

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

MÁRCIA OLIVEIRA GONÇALVES

**CONTROLES INTERNOS E CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR  
PÚBLICO: ANÁLISE DA EFICIÊNCIA DOS CONTROLES INTERNOS NOS  
MUNICÍPIOS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL POR MEIO DA ANÁLISE  
ENVOLTÓRIA DE DADOS.**

Porto Alegre  
Junho/ 2012

MÁRCIA OLIVEIRA GONÇALVES

**CONTROLES INTERNOS E CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO:  
ANÁLISE DA EFICIÊNCIA DOS CONTROLES INTERNOS NOS MUNICÍPIOS DO  
ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL POR MEIO DA ANÁLISE ENVOLTÓRIA DE  
DADOS.**

Trabalho de conclusão de Curso do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção de grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me. Diego de Oliveira Carlin

Porto Alegre

Junho/2012

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>2</b>
1.1	DEFINIÇÃO DO PROBLEMA .....	3
1.2	OBJETIVOS.....	4
1.2.1	<i>Objetivo geral.....</i>	4
1.2.2	<i>Objetivos específicos.....</i>	4
1.3	JUSTIFICATIVA.....	4
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>5</b>
2.1	CONTROLES INTERNOS .....	5
2.1.1	<i>Objetivos e princípios dos controles internos .....</i>	6
2.2	CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	7
2.2.1	<i>O Controle Interno no âmbito municipal .....</i>	8
2.2.2	<i>A Lei da Responsabilidade Fiscal.....</i>	9
2.3	CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO.....	10
2.4	INDICADORES DE DESEMPENHO .....	11
<b>3</b>	<b>MÉTODO DE PESQUISA.....</b>	<b>14</b>
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA .....	15
3.2	DEFINIÇÃO DA AMOSTRA.....	15
3.3	COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS .....	15
3.3.1	<i>DEA (Análise Envoltória de Dados).....</i>	16
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>17</b>
4.1	APRESENTAÇÃO DOS DADOS DO MODELO .....	17
4.2	ANÁLISE DOS RESULTADOS .....	18
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>22</b>
<b>6</b>	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>23</b>

**CONTROLES INTERNOS E CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO:  
ANÁLISE DA EFICIÊNCIA DOS CONTROLES INTERNOS NOS MUNICÍPIOS DO  
ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL POR MEIO DA ANÁLISE ENVOLTÓRIA DE  
DADOS**

*(INTERNAL CONTROLS AND ACCOUNTING APPLIED TO THE PUBLIC SECTOR: ANALYSIS OF  
THE EFFICIENCY OF INTERNAL CONTROLS OF RIO GRANDE DO SUL CITIES THROUGH  
DATA ENVELOPMENT ANALYSIS)*

Márcia Oliveira Gonçalves<sup>1</sup>

**RESUMO**

Este artigo analisa a eficiência dos controles internos nos municípios do Rio Grande do Sul no ano de 2010, por meio da aplicação da análise envoltória de dados (DEA) identificando indicadores de controles internos (*inputs*) com base nas informações contábeis, relacionando indicadores identificados com possíveis medidas de desempenho da gestão municipal (*outputs*). A DEA se utiliza de programação matemática e geralmente é utilizada para avaliar a eficiência relativa de cada unidade em relação às outras. Dos 189 municípios analisados, 21 apresentaram 100% de eficiência (no sentido DEA). Os resultados obtidos mostram que muitos municípios que apresentam bons índices de Ativo Imobilizado e Despesas com Pessoal apresentam boas práticas em relação a gestão de recursos, visto que esses indicadores estão atrelados a responsabilidades legais dos municípios ligados aos controles internos.

**Palavras-chave:** Controle Interno. Contabilidade aplicada ao Setor público. Eficiência-análise envoltória.

**ABSTRACT**

This article analyzes the effectiveness of internal controls of Rio Grande do Sul cities in 2010, through the application of data envelopment analysis (DEA) identifying indicators (*inputs*) based on accounting information and relating this indicators identified to possible measures of performance of the city administration (*outputs*). The DEA uses mathematical programming and is often used to evaluate the relative efficiency of each unit relative to the other. Of the 189 cities analyzed, 21 showed 100% efficiency (in the DEA). The results showed that many districts with good control level of Fixed Assets and Personnel Costs have good management practices, since these indicators are linked to legal responsibilities of cities related to internal controls.

**Keywords:** Internal Control. Accounting applied to public sector. Efficiency-envelopment analysis.

---

<sup>1</sup> Márcia Oliveira Gonçalves. Formanda do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul

## 1 INTRODUÇÃO

Atualmente, mudanças estão em andamento e visam aproximar a Contabilidade aplicada ao setor público das mesmas regras internacionais de Contabilidade aplicada ao setor privado. Um dos marcos normativos foram iniciados principalmente com a edição da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008, em que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público recebe a inclusão da Resolução nº 1.135/08, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que aprova a NBCT 16.8, a qual estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema contábil.

A publicação das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) ao final de 2008 tem como finalidade tentar unificar a contabilidade pública no ambiente governamental, sendo que um dos principais pontos principais da transição na contabilidade pública é a mudança do enfoque contábil, elevadamente centrado no controle orçamentário, para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas (DARÓS; PEREIRA, 2009, p.01).

A Lei n. 4.320, de 1964, foca o controle orçamentário e estabelece o exercício do controle ao Poder Executivo, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente. A Lei Complementar n. 101, de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Sob esse aspecto, Darós e Pereira (2009) explicam que as Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público enfatizam o disposto no artigo 59 da LRF, que determina que o controle interno público deve fiscalizar o cumprimento das metas previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e os limites de despesas.

A distribuição de forma razoável de recursos que dispõe as instituições públicas deve visar melhores resultados de gestão. A garantia de eficiência do controle interno pode acontecer no momento em que ocorra a separação das atividades e segregação de funções, mas que as vezes por falta de condições e estruturas administrativas, as prefeituras acabam não tendo condições de separar essas atividades (CASTRO, 2010), o que prejudica a gestão do recursos e destinações financeiras.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), também introduziu novos enfoques para o sistema de controle interno nos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, que até aquele momento não tinham sido abordados. De acordo com a legislação brasileira, o artigo 70 da CF, em cada poder, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e

patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto a legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas será feita por controles internos, e o controle externo será exercida mediante congresso nacional.

A Constituição Federal ainda, em seu artigo 74, inciso II, destaca exigências em relação à comprovação da legalidade e à avaliação dos resultados quanto a eficácia, eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal. Ainda, o mesmo artigo, enfatiza que cada Poder terá um Sistema de Controle Interno, cujos responsáveis possuem responsabilidade solidária caso tomarem conhecimento de alguma irregularidade e deixarem de dar ciência ao Tribunal de Contas.

Com essas significativas alterações, torna-se relevante os estudos com o propósito de contribuir com o fortalecimento em relação aos controles internos por meio da análise de sua eficiência. Segundo Castro (2010), umas das principais finalidades da existência de um controle interno é inibir a corrupção, enfatizando que há uma preocupação recorrente em se criarem controles não só como forma de inibição, mas também com o objetivo de apuração mais rápida de desvios. Diniz (2004, p.6) destaca:

[...] a maior incidência de fraudes ainda ocorre por deficiência, ou pela própria inexistência, do controle interno, o que nos dá a dimensão do papel preponderante desse controle, tanto na prevenção, quanto na descoberta de fraudes ou erros na repartição.

Lima e Castro (2007) destacam que as NBCASP representam um conjunto de normas desenvolvidas com base nos interesses de diversos usuários das informações contidas nas demonstrações contábeis. Todas essas alterações ocorreram e ainda ocorrem visando promover a convergências das normas internacionais com a contabilidade aplicada ao setor público.

## 1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

A partir do contexto abordado, o problema consistiu em contatar por meio de indicadores de desempenho e gestão: Qual eficiência dos controles internos na gestão pública dos municípios do Rio Grande do Sul?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste estudo é analisar a eficiência dos controles internos por meio de indicadores nos municípios do Rio Grande do Sul.

### 1.2.2 Objetivos específicos

- a) identificar por meio dos indicadores encontrados na literatura, indicadores que são capazes de proporcionar medidas de desempenho acerca da eficiência dos controles internos;
- b) destacar a importância de análise da eficiência dos controles internos municipais através de indicadores de gestão.
- c) identificar indicadores de controles internos com base nas informações contábeis que sirvam como entradas (Inputs) do modelo DEA para avaliação de eficiência.
- d) relacionar indicadores identificados com possíveis medidas de desempenho da gestão municipal que sirvam de Saídas (*outputs*) do modelo DEA para avaliação da eficiência.
- e) analisar a eficiência dos controles internos dos municípios gaúchos por meio da Análise Envoltória de Dados (DEA).

## 1.3 JUSTIFICATIVA

A contabilidade governamental no Brasil passa por significativas mudanças iniciadas principalmente com a edição da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008. As importantes mudanças Contabilidade aplicada ao Setor Público inclui a Resolução nº 1.135/08 do Conselho Federal de Contabilidade aprova a NBCT 16.8, a qual estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema contábil.

A relevância do tema insere-se no momento atual em que a contabilidade pública passa por significativas adaptações. A escassez de ferramentas gerenciais aplicadas a administração pública municipal sugere um distanciamento entre o ambiente de atuação das entidades privadas e aquelas onde atuam as entidades da administração pública, onde profissionais cumprem registro e o acompanhamento do ciclo orçamentário com viés apenas no controle externo (DINIZ et al,2004).

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O propósito desta seção é apresentar conceitos acerca de Controles Internos aplicado ao setor público, mais especificamente no âmbito municipal, destacando a Lei de Responsabilidade Fiscal que estabelece normas sobre finanças públicas. Também serão abordados conceitos sobre indicadores de desempenho, estes voltados para analisar a eficiência dos controles internos.

### 2.1 CONTROLES INTERNOS

A palavra *controle* tem sua origem no francês, pois o *contre-rôle* era um registro efetuado em confronto com o documento original, com a finalidade da verificação da fidedignidade dos dados. Meireles (2007, p.567) afirma que controle interno “é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração”.

Magliavacca (2004, p.17) define controle interno como:

Planejamento organizacional e todos os métodos e procedimentos adotados dentro de uma empresa, a fim de salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e o suporte dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas definidas pela direção.

O comitê de procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (apud ATTIE, 2010, p. 148) define controle interno como:

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

Em 1992, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) publicou o *Internal Control - Integrated Framework*, que estabelece uma estrutura de controles internos e fornece ferramentas de avaliação para uso de empresas e de outras entidades para avaliar seus sistemas de controle. O *Internal Control - Integrated Framework* do COSO define o controle interno como um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações; confiabilidade das demonstrações financeiras; e conformidade com leis e regulamentos cabíveis.

Para a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), Controle Interno é um conjunto dos sistemas de controles financeiros e de outros tipos – que

abarcam a estrutura organizada, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna – estabelecido pela direção em suas metas corporativas, para ajudar a realizar as operações da entidade fiscalizada de forma regular, econômica, eficiente e eficaz; garantindo o cumprimento das políticas de gestão; defendendo os bens e recursos; assegurando que os registros contábeis sejam exatos e completos; e produzindo informação financeira e gerencial tempestiva e confiável (ATRICON, 2011).

Glock e Cruz (2007) afirmam que planejar e controlar são termos intimamente ligados. O controle resulta o *feedback* do processo de planejamento, que visa garantir que algum resultado seja obtido através da aplicação de recursos. Esses resultados podem ser em forma de produto ou serviços, os quais devem estar enquadrados rigorosamente nos aspectos legais. Investimentos em educação e infraestrutura, por exemplo, podem depender da eficácia da arrecadação e gestão de recursos obtidos e programados através de um bom planejamento e identificação de necessidades.

A NBCT 16.8 estabelece referenciais para o Controle Interno, de forma a torná-la convergente com as Normas Internacionais de Contabilidade, com vista em estabelecer referenciais para o controle interno como suporte dos sistemas de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade com o objetivo de contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

### 2.1.1 Objetivos e princípios dos controles internos

O controle interno verifica o efetivo cumprimento das atividades exercidas pelos próprios órgãos, com o objetivo de verificar se as atividades atendem a todos os princípios constitucionais.

Em geral os objetivos dos sistemas de controle interno são:

- a) a salvaguarda dos ativos da organização;
- b) assegurar a confiabilidade dos registros contábeis;
- c) garantir a eficácia e a eficiência nas operações mediante a aplicação das melhores práticas gerenciais;
- d) aderir às políticas da organização;
- e) garantir o cumprimento das leis e regulamentações;
- f) mensurar indicadores de desempenho da organização, tanto em processos, na sua missão, como financeiros.

A NBC T 16.8 contempla os objetivos do Controle Interno ao definir a finalidade dos controles internos aplicados ao setor público, onde cita assegurar a proteção dos ativos e a veracidade dos componentes patrimoniais através da confiabilidade dos registros e outras finalidades.

O Sistema de Controle Interno deve oferecer uma segurança razoável de que os objetivos gerais da organização serão cumpridos. Esse princípio da segurança dos controles recomenda, por exemplo, que os departamentos de auditoria e controladoria sejam ocupados por servidores de provimento efetivo, além de exigir desses servidores uma competência que lhes permita entender a importância de desenvolver, implantar e manter controles internos apropriados, respeitando o princípio da integridade e competência.

Outros princípios são destacados por Cavalheiro e Flores (2007), como o registro oportuno, a organização, segregação de funções, o acesso restrito, a determinação de responsabilidades, a comunicação interna e principalmente, o que rege todas as atividades, que é o cumprimento da legislação e aplicação de recursos que envolve a entidade.

## 2.2 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Para compreender em que ambiente se aplicam os requisitos de controle interno, se faz necessário um conhecimento do ambiente e das características da Administração Pública.

Segundo Machado e Reis (apud DINIZ et al., 2004, p.5) a repartição pública “representa uma ferramenta de grande valiosidade na detecção de falhas operacionais dos procedimentos adotados e que refletem a integridade da entidade”. Kohama (2009, p.10) constata “que é através de conjuntos de órgãos, convencionalmente chamados administração, que o estado pratica a gestão de atividades que lhe são próprias, por corresponderem ao interesse público”.

Guerra (2005) classifica o controle da Administração classificando quanto ao órgão que exerce o controle (Administrativo, Legislativo e Judicial), quanto a localização do controlador (Interno, externo e social), o momento em que se afeta o controle (prévio, concomitante e posterior). De acordo com o autor, o controle da administração é gênero, de onde pode-se retirar várias espécies, consoante a classificação desejada.

Para Cavalheiro e Flores (2007), o controle interno é orientado para realizar a auto-avaliação da administração (com suas limitações usuais); abrange preocupações de ordem gerencial (eficiência e contributividade), programática (eficácia e convergência) e administrativo legal.

Andrade (2010, p. 301) cita a legislação referente aos Controles Internos na Administração Pública:

A existência e a ação do Controle Interno nas entidades da Administração pública municipal, do ponto de vista legal, são regidas pela Constituição Federal, pela Lei Federal nº 4.320/64, pela Lei Complementar nº 101/00, pelas constituições estaduais e pelas Leis Orgânicas Municipais, assim como as dos Tribunais de Contas.

Segundo Machado e Reis (2008), a Constituição é suficientemente clara, ao estabelecer que todos os poderes governamentais (Legislativo, Executivo e Judiciário) manterão de forma integrada o sistema de controle interno, o qual tem finalidades descritas no seu artigo 74:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Castro (2010) afirma que a NBC T 16.8 vem confirmar que os controle internos são importantes para garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil. A norma estabelece referenciais para o controle interno enfatizando os sistemas de informação como um instrumento de minimização de riscos e da efetivação das informações contábeis.

### 2.2.1 O Controle Interno no âmbito municipal

Há uma dificuldade em sistematizar o controle interno e entender suas diferenças no meio acadêmico e em grandes entidades. Segundo Castro (2010), o problema é ainda maior nos pequenos municípios, onde tarefas são executadas por uma mesma pessoa e administração tende ser fortemente centralizada, sendo que esta realidade está presente em mais de 70% dos municípios brasileiros, conforme estatísticas do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística).

A Constituição Federal define que o município, assim com o governo federal, deve instituir Controle Interno como apoio ao Controle Externo. Castro (2010) destaca que o prefeito atua como agente político perante legislativo e como gestor administrativo perante o

Tribunal de Contas. Aquele município que não possui lei definindo as finalidades do Sistema de Controle Interno deve observar o art. 74 da CF, que dispõe das finalidades do Sistema de Controle Interno nos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Segundo leciona Meirelles (1997, p.219):

A fiscalização financeira e orçamentária no âmbito municipal realiza-se mediante controle externo da Câmara de Vereadores, com o auxílio do Tribunal de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver, e controle interno do Executivo Municipal (LRF, art. 59), na forma da lei (CF, art. 31 e §§).

Sob uma visão sistêmica, Glock e Cruz (2007) destacam que o que mais interessa é assegurar que a estrutura orçamentária reflita a real capacidade de realização do município e que distribua adequadamente as dotações orçamentárias, de modo que sejam atendidas todas as necessidades da população. Coloca ainda que o Orçamento faz parte do cume de um processo que foi definido após várias etapas de um planejamento estratégico através da elaboração de um plano plurianual, tático quando se definiu metas fiscais e prioridades, e operacional ao se projetar receitas e despesas que refletem as dotações orçamentárias.

### 2.2.2 A Lei da Responsabilidade Fiscal

Em síntese, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece uma série de normas atinentes a finanças públicas, direcionadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Essa responsabilidade corresponde a uma ação planejada e transparente, que visa a prevenir riscos e corrigir eventuais desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas. Pressupõe, ainda, o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, à geração de despesas com pessoal, da seguridade social, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar (MANUAL DO GESTOR PÚBLICO, 2009).

O artigo 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu a obrigatoriedade da fiscalização dos controles em cada Poder e Ministério Público no âmbito dos Controles internos:

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

- I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

A LRF é um instrumento que veio auxiliar o gestores públicos a administrar os recursos públicos, auxiliando os gestores públicos com a destinação mais apropriada de receitas e controle de despesas. Conforme Khair (2001, pag.13):

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é a lei complementar que, observando o artigo 163 da Constituição Federal, estabelece as normas orientadoras das finanças públicas no País. Ela objetiva aprimorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos, por meio da ação planejada e transparente que possibilite prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

A responsabilidade pela fiscalização quanto ao cumprimento das normas de gestão fiscal é atribuída ao Poder Legislativo, este com o auxílio do Tribunal de Contas, e aos sistemas de controle interno de cada Poder e do Ministério Público.

### 2.3 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Andrade (2010) conceitua que a contabilidade das instituições públicas deve ser interpretada como um ramo da contabilidade geral, onde a figura do orçamento público é instituída legalmente, estimando receitas e fixando despesas, planejando suas ações por meio do Plano Diretor, Plano Plurianual, Lei das Diretrizes Orçamentárias e Lei do Orçamento.

Machado e Reis (2008) destacam que a contabilidade é integrante do sistema de controle interno e que obedece às regras que lhes referem. Esta abrange todas as evidências dos fatos na administração da entidade. A informação contábil é oportuna para que a administração realize análises financeiras visando a tomada de decisão. Essas medidas podem melhorar e aperfeiçoar os mecanismos de cobrança, favorecendo uma arrecadação de receitas mais eficiente e contribuindo para que a administração realize uma melhor programação da despesa e dos desembolsos.

Voltados para uma melhor análise dos resultados apresentados por sua execução orçamentária, financeira e patrimonial, a União e os Estados utilizam em seus balanços os conceitos de índices dos quocientes. Há muito tempo a contabilidade privada utiliza esse tipo de análise de suas demonstrações. Alguns municípios utilizam esses mecanismos de análise de forma muito tímida, porém a LRF exigiu mais rígidos dos municípios nesse sentido (ANDRADE, 2010, p.01).

Lima e Castro (2007) destacam que com a automação dos procedimentos contábeis, o contador poderá dedicar-se a outras funções para as quais também possuem formação, como de auditor e análise contábil. O contador poderá com verificar resultados através de análise através do próprios sistemas informatizados.

De acordo com o art. 77 da Lei nº 4.320/64, a verificação da legalidade dos atos e execução orçamentária poderá ser prévia, concomitante e subsequente, sendo que esta última característica será destaque no tema abordado. Essa verificação, de acordo com Machado e Reis (2008, p.169), faz-se após concluído o projeto ou terminado o exercício financeiro, com base nas demonstrações contábeis orçamentárias, financeiras e patrimoniais. Ainda os autores destacam que

Em realidade, as verificações deverão ser feitas não apenas no aspecto formal, mas no aspecto operacional e gerencial, levando em consideração o princípio fundamental de Contabilidade denominado *Prevalência da essência sobre a forma*. (grifo do autor).

As NBCASP visa aproximar a Contabilidade Aplicada ao Setor público as normas internacionais, sendo que ambas possuem como o foco, o Patrimônio. As normas não deixam de atender as peculiaridades da Lei nº 4.320/ 64, com seu foco Orçamentário e da Lei de Responsabilidade Fiscal, com foco no controle financeiro onde demonstra os fatos que afetam ou alteram os limites fiscais (CASTRO, 2010, p. 106).

Além das demonstrações contábeis exigidas pela Lei nº 4.320/64 e de acordo com as NBCASP, devem ser elaborados ao final do ano a Demonstração do Fluxo de Caixa-DFC e a Demonstração do Resultado Econômico-DRE. De acordo como item 30 da Resolução CFC nº 1.133/08, que aprova a Norma Brasileira Contabilidade nº 16.6, a Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos. O CFC disciplina Demonstração do Resultado Econômico, cuja finalidade é evidenciar o resultado econômico de ações do setor público.

Assim, para que os órgãos de controle possam avaliar o seu desempenho, as demonstrações contábeis contribuem para a governança no setor público e o controle social, com a geração de informações úteis para a tomada de decisões pelos gestores públicos.(MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO,2009)

## 2.4 INDICADORES DE DESEMPENHO

A utilização de indicadores de desempenho voltados a analisar e eficiência dos controles internos pode ser uma alternativa para minimizar riscos em decisões quanto à

aplicação de recursos e quanto ao planejamento na arrecadação de receitas. Para Lima e Castro (2007), nas entidades públicas, busca-se a boa gestão de recursos públicos e clareza na evidenciação das informações contábeis.

Zucatto et al (2009) destacam que o indicador pode ser considerado um parâmetro pois medirá a diferença entra a situação desejada e a situação atual, ou seja, ele indicará um possível problema. Ainda observam que os indicadores são importantes ferramentas gerenciais para a administração pública, além de ser um instrumento fundamental para a fiscalização da gestão pública por parte da sociedade.

Matias e Campelo (2000) propõem uma série de indicadores de desempenho que foram utilizados no presente estudo. Segundo Diniz et al (2004), tais indicadores (ou tal obra) abre uma perspectiva acerca da aplicação de ferramentas gerenciais no âmbito da gestão municipal. Diniz et al (2004) complementam que ferramentas gerenciais aplicadas à administração pública municipal são escassas e que a literatura técnica sobre a contabilidade pública, costuma enfatizar o sistema contábil a partir de um enfoque quase em sua totalidade na escrituração e no detalhamento das demonstrações contábeis previstos em lei. No quadro 2, apresentamos alguns indicadores propostos por Matias e Campelo (2000).

Quadro 1-Indicadores de desempenho

REPRESENTAÇÃO	INDICADORES
<b>INDICADORES DE ATIVOS</b>	
Busca-se determinar as relações entre os ativos patrimoniais, que determinam as disponibilidades para o exercício das funções governamentais, e outros componentes patrimoniais.	
<b>Comprometimento de ativos</b> -Fornece a parcela dos ativos que estão comprometidos com o endividamento.	<b>(Passivo financeiro- Ativo Financeiro) / Ativo Total</b>
<b>Ativos Imobilizados</b> - Fornece a parcela dos ativos que estão imobilizados. Representa a parcela não disponível a curto prazo	<b>Ativo Permanente/Ativo Total</b>
<b>Ativos Disponíveis</b> - fornece a parcela dos ativos que estão disponíveis. Representa a parcela disponível em curto prazo.	<b>(Ativo Total- Ativo Permanente) / Ativo Total</b>
<b>INDICADORES DE GESTÃO</b>	
Neste tópico busca-se verificar os indicadores de gestão da administração pública. Os fatores a serem analisados buscam identificar e avaliar a eficiência e eficácia da administração no exercício de suas funções.	
<b>Progressividade do IPTU</b> - Fornece a relação entre as receitas de IPTU e o número de lançamentos.Indica se a progressividade prevista está sendo utilizada.	<b>Receita IPTU/ Número de lançamentos</b>
<b>Gestão da dívida Ativa</b> - Fornece a relação entre a cobrança de dívidas ativas e inscrição em dívida ativa do exercício anterior.Indica a eficiência da administração na cobrança de dívidas ativas	<b>Dívida ativa cobrada / Inscrições em dívida ativa</b>
<b>Administração da inadimplência</b> - Indica a eficiência da administração na arrecadação das receitas próprias. Indica a eficiência da administração na arrecadação das receitas próprias em um mesmo exercício.	<b>Inscrição em Dívida Ativa/ Receitas Tributárias</b>
<b>Gestão de Pessoal</b> - Fornece a relação entre as receitas correntes e o número geral de servidores . Indica a receita per capita disponível pelos recursos humanos para a execução das funções públicas.	<b>Receitas Correntes/ Número de servidores</b>

<b>REPRESENTAÇÃO</b>	<b>INDICADORES</b>
<b>INDICADORES DE ESTRUTURA DE DESPESAS</b>	
Os aspectos a serem considerados buscam identificar a estrutura das despesas governamentais em função de vários prismas, como por natureza e origem dentre outros	
<b>Participação de despesas de custeio</b> - Fornece a relação entre as despesas de custeio e as receitas correntes. Indica a parcela das receitas comprometidas com despesas de custeio.	<b>despesas de custeio/ receita orçamentária líquida</b>
<b>Despesas com pessoal</b> - Fornece a relação entre as despesas com pessoal ativo e inativo e as receitas correntes. Indica a parcela das receitas correntes comprometida com despesa de pessoal.	<b>despesa com pessoal / receita corrente líquida</b>
<b>INDICADORES DE RESULTADO</b>	
Este tópico analisa os resultados gerados pela administração pública com relação aos vários fatores que possuem impacto em sua estrutura financeira e patrimonial.	
<b>Capacidade de geração total de poupança</b> - Fornece a relação entre as receitas correntes totais não comprometidas e as receitas correntes totais. Indica a parcela das receitas correntes totais que sobram como margem de poupança total.	<b>(Receitas Correntes - Despesas Correntes) / Receitas Correntes</b>
<b>Utilização de ativos líquida</b> - Fornece a relação entre o resultado orçamentário e os ativos. É um parâmetro de gestão, pois indica os resultados obtidos pela utilização dos ativos.	<b>(Receita Orçamentária Líquida - Despesa Orçamentária Líquida)/Ativo Total</b>
<b>Utilização de ativos total</b> - Fornece a relação entre o resultado total e os ativos. É uma medida de gestão, pois indica os resultados obtidos pela utilização dos ativos.	<b>(Receita Orçamentária Total - Despesa Orçamentária Total)/ Ativo Total</b>
<b>Utilização efetiva das receitas correntes</b> - Fornece a relação entre as receitas correntes não desembolsadas e as receitas correntes. Esse índice possui menos distorção que o anterior, pois indica a parcela das receitas correntes ainda não desembolsadas com as despesas correntes.	<b>(Receita Corrente Líquida - Despesas Corrente líquidas pagas)/ Receita Corrente Líquida</b>
<b>Utilização efetiva das receitas de capital</b> - Fornece a relação entre as receitas de capital não desembolsadas e as receitas de capital. Também Fornece menos distorção que o índice anterior, pois indica a parcela das receitas de capital ainda não desembolsadas com as despesas de capital.	<b>(Receita Capital - Despesas Capital Pagas)/ Receita Capital</b>
<b>INDICADORES DE ESTRUTURA DE RECEITAS</b>	
Este tópico busca determinar o perfil das receitas e verificar como cada componente participa das receitas totais. Os índices a serem analisados são:	
<b>Participação da receita tributária</b> - Indica a relação entre as receitas próprias municipais e o total das receitas. É um indicador forte da gestão tributária municipal.	<b>Receitas Tributárias/ Receita Total</b>
<b>Participação de receitas de capital</b> Indica a relação entre as receitas de capital e o total das receitas. Indica a utilização de receitas de terceiros para o exercício das funções públicas.	<b>Receitas de Capital/ Receita Total</b>
<b>Participação do FPM</b> - Indica a relação entre as receitas de transferência Federal e o total das receitas. É um indicador da dependência do Governo Federal	<b>Receitas FPM/ Receita Total</b>
<b>Participação na Renda</b> - Indica a relação entre as receitas que possuem dependência com a gestão municipal e a renda do Município. É um indicador da eficiência da gestão tributária.	<b>(Receitas Próprias + ICMS) / Renda Municipal</b>
<b>Receitas per capita</b> - Indica a relação entre as receitas que possuem dependência com a gestão municipal e a população do Município	<b>(Receitas Próprias + ICMS) / População</b>

Fonte: Adaptado de Matias e Campello (2000), p.240.

Matias e Campello (2000) destacam que componentes estruturais da organização e de seus sistemas referem-se a aspectos organizacionais que mostram o grau de coordenação e controle que a organização possui, além da capacidade de gerenciamento do quadro de pessoal que compõe a entidade. Aspectos financeiros refere-se a necessidade e à utilização dos recursos financeiros pelo município e possuem relação com a estrutura de captação e estrutura de aplicação destes recursos.

Gobetti e Klering (2007) utilizaram em seu artigo indicadores fiscais, buscando compatibilizar a disponibilidade concreta de informações contidas no FINBRA (Finanças do Brasil) com a Lei de Responsabilidade Fiscal. Observam que algumas regras previstas na LRF podem ser representadas através de dados quantitativos, como por exemplo, limite de gastos com pessoal e de endividamento. Alguns gastos por função, conforme a Lei 4.320, foram considerados pelos autores como indicadores orçamentários, e que serão utilizados neste estudo por serem considerados *outputs* esperado, visto que reflete o volume de recursos públicos aportados através uma boa gestão de arrecadação de receitas e administração de despesas, conforme quadro 2.

Quadro 2- Indicadores fiscais e de gestão

<b>GASTO POR FUNÇÃO</b>	
<b>Gasto Social (SOC)</b>	+Despesa na Função Educação +Despesa na Função Cultura +Despesa na Função Saúde +Despesa na Função Sanemamento
<b>Gasto em Infraestrutura (INF)</b>	+Função Transporte +Função Habitação +Função Urbanismo +Função Energia

Fonte: Adptado por Gobetti e Klering (2007), p.74.

Na seleção e definição dos indicadores, buscamos compatibilizar a disponibilidade concreta dos dados do Finbra com os conceitos e parâmetros da Lei de Responsabilidade Fiscal e que se alinhasse com o objetivo geral do estudo.

### **3 MÉTODO DE PESQUISA**

Esta seção pretende apresentar o método de pesquisa, a classificação da pesquisa, a forma de coleta, análise e tratamento de dados, visando permitir a viabilidade do estudo. e permitindo que os procedimentos sugeridos possam ser utilizados na pesquisa que este projeto propõe.

### 3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Foi realizada uma pesquisa descritiva, que de acordo com Gil (1999), tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de padrões entre as variáveis, sendo uma das características mais significativas, a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Além de caracterizar-se como pesquisa exploratória, na medida em que se buscou conhecer e se aprofundar no desempenho da administração pública por meio de indicadores de controles internos e contábeis.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é classificada como quantitativa, que é frequentemente aplicada nos estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos (BEUREN et al,2010). Dessa forma, como os procedimentos de coleta, análise e tratamento dos dados serão feitas sobre técnicas quantitativas.

### 3.2 DEFINIÇÃO DA AMOSTRA

Gil (1999, p. 100) define amostra como o “subconjunto do universo ou da população, por meio do qual se estabelecem ou se estimam as características desse universo ou população”. De acordo com Beuren et al (2010) os trabalhos buscam apresentar conclusões adequadas e respaldadas em métodos cientificamente corretos a respeito das populações investigadas. Porém, é fato, em algumas pesquisas, a impossibilidade de analisar todos os elementos da população.

Sendo assim, o universo amostral é constituído pelos 496 dos municípios do Rio Grande do Sul. A amostra será composta pelos municípios cujas informações e dados necessários para o cálculo e análise dos indicadores estejam disponíveis nas demonstrações contábeis de 2010. O presente estudo abrange 189 municípios, e o restante foram excluídos por falta de dados.

### 3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

A coleta de dados foi feita a partir das Demonstrações Contábeis e Informações Financeiras, preparados pelas prefeituras do Rio Grande do Sul e enviados à Secretaria do Tesouro Nacional, disponível em sua página Finanças Brasil (FINBRA) para o período de 2010.

Utilizou-se os dados de 2010, pois no período da coleta dos dados necessários para realização desse estudo, os dados de 2011 não estavam disponíveis. De acordo com o art. 51 da LRF, os municípios têm até 30 de abril para entregar os dados do balanço do ano anterior, e o Tesouro Nacional publica até 30 de junho os dados consolidados da União, de Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

### 3.3.1 DEA (Análise Envoltória de Dados)

A partir da amostra coletada, para o tratamento e análise de dados foi utilizada a técnica de Análise por Envoltória de Dados (DEA - *Data Envelopment Analysis*). Segundo Colin (2007), esta técnica se utiliza de programação matemática e geralmente é utilizada para avaliar a eficiência relativa de cada unidade em relação às outras.

De acordo com Faria et al (2008), a DEA se caracteriza por ser um enfoque não paramétrico para a determinação de fronteiras de produção, ou seja, a forma da função que define a fronteira de produção não precisa de nenhuma hipótese. Os autores ainda destacam que a fronteira, seja ela de produção ou tecnológica, é definida com a máxima quantidade de *outputs* que pode ser obtido, através de *inputs* utilizados em um determinado processo produtivo, dessa forma as unidades tomadoras de desempenho (DMUs) que possuem eficiência igual a 1 ou 100%, são consideradas eficientes, pois determinam uma fronteira de eficiência (Pareto-eficiente).

Segundo Ragsdale (2010) a DEA determina o quão eficiente uma unidade operacional (neste estudo, os municípios) converte entradas (*inputs*) em saídas (*outputs*) comparadas a outras unidades. Faria et al (2008) destacam que a eficiência calculada pela DEA é relativa e baseada em observações reais, onde as DMUs têm seus desempenhos mensurados por meio de seus resultados ao serem comparados com resultados de outras DMUs da amostra em estudo. Essas comparações entre as unidades de desempenho possuem um intuito de destacar os melhores entre a amostra.

Foi utilizado a ferramenta Solver, suplemento do Excel utilizado para resolução de problemas de programação linear, para a aplicação da DEA. O Solver faz parte de um conjunto de programas algumas vezes chamado de ferramentas de análise que possibilita encontrar um valor ideal para uma determinada equação.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 APRESENTAÇÃO DOS DADOS DO MODELO

Inicialmente, com base na revisão de literatura, testes foram realizados, incluindo e excluindo *outputs* com o objetivo de observar possíveis alterações de escala. Escolheu-se um modelo que mais representa a maximização de *outputs* sem diminuir *inputs*, ou seja, um modelo possível de identificar municípios que a partir de recursos limitados, quais conseguem utilizá-los de forma mais eficiente, refletindo na forma como é administrado e aplicado esses recursos em *municípios* do Rio Grande do Sul. No Quadro 3, apresentam-se os *Inputs* e *Outputs* utilizados na análise envoltória de dados.

Quadro 3- Indicadores *Inputs* e *Outputs*

Entrada (Inputs)		Saída (Outputs)	
Administração da inadimplência	Inscrição em Dívida Ativa	Gestão da dívida Ativa	Dívida ativa cobrada
	Receitas Tributárias		Inscrições em dívida ativa
Ativo Imobilizado	Ativo Permanente	Participação da receita tributária	Receitas Tributárias
	Ativo Total		Receita Total
Despesas com pessoal	despesa com pessoal	Capacidade de geração total de poupança	Receitas Correntes - Despesas Correntes
	receita corrente líquida	GASTO SOC + GASTOS INFRA	Dados integrais

Fonte: Elaborado pela autora.

Procurou-se introduzir no modelo variáveis que possuíssem informações necessárias que não tenham sido incluídas em outras variáveis. Logo, a análise exploratória dos dados, atrelado ao conjunto de indicadores disponíveis, sugeriu a retirada de alguns municípios por falta de dados.

Na Tabela 1, pode-se identificar quais 21 municípios (DMU's) podem ser considerados eficientes (identificados em amarelo). Ainda identificou-se 10 municípios ineficientes com índice abaixo de 50%. (identificados em vermelho).

Tabela 1 - Eficiência dos municípios do Rio Grande do Sul (Amostra de 189 municípios)

Município	Eficiência DEA (%)	Município	Eficiência DEA (%)	Município	Eficiência DEA (%)	Município	Eficiência DEA (%)	Município	Eficiência DEA (%)
Guaporé	100%	Ronda Alta	87%	Inhacorá	75%	Gravataí	68%	Esperança do Sul	59%
Santo Antônio da Patrulha	100%	Erebango	87%	Barra do Guarita	75%	Bagé	68%	Uruguaiana	59%
Casca	100%	Santa Rosa	87%	Boa Vista do Incra	75%	Boa Vista do Buricá	68%	Monte Belo do Sul	59%
Vacaria	100%	Não-Me-Toque	85%	Barão do Triunfo	75%	Pontão	68%	Rodeio Bonito	59%

Município	Eficiência DEA (%)	Município	Eficiência DEA (%)	Município	Eficiência DEA (%)	Município	Eficiência DEA (%)	Município	Eficiência DEA (%)
São Domingos do Sul	100%	Espumoso	85%	Alvorada	75%	Chapada	68%	Tabaí	58%
Arroio do Padre	100%	São Luiz Gonzaga	85%	Santana do Livramento	75%	Lagoa dos Três Cantos	68%	Barra do Quaraí	58%
Arroio do Sal	100%	Nova Boa Vista	84%	Santa Cruz do Sul	75%	Piratini	67%	Rio Pardo	58%
Colinas	100%	Cidreira	84%	Independência	75%	Segredo	67%	Jaguari	57%
Guaíba	100%	Vitória das Missões	83%	Cerrito	75%	Caraá	67%	Barra Funda	57%
Toropi	100%	Lavras do Sul	83%	Porto Mauá	75%	Montauri	66%	Feliz	56%
Nova Santa Rita	100%	Alto Alegre	83%	Igrejinha	74%	Iraí	66%	Tenente Portela	56%
Panambi	100%	Ilópolis	83%	Linha Nova	74%	Paráí	65%	Canguçu	56%
Rio dos Índios	100%	Vila Maria	82%	Osório	73%	David Canabarro	65%	Quaraí	55%
Poço das Antas	100%	Nicolau Vergueiro	82%	Tio Hugo	73%	Santiago	65%	Protásio Alves	55%
Alto Feliz	100%	Coronel Pilar	81%	Lagoa Vermelha	73%	Turuçu	65%	Gramado Xavier	55%
Capão da Canoa	100%	Bom Progresso	81%	Fortaleza dos Valos	72%	Constantina	65%	Três Passos	55%
Dezesseis de Novembro	100%	Rolante	81%	Anta Gorda	72%	Nova Ramada	65%	Arambaré	54%
Lagoão	100%	Estrela Velha	81%	Ivoti	72%	São José do Ouro	65%	Nova Petrópolis	53%
Três de Maio	100%	Ivorá	81%	Muliterno	71%	Palmeira das Missões	64%	Bom Princípio	53%
Gramado	100%	Morrinhos do Sul	80%	Redentora	71%	Itaqui	64%	Colorado	53%
Porto Alegre	100%	São Vendelino	80%	Morro Redondo	71%	Três Coroas	63%	Aceguá	53%
Mariano Moro	97%	Camargo	80%	Venâncio Aires	71%	Carazinho	63%	Marau	52%
Centenário	96%	Mato Leitão	79%	Encruzilhada do Sul	71%	Palmitinho	63%	Tupanciretã	52%
Santo Augusto	96%	Áurea	79%	Coxilha	70%	Vanini	63%	Hulha Negra	51%
Alecrim	94%	Mormaço	79%	Carlos Barbosa	70%	Harmonia	62%	Capivari do Sul	51%
Victor Graeff	94%	Relvado	78%	Estação	70%	Cerro Grande do Sul	62%	Eldorado do Sul	51%
Itatiba do Sul	94%	Quatro Irmãos	78%	Charqueadas	70%	Pinhal	62%	Pelotas	51%
Santo Cristo	93%	Tapera	77%	Água Santa	70%	Cacequi	62%	Tapejara	50%
Taquara	92%	Selbach	77%	Ernestina	70%	São Jerônimo	62%	Erechim	50%
Ponte Preta	92%	Paverama	77%	Fazenda Vilanova	70%	Pinhal da Serra	61%	Crissiumal	49%
Passo Fundo	92%	Boa Vista das Missões	76%	São José do Inhacorá	70%	Santa Tereza	61%	Santo Antônio do Palma	49%
Frederico Westphalen	92%	Nova Palma	76%	Nova Bréscea	69%	Boa Vista do Cadeado	61%	Forquethina	49%
Cândido Godói	91%	Cristal	76%	São Vicente do Sul	69%	Campo Novo	61%	Bom Retiro do Sul	48%
Canoas	91%	Fontoura Xavier	76%	Capela de Santana	69%	Vale Verde	60%	Senador Salgado Filho	46%
Caxias do Sul	91%	Imigrante Saldanha Marinho	76%	São Lourenço do Sul	69%	Vicente Dutra	60%	Sobradinho	46%
Formigueiro	90%	Boa Vista do Sul	76%	Sinimbu	69%	Getúlio Vargas	60%	Arroio do Tigre	45%
Novo Tiradentes	89%	Sertão Santana	75%	Salvador das Missões	69%	Sertão	60%	Nova Hartz	44%
São Jorge	88%			Taquaruçu do Sul	68%	Planalto	59%		

Fonte: Elaborado pela autora.

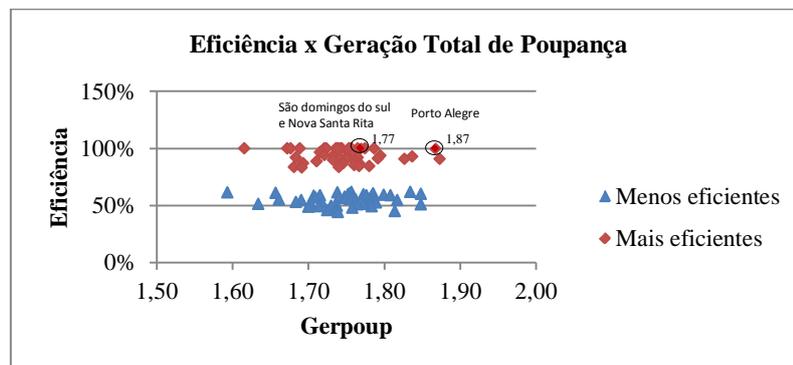
## 4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Analisando graficamente o desempenho de alguns indicadores, procurou-se analisar a relação destes com a eficiência obtida por meio da análise envoltória de dados. Por meio de

gráficos de dispersão, pode-se evidenciar descritivamente a relação de indicadores com municípios eficientes.

O artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal destaca: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.” Como a responsabilidade pela fiscalização quanto ao cumprimento das normas de gestão fiscal é atribuída ao Poder Legislativo, este com o auxílio do Tribunal de Contas, e aos sistemas de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, o índice de Capacidade de Geração Total de Poupança traduz a vinculação com a lei, na medida em que mostra a efetiva arrecadação de receitas.

Gráfico 1- Eficiência e Geração Total de Poupança



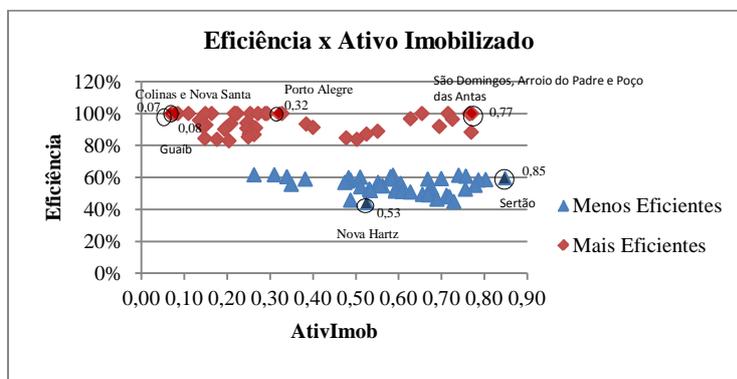
Fonte: Elaborado pela autora.

Observou-se entre os municípios mais eficientes, 6 (seis) com altos gastos sociais e em infraestrutura: Porto Alegre, Vacaria, Nova Santa Rita, Guaíba e Capão da Canoa. Estes municípios apresentaram índices razoáveis de capacidade de geração total de poupança, mas observou-se também que este indicador não destaca apenas os municípios mais eficientes, e não podemos afirmar, portanto, que este seja um indicador de afirmação de eficiência relativa nos municípios analisados.

O Ativo imobilizado, de acordo como parágrafo 2º, do art. 105 da Lei 4.320/64 compreende bens, créditos e valores cuja mobilização e alienação dependerão de autorização legislativa. Logo esses valores dependem de autorização orçamentária para serem utilizados. O Indicador de Ativo Imobilizado fornece a parcela dos ativos que estão no ativo Imobilizado, representando a parcela não disponível em curto prazo. Sabe-se que quanto maior for a margem de ativos circulantes disponíveis em curto prazo, mais capacidade terá de cumprir

com suas obrigações no exercício, estando o município apto a efetuar o pagamento destas obrigações no vencimento.

Gráfico 2- Eficiência e Ativo Imobilizado

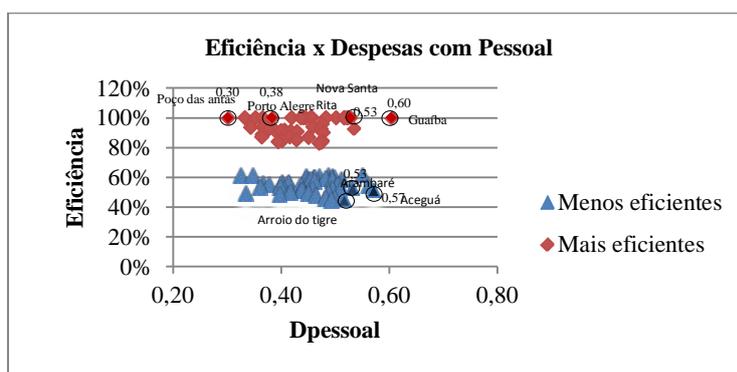


Fonte: Elaborado pela autora.

Logo percebe-se no Gráfico 2, que muitos municípios menos eficientes possuem Ativo Circulante não disponíveis a curto prazo, comparado aos mais eficientes. Isso significa que os municípios menos eficientes apresentados no Gráfico 2, como Nova Hartz e Sertão, com respectivamente 53% e 85% dos Ativos Totais sendo representados por Ativo Permanente, podem ter dificuldades em ter disponibilidades a curto prazo. Apesar de o Ativo Permanente ser composto por Investimentos e Ativos Imobilizado, não pode-se concluir que o município terá uma boa capacidade de estrutura administrativa caso não haja disponibilidades para cumprir com suas obrigações.

As Despesas Correntes correspondem a gastos operacionais realizados que tem por objetivo a manutenção das atividades da Administração, como, por exemplo, despesa com pessoal. Todos os municípios, sejam eles eficientes ou quase eficientes, cumprem os limites estipulados pela LRF quanto ao comprometimento da receita líquida com despesas com pessoal.

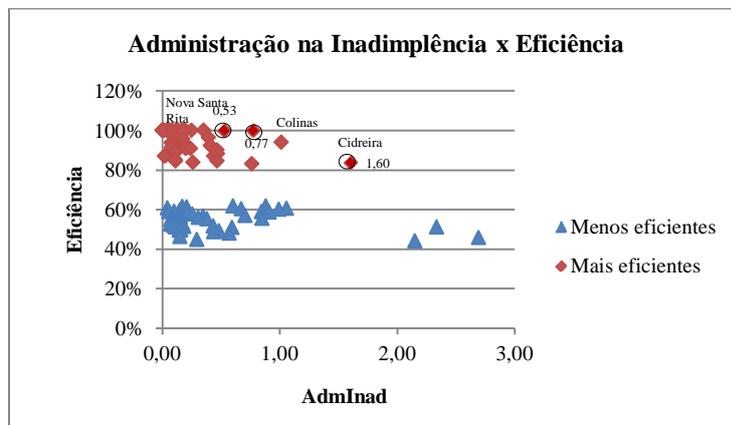
Gráfico 3- Eficiência e Despesas com pessoal



Fonte: Elaborado pela autora.

O município de Guaíba encontra-se no limite, comprometendo 60% da sua renda líquida para despesas com pessoal, enquanto que Porto Alegre destina 38% de sua RCL para estas despesas. Observa-se no Gráfico 3 municípios menos eficientes concentrando um índice entre 45% e 50%. A maioria dos municípios mais eficientes encontra em uma faixa entre 30% e 50%. Poço das Antas é o município eficiente que compromete 30 % de RCL para despesas com pessoal, sendo este o município que utiliza menos recursos disponíveis com estas despesas.

Gráfico 4- Eficiência e Administração da Inadimplência



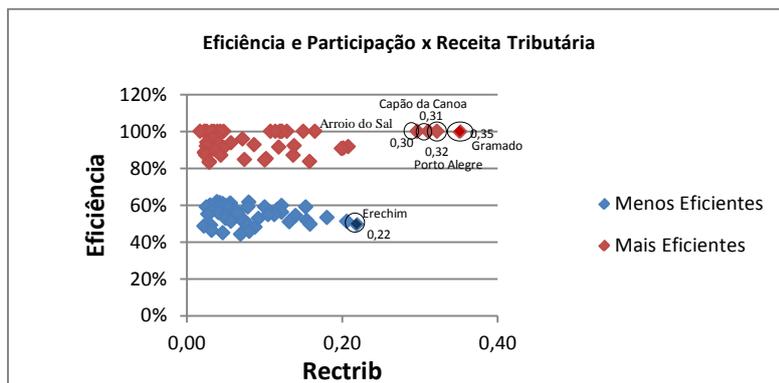
Fonte: Elaborado pela autora.

Administração de inadimplência dos municípios com maior eficiência (= 100%) se destacam entre os que possuem maiores gastos sociais e gastos com infraestrutura. Nova Santa Rita e Colinas são municípios que apresentaram 100% de eficiência DEA e administram melhor a inadimplência do que os outros municípios, mas através da análise gráfica deste indicador, não observa-se indícios de municípios

As receitas tributárias possuem como finalidade o custeio das despesas e necessidade de investimentos. Municípios como Capão da Canoa, Gramado, Porto Alegre e Arroio do Sal são municípios que apresentam as mais altas participações em Receitas tributárias e se mostram eficientes na medida em que aplica esses recursos apropriadamente.

Os resultados demonstram que eficiência não está relacionada maior ou menor disponibilidade de recursos. Porto Alegre, Capão da Canoa e Gramado são municípios da amostra que mais possuem participação em receitas tributárias, e que investem muito em infraestrutura possuindo 100% de eficiência (no sentido DEA). Em compensação, o município de Erechim também possui altos gastos sociais e com infraestrutura e é ineficiente, sendo que é o 5º melhor índice de participação em receitas tributárias.

Gráfico 5- Eficiência e Participação em Receita Tributária



Fonte: Elaborado pela autora.

Observou-se que os indicadores de Despesa com pessoal e Ativo Imobilizado podem ter sido determinantes para indicar municípios eficientes na técnica utilizada, visto que estas unidades funcionam com 100% de eficiência (no sentido DEA), além de apresentarem bons índices nesses indicadores, como mostra o gráfico 2 e 3.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo dos resultados apresentados neste estudo é de servirem como indicativos na análise de eficiência de Controles Internos no Setor público. Como DEA é relativa e baseada em observações reais, onde as unidades tomadoras de desempenho (DMUs) têm seus desempenhos mensurados por meio de seus resultados ao serem comparadas com resultados de outras DMUs da amostra em estudo, outras observações reais podem ser utilizadas através da inserção de *Inputs* e *Outputs*, sugerindo estudos mais aprofundados.

Esta metodologia depende de quais indicadores são escolhidos como outputs e se estes estão associados a inputs. No presente artigo procura-se ligar indicadores que podem refletir boas práticas na aplicação de recursos e consequentemente indicam a eficiência nos controles internos, no caso, o quanto se gasta com despesas com pessoal e realiza-se uma boa administração da minha inadimplência, visando um bom desempenho na gestão de dívida ativa, por exemplo.

Pesquisas futuras podem ser realizadas utilizando a análise estatística para uma interpretação mais aprimorada dos dados. Outros indicadores não utilizados na análise e expostos no presente estudo podem ser utilizados como variáveis em estudos que envolvam outras áreas relacionadas.

## 6 REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão municipal**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BEUREN, Ilse Maria et al(Org.) **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. **Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)> Acesso em: 05 maio 2012.

\_\_\_\_\_. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em 5 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Portaria Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008a. **Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso em 17.mar.2012.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008b. **Aprovar a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 14.jun.2012.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008c. **Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 26.mar.2012.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Brasília, Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume\\_V\\_DCASP.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume_V_DCASP.pdf)> Acesso em: 25 maio 2012.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e municípios (Siafi e Siafem)**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. 4 ed. Porto Alegre: CRC-RS, 2007

COLIN, Emerson Carlos. **Pesquisa operacional** : 170 aplicações em estratégia, finanças, logística, produção, marketing. São Paulo: Ltc, 2010.

THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Gerenciamento de Riscos Corporativos** - Estrutura Integrada.

Disponível em:

<[http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Portuguese.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf)>

Acesso em: 06 maio 2012

CRUZ, Flávio da, GLOCK José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios**: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas. São Paulo: Atlas, 2007.

DINIZ, Josedilton Alves et al. Controle interno na Administração Pública Municipal: Aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo. *In*: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA. São Paulo, out. 2004.

Disponível em:

<<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/53.pdf>>

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público- NBASP: Mudanças e desafios para a contabilidade Pública.. *In*: 6º Congresso USP de Iniciação Científica, São Paulo, jul.2009.

<<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>> Acesso em 19.abr.2012

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnica em pesquisa Social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GOBETTI, Sérgio Wulff e KLERING, Luis Roque. **Índice de Responsabilidade Fiscal e Qualidade de Gestão**: uma análise combinada baseada em indicadores de Estados e Municípios. Brasília: ESAF, 2007.

<[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio\\_TN/XIIPremio/lrf/1lrfXIIPremio/indice\\_de\\_responsabilidade\\_fiscal.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XIIPremio/lrf/1lrfXIIPremio/indice_de_responsabilidade_fiscal.pdf)> Acesso em 30 mar 2012

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de Gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. **Caderno de Estudos FIPECAFI**, São Paulo, n. 21, p. 20-40, maio/ago. 2009. Disponível em:

GUERRA, Evandro Martins. **Os Controles externos e internos da administração pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

THE INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Código de Ética e Normas de Auditoria Governamental**

Disponível em:

<<http://www.atricon.org.br/uploadArquivo/Codigo%20de%20etica%20e%20NAGS-INTOSAI.PDF>> Acesso em: 20 mai 2012

KHAIR, Amir Antônio. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: Guia de orientação para as prefeituras. Porto Alegre: CRC-RS, 2001.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2009.

MACEDO, João Marcelo Alves et al. Convergência na área pública-Uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 4, n. 8, p. 91-91, jan./abr. 2010

MACHADO JR, J.Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4320 comentada e Lei de Responsabilidade Fiscal**. Rio de Janeiro: IBAM, 2008.

MICROSOFT OFFICE ON-LINE. **Sobre o Solver**. 2012. Disponível em: <<http://office.microsoft.com/pt-br/excel-help/definir-e-resolver-um-problema-usando-o-solver-HP010342416.aspx?CTT=1>> Acesso em: 20.jun.2012.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. **Manual do Gestor Público**. Porto Alegre, Disponível em: <[http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/plFiles/Manual%20do%20Gestor%20P%3%BAblico\\_40326.pdf](http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/plFiles/Manual%20do%20Gestor%20P%3%BAblico_40326.pdf)> Acesso em: 30 maio 2012.

MATIAS, Alberto Borges; CAMPELLO, Carlos A. G. B. **Administração Financeira Municipal**. São Paulo: Atlas, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MIGLIAVACCA, Paulo. **Controles Internos nas Organizações**. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo (Org.). **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Brasília. ESAF, 2008. Disponível em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos\\_presenciais/5AOFc/pdf/Oficina\\_03\\_-\\_entendendo\\_a\\_lrf.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/5AOFc/pdf/Oficina_03_-_entendendo_a_lrf.pdf)>. Acesso em: 10 jun.2012

RAGSDALE, Cliff T. **Modelagem e análise de decisão**. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

ZUCATTO, Lcompleto .C et al. Proposição de indicadores de desempenho na gestão pública. **Revista Contexto**, Porto Alegre, v. 9, n.16, 2º semestre, 2009.