
PERFIL DOS CONTROLES INTERNOS EM PREFEITURAS DO RIO GRANDE DO SUL: UMA ANÁLISE NAS MAIORES CIDADES GAÚCHAS

PROFILE OF INTERNAL CONTROLS IN TOWN RIO GRANDE DO SUL: AN ANALYSIS OF MAJOR CITIES IN RIO GRANDE DO SUL

Maristela Menna Costa da Roza

Mestre em Contabilidade – PPGC/UFSC
(Universidade Federal de Santa Catarina);
Gerente do Matricial de Receitas – Prefeitura de Pelotas;
Endereço: Rua Nilo Peçanha, 120 ap. 402
Pelotas/RS.
E-mail: maristelaroza@gmail.com

Rogério João Lunkes

Doutor em Engenharia de Produção/UFSC
(Universidade Federal de Santa Catarina);
Professor da Graduação e do PPGC/UFSC;
Endereço: Campus Universitário – Trindade – Florianópolis – SC.
E-mail: rogeriolunkes@bol.com.br

Luiz Alberton

Secretário de Planejamento e Finanças da UFSC
(Universidade Federal de Santa Catarina);
Doutor em Engenharia de Produção;
Professor da Graduação e do PPGC/UFSC;
Pesquisador/Líder pelo NEAUD – Núcleo de Pesquisas em Auditoria/UFSC;
Endereço: Campus Universitário – Trindade – Florianópolis – SC.
E-mail: alberton@seplan.ufsc.br

Recebido: 17/14/2011 2ª versão: 19/10/2011
Aprovado: 24/10/2011 Publicado: 27/06/2012

RESUMO

Este estudo tem por objetivo identificar o perfil dos controles internos de prefeituras, localizadas nas maiores cidades do estado do Rio Grande do Sul – RS. A importância do estudo reside no exame da organização dos Controles Internos – CIs, assim como sua subordinação hierárquica dentro das diferentes estruturas organizacionais, com foco em organizações públicas (prefeituras). A pesquisa caracteriza-se como um levantamento (*survey*), de caráter descritivo e abordagem qualitativa e quantitativa. Para a coleta dos dados foi aplicado um questionário, com perguntas abertas e fechadas, dirigidas às controladorias ou controles internos, das 18 maiores cidades do RS. Os resultados apontaram que 14 cidades possuem CIs constituídos e que a formação de seus *controllers*, é em grande parte, de profissionais de nível superior, destacando-se dentre esses, os contadores (42%). Quanto à estrutura hierárquica, observou-se que esses CIs estão em sua maioria, subordinados ao comando dos seus prefeitos e quanto ao grau de centralização de suas atividades de controle, 71% desses CIs, assim se auto-enquadram. Alguns CIs constam como *staff* (assessoria), e outros atuam como linha e *staff*, e suas ações principais são de avaliação e controle das metas orçamentárias e financeiras (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Orçamento Anual), observadas as determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

Palavras-chave: Controladoria, Controle interno, Prefeituras, *Controllers*.

ABSTRACT

The aim of this study is to identify the profile of controlling in the Administration of large cities in the State of Rio Grande do Sul, southern Brazil. The importance of the study lies in the organization of Internal Controls (ICs), as well as in the hierarchical subordination within the several organizational structures, with special focus on public organizations (City Administration). The research is characterized as a descriptive study of survey with a quali-quantitative approach. For data collection, a questionnaire was applied with both closed and open questions directed to the controlling and internal controls of the eighteen large cities surveyed. The results show that the fourteen large cities have their bodies of IC duly established and that the background of their controllers is mostly of graduate professionals, highlighting, among them, the accountants (71%). As regards the hierarchical structure, it was observed that the ICs are, most of them, subordinated to the authority of their mayors. Concerning the degree of centralization of their controlling activities, ten out of these ICs fall into this category. Some ICs fall into the category of “staff”, followed by those that are active as line and staff, and their performances are the main evaluation and control targets as foreseen in the “Pluriannual Plan”, “Budgetary Guidelines Act” and “Yearly Budget”.

Keywords: Controlling, Internal control, Administration, Controllers.

1. INTRODUÇÃO

Com a Constituição Federal de 1988, que dita normas rígidas para os gestores públicos em relação a sua responsabilidade na gestão fiscal, exercida nas esferas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, reforçada pela Lei Complementar nº. 101 de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, mais controles internos foram implementados, pela busca de maior eficiência, eficácia e economicidade na aplicação de recursos públicos (CRUZ; GLOCK, 2003).

Para cumprir esses regulamentos o gestor público municipal necessita do auxílio de controles internos eficientes, isto levou a criação de áreas de controladoria, unidades de controle interno, com subordinação, ao chefe do poder executivo municipal.

Juntamente com essa estruturação, urge a seriedade e isenção na contratação dos *controllers* e suas chefias, pois da eficiência desses dependerá a eficácia do trabalho em equipe, e por conseqüência, do gestor público municipal.

Para Calijuri (2004, p.41), “cada unidade de uma organização deve ter pleno entendimento de suas responsabilidades, como cada unidade relacionada à outra, e qual autoridade pode ser delegada a outras unidades”.

Na percepção final, em seu estudo realizado sobre a importância dos CI nas organizações, Rezende e Favero (2005, p. 43) declaram que “o controle interno é um instrumento indispensável para o desenvolvimento de qualquer tipo de entidade. Sua aplicabilidade tem caráter preventivo dentro da organização”.

Nesse sentido, incorpora-se ainda a importância de estudos sobre a organização desse CI, que precedem a realização das atividades de controle, assim como sua subordinação hierárquica dentro das variadas estruturas organizacionais, que tem como foco neste trabalho, organizações públicas (prefeituras).

O estudo da atuação dos CIs em organizações tem sido alvo de vários estudos, porém não foram localizadas pesquisas que busquem a organização desses em organizações públicas, especificamente, em prefeituras das maiores cidades gaúchas.

A pretensão geral deste estudo é identificar o perfil dos Controles Internos, atuantes em prefeituras localizadas nas maiores cidades, do estado do Rio Grande do Sul e como objetivos específicos, delinea-se:

- ✓ Identificar-se a existência de Controles Internos – CIs nas prefeituras em foco;
- ✓ Verificar-se a formação e a exclusividade de atuação do chefe desses controles;
- ✓ Examinar-se o grau de subordinação hierárquica na estrutura municipal;
- ✓ Analisar-se as ações desse CIs em linha e/ou *staff*;
- ✓ Identificar-se a composição de *controllers*, atuantes nesses CIs, evidenciando-se suas formações acadêmicas; e
- ✓ Analisar-se e comparar-se as dez principais atividades desenvolvidas por esses CIs.

Sabendo-se ainda do papel precípua da controladoria, que é o controle interno com visão estratégica e com a finalidade de apoio aos gestores municipais, para obtenção de resultados eficientes e eficazes, vislumbrou-se a possibilidade de evidenciar-se sua estruturação e atuação como eminente serviço.

Portanto, a importância deste trabalho consiste no estudo da organização dos CIs em prefeituras, localizadas em cidades de grande porte, no estado do Rio Grande do Sul, averiguando-se assim, sua atuação dentro da estrutura pública e localizando-se ainda, as datas de sua constituição, observando-se seus atores e descrevendo-se suas principais atividades realizadas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A controladoria teve suas possíveis origens na administração pública. Isto porque na Inglaterra, o título *comptroller* foi utilizado para denominar vários cargos da “*English Royal Household*”, como *comptroller* das contas na repartição “*Lord Chamberlain*”, sendo posteriormente, reforçada pelo início da Revolução Industrial em 1760. Assim, os primeiros *controllers*, ou melhor dizendo *comptrollers*, são localizados na área estatal, na Inglaterra e nos E.U.A. O rei da Inglaterra já nomeava *comptrollers* no século 15 (WEBER, 2004).

Posteriormente, nos Estados Unidos da América, pressionado pela recém conquista da independência, em 1776, surgiu um movimento em prol do maior controle e transparência na gestão dos recursos públicos. Em 1778, deste processo emergiu a criação e institucionalização do cargo de *comptroller* por parte do congresso. Nesta esteira, o Departamento de Tesouraria estabeleceu a função de *comptroller* em 1789, sendo a mesma depois estendida para as agências e repartições federais, estaduais e municipais. Por sua vez, em 1866, e com o objetivo de melhorar o controle das contas públicas, o governo Inglês criou os Escritórios de Controladoria e Auditoria Geral.

Tradicionalmente, o conceito de controladoria focalizava essencialmente a contabilidade, fortemente relacionada a controles financeiros. Assim, seu papel atinha-se basicamente às tarefas de acompanhar os registros contábeis, controlar e limitar os sistemas de recebimento, estoque e pagamento, bem como preparar relatórios para a administração e as demonstrações contábeis para publicação. Desta forma, mantinha o sistema de padrões e processos empresariais, assegurando que os resultados obtidos estivessem de acordo com os níveis aprovados e para os propósitos aos quais haviam sido criados.

Conforme mencionado anteriormente, os princípios da controladoria estão relacionados ao controle. Assim, o conceito de controle, de acordo com Frese (1968), deve ser entendido como sendo a

comparação entre valores planejados e os efetivados para as informações sobre os resultados internos do negócio. Este conceito, quando analisado sob o espectro de Anthony e Dearden (1992), adquire maior sofisticação pois eles defendem que o controle gerencial consiste em programar, orçar, executar e avaliar. Há de se destacar, que ainda assim, nesta visão, a função de planejar não é contemplada.

Entretanto, com o passar do tempo essa função deixou de ser essencialmente contábil e enfatizada em controles, para tornar-se multidisciplinar, envolvendo conhecimentos relacionados a várias outras ciências, como administração, economia, estatística, psicologia e outras, que são empregadas conjuntamente com a contabilidade.

Há fortes críticas quanto a se relacionar Controladoria a controles. Nesse sentido, Horváth (2006) defende que usar controle e controladoria como sinônimos é algo impensável. O autor afirma que as confusões quanto ao que seja controladoria surgem quando se tenta derivar da palavra controle a definição do que seria controladoria. Isto talvez, de fato não faça sentido à luz do espectro atualmente defendido para a área. Entretanto, há indícios de que ela efetivamente derivou da ênfase em controles, porém evoluiu para uma abrangência maior e mais estratégica. Por isto, Horváth (2006) coloca que “controle é bom, mas **controladoria é melhor**”. (grifo nosso)

Atualmente, há uma série de definições, na literatura, para o que seja a controladoria, inclusive com divergências entre os vários autores. Na verdade, apesar da importância atribuída à área, não há consenso, na literatura, quanto ao seu conceito, principalmente porque sua atuação é muito ampla, estendendo-se desde as áreas operacionais até as estratégicas, apresentado enfoques diversos, dependendo do contexto em que é aplicada e dos conhecimentos da pessoa que estiver liderando a área.

Segundo Knoepfel (1935), a controladoria tem a função de coordenação do negócio, trabalhando de modo destacado e imparcial. Tem a responsabilidade de planejar os lucros e de prover o aparato necessário ao controle do lucro. Logo, é a função investigativa, analítica, sugestiva e aconselhadora, que estuda o negócio em todos os seus pontos e tempos, formulando o plano que deve ser executado na prática relacionado a vendas e controle de produção que, quando aceito ou modificado pela administração, se torna a referência para a avaliação de desempenho.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2004, p.13) asseveram que se pode entender Controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas, sendo considerada por muitos autores como estágio evolutivo da Contabilidade.

Em Calijuri (2004, p.38), “[...] a função da controladoria é fornecer aos gestores das empresas a informação que eles precisam para atingir os objetivos empresariais”, fortalecendo dessa forma, a tomada de decisão dos gestores.

Slomski (2005, p. 15) considera que a Controladoria poderia ser sinônimo de “concerto musical, ou seja, é aquele órgão, departamento, secretaria que fará com que haja uma sinfonia [...] é premente a existência de um órgão que faça essa concertação (ato de produzir sinfonia) [...]”.

Portanto, a busca pela eficiência e eficácia nas atividades realizadas por organizações públicas tende a ser alcançada, desde que também seja estabelecida autonomia e isenção aos CIs, quando localizarem em suas averiguações, não conformidades que possam diminuir os resultados dos serviços públicos. Observa-se no próximo tópico explicações sobre Controle Interno.

2.1 Abordagens sobre controle interno

Quanto ao controle interno realizado em área pública, além dos resultados a serem obtidos com os procedimentos de controle, Cruz e Glock (2003, p. 19) enfatizam o compromisso com “a garantia de que

os aspectos legais estão sendo rigorosamente observados”.

Enquanto a busca por uma maior eficiência, eficácia e economicidade na aplicação de recursos públicos, em (IBAM 1994 *apud* CRUZ; GLOCK 2003, p. 33:34) apresenta uma conceituação que atende aos preceitos deste estudo:

Eficiência: está relacionada a custo, à forma pela qual os meios são geridos. É a otimização dos recursos disponíveis, através da utilização de métodos, técnicas e normas, visando ao menor esforço e ao menor custo na execução das tarefas. **A eficiência é, pois, um critério de desempenho. (nosso grifo).**

Eficácia: diz respeito ao atingimento de objetivos e metas. Sua preocupação é com resultados. Se uma organização tem claramente definidos seus **objetivos e se estes são atingidos, dizemos que a organização é eficaz. (nosso grifo).**

Economicidade: refere-se aos prazos e condições nos quais são obtidos os recursos físicos, humanos e financeiros. Uma **operação econômica** pressupõe **recursos em qualidade, quantidade, menor custo e tempo hábil.” (nosso grifo).**

Em novembro de 2008, o CFC, por meio da Resolução nº 1.135 aprovou a NBC T 16.8, que trata dos Controles Internos em entidades públicas, e apresenta em suas disposições gerais, o objetivo de “garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil, visando assegurar o cumprimento da missão da entidade”.

Ressalta-se também, a Norma Técnica Brasileira de Contabilidade – NBC T 12, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, 986 de 21 de novembro de 2003 trata da auditoria interna e alude em seu texto no item 12.1.1.3, à finalidade de fornecer à administração, no cumprimento de seus objetivos, mecanismos “(...) metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos (...)”.

A Norma citada, menciona no item 12.1.1.4, que a “Auditoria Interna tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios”.

O Comitê de Organizações Patrocinadoras, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO em seu relatório Internal Control – Integrated Framework (COSO *apud* BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002, p.320) explica que controles internos são um processo operado pelo conselho de administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas categorias: confiabilidade de informações financeiras, obediência (compliance) às leis e regulamentos aplicáveis e eficácia e eficiência na realização de operações.

E em relação às atividades realizadas pelos Controles Internos, quando o trabalho a executar estiver relacionado à auditoria, verificação de demonstrações contábeis ou contas e outras correlatas, determina o Decreto-Lei nº. 9.295/46, art. 25, “c” e art. 26, que deva ser exclusivamente desempenhado por Contador, regularmente inscrito no Conselho Regional de Contabilidade – CRC advertem Cavalheiro e Flores (2007, p.60), sob pena de exercício ilegal da profissão contábil.

Alerta-se que a posição hierárquica da Controladoria ou CI, dentro da estrutura organizacional municipal é merecedora de observação, uma vez que as atividades realizadas por linha ou staff determinam o grau de vinculação desse órgão formal com o executivo e demais departamentos.

Quanto à tomada de decisão os cargos podem ser divididos em linha ou staff. Para Oliveira (2000), os cargos de linha têm ação de comando, enquanto as unidades organizacionais de assessoria ou staff não têm ação de comando, pois apenas aconselham as unidades no desempenho de suas atividades. Corroborando, Borinelli (2000) explica que os órgãos de linha participam das tomadas de decisões e,

portanto, são co-responsáveis por elas. Os órgãos de staff, por outro lado, apenas oferecem subsídios, sem participar na tomada de decisão.

Autores como, Heckert e Willson (1963), Nakagawa (1993), Tung (1974), Kanitz (1976), Yoshitake (1984), Perez Jr., Pestana e Franco (1997), Figueiredo e Caggiano (1997) Almeida, Parisi e Pereira (2001), Padoveze (2004), Schmidt e Santos (2006), Borinelli (2006), Nascimento e Reginato (2007), qualificam a controladoria como um órgão de *staff*, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabiliza por seus resultados. A controladoria, portanto, não poderia controlar as demais áreas, mas prestaria assessoria, informando aos gestores sobre seus resultados.

Segundo Küpper (2005), a literatura mais antiga ressaltava que a função da controladoria combina com as características da definição de *staff*. Neste sentido, a função de apoio e assessoria diante da direção da organização estava em primeiro plano. Contemplava-se a controladoria como sistema de coordenação para a elaboração e processamento de informações. Para poder concretizar esta função, precisam ser superadas as resistências das demais áreas.

A função de serviço dificilmente é compatível com a competência de decisão, como é o caso das instâncias de linha. Assim, a controladoria precisa estar munida com competências suficientes para influenciar as decisões. Numa função de *staff* ela dispõe de pouca autoridade e, em situações especiais como a imposição de adaptações e inovações, o poder de comando parece indispensável.

Contrapondo a esse ponto de vista, Catelli (1999) defende que a controladoria ocupa uma posição de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica. Dessa maneira, encontra-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou alta administração, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas (MOSIMANN e FISCH, 1999).

Roehl-Anderson e Bragg (1996) entendem que o papel do gestor nas organizações vem mudando e, com isto o nível de autoridade da controladoria. Portanto, ela deixa de ter mera função de *staff* e torna-se participante do processo de tomada de decisão, ou seja, tem um papel de linha.

Chagas e Bonzanini (2003, p.156) citam três (03) tipos tradicionais básicos de estrutura organizacional “a organização linear baseada no princípio da unidade de comando; a organização funcional (*staff*) baseada na assessoria funcional e especialização de funções; e a organização linha-*staff* que é uma combinação dos tipos linha e funcional”.

Portanto, enquanto os Controles Internos de staff, que têm suas atuações centralizadas, como órgãos de assessoramento, hierarquicamente ligados ao executivo municipal, diferentemente desses, os CIs de linha têm suas atuações descentralizadas e participam ativamente das tomadas de decisões.

Apesar de estudos como os de Rebién e Amorim (2008), que abordam o órgão de Controle Interno como uma ramificação do órgão de Controladoria, neste estudo ambos serão citados como sinônimos. Ressalta-se, entretanto, a importância de sua aceitação como unidade administrativa municipal, o que de acordo com o esclarecimento de Cruz e Glock (2003 p. 26) ocorre por parte de prefeituras, com a opção de uma ou outra nomenclatura.

Entretanto, tais escolhas não devem ferir o seu preceito básico, de órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização, Almeida, Parisi e Pereira (1999) sem desviar de suas “funções que têm por objetivo orientar o campo de atuação de determinada área do conhecimento” Schnorrenberger et al. (2007).

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

Este trabalho caracteriza-se como um levantamento (*survey*), de caráter descritivo e abordagem quali-quantitativa, uma vez que, pretende-se identificar o perfil dos Controles Internos/ Controladoria em Prefeituras do RS. Beuren (2006, p. 86) considera que as pesquisas do tipo *survey* “[...] podem ser úteis

para estudos futuros mais específicos ou mesmo mapear a realidade de determinada população ou amostra [...]”.

O levantamento da bibliografia foi realizado, a partir de artigos publicados em periódicos nacionais e livros nacionais e internacionais que abordam o tema Controladoria e Controle Interno. Também foi verificada a legislação nacional e normas do CFC que regulamentam a constituição dos Sistemas de Controles Internos.

Quanto aos procedimentos de coleta dos dados, realizou-se questionário com perguntas abertas e fechadas, dirigidas aos chefes ou responsáveis das controladorias e controles internos, de cada prefeitura enfocada. O estudo foi realizado, no ano de 2008, nas 18 maiores cidades gaúchas, conforme classificação da Federação de Associações de Municípios do Rio Grande do Sul – FAMURS, especificamente, nos Serviços de Controladoria (ou Controle Interno – CI) dessas prefeituras.

Para Beuren (2006, p. 131), as questões abertas ou livres, permitem que os respondentes realizem livremente, a partir de sua própria linguagem, a emissão de suas opiniões, diferentemente das questões fechadas, nas quais são oferecidas alternativas de respostas aos informantes, para que esses escolham a que se enquadre à realidade de cada quesito.

O questionário foi remetido via *e-mail* para as Prefeituras (Controladorias/CIs), sendo que anteriormente foi realizado contato telefônico, com os responsáveis desses serviços, a fim de explicar a motivação e importância de suas participações neste estudo.

Salienta-se que as cidades de Cachoeirinha, Canoas, Gravataí e Uruguaiana possuem uma população individual acima de 100.000 mil habitantes, portanto, são consideradas como maiores cidades, entretanto, essas cidades não foram analisadas e nem demonstradas neste estudo, pois, seus CIs não responderam aos questionamentos, reduzindo-se dessa forma, o número de cidades pesquisadas para 14 cidades.

3.1 Dados populacionais

A FAMURS, entidade gaúcha que representa notadamente, todos os municípios gaúchos, por meio das 25 associações regionais que a compõe, classifica os municípios do estado do RS com população acima de 100.000 habitantes, como cidades de porte grande (maiores cidades do RS).

Entretanto, da análise comparativa entre a informação da FAMURS com os questionários aplicados e respondidos dos CIs, localizou-se em algumas das 14 cidades consideradas de porte grande, divergências na quantificação da população, entretanto, essas não ocasionaram a exclusão de nenhuma dessas cidades desse *ranking*.

Como resultados ao item questionado, total populacional, foram tabulados: Porto Alegre (capital do RS) com a maior população do estado do RS, um total de 1.360.590, seguida por Caxias do Sul com 399.000 e Pelotas com 350.000 habitantes. Quanto às cidades de Santa Maria e Viamão possuem população em torno de 260.000 habitantes, enquanto Novo Hamburgo e Alvorada contam mais de 200.000 habitantes.

As cidades de Rio Grande, São Leopoldo e Passo Fundo aproximam-se de 200.000 habitantes. Já as informações sobre as cidades de Sapucaia do Sul, Bagé, Santa Cruz do Sul e Bento Gonçalves constam população pouco acima de 100.000 habitantes, portanto, também foram analisadas como maiores cidades.

3.2 Composição funcional das prefeituras

O questionário elaborado neste estudo previu o item sobre o total de funcionários, em cada uma das 14 prefeituras estudadas. Observa-se por meio da Figura 1 a evidenciação das respostas colhidas.

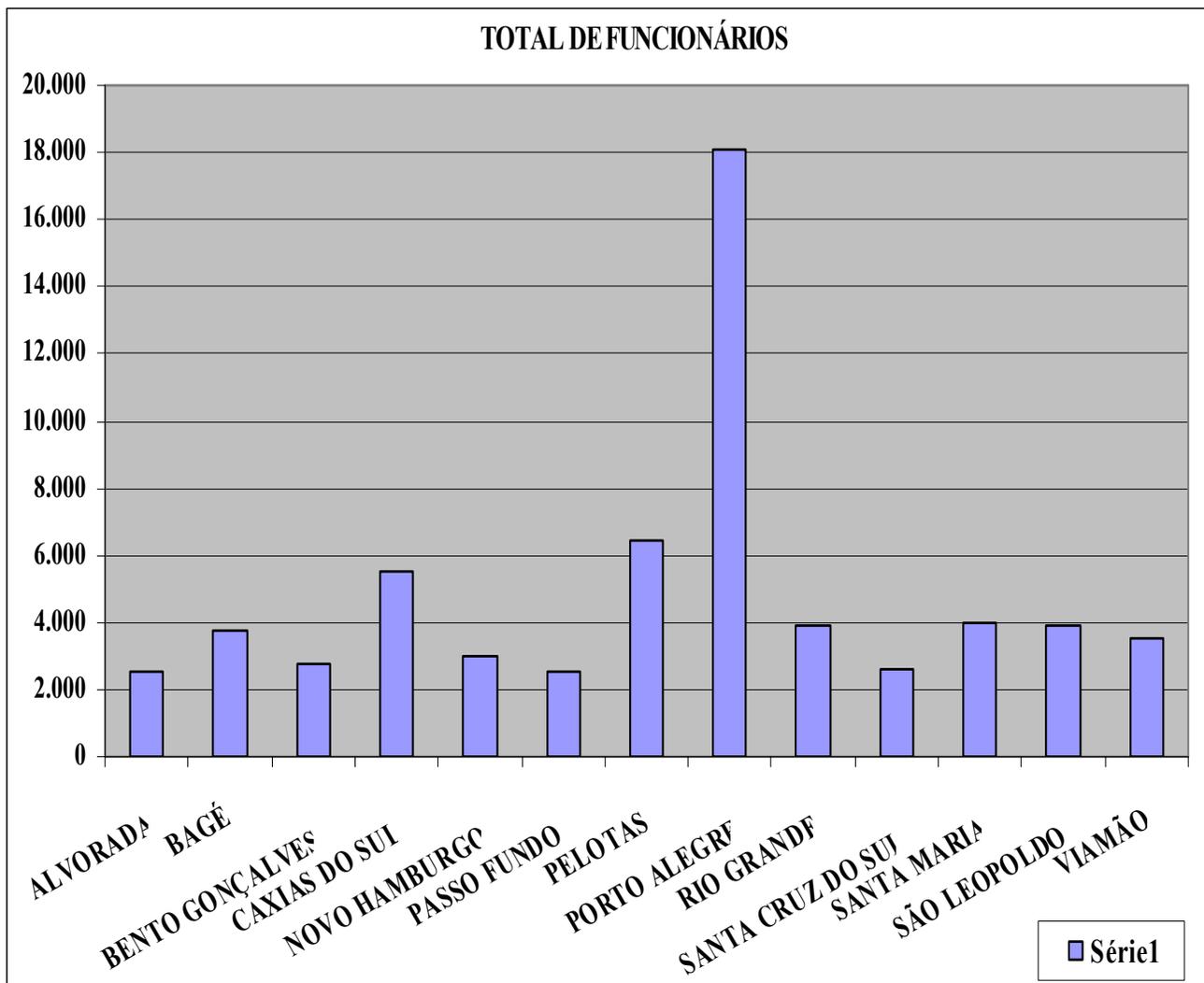


Figura 1: Quantidade de funcionários em prefeituras – RS

Fonte: Controles Internos das Prefeituras

A prefeitura de Porto Alegre apresentou o maior número de funcionários, num total de 18.079 servidores em atividade, sendo 13.518 na administração centralizada, 4.385 em suas autarquias e 176 lotados em sua fundação. Esse total geral em comparação com sua população total atinge 1,2%.

Pelotas ocupa o segundo lugar no total de funcionários ativos, 6.412, e ainda observa seu CI que seus inativos totalizam 758 funcionários aposentados. A comparação percentual entre esse total de funcionários e sua população total (350.000) atinge 1,8%.

Quanto à terceira prefeitura em volume de funcionários ativos localizou-se Caxias do Sul, com um total de 5.504 funcionários. A proporção entre o seu número de funcionários municipais e seu total de habitantes (399.000), atinge 1,4%.

As prefeituras que apresentaram um percentual mais expressivo, quando comparados o total de funcionários ativos e sua população total foram: Bagé com 3,1%, Santa Maria 2,9%, Bento Gonçalves 2,8% e Santa Cruz do Sul com 2,2%.

Salienta-se que em relação ao item número de funcionários, não se obteve resposta do Controle Interno da cidade de Sapucaia do Sul, por esse motivo sua composição funcional, não consta nesta demonstração.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Cenário do controle interno municipal

O foco deste estudo, o perfil dos Controles Internos das prefeituras localizadas nas maiores cidades do RS, com base nos itens questionados sobre a constituição desses foi analisado, buscando-se responder aos seus aspectos estruturais e operacionais, e serão comentados a seguir.

O primeiro aspecto a destacar refere-se às cidades de Passo Fundo e Porto Alegre que se manifestaram respondendo possuir apenas órgãos de Auditoria, que integram o sistema de controle interno, porém ainda não incorporaram em suas estruturas públicas, o título de Controle Interno ou Controladoria, apesar de realizarem atividades que competem aos *controllers*. Dessa forma foram analisadas neste estudo pela atuação de fato, desconsiderando-se, portanto, tal formalidade que tende a ser corrigida futuramente.

Quanto ao item questionado sobre descentralização, Bagé, Bento Gonçalves e Santa Maria responderam que seus órgãos de CIs são descentralizados, diferentemente das outras 10 cidades, que responderam que esses órgãos são centralizados, ou seja, suas atividades de controle não possuem controles auxiliares. Salienta-se que Caxias do Sul não respondeu a este questionamento.

Em relação à data de constituição dos CIs e Auditorias, as cidades de Alvorada e Pelotas manifestaram sua criação com a atual organização no ano de 2005; Porto Alegre e Rio Grande declararam como ano de criação, 2003; Viamão informou o ano de 2002, e as demais cidades responderam que tiveram sua constituição em 2001. Salienta-se que a cidade de São Leopoldo não manifestou sua resposta ao item, data da constituição.

A posição hierárquica dos CIs também foi questionada, e a partir das respostas observou-se que 10 desses órgãos de controle interno estão vinculados aos gabinetes de seus prefeitos, 03 estão ligados as suas Secretarias da Fazenda e apenas 01 não respondeu a este item.

Outro questionamento foi a atuação dos 14 Controles Internos, como tomador de decisões, se de linha ou de *staff*, sendo que este item teve como indicativo o controle realizado por meio de *staff* em 07 desses órgãos; de linha em 02 desses; e de linha e *staff*, conjuntamente, em 02 CIs.

Apesar dos indicativos de alguns respondentes, como atuantes de linha ou linha e *staff*, observou-se que apenas 02 desses CIs apresentaram-se como órgãos descentralizados e 01, apesar de apresentar-se como *staff* indicou anteriormente, ser centralizado.

Dessa forma, não foi possível a constatação final da realidade sobre esse item, centralização ou descentralização, que deveria após a análise de cruzamento com o item linha e *staff* apresentar uma concordância adequada.

A Tabela 1 foi elaborada como forma melhor visualizar o atual perfil acadêmico dos *controllers* das cidades ora questionadas.

Tabela 1: Perfil dos *Controllers* no RS

QUESTIONAMENTOS			
CIDADES	QUANTIDADE DE <i>CONTROLLERS</i>	FORMAÇÃO DO CHEFE	FORMAÇÃO DOS <i>CONTROLLERS</i>
ALVORADA	02	Contador	01 Téc. Contabilidade
BAGÉ	04	"_"	01 Contador 01 Advogado 01 Assistente Social
BENTO GONÇALVES	05	Economista	01 Administrador 01 Arquiteto 01 Ass. Administrativo 01 Contador
CAXIAS DO SUL	05	Contador	01 Administrador 01 Contador 01 Economista 01 Téc. Contabilidade
NOVO HAMBURGO	04	Contador	01 Advogado 01 Contador
PASSO FUNDO	02	Graduando de Direito	01 Contador
PELOTAS	05	Contador	01 Administrador 01 Contador 01 Economista 01 Engenheiro
PORTO ALEGRE	11	Contador	01 Advogado 06 Contadores 01 Economista 01 Engenheiro 01 Téc. Contabilidade
RIO GRANDE	03	"_"	01 Economista 01 Engenheiro
SANTA CRUZ DO SUL	05	Advogado	01 Contador 01 Engenheiro 02 Téc. Administrativos
SANTA MARIA	05	Administrador	01 Administrador 03 Contadores
SÃO LEOPOLDO	05	Contador	01 Advogado 01 Contador 01 Pedagogo 01 Ens. Médio
SAPUCAIA DO SUL	03	Advogado	02 Contadores
VIAMÃO	03	Contador	"_"

Na análise referente ao item quantidade de *controllers* que compõe os órgãos de controles interno, as 14 prefeituras manifestaram variadas composições, entretanto essa média geral resultou em 04 *controllers*, compreendendo nesse cálculo o chefe de serviço e seus auxiliares.

Localizou-se na cidade de Porto Alegre, a composição de CI que apresentou a maior quantidade de colaboradores, com 11 funcionários destacados a esses serviços de controle municipal.

Observa-se ainda em relação ao item, quantidade de *controllers*, na cidade de Novo Hamburgo a indicação de 04 *controllers*, entretanto, os respondentes daquele Controle Interno informaram que um de seus cargos está vago, aguardando nomeação.

A análise realizada referente a composição das chefias diretas dos órgãos de controle em estudo possibilitou a constatação sobre a formação acadêmica desses chefes, que segundo respostas indicaram 07 contadores, 02 advogados, 01 economista e 01 administrador. Dentre essas respostas constatou-se também que 01 chefe é graduando de direito, outro, além da graduação de nível superior possui especialização em Direito Tributário e um terceiro, que também possui graduação superior está cursando Administração de Empresas.

Convém informar-se que as cidades de Bagé e Rio Grande, não disponibilizaram a formação acadêmica de suas chefias, prejudicando assim, a totalização sobre o perfil acadêmico das chefias.

Quando questionados sobre o item, formação acadêmica dos *controllers* que compõem esses órgãos de controles municipais (excluídas as chefias), as cidades respondentes elencaram variadas

formações, que após as análises realizadas neste estudo revelaram que constam 38 profissionais de nível superior, com 01 especialização em Gestão Pública. Também se observou dentre o total de *controllers*, que 07 profissionais possuem apenas o ensino médio.

Essas respostas indicaram ainda que 19 desses *controllers* são contadores, 04 são administradores, 04 são engenheiros, seguidos de 03 economistas, 03 advogados, 01 arquiteto, 01 pedagogo e 01 assistente social. Quanto aos *controllers* de nível médio localizou-se: 03 técnicos em contabilidade, 02 técnicos em administração, 01 técnico em gestão pública e 01 assistente administrativo. Salienta-se que a cidade de Viamão não respondeu a este item.

Questionados sobre a exclusividade aos órgãos de CIs, todos os chefes responderam que sua dedicação é exclusiva, e apenas 01 não é funcionário estatutário. Quanto ao ingresso desses chefes em suas Prefeituras, suas respostas indicam que ocorreram nos anos de 1970 a 2000, sendo que 06 desses atuaram na contabilidade do município, 04 ocuparam áreas ligadas à tributação, 02 exerciam cargos ligados à procuradoria do município e 02 chefes não manifestaram suas respostas.

4.2 Principais atividades realizadas pelos controles internos

O último item do questionário às cidades de porte grande abordou quais seriam as 10 principais atividades realizadas por seus órgãos de CIs. Das respostas fornecidas pelos 14 órgãos de controle, realizou-se uma tabulação exclusiva com a finalidade de observar quais as atividades elencadas como principais.

A partir dessa observação foi possível a demonstração de 03 atividades, que constam nomeadas como principais, veja-se a Figura 2.

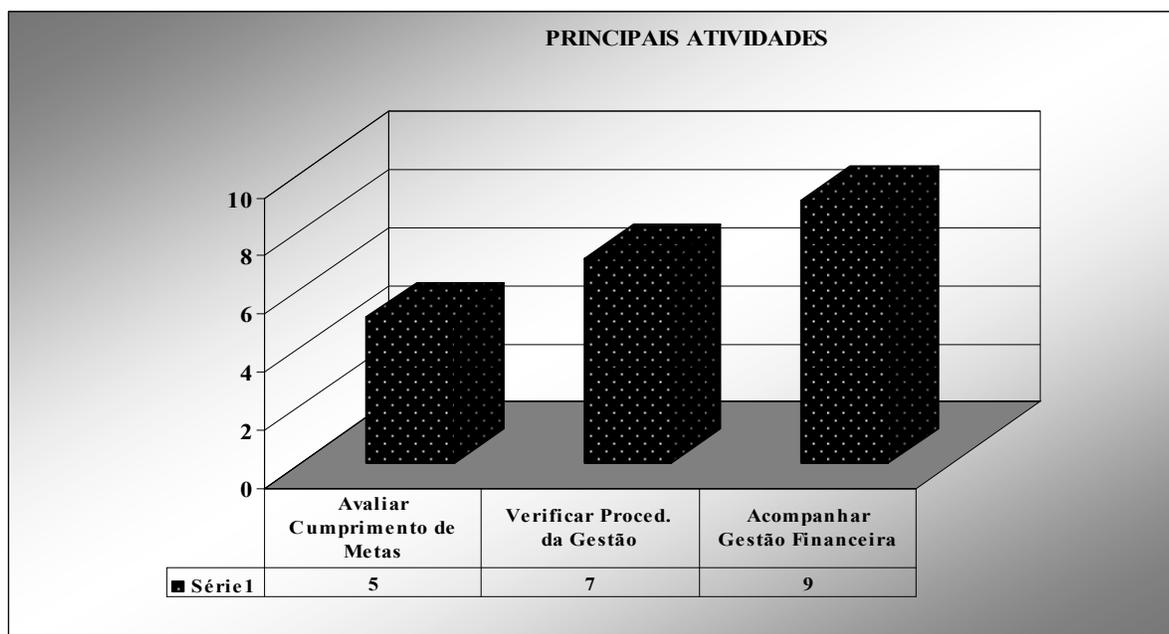


Figura 2: principais atividades de cis

Fonte: autores da pesquisa

Verificou-se que 01 cidade não se manifestou sobre o item, principais atividades realizadas, enquanto outras 05 responderam parcialmente ao questionamento. Também se notou que as atividades mencionadas como principais estão lincadas às determinações da LRF, especialmente:

- ✓ 05 CIs informaram como 1ª atividade, a avaliação do cumprimento de metas previstas no Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Orçamento Anual;
- ✓ 07 CIs determinaram como 2ª atividade, a verificação de procedimentos da gestão municipal;
- ✓ 09 CIs elencaram como 3ª atividade, o acompanhamento sobre a gestão financeira, observados seus limites legais.

Na análise deste item observou-se ainda, algumas atividades desempenhadas pelos CIs que merecem destaque, devido sua diversificação, como a realização de auditorias no âmbito do executivo e legislativo, a emissão de pareceres sobre os balanços circunstanciados, a orientação geral aos órgãos e setores governamentais, o apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional e o acompanhamento de empréstimo internacional.

Constatou-se, portanto, a importância da atuação dos *controllers* à estrutura governamental, seja a partir de atividades que remetem a uma visão estratégica, refletidas no apoio aos gestores municipais ou em atividades de orientação, que vislumbram a melhoria dos procedimentos em geral e conseqüentemente, a obtenção de resultados eficazes.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Reportando-se ao objetivo geral deste estudo, a identificação do perfil dos Controles Internos atuantes em prefeituras localizadas nas maiores cidades do estado do RS, constatou-se inicialmente, que as 14 maiores cidades aqui estudadas possuem órgãos de Controles Internos, constituídos, seja com mais ou menos *controllers*, e que suas formações são em grande parte, realizadas por profissionais de nível superior, destacando-se dentre esses, os contadores (26 contadores).

Quanto à estrutura hierárquica, observou-se que esses Controles Internos estão em sua maioria, subordinados ao comando dos chefes dos seus executivos e quanto ao grau de centralização de suas atividades de controle, 10 desses, assim se auto-enquadram, ou seja, não possuem controles auxiliares. Alguns CIs constam como de *staff* (assessoria), seguidos de 05 CIs que atuam como linha e *staff* (decisão e assessoramento, conjuntamente).

Dentre as principais atividades relatadas pelos órgãos de Controles Internos, foram mencionadas suas atuações sobre as avaliações e controle de metas, previstas no Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Orçamento Anual, observadas as determinações da LRF.

Sugere-se que este estudo aplicado sobre os Controles Internos das maiores cidades gaúchas, seja expandido, primeiramente, sobre as prefeituras localizadas em cidades classificadas como porte médio, e seqüentemente, como porte pequeno.

Recomenda-se também, que a pesquisa seja desenvolvida no estado de Santa Catarina – SC, com a finalidade de desenhar-se um perfil comparativo entre essas duas realidades socioeconômicas.

6. REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, L. B., PARISI, C., PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A.; (Coord.). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- _____. Controladoria. In: Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 1999.
- ANTHONY, R.N., DEARDEN J., Management Control Systems. London: R.D. Irwin 1992.
- BEUREN, Ilse Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade – Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2006.
- BORINELLI, Márcio L. Estrutura Básica Conceitual de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da prática. São Paulo: FEA/USP, 2006. Tese do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. Auditoria. Tradução da 7ª edição do original Modern Auditing por José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL. Lei nº 101, 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 06/11/2008.
- _____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE . Resolução nº 1.135, de 21 de novembro de 2008. Resolve aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135> Acesso em: 18/10/11.
- _____. Resolução nº 986, de 21 de novembro de 2003. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986> . Acesso em: 10/06/09.
- CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. Controller – O Perfil Atual e a Necessidade do Mercado de Trabalho. In: Revista Brasileira de Contabilidade – CF. Brasília, ano XXXIII, nº. 150, novembro/dezembro 2004.
- CATELLI, Armando, et al. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON. São Paulo: Atlas, 1999.
- CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo César. A organização do sistema de controle interno municipal. Florianópolis: CRCRS, 2007.
- CHAGAS, Marli Braun; BONZANINI, Osmar Antonio. Controladoria é staff ou linha? In: Revista de Administração. Ano II, nº. 3, segundo semestre de 2003. Disponível em: <http://www.fw.uri.br/publicacoes/publi/adm_revista03.pdf> Acesso em: 22//11/2008.
- CRUZ, Flávio da. GLOCK, José Osvaldo. Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas. São Paulo: Atlas, 2003.
- FERREIRA, Alzenir Moraes; SANTOS, Sandra Maria; PESSOA, Maria Naiula Monteiro. O papel da controladoria nas organizações. In: III FÓRUM ESTADUAL DE AUDITORIA E I SEMINÁRIO

- REGIONAL DE AUDITORIA E CONTROLADORIA. Fortaleza-BA, julho/2003.
- FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, P. C. Controladoria: Teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997.
- FRESE, Erich. Unternehmensführung: Kontrolle und Unternehmensführung, 1968.
- HECKERT, J.B., WILLSON, James D. Controllershship. New York: Ronald Press Co, 1963.
- HORVÁTH, Péter. Controlling. 10a. Ed. München: Verlag Vahlen. 2006.
- KANITZ, Stephen C. Controladoria: Teoria e Estudo de Casos. São Paulo: Pioneira, 1976.
- KNOEPPPEL, H. Controllershship. New York: John Wiley & Sons, 1935.
- KÜPPER, Peter. Controlling: Konzeption, Aufgaben und Instrumente, 4.Auflage. Berlin: MSG, 2005.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. Controladoria – seu papel na Administração de Empresas. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, Masayuki. Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.
- NASCIMENTO, Auster M., REGINATO, Luciane. Controladoria: Um Enfoque Eficácia Organizacional. São Paulo: Atlas, 2007.
- OLIVEIRA, L.; PEREZ JUNIOR, J.; SILVA, C. Controladoria estratégica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- PADOVEZE, C.L. Controladoria Básica - Editora Thomson Pioneira, 2004.
- PEREZ JÚNIOR, J. H., PESTANA, A O, FRANCO, S.P.C. Controladoria de gestão: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997.
- REBIÉN, Airton Roberto; AMORIM, Adriana Viegas de. Controladoria na administração pública municipal: estudo de modelo para prefeitura de Nova Santa Rita/RS. 2008.
- Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/136.pdf>
- Acesso em: 23/11/2008.
- REZENDE, Suely Marques de; FAVERO, Hamilton Luiz. A importância do Controle Interno dentro das organizações. In: Revista de Administração Nobel, Nº 03, p. 33-44, jan./jun.2004.
- ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M. The Controller`s Function: The Work of the Managerial Accounting. New York: John Wiley & Sons, 1996.
- SCHMIDT, Paulo, SANTOS, José L. Fundamentos de Controladoria. São Paulo: Atlas, 2006.
- SCHNORRENBERGER, Darci et al. Uma análise das funções da controladoria: um estudo comparativo dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. In: XIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. João Pessoa, PB, 05 a 07 de dezembro de 2007.
- SLOMSKI, Valmor. Controladoria e governança pública. São Paulo: Atlas, 2005.
- TUNG, Nguyen H. Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática. 8. ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1972/1974.
- YOSHITAKE, Mariano. Manual de Controladoria Financeira. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 1984.
- WEBER, Jürgen. Einführung in das Controlling. 10a. Ed. Nördlingen: Schäffer Poeschel, 2004.