizam o **Diagrama de Pareto** (A11.4). No entanto, (95,5%) não percebem o uso do **Diagrama de Causa e Efeito (espinha de peixe)** (A11.5) contra (4,65%) que sim. Empatados estavam (83,72%) que não vêem o emprego do **Benchmarking** (A11.6) ou **Ciclo PDCA (planejar, fazer, verificar, agir)** (A11.7) em contraste com (16,28%) que notam a aplicação. Com relação ao item Outro (Por favor especificar) (86,05%) não percebem a **utilização de outras técnicas** (A11.8), contra (13,95%) que entendem outras coisas (gráfico 22): (2,33%) responderam que **não há outras técnicas**, (2,33%) mencionaram **Análise de Swot**, (4,65%) informaram que **não souberam identificar**, ou citaram **Matriz de Risco**.

Quadro 18: Resultado da Análise da Percepção da Ferramenta: Técnicas Gerenciais aplicadas

Variável	Afirmativas (itens)	% Percepção dos respondentes		Resultado da análise por:	
		Assinalaram	Não assinalaram	Item	Variável
Técnicas Gerenciais	A11.1	34,88	65,12	Deficitário	Deficitário
	A11.2	13,95	86,05	Deficitário	
	A11.3	20,93	79,07	Deficitário	
	A11.4	0,00	100,00	Deficitário	
	A11.5	4,65	95,35	Deficitário	
	A11.6	16,28	83,72	Deficitário	
	A11.7	16,28	83,72	Deficitário	
	A11.8	13,95	86,05	Deficitário	

Fonte: elaborado pelo autor

Nesse cenário (quadro 18) observa-se que das oito afirmativas, possíveis de serem assinaladas, relativas à aplicação das técnicas gerenciais nos órgãos que compõem o PEM, foi unânime, a não percepção do uso dessa ferramenta, pois em todos os itens a maioria dos respondentes não optou em considerá-los adequados. Com isso, obteve-se um conceito deficitário, para essa variável, fruto do resultado da análise. Isso demonstra o afastamento do recomendado pela literatura acadêmica, que estimula a aplicação de ferramentas de controle, visando à proteção e garantia do patrimônio. Além disso, é na literatura acadêmica que se encontra a situação ideal, para que haja segurança dos ativos. Portanto, quanto maior a proximidade desse estado ideal melhor são os controles existentes.

Logo, essa situação demonstrada, proveniente da consolidação dos resultados da percepção dos respondentes, mostra a fragilidade, a violação e o descaso no uso do controle, bem como a necessidade de se levantar os motivos que proporcionaram um baixo nível de consciência, por parte dos gestores da coisa pública, na aplicação dos mecanismos que garantam um conceito melhor de eficiência nos controles internos, de maneira que se corrija e sane as deficiências que porventura possam ser encontradas, cumprindo, com isso, a premissa contida no Modelo de Excelência em Gestão Pública, que fala da avaliação continuada: “[...] é preciso ser excelente sem deixar de ser público” (BRASIL, 2004, p.12). Onde Meirelles (1996, p.60) completa dizendo: “[...] visando à satisfação das necessidades coletivas”.

5.1.3.3.2 Análise da Percepção da Avaliação das Metas

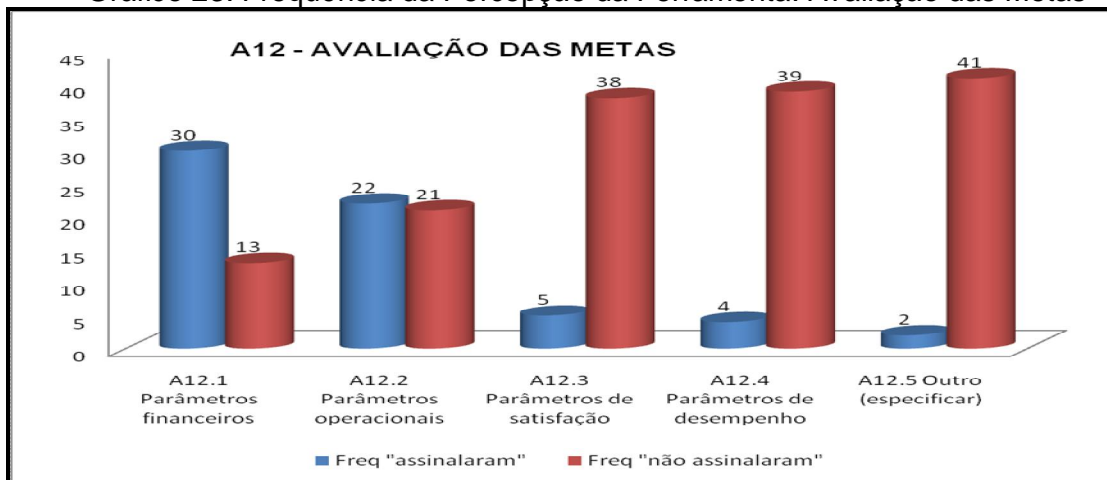
Quadro 19: Percepção da Ferramenta: Avaliação das Metas

Afirmativas - itens	Percepção dos respondentes				Totais	
	Assinalaram		Não assinalaram			
	Freq	%	Freq	%	Freq	%
A12.1 Parâmetros financeiros	30	69,77	13	30,23	43	100,00
A12.2 Parâmetros operacionais	22	51,16	21	48,84	43	100,00
A12.3 Parâmetros de satisfação	5	11,63	38	88,37	43	100,00
A12.4 Parâmetros de desempenho	4	9,30	39	90,70	43	100,00
A12.5 Outro (especificar)	2	4,65	41	95,35	43	100,00

Composição do item A12.5 - Outro (especificar)		
	Totais	
	Freq	%
Não trabalha com metas	1	2,33
Não sabe especificar	1	2,33
TOTAL	2	4,65

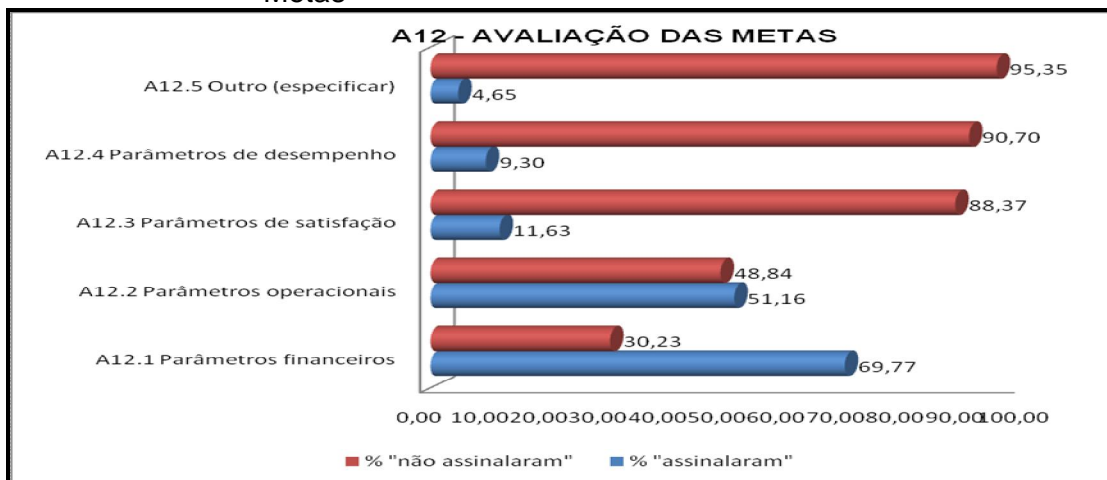
Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 23: Frequência da Percepção da Ferramenta: Avaliação das Metas



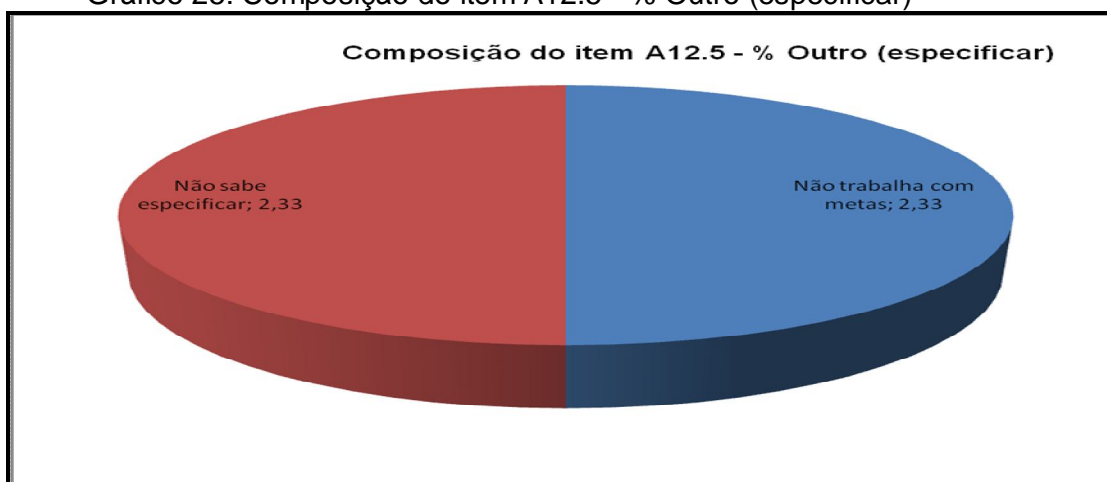
Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 24: Percentual (%) da Percepção da Ferramenta: Avaliação das Metas



Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 25: Composição do item A12.5 - % Outro (especificar)



Fonte: elaborado pelo autor

Em relação a esta ferramenta o gráfico 24 apresenta que (30,23%) não percebem a **inclusão de parâmetros financeiros na avaliação de metas (A12.1)** discordando de (69,77%), que percebem que sim, pois assinalaram este item. Já, o maior percentual, (51,16%) vê a **inclusão de parâmetros operacionais (A12.2)** contra (48,84%) que são de opinião contrária. Além disso, (88,37%) não percebem que os órgãos **incluam parâmetros de satisfação dos clientes (A12.3)** se opondo a (11,63%) que disseram sim. Outrossim, (90,7%) não notam o emprego de **parâmetros de desempenho dos funcionários (A12.4)**, contrários a (9,3%).

E por fim, em relação ao item Outro (Por favor especificar) (95,35%) não percebem a **inclusão de outros parâmetros** (A12.5) além daqueles discriminados, divergindo de (4,65%) que especificaram (gráfico 25): (2,33%) **não trabalhavam com metas** ou **não sabiam especificar**.

Quadro 20: Resultado da Análise da Percepção da Ferramenta: Avaliação das Metas

Variável	Afirmativas (itens)	% Percepção dos respondentes		Resultado da análise por:	
		Assinalaram	Não assinalaram	Item	Variável
Critérios na Avaliação de Metas	A12.1	69,77	30,23	Adequado	Regular
	A12.2	51,16	48,84	Adequado	
	A12.3	11,63	88,37	Deficitário	
	A12.4	9,30	90,70	Deficitário	
	A12.5	4,65	95,35	Deficitário	

Fonte: elaborado pelo autor

Nesse contexto, apresentado no quadro 20 a visão dos respondentes traz como resultado da análise um conceito regular quanto a Avaliação das Metas. Logo, é preciso traçar medidas corretivas a fim de melhorar a aplicabilidade dessa ferramenta. De acordo com o Repertório (BRASIL, 2004, p.11-17) as organizações públicas devem submeter-se à avaliação de seus usuários, buscando elevar o conceito da gestão organizacional a patamares desejados. Então, para conduzir as organizações públicas no Brasil ao nível de excelência foi desenvolvido um sistema de práticas gerenciais, ou seja, um Modelo de Excelência em Gestão Pública, com o intuito de levá-la ao cumprimento de uma determinada missão, mudando a realidade de uma excessiva burocracia baseada em cumprir rotinas e obediência a normas, para uma visão futura da prática gerencial desejada. Enfim, são Critérios de Avaliação Continuada, que são ações permanentes de avaliação das práticas adotadas e resultados alcançados pela organização.

5.1.3.3.3 Análise da Percepção da Avaliação dos Resultados

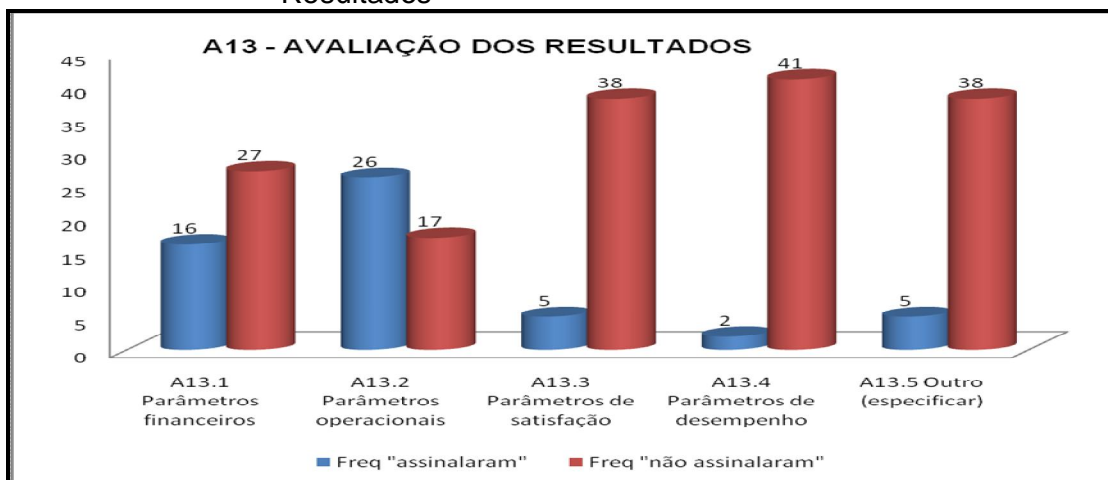
Quadro 21: Percepção da Ferramenta: Avaliação dos Resultados

Afirmativas - itens	Percepção dos respondentes				Totais	
	Assinalaram		Não assinalaram			
	Freq	%	Freq	%	Freq	%
A13.1 Parâmetros financeiros	16	37,21	27	62,79	43	100,00
A13.2 Parâmetros operacionais	26	60,47	17	39,53	43	100,00
A13.3 Parâmetros de satisfação	5	11,63	38	88,37	43	100,00
A13.4 Parâmetros de desempenho	2	4,65	41	95,35	43	100,00
A13.5 Outro (especificar)	5	11,63	38	88,37	43	100,00

Composição do item A13.5 - Outro (especificar)		
	Totais	
	Freq	%
Não há	2	4,60
Não há sistema de avaliação formal	1	2,30
Não sabe identificar	2	4,70
TOTAL	5	11,60

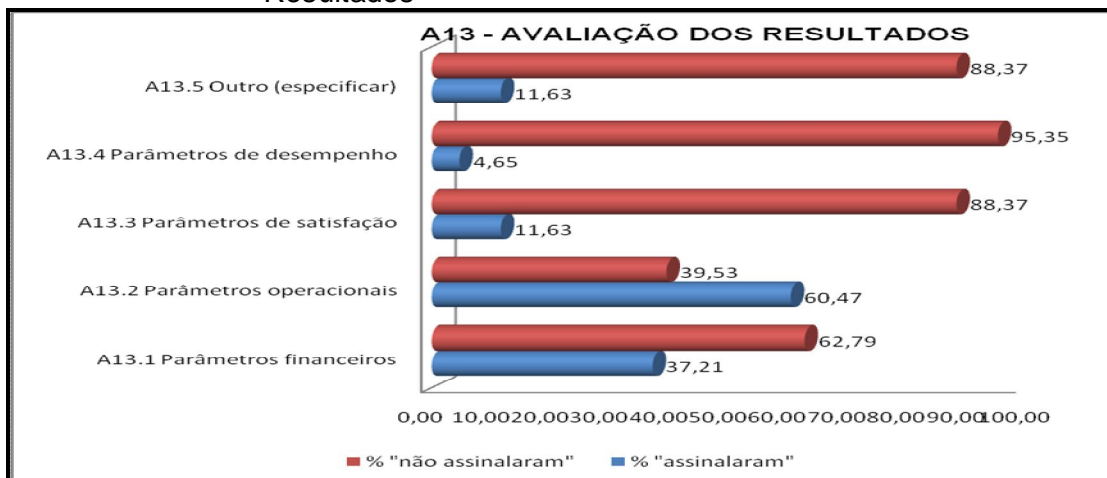
Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 26: Frequência da Percepção da Ferramenta: Avaliação dos Resultados



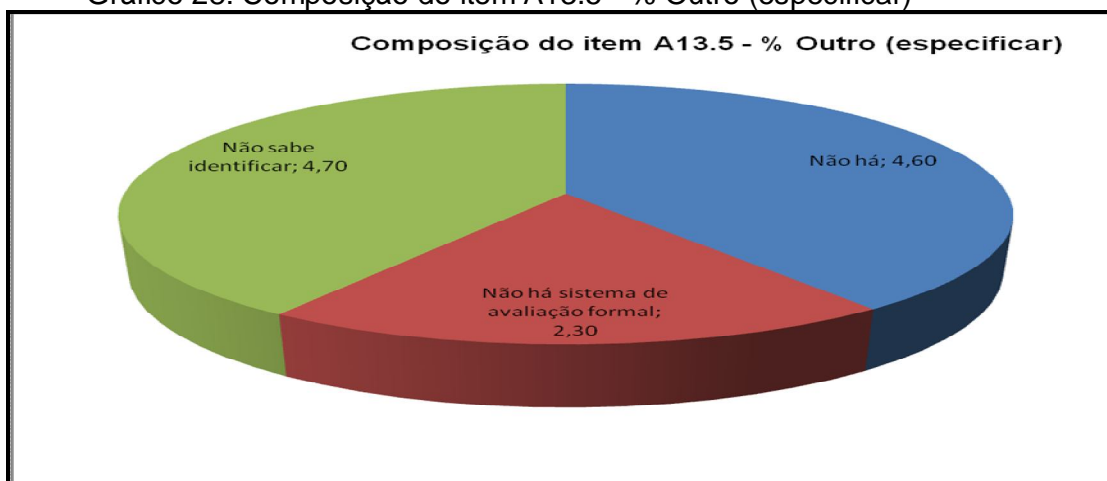
Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 27: Percentual (%) da Percepção da Ferramenta: Avaliação dos Resultados



Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 28: Composição do item A13.5 - % Outro (especificar)



Fonte: elaborado pelo autor

Quanto à avaliação dos resultados o gráfico 27 apresenta que enquanto (62,79%) não percebem a **inclusão de parâmetros financeiros** (A13.1), contra (37,21%) que assinalaram que sim. Por outro lado, (60,47%) percebem **inclusos parâmetros operacionais** (A13.2) contra (39,53%) que discordaram, pois não apontaram esta resposta. Ademais, a maioria, (88,37%) não percebe a **inclusão de parâmetros de satisfação dos clientes** (A13.3) em contraste a (11,6%) que sim. Ainda mais, (95,35%) não percebem a **utilização de parâmetros de desempenho dos funcionários** (A13.4), contrários a (4,65%) que percebem sim.

Já quanto ao tópico Outro (Por favor especificar) (88,37%) não notam a **inclusão de outros parâmetros além daqueles mencionados** (A13.5), contra (11,63%) que assinalaram outras respostas, tais como (gráfico 28): (4,6%) sinalizaram que **não há**, (2,3%) mencionaram que **não há sistema de avaliação formal** e (4,7%) **não sabia especificar**.

Quadro 22: Resultado da Análise da Percepção da Ferramenta: Avaliação dos Resultados

Variável	Afirmativas (itens)	% Percepção dos respondentes		Resultado da análise por:	
		Assinalaram	Não assinalaram	Item	Variável
Avaliação dos resultados	A13.1	37,21	62,79	Deficitário	Deficitário
	A13.2	60,47	39,53	Adequado	
	A13.3	11,63	88,37	Deficitário	
	A13.4	4,65	95,35	Deficitário	
	A13.5	11,63	88,37	Deficitário	

Fonte: elaborado pelo autor

Pode-se observar no quadro 22 que a percepção dos respondentes apresenta o conceito deficitário quanto à avaliação de resultado apresentada pelos órgãos do PEM, precisando de aprimoramentos. É importante lembrar que “A avaliação pode ser considerada uma extensão, um longa manus do controle [...]” (OLIVEIRA, 2007, p. 36-37). Para tanto, utiliza ferramentas e técnicas, visando avaliar o resultado alcançado pelos programas e projetos. Por exemplo, França (2007, p. 49) reforça comentando: “[...] torna-se importante que se compare as metas alcançadas com as desejadas pela organização [...], Conclui-se, portanto, que o controle, sem a possibilidade desta comparação, torna-se restrito”.

A medição do desempenho da gestão pública, bem como a sua prestação de contas é possível, uma vez que existam indicadores de desempenho, e de sistemas de informações gerenciais (ALBUQUERQUE, 2005, p.37-42).

Similarmente, Guimarães (2003, p. 129-148) comenta que estabelecer indicadores que possam avaliar os programas e atividades de uma gestão pública, identificando: os objetivos, as tarefas a serem executadas e os recursos humanos a serem empregados, bem como motivá-los na busca de alcançar melhores resultados.

5.1.3.3.4 Análise da Percepção do Aprimoramento dos Controles Internos

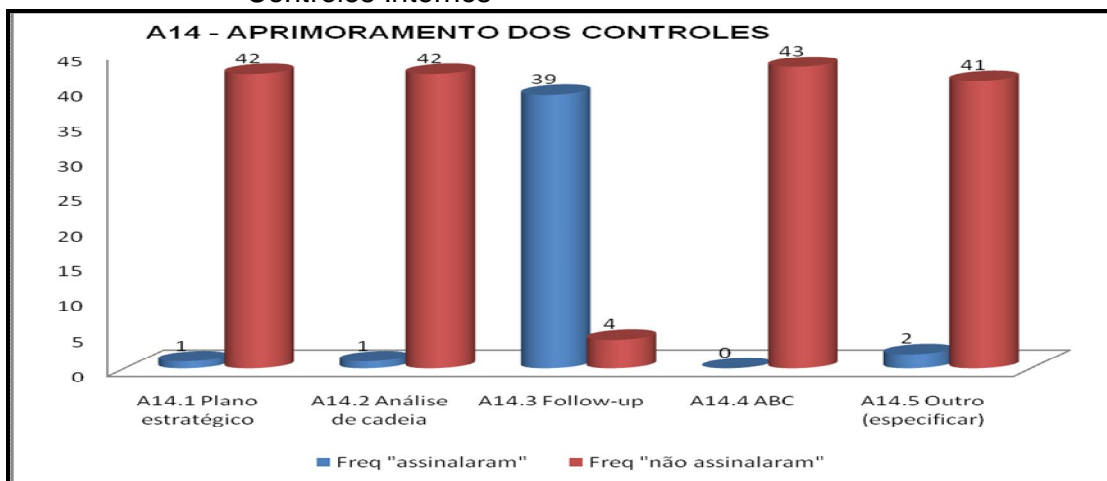
Quadro 23: Percepção da Ferramenta: Aprimoramento dos Controles Internos

Afirmativas - itens	Percepção dos respondentes				Totais	
	Assinalaram		Não assinalaram			
	Freq	%	Freq	%	Freq	%
A14.1 Plano estratégico	1	2,33	42	97,67	43	100,00
A14.2 Análise de cadeia	1	2,33	42	97,67	43	100,00
A14.3 Follow-up	39	90,70	4	9,30	43	100,00
A14.4 ABC	0	0,00	43	100,00	43	100,00
A14.5 Outro (especificar)	2	4,65	41	95,35	43	100,00

Composição do item A14.5 - Outro (especificar)		
	Totais	
	Freq	%
No caso de fragilidades follow-up, porém no caso de oportunidades de melhoria não existe identificação dos processos foram aprimorados.	1	2,33
Não sabe	1	2,33
TOTAL	2	4,65

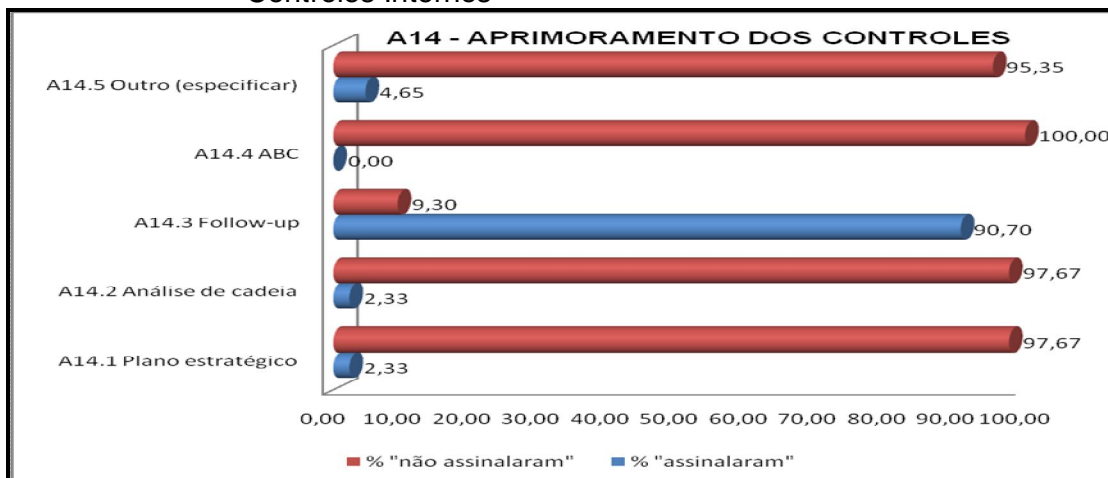
Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 29: Frequência da Percepção da Ferramenta: Aprimoramento dos Controles Internos



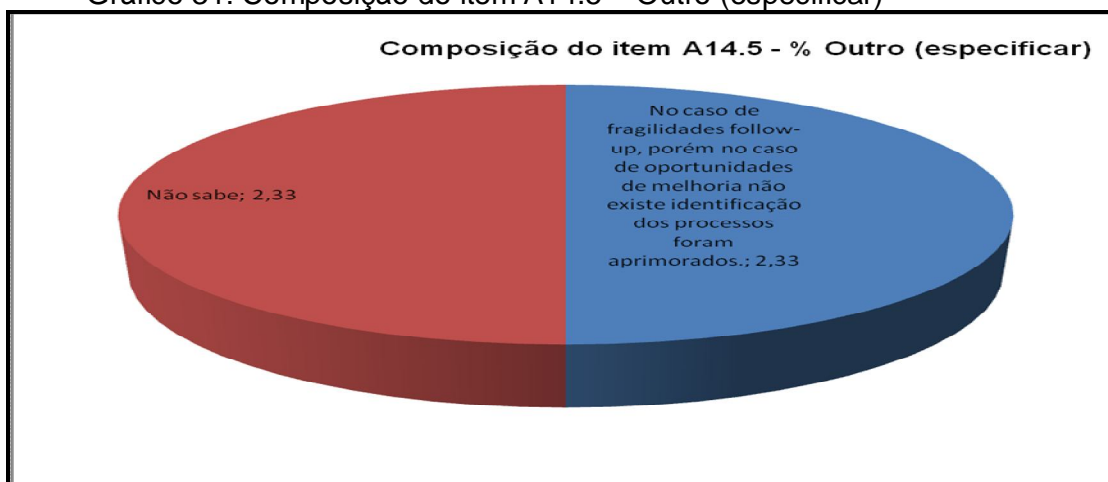
Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 30: Percentual (%) da Percepção da Ferramenta: Aprimoramento dos Controles Internos



Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 31: Composição do item A14.5 – Outro (especificar)



Fonte: elaborado pelo autor

Em relação à análise do aprimoramento dos controles internos (gráfico 30), a maior parte, (97,67%) não percebe que era **através do plano estratégico do ano anterior (revisado/atualizado)** (A14.1), e nem da **análise da cadeia de valor** (A14.2) que os processos de trabalho eram identificados em contraste com a percepção de (2,33%) que achavam que sim, pois assinalaram esses itens. Ademais, (9,3%) não percebem o uso do **follow-up**. Então, (90,7%) discordavam dessa posição, pois assinalaram esta opção (A14.3). Já, (100%) não percebe que fosse através do **conceito do Sistema ABC – Custo Baseado na Atividade**, pois não assinalaram este item (A14.4).

Quanto a alternativa Outro (Por favor especificar) (95,35%) não percebem que houvesse **mais alternativas**, porque não apontaram esta resposta (A14.5). Todavia, (4,65%) fizeram os seguintes comentários (gráfico 31): (2,33%) comentaram que **no caso de fragilidades follow-up**, porém **no caso de oportunidades de melhoria não existia identificação quanto ao aprimoramento dos processos**, bem como também (2,33%) **não sabiam especificar**.

Quadro 24: Resultado da Análise da Percepção da Ferramenta: Aprimoramento dos Controles Internos

Variável	Afirmativas (itens)	% Percepção dos respondentes		Resultado da análise por:	
		Assinalaram	Não assinalaram	Item	Variável
Aprimoramento dos Controles Internos	A14.1	2,33	97,67	Deficitário	Deficitário
	A14.2	2,33	97,67	Deficitário	
	A14.3	90,70	9,30	Adequado	
	A14.4	0,00	100,00	Deficitário	
	A15.5	4,65	95,35	Deficitário	

Fonte: elaborado pelo autor

A análise da percepção dos respondentes (quadro 24) quanto ao aprimoramento dos controles internos revela através do conceito deficitário a fragilidade do uso dessa ferramenta, que é preciso aperfeiçoar esse processo de trabalho. Outrossim, deve-se buscar estabelecer políticas e procedimentos que garantam a proteção da estrutura patrimonial, bem como o perfeito desempenho, fornecendo segurança razoável, para que os objetivos sejam alcançados. (TENÓRIO, 2007, p.31).

6. CONCLUSÕES

Essa pesquisa buscou respostas sobre a percepção dos servidores lotados na ADG da CGMRJ, quanto à eficiência do uso de Ferramentas de Controle Interno pelos gestores da coisa pública, pertencentes aos órgãos do PEM, no desempenho de suas funções.

Então, considerou as questões que seriam investigadas, com vistas a encontrar respostas que viessem esclarecê-las, sobre a percepção do Auditor Geral, Coordenadores, Gerentes, Auditores, Contadores e Técnicos de Contabilidade. Logo, chegou-se às seguintes conclusões:

Quanto à percepção dos Componentes do Controle Interno (quadro 25): Através da análise do resultado deste grupo é possível verificar a visão negativa da percepção dos respondentes ao considerarmos que a maioria das afirmativas apresentadas no questionário, em relação ao Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Procedimentos de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento, que são questões positivas ao ambiente de controle estudado, encontrou-se resultados deficitários. Dos 25 (vinte e cinco) itens relacionados nesse grupo, sujeitos a percepção dos servidores da ADG, apenas 03 (três) foram adequados, os demais, 22 (vinte e dois) foram deficitários. A pergunta é: o que isso demonstra? Isso mostra um baixo nível de consciência de controle, por parte dos gestores da coisa pública, responsáveis pela guarda do patrimônio público, proporcionando com essa falta de consciência um ambiente de controle inadequado, desfavorável a salvaguardar ativos e sujeitos a possíveis falhas, erros, fraudes, riscos organizacionais.

Portanto, se faz necessário uma avaliação da consciência de controle interno por parte desses gestores, de forma a verificar se necessitam de aprimoramento técnico, se sabem o que fazer, como fazer e se querem fazer, ou seja, se estão estimulados a isso. Portanto, só assim será possível detectar o que está ocorrendo, com vistas a possibilitar medidas corretivas que venham fortalecer o Controle Interno nos diversos Órgãos do PEM e se aproximar mais do ideal encontrado na literatura acadêmica.

Quadro 25: Resultado da Análise da Percepção do Grupo: Componentes do Controle Interno

Variáveis	Afirmativas (itens)	% Percepção dos respondentes		Resultado da análise por:		
		Assinalaram	Não assinalaram	Item	Variável	Grupo
Ambiente de Controle	A6.1	48,84	51,16	Deficitário	Deficitário	Deficitário
	A6.2	65,12	34,88	Adequado		
	A6.3	25,58	74,42	Deficitário		
	A6.4	18,60	81,40	Deficitário		
	A6.5	9,30	90,70	Deficitário		
Avaliação de Riscos	A7.1	27,91	72,09	Deficitário	Deficitário	
	A7.2	11,63	88,37	Deficitário		
	A7.3	9,30	90,70	Deficitário		
	A7.4	18,60	81,40	Deficitário		
	A7.5	9,30	90,70	Deficitário		
Procedimentos de Controle	A8.1	18,60	81,40	Deficitário	Deficitário	
	A8.2	76,74	23,26	Adequado		
	A8.3	6,98	93,02	Deficitário		
	A8.4	37,21	62,79	Deficitário		
	A8.5	20,93	79,07	Deficitário		
Informação e Comunicação	A9.1	69,77	30,23	Adequado	Deficitário	
	A9.2	2,33	97,67	Deficitário		
	A9.3	18,60	81,40	Deficitário		
	A9.4	20,93	79,07	Deficitário		
	A9.5	6,98	93,02	Deficitário		
Monitoramento	A10.1	32,56	67,44	Deficitário	Deficitário	
	A10.2	13,95	86,05	Deficitário		
	A10.3	13,95	86,05	Deficitário		
	A10.4	27,91	72,09	Deficitário		
	A10.5	32,56	67,44	Deficitário		

Fonte: elaborado pelo autor

Já quanto à percepção das Ferramentas Gerenciais aplicadas (quadro 26) o quadro possibilita constatar que das 23 (vinte e três) afirmativas que colaboram no desempenho das operações, possibilitando implementar estratégias e políticas de controle, procedimentos e aprimoramento de processos, somente em 04 (quatro) itens apresentaram resultados favoráveis a aplicação dessas ferramentas. Em 19 (dezenove) itens os resultados da percepção foram deficitários, pois os respondentes não perceberam a utilização ou aplicação dessas ferramentas.

E o que isso representa? Reforça a nossa opinião sobre os Componentes de Controle Interno que não tiveram respaldo dessas Ferramentas Gerenciais. Cabe ressaltar que a literatura acadêmica estimula o uso dessas Ferramentas Gerenciais, de modo auxiliar na tomada de decisões.

Portanto, deve haver uma maior divulgação desses instrumentos, bem como disciplina e uniformidade na sua aplicação, pelos profissionais responsáveis pelo acompanhamento das operações nos Órgãos do PEM, para que os Controles Internos não venham ser encontrados em fragilidade.

Em suma, concluímos, após apresentar a percepção dos servidores lotados na ADG, sobre os gestores da coisa pública nos Órgãos do PEM, que a eficiência do Controle Interno nessas entidades é baixa. Basta observar os conceitos deficitários encontrados como resultado no grupo: Componentes do Controle Interno e reforçados, pela reduzida aplicabilidade dessas Ferramentas Gerenciais, mostrando que esses elementos componentes das Ferramentas de Controle Interno precisam ser compromisso, na consciência desses gestores.

Quadro 26: Resultado da Análise da Percepção do Grupo: Ferramentas Gerenciais

Variável	Afirmativas (itens)	% Percepção dos respondentes		Resultado da análise por:		
		Assinalaram	Não assinalaram	Item	Variável	Grupo
Técnicas Gerenciais	A11.1	34,88	65,12	Deficitário	Deficitário	
	A11.2	13,95	86,05	Deficitário		
	A11.3	20,93	79,07	Deficitário		
	A11.4	0,00	100,00	Deficitário		
	A11.5	4,65	95,35	Deficitário		
	A11.6	16,28	83,72	Deficitário		
	A11.7	16,28	83,72	Deficitário		
	A11.8	13,95	86,05	Deficitário		
Avaliação das Metas	A12.1	69,77	30,23	Adequado	Regular	Deficitário
	A12.2	51,16	48,84	Adequado		
	A12.3	11,63	88,37	Deficitário		
	A12.4	9,30	90,70	Deficitário		
	A12.5	4,65	95,35	Deficitário		
Avaliação dos resultados	A13.1	37,21	62,79	Deficitário	Deficitário	
	A13.2	60,47	39,53	Adequado		
	A13.3	11,63	88,37	Deficitário		
	A13.4	4,65	95,35	Deficitário		
	A13.5	11,63	88,37	Deficitário		
Aprimoramento dos Controles Internos	A14.1	2,33	97,67	Deficitário	Deficitário	
	A14.2	2,33	97,67	Deficitário		
	A14.3	90,70	9,30	Adequado		
	A14.4	0,00	100,00	Deficitário		
	A15.5	4,65	95,35	Deficitário		

Fonte: elaborado pelo autor

Sugestões para futuras pesquisas

Ao considerar aspectos relacionados ao tema aqui abordados, que ficaram sem tratamento e sem solução, tendo em vista fugir das questões a serem investigadas, e que podem ser objetos de novos estudos, sugere-se como futuros trabalhos de pesquisa:

1. Verificar a percepção dos gestores da coisa pública lotados nos Órgãos do PEM quanto à eficiência das Ferramentas de Controle Interno nos seguintes aspectos:

✓ Os profissionais sabem o que fazer no Ambiente de Controle? Sabem como fazer? Querem fazer?

✓ Os profissionais conhecem os fatores de riscos? Sabem como evitá-los? Querem evitá-los?

✓ Os profissionais conhecem os Procedimentos de Controle Interno? Sabem aplicá-los? Querem aplicá-los?

✓ Os profissionais conhecem como funciona o Sistema de Informação e Comunicação? Sabem usá-lo? Querem usá-lo?

✓ Os profissionais conhecem como monitorar as operações? Sabem como monitorar? Querem monitorar?

2. Estudar quais as Técnicas Gerenciais aplicadas pelos gestores da coisa pública lotados nos Órgãos do PEM no sentido de implementação das estratégias e políticas de controle?

3. Analisar quais são os critérios utilizados, pelos gestores da coisa pública lotados nos Órgãos do PEM, para avaliação das metas executadas: Incluem parâmetros financeiros? Incluem parâmetros operacionais? Enfim, quais são os parâmetros considerados na avaliação das metas?

4. Pesquisar e enumerar quais são os parâmetros utilizados pelos gestores da coisa pública, dos Órgãos do PEM, na avaliação dos resultados na efetiva implementação dos procedimentos do Sistema de Controle: Incluem parâmetros financeiros? Incluem parâmetros operacionais? Portanto, quais são os parâmetros considerados?

5. Como os gestores da coisa pública identificam os processos de trabalho que foram aprimorados, em razão das oportunidades de melhorias recomendadas pela ADG?

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, Cristina Marsol Murcia de. **Auditoria Operacional: Efetividade na Gestão Pública – Um Estudo de Caso no Programa de Erradicação do Trabalho Infantil, 2000-2004**. 2005. 137 f. Dissertação (Mestrado em Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste – MPANE). Universidade Federal de Pernambuco – UFPE. Recife, 2005.

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; e PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: Catelli, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

ALMEIDA, Lauro B; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos. **Controladoria**. In: **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. Armando Catelli (coord.). São Paulo: Atlas, 2006.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria – Um Curso Moderno e Completo**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2007.

ANTHONY, Robert N. & GOVINDARAJAN, Vijay.. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo, Editora Atlas, 2006.

ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controle interno na auditoria das demonstrações contábeis no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 1998.

ARAÚJO, Paulo Giuseppe Lima de; DE LUCA, Márcia Martins Mendes. **Controladoria e gerenciamento do risco operacional: um estudo nas grandes empresas do estado do Ceará**. In: 6o. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2006. 6o. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2006.

ARAÚJO, Fábio da Silva. **Controle Interno no Poder Executivo Federal: Um Estudo Exploratório Quanto à Percepção dos Auditores Internos das Instituições Federais de Ensino (IFE's) Sobre a Atuação da Controladoria Geral da União (CGU)**. 2007. 146 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências da Universidade de Brasília, da Universidade Federal de Pernambuco, Universidade da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Recife-PE, 2007.

ATTIE, William. **Auditoria interna**. Sao Paulo: Atlas, 1992.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

AVELAR, Wallace; GANDOLPHO, André Alves. **Utilização de Ferramentas da Qualidade Objetivando Melhorias no Processo Produtivo**. XI Simpósio de Pesquisa Operacional e Logística da Marinha - SPOLM 2008. ISSN 2175-6295. 05 e 06 de agosto de 2008. Rio de Janeiro - Brasil. 2008, p. 1-11.

BARRETO, João Marcelo Pitiá. **Ênfases da Controladoria em Empresas**. 2009. 102 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia. Salvador, Bahia. 2009.

BATEMAN, Thomas S.; SNELL, Scott A. **Administração: contruindo vantagem competitiva**. São Paulo: Atlas, 1998.

BEHR, Ariel; MORO, Eliane Lourdes da Silva; ESTABEL, Lizandra Brasil. **Gestão da biblioteca escolar: metodologias, enfoques e aplicação de ferramentas de gestão e serviços de biblioteca**. Ci. Inf., Brasília, v. 37, n. 2, p. 32-42, maio/ago. 2008.

BEUREN, Ilse Maria; PINTO, Juliana; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva . **Abordagens da Controladoria nos Trabalhos do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade: Um Enfoque nas Perspectivas Conceitual, Procedimental e Organizacional**. In: SEMEAD. Seminário de Administração, 2008, São Paulo. SEMEAD 2008. São Paulo : FEA/USP, 2008. p. 1-15.

BEUREN, I. M. ; MAMBRINI, Ariovaldo ; COLAUTO, Romualdo Douglas . **A controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão na perspectiva da gestão econômica**. Revista do Crcpr, Curitiba/PR, v. 27, n. 133, p. 41-50, 2002.

BEUREN, Ilse Maria ; BOGONI, Nadia Mar ; FERNANDES, Luciano . **Análise da abordagem da controladoria em dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**. Revista Brasileira de Gestão de Negócios (São Paulo), v. 10, p. 249-263, 2008.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, Ilse Maria. **O papel da controladoria no processo de gestão**. In: SCHMIDT, Paulo (Org). Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman/Artmed, 2002.

BEUREN, I. M.; MOURA, V. M.. **O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos**. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo/SP, v. 6, n. 31, p. 45-65, 2003.

BEUREN, I. M. ; FIETZ, Édina Elisangela Z. ; COSTA, A. . **Participação da controladoria no processo de gestão das organizações: uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul**. Revista de Negócios, v. 12, p. 29-41, 2007.

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de informação: um enfoque gerencial**. São Paulo:Atlas, 1996.

BORINELLI, M. L.; ROCHA, W. . **Análise Estratégica de Cadeia de Valor: um estudo exploratório do segmento indústria-verejo**. Revista Contemporânea de Contabilidade (Florianópolis), v. 1, p. 145-165, 2007.

BORINELLI, M. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BOYNTON, William C; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walterl G. **Auditoria**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002. CICA. CHARTERED ACCOUNTANT OF CANADA. Disponível em: <<http://www.cica.ca>>. Acesso em: 15 jun. 2009.

BRASIL. **Avaliação Continuada da Gestão Pública: Repertório / Secretaria de Gestão**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão - MP, SEGES. 2004.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: promulgada em 05 de outubro de 1988**. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/ccivil03/Constituicao/Constituicao67.htm>>. Acesso em: 10 jan. 2009.

_____. **Emenda Constitucional nº 19, de 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. Disponível em <<http://www.sefa.pa.gov.br/LEGISLA/leg/Diversa/ConstEmendas/Emendas/EmendaConst%2019.htm>>. Acesso em: 10 jan. 2009.

_____. **Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001**. Altera dispositivos dos arts. 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84, 88 e 246 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc32.htm>. Acesso em: 10 jan. 2009.

_____. **Tribunal de Contas da União**. Plano Estratégico. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/PLANEJA_PLANEJAMENTO/PLANO_ESTRATEGICO/PET-2003.DOC>. Acesso em: 21 jan. 2009.

BUCCELLI, Dalton Oswaldo; POPADIUK, Sílvio. **Integração dos Ativos Intangíveis no Processo de Planejamento Estratégico: Uma Revisita a Matriz SWOT**. FACEF PESQUISA - v.10, n.3, 2007, p. 284-298.

CAMP, Robert C. **Benchmarking: o caminho da qualidade total**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2002.

CAMPOS, Vicente Falconi. **TQC – Controle da qualidade total: no estilo japonês**. 8. ed. Belo Horizonte: Editora DG, 1999.

CARDOZO, José Eduardo Martins. **Princípios Constitucionais da Administração Pública (de acordo com a Emenda Constitucional n.º 19/98)**. IN MORAES, Alexandre. Os 10 anos da Constituição Federal. São Paulo: Atlas, 1999, p. 151.

CARMONA, Pedro Henrique Garcia ; MARTINEZ, José Carlos ; SANTOS, Luis Carlos ; CARDOSO, F. S. . **Evolução do Processo de Custeamento nas Empresas: Da Controladoria às Tomadas de Decisão.** In: XXVII Encontro Nacional de Engenharia de Produção e XIII International Conference on Industrial Engineering and Operations Management, 2007, Foz do Iguaçu - PR. XXVII . v. Único.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Controle Interno da Administração Pública: Uma perspectiva do modelo de gestão administrativa.** 2007. 216 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Social). Pontífica Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2007.

CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** 2a ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CAVALCANTI, M. **Gestão estratégica de negócios: evolução, cenários, diagnóstico e ação.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COOPER, Donald R; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração.** Tradução Luciana de Oliveira da Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CORRAR, Luiz J; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria (coordenadores). **Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia.** FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. São Paulo: Atlas, 2007.

CORTIVO, Zaudir Dal´. **Aplicação do Controle Estatístico de Processo em Sequências Curtas de Produção e Análise Estatística de Processo Através do Planejamento Econômico.** 2005. 163 f. Dissertação (Mestre em Ciências). Programa de Pós-Graduação em Métodos Numéricos em Engenharia, na Área de Concentração, Programação Matemática e na Linha de Pesquisa em Métodos Estatísticos Aplicados à Engenharia, dos Setores de Ciências Exatas e Tecnologia da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2005.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Internal Control – Integrated Framework.** Disponível em <http://www.coso.org/documents/COSO_Guidance_On_Monitoring_Intro_online1.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2009.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DAVENPORT, T. **Reengenharia de Processos.** Rio de Janeiro: Editora Campus, 1994.

D'AVILA, M.Z. **Título: Um Estudo Exploratório Sobre a Aplicabilidade do Método de Controle do COSO para as Empresas Brasileiras de Pequeno Porte.**

Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC/SP, Brasil. Ano de Obtenção: 2005.

DELLARETTI, O. F. (1996) **As sete ferramentas do planejamento da qualidade.**

Editora Fundação Cristiano Ottoni, Belo Horizonte, 183 p.

DEMING, E. **Os 14 princípios de Deming.** Disponível em:

<<http://www.datalyzer.com.br/site/suporte/administrador/info/arquivos/info80/80.html>>. Acesso em: 03 jan. 2010.

DIAMOND, Jack. **The Role of Internal Auditing in Government Financial**

Management: an international perspective. IMF Working Papers, WP/02/94, maio 2002.

DIAS, Rosana; OLIVEIRA, Milton de. **Controle e Acompanhamento dos**

Processos Críticos, por Meio de Ferramentas de Qualidade, Auxiliam a

Unidade de Negócio Oeste na Redução do índice de Perdas. 24º Congresso Brasileiro de Engenharia Sanitária e Ambiental. 02 a 07 de setembro de 2007. Belo Horizonte/MG, p. 1-10.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 18.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

DRUCKER, P.. **Desafios Gerenciais para o Século XXI.** São Paulo, Pioneira

Thomson Learning, 1999.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência.** 2.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria Teoria e Prática.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FILHO, Sérgio Lopes Jund. **As Novas Doutrinas de Administração Pública e os seus Reflexos nos Controles e na Auditoria de Desempenho dos Programas Governamentais.** Rio de Janeiro/2002. Dissertação de mestrado, FGV.

FISCHMANN, A. A., ALMEIDA, M. I. R. de, **Planejamento estratégico na prática.**

2.ed. São Paulo: Atlas, 1990.

FRANÇA, Rogério Dantas. **Sistemas de Controle no Terceiro Setor: Um Estudo Exploratório das Igrejas Batistas da Grande João Pessoa – PB.** 2007. 119 f.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-graduação Multiinstitucional e Inter- Regional em Ciências Contábeis da UNB/UFPB/UFPE/UFRN. João Pessoa, 2007.

FUSCALDI, Kelliane da Consolação; MARCELINO, Gileno Fernandes. Análise SWOT: **O Caso da Secretaria de Política Agrícola**. XLVI Congresso da Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural - SOBER. Rio Branco, Acre, 20 a 23 de julho de 2008.

GODOY, L. P. ; BELINAZO, D. ; BORTOLUZZI, A. . **As contribuições do programa 5S's para a implantação do programa de qualidade total**. In: VI Seminário de Integração de Pesquisa e Pós-Graduação, 2002, Santiago, RS. Anais do VI Seminário de Integração de Pesquisa e Pós-Graduação. Santiago : URI, 2002. v. 1. p. 157-175.

GOMES, Josir S. - **Um Estudo Exploratório sobre Controle Gerencial em Empresas Estatais Brasileiras** - Rio de Janeiro - Tese de Doutorado - COPPEAD/UFRJ - 1983.

GONÇALVES, C. A; MEIRELLES, A. M.. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

GRANDE, J. F. ; BEUREN, I. M. . **Abordagens da controladoria em livros publicados no Brasil**. RIC. Revista de Informação Contábil, v. 2, p. 40-55, 2008.

GREGORINI, Adilmar. **Auditoria de Detecção de Fraude**. Revista da CGU / Presidência da República, Controladoria-Geral da União. Ano IV, n.º 6, Setembro/2009. Brasília: CGU, 2009. 134 p.

GREVE, José Tarcísio; SALLES, José Antônio Arantes. **Estratégia baseada em recursos, estratégia baseada no mercado, análise swot: conceitos únicos ou separados?** XIII Simpósio de Engenharia de Produção – SIMPEP. Bauru, SP, Brasil, 6 a 8 de Novembro de 2006, p. 1-11.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública**. 2.ed.rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

GUIMARÃES, Klicia Maria Silva. **Uma Proposta de Modelo Gerencial para Administração Pública: Caso Brasil**. 2003. 308 f. Tesi Doctoral del Curso de Economia y Empresa. Universitat De Les Illes Balears, Departament d' Economia i Empresa. Palma, Illes Balears, 2003.

IMONIANA, J. O; NOHARA, J.J. . **Cognição da estrutura do controle interno - Uma pesquisa exploratória**. Base (UNISINOS), Vale do Rio dos Sinos, v. 2, p. 37-46, 2005.

ISHIKAWA, K. **TQC total quality control: estratégia e administração da qualidade**; São Paulo: IMC, 1986.

JÚNIOR, Nilson José de Oliveira; JÚNIOR, Oswaldo Demóstenes Lopes Chaves; LIMA, Mariomar de Sales . **Revista Universo Contábil**. ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 5, n. 1, p. 38-54, jan./mar. 2009.

JUNIOR, Sebastião Bergamini. **Controles Internos Como Um Instrumento de Governança Corporativa**. Revista do BNDES. Rio de Janeiro, V. 12, nº 24, p. 149-188, dez. 2005.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: teoria e estudos de caso**. São Paulo: Pioneira, 1976, p.7-8.

KAPLAN, Robert; ATKINSON, Anthony. **Advanced management accounting**. 3 ed. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice-Hall, 1998.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial: Com Modelos de Documentos e Pareceres Utilizados**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 6. ed. 2. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Eliseu. (1998). **Contabilidade de Custos**. 6. ed. São Paulo:Atlas.

MEIRELLES, Hely L. **Administrativo Brasileiro**. 14. ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1990.

_____. **Direito Administrativo brasileiro**. Cit., 21 ed. atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero e José Emmanuel Burle Filho. Malheiros, 1996.

_____. **Direito administrativo brasileiro**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MONTGOMERY, D. C. **Introdução ao controle estatístico da qualidade**. 4º Ed. Rio de Janeiro: LTC, 2004.

MORGADO, Cláudia do Rosário Vaz. **Avaliação de Riscos para Priorização do Plano de Segurança Ambiental**. In: Congresso Nacional de Excelência em Gestão, 22 e 23 de novembro de 2002. Niterói. Congresso Nacional de Excelência em Gestão, 2002. v. 1. p. 1-1.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas. 1999.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**, 1a.Edição, São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Hélio Cincinato de. **Auditoria Governamental Como Instrumento de Avaliação dos Resultados dos Programas Governamentais: Uma Análise Comparativa SIGPLAN – Relatório de Gestão**. 2007. 168 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pósgraduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília – DF, 2007.

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

OROZCO, Carlos Hernandez. **Planificación y Programación**. 7. reimp. de la 1. ed. Editorial UNED, San José 2004, 264 p.

OSADA, T. Housekeeping. **5S: seiri, seiton, seiso, seiketsu, shitsuke**. São Paulo: Atlas, 1992.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: Gestão Eficaz Utilizando Padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PARENTE, Juracy . (2000). **Varejo no Brasil**. São Paulo, Atlas.

PAULO, Wanderlei Lima de; FERNANDES, Francisco Carlos; RODRIGUES, Luciana Gavazzi Barragan; EIDT, Jorge. **Riscos e controles internos: uma metodologia de mensuração dos níveis de controle de riscos empresariais**. Revista Contabilidade & Finanças (Online), v. 43, p. 49-60, 2007.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos** . São Paulo: Atlas, 1999.

PIPKIN, Al. **The controller's role on route to the 21st century**. CMA Management. Canadá: ABI/INFORM Global, v. 3, n. 63, p. 10-18, Apr. 1989.

PORTER, M.E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Controle Gerencial para entidades da Administração Pública**. In: Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria de Tesouro Nacional. Finanças Públicas II prêmio STN de monografia. Impresso: Brasília/ESAF/1997.

_____. **Uma visão contábil do controle na administração pública. 2005**. Disponível em: < <http://www.fafica.com>>. Acesso em: 15 ago. 2009.

RIO DE JANEIRO (RJ). **Decreto nº 29.970, de 13 de outubro de 2008.** Aprova o Regimento Interno da Controladoria Geral do Município e dá outras providências. Disponível em:
<http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/30377Dec%2029970_2008.pdf>.
Acesso em: 05 jul. 2009.

_____. **Decreto nº 30.595, de 08 de abril de 2009.** Altera a estrutura organizacional da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro - CGM. Disponível em:
<http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/31429Dec%2030595_2009.pdf>.
Acesso em: 05 jul. 2009.

_____. **Lei nº 2.068, de 22 de dezembro de 1993.** Institui o Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria do Poder Executivo, cria a Controladoria Geral do Município e dá outras providências. Disponível em:
<<http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/controladoria/pdf/lei2068.pdf>>. Acesso em: 05 jul. 2009.

_____. **Resolução nº 941, de 21 de dezembro de 2009.** Atualiza o Manual de Normas e Procedimentos de Controle Interno. Disponível em:
<<http://smaonline.rio.rj.gov.br/ConLegis/pdf/relPdf.asp?32969>>. Acesso em: 05 jan. 2010.

ROBBINS, Stephen Paul. **Administração: mudanças e perspectivas.** São Paulo: Saraiva, 2002.

RODRIGUES, Marcus V.C; AMORIM, Telma A.A. **Uma investigação da Qualidade nas Organizações Brasileiras.** In: Revista Brasileira de Administração Contemporânea, Anpad, Vol. I, Nº 9, Setembro/1995, p. 261 – 285.

RUA, Maria das Graças. **Princípios da administração gerencial para o setor público.** In: Administração gerencial para um novo estado. Brasília, ENAP/SMTEC, 1997.

SANTANA, Isabelle Karine Cruz; CLERICUZI, Adriana Zenaide; CAVALCANTE, Jacqueline Nunes. **Melhoria Contínua: Abordagem e Técnica.** Congresso Virtual Brasileiro de Administração - Convibra. 7 a 15 de dezembro de 2007, p. 1-16.

SANTOS, E. S. ; PONTE, V. . **Função da Controladoria sob a Abordagem da Gestão Econômica.** In: VI Congresso Brasileiro de Custos, 1999, São Paulo. VI Congresso Brasileiro de Custos, 1999.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil:** Porto Alegre: Bookmann, 2000.

SECONDANT, Charles-Louis de. **Espírito das leis.** Trad. Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

SERESUELA, Nívea Carolina de Holanda. **Princípios constitucionais da Administração Pública**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 60, nov. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3489>>. Acesso em: 22 ago. 2009.

SHANK, J.K. & GOVINDARAJAN, V. **Strategic cost management: the new tool for competitive advantage**. New York: The Free Press, 1993.

SHIBA, S.; GRAHAM, A.; WALDEN, D.. **TQM: quatro revoluções na gestão da qualidade**. Porto Alegre: Artes Médicas, 1997, 402p.

SILVA, P. R. S; PESO, R. C. **Qualidade total**. In: Ballesteros-Alvares, M. E. Administração da qualidade e da produtividade: abordagens do processo administrativo. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVEIRA, Fabiana Costa da Silva. **Construção de Modelo de Business Intelligence para a Controladoria Evidenciar Informações Estratégicas: O Caso do SESI – Serviço Social da Indústria do Estado do Rio Grande do Sul**. 2007. 386 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos. São Leopoldo, 2007.

SPENDOLINI, Michael J. **Benchmarking**. 2. ed. São Paulo: Makron Books, 2003.

STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harbra, 2001.

TENÓRIO, Juliene Gama. **Controle Interno: Um Estudo Sobre a Sua Participação na Tomada de Decisão de Investimento no Mercado de Capitais Brasileiro**. 2007. 146 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Recife, 2007.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 5 ed. São Paulo: Editora Universidade de São Paulo, 1976.

_____. **Controladoria Financeira das Empresas**. São Paulo, Edições Universidade Empresa, 1980.

VERGUEIRO, Waldomiro. **Qualidade em serviços de informação**. São Paulo: Arte & Ciência, 2002.

WAGNER, Mario B; MOTTA, Valter T; DORNELLES, Cristina. **SPSS passo a passo: statistical package for the social sciences**. Caxias do Sul: EducS, 2004. 172 p.

WALTON, Mary. **O Método Deming de Administração**. Rio de Janeiro: Marques Saraiva, 1989.

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.** 95 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, 2008.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos.** 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2002.

APÊNDICE - Questionário de Pesquisa

Questionário de pesquisa acadêmica

Prezado Servidor Público,

Você está recebendo um questionário contendo perguntas de interesses estritamente acadêmicos. O principal objetivo é estudar as percepções dos coordenadores, gerentes e auditores, contadores e técnicos de contabilidade lotados na Auditoria Geral da CGMRJ, **sobre o uso das ferramentas de Controle Interno pelos gestores da coisa pública, pertencentes aos Órgãos que compõem o Poder Executivo Municipal, no desempenho de suas funções.**

Sob nenhuma hipótese serão divulgados ou repassados dados ou informações fornecidas pelos entrevistados, nem serão estes utilizados para outra finalidade senão a acadêmica aqui proposta, pois está relacionada à minha dissertação de mestrado no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

Sua participação é voluntária e muito importante! Não existe resposta certa ou errada, podendo até existir mais de uma resposta.

Os resultados serão analisados de forma global, de tal modo que as respostas individuais não são identificadas. Sua identificação não é necessária (opcional ao final do questionário).

Agradecemos sua participação e colaboração.

Escreva a sua resposta, ou empregue um ou mais de um "X":

A1. Sexo

(A1.1) Feminino

(A1.2) Masculino

A2. Ocupação**(A2.1)** Auditor Geral ou Coordenador(a)**(A2.2)** Gerente**(A2.3)** Auditor(a)**(A2.4)** Contador(a)**(A2.5)** Técnico de Contabilidade**A3. Faixa Etária****(A3.1)** Menos de 20 anos**(A3.2)** 21 – 30 anos**(A3.3)** 31 – 40 anos**(A3.4)** 41 – 50 anos**(A3.5)** Mais de 51 anos**A4. Nível de Instrução****(A4.1)** Ensino Superior completo ou incompleto? Em qual especialidade?**(A4.2)** Pós-Graduação: Especialização. Em quê?**(A4.3)** Pós-Graduação: Mestrado. Em quê?**(A4.4)** Pós-Graduação: Doutorado. Em quê?**A5. Há quantos anos trabalha como servidor público na Auditoria Geral da CGMRJ?****(A5.1)** Menos de 01 ano**(A5.2)** 01 – 03 anos**(A5.3)** 04 - 10 anos**(A5.4)** Mais de 10 anos**A6. AMBIENTE DE CONTROLE****(A6.1)** Os profissionais aplicam os controles internos existentes;**(A6.2)** Os dirigentes influenciam a cultura interna da entidade;**(A6.3)** É feita delegação de autoridade acompanhada de supervisão;**(A6.4)** São realizadas avaliações de desempenho, rodízios e treinamentos;**(A6.5)** Os processos de trabalho são claramente definidos.

A7. AVALIAÇÃO DE RISCOS

- (A7.1)** Os fatores de risco que podem afetar às operações são identificados;
- (A7.2)** Os riscos de não atingirem seus objetivos são gerenciados;
- (A7.3)** Os riscos são identificados e comunicados internamente;
- (A7.4)** Os riscos são avaliados em relação à probabilidade de ocorrerem;
- (A7.5)** Existe um plano de ação para reduzir ou anular o impacto dos riscos.

A8. PROCEDIMENTOS DE CONTROLE

- (A8.1)** Existem políticas internas para garantir os planos traçados;
- (A8.2)** As entidades possuem controles físicos de seus ativos;
- (A8.3)** Os controles existentes apresentam indicadores de desempenho;
- (A8.4)** Nas entidades auditadas, as funções são segregadas;
- (A8.5)** Existem critérios para avaliação das metas executadas pelos gestores.

A9. INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

- (A9.1)** As pessoas exercem suas funções baseadas nas informações internas;
- (A9.2)** Os sistemas de informação nas entidades são integrados;
- (A9.3)** A Administração comunica as responsabilidades de cada funcionário;
- (A9.4)** As entidades mantêm canais de comunicação abertos;
- (A9.5)** As estratégias gerenciais são disseminadas por todos os órgãos.

A10. MONITORAMENTO

- (A10.1)** As operações são acompanhadas e as deficiências comunicadas;
- (A10.2)** Existe supervisão dos controles internos em situações de mudanças;
- (A10.3)** As deficiências de controle são identificadas e monitoradas;
- (A10.4)** Os resultados apresentados pelo sistema de controle são avaliados;
- (A10.5)** Os processos de trabalho das entidades são aprimorados.

A11. Quais as técnicas gerenciais aplicadas pelos órgãos que compõem o Poder Executivo Municipal no sentido de implementação das estratégias e políticas de controle?

- (A11.1)** Lista de Verificação;
- (A11.2)** Programa 5 S;
- (A11.3)** Brainstorming (“tempestade cerebral”)
- (A11.4)** Diagrama de Pareto
- (A11.5)** Diagrama de Causa e Efeito (espinha de peixe)
- (A11.6)** Benchmarking
- (A11.7)** Ciclo PDCA (planejar, fazer, verificar, agir);
- (A11.8)** Outro (Por favor especificar)

A12. Quais são os critérios utilizados para avaliação das metas executadas pelos gestores da coisa pública nos órgãos que compõem o Poder Executivo Municipal?

- (A12.1)** Incluem parâmetros financeiros;
- (A12.2)** Incluem parâmetros operacionais;
- (A12.3)** Incluem parâmetros de satisfação dos clientes;
- (A12.4)** Incluem parâmetros de desempenho dos funcionários;
- (A12.5)** Outro (Por favor especificar)

A13. Como é feita a avaliação dos resultados apresentados pelos órgãos subordinados a CGMRJ, quanto à efetiva implementação dos procedimentos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal?

- (A13.1)** Incluem parâmetros financeiros;
- (A13.2)** Incluem parâmetros operacionais;
- (A13.3)** Incluem parâmetros de satisfação dos clientes;
- (A13.4)** Incluem parâmetros de desempenho dos funcionários;
- (A13.5)** Outro (Por favor especificar)

A14. Como são identificados os processos de trabalho que foram aprimorados, em razão das oportunidades de melhorias recomendadas pela Auditoria Geral?

(A14.1) Através do plano estratégico do ano anterior (revisado/atualizado);

(A14.2) Através da análise da cadeia de valor;

(A14.3) Através do follow-up;

(A14.4) Através do conceito do Sistema ABC - Custo Baseado na Atividade

(A14.5) Outro (Por favor especificar)