

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALAN JOSÉ DE MOURA SILVA

**ESTRUTURAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO DE PREFEITURAS
MUNICIPAIS DO ESTADO DE PERNAMBUCO: UMA VERIFICAÇÃO BASEADA
NO MODELO CONCEITUAL DO COSO, ADOTADO PELA INTOSAI.**

Recife

2009

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALAN JOSÉ DE MOURA SILVA

**ESTRUTURAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO DE PREFEITURAS
MUNICIPAIS DO ESTADO DE PERNAMBUCO: UMA VERIFICAÇÃO BASEADA
NO MODELO CONCEITUAL DO COSO, ADOTADO PELA INTOSAI.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Josenildo dos Santos, Ph.D.

Recife

2009

FICHA CATALOGRÁFICA

Silva, Alan José de Moura

Estruturação dos sistemas de controle interno de Prefeituras Municipais do Estado de Pernambuco : uma verificação baseada no modelo conceitual do COSO, adotado pela INTOSAI / Alan José de Moura Silva. – Recife : O Autor, 2009.

169 folhas : fig. , tab. e gráficos.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Ciências Contábeis, 2009.

Inclui bibliografia e apêndice.

1. Orçamento controle – Prefeituras Municipais de Pernambuco. 2. Administração local. 3. Cobrança de contas. 4. Auditoria interna I. Título.

657.6
657

CDU (1997)
CDD (22.ed.)

UFPE
CSA2009-025

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALAN JOSÉ DE MOURA SILVA

**ESTRUTURAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO DE PREFEITURAS
MUNICIPAIS DO ESTADO DE PERNAMBUCO: UMA VERIFICAÇÃO BASEADA
NO MODELO CONCEITUAL DO COSO, ADOTADO PELA INTOSAI.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em
Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco,
como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em
Ciências Contábeis.

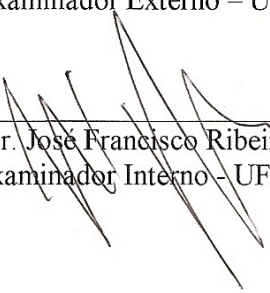
Aprovada em: 01/04/2009

BANCA EXAMINADORA



Professor Josenildo dos Santos, Ph.D. - Orientador
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPE

Prof. Dr. Valmor Slomski
Examinador Externo – USP



Prof. Dr. José Francisco Ribeiro Filho
Examinador Interno – UFPE

DEDICATÓRIA

À minha esposa Márcia que me incentivou permanentemente a concretizar o sonho de conquistar o título de mestre, fortalecendo minha vontade nos momentos de cansaço e dificuldades diversas. Aos meus queridos filhos Alan e Amanda, que compreenderam a importância de meus esforços - que muitas vezes se traduziram em ausências – e que me apoiaram incondicionalmente.

AGRADECIMENTOS

A Deus por me conceder a vida e a capacidade de pensar, criar e agir no mundo, bem como a saúde, a família e os amigos que me enriquecem o viver.

Ao professor Josenildo dos Santos, Ph.D. pela orientação amiga e competente, mas sobretudo pelo constante apoio e exemplo de dignidade no lidar com problemas e conflitos naturais do processo de convivência. Além disso, pelo privilégio de ter acompanhado, em diversos momentos, seus trabalhos e sonhos, os quais me ensinaram como perseverar de forma ética na busca de nossos ideais.

Ao professor Dr. José Francisco Ribeiro Filho que tem sido para mim um exemplo de inteligência e visão social da ciência contábil, ao estimular seus alunos a se preocuparem com o conflito distributivo, bem como pelas suas observações, que sempre pertinentes, muito contribuíram para que eu pudesse concluir este trabalho.

Ao professor Luiz Carlos Miranda, Ph. D. pela orientação ativa e focada na construção de artigo científico, da qual pude participar e que muito contribuiu para meu aprendizado, bem como por suas observações sempre práticas e diretas, que serviram como bússola na construção desta dissertação.

Ao professor Mestre Joaquim O. Liberalquino Ferreira, que me incentivou desde os momentos preparatórios para participação da seleção deste mestrado, representando papel fundamental na minha decisão de enfrentar tal desafio.

A todos os professores do programa com quem tive a satisfação de vivenciar momentos especiais de aprendizado, que me acompanharão por toda a existência e aos colegas do mestrado com os quais pude compartilhar momentos de aprendizado, bem como de preocupações e de crescimento coletivo.

À professora Izabel de Barros Ribeiro, pela revisão de texto científico realizada nesta dissertação de mestrado.

Aos superiores hierárquicos e colegas de trabalho do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco – TCE/PE, que me apoiaram e disponibilizaram todos os recursos necessários para que pudesse concretizar este sonho.

RESUMO

O presente trabalho buscou verificar o grau de estruturação dos sistemas de controle interno de prefeituras municipais pernambucanas, considerando o modelo conceitual do COSO, adotado pela INTOSAI. Para tanto foi utilizado o método indutivo, com a realização de pesquisa bibliográfica e pesquisa de campo. Foram realizadas entrevistas abertas com representantes do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, buscando definir quais pontos de controle interno deveriam ser enfatizados. Os resultados da pesquisa bibliográfica associados às opiniões dos entrevistados, após revisão, por parte de especialistas em controle interno, do referido Tribunal, redundaram num instrumento de verificação, *check list*, o qual foi aplicado em amostra de 37 (trinta e sete) prefeituras do Estado de Pernambuco. Foram identificadas diversas fragilidades, as quais devem ser corrigidas a fim de que tais prefeituras possam dar garantia razoável de que atingem seus objetivos institucionais. Foi calculado um indicador para cada uma das prefeituras, o qual permitiu concluir que é baixo o grau de estruturação dos sistemas de controle interno das prefeituras pesquisadas. Embora o tamanho e o tipo de amostra utilizada, em geral não permitam generalizações, os cuidados na sua definição dão robustez suficiente para que os resultados sejam considerados um indício do baixo grau de estruturação dos referidos sistemas do conjunto das prefeituras pernambucanas e sirvam de estímulo à realização de investimentos em pesquisas mais aprofundadas sobre o assunto.

Palavras-chave: estruturação, sistema de controle interno, prefeituras.

ABSTRACT

The present work looked for to verify the degree of structuring of the systems of internal control from Pernambuco municipal city halls, considering the conceptual model of the COSO, adopted by INTOSAI. For this, the inductive method was used, with the accomplishment of bibliographical research and field research. Interviews open with representatives of the Audit Office in the State of Pernambuco were accomplished, looking for to define which points of internal control should be emphasized. The results of the research bibliographical associates to the interviewees' opinions, after revision from specialists in internal control, of the referred Audit Office, were redundant in a verification instrument, check list, which was applied in sample of 37 (thirty seven) city halls of the State of Pernambuco. Several fragilities were identified, which should be corrected so that such city halls can give reasonable warranty that reach your institutional objectives. An indicator was calculated for each one of the city halls, which allowed to end that is low the degree of structuring of the systems of internal control of the researched city halls. Although the size and the type of used sample, in general don't allow generalizations, the cares in your definition give enough robustness for the results they are considered an indication of the low degree of structuring of the referred systems of the group of the city halls from Pernambuco and serve from incentive to the accomplishment of investments in researches more deepened on the subject.

Key-words: structuring, system of internal control, city halls.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Exemplo de variável do check list	28
Tabela 2	Amostra proporcional ao porte populacional	29
Tabela 3	Amostra proporcional à quantidade de jurisdicionados das Inspetorias Regionais.....	30
Tabela 4	Resultados quanto ao status da Estruturação dos Sistemas de Controle Interno	92
Tabela 5	GES médio considerando o porte populacional	96

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Cubo do modelo de controle interno – COSO 1	38
Figura 2	Cubo do modelo de controle interno – INTOSAI	50
Figura 3	Almoxarifado de uma prefeitura visitada	83
Figura 4	Exemplo de um livro de obras	84
Figura 5	Fluxo de informações acerca dos Planos da prefeitura	86
Figura 6	Termômetro de estruturação dos Sistemas de Controle Interno das Prefeituras	91

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Definição das atribuições de cada cargo	71
Gráfico 2	Aprovação e implantação de Plano de Cargos, Carreiras e Vencimentos	72
Gráfico 3	Definição em lei dos vencimentos básicos dos servidores efetivos	72
Gráfico 4	Definição em lei da estrutura organizacional	72
Gráfico 5	Criação do sistema de controle interno através de norma municipal	73
Gráfico 6	Unidade central de controle interno em funcionamento	73
Gráfico 7	Adoção de Código de Ética ou outro instrumento específico com normas de conduta	74
Gráfico 8	Acompanhamento das metas do Plano Plurianual	74
Gráfico 9	Acompanhamento das metas fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias	75
Gráfico 10	Prefeituras que possuem Plano Municipal de Saúde	75
Gráfico 11	Prefeituras que possuem Plano Municipal de Educação aprovado por lei municipal	75
Gráfico 12	Prefeituras que possuem anexos de riscos fiscais na Lei de Diretrizes Orçamentárias	76
Gráfico 13	Movimentação de recursos exclusivamente por cheque, ou outro que não em espécie	77
Gráfico 14	Prefeituras que adotam sistema informatizado - controle execução orçamentária/financeira	77

Gráfico 15	Ocorrência de contratos que resguardam a administração – sistema orçamentário/financeiro	78
Gráfico 16	Prefeituras que têm o hábito de realizar <i>back up</i> do banco de dados orçamentário/financeiro	78
Gráfico 17	Prefeituras com fichas funcionais atualizadas	78
Gráfico 18	Utilização de sistema informatizado do cadastro de servidores	79
Gráfico 19	Realização de back up do banco de dados do cadastro de servidores ...	79
Gráfico 20	Ocorrência de segregação de funções cadastro/folha de pagamento	79
Gráfico 21	Ocorrência de contratos que resguardam a administração – sistema folha de pagamento	80
Gráfico 22	Realização de back up folha de pagamento	80
Gráfico 23	Existência de um setor de compras formalizado	81
Gráfico 24	Utilização de sistema informatizado para controle das compras	81
Gráfico 25	Levantamento das necessidades de compras em confronto com histórico de aquisições	81
Gráfico 26	Formalização de responsável pelo acompanhamento da execução dos contratos	82
Gráfico 27	Existência de um setor de patrimônio formalizado	82
Gráfico 28	Existência de arquivo da documentação dos bens móveis e imóveis ...	82
Gráfico 29	Elaboração de “Termos de Guarda e Responsabilidade”	83
Gráfico 30	Realização de inventário físico periódico	83
Gráfico 31	Existência de livro ou ficha de obras e serviços	84
Gráfico 32	Existência de diário de obras para cada obra em andamento	85
Gráfico 33	Divulgação dos Planos para os servidores	86
Gráfico 34	Divulgação do alcance de metas e objetivos	87
Gráfico 35	Estrutura de informática	87
Gráfico 36	Designação formal para realização de auditorias internas	87
Gráfico 37	Norma regulamentando a realização de auditorias internas	88
Gráfico 38	Realização de auditorias internas	88
Gráfico 39	Grau de estruturação (por componente)	90
Gráfico 40	Distribuição quanto ao status da estruturação do sistema de controle interno	92
Gráfico 41	Grau de estruturação médio (por componente)	93
Gráfico 42	Comparativo da estruturação mais distante e da mais próxima do esperado	93
Gráfico 43	Grau de estruturação médio dos sistemas de controle interno das prefeituras visitadas	94
Gráfico 44	Comparativo entre a maior e a menor medição do grau de estruturação dos sistemas de controle interno	94
Gráfico 45	Ranking das prefeituras quanto ao Grau de Estruturação dos Sistemas de Controle Interno	95
Gráfico 46	Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura A	99
Gráfico 47	Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura A ..	100
Gráfico 48	Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura B	101
Gráfico 49	Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura B ..	101
Gráfico 50	Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura C	102
Gráfico 51	Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura C ..	102
Gráfico 52	Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura D	103
Gráfico 53	Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura D ..	103
Gráfico 54	Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura E	104

[illegible]

Gráfico 105	Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura D1.	129
Gráfico 106	Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura E1	130
Gráfico 107	Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura E1..	130
Gráfico 108	Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura F1	131
Gráfico 109	Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura F1..	131
Gráfico 110	Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura G1	132
Gráfico 111	Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura G1.	132
Gráfico 112	Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura H1	133
Gráfico 113	Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura H1.	133
Gráfico 114	Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura I1	134
Gráfico 115	Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura I1 ..	134
Gráfico 116	Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura J1	135
Gráfico 117	Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura J1 ..	135
Gráfico 118	Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura K1	136
Gráfico 119	Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura K1.	136

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANOP	Auditoria de Natureza Operacional
CCE	Coordenadoria de Controle Externo
CEPE	Companhia Editora de Pernambuco
CI	Controle Interno
CTI	Coordenadoria de Tecnologia da Informação
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DCM	Departamento de Controle Municipal
DICC	Divisão de Contas da Capital
DOS	Sistema Operacional em Disco
GEAC	Grau de estruturação do componente do ambiente de controle
GEAR	Grau de estruturação do componente avaliação de riscos
GEAT	Grau de estruturação do componente atividades de controle
GEIC	Grau de estruturação do componente informação e comunicação
GEMN	Grau de estruturação do componente monitoramento
GES	Grau de estruturação do sistema de controle interno
GPS	Sistema de Posicionamento Global
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
INTOSAI	Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores
IRAR	Inspetoria Regional de Arcoverde
IRBE	Inspetoria Regional de Bezerros
IRGA	Inspetoria Regional de Garanhuns
IRMN	Inspetoria Regional Metropolitana Norte
IRMS	Inspetoria Regional Metropolitana Sul
IRPA	Inspetoria Regional de Palmares
IRPE	Inspetoria Regional de Petrolina
IRSA	Inspetoria Regional de Salgueiro
IRSU	Inspetoria Regional de Surubim
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
MEC	Ministério da Educação

NPC	Núcleo de Planejamento, Controle Interno e Desenvolvimento Organizacional
PME	Plano Municipal de Educação
PMS	Plano Municipal de Saúde
PPA	Plano Plurianual
SCI	Sistema de Controle Interno
TCE/PE	Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	<i>Apresentação do problema</i>	16
1.2	<i>Caracterização do problema</i>	19
1.3	<i>Objetivos</i>	22
1.4	<i>Justificativa</i>	23
1.5	<i>Delimitação da pesquisa</i>	26
1.6	<i>Procedimento metodológico</i>	27
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	33
2.1	<i>Conceitos</i>	33
2.1.1	<i>Controle interno</i>	33
2.1.2	<i>Controles internos</i>	35
2.1.3	<i>Sistema de controle interno</i>	35
2.2	<i>Valorização mundial dos controles internos</i>	36
2.3	<i>O modelo do COSO</i>	37
2.3.1	<i>Ambiente de controle</i>	39
2.3.2	<i>Avaliação de riscos</i>	40
2.3.3	<i>Atividades de controle</i>	41
2.3.4	<i>Informação e comunicação</i>	41
2.3.5	<i>Monitoramento</i>	42
2.4	<i>Sistemas de controle interno e setor governamental</i>	42
2.5	<i>Controle interno e institucionalização</i>	44
3	DIRETRIZES INTOSAI À LUZ DA REALIDADE DAS PREFEITURAS	49
3.1	<i>Ambiente de controle e a realidade das prefeituras</i>	51
3.1.1	<i>Integridade e ética</i>	51
3.1.2	<i>Competência profissional e política de RH</i>	53
3.1.3	<i>Estilo e filosofia gerencial</i>	54
3.1.4	<i>Estrutura organizacional</i>	55
3.2	<i>Avaliação de riscos e a realidade das prefeituras</i>	57
3.2.1	<i>Estabelecimento dos objetivos</i>	57
3.2.2	<i>Identificação e análise de riscos</i>	58
3.3	<i>Atividades de controle e a realidade das prefeituras</i>	60
3.3.1	<i>No controle da execução orçamentária e financeira</i>	60
3.3.2	<i>No cadastro e na folha de pagamento</i>	61
3.3.3	<i>No controle das compras e contratos</i>	62
3.3.4	<i>No controle dos bens de natureza permanente</i>	64
3.3.5	<i>No controle das obras</i>	65
3.3.6	<i>No controle de bens não duráveis e não perecíveis</i>	67
3.4	<i>Informação e comunicação e a realidade das prefeituras.....</i>	67
3.5	<i>Monitoramento e a realidade das prefeituras</i>	69
4	RESULTADOS QUANTO ÀS VARIÁVEIS DO CHECK LIST	71
4.1	<i>Ambiente de controle</i>	71
4.1.1	<i>Normas definindo atribuições de cargos</i>	71
4.1.2	<i>Plano de Cargos, Carreiras e Vencimentos para todas as categorias.....</i>	71
4.1.3	<i>Vencimentos básicos definidos em lei</i>	72
4.1.4	<i>Definição em lei da estrutura organizacional e conformidade com realidade..</i>	72
4.1.5	<i>Criação do sistema de controle interno através de norma municipal.....</i>	73
4.1.6	<i>Unidade central de controle interno em funcionamento.....</i>	73
4.1.7	<i>Estabelecimento de normas de conduta.....</i>	73

4.2	<i>Avaliação de riscos</i>	74
4.2.1	Acompanhamento das metas definidas no Plano Plurianual	74
4.2.2	Acompanhamento das metas fiscais definidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO	74
4.2.3	Plano Municipal de Saúde – PMS e acompanhamento de objetivos e metas	75
4.2.4	Plano Municipal de Educação – PME e acompanhamento de objetivos e metas	75
4.2.5	Anexos de riscos fiscais e conhecimento das conseqüências	76
4.3	<i>Atividades de controle</i>	76
4.3.1	Movimentação de recursos em espécie nas tesourarias	76
4.3.2	Sistema informatizado de controle da execução orçamentária e financeira, contratos de locação do software e <i>backup</i> do respectivo banco de dados	77
4.3.3	Atualização das fichas funcionais de seus servidores	78
4.3.4	Sistema informatizado de registro das informações cadastrais de servidores	78
4.3.5	Segregação de funções entre as atividades de cadastro e folha de pagamento	79
4.3.6	Sistema informatizado para a folha de pagamento, contratos de locação do software e <i>backup</i> do respectivo banco de dados	80
4.3.7	Setor responsável pelo controle das compras	80
4.3.8	Sistema informatizado para controle das compras	81
4.3.9	Necessidades de compras e aquisições do ano anterior	81
4.3.10	Responsável formal pelo acompanhamento da execução dos contratos	81
4.3.11	Setor responsável pelo controle dos registros dos bens	82
4.3.12	Arquivo próprio da documentação dos bens de natureza permanente	82
4.3.13	Termos de Guarda e Responsabilidade e inventário físico periódico	83
4.3.14	Livro ou ficha de obras e serviços	84
4.3.15	Diário ou livro de ocorrência das obras	84
4.4	<i>Informação e comunicação</i>	85
4.4.1	Alta administração divulgando os seus diversos Planos para os servidores	86
4.4.2	Divulgação de relatórios com o alcance das metas e objetivos	86
4.4.3	Estrutura de informática e fluxo de informações	87
4.5	<i>Monitoramento</i>	87
4.5.1	Responsáveis por realizar auditorias internas	87
4.5.2	Norma regulamentando a realização de auditorias internas	88
4.5.3	Realização de auditorias internas	88
5	RESULTADOS QUANTO AO GRAU DE ESTRUTURAÇÃO DOS SCI'S	89
5.1	Considerações quanto à apuração do grau de estruturação	89
5.2	Distribuição quanto ao status da estruturação	91
5.3	Grau de estruturação médio de cada componente	92
5.4	Grau de estruturação médio dos SCI's	94
5.5	Ranking das prefeituras quanto ao GES	95
5.6	Resultados das prefeituras de acordo com o porte populacional	96
5.7	Resultados das prefeituras de acordo com histórico de aprovação de contas	97
6	RESULTADOS POR PREFEITURA	99
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÃO	137
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	139
	APÊNDICE 1 – VERSÃO FINAL DO CHECK LIST	144
	APÊNDICE 2 – LISTA DOS ENTREVISTADOS DO TCE/PE	151
	APÊNDICE 3 – RESULTADOS DAS VARIÁVEIS DO CHECK LIST	152
	APÊNDICE 4 – BOAS PRÁTICAS IDENTIFICADAS	168

1 INTRODUÇÃO

Neste Capítulo apresentam-se o problema e os objetivos da presente pesquisa, a justificativa para sua realização, bem como sua delimitação e o procedimento metodológico utilizado.

1.1 APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA

Analizando o tema Reforma do Estado, afirmam Bresser Pereira e Spink (1998, p.28) que “desde a década de 60, ou pelo menos desde o início dos anos 70, cresceu a insatisfação, amplamente disseminada, com relação à administração pública burocrática”.

Assim, desde a edição do Decreto Lei nº 200/67 até a Constituição Brasileira de 1988, conhecida como “Constituição Cidadã” e desta até os dias atuais, percebe-se que o Estado tem passado por mudanças que vêm afetando significativamente as relações entre a sociedade e aqueles que a representam na gestão dos recursos públicos.

Silva (2000) afirma que a partir da edição da Constituição supracitada, observa-se que os sistemas tradicionais estão sendo gradativamente abandonados e em consequência disso a contabilidade e a auditoria têm se voltado para os aspectos gerenciais e de avaliação do desempenho dos gestores públicos, embora não tenham abandonado os aspectos de legalidade e formalidade.

Para Cochrane, Moreira e Pinho (2003) no Brasil a busca, por eficiência da gestão pública e equilíbrio fiscal nas contas públicas, ganhou impulso no início de 1993, onde os governantes passaram a se preocupar mais com o Controle na Administração Pública.

A Reforma do Estado, no Brasil, promoveu mudanças profundas na Administração Pública, que passou a se voltar para resultados. Pretendia-se entre outras coisas “recuperar a

capacidade de formulação e implementação de políticas públicas e, ainda, de ofertar serviços públicos de qualidade aos cidadãos.” (CARVALHO, 2005, p. 116).

Nesse sentido, Cavalheiro e Flores (2007) afirmam que a Administração Pública Brasileira tende a migrar do modelo burocrático para o gerencial e que a diferença entre os dois modelos é a forma de controle, deixando de se basear somente nos processos para concentrar-se também nos resultados. Afirmam também que o modelo gerencial identifica o cidadão como contribuinte de impostos e como cliente dos seus serviços.

Essas mudanças vêm afetando a sociedade brasileira, a qual vem se apercebendo gradativamente da importância de exigir a utilização responsável dos recursos públicos, postos à disposição de seus representantes eleitos, revertendo-os em benefícios que atendam às necessidades dos cidadãos.

Os movimentos sociais forjaram um novo sentido de cidadania, “comprometido com os valores da equidade, de respeito à dignidade humana e da participação, transparência e ética na administração pública.” (CARVALHO, 2005, p. 116).

Atualmente, os diversos setores da sociedade reagem com indignação diante das diversas formas de corrupção que vêm à tona no Brasil; e suas causas não se encontram apenas nas imperfeições da natureza humana. Na opinião de Ribeiro (2004), fatores negativos como a existência de injustiças sociais, falta de transparência administrativa, autoritarismo, exclusão social e centralização do poder, somados à impunidade e ineficácia dos controles formais contribuem para elevar o grau de corrupção, tornando-a imune aos meios clássicos de controle.

Segundo Magalhães, Guimarães e Franco Junior (2005), para atender aos anseios da sociedade brasileira, quanto à ética e profissionalismo na gestão de recursos públicos e quanto

à responsabilidade e transparência nos atos dos gestores públicos é necessário que os instrumentos de controle interno e as leis sejam observados e utilizados adequadamente, com vistas a uma administração eficiente e eficaz.

Nesse sentido, afirma Justa (2007) que um bom Sistema de Controle Interno é fundamental para que a Administração Pública atinja seus objetivos de eficiência, eficácia e economicidade.

Especialistas em controles internos na área pública afirmam que grande parte dos gastos públicos excessivos:

... é fruto, dentre outros, da ausência de planejamento adequado, da burocracia excessiva, de um foco distorcido do objetivo do Poder Público, de interesses pessoais sobrepondo-se aos interesses públicos, de conflitos interpessoais e políticos dentro da instituição, do recrutamento e treinamento inadequado dos servidores, de meios informatizados obsoletos. É possível resumir todas as causas levantadas como a ausência de um sistema de controle interno efetivo. (CAVALHEIRO E FLORES, 2007, p.13).

Nesse sentido, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI, que é uma organização não-governamental, a qual vem se destacando por elaborar e divulgar diretrizes para a edição de normas relacionadas com a fiscalização pública, concebeu em 1992 diretrizes para as normas de controle interno no setor público, que se apresentaram como promotoras de planejamento, implantação e avaliação do controle interno.

Em 2004, essa organização atualizou tais diretrizes, passando a adotar o trabalho já consagrado no setor privado do Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's – COSO¹, como marco referencial sobre controle interno no setor público. (INTOSAI, 2004).

¹ O COSO é uma organização voluntária do setor privado dedicada à melhoria da qualidade dos relatórios financeiros por meio da ética empresarial, controles internos efetivos e governança corporativa.

Dessa forma, pretende-se estudar, a partir de diretrizes internacionalmente aceitas, de que forma um grupo de prefeituras municipais do Estado de Pernambuco está estruturando seus sistemas de controle interno. O intuito é de contribuir com o aperfeiçoamento de tais entidades e de outras semelhantes, quanto aos seus controles internos, que em consequência disso poderão gradualmente apresentar uma garantia razoável de que estão atingindo seus objetivos institucionais, atendendo em última análise às necessidades da sociedade.

1.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

Afirmam Blaschek e Davis (2006) que os inúmeros casos de fraudes atuais colocam em cheque os controles internos da Administração Pública Brasileira, concluindo em sua pesquisa que os Sistemas de Controles Internos da supracitada Administração continuam focados nos aspectos formais e legais, atuando preponderantemente em atividades de correição, quando poderiam também agregar valor às organizações, as quais necessitam enfrentar um ambiente de riscos e incertezas. Afirmam também ser necessária a incorporação de gerenciamento de riscos e utilização mais intensa de tecnologia da informação como suporte.

Clarificando o assunto, afirma Sanchez (2005) que o controle interno se caracteriza como um tipo de autocontrole que uma entidade exerce sobre si mesma, o qual, por um lado, tenta garantir que a administração realize suas atividades de forma correta e, por outro, que atinja determinados resultados. O primeiro objetivo está relacionado a uma postura mais punitiva, enquanto o segundo está relacionado a uma postura propositiva, que contribua com a gestão para que alcance seus objetivos.

Prossegue afirmando que na Administração Pública Brasileira os controles internos têm verificado mais se os gastos se dão de acordo com processo contábil e legal, do que em verificar os demais aspectos relacionados aos resultados da ação governamental.

Para superar esse viés, deve-se observar a opinião de Cavalheiro e Flores (2007) que afirmam que organizar um sistema de controle visa propiciar, em última instância, melhores serviços públicos e efetiva entrega de suas ações ao usuário-cidadão, obedecendo ao princípio da eficiência objetivado pela Constituição Brasileira.

O problema demonstra-se mais crítico na esfera municipal. Nesse sentido, Magalhães, Guimarães e Franco Junior (2005) afirmam que o Controle Interno na Administração Pública Municipal ainda não é suficientemente compreendido e utilizado, especialmente nos municípios de pequeno porte, apesar de ser reconhecidamente essencial e relevante.

Diante desse quadro, as prefeituras de tais municípios necessitam instituir seus Sistemas de Controle Interno, estruturá-los de forma a cumprir os ditames legais, bem como aperfeiçoar suas ações, com o fim de entregar melhores resultados à sociedade.

Asseveram Barros, Silva e Ferreira (2003) que o artigo 74 da Constituição Federal prevê que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário deverão manter os sistemas de Controle Interno com o fim de avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos Programas de Governo e orçamentos da União; comprovar a legalidade, 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; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, débitos e haveres da União e, ainda, apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional.

A questão dos controles internos é também abordada na Lei Federal 4.320/67, bem como na Lei de Responsabilidade Fiscal, mas para Cavalheiro e Flores (2007) não basta a Constituição prever a organização do sistema de controle interno, como também não bastam as exigências prescritas nas legislações infraconstitucionais. É necessária a criação de uma lei

municipal que trate da organização dos controles e o disciplinamento da atuação de uma Unidade de Controle Interno.

Na trilha do pensamento desses autores deve-se ponderar o fato de que, por vezes, as normas podem ser criadas e por algum motivo não serem cumpridas. Uma das possíveis razões seria a postura despreocupada quanto à proteção da gestão, no que toca a erros, fraudes e desperdícios. Para garantir o bom funcionamento do sistema de controle interno seria necessário entender a finalidade dos controles internos, visualizando a Administração como um todo.

Assim, percebe-se que o sistema de controle interno depende de uma série de fatores não estritamente relacionados à legalidade, os quais devem ser levados em consideração, a fim de que a função controle institucionalize-se no âmbito da gestão governamental.

O Controle Externo tem sua função de fiscalização muito bem definida na Constituição, mas isso não significa dizer que não possa atuar de forma educativa, pois há problemas na gestão governamental, não relacionados à má-fé por parte dos gestores, mas sim a dificuldades e deficiências internas que os impedem de fazer um trabalho mais adequado.

Nesse sentido, juntamente com a Academia, pode agir como indutor do processo de aperfeiçoamento da estruturação dos sistemas de controle interno das Prefeituras dos Municípios, buscando inicialmente conhecer de perto a realidade municipal para propor melhorias, as quais não devem, por motivos óbvios, ser ditadas do conforto de gabinetes, distantes da vida real.

Uma forma de conhecer essa realidade é visitar os Municípios para realizar, com o auxílio de conhecimentos técnicos e científicos sobre o assunto, uma avaliação da situação

dos sistemas supracitados, classificando os Municípios de acordo com o seu grau de estruturação e identificando suas maiores dificuldades.

Diante do exposto surge o problema da presente pesquisa: **Qual o grau de estruturação dos sistemas de controle interno de prefeituras municipais pernambucanas, considerando o modelo conceitual do COSO, adotado pela INTOSAI?**

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Verificar o grau de estruturação dos sistemas de controle interno de prefeituras municipais pernambucanas, considerando o modelo conceitual do COSO, adotado pela INTOSAI.

1.3.2 Objetivos Específicos:

- 1) Identificar na Literatura a relevância do modelo conceitual do COSO, como padrão internacional para o planejamento, implantação e avaliação do Controle Interno;
- 2) Descrever a partir das diretrizes da INTOSAI os principais itens estruturais necessários aos sistemas de controle interno de prefeituras municipais, considerando a opinião de gestores e especialistas do órgão de Controle Externo pernambucano;
- 3) Comparar a estruturação real dos sistemas de controle interno de amostra de prefeituras, verificada a partir de instrumento de avaliação específico (*check list*), com a expectativa de estruturação gerada pelo modelo conceitual do COSO;

- 4) Propor modelo de avaliação da estruturação dos sistemas de controle interno de prefeituras municipais, aplicável à sua realidade, a partir do modelo conceitual do COSO, adotado pela INTOSAI.

1.4 JUSTIFICATIVA

A sociedade brasileira tem se deparado com inúmeros escândalos envolvendo a gestão pública e vem demonstrando sua insatisfação, como se pode observar nos noticiários da imprensa, a qual tem demonstrado de forma prolífica que em determinadas situações os gestores públicos têm descumprido os princípios básicos da Administração Pública, que são: a legalidade, a moralidade, a publicidade, a impessoalidade e a eficiência.

Nesse contexto, surge um conflito de agenciamento, onde transparece em diversas situações a divergência de interesses entre os cidadãos que pagam impostos e seus representantes eleitos através do sufrágio universal. Os primeiros esperam que os recursos arrecadados sejam aplicados de forma correta e da melhor forma possível, a fim de garantir o atendimento de suas necessidades, através da prestação de serviços ofertada pelo Estado. Mas, nem sempre os citados representantes agem em conformidade com esses anseios.

Entretanto, não se pode concluir que a situação chegou a um caos completo, a partir da divulgação de tais fatos, considerando a importância da liberdade de imprensa e de outros mecanismos que asseguram o processo democrático. A crueza da tomada de conhecimento da realidade, às vezes é chocante, mas livra o cidadão da ignorância e o prepara lentamente para uma postura mais madura no que concerne às relações entre Estado e Sociedade.

A Administração Pública Brasileira tem migrado gradativamente de um estágio marcado pela burocracia, para um estágio preocupado com os aspectos gerenciais, mais em conformidade com as exigências de uma sociedade moderna e competitiva.

Uma das contribuições desse paradigma gerencial é o interesse pela utilização de indicadores que permitam avaliar o desempenho da gestão; e já se podem observar iniciativas de sua utilização, especialmente nas esferas federal e estadual, com relação ao desempenho de órgãos e de programas governamentais.

Para Bresser Pereira e Spink (1998), o processo de tomada de decisões não pode prescindir de um sistema de medição de desempenho, o qual se caracteriza como poderoso instrumento gerencial no contexto da Reforma Administrativa, que prepara o país para um estágio onde se exigirá a prestação de contas sobre o desempenho dos burocratas.

Entretanto, ainda há um longo caminho a ser trilhado para que tais indicadores sejam criados da melhor forma possível, com o fim de contribuir com o processo de tomada de decisões na área governamental, especialmente na esfera municipal.

Na esteira dessas mudanças surge o questionamento quanto ao desempenho dos órgãos de controle externo, os quais em muitas situações têm realizado uma fiscalização que tem exigido apenas questões relacionadas com a legalidade, ou seja, o cumprimento das leis, sem contribuir com outros aspectos relacionados com gestão pública.

Silva (2000) demonstra que existem divergências entre as posições dos órgãos de controle e os administradores, pois os primeiros tendem a ser perfeccionistas e formalistas, apegados aos processos administrativos e transações; enquanto os demais se preocupam com o planejamento estratégico e buscam soluções funcionais e pragmáticas, no contexto operacional, as quais nem sempre são ideais. Por outro lado, o órgão de controle externo será classificado de omissor se resolve não interferir, sob o pretexto de garantir a discricionariedade do agente público.

Assim, os órgãos de Controle Externo têm apresentado em seus Planos Estratégicos, entre outras ações, a intenção de contribuir para o fortalecimento dos controles internos dos seus jurisdicionados.

Diante do exposto, pode-se afirmar que o presente estudo é relevante e oportuno, bem como original, pois aplica conceitos internacionalmente aceitos no setor privado à realidade de prefeituras municipais, buscando uma forma de avaliar a estruturação de seus Sistemas de Controle Interno.

A criação de um indicador permitirá o acompanhamento de possíveis avanços das prefeituras quanto à estruturação de seus Sistemas de Controle Interno. Giacomoni (1984) vislumbrava, antes mesmo da promulgação da atual Constituição Federal, que, quando se representam as realizações em índices e indicadores, possibilita-se a comparação com parâmetros técnicos de desempenho e com padrões anteriormente alcançados.

Chen e Lee (1992) salientam a importância de atividades que desenvolvam conhecimentos acerca de avaliação de sistemas de controle interno, considerando-as como valiosas, do ponto de vista econômico e da competitividade, considerando à complexidade dessa tarefa.

Esta pesquisa patrocinada pela Academia é também de interesse do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, o qual se dispôs a custear as despesas de deslocamento aos municípios selecionados na amostra, com o intuito de aproveitar o resultado final no planejamento de suas futuras auditorias. Esse órgão poderá intervir nos pontos onde forem detectadas fragilidades, bem como aprofundar a análise sobre a qualidade dos controles internos dos entes avaliados. Dessa forma, este estudo pode representar uma forma saudável de aproximação da Academia com os órgãos que atuam de forma direta sobre a sociedade.

Os resultados desta pesquisa contribuirão com o desenvolvimento da avaliação dos Sistemas de Controle Interno por parte do Controle Externo e da sociedade na figura de entidades representativas interessadas no aperfeiçoamento da gestão pública; com a gestão das prefeituras municipais na tarefa de estruturação dos referidos sistemas e também com outros estudos focados no setor governamental, por parte da Academia.

Tais estudos poderão aprofundar o tema e contribuir cada vez mais para o atendimento das necessidades dos cidadãos, colaborando com a Academia em seus objetivos de se tornar indutora de um processo de mudanças baseado no aporte de conhecimentos.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa foi realizada junto às prefeituras municipais do Estado de Pernambuco, ao longo do exercício de 2008, em uma amostra de 37 (trinta e sete) municípios, selecionados proporcionalmente ao porte populacional e ao quantitativo de jurisdicionados de cada Inspeção Regional do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco.

O Tribunal possui 09 (nove) Inspeções Regionais, cada uma com quantidade distinta de municípios jurisdicionados, além disso, possui uma Divisão específica que atende exclusivamente à cidade do Recife.

Obteve-se também junto às Inspeções a indicação do responsável pela contabilidade de cada município jurisdicionado, a fim de condicionar a amostra, de forma que foram selecionados 37 (trinta e sete) Prefeituras sob a atenção de contadores diferentes.

Foi elaborado um indicador, com base na experiência dos especialistas do referido Tribunal, o qual foi calculado, para cada uma das prefeituras da amostra, com o fim de aferir os respectivos graus de estruturação dos Sistemas de Controle Interno.

1.6 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

Na presente pesquisa foi utilizado o método indutivo, com a realização de pesquisa bibliográfica e pesquisa de campo. Para Silva (2006, p.57), pesquisa de campo:

consiste na coleta direta de informação no local em que acontecem os fenômenos; é aquela que se realiza fora do laboratório, no próprio terreno das ocorrências. Não se deve confundir pesquisa de campo com coleta de dados, pois todas as pesquisas necessitam de coleta de dados, porém, na pesquisa de campo, os dados são coletados *in loco*, com objetivos preestabelecidos, discriminando suficientemente o que é coletado.

A primeira parte da pesquisa de campo consistiu na realização de entrevistas abertas com os representantes das seguintes gerências do TCE-PE: Coordenadoria de Controle Externo - CCE, Coordenadoria de Tecnologia da Informação - CTI, Núcleo de Atos de Pessoal - NAP, Núcleo de Engenharia - NEG, Departamento de Controle Municipal - DCM, e Núcleo de Planejamento, Controle Interno e Desenvolvimento Organizacional - NPC, buscando definir quais pontos de controle interno na área municipal deveriam ser enfatizados, tendo em vista o histórico de observações por eles realizadas, dentro de suas respectivas áreas de atuação.

O instrumento utilizado foi um roteiro de entrevista com duas questões abertas:

- 1- Na sua área de atuação, que Controles Internos são necessários em uma Prefeitura?
- 2- Quais são as suas maiores preocupações com relação aos controles internos?

De posse das opiniões desses representantes, realizou-se uma pesquisa bibliográfica sobre o tema e em seguida construiu-se uma primeira versão de *check list*, baseado no modelo do COSO, adotado pela INTOSAI, contendo diversas variáveis, que representam itens de estruturação esperados a serem verificados nos trabalhos de campo.

Esse *check list* foi submetido ao crivo de servidores do TCE-PE, especialistas em Controle Interno, a fim de que opinassem sobre as variáveis estabelecidas, sugerindo

inclusões, exclusões ou modificações. Foram coletadas e consolidadas as diversas opiniões, que deram origem à versão final do *check list*, vide Apêndice 1, o qual foi posteriormente aplicado em amostra de 37 (trinta e sete) prefeituras do Estado. A lista dos servidores e gerentes que contribuíram para a construção desse instrumento de verificação está descrita no Apêndice 2.

O Institute of Internal Auditors (1998), que é uma entidade de classe de renome internacional, propõe um modelo de *check list* para verificar se os controles internos da organização estão em conformidade com o modelo COSO. Proposições como essa, têm implicado na freqüente utilização do referido instrumento, quando o assunto é controle interno.

O *check list* aqui desenvolvido representa um modelo próprio de verificação das estruturas dos sistemas de controle interno das prefeituras, baseado no modelo conceitual do COSO, adotado pela INTOSAI. Apresenta quatro opções de resposta para cada variável, conforme exemplo a seguir, na Tabela 1:

Tabela 1 – Exemplo de variável do *check list*.

Variável	Sim	Não	Não Aplicável	Não Identificado	Observações
1.4.1) A estrutura organizacional está formalizada? (Solicitar norma, registrando tipo, número e data, bem como o organograma)					

Nesse caso, a opção “Sim” é registrada se a entidade apresentar a respectiva norma, ou seja, não basta o gestor dizer que está estruturada, precisa comprovar. A opção “Não” é registrada quando o gestor afirmar que não possui o item verificado. A opção “Não aplicável” é registrada quando por algum motivo a entidade esteja isenta de apresentar o item verificado. Por fim, a opção “Não Identificado” é utilizada em três casos: 1) quando o gestor diz que a prefeitura atende à variável, mas não apresenta os elementos que comprovem sua afirmação;

2) quando ninguém sabe responder sobre o que está sendo verificado e 3) quando é apresentado algum comprovante não considerado suficiente para atender à verificação.

Para a seleção das prefeituras que seriam visitadas buscou-se intencionalmente a definição de uma amostra proporcional tanto ao porte populacional dos municípios do Estado, quanto à quantidade de municípios jurisdicionados de cada Inspetoria Regional.

Dessa forma, foram sorteadas 37 (trinta e sete) prefeituras municipais do Estado de Pernambuco, que representam aproximadamente 20% do total.

A classificação dos municípios brasileiros pelo porte, de acordo com o IBGE (2004), se divide da seguinte forma:

- Pequeno porte I: até 20.000 habitantes;
- Pequeno porte II: de 20.001 a 50.000 habitantes;
- Médio porte: de 50.001 a 100.000 habitantes;
- Grande porte: de 100.001 a 900.000 habitantes;
- Metrópole: mais de 900.000 habitantes.

Adotada essa classificação realizou-se levantamento da estimativa do número de habitantes, para os municípios pernambucanos, disponível no site do IBGE, que implicou na distribuição proporcional da amostra selecionada descrita na Tabela 2.

Tabela 2 – Amostra proporcional ao porte populacional

Classificação	Quantidade de Municípios no Estado	Quantidade de municípios na amostra ($\cong 20\%$)
Pequeno porte I	88	17
Pequeno porte II	65	13
Médio porte	22	4

Grande porte	8	2
Metrópole	1	1
Total	184	37

Fonte: IBGE

A amostra também foi distribuída de forma a contemplar as Inspetorias Regionais do TCE-PE, conforme descrito na Tabela 3.

Tabela 3 – Amostra proporcional à quantidade de jurisdicionados das Inspetorias Regionais

Inspetoria/Divisão	Quantidade de Municípios jurisdicionados no Estado	Quantidade de municípios na amostra ($\cong 20\%$)
Inspetoria Regional Metropolitana Norte – IRMN	15	3
Inspetoria Regional Metropolitana Sul – IRMS	12	2
Inspetoria Regional de Bezerros – IRBE	21	4
Inspetoria Regional de Surubim – IRSU	26	5
Inspetoria Regional de Palmares – IRPA	20	4
Inspetoria Regional de Arcoverde – IRAR	28	6
Inspetoria Regional de Garanhuns – IRGA	24	5
Inspetoria Regional de Salgueiro – IRSA	21	4
Inspetoria Regional de Petrolina – IRPE	16	3
Divisão de Contas da Capital – DICC	1	1
Total	184	37

Fonte: Site do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco

Além disso, e partindo da premissa de que os escritórios de contabilidade, que prestam serviços às prefeituras, exercem influência significativa na estruturação dos seus respectivos sistemas de controle interno, condicionou-se a amostra, de modo que foram selecionadas 37 (trinta e sete) prefeituras, atendidas por contadores diferentes.

A presente amostra, considerando a intencionalidade e o seu tamanho em relação à população de 184 (cento e oitenta e quatro) prefeituras municipais, pelas regras de definição de amostras, observadas em Corrar e Theóphilo (2004), não é significativa o suficiente para

fazer generalizações, apesar de ser superior a 30, conforme as exigências do teorema do limite central.

Entretanto, é suficiente para traçar um panorama da estruturação dos sistemas de controle interno pesquisados, propiciando uma visão da realidade municipal. Além disso, o modelo testado nessa amostra poderá ser aplicado posteriormente pelas equipes de auditoria das Inspetorias Regionais, aumentando a amostra a níveis significativos ou até, de acordo com decisão do TCE/PE, de uma aplicação censitária, com o fim de realizar um acompanhamento completo da estruturação dos SCI's das prefeituras do Estado. O modelo poderá ser aplicado também por outros pesquisadores da Academia, por qualquer entidade interessada no aperfeiçoamento da gestão pública e pela própria gestão de prefeituras municipais na implementação de seus SCI's.

Realizou-se um teste piloto em duas prefeituras, para observar a aplicabilidade do *check list* e em seguida promoveram-se os ajustes necessários para iniciar a coleta de dados na amostra definida.

Todas as prefeituras selecionadas foram visitadas e os dados obtidos foram analisados através do Sistema SPHINX Léxica, de uso autorizado ao TCE/PE, o qual permitiu sua utilização pelo pesquisador, gerando os resultados apresentados na presente pesquisa.

Vale a pena salientar, que as visitas às prefeituras foram previamente agendadas e que todas as prefeituras receberam orientação quanto ao que seria necessário disponibilizar, bem como quais secretários municipais deveriam estar presentes.

As visitas ocorreram no período de maio a setembro de 2008, as distâncias foram percorridas de automóvel do TCE/PE, com apoio logístico de suas respectivas Inspetorias

Regionais. A técnica de inspeção de obras públicas Noemi Caldas Bahia Falcão acompanhou o pesquisador nas visitas realizadas.

Após as análises realizadas foram destacadas as principais distorções identificadas entre a realidade das prefeituras e a expectativa de estruturação, conforme o modelo desenvolvido. Foi calculado o grau de estruturação dos Sistemas de Controle Interno, de cada uma das 37 (trinta e sete) prefeituras pesquisadas, através de um indicador criado a partir do *check list* aplicado, onde se pôde verificar o resultado geral da amostra e, por fim, foi elaborado um ranking para as referidas prefeituras, com os resultados aferidos pelo indicador.

Outrossim, foi calculada a correlação entre grau de estruturação dos SCI's e o porte populacional e ainda com a obtenção de pareceres favoráveis nas três últimas análises realizadas pelo TCE/PE.

No primeiro caso, o cálculo da correlação levou em consideração os valores obtidos através do indicador supracitado, o qual foi criado para verificar o grau de estruturação dos SCI's e os valores da população de cada município.

No segundo caso, levantaram-se os resultados dos pareceres prévios, os quais foram emitidos pelo TCE/PE para cada uma das 37 (trinta e sete) prefeituras, dividindo-os em dois grupos: SIM - aquelas que nos últimos três pareceres tiveram suas contas aprovadas e NÃO - aquelas que tiveram pelo menos uma conta rejeitada nos três últimos pareceres emitidos. Depois foram confrontadas essas variáveis (SIM=0 e NÃO=1) com o indicador anteriormente citado, para obtenção da correlação.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONCEITOS

Considerando-se que os conceitos de controle interno, controles internos e sistema de controle interno muitas vezes suscitam dúvidas, destacaremos a seguir, com maiores detalhes, cada um desses conceitos:

2.1.1 Controle interno

Segundo o American Institute of Certified Public Accountants (1949, p.13):

Controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos coordenados e medidas adotadas dentro de uma organização para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

Afirma Attie (1998), que o controle interno objetiva a salvaguarda dos interesses da empresa; a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e orçamentários; o estímulo à eficiência operacional e a aderência às políticas existentes.

Moorthy (1999) pensa de forma muito semelhante, pois afirma que o Controle Interno compreende o planejamento e coordenação de todos os métodos e medidas adotadas em uma organização com o objetivo expresso de salvaguardar os ativos, verificar a confiabilidade das informações contábeis, promover a eficiência operacional e promover e incentivar a aderência das atividades às políticas da gestão.

Os doutrinadores têm afirmado, conforme a assertiva de Justa (2007), que o controle interno é o chamado controle administrativo, o qual verifica se as atividades exercidas por seus próprios órgãos tem ocorrido dentro da lei, conforme as necessidades dos serviços, bem como em conformidade com as exigências técnicas.

O modelo conceitual definido pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO (1994) afirma que Controle Interno é um processo, que visa garantir, com razoável certeza, que os objetivos da empresa sejam alcançados, quanto à: eficiência e efetividade operacional; confiança nos registros contábeis/financeiros e conformidade com leis e normativos aplicáveis à entidade e sua área de atuação.

A INTOSAI - Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superiores, que propôs padrões de controle interno para o setor público, define Controle Interno como um processo integrado efetuado por todos em uma entidade, projetado para identificar riscos, fornecendo garantia razoável de que os seguintes objetivos gerais serão atingidos: executar operações de forma organizada, ética, econômica, eficiente e eficaz; estar em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis; salvaguardar recursos contra perda, abuso e dano; e cumprir as obrigações de accountability. (INTOSAI, 2004).

Seguindo o pensamento do órgão supracitado, observa-se que quando se fala de garantia razoável, parte-se do princípio de que os controles dependem da relação de custo e benefício e da inexistência de conluio entre empregados, bem como estão sujeitos a eventos externos que escapam ao controle de qualquer organização (INTOSAI, 2004). Por essa razão não se pode exigir que os controles internos sejam infalíveis.

Guerrero (2000) faz uma reflexão acerca do supracitado conceito emitido pelo COSO, argumentando que o Controle Interno como um processo não pode se caracterizar como um fim em si mesmo, mas como um conjunto de ações coordenadas para o atingimento de um fim.

2.1.2 Controles internos

Com relação ao conceito de controles internos, Franco e Marra (1992, p.207) os definem da seguinte forma:

Por controles internos entendemos todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio [...] são, portanto, meios de controle interno todos os registros, livros, fichas, mapas, boletins, papéis, formulários, pedidos, notas, faturas, documentos, guias, impressos, ordens internas, regulamentos, e demais instrumentos de organização administrativa, que formam o sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizados pelos administradores para exercer o controle sobre todos os fatos ocorridos na empresa e sobre todos os atos praticados por aqueles que exercem funções direta ou indiretamente relacionadas com a organização, o patrimônio e o funcionamento da empresa.

De forma simplificada e objetiva, afirma Glock (2007) que controles internos são os diversos controles que são executados pelas unidades da estrutura organizacional.

2.1.3 Sistema de controle interno

Por fim tem-se o conceito de sistema de controle interno que, para Vieira (2005, p.2), consiste no “conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo”.

Para Glock (2007) pode-se chamar de sistema de controle interno o somatório de atividades de controle que ocorrem no dia-a-dia ao longo da estrutura organizacional, com o fim de salvaguardar ativos, buscar eficiência operacional e cumprir normas, desde que tais atividades ocorram de forma coordenada, orientada e supervisionada. Para que isso ocorra, segundo o autor, é necessária a existência de um núcleo ou órgão central do sistema.

2.2 VALORIZAÇÃO MUNDIAL DOS CONTROLES INTERNOS

Os escândalos financeiros relacionados com as grandes empresas norte-americanas, os quais abalaram a opinião pública, despertaram nos governos, empresas de auditoria e órgãos normatizadores, a preocupação crescente, com o aperfeiçoamento dos controles internos, na expectativa de que contribuam para a excelência corporativa e conseqüentemente para a recuperação da imagem do mercado de capitais.

Segundo Linhares e Oliveira (2006) a crise de credibilidade do mercado de capitais, devida à falta de transparência, freqüentes fraudes e manipulação dos balanços influenciaram para o surgimento nos Estados Unidos da América, em junho de 2002, da Lei Sarbanes-Oxley - SOX, contemplando um conjunto de regras, com o objetivo de criar um novo ambiente de governança corporativa.

Prosseguem afirmando que a Lei Sarbanes-Oxley:

é considerada uma das mais rigorosas regulamentações a tratar de controles internos, elaboração de relatórios financeiros e divulgações, já impostas às companhias norte-americanas, aplicável ainda a todas as empresas estrangeiras com certificados de depósitos admitidos à negociação nas bolsas de valores estadunidenses. Linhares e Oliveira (2006, p. 01).

Na opinião de Bergamini Junior (2005) muitos escândalos corporativos, anteriores à promulgação da SOX, derivaram-se da fragilidade do ambiente de controle, oriunda do descompromisso da média gerência, com a qualidade dos controles internos contábeis utilizados na gestão de processos e dos riscos, criando assim uma lacuna informacional entre as unidades de negócios e a alta administração.

Antunes e Pereira (2006) analisam as mudanças da cultura de controles internos, das atitudes e posturas dos gestores de uma instituição financeira brasileira, provocadas pela implantação das determinações da SOX. Afirmam os autores que a base para o cumprimento da seção 404 da Lei Sarbanes-Oxley adotada pela instituição que estudaram é a

implementação do modelo denominado Internal Control – Integrated Framework, desenvolvido pelo Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission - COSO.

2.3 O MODELO COSO

O Institute of Internal Auditors (1998) disponibiliza um *check list* baseado no COSO, que permite verificar se existe uma razoável segurança de que o sistema de controle interno de uma organização poderá: identificar, prevenir e corrigir possíveis problemas.

O modelo *Internal Control – a Integrated Framework (COSO Report)* busca, segundo Barbosa, Pugliese e Specchio (1999), analisar e melhorar a efetividade dos controles internos, criando condições para que se possa utilizar e avaliar um sistema de controle.

Ching et. al (2005) estudaram diversos modelos internacionais de estruturas de controle interno e o modelo COSO foi escolhido e aplicado em estudo de caso na companhia General Electric Brasil. Verificaram que houve melhoria na eficiência e eficácia operacional através dos pontos levantados pela auditoria externa nos três anos anteriores e concluíram que uma adequada estrutura de controle interno contribui para o alcance da excelência corporativa.

Para Antunes e Pereira (2006), essa estrutura de controles internos, preconizada pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO, tornou-se um paradigma de mercado para todas as companhias abertas, considerando que os auditores independentes a têm utilizado como padrão em seus trabalhos de revisão do controle interno.

Na opinião de Zanette, Dutra e Alberton (2007), o COSO propõe uma estrutura integrada focada no atingimento de três categorias fundamentais de objetivos das empresas: a eficácia e eficiência das operações, a confiabilidade dos relatórios financeiros e o cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

Ao estudar o modelo COSO, afirma Deroza (2004) que ele propõe que um sistema de controle interno, para ser efetivo, deve compreender cinco elementos essenciais que interagem entre si de forma multidirecionada. Tais elementos, chamados pelo COSO de componentes, são: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

Segundo Antunes, Honorato e Antunes (2007), para facilitar o entendimento do seu modelo de controle interno, o COSO faz uso de um cubo, o qual é demonstrado a seguir na Figura 1, em versão traduzida:

Figura 1 – Cubo do modelo de controle interno – COSO 1



Fonte: Adaptado de Antunes, Honorato e Antunes (2007)

Analisando a Figura 1, pode-se perceber que, segundo o COSO, as diversas unidades e atividades de uma empresa, ou outra entidade, podem atingir aos objetivos operacionais; de fidedignidade das informações financeiras; e conformidade com as leis e regulamentos, se os componentes ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e ainda o monitoramento estiverem adequadamente estruturados.

Descreve-se a partir de agora os cinco componentes do COSO.

2.3.1 Ambiente de controle

O Institute of Internal Auditors (1998) afirma que o COSO, além de estabelecer uma definição comum acerca do controle interno, ressaltou a questão dos papéis e responsabilidades a serem cumpridos por todos os integrantes da organização, inclusive diretores e outras lideranças. Nesse contexto, o COSO define o componente ambiente de controle, no qual surgem os aspectos relacionados aos valores éticos, integridade, competência e atenção ao cumprimento das diversas regras.

Antunes e Pereira (2006) afirmam que a Lei Sarbanes-Oxley ressalta a importância do desenvolvimento, implantação e obediência a um código de ética, o qual deverá ser incorporado à cultura da organização, com o fim de tornar-se presente no cotidiano dos funcionários, mas também da alta administração.

O ambiente de controle é o componente, que representa a primeira linha de defesa para mitigar os riscos de atingimento dos objetivos organizacionais, segundo o Institute of Internal Auditors (2005), pois pesquisas tem demonstrado que quanto maior o comprometimento da alta administração da empresa com o processo de controle interno, melhor a sua performance e longevidade.

Deroza (2004, p.34) ao estudar as diretrizes da INTOSAI, que adota o modelo do COSO, na área governamental, propõe alguns questionamentos relacionados ao componente ambiente de controle que devem ser considerados em uma avaliação:

- a) as políticas e diretrizes setoriais refletem os valores éticos e de integridade pessoal e são consistentes com os estabelecidos pela entidade?
- b) As ações gerenciais, em todos os níveis, denotam a valorização dos aspectos de integridade e ética estabelecidos?
- c) a cultura gerencial promove, entre os integrantes da entidade, o reconhecimento do controle como parte integrante dos sistemas organizacionais?
- d) as pessoas envolvidas no processo detêm conhecimento e habilidades suficientes para o desempenho das tarefas?
- e) o entendimento das responsabilidades individuais para com o controle é perceptível?

2.3.2 Avaliação de riscos

Para Ching et. al (2005, p.58) a avaliação de riscos pressupõe que a administração identifique e analise os riscos mais significativos que podem impactar na realização dos objetivos do negócio. Para esses autores:

No decorrer de uma avaliação de riscos, cada objetivo operacional, do nível mais alto (como “dirigir uma companhia lucrativa”) ao mais baixo (como “salvaguardar caixa”), é documentado e, cada risco que possa prejudicar ou impedir a realização do objetivo é identificado e priorizado.

No componente avaliação de riscos, segundo o Institute of Internal Auditors (2005), deve-se considerar três princípios fundamentais, que são: a importância da definição de objetivos nos demonstrativos contábeis, a identificação e análise dos riscos que ameaçam o alcance desses objetivos e a avaliação de risco de fraude².

Afirma ainda o Institute of Internal Auditors (2005) ser bastante provável que o processo de avaliação de risco em empresas pequenas tenha um caráter mais informal e menos estruturado, porém ressalta que os conceitos básicos deste componente de controle interno deveriam existir em toda organização.

Ainda com relação ao componente avaliação de riscos, Deroza (2004, p.35) propõe os seguintes questionamentos:

- a) os objetivos pretendidos foram definidos com clareza?
- b) foram identificados os riscos relacionados aos objetivos pretendidos?
- c) foram considerados os fatores impacto e relevância para a identificação das áreas de maior significância e vulnerabilidade?
- d) a avaliação de risco corresponde a um processo dinâmico?

² Considerando a necessidade de adaptar o *check list* à realidade das prefeituras e considerando também a preocupação dos especialistas do TCE/PE com os instrumentos de planejamento, como por exemplo: PPA, LDO, LOA, Plano Diretor, Código Tributário, Planos Municipais de Saúde e de Educação, priorizou-se neste trabalho o princípio fundamental “a importância da definição de objetivos nos demonstrativos contábeis”, no componente avaliação de riscos.

2.3.3 Atividades de controle

No entendimento de Ching et. al (2005, p.58), o componente atividades de controle representa o conjunto de atividades focadas em cada objetivo de controle, com o fim de atenuar os riscos identificados anteriormente. Afirmam ainda que tais atividades podem se caracterizar como: “políticas, procedimentos e práticas adotadas pela empresa para assegurar que os objetivos operacionais sejam realizados e as estratégias para atenuar riscos executados.”

Deroza (2004, p.36) ao afirmar que o componente atividades de controle corresponde ao aspecto pragmático dos controles internos, propõe os seguintes questionamentos:

- a) as atividades de controle estabelecidas estão direcionadas ao gerenciamento dos riscos potenciais e reais, capazes de afetar a consecução dos objetivos pretendidos?
- b) na formalização foi considerado o estabelecido na legislação pertinente?
- c) estão funcionando conforme o estabelecido?
- d) os níveis de autorização e aprovação foram estabelecidos de forma precisa?
- e) existem políticas direcionadas à segregação de funções?
- f) as normas internas contemplam o acesso controlado aos bens e registros da entidade?
- g) existem procedimentos estabelecendo a realização de verificações, conferências e conciliações das tarefas e registros significativos?

2.3.4 Informação e comunicação

Para Linhares e Oliveira (2006) o componente informação e comunicação dá suporte aos controles internos, permitindo que as diretrizes traçadas pela alta administração sejam transmitidas para os funcionários, de forma a garantir que as atividades de controle sejam executadas com eficácia.

Ching et.al (2005) complementam o tema afirmando que esse processo pode:

percorrer o caminho inverso, partindo dos níveis mais baixos da companhia para a administração e para o Conselho de Administração, transmitindo as informações sobre os resultados, as deficiências e as questões geradas.

Nesse caso, Deroza (2004, p.36) propõe os seguintes questionamentos:

- a) os mecanismos de controle existentes permitem assegurar a confiabilidade, qualidade, suficiência, pertinência e oportunidade das informações geradas e comunicadas?
- b) o fluxo das informações está adequado aos objetivos estabelecidos e as comunicações são tempestivas?
- c) existem diretrizes para a correta documentação das informações e o processamento das comunicações?

2.3.5 Monitoramento

Por fim, o componente monitoramento é abordado por Linhares e Oliveira (2006) como a avaliação e apreciação ao longo do tempo dos controles internos. Representa o melhor indicador de efetividade dos controles internos e pode ser realizado através de acompanhamento contínuo ou por avaliações pontuais.

Pinto (2004) ressalta que não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controles internos se ninguém verificar periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema.

Para Ching et.al (2005, p.58), o componente monitoramento:

é o processo para estimar e avaliar a qualidade dos controles internos durante avaliações contínuas e especiais. O monitoramento pode incluir tanto a supervisão interna quanto externa dos controles internos pela administração, pelos funcionários ou pelas partes externas.

Deroza (2004, p.37) sugere os seguintes questionamentos com relação a esse componente:

- a) foram implementados procedimentos para verificação periódica da qualidade dos controles?
- b) As deficiências identificadas são relatadas?
- c) São implementados os ajustes necessários?

2.4 SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO E SETOR GOVERNAMENTAL

Tem-se no artigo 70 da Constituição Federal, Brasil (1988), que cabe também ao sistema de controle interno de cada Poder, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária e

patrimonial da União. Ou seja, tal fiscalização compete não apenas ao Congresso Nacional, titular do controle externo, mas se observa nesse caso a nítida definição de papel do sistema de controle interno.

A Constituição Federal, Brasil (1988), em seu artigo 74 determina que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão os sistemas de Controle Interno com o seguinte fim:

- 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 débitos e haveres da União;
- IV - Apoiar o Controle Interno no exercício de sua missão institucional.

Com relação aos municípios observa-se no artigo 31, que a sua fiscalização compete tanto ao Poder Legislativo Municipal, quanto ao sistema de controle interno do Poder Executivo Municipal, conforme definido em lei.

Segundo Glock (2007), a questão do controle interno é ainda abordada nos artigos 75 a 80, da Lei 4.320/64, tratando do controle da execução orçamentária e no artigo 59 da Lei Complementar nº 101/00 (Lei de Responsabilidade fiscal), com relação à fiscalização da gestão fiscal.

Nesse contexto é preciso considerar que tais sistemas de controle interno nas Prefeituras Municipais, para poderem exercer adequadamente o papel que lhes foi reservado pela Constituição e demais normas infra-constitucionais, necessitam ser criados através de lei municipal e adequadamente estruturados ao longo de seu funcionamento.

Essa tarefa nem sempre será simples para Prefeituras, especialmente as menores, localizadas em regiões distantes e de difícil acesso. Nesse caso, torna-se relevante o papel da

Academia e de outros órgãos interessados em estudar e pesquisar o assunto, orientando a criação e estruturação de tais sistemas, de forma a contribuir para o fortalecimento dessa atividade no setor público municipal.

2.5 CONTROLE INTERNO E INSTITUCIONALIZAÇÃO

O Estado arrecada tributos junto à sociedade, os quais devem ser utilizados de forma a atender às necessidades dessa mesma sociedade. Para tanto, os seus representantes devem utilizar os recursos arrecadados da melhor forma possível, tendo em vista que as necessidades normalmente são muitas e os recursos são escassos.

Afirma Lobo (1990) que a escassez de recursos financeiros não é mais aceita para justificar a incapacidade do Estado de atender às mais prementes e agudas demandas de parcela significativa da população. Destaca que existe quase um consenso de que as causas dessa incapacidade estão relacionadas à forma de estruturação interna do Estado e aos seus arranjos político-institucionais, os quais não contribuem para um desempenho eficaz da ação governamental.

Nesse contexto, pode ocorrer também que os agentes, no caso os representantes eleitos, não estejam inteiramente focados nos interesses coletivos, deixando por vezes seus interesses pessoais prevalecerem, ferindo assim o princípio da impessoalidade que norteia a Administração Pública, conforme descrito na Constituição Federal, Brasil (1988).

Para Martinez (1998) a teoria do agenciamento se baseia nas relações contratuais, formalizadas ou não, entre partes díspares e independentes, onde surge a figura de um sujeito ativo, consagrado com o nome de principal e de um sujeito passivo, com o nome de agente, donde se presume que esse último realizará algo para aquele, que por sua vez o compensará.

Afirma também que: “o problema central de análise na Teoria do Agenciamento (*agency problem*) é a possibilidade de o agente assumir um comportamento oportunista no tocante às suas ações (ou omissões), visando aumentar sua satisfação pessoal.” (Martinez, 1998, p.03).

Em trabalho publicado pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas, o referido problema é objeto de preocupações:

Levando em consideração o fato de que nos sistemas políticos representativos as decisões alocativas não são tomadas diretamente pelos interessados e sim pelos seus representantes, sejam eles eleitos ou não, argumenta-se que, ao menos nas democracias, é essencial para a avaliação da justiça das decisões, em primeiro lugar, a existência de diretrizes que ordenem as políticas, evitando assim decisões discricionárias e, em segundo lugar, clareza em relação às diretrizes que orientam as políticas públicas. IPEA (1999, p.01).

O controle externo, exercido pelo Tribunal de Contas da União e os Tribunais de Contas de Estados e Municípios, conforme a esfera de atuação e o controle interno, notadamente no poder executivo de cada esfera de governo, podem minimizar o conflito de agenciamento entre sociedade e gestor público, ao acompanhar e avaliar as supracitadas diretrizes.

Se o controle interno identificar indícios de irregularidades ou ilegalidade na gestão pública, deverá, segundo o artigo 74 da Constituição, Brasil (1988), comunicar ao órgão de controle externo.

A existência de um controle interno bem estruturado serve de apoio à atuação do controle externo, que pode se servir dos relatórios da auditoria interna e das observações realizadas, os quais poderão facilitar também a definição do escopo da auditoria externa.

Assim, a estruturação do controle interno se reveste de significativa importância e requer esforços de diversos setores da sociedade, para que possa operar através de práticas consistentes e duradouras.

Scapens (2006) descreve sua experiência pessoal na realização de pesquisas que, desde a década de 70, buscam a compreensão de mudanças ocorridas nas práticas da contabilidade gerencial de diversas organizações. Trabalhou inicialmente com modelos matemáticos na tentativa de explicar a diversidade de práticas na população, porém migrou com o tempo para estudos qualitativos aplicados em estudos de caso, buscando entender como tais práticas emergem em organizações específicas. Dessa forma, procura entender o processo de mudanças das práticas contábeis gerenciais e como são influenciadas por fatores externos e internos, baseado na teoria institucional, mais precisamente no neo-institucionalismo.

Para North apud Gala (1990), as instituições são as regras ou normas formais ou informais que regem a interação entre os indivíduos e surge na presença da incerteza para fazer face aos custos de transação. Considera que os custos de transação são as dificuldades enfrentadas pelos agentes econômicos, por conta da existência da referida incerteza.

Argumenta Fernandes (2002) que para o institucionalismo econômico, que é uma das correntes do neo-institucionalismo, do qual North é uma das referências básicas, as instituições são sistemas de regras que detêm condições para superar dilemas da ação coletiva, oriundos de comportamentos oportunistas nas transações sociais no contexto das organizações.

De forma mais ampla Scapens (2006) considera que as instituições são um modo de pensamento ou ação com alguma prevalência e durabilidade, que estejam embutidos nos hábitos de um grupo.

Retomando o conceito da INTOSAI (2004), tem-se que controle interno é um processo integrado, que deve ser efetuado por todos, visando à identificação de riscos e o fornecimento de garantia razoável de que a organização cumprirá seus objetivos institucionais.

Observa-se então a relevância de tal processo, que para ser eficaz necessita estar devidamente institucionalizado, ou seja, todo o grupo deve estar consciente e ativamente engajado através de hábitos e regras que visem proteger a organização contra todo e qualquer risco que possa comprometer os seus objetivos.

Segundo o pensamento de Cruz e Glock (2003, p.59):

Por institucionalização da atividade de controle interno, na forma de sistema, entende-se o ato de dar caráter de instituição, tornando-a efetiva, reconhecida, ou seja, de transformar um conjunto de atividades exercidas de forma esparsa e empírica em procedimentos claramente definidos, com atribuição de responsabilidades e competências.

Entretanto, o processo de institucionalização não se dá repentinamente. Segundo Matos (2006) ocorre em três estágios: habitualização, objetivação e sedimentação. A habitualização envolve a criação e formalização de novos arranjos estruturais nas políticas e nos procedimentos das organizações. A objetivação pressupõe consenso social entre decisores e crescente adoção pelas organizações. A sedimentação que é o estágio mais profundo de institucionalização ocorre quando há propagação por todos os adotantes adequados daquela ação e a perpetuação de sua estrutura por um longo período de tempo.

Nesse contexto, surgem as prefeituras municipais que pelos motivos já comentados em capítulo anterior têm a obrigação constitucional de estruturarem seus sistemas de controle interno, mas há prefeituras que ainda nem sequer possuem uma norma municipal prevendo a criação do sistema.

Outras prefeituras têm apresentado sistemas de controle interno com visíveis deficiências, conforme as observações de Blashek e Davis (2006, p.12):

Os sistemas de controle interno na administração pública brasileira não buscam a máxima aproximação com relação à ação controlada no tempo e no espaço. Os órgãos de controle não identificam as situações propiciadoras de ineficiência e não ajudam a definir as medidas compensatórias e as alterações de processo necessárias para reduzi-las, mas continuam focados nos aspectos formais e legais e atuam a posteriori em atividades de correição.

Poderão os gestores de tais entidades alegar que não dispõem de conhecimento técnico suficiente, nem de pessoal preparado para implementar tais mudanças, entretanto a INTOSAI (2004) disponibiliza diretrizes, que associadas a outros estudos sobre controle interno, focados na área municipal, servirão de insumo para as devidas reflexões e posteriores ações de estruturação dos sistemas de controle interno nas prefeituras municipais. Uma associação desses estudos às citadas diretrizes será realizada no próximo capítulo.

3 DIRETRIZES INTOSAI À LUZ DA REALIDADE DAS PREFEITURAS

Neste capítulo busca-se a associação da opinião de especialistas, quanto à realidade de prefeituras municipais, com diretrizes para normas de controle interno no setor público, internacionalmente aceitas. As referidas opiniões foram colhidas na literatura acadêmica e nas entrevistas realizadas com gestores e servidores de diversos setores do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, tendo como objetivo a fundamentação do modelo de avaliação dos SCIs de prefeituras municipais pernambucanas.

A INTOSAI já possuía, desde 1992, um trabalho que definia diretrizes relacionadas a controle interno, porém houve uma atualização em 2004, onde o modelo do COSO foi incorporado com o objetivo de contribuir para uma compreensão unificada de controle interno, por parte das Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS.

Entretanto, essa incorporação não se deu de forma literal, pois considerou as características do setor público, que implicaram em algumas mudanças e na inclusão de temas adicionais, como por exemplo, a inclusão do aspecto ético como um dos objetivos do controle interno. (INTOSAI, 2004).

Outrossim, tais diretrizes podem ser utilizadas como referencial tanto pela administração governamental para estruturar seu controle interno, quanto pelos auditores para elaborar instrumentos de avaliação do controle interno. Essas diretrizes não fornecem políticas ou procedimentos detalhados, pois a posição da entidade não é de imposição de normas, mas fornecem arcabouço para desenvolvimento de controles detalhados pelos seus usuários. (INTOSAI, 2004).

Nesse contexto, o conceito de controle interno defendido pela INTOSAI é o seguinte:

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários; e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de *accountability*; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. (INTOSAI, 2004, p. 19).

Observa-se que em relação ao conceito exarado originalmente pelo COSO ocorrem algumas alterações, notadamente no que concerne à definição dos objetivos gerais do controle interno.

Por outro lado, os componentes do modelo do COSO são mantidos nas diretrizes da INTOSAI, a saber: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento, mas com destaque em cada um deles para as especificidades do setor público.

Dessa forma, o cubo tridimensional representativo do modelo de controle interno passa a ter os seguintes contornos, conforme as diretrizes da INTOSAI.

Figura 2 – Cubo do modelo de controle interno – INTOSAI



Fonte: INTOSAI (2004)

Desse modo, observa-se que:

Cada linha dos componentes “faz um corte transversal” e se projeta sobre cada um dos quatro objetivos gerais. Por exemplo, as informações financeiras e não-

financeiras geradas de fontes internas e externas, que pertencem ao componente informação e comunicação, são necessárias para administrar as operações, emitir relatórios e cumprir com os propósitos de *accountability* e para cumprir com a legislação aplicável. (INTOSAI, 2004, p. 29).

Por outro lado, os cinco componentes também são relevantes para a consecução de cada objetivo na entidade como um todo, mas também para cada uma de suas áreas, unidades e departamentos. (INTOSAI, 2004).

Para melhor entendimento dos componentes do modelo, detalha-se a seguir cada um deles, com as devidas inserções referentes às características do setor público, realizadas pela INTOSAI, aos quais são associadas às opiniões dos especialistas focadas na realidade das prefeituras municipais.

3.1 AMBIENTE DE CONTROLE E REALIDADE DAS PREFEITURAS

A INTOSAI (2004) considera que o ambiente de controle define o perfil de uma organização, pois exerce influência sobre as consciências das pessoas com relação ao controle interno. Essa influência serve como base, onde se desenvolvem todos os outros componentes do modelo.

Nesse contexto, as diretrizes sob estudo destacam elementos como a integridade pessoal e profissional e valores éticos; políticas e práticas de recursos humanos e competência profissional; estilo gerencial ou “perfil dos superiores” e estrutura organizacional;.

3.1.1 Integridade e ética

O componente ambiente de controle deverá promover a integridade pessoal e profissional, bem como os valores éticos da direção e do quadro de pessoal, através de normas de conduta, as quais deverão por sua vez incentivar a atitude de apoio ao controle interno, por todos que fazem a organização. (INTOSAI, 2004).

Para Meirelles (1997) a moralidade administrativa constitui pressuposto de validade para os atos da Administração Pública; e para Carneiro (1998), o funcionalismo público não é responsável pela deterioração dos serviços públicos, pela burocratização e pela quebra dos padrões de conduta ética da Administração Pública, constatando que o servidor público encontra-se inteiramente desprovido de orientação, concernente a normas específicas de conduta ética.

Afirma ainda Carneiro (1998), que, na ausência de tal orientação, ocorre fenômeno sociológico amplamente conhecido que é a construção de regras próprias, não escritas, de comportamento ético por parte das corporações de servidores.

Desse fenômeno pode a integridade pessoal e ou profissional do servidor ficar comprometida, tendo em vista que, segundo Vital (2007), o comportamento íntegro é o que observa os valores morais e reflete uma conduta ética, donde se conclui que tais valores e conduta não devem ser enviesados.

De acordo com Azevedo (2007), no âmbito federal, destacam-se atualmente como normas de conduta, entre outros, o Estatuto do Servidor, o Código de Ética da Alta Administração Federal e o Código de Ética do Servidor Público Civil.

Nas entrevistas realizadas, com servidores e gestores do TCE/PE, observa-se a preocupação com a existência de um estatuto para o servidor público da esfera municipal, seja um estatuto próprio instituído por lei municipal ou o do Estado de Pernambuco recepcionado através de lei municipal. Além disso, os entrevistados destacaram a necessidade da instituição de um Código de Ética, que norteie o comportamento de todos os que lidem na administração pública municipal.

3.1.2 Competência profissional e política de RH

Segundo a INTOSAI (2004) são necessários conhecimentos e habilidades para uma atuação ordenada, ética, econômica, eficaz e eficiente; além disso é necessário um bom entendimento das responsabilidades individuais no contexto do controle interno. Tais recursos caracterizam a competência profissional e podem ser desenvolvidos através de capacitação.

Outro ponto destacado é a política de recursos humanos, pois:

O pessoal é um aspecto importante do controle interno. Pessoal competente e confiável é necessário para um controle eficaz. Portanto, os métodos através dos quais as pessoas são contratadas, capacitadas, avaliadas, remuneradas e promovidas são aspectos importantes do ambiente de controle. (INTOSAI, 2004, p.35).

Entretanto, na busca de fundamentos conceituais sólidos para a gestão de capital humano no Estado em um contexto de transformação, conclui Ramos (1998), que o estado da arte em administração de recursos humanos, na administração pública federal, ainda se mantém em um estágio artesanal.

No setor público, para elaborar planos de cargos, carreiras e vencimentos, todas as esferas de governo têm as condições legais garantidas através do artigo 39 da Constituição Federal, que dispõe:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, no âmbito de sua competência, regime jurídico único e planos de carreira para os servidores da administração pública direta, das autarquias e das fundações. (BRASIL, 1988).

Baptista (2000) ao estudar o direito adquirido e a irredutibilidade dos vencimentos dos servidores públicos destaca que é entendimento do Supremo Tribunal Federal, que o direito à aposentadoria se rege pela lei vigente no tempo em que se completam os requisitos à sua aquisição. Portanto, a existência e adequação dessa lei são fundamentais para garantir direitos futuros ao servidor público.

Pesquisa realizada pelo Observatório de Recursos Humanos (2004) junto a 223 municípios brasileiros, verifica que, em relação ao Plano de Cargos, Carreiras e Vencimento, 27% dos gestores declararam possuir um específico para a saúde; 29% referiram que existia para todos os servidores da prefeitura; e 42% declararam não dispor do Plano para qualquer categoria.

Segundo Bergamini Junior (2005, p. 36) num contexto de governança corporativa, o estímulo à eficiência operacional depende, entre outras coisas, do preenchimento:

dos quadros com pessoal capacitado, ou seja, deve haver uma política de gestão de recursos humanos abrangente, com os objetivos de selecionar pessoal qualificado, oferecer treinamento para a sua adequada capacitação, definir plano de carreira individual, estabelecer política consistente de remuneração e de promoção, e realizar avaliações periódicas de desempenho individual.

Para Justa (2007) no contexto da administração pública municipal, a eficiência operacional que é um dos objetivos do controle interno, para ser alcançada necessita, entre outros, de seleção e treinamento de pessoal; implantação de um plano de carreira; sistema de avaliação de desempenho e programas de controle de qualidade.

Os servidores e gestores do TCE/PE destacaram a importância de as prefeituras definirem as atribuições de todos os seus cargos efetivos, através de lei municipal. Tal preocupação estende-se aos respectivos vencimentos de cada cargo, que se não forem fixados através de lei municipal, poderão gerar problemas para o servidor à época de registro de suas aposentadorias. Os entrevistados também consideraram importante que as prefeituras instituíssem Planos de Cargos, Carreiras e Vencimentos para todas as categorias, através de lei.

3.1.3 Estilo e filosofia gerencial

A INTOSAI (2004) diz que a filosofia da direção e seu estilo gerencial se traduzem em atitudes de apoio ao controle interno, de forma permanente, a independência, a competência e

a liderança pelo exemplo, tudo isso materializado em operações éticas. Se a alta administração acredita na importância do controle interno isso se refletirá na atitude dos demais membros da organização, os quais responderão conscientemente aos controles estabelecidos.

Nesse contexto de comprometimento e confiança no controle interno surge a figura da delegação de competência, a qual é considerada por Castro (2002) como uma técnica de descongestionamento, que deve ser utilizada para garantir agilidade e objetividade às decisões, aproximando os agentes públicos dos fatos, pessoas ou problemas.

Para Cruz e Glock (2003) esse comprometimento geral para com o controle interno é relevante, pois tal controle não é exercido por uma pessoa ou por um departamento de uma prefeitura e sim por todos os que respondem pelas diversas operações, especialmente os que detêm funções de comando.

Os servidores e gestores do TCE/PE consideraram importante verificar se a gestão havia incentivado a manualização de procedimentos em algum setor da prefeitura, tendo em vista que o conhecimento dos processos é fundamental para o aperfeiçoamento dos diversos controles internos.

Por outro lado, os entrevistados consideraram importante verificar se o ordenamento das despesas está sendo delegado para outras pessoas além do prefeito.

3.1.4 Estrutura organizacional

Afirma a INTOSAI (2004) que a estrutura organizacional é que fornece: a definição quanto a autoridade e a responsabilidade; a delegação de autoridade e o dever de prestar contas (*accountability*); e as formas adequadas de prestar contas.

Para Mintzberg (1995, p.10) “a soma total das maneiras pelas quais o trabalho é dividido em tarefas distintas e como é feita a coordenação entre essas tarefas”, definem o que vem a ser estrutura organizacional.

Cruz e Glock (2003) afirmam que a estrutura organizacional e a distribuição de funções devem estar definidas de forma clara, aprovadas e, se possível, devem estar especificadas em manual de organização, que disponha sobre as atribuições e procedimentos de cada unidade. Com esses requisitos criam-se condições propícias para a imputação de responsabilidades.

Ao estudarem a importância do controle interno, Cochrane, Moreira e Pinho (2003) afirmam que, no momento em que a contabilidade pública for utilizada como instrumento de controle de custos e fontes de informações para tomadas de decisões, tornar-se-á o melhor e mais eficiente instrumento de controle da Administração Pública.

Para chegar a esse ponto é razoável que o setor responsável pela contabilidade de qualquer entidade pública esteja adequadamente estruturado.

Os servidores e gestores do TCE/PE destacaram a necessidade de a estrutura organizacional da prefeitura estar formalizada através de lei municipal, bem como da necessidade dessa estrutura formal estar materializada na estrutura real.

Além disso, os entrevistados observaram a importância de o sistema de controle interno da prefeitura estar formalizado através de lei municipal e de contemplar uma unidade central de controle interno que atue de fato.

Demonstraram, ainda, a preocupação com a existência de um serviço de protocolo central, encarregado do controle de entrada e saída de documentos, além da existência de um contador no quadro de servidores efetivos que se responsabilize pela contabilidade da prefeitura.

3.2 AVALIAÇÃO DE RISCOS E REALIDADE DAS PREFEITURAS

Para a INTOSAI (2004), avaliação de riscos compreende o processo de identificação e análise dos riscos relevantes, que ameaçam a consecução dos objetivos da entidade, com a consequente determinação de respostas para lidar com tais riscos.

Ao estudar avaliação de risco, afirma Martinelli Auditores (2002) que, no âmbito da auditoria interna, a avaliação de riscos pode determinar, por exemplo, que unidade/processo avaliar, dando ênfase aos que apresentem maior risco. Por outro lado, afirma que o conceito de riscos também está relacionado aos objetivos da instituição, pois uma vez conhecidos, a auditoria interna voltaria suas atividades para os riscos relacionados à consecução desses objetivos, procurando eliminá-los.

3.2.1 Estabelecimento dos objetivos

Consequentemente, afirma a INTOSAI (2004, p.37):

...estabelecer os objetivos institucionais é um pré-requisito para a avaliação do risco. Os objetivos devem ser definidos antes que a gerência identifique os riscos que poderiam afetar a sua consecução e realize as ações necessárias para administrar esses riscos.

De acordo com Albuquerque (2002), a função de planejar é o requisito primário mais elementar da administração e consiste na formulação sistemática de um conjunto de decisões, devidamente integrado, que deve expressar os propósitos da organização, determinando os meios para alcançá-los.

Para Cruz e Glock (2003), a administração de qualquer organização de caráter público deve adotar um enfoque sistêmico onde, em vez de se priorizar tarefas estanques, que compõem a estrutura organizacional, deve-se buscar a identificação dos processos utilizados para se atingir um resultado, independente de quem as exerce.

Afirmam ainda que, nesse contexto, a questão orçamentária sob a ótica sistêmica deve refletir a real capacidade de realização do Município, com o fim de atender as demandas da sociedade, as quais devem estar traduzidas em ações descritas no Plano Plurianual - PPA. Tais ações devem ser cumpridas conforme prioridades e metas definidas no processo de planejamento, bem como contempladas na Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, para um determinado exercício.

Os servidores e gestores do TCE/PE destacaram a importância de as prefeituras determinarem: objetivos e metas quantificadas no PPA, bem como metas fiscais quantificadas na LDO. Além disso, expressaram haver a necessidade de acompanhamento do cumprimento de tais objetivos e metas.

Destacaram também que a prefeitura deveria instituir Planos Municipais de Saúde e de Educação, com definição dos respectivos objetivos e metas e posterior acompanhamento do seu cumprimento.

E, por fim, destacaram a necessidade de as prefeituras com mais de 20.000 (vinte mil) habitantes de possuírem um Plano Diretor e, ainda, de toda prefeitura possuir um Código Tributário atualizado de acordo com os ditames legais vigentes.

3.2.2 Identificação e análise de riscos

Para a INTOSAI (2004), a identificação dos riscos-chave é importante não apenas para direcionar os esforços de mensuração da organização para áreas mais relevantes, mas também para atribuir responsabilidades para a gestão de tais riscos. Uma vez identificados, os riscos devem ser analisados de forma a observar sua relevância e a probabilidade de que venha a ocorrer, a fim de clarificar a “tolerância de risco” da entidade, que irá subsidiar o processo de decisão quanto às ações que serão priorizadas para mitigar os riscos identificados.

Para a INTOSAI (2004, p.39), tolerância de risco “é a quantidade de riscos que uma entidade está preparada para assumir, antes de deliberar sobre a necessidade de implementar uma ação”.

Essa preocupação é plausível, considerando a questão do custo-benefício das ações de controle, pois o custo do controle não deve ser expressivo em relação às ações controladas e, portanto, não se pode imaginar que uma organização implementará controles para fazer face a todos os riscos que a ameaçam, mas sim aos mais relevantes e iminentes.

Glock (2007, p. 45) afirma que todo esse trabalho deve ser coordenado pela Unidade de Coordenação de Controle Interno, cuja denominação pode variar de uma para outra organização, a qual deve responsabilizar-se pela “identificação dos pontos de controle, com a participação direta de todas as unidades integrantes da estrutura organizacional”.

Os servidores e gestores do TCE/PE destacaram a importância de as prefeituras elaborarem o anexo de riscos fiscais na LDO, de elaborarem algum documento onde demonstrem conhecer as consequências dos referidos riscos fiscais caso se concretizem, bem como de fixação na Lei Orçamentária Anual – LOA de reserva de contingência.

Os entrevistados apresentaram uma visão de que a avaliação de riscos é ainda incipiente no setor público de um modo geral, notadamente nos Municípios, por ser matéria recente que está aos poucos sendo apropriada. Dessa forma, admitiram que no estágio atual a exigência aos Municípios, quanto ao componente avaliação de riscos, deveria recair prioritariamente na questão do estabelecimento de objetivos, que historicamente, segundo sua experiência profissional, tem apresentado fragilidades.

3.3 ATIVIDADES DE CONTROLE E REALIDADE DAS PREFEITURAS

As atividades de controle, segundo a INTOSAI (2004), compreendem todas as políticas e ações voltadas para a redução dos riscos e conseqüente alcance dos objetivos institucionais. Afirmar também, que essas atividades devem existir em toda a entidade e podem surgir na forma de controles de detecção e prevenção diversos, como por exemplo: atividades de autorização e aprovação; segregação de funções; controle de acessos a recursos e registros; conciliações e supervisão.

As diversas preocupações dos servidores e gestores do TCE/PE, com relação às atividades de controle, foram classificadas entre os principais subsistemas administrativos que compõem o sistema de controle interno das prefeituras, a seguir descritos: Contabilidade e Finanças; Administração de Recursos Humanos; Compras, Licitações e Contratos; Patrimônio e Obras.

3.3.1 No controle da execução orçamentária e financeira

Um dos pontos de controle que merecem toda a atenção da entidade, segundo Cruz e Glock (2003) é o controle sobre a execução orçamentária, inclusive do processo de abertura de créditos adicionais.

Segundo Glock (2007) há a necessidade de as prefeituras estabelecerem manuais de rotinas internas e procedimentos de controle. Com relação aos controles contábeis e financeiros propõe a edição de instruções normativas que tratem: da emissão, liquidação, anulação, e cancelamento de notas de empenho e inscrição de restos a pagar; geração, divulgação e acompanhamento dos demonstrativos da LRF; controle diário da receita e das disponibilidades financeiras vinculadas e não vinculadas; programação financeira de curto prazo e pagadoria; entre outros.

Os servidores e gestores do TCE/PE destacaram a necessidade de as prefeituras manterem atualizados os controles sobre: os créditos orçamentários; livro-razão; livro-diário; livro-caixa e conciliações bancárias.

Destacou-se também a importância da existência de sistema informatizado para controle da execução orçamentária e financeira, cujo acesso se dê através de senha, com a definição de vários perfis, quando múltiplos usuários tiverem acesso ao referido sistema. Além disso, há uma preocupação com a existência de cláusulas contratuais que protejam a administração, quando o sistema for locado e com a existência e manutenção de *back up* da respectiva base de dados, nas dependências da prefeitura.

Ressaltou-se, ainda, a necessidade de segregação de funções entre quem autoriza, empenha, liquida e paga a despesa pública, bem como a necessidade de a LDO contemplar critérios para limitação de empenho, conforme exigência da LRF em seu art. 4º, inc. I, alínea b. Brasil (2000).

3.3.2 No cadastro e na folha de pagamento

Para Barros, Silva e Ferreira (2003) uma das preocupações centrais da auditoria é a análise da folha de pagamento, compreendendo a verificação dos controles referentes à admissão de pessoal, frequência, faltas, demissão, geração da folha de ativos e inativos e do pagamento e conseqüente contabilização.

Com relação aos controles no cadastro e na folha de pagamento, Glock (2007) propõe a edição de instruções normativas que tratem: da manutenção do cadastro de pessoal e controle sobre vantagens, promoções e adicionais; nomeação, exoneração e destituição de comissionados; contratações temporárias; controle e concessão de férias e outros

afastamentos; geração da folha de pagamento, rescisão de contrato de trabalho e outros pagamentos a servidores; entre outros.

Os servidores e gestores do TCE/PE destacaram a importância da existência de cadastro que contemple os servidores efetivos, comissionados, temporários, aposentados, pensionistas e servidores à disposição, com a devida manutenção de pastas individualizadas que contenham fichas funcionais devidamente atualizadas.

Ressaltou-se também a necessidade de haver sistema informatizado para controle, tanto das informações cadastrais dos servidores, quanto para a geração da folha de pagamento, ambos com acesso controlado através de senha e com a definição de perfis quando múltiplos usuários tiverem acesso ao referido sistema.

Além disso, há uma preocupação com a existência de cláusulas contratuais que protejam a administração, quando o sistema for locado e com a existência e manutenção de *back up* da respectiva base de dados, nas dependências da prefeitura.

3.3.3 No controle das compras e contratos

A questão das compras no setor público se reveste de riscos bastante conhecidos, que têm sido matéria de estudos de pesquisadores e objeto de preocupação daqueles que legislam em nosso país.

Afirmam Martins, Santos e Dias Filho (2004) que desvios de dinheiro através de falsificação de compras, recebimento de propinas, esquemas de deturpação de preços, manipulações de processos licitatórios, retenção de informações vitais, preparação defeituosa de relatórios, são exemplos desses riscos.

Por sua vez, a Lei 8.666/93, que regula as licitações no Brasil, no parágrafo 7º do art. 15, Brasil (1993), destaca que deverão ser observadas nas compras:

- I - a especificação completa do bem a ser adquirido sem indicação de marca;
- II - a definição das unidades e das quantidades a serem adquiridas em função do consumo e utilização prováveis, cuja estimativa será obtida, sempre que possível, mediante adequadas técnicas quantitativas de estimação.

O parágrafo 5º, do art. 23, dessa mesma Lei, Brasil (1993), com o fim de evitar que o setor encarregado de compras e licitações manipule processos licitatórios, dispõe que:

É vedada a utilização da modalidade convite ou tomada de preços, conforme o caso, para parcelas de uma mesma obra ou serviço, ou ainda para obras ou serviços da mesma natureza que possam ser realizados conjunta ou concomitantemente, sempre que o somatório de seus valores caracterizar o caso de tomada de contas ou concorrência, respectivamente, nos termos deste artigo, exceto para as parcelas de natureza específica que possam ser executadas por pessoas ou empresas de especialidade diversa daquele do executor da obra ou serviço.

Considerando que a administração contrata permanentemente com terceiros, visando à aquisição de bens, à prestação de serviços e à realização de obras, afirma Fernandes (1995) que o controle desses atos inclui todas as suas fases, com a devida análise das licitações que devem preceder a tais contratações, nos casos e modalidades exigidos em lei.

Para Glock (2007) o sistema de compras e licitações deve possuir instruções normativas que tratem: das compras, licitações e contratações de obras e serviços; do gerenciamento de contratos de fornecimento de bens; do controle de estoques e do cadastramento de fornecedores.

Os servidores e gestores do TCE/PE ressaltaram a necessidade de haver nas prefeituras um setor responsável pelas compras e ainda um setor ou servidor responsável especificamente pela supervisão da execução dos contratos.

Destacaram também a necessidade de haver um cadastro de fornecedores e prestadores de serviço, bem como de levantamento das necessidades de compras, a partir do consumo do ano anterior.

Ressaltaram, ainda, a importância da existência de sistema informatizado para controle das compras, cujo acesso se dê através de senha, com a definição de vários perfis, quando múltiplos usuários tiverem acesso ao referido sistema. Além disso, consideram importante a existência e manutenção de *back up* da respectiva base de dados, nas dependências da prefeitura.

3.3.4 No controle dos bens de natureza permanente

Segundo Camelo, Gasparello e Favero (2006) a contabilidade aliada aos sistemas informatizados, auxiliam de maneira eficaz o controle patrimonial de bens permanentes em suas aquisições, alienações, vendas, transferências, manutenção, entre outras movimentações.

Afirma Justa (2007) que a auditoria de bens permanentes deve ser realizada nas prefeituras com o objetivo de verificar as medidas de controle existentes relativas à incorporação, tombamento, guarda, baixa e responsabilidade pelo uso, bem como as relativas à sua movimentação, conservação e segurança.

O inventário tem uma finalidade de controle e preservação do patrimônio, bem como de comprovação dos valores registrados no balanço patrimonial, segundo Camelo, Gasparello e Favero (2006). Consiste em instrumento fundamental para a Administração Pública, o qual deve ser atualizado continuamente, por conta do dinamismo das movimentações dos bens da entidade.

Na visão de Justa (2007, p.17):

A Administração Municipal deve realizar periodicamente o inventário físico dos bens patrimoniais em períodos não superiores a 1 (um) ano, com o objetivo de atualizar os registros e controles administrativo e contábil, e confirmar a responsabilidade dos agentes responsáveis por sua guarda.

Sobre o inventário dos bens patrimoniais, o artigo 96, da Lei 4.320/64, regulamenta que: “O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada

unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade”. Brasil (1964).

Com relação aos controles dos bens de natureza permanente, Glock (2007) propõe a edição de instruções normativas que tratem: do registro e controle dos bens imóveis e móveis, dos inventários periódicos, da alienação, doação, inservibilidade, obsolescência, extravio e furto de bens, entre outros.

Segundo os servidores e gestores do TCE/PE, as prefeituras necessitam: designar formalmente um setor responsável pelo controle dos registros de bens; organizar e manter arquivo próprio da documentação pertinente aos bens móveis e imóveis; e elaborar termos de guarda e responsabilidade, quanto aos bens móveis.

Ressaltaram também a necessidade de as prefeituras realizarem periodicamente inventário físico, além da importância da existência de sistema informatizado para controle dos bens de natureza permanente, cujo acesso se dê através de senha, com a definição de vários perfis, quando múltiplos usuários tiverem acesso ao referido sistema. Além disso, consideram importante a existência e manutenção de *back up* da respectiva base de dados, nas dependências da prefeitura.

3.3.5 No controle das obras

Balbinotto Neto e Garcia (2004) afirmam que são diversas as formas de corrupção no setor de obras públicas, notadamente em obras rodoviárias. Citam como exemplo as mudanças de regras para beneficiar uma empresa de engenharia, até mesmo com a mudança do objeto do contrato; tratamento indiscriminado de contratos como emergenciais, evitando o devido procedimento licitatório; a desconsideração de critérios técnicos e de custos na seleção de empreiteiras; antecipação de pagamentos de obras a serem executadas, em troca de

propinas; a alteração de quantidades e especificações técnicas anteriormente definidas no projeto, entre outras.

Segundo Glock (2007), no controle de projetos e obras públicas, as prefeituras devem adotar instruções normativas que tratem: do licenciamento, contratação, execução, fiscalização e recebimento de obras e serviços de engenharia, inclusive com transcrição de dados para o respectivo Tribunal de Contas.

Para os servidores e gestores do TCE/PE as prefeituras devem manter: livro ou fichas de registro de todas as obras e serviços de engenharia; pasta individualizada com documentos de cada obra e serviço e ainda diário de obra ou livro de ocorrência de obras para cada obra.

Destacaram também: a necessidade de as prefeituras designarem servidores para realizar o acompanhamento da execução de todas as obras; a importância de adotarem sistema informatizado para o controle das obras; e a necessidade de elaborarem e enviarem os mapas trimestrais, que contêm as obras em andamento no período, ao Tribunal de Contas, mantendo controle dos respectivos prazos de envio.

Ressaltaram, ainda, a necessidade de haver relação entre as obras realizadas e as necessidades evidenciadas no PPA. Considerando que a Constituição Federal, no parágrafo 1º do art. 167, Brasil (1988), destaca que “nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade”, observa-se a relevância e oportunidade dessa preocupação dos entrevistados.

3.3.6 No controle de bens não duráveis e não perecíveis

Afirma Gonzáles (2003) que um sistema de logística e acompanhamento de compras deve considerar a responsabilidade pela entrega de materiais pelo fornecedor, mas também a responsabilidade pelo recebimento pelo comprador.

Ao analisar a teia de interesses onde o privado prevalece em detrimento do público, afirma Queiroz e Monteiro (2004) que em países mais atrasados algumas práticas, como por exemplo, desvios de merenda escolar, revestem-se de consequências sociais mais danosas, considerando que afetam principalmente as camadas da população mais desprotegidas.

Ao tratar dos sistemas de educação e saúde, Glock (2007) propõe a edição de instruções normativas que tratem: do planejamento e gerenciamento do ensino infantil e fundamental; da alimentação escolar; do controle e distribuição de medicamentos e de material médico-clínico, entre outros.

Os servidores e gestores do TCE/PE destacaram a necessidade de as prefeituras designarem servidores para recebimento da merenda e dos medicamentos nas unidades de consumo final.

3.4 INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO E REALIDADE DAS PREFEITURAS

As decisões da administração, segundo a INTOSAI (2004), são diretamente afetadas pela qualidade das informações, notadamente aquelas consideradas relevantes. Destaca Ribeiro Filho (1997, p.10) que “os Gestores Públicos precisam contar com elementos de informação sobre o andamento da gestão, de forma a poder implementar correções que visem a economicidade crescente, no cotidiano da entidade.”

Salienta a INTOSAI (2004, p. 52) que os “sistemas de informação produzem relatórios que contêm informação operacional, financeira, não-financeira e informação relacionada com a conformidade, e que tornam possível que as operações sejam realizadas e controladas”.

Para Drucker (1999) as atividades que produzem e distribuem informação e conhecimento devem ter destaque em qualquer organização, para que essa melhore seu desempenho com vistas ao alcance efetivo de seus objetivos.

De acordo com a INTOSAI (2004) o primeiro passo deve ser então a identificação das informações relevantes, as quais para serem confiáveis não podem prescindir do registro imediato e da classificação adequada. Além disso, tais informações devem ser comunicadas de forma tempestiva às pessoas adequadas, a fim de que os funcionários realizem o controle interno e suas outras responsabilidades. Em resumo, a informação deve ser apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.

Um dos canais mais críticos de comunicação é aquele entre a administração e o corpo técnico. A administração deve se manter bem informada sobre o desempenho, o desenvolvimento, os riscos e o funcionamento do controle interno, além de outros temas e eventos relevantes. Do mesmo modo, a administração deve manter seu corpo técnico bem informado, fornecer feedback e orientações, quando necessárias. A administração deve também fornecer toda comunicação específica e objetiva, relacionada às expectativas de conduta. Isso inclui orientações claras da filosofia e enfoque do controle interno da entidade e delegação de competências. (INTOSAI, 2004, p.55).

A tecnologia da informação tem se constituído em poderoso instrumento que proporciona à informação, as qualidades aqui descritas e, com o advento da Internet, cresceram as possibilidades quanto ao processo de comunicação, inclusive nos órgãos e entidades do setor público, com seus usuários internos e externos.

Segundo Stowers (1999), os governos podem se servir da Internet de várias formas, permitindo, por exemplo, acesso a informações e documentos, preenchimento de formulários interativos on-line e discussões interativas.

Os servidores e gestores do TCE/PE apresentaram a necessidade de as prefeituras possuírem algum instrumento de divulgação de seus diversos planos e de gerarem relatórios gerenciais que informem sobre o alcance das metas e objetivos das unidades administrativas ou programas.

Ressaltaram também a necessidade de instituírem algum canal de comunicação que permita aos seus servidores a possibilidade de apresentar sugestões, críticas e denúncias. Além disso, destacaram a necessidade de adequarem sua estrutura de informática, disponibilizando aos servidores acesso à Internet e à utilização de correio eletrônico institucional, com endereço pessoal; interligando seus equipamentos de informática através de rede interna e; criando um sítio da prefeitura na World Wide Web.

Por fim, destacaram que as prefeituras que disponibilizam, para todo servidor que o deseje, endereço pessoal de correio eletrônico institucional, que o utilize como meio de comunicação entre a alta administração e o corpo funcional.

3.5 MONITORAMENTO E REALIDADE DAS PREFEITURAS

Conforme a INTOSAI (2004), os sistemas de controle interno devem ser monitorados, com o objetivo de avaliar ao longo do tempo a qualidade de sua atuação, podendo ser obtido através de monitoramento contínuo, de avaliações específicas ou da combinação dos dois.

Nesse sentido, afirma que o monitoramento contínuo, realizado nas operações normais da organização, ocorre em tempo real. Inclui atividades de supervisão e envolve ações contra os sistemas de controle interno que apresentam irregularidades ou não sejam éticos, econômicos, eficientes e eficazes. Já a avaliação específica busca assegurar que o controle interno alcance os resultados desejados, a partir de métodos e procedimentos específicos e pode ocorrer com abrangência e frequência variadas, de acordo com as necessidades identificadas.

Afirma também que normalmente a combinação de monitoramento permanente e avaliações específicas ajudam a manter a eficácia do controle interno, mas independente de haver ou não essa combinação, o monitoramento deve garantir que os achados de auditoria e as recomendações propostas sejam resolvidos de forma adequada e oportuna.

Entendem Cruz e Glock (2003) que o sistema de controle interno de uma prefeitura, através de um órgão central de controle interno, deve desempenhar diversas atividades, dentre elas as relacionadas com a auditoria interna.

Segundo Glock (2007), a função de auditoria interna requer processo de composição e capacitação de equipe de trabalho do supracitado órgão central de controle interno, considerando que essa atividade demanda tempo, conhecimento técnico, além de preparação quanto aos aspectos éticos e comportamentais.

Ao examinar os procedimentos adotados nas unidades das Administrações Direta e Indireta, a atividade de auditoria interna exerce uma avaliação independente da adequação e eficácia do Sistema de Controle Interno da organização, traduzindo-se em serviço de apoio à administração, ou seja, passa a ser um elemento de controle que mede e avalia os demais controles. Glock (2007, p.36).

Como se pode observar a auditoria interna representa uma das funções de controle interno, não devendo, portanto serem confundidas. Attie (1998) ressalta a importância da atividade de auditoria interna para a administração de uma companhia, destacando que, quando eficiente e atuante, representa um ponto forte para efeito de controle interno.

Os gestores e servidores do TCE/PE destacaram a necessidade de as prefeituras designarem formalmente um setor ou servidor para a realização de auditorias internas; regulamentarem a realização de auditorias internas, através da elaboração de normas específicas; e realizarem periodicamente auditorias internas.

4 RESULTADOS QUANTO ÀS VARIÁVEIS DO CHECK LIST

Neste capítulo são analisados os resultados mais expressivos, obtidos com a aplicação do *check list* nas 37 (trinta e sete) prefeituras visitadas, quanto aos itens de estruturação esperados (variáveis) dentro de cada componente do modelo.

Entretanto, para fins de consulta, encontram-se no Apêndice 3 todos os resultados obtidos a partir da aplicação do *check list*.

4.1 AMBIENTE DE CONTROLE

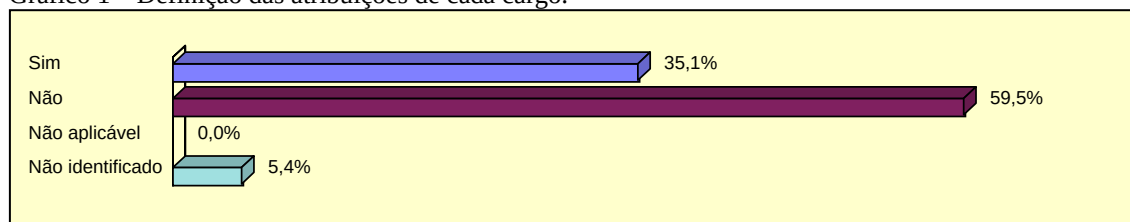
De acordo com o COSO, o componente ambiente de controle caracteriza-se como a consciência de controle da entidade, sua cultura de controle. É efetivo quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e se têm consciência, competência e o comprometimento de fazerem o que é correto da maneira correta.

Das verificações realizadas, relativas a esse componente, destacam-se os seguintes resultados:

4.1.1 Normas definindo atribuições de cargos

Observa-se que em apenas 35,1% (trinta e cinco vírgula um por cento) dessas prefeituras há instrumento legal contendo atribuições de cada cargo, conforme Gráfico 1.

Gráfico 1 – Definição das atribuições de cada cargo.

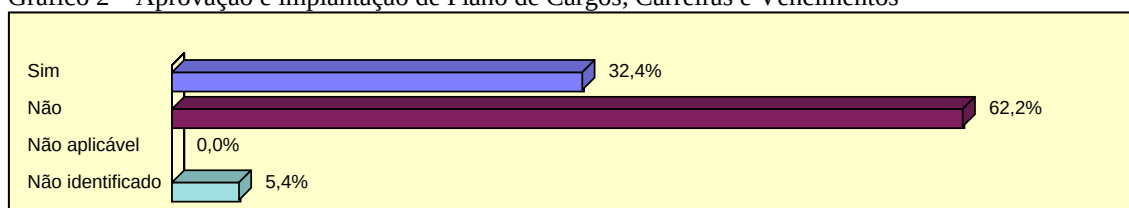


Fonte: Levantamento da equipe de auditoria através de *check list*.

4.1.2 Plano de Cargos, Carreiras e Vencimentos para todas as categorias

Verifica-se que em apenas 32,4% (trinta e dois vírgula quatro por cento) dessas prefeituras há Plano de Cargos, Carreiras e Vencimentos aprovado e implantado para todas as categorias, conforme Gráfico 2.

Gráfico 2 – Aprovação e implantação de Plano de Cargos, Carreiras e Vencimentos



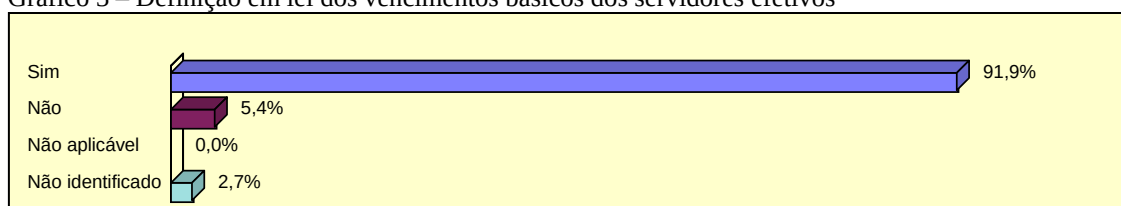
Fonte: Levantamento da equipe de auditoria através de check list.

4.1.3 Vencimentos básicos definidos em lei

Observa-se que 91,9% (noventa e um vírgula nove por cento) dessas prefeituras apresentam leis que fixam os vencimentos básicos dos servidores efetivos de seu quadro funcional, conforme descrito no Gráfico 3.

Sugere-se que em trabalhos posteriores investigue-se, de forma minuciosa, se tais leis estão de fato contemplando todas as categorias de servidores, pois a presente verificação não teve como foco a qualidade dos controles internos, que implicariam na verificação de todas as leis de criação de cargos, bem como as de extinção e transformação.

Gráfico 3 – Definição em lei dos vencimentos básicos dos servidores efetivos

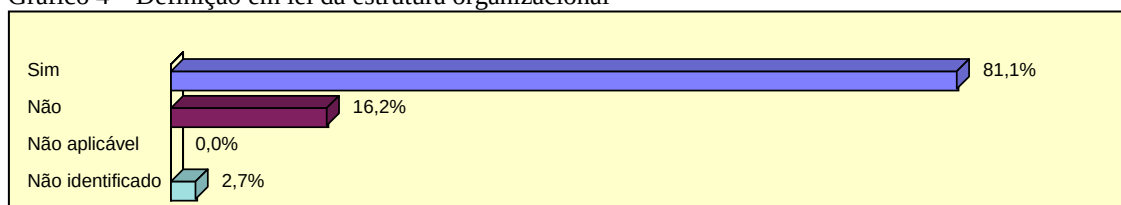


Fonte: Levantamento através de check list.

4.1.4 Definição em lei da estrutura organizacional e conformidade com realidade

Observa-se que em 30 (trinta) das 37 (trinta e sete) prefeituras visitadas, ou seja, 81,1% (oitenta e um vírgula um por cento), das prefeituras visitadas apresentam leis que definem a estrutura organizacional, conforme descrito no Gráfico 4.

Gráfico 4 – Definição em lei da estrutura organizacional



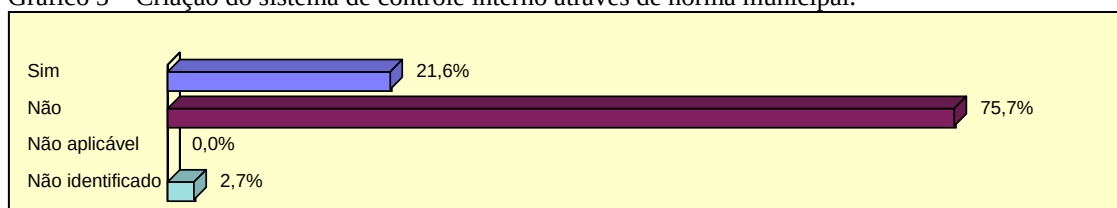
Fonte: Levantamento através de check list.

Entretanto, em apenas 06 (seis) dessas 30 (trinta) prefeituras, ou seja, em 20% das prefeituras que aprovaram suas estruturas através de lei, a realidade está de acordo com essa norma.

4.1.5 Criação do sistema de controle interno através de norma municipal

Observa-se que em 75,7% (setenta e cinco vírgula sete por cento) das prefeituras visitadas não há ainda a criação do sistema de controle interno através de norma municipal, conforme descrito no Gráfico 5.

Gráfico 5 – Criação do sistema de controle interno através de norma municipal.

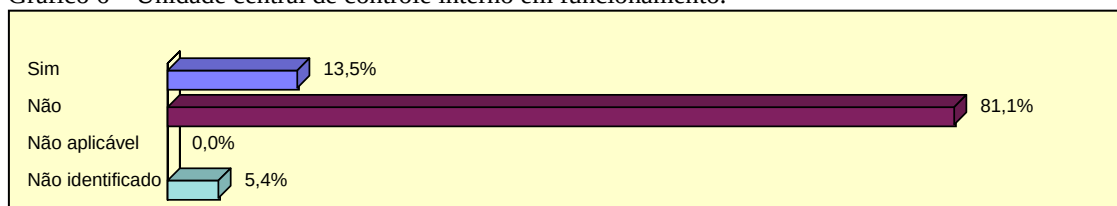


Fonte: Levantamento através de check list.

4.1.6 Unidade central de controle interno em funcionamento

Observa-se que em 81,1% (oitenta e um vírgula um por cento) das prefeituras visitadas não há unidade de controle interno em funcionamento, com o objetivo de coordenar, orientar e supervisionar as atividades de controle, conforme descrito no Gráfico 6.

Gráfico 6 – Unidade central de controle interno em funcionamento.



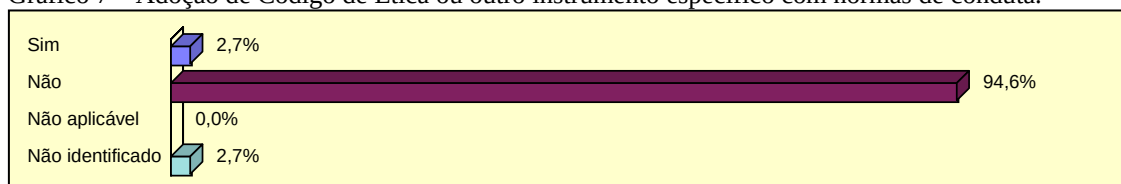
Fonte: Levantamento através de check list.

4.1.7 Estabelecimento de normas de conduta

A partir dos resultados apresentados no Gráfico 7, pode-se observar que 94,6% (noventa e quatro vírgula seis por cento) das prefeituras visitadas não possuem Código de Ética ou instrumento legal similar e 2,7% (dois vírgula sete por cento) o possuem.

Cabe destacar, que os 2,7% (dois vírgula sete por cento) correspondem a 01 (uma) prefeitura, a qual possui um Código de Postura, que trata do comportamento dos munícipes, dos representantes eleitos e dos servidores públicos; no entanto por ser uma norma muito antiga, os entrevistados não puderam afirmar que é conhecida e seguida pelo corpo funcional.

Gráfico 7 – Adoção de Código de Ética ou outro instrumento específico com normas de conduta.



Fonte: Levantamento através de check list.

4.2 AVALIAÇÃO DE RISCOS

De acordo com o COSO, o componente avaliação de riscos relaciona-se com a identificação e análise dos riscos associados ao não cumprimento das metas e objetivos. Mas, vale a pena salientar que, para que haja essa identificação e análise, as metas e objetivos devem ser primeiramente definidos e posteriormente acompanhados.

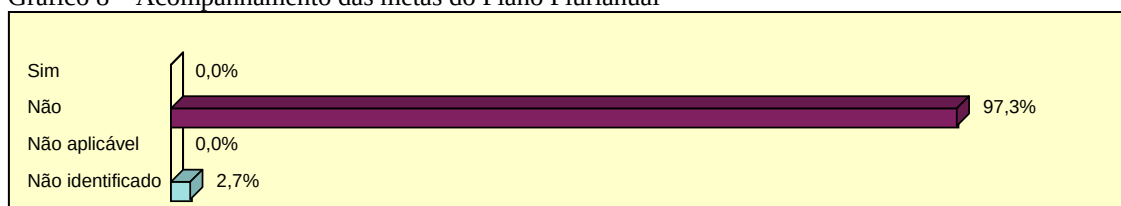
Das verificações realizadas, relativas a esse componente, destacaram-se os seguintes resultados:

4.2.1 Acompanhamento das metas definidas no Plano Plurianual

Observa-se que em 97,3% (noventa e sete vírgula três por cento) das prefeituras não há acompanhamento das metas definidas nos Planos Plurianuais, conforme descrito no Gráfico 8.

Verifica-se também que em 2,7% (dois vírgula sete por cento) das prefeituras afirma-se que o acompanhamento era realizado, mas sem a devida comprovação até o momento.

Gráfico 8 – Acompanhamento das metas do Plano Plurianual



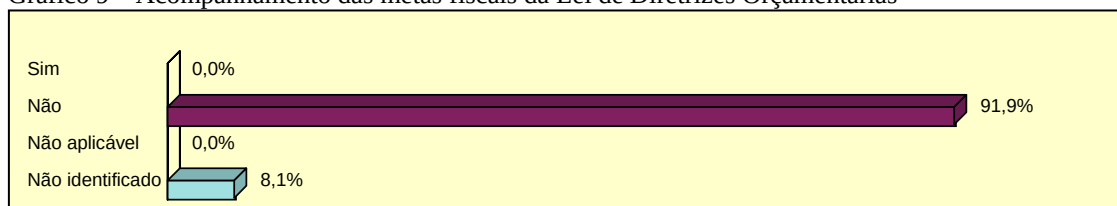
Fonte: Levantamento através de check list.

4.2.2 Acompanhamento das metas fiscais definidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO

Observa-se que em 91,9% (noventa e um vírgula nove por cento) das prefeituras não há acompanhamento das metas fiscais definidas na LDO, conforme descrito no Gráfico 9.

Verifica-se também que em 8,1% (oito vírgula um por cento) das prefeituras afirma-se que o acompanhamento era realizado, mas tal informação não está comprovada.

Gráfico 9 – Acompanhamento das metas fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias

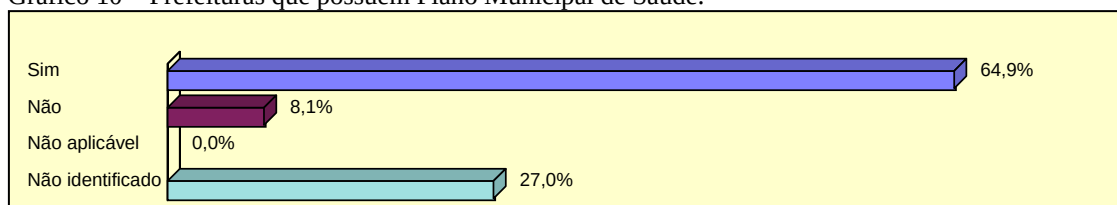


Fonte: Levantamento através de check list.

4.2.3 Plano Municipal de Saúde – PMS e acompanhamento de objetivos e metas

Observa-se que 24 (vinte e quatro) das 37 (trinta e sete) prefeituras, ou seja, 64,9% (sessenta e quatro vírgula nove por cento) possuem PMS, aprovado pelo Conselho Municipal de Saúde, conforme Gráfico 10.

Gráfico 10 – Prefeituras que possuem Plano Municipal de Saúde.



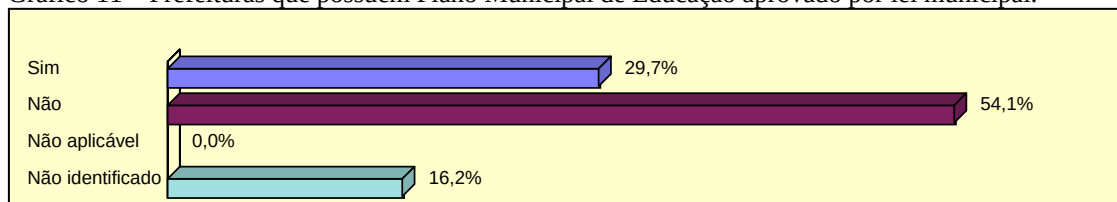
Fonte: Levantamento através de check list.

Porém, dessas 24 (vinte e quatro) apenas 05 (cinco), ou seja, **20,8% (vinte vírgula oito por cento)** das prefeituras, que possuem PMS, acompanham seus objetivos e metas.

4.2.4 Plano Municipal de Educação – PME e acompanhamento de objetivos e metas

Verifica-se que 11 (onze) das 37 (trinta e sete) prefeituras, ou seja, 29,7% (vinte e nove vírgula sete por cento) possuem PME, aprovado através de lei municipal, conforme Gráfico 11.

Gráfico 11 – Prefeituras que possuem Plano Municipal de Educação aprovado por lei municipal.



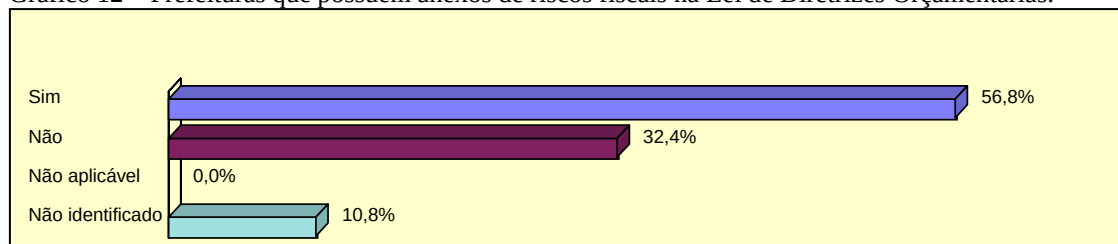
Fonte: Levantamento através de check list.

No entanto, dessas 11 (onze) apenas 02 (duas), ou seja, **18,2% (dezoito vírgula dois por cento)** das prefeituras que possuem PME, acompanham seus objetivos e metas.

4.2.5 Anexos de riscos fiscais e conhecimento das consequências

Observa-se que 21 (vinte e uma) das 37 (trinta e sete) prefeituras, ou seja, 56,8% (cinquenta e seis vírgula oito por cento) possuem anexos de riscos fiscais na Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, conforme descrito no Gráfico 12.

Gráfico 12 – Prefeituras que possuem anexos de riscos fiscais na Lei de Diretrizes Orçamentárias.



Fonte: Levantamento através de check list.

Entretanto, apenas 09 (nove) das 21 (vinte e uma), ou seja, **42,9% (quarenta e dois vírgula nove por cento)** das prefeituras, que possuem anexos de riscos fiscais, conhecem as suas consequências caso venham a se concretizar.

4.3 ATIVIDADES DE CONTROLE

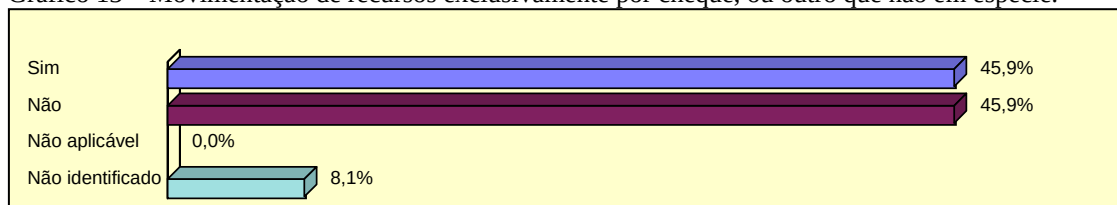
De acordo com o COSO, o componente atividades de controle representa aquelas atividades que, quando executadas a tempo e maneira adequados, permitem a redução ou administração dos riscos.

Das verificações realizadas, relativas a esse componente, destacaram-se os seguintes resultados:

4.3.1 Movimentação de recursos em espécie nas tesourarias

Verifica-se que 45,9% (quarenta e cinco vírgula nove por cento) das prefeituras recebem e realizam pagamentos em espécie, para atender aos prestadores de serviço, contribuintes e até mesmo seus servidores, embora não tenham estrutura para garantir a segurança desse tipo de operação, conforme descrito no Gráfico 13. Normalmente alegam que movimentam apenas pequenos valores, mas há casos, especialmente nos municípios, onde há fragilidade da rede bancária, em que são movimentados valores relativamente expressivos. Nas demais prefeituras, a movimentação da tesouraria se dá através de cheque, depósitos em conta, ordem bancária, etc.

Gráfico 13 – Movimentação de recursos exclusivamente por cheque, ou outro que não em espécie.



Fonte: Levantamento através de check list.

Destaca-se ainda, a título de ilustração, o fato da equipe de auditoria ter realizado a visita à prefeitura “I” exatamente no dia de pagamento, onde eram atendidos prestadores de serviço e todos os servidores da prefeitura. O movimento na prefeitura era intenso e não havia policiamento no local. Como não havia restrições de acesso à prefeitura, tal operação apresentava risco à segurança dos seus ativos.

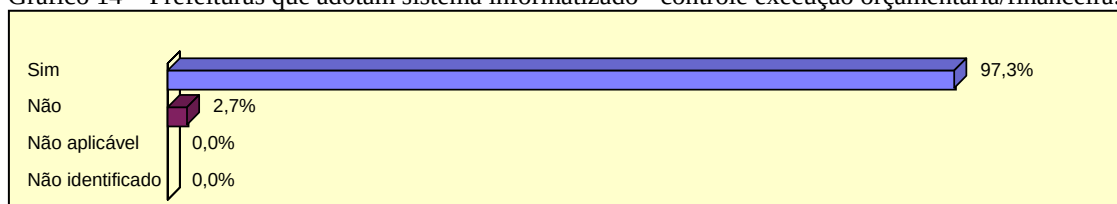
4.3.2 Sistema informatizado de controle da execução orçamentária e financeira, contratos de locação do software e *backup* do respectivo banco de dados.

Verifica-se que em 97,3% (noventa e sete vírgula três por cento) das prefeituras são adotados sistemas informatizados para o controle da execução orçamentária e financeira, conforme descrito no Gráfico 14.

Entretanto, 86,5% (oitenta e seis vírgula cinco por cento) dos contratos de locação do software não resguardam a administração, conforme descrito no Gráfico 15, com cláusulas que garantam, por exemplo, que ao término do contrato a administração terá acesso às informações, até aquela data, da base de dados, a qual pertence à prefeitura, mesmo que opte por contratar outra empresa.

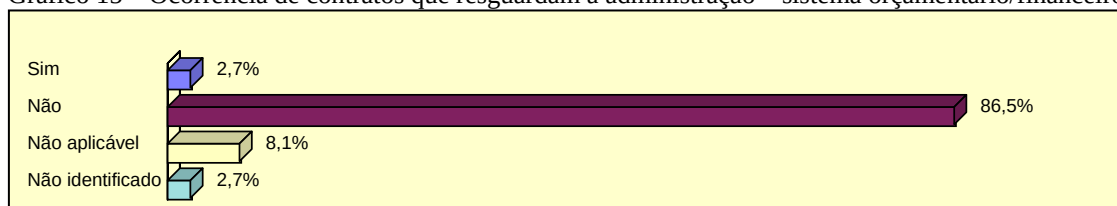
Além disso, observa-se que 56,8% (cinquenta e seis vírgula oito por cento) das prefeituras ainda não adotam o hábito de realizar periodicamente *backup* do banco de dados, conforme descrito no Gráfico 16.

Gráfico 14 – Prefeituras que adotam sistema informatizado - controle execução orçamentária/financeira.

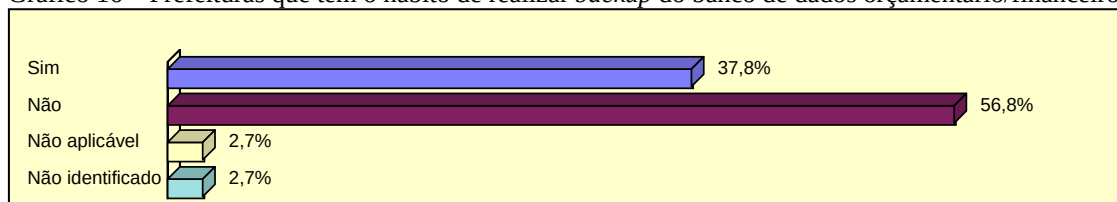


Fonte: Levantamento através de check list.

Gráfico 15 – Ocorrência de contratos que resguardam a administração – sistema orçamentário/financeiro.



Fonte: Levantamento através de check list.

Gráfico 16 – Prefeituras que têm o hábito de realizar *backup* do banco de dados orçamentário/financeiro

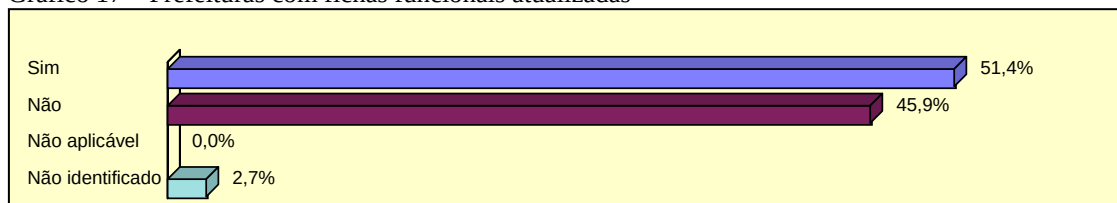
Fonte: Levantamento através de check list.

Vale a pena destacar, que o hábito de realização de *backup* do banco de dados pode assegurar a recuperação de informações valiosas em caso de imprevistos, como por exemplo, uma pane no equipamento.

4.3.3 Atualização das fichas funcionais de seus servidores

Observa-se que em 45,9% (quarenta e cinco vírgula nove por cento) das prefeituras as fichas funcionais não estão atualizadas, conforme descrito no Gráfico 17.

Gráfico 17 – Prefeituras com fichas funcionais atualizadas



Fonte: Levantamento através de check list.

4.3.4 Sistema informatizado de registro das informações cadastrais de servidores

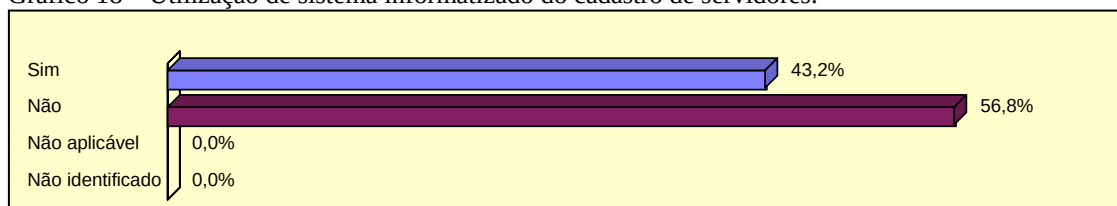
Observa-se que 43,2% (quarenta e três vírgula dois por cento) das prefeituras está adotando sistema informatizado para registro de todas as informações cadastrais de seus servidores, conforme descrito no Gráfico 18.

Anteriormente, apenas as informações básicas do cadastro dos servidores estavam contidas no sistema informatizado da folha de pagamento. Esse controle informatizado à parte, que não exclui o controle manual, através de fichas arquivadas em pastas

individualizadas, contribui para a segurança da informação acerca da vida funcional dos servidores.

Ocorrendo, por exemplo, uma enchente em que os arquivos manuais se deterioreem, o *back up* desse banco de dados guardado em local seguro, poderá garantir que as informações sejam recuperadas.

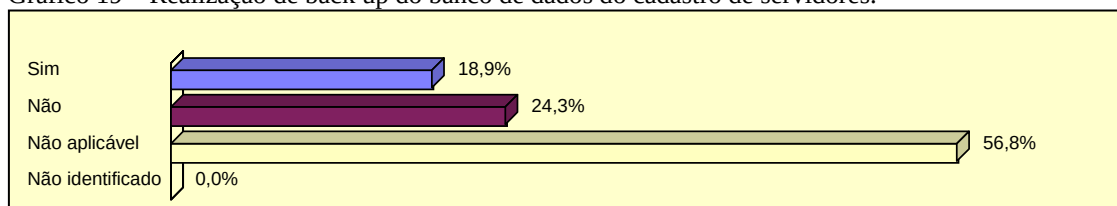
Gráfico 18 – Utilização de sistema informatizado do cadastro de servidores.



Fonte: Levantamento através de check list.

Entretanto, apenas 18,9% (dezoito vírgula nove por cento) das prefeituras mantêm *back up* dessa base de dados, conforme demonstra o Gráfico 19.

Gráfico 19 – Realização de back up do banco de dados do cadastro de servidores.

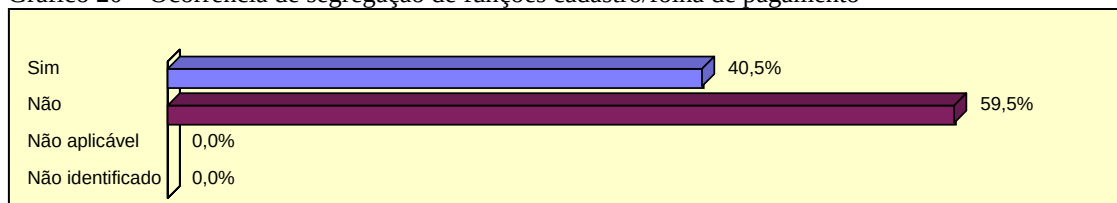


Fonte: Levantamento através de check list.

4.3.5 Segregação de funções entre as atividades de cadastro e folha de pagamento

Observa-se que em 59,5% (cinquenta e nove vírgula cinco por cento) das prefeituras não há segregação de funções entre as atividades de cadastro e as de elaboração da folha de pagamento, conforme descrito no Gráfico 20.

Gráfico 20 – Ocorrência de segregação de funções cadastro/folha de pagamento



Fonte: Levantamento através de check list.

As prefeituras alegam que não dispõe de espaço físico e de pessoal suficientes, para apartar as duas atividades, entretanto não se pode deixar de destacar que a falta desse item de

controle dá margem a possíveis utilizações indevidas das informações cadastrais que impliquem dispêndios financeiros.

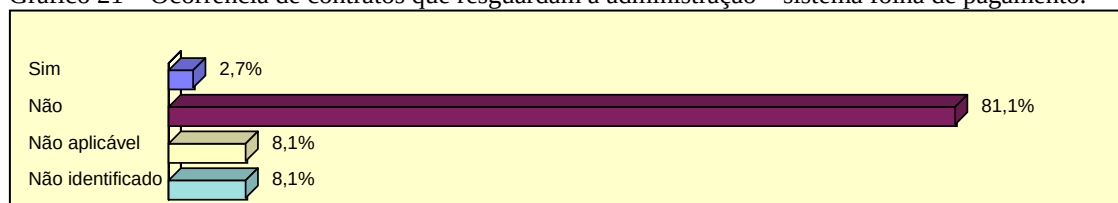
4.3.6 Sistema informatizado para a folha de pagamento, contratos de locação do software e *backup* do respectivo banco de dados.

Observa-se que em 100% (cem por cento) das prefeituras são adotados sistemas informatizados para a folha de pagamento.

Todavia, 81,1% (oitenta e um vírgula um por cento) dos contratos de locação do software não resguardam a administração, conforme descrito no Gráfico 21, com cláusulas que garantam, por exemplo, que ao término do contrato a administração terá acesso às informações, até aquela data, da base de dados, a qual pertence à prefeitura, mesmo que opte por contratar outra empresa.

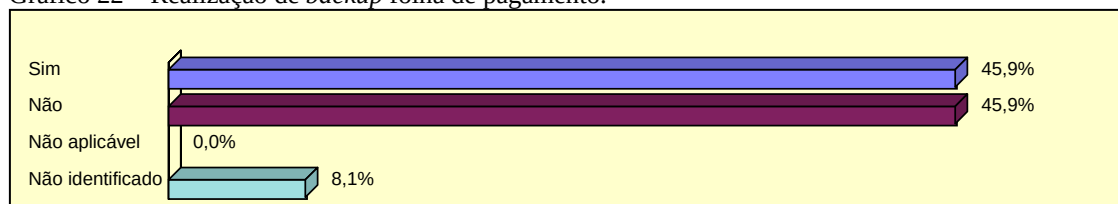
Além disso, observou-se que 45,9% (quarenta e cinco vírgula nove por cento) das prefeituras ainda não realizam periodicamente *backup* do banco de dados, conforme descrito no Gráfico 22.

Gráfico 21 – Ocorrência de contratos que resguardam a administração – sistema folha de pagamento.



Fonte: Levantamento através de check list.

Gráfico 22 – Realização de *backup* folha de pagamento.

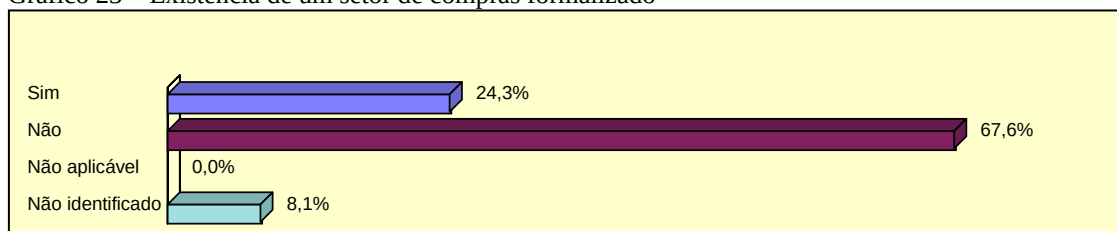


Fonte: Levantamento através de check list.

4.3.7 Setor responsável pelo controle das compras

Verifica-se que em 67,6% (sessenta e sete vírgula seis por cento) das prefeituras visitadas não há setor formalmente designado como responsável pelo controle de compras, conforme descrito no Gráfico 23.

Gráfico 23 – Existência de um setor de compras formalizado

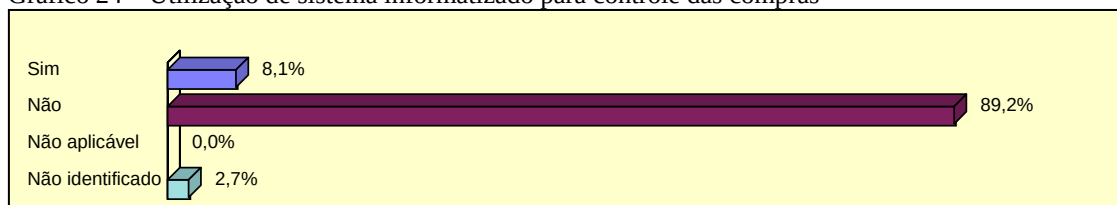


Fonte: Levantamento através de check list.

4.3.8 Sistema informatizado para controle das compras

Observa-se que em 89,2% (oitenta e nove vírgula dois por cento) das prefeituras visitadas não é utilizado um sistema informatizado para controle das compras, conforme descrito no Gráfico 24.

Gráfico 24 – Utilização de sistema informatizado para controle das compras

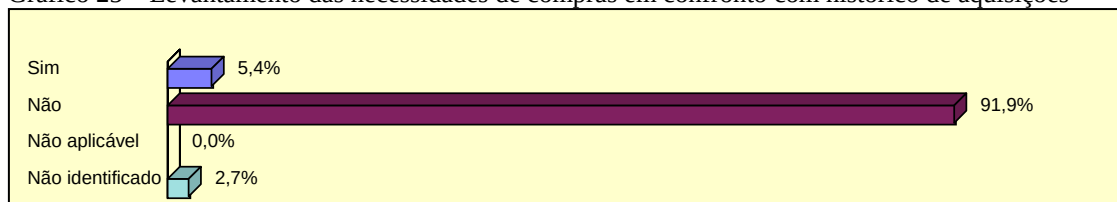


Fonte: Levantamento através de check list.

4.3.9 Necessidades de compras e aquisições do ano anterior

Verifica-se que em 91,9% (noventa e um vírgula nove por cento) das prefeituras visitadas não se realiza levantamento das necessidades de compras, considerando o que foi adquirido no ano anterior, conforme descrito no Gráfico 25. As secretarias municipais fazem uma solicitação anual no início do ano e normalmente, salvo algumas exceções, nenhum setor faz uma análise crítica sobre a adequação do pedido, conforme seu histórico de aquisições.

Gráfico 25 – Levantamento das necessidades de compras em confronto com histórico de aquisições



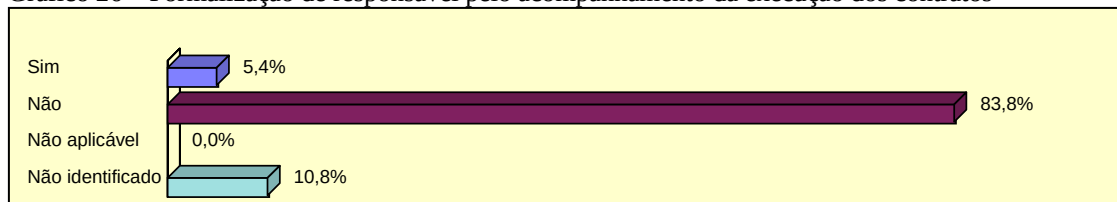
Fonte: Levantamento através de check list.

4.3.10 Responsável formal pelo acompanhamento da execução dos contratos

Observa-se que em 83,8% (oitenta e três vírgula oito por cento) das prefeituras visitadas, conforme descrito no Gráfico 26, não há um setor ou servidor formalmente responsável pelo acompanhamento da execução dos contratos. Alega-se que cada secretaria municipal faz esse

acompanhamento, porém tal atribuição normalmente não está descrita em nenhum documento formal.

Gráfico 26 – Formalização de responsável pelo acompanhamento da execução dos contratos



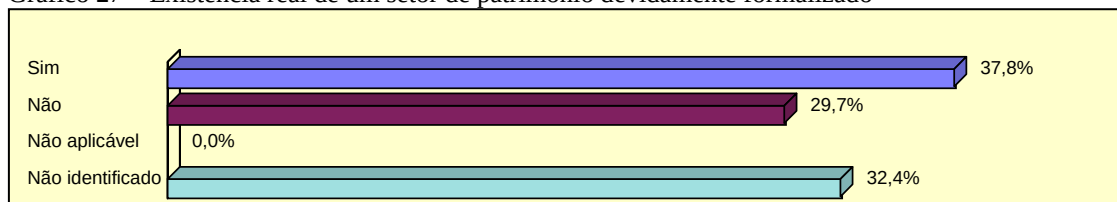
Fonte: Levantamento através de check list.

4.3.11 Setor responsável pelo controle dos registros dos bens

Observa-se que em 37,8% (trinta e sete vírgula oito por cento) das prefeituras, conforme descrito no Gráfico 27, há um setor designado formalmente como responsável pelo registro dos bens de natureza permanente e que está em pleno funcionamento.

Em 32,4% (trinta e dois vírgula quatro por cento) das prefeituras há norma criando os seus respectivos setores de patrimônio, mas na prática eles não existem, obtendo em tais casos a opção “Não identificado” como resposta.

Gráfico 27 – Existência real de um setor de patrimônio devidamente formalizado

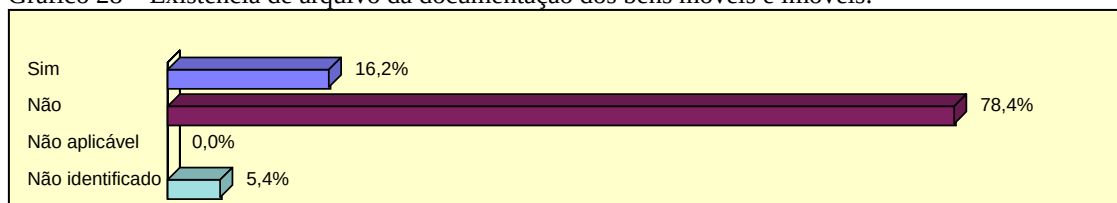


Fonte: Levantamento através de check list.

4.3.12 Arquivo próprio da documentação dos bens de natureza permanente.

Verifica-se que 78,4% (setenta e oito vírgula quatro por cento) das prefeituras visitadas, conforme descrito no Gráfico 28, não mantém arquivo próprio da documentação, referente aos bens móveis e imóveis. Não é raro nessas prefeituras não se saber onde se encontra, por exemplo, a própria escritura do imóvel onde fica sua sede.

Gráfico 28 – Existência de arquivo da documentação dos bens móveis e imóveis.

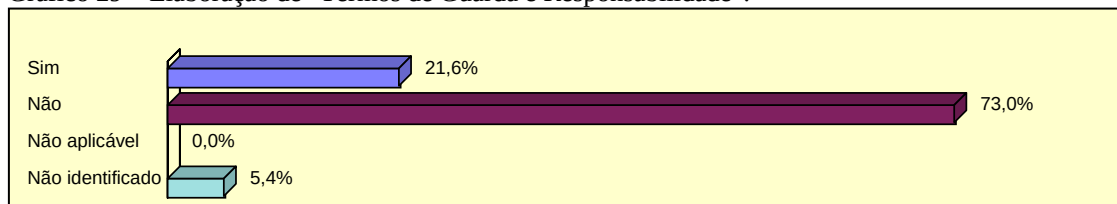


Fonte: Levantamento através de check list.

4.3.13 Termos de Guarda e Responsabilidade e inventário físico periódico

De acordo com o Gráfico 29, observa-se que em 73,0% (setenta e três por cento) das prefeituras visitadas, não são elaborados “Termos de Guarda e Responsabilidade” quanto aos bens de natureza móvel; ou seja, ocorrendo o desaparecimento de um bem, por exemplo, aquele servidor que o utiliza e guarda diariamente não poderá ser responsabilizado.

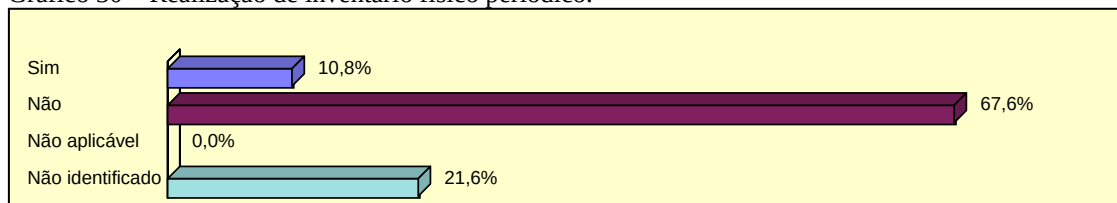
Gráfico 29 – Elaboração de “Termos de Guarda e Responsabilidade”.



Fonte: Levantamento através de check list.

Observa-se também que 67,6% (sessenta e sete vírgula seis por cento) das prefeituras visitadas não realizam inventário físico periódico, conforme descrito no Gráfico 30.

Gráfico 30 – Realização de inventário físico periódico.



Fonte: Levantamento através de check list.

Para se ter uma idéia das conseqüências da inexistência desses controles do patrimônio, pode-se observar a Figura 3.

Figura 3 – Almoxarifado de uma prefeitura visitada

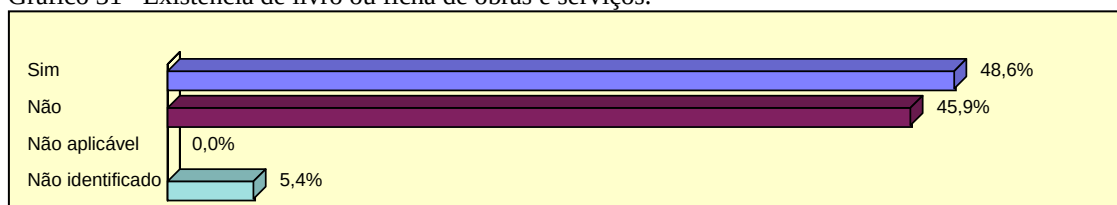


Fonte: Imagem obtida durante visitas às prefeituras

4.3.14 Livro ou ficha de obras e serviços

Conforme descrito no Gráfico 31, observa-se que 45,9% (quarenta e cinco vírgula nove por cento) das prefeituras visitadas não possuem livro (vide Figura 4) ou ficha onde fiquem registradas todas as obras e serviços já realizados ou em andamento.

Gráfico 31– Existência de livro ou ficha de obras e serviços.



Fonte: Levantamento através de check list.

A inexistência desse controle não permite o acompanhamento sistemático, tempestivo, acessível e seqüencial das informações relativas às obras licitadas, gerando dificuldades para obtenção das informações *a posteriori*.

Figura 4 – Exemplo de um livro de obras

REGISTRO DE OBRAS E SERVIÇOS DE ENGENHARIA

RUBRICA/ASSINATURA: _____ FOLHA Nº 99

UNIDADE ORÇAMENTÁRIA: 2510 - Departamento de Finanças - Recursos de Tesouro

CÓDIGO DA DESPESA: 449051

PROJETO / ATIVIDADE: 12.361.0084.1.012

EXERCÍCIO: 2008

TÍTULO (OBRA): Construção Reforma Ampliação Unidade Escolar

LOCALIZAÇÃO: Escola Municipal de Carvalho

DIMENSÕES: _____

FASE: _____

REGIME DE EXECUÇÃO: _____

CUSTO ESTIMADO (VALOR): _____

DATA DA ESTIMATIVA: _____

LICITAÇÃO (MODALIDADE, Nº E DATA): _____

ABERTURA DAS PROPOSTAS (DATA): _____

CONTRATO Nº: _____ VALOR: _____ DATA: _____

PRazo DE EXECUÇÃO: _____

TERMO ADITIVO Nº: _____ VALOR/PRazo: _____ DATA: _____

INÍCIO DA OBRA: _____ CONCLUSÃO DA OBRA: _____

OBSERVAÇÕES: _____

QUADRO DE DISCRIMINAÇÃO DE PAGAMENTOS

NÚMERO DO DOCUMENTO	TIPO: (emp. ord., estim., global, subempenho)	DATA DE EMISSÃO	VALOR	DATA DE PAGTO	CREDOR	HISTÓRICO RESUMIDO
0087	Ordinatório	04.01.08	1.797,15	31.01.08	Banco Data de Cont. 1100	Referente a aquisição de mat. destinados a recuperação de telhado da Escola Municipal, conforme orçamento aprovado e emitido pelo Sistema Integrado.

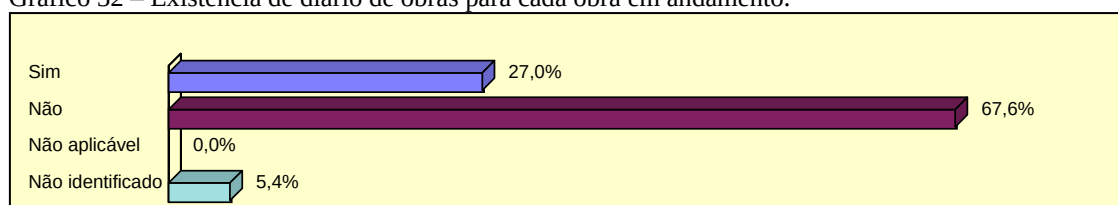
Fonte: Imagem obtida durante visitas às prefeituras

4.3.15 Diário ou livro de ocorrência das obras

Verifica-se que 67,6% (sessenta e sete vírgula seis por cento) das prefeituras visitadas não possuem diário ou livro de ocorrência de obras, conforme descrito no Gráfico 32.

Esse documento deve ser individualizado por obra, os registros devem ser diários e assinados pelos responsáveis da prefeitura e da firma executora da obra, no caso dos serviços serem terceirizados. O documento deve ser preenchido em 2 vias e uma delas deve ficar de posse da prefeitura.

Gráfico 32 – Existência de diário de obras para cada obra em andamento.



Fonte: Levantamento através de check list.

A inexistência desse controle dificulta o registro do histórico da obra, causando grande dano em casos onde há paralisação das obras, mudança de executor e descontinuidade de gestão. Quanto maior o porte da obra e maior o tempo de execução, maior a probabilidade de ocorrência de fatos imprescindíveis de registro.

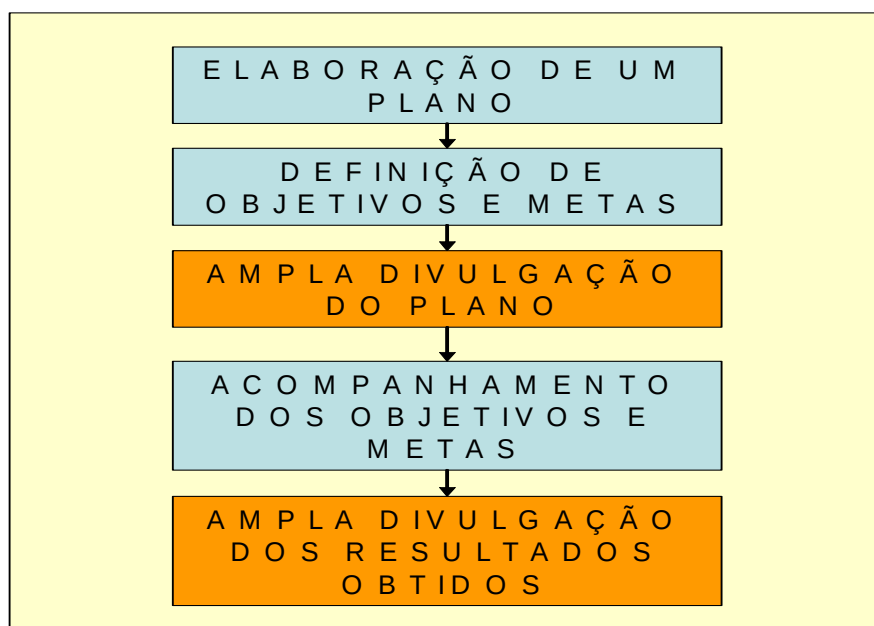
4.4 INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

De acordo com o COSO, o componente informação e comunicação está relacionado à forma como está ocorrendo o fluxo de informações dos níveis hierárquicos superiores para os inferiores, dos inferiores para os superiores e entre níveis hierárquicos equivalentes.

É importante salientar que o modelo valoriza a transparência da ação governamental e, portanto, prevê que os diversos Planos elaborados pela gestão, devem conter objetivos e metas, os quais devem ser amplamente divulgados internamente para que todos os servidores possam saber o rumo que a entidade pretende tomar.

Ultrapassada essa etapa, a gestão deve acompanhar os resultados obtidos comparando-os com os objetivos e metas pré-estabelecidos, garantindo por fim que tais resultados sejam também amplamente divulgados, na expectativa de que todos os servidores saibam se a entidade está se conduzindo na direção esperada. A Figura 5 permite uma visualização desse ciclo informacional.

Figura 5 – Fluxo de informações acerca dos Planos da prefeitura



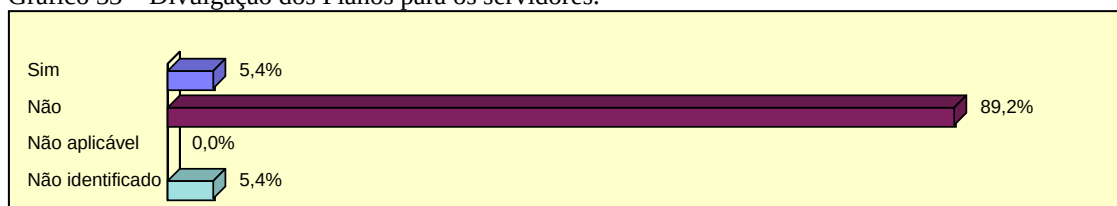
Fonte: Elaboração própria com base nos conceitos do COSO/INTOSAI.

Assim, das verificações realizadas, relativas a esse componente, destacaram-se os seguintes resultados:

4.4.1 Alta administração divulgando os seus diversos Planos para os servidores

Observa-se em 89,2% (oitenta e nove vírgula dois por cento) das prefeituras, conforme descrito no Gráfico 33, que a alta administração não realiza a divulgação dos seus diversos Planos para os servidores.

Gráfico 33 – Divulgação dos Planos para os servidores.

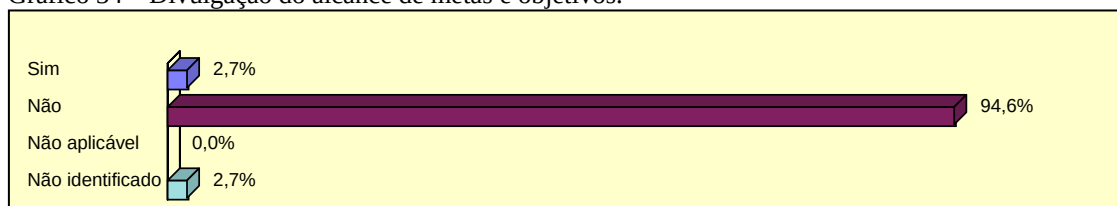


Fonte: Levantamento através de check list.

4.4.2 Divulgação de relatórios com o alcance das metas e objetivos

Verifica-se em 94,6% (noventa e quatro vírgula seis por cento) das prefeituras, conforme descrito no Gráfico 34, que não são divulgados relatórios que informem a situação das unidades administrativas ou programas de governo, quanto ao cumprimento das metas e objetivos previamente estabelecidos.

Gráfico 34 – Divulgação do alcance de metas e objetivos.

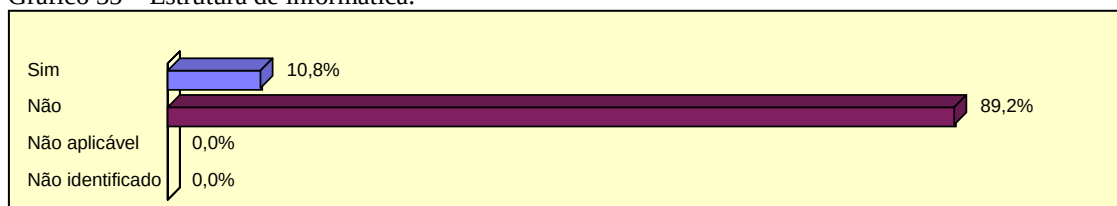


Fonte: Levantamento através de check list.

4.4.3 Estrutura de informática e fluxo de informações

Observa-se em 89,2% (oitenta e nove vírgula dois por cento) das prefeituras visitadas, conforme descrito no Gráfico 35, que não dispõem de todos os recursos de informática, que permitiriam agilidade no processo de divulgação de informações, entre suas diversas unidades administrativas, conforme descritos a seguir: computadores interligados através de rede interna, correio eletrônico corporativo para todos os servidores, acesso à internet em todas as secretarias e site da prefeitura.

Gráfico 35 – Estrutura de informática.



Fonte: Levantamento através de check list.

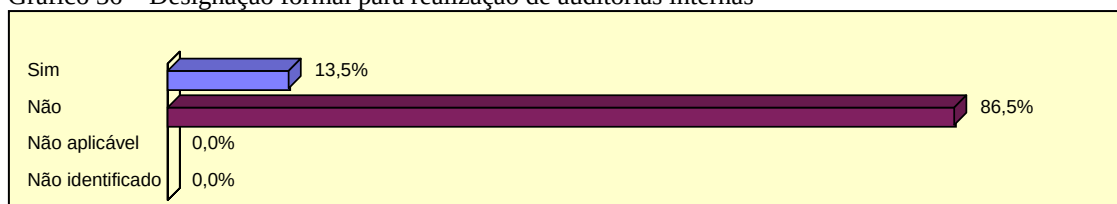
4.5 MONITORAMENTO

De acordo com o COSO, o componente monitoramento é a avaliação dos controles internos ao longo do tempo, seja por acompanhamento contínuo ou por avaliações pontuais.

4.5.1 Responsáveis por realizar auditorias internas

Verifica-se em 86,5% (oitenta e seis vírgula cinco por cento) das prefeituras visitadas, conforme descrito no Gráfico 36, que não há nenhum setor ou servidor formalmente designados para realização de auditorias internas.

Gráfico 36 – Designação formal para realização de auditorias internas

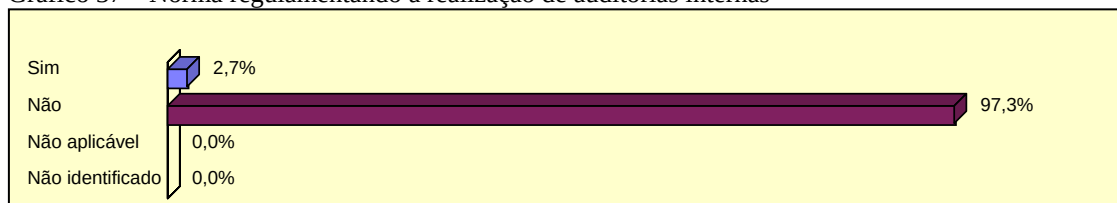


Fonte: Levantamento através de check list.

4.5.2 Norma regulamentando a realização de auditorias internas

De acordo com a descrição do Gráfico 37, observa-se em 97,3% (noventa e sete vírgula três por cento) das prefeituras visitadas, que não há norma que regulamente a realização de auditorias internas.

Gráfico 37 – Norma regulamentando a realização de auditorias internas

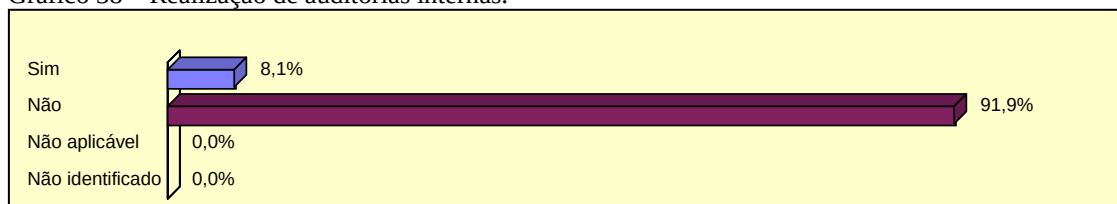


Fonte: Levantamento através de check list.

4.5.3 Realização de auditorias internas

Verifica-se em 91,9% (noventa e um vírgula nove por cento) das prefeituras visitadas, conforme descrito no Gráfico 38, que não são realizadas auditorias internas.

Gráfico 38 – Realização de auditorias internas.



Fonte: Levantamento através de check list.

5 RESULTADOS QUANTO AO GRAU DE ESTRUTURAÇÃO DOS SCI'S

Neste capítulo, apresenta-se panorama que descreve os resultados do conjunto das prefeituras visitadas, a partir da apuração do grau de estruturação de seus respectivos sistemas de controle interno.

5.1 CONSIDERAÇÕES QUANTO À APURAÇÃO DO GRAU DE ESTRUTURAÇÃO

Para fins de análise e comparação foi criado o indicador “Grau de Estruturação dos Sistemas de Controle Interno da Prefeitura”, que é obtido a partir da apuração das verificações, de cada variável do *check list*, consideradas positivas, ou seja, aquelas que obtiveram a opção “SIM” como resposta, em cada um dos cinco componentes do modelo COSO.

O indicador é calculado com a seguinte fórmula:

$$GES = \frac{GEAC + GEAR + GEAT + GEIC + GEMN}{5},$$

Onde:

GEAC = Grau de Estruturação do Componente Ambiente de Controle;

GEAR = Grau de Estruturação do Componente Avaliação de Riscos;

GEAT = Grau de Estruturação do Componente Atividades de Controle;

GEIC = Grau de Estruturação do Componente Informação e Comunicação;

GEMN = Grau de Estruturação do Componente Monitoramento, e

GES = Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno da Prefeitura.

Mas, como calcular o grau de estruturação de cada componente? Considerando que no *check list*, cada variável verificada corresponde a um item de estruturação esperado, toda vez que um item for atendido, ou seja, obtiver um conceito “SIM”, conta-se um ponto. A

soma de tais pontos, dentro de cada componente, deve então ser dividida pelo respectivo número de variáveis verificadas e multiplicada por dez.

Assim, o grau de estruturação em cada componente é obtido com a seguinte fórmula:

$$\frac{\text{Soma dos pontos obtidos no componente}}{\text{Número de variáveis do componente}} \times 10$$

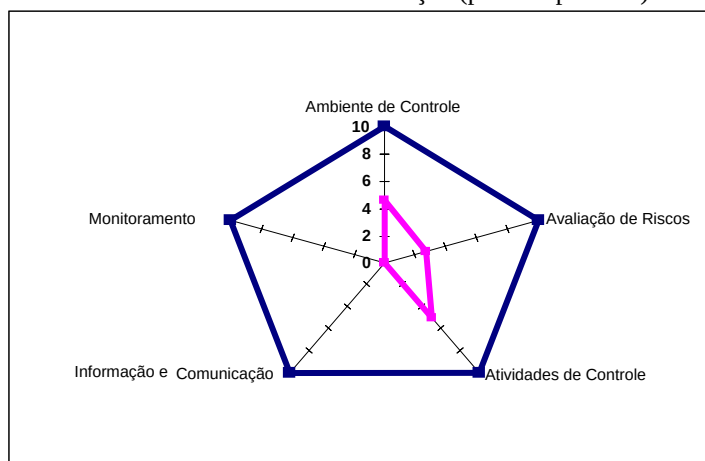
Supondo que a equipe tenha verificado, em uma prefeitura, que 06 (seis) variáveis obtiveram a opção “SIM” no componente ambiente de controle, ou seja, possuía 06 (seis) itens de estruturação dentre as 13 (treze) variáveis consideradas necessárias para esse componente, com o fim de se obter uma estruturação adequada. Nesse caso, obtém-se o seguinte resultado:

$$GEAC = \frac{06}{13} \times 10 = 4,62$$

Após aplicar o mesmo processo para os demais componentes, basta utilizar-se da fórmula para a obtenção do GES, que é a média aritmética dos graus de estruturação dos seus cinco componentes, considerando que o modelo COSO apresenta os cinco componentes, como igualmente importantes e necessários.

Os resultados por componente são ilustrados através de Gráfico do tipo “Radar”, conforme exemplo no Gráfico 39, onde os vértices (pontos) na cor azul correspondem à situação esperada para um Sistema de Controle Interno - SCI bem estruturado, conforme o modelo adotado neste trabalho. Os vértices (pontos) na cor rosa correspondem à situação verificada durante as visitas.

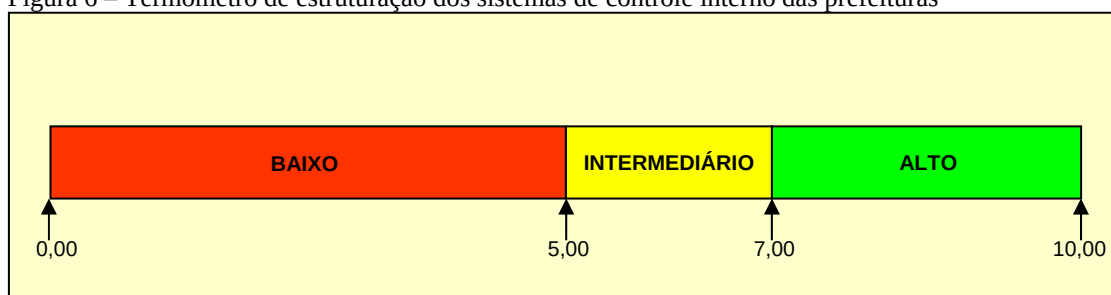
Gráfico 39 – Grau de estruturação (por componente)



Nesse exemplo, pode-se observar que os pontos correspondentes ao componente monitoramento e ao componente informação e comunicação se superpõe, tendo em vista que ambos obtiveram grau de estruturação igual a 0,00 (zero); já o componente ambiente de controle obteve grau superior a 4,00 (quatro); o componente análise de risco obteve grau próximo de 3,00 (três); e o componente atividades de controle obteve grau 5,00 (cinco).

Foi criado um termômetro que considera três níveis, os quais indicam o *status* da estruturação do sistema de controle interno de cada prefeitura, conforme descrito na Figura 6.

Figura 6 – Termômetro de estruturação dos sistemas de controle interno das prefeituras



Pretendeu-se favorecer a visualização com o termômetro, melhorando a comunicação da situação verificada nas prefeituras. Para tanto, tomou-se a estrutura tradicional de notas escolares, considerada intuitiva pelo pesquisador e pela titular do Controle Externo do TCE/PE, onde o aluno considera-se aprovado quando supera a nota 7,00 (sete); fica em alerta quando está entre 5,00 (cinco) e 7,00 (sete); e fica preocupado quando está abaixo de 5,00 (cinco).

De acordo com esse termômetro, a prefeitura que obtém um GES entre 0,00 e 5,00 tem nível baixo de estruturação do SCI, ou seja, apresenta uma situação crítica, a qual dá poucas garantias de que os objetivos institucionais serão atingidos. A prefeitura que obtém um GES entre 5,00 e 7,00 possui nível intermediário de estruturação do SCI e quando obtém um GES acima de 7,00 indica que a estruturação do SCI possui nível alto, o qual representa uma situação de estabilidade que dá sustentação à implementação dos diversos controles internos da entidade.

5.2 DISTRIBUIÇÃO QUANTO AO STATUS DA ESTRUTURAÇÃO

Considerando os intervalos descritos no supracitado termômetro, a distribuição dos resultados das prefeituras visitadas, a partir da aferição do GES, está descrita na Tabela 4 e no

Gráfico 40, donde se pode concluir que **97,30%** das citadas prefeituras apresentam nível BAIXO de estruturação do SCI, nenhuma apresenta nível INTERMEDIÁRIO de estruturação do SCI e 2,70% apresentam nível ALTO de estruturação do SCI.

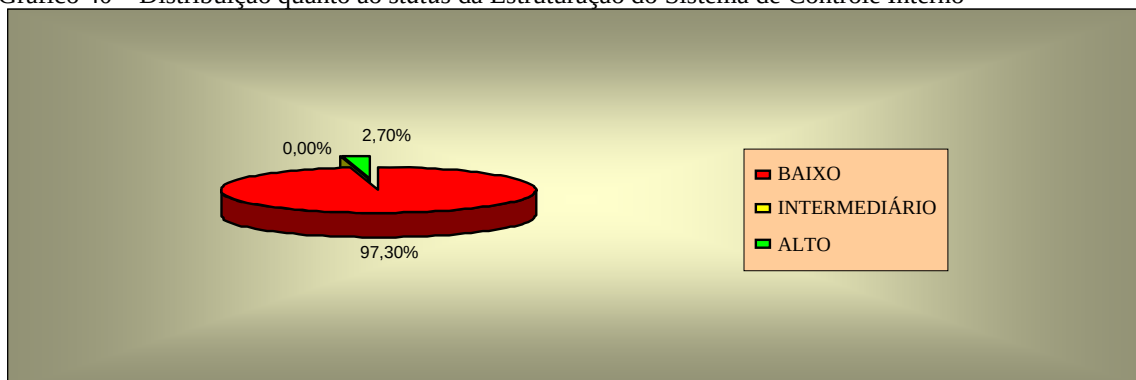
A Tabela 4 informa também que esses 2,70% correspondem a apenas 1 (uma) prefeitura, enquanto todo o restante da amostra 36 (trinta e seis) prefeituras apresentam nível BAIXO de estruturação.

Tabela 4 – Resultados quanto ao status da Estruturação dos Sistemas de Controle Interno

VALOR DO GES	STATUS	QTDE.PREFEITURAS	PERCENTUAIS
Menor que 5,00	BAIXO	36	97,30
De 5,00 a 7,00	INTERMEDIÁRIO	0	0,00
Mais que 7,00	ALTO	1	2,70

Fonte: Levantamento através de check list.

Gráfico 40 – Distribuição quanto ao status da Estruturação do Sistema de Controle Interno

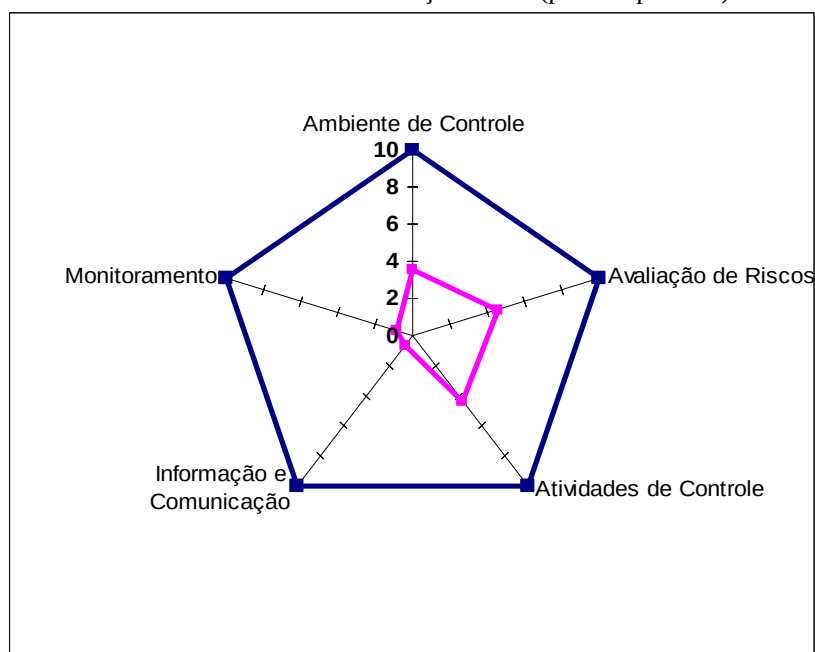


Fonte: Levantamento através de check list.

5.3 GRAU DE ESTRUTURAÇÃO MÉDIO DE CADA COMPONENTE

Uma vez apurados os graus de estruturação dos cinco componentes, para cada prefeitura visitada, calcula-se sua média aritmética, para se avaliar o comportamento do conjunto, conforme Gráfico 41. Assim, observa-se que o grau de estruturação médio quanto: ao ambiente de controle é de 3,51 (três vírgula cinquenta e um) pontos; à avaliação de riscos é de 4,50 (quatro vírgula cinquenta) pontos; às atividades de controle é de 4,36 (quatro vírgula trinta e seis) pontos; à informação e comunicação é de 0,65 (zero vírgula sessenta e cinco) pontos e ao monitoramento é de 0,81 (zero vírgula oitenta e um) pontos.

Gráfico 41 – Grau de estruturação médio (por componente)

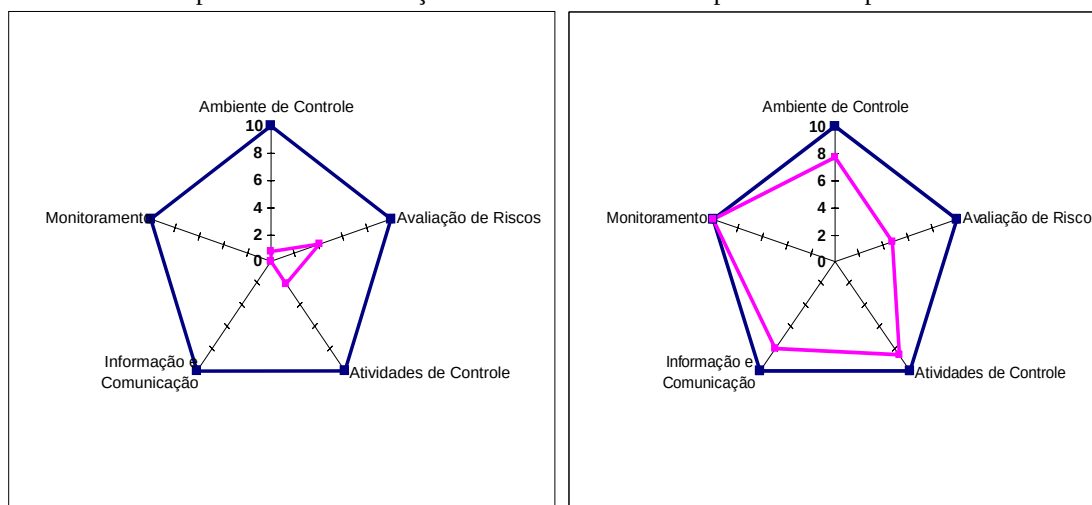


Fonte: Levantamento através de check list.

A análise gráfica demonstra que, de um modo geral, as prefeituras visitadas apresentam desequilíbrio entre seus componentes e estão distantes da estruturação esperada, conforme o modelo de avaliação adotado.

O Gráfico 42 ilustra ainda o grau de estruturação por componentes das duas prefeituras que se apresentaram, respectivamente, mais distante e mais próxima do esperado.

Gráfico 42 – Comparativo da estruturação mais distante e da mais próxima do esperado.

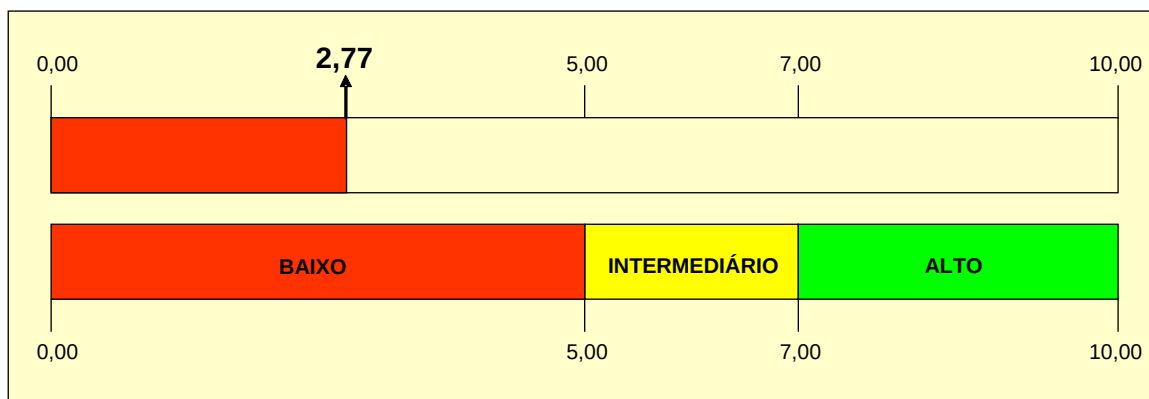


Fonte: Levantamento através de check list.

5.4 GRAU DE ESTRUTURAÇÃO MÉDIO DOS SCI'S

O conjunto das prefeituras visitadas apresenta, em média, um nível BAIXO de estruturação, tendo em vista obter GES médio de **2,77 (dois vírgula setenta e sete)**, conforme demonstrado no Gráfico 43.

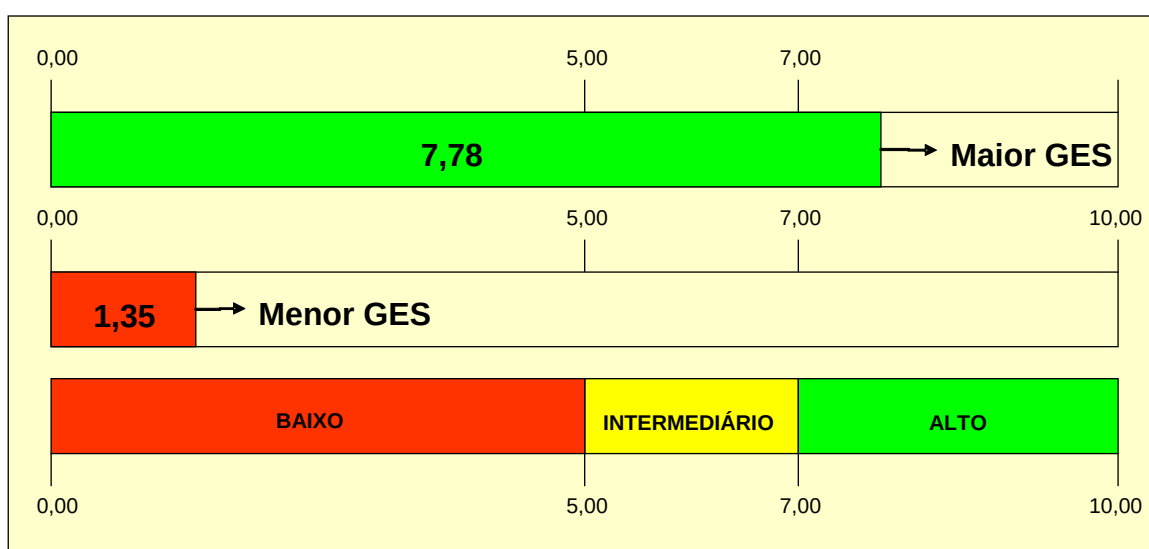
Gráfico 43 – Grau de estruturação médio dos sistemas de controle interno das prefeituras visitadas.



Fonte: Levantamento através de check list.

O Gráfico 44 apresenta uma comparação entre o maior e o menor grau de estruturação dos sistemas de controle interno obtidos, no contexto do termômetro desenvolvido. Mas é importante destacar que a média de 2,77 (dois vírgula setenta e sete) considera todas as notas obtidas pelas prefeituras, as quais de um modo geral são baixas.

Gráfico 44 – Comparativo entre o maior e o menor grau de estruturação dos sistemas de controle interno

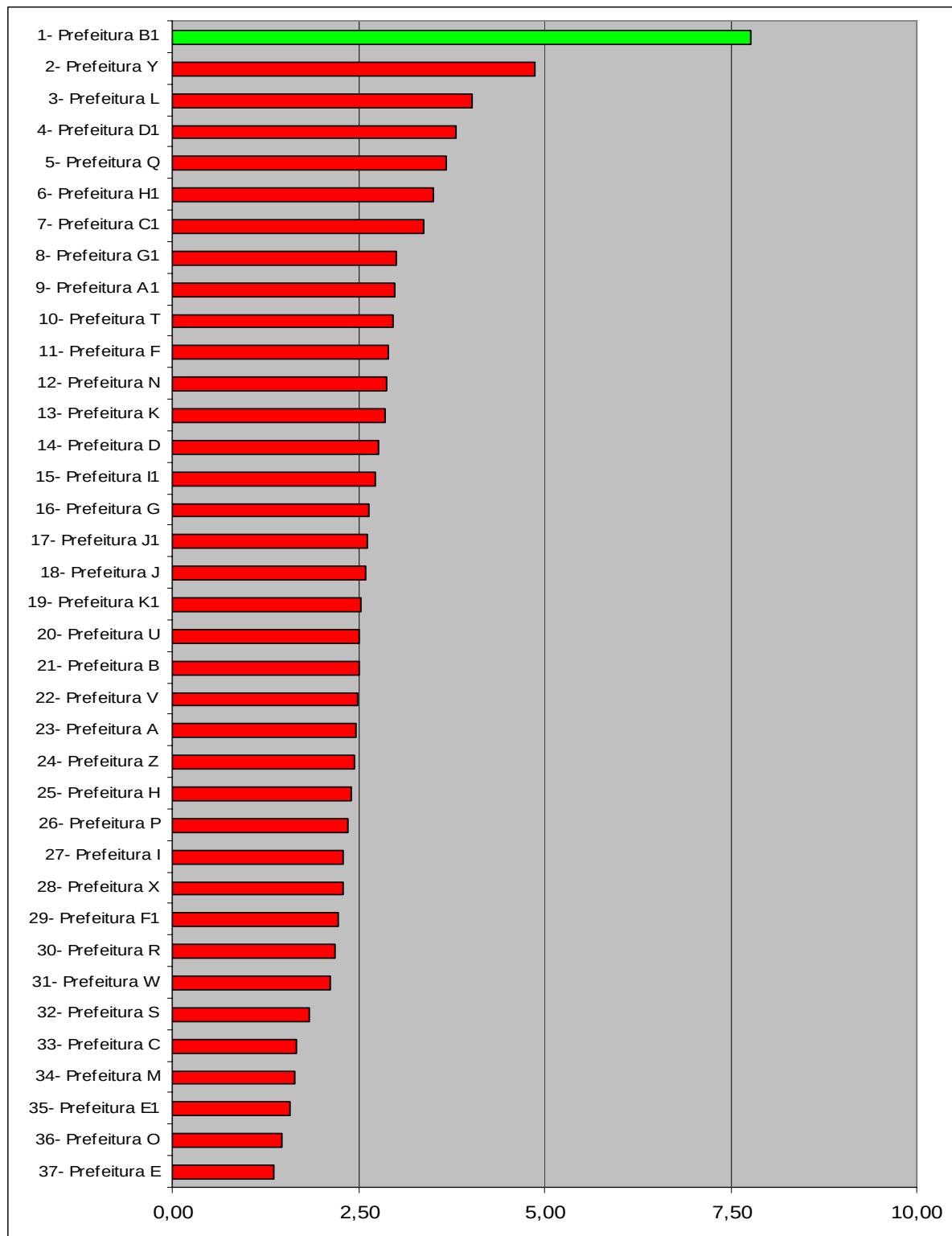


Fonte: Levantamento através de check list.

5.5 RANKING DAS PREFEITURAS QUANTO AO GES

Relacionam-se no Gráfico 45, as prefeituras visitadas, conforme os resultados obtidos quanto ao grau de estruturação do sistema de controle interno.

Gráfico 45 – Ranking das prefeituras quanto ao Grau de Estruturação dos Sistemas de Controle Interno



Fonte: Levantamento através de check list

5.6 RESULTADOS DAS PREFEITURAS DE ACORDO COM PORTE POPULACIONAL

Há uma relação inversa entre porte populacional e fragilidade quanto à estruturação dos sistemas de controle interno.

Observa-se nas Prefeituras visitadas, que quanto menor o porte populacional do Município maior a fragilidade quanto à estruturação do SCI, pois o grau de estruturação médio decresce, conforme descrito na Tabela 5.

Tabela 5 – GES médio considerando o porte populacional

Porte populacional	QTDE.PREFEITURAS	GES médio
Metrópole	1	7,78
Grande	2	4,46
Médio	4	3,18
Pequeno 2	12	2,58
Pequeno 1	18	2,34
TOTAL	37	2,77

Fonte: Levantamento através de check list.

Calculando-se a correlação entre o GES obtido por cada prefeitura e sua respectiva população obteve-se o resultado de **0,84 (zero vírgula oitenta e quatro)**, revelando que quanto menor o porte populacional da prefeitura, menor o grau de estruturação dos sistemas de controle interno.

Nesse sentido, o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2001), buscando ressaltar as atribuições do Sistema de Controle Interno e reforçar a necessidade e a importância da implantação de uma Unidade de Sistema de Controle Interno, busca enfocar os Municípios de pequeno porte. Assim entendidos como aqueles que “têm uma estrutura administrativa pequena, recursos escassos ou com dificuldades de recursos humanos”. No presente trabalho o porte foi definido a partir do quantitativo populacional.

Portanto, na estratégia a ser adotada pelo Controle Externo para fortalecer os controles internos dos jurisdicionados, poder-se-á focar de forma prioritária as prefeituras de menor porte, pois demonstram que seus sistemas de controle interno estão menos estruturados.

5.7 RESULTADOS DAS PREFEITURAS DE ACORDO COM HISTÓRICO DE APROVAÇÃO DE CONTAS

Ao analisar as decisões emanadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, para o exercício de 2000, referente às contas municipais, Tibúrcio Silva e Revorêdo (2005) verificaram, através de análise discriminante, se os indicadores socioeconômicos dos municípios eram relevantes para as decisões do referido tribunal. Concluíram que não há correlação entre o desempenho dos indicadores modelados e as decisões emanadas e que, portanto, tal resultado reflete que as decisões têm uma ênfase nos aspectos legais e não nas questões da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Confrontando os GES obtidos pelas prefeituras, com os respectivos três últimos pareceres emitidos pelo TCE/PE, observou-se uma correlação de aproximadamente 0,24 (zero vírgula vinte e quatro).

Considerando todas as normas que exigem a institucionalização dos sistemas de controle interno nas prefeituras, essa informação torna-se interessante, pois a atuação dos TC's deveria exigir o cumprimento das referidas normas e, portanto, quanto mais desestruturado o sistema de controle interno de uma prefeitura, maiores deveriam ser as chances de suas contas serem rejeitadas.

Se isso ocorresse de forma significativa, a correlação no contexto seria mais alta do que a obtida, donde se pode concluir que a baixa estruturação dos sistemas de controle interno não é motivo, pelo menos ainda, para rejeição de contas pelo TCE/PE, embora represente uma visível ilegalidade.

Afirmam Ribeiro Filho et.al (2008) que embora exista a necessidade de interação institucional entre os controles, por força da própria Constituição Federal, estudos têm apontado para a sua insuficiência.

Observando a percepção de profissionais de controle interno das esferas Federal, Estadual e Municipal, concluíram que:

A perspectiva de atuação do controle externo, em apoiar o controle interno nas suas dificuldades, deixou a desejar nas visões dos respondentes das entidades Federal e Estadual e menos para aqueles da entidade Municipal, indicando-se um provável caminho para programas de auditoria operacional, desde que ocorra transferência de tecnologias e conhecimento do controle externo para o controle interno. Os relatórios do controle externo, na visão dos respondentes, são úteis para o

aperfeiçoamento do controle interno o que reforça a idéia em torno de possibilidades de convergência de atuação. (Ribeiro Filho et.al, 2008, p.61).

De todo o exposto, percebe-se que para o controle interno atuar da forma preconizada pela Constituição, apoiando o controle externo e dando as garantias razoáveis de que as prefeituras atingirão seus objetivos institucionais, há a necessidade do controle externo realizar um trabalho educativo preparando os jurisdicionados para essa tarefa.

Em seguida, o controle externo deve passar a exigir dos mesmos, a estruturação de seus sistemas sob pena, inclusive, de rejeição de contas. É possível também, dentro de critérios de razoabilidade, haver um período de carência para que as prefeituras possam se estruturar, porém não muito longa, considerando que a Constituição está em vigor desde 1988.

6. RESULTADOS POR PREFEITURA

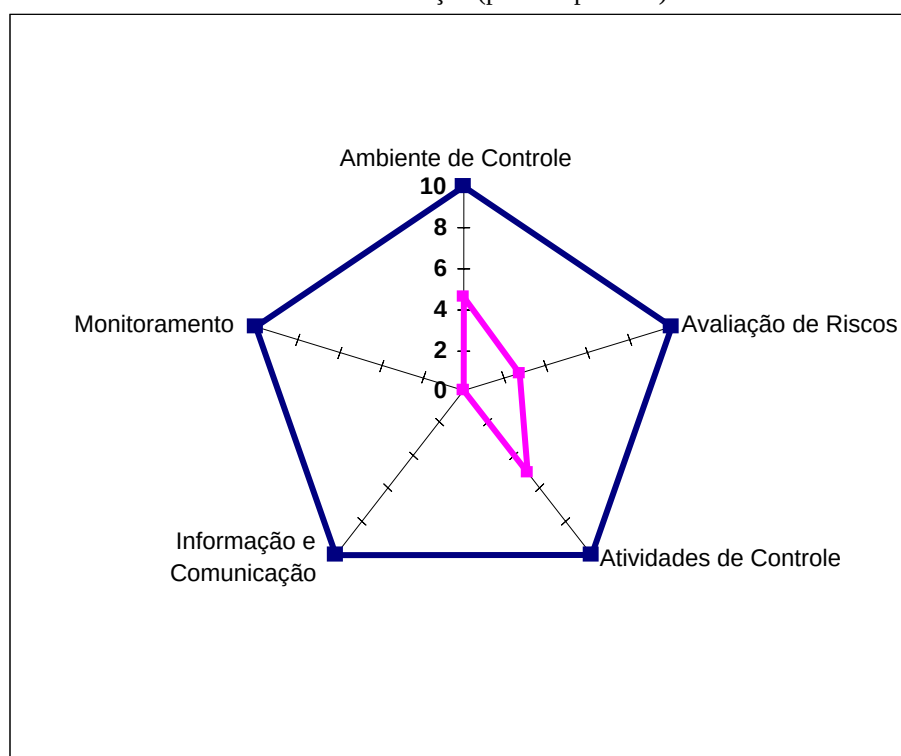
Neste capítulo apresenta-se uma visão sobre a situação encontrada nas prefeituras visitadas, destacando o *status* da estruturação de seus sistemas de controle interno, a partir de seus resultados por componente do COSO.

Durante as visitas às prefeituras foi possível observar iniciativas que, mesmo isoladas, representam boas práticas e que, portanto, devem ser mais estudadas para, se possível, serem posteriormente replicadas pelas demais. Tais práticas estão relacionadas no Apêndice 4.

6.1 PREFEITURA A

Analisando os dados por componente do COSO observou-se, conforme descrito no Gráfico 46, que a Prefeitura obteve 4,62 (quatro vírgula sessenta e dois) pontos para o grau de estruturação do componente ambiente de controle – GEAC; 2,67 (dois vírgula sessenta e sete) pontos para o grau de estruturação do componente avaliação de riscos – GEAR; 5,09 (cinco vírgula nove) pontos para o grau de estruturação do componente atividades de controle – GEAT; e 0,00 (zero) pontos para os graus de estruturação do componente informação e comunicação – GEIC e do componente monitoramento – GEIC e GEMN, respectivamente.

Gráfico 46 – Grau de estruturação (por componente) - Prefeitura A



Fonte: Levantamento através de check list.

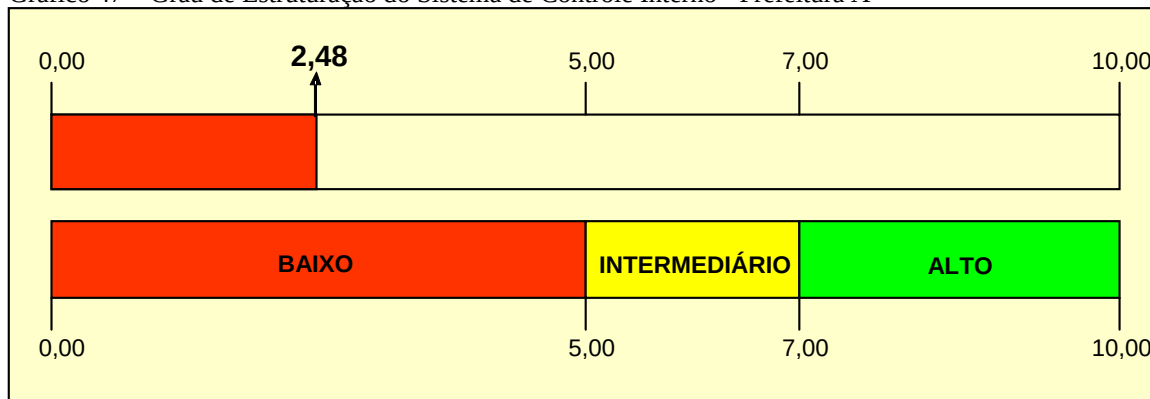
Para auxiliar a análise gráfica relembra-se que o gráfico do tipo “radar”, que será apresentado para todas as prefeituras visitadas, ao longo deste capítulo, sugere que a medição obtida por cada uma delas se reflete nos pontos cor de rosa, enquanto a medição máxima de ser obtida, segundo o modelo adotado, se reflete nos pontos cor azul.

Salienta-se também que o fato de o gráfico demonstrar apenas um ponto no grau zero, para o componente monitoramento e para o componente informação e comunicação, significa que os dois pontos se superpõem, pois são iguais no grau zero.

Essa situação se repete para muitas prefeituras, tendo em vista a fragilidade observada quanto à estruturação desses dois componentes.

Buscando uma visão quanto ao equilíbrio entre os diversos componentes, detém-se na obtenção da média aritmética dos respectivos resultados, a qual indica que esta Prefeitura obteve 2,48 (dois vírgula quarenta e oito) pontos para o Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno - GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 47.

Gráfico 47 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno - Prefeitura A

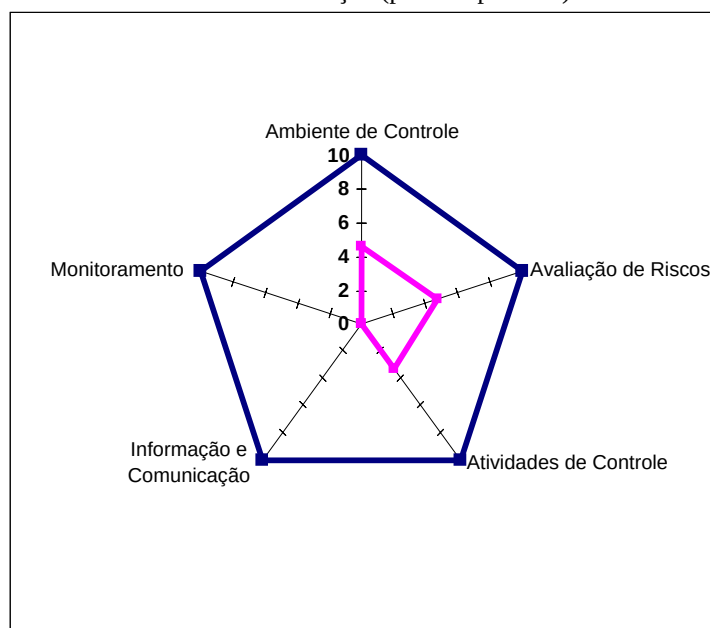


Fonte: Levantamento através de check list.

6.2 PREFEITURA B

A prefeitura obteve 4,62 (quatro vírgula sessenta e dois) pontos para o GEAC; 4,67 (quatro vírgula sessenta e sete) pontos para o GEAR; 3,27 (três vírgula vinte e sete) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN, conforme Gráfico 48.

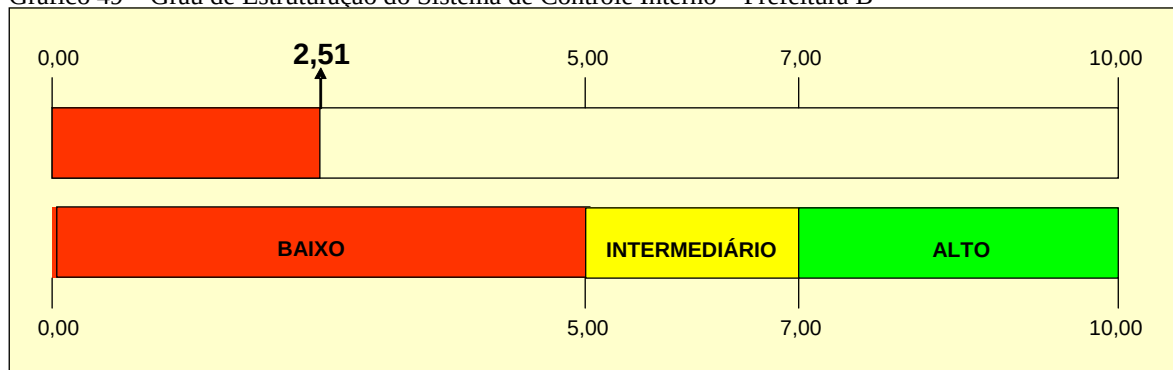
Gráfico 48 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura B



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,51 (dois vírgula cinquenta e um) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 49.

Gráfico 49 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura B

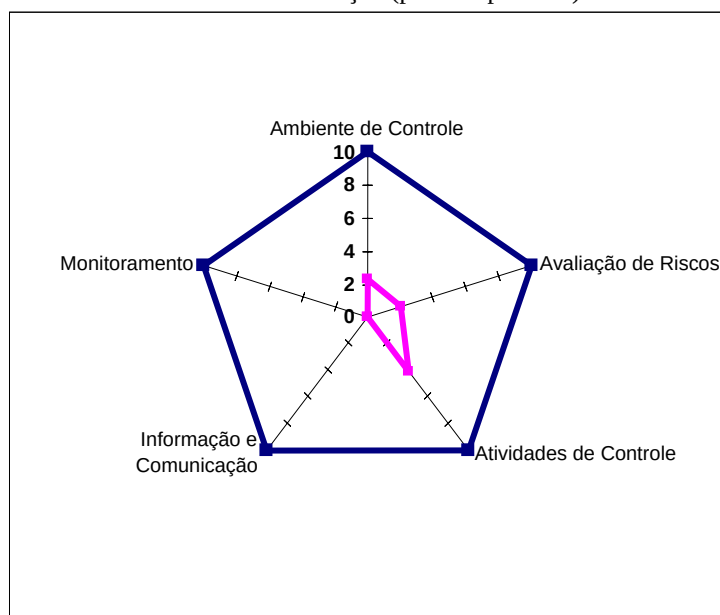


Fonte: Levantamento através de check list.

6.3 PREFEITURA C

A prefeitura obteve, conforme descrito no Gráfico 50, 2,31 (dois vírgula trinta e um) pontos para o GEAC; 2,00 (dois) pontos para o GEAR; 4,00 (quatro) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

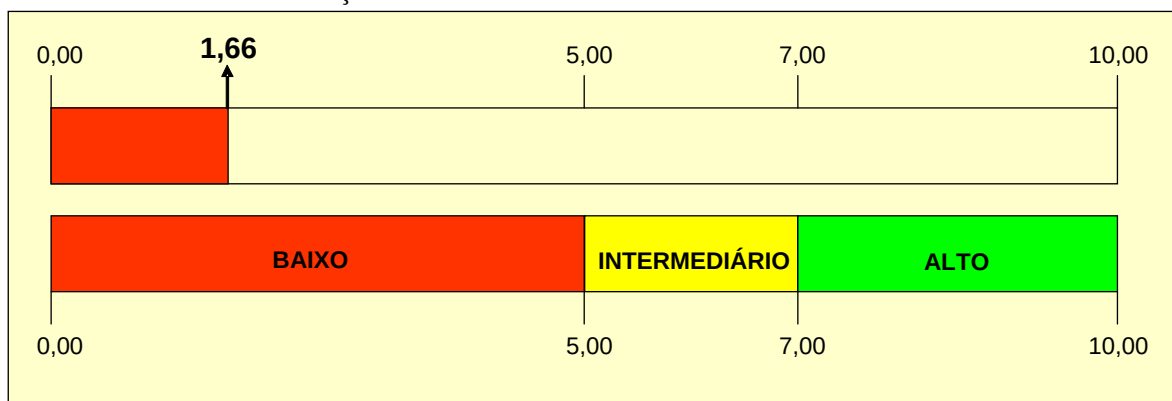
Gráfico 50 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura C



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 1,66 (um vírgula sessenta e seis) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 51.

Gráfico 51 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura C

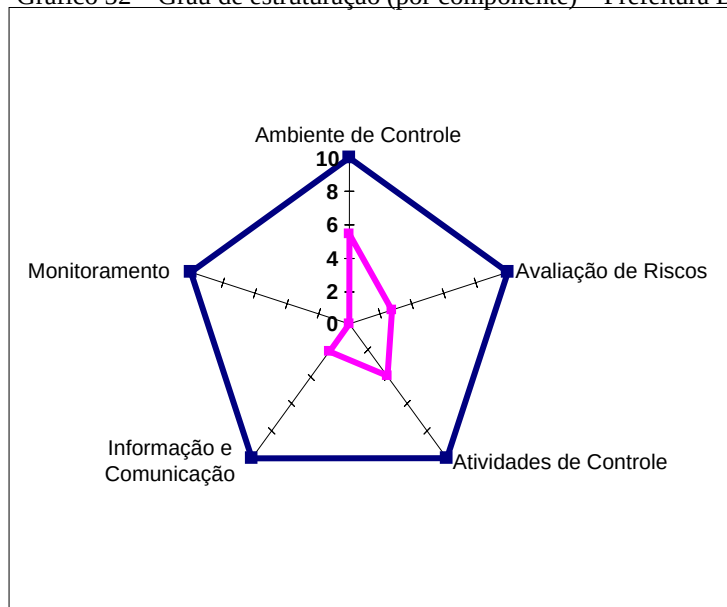


Fonte: Levantamento através de check list.

6.4 PREFEITURA D

A prefeitura obteve, conforme descrito no Gráfico 52, 5,39 (cinco vírgula trinta e nove) pontos para o GEAC; 2,67 (dois vírgula sessenta e sete) pontos para o GEAR; 3,82 (três vírgula oitenta e dois) pontos para o GEAT; 2,00 (dois) pontos para o GEIC; e 0,00 (zero) pontos para o GEMN.

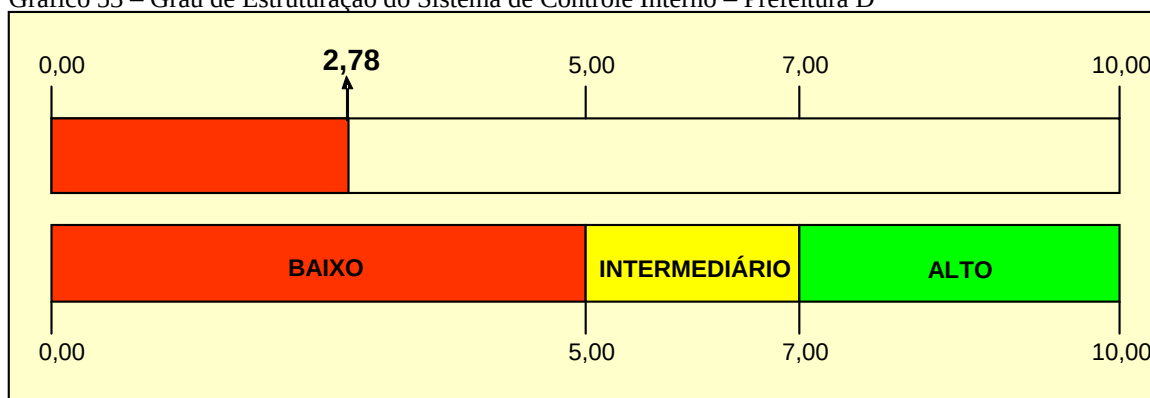
Gráfico 52 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura D



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,78 (dois vírgula setenta e oito) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 53.

Gráfico 53 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura D

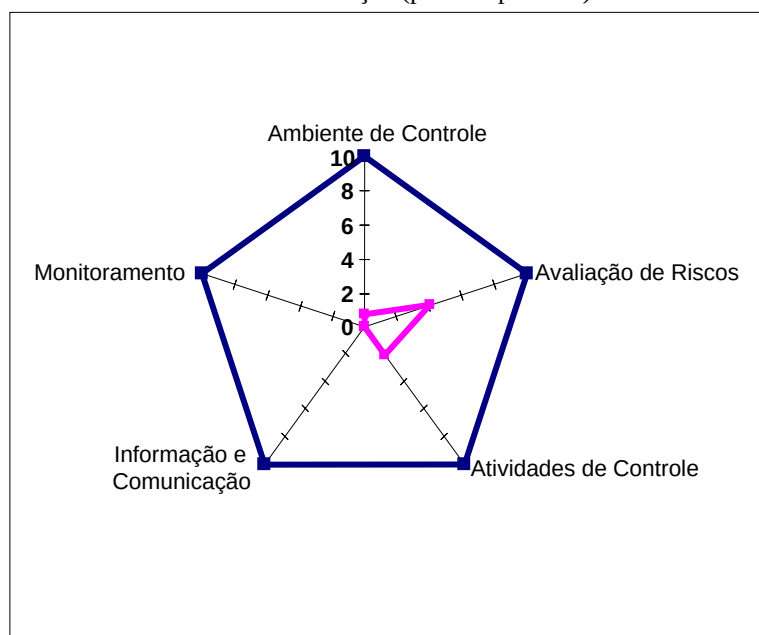


Fonte: Levantamento através de check list.

6.5 PREFEITURA E

A prefeitura obteve, conforme descrito no Gráfico 54, 0,77 (zero vírgula setenta e sete) pontos para o GEAC; 4,00 (quatro) pontos para o GEAR; 2,00 (dois) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos tanto para o GEIC, quanto para o GEMN.

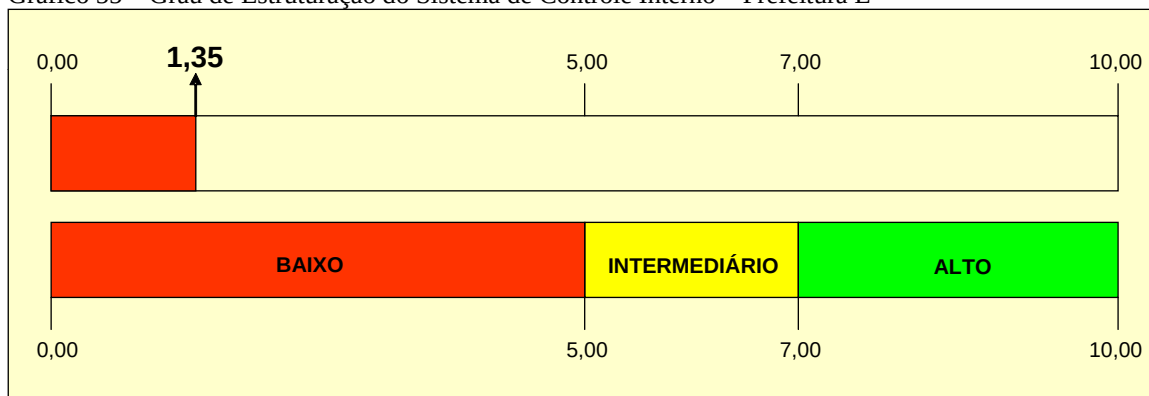
Gráfico 54 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura E



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 1,35 (um vírgula trinta e cinco) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 55.

Gráfico 55 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura E

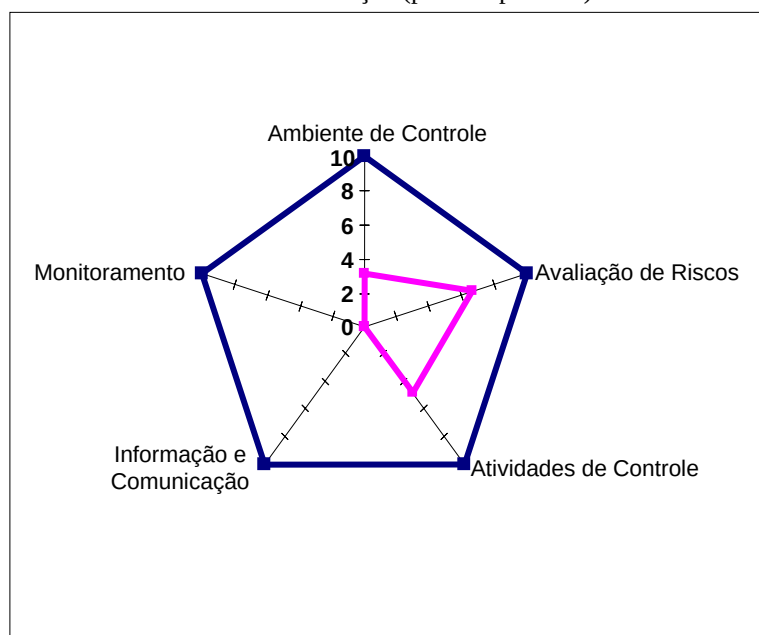


Fonte: Levantamento através de check list.

6.6 PREFEITURA F

A prefeitura obteve, conforme descrito no Gráfico 56, 3,08 (três vírgula oito) pontos para o GEAC; 6,67 (seis vírgula sessenta e sete) pontos para o GEAR; 4,73 (quatro vírgula setenta e três) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

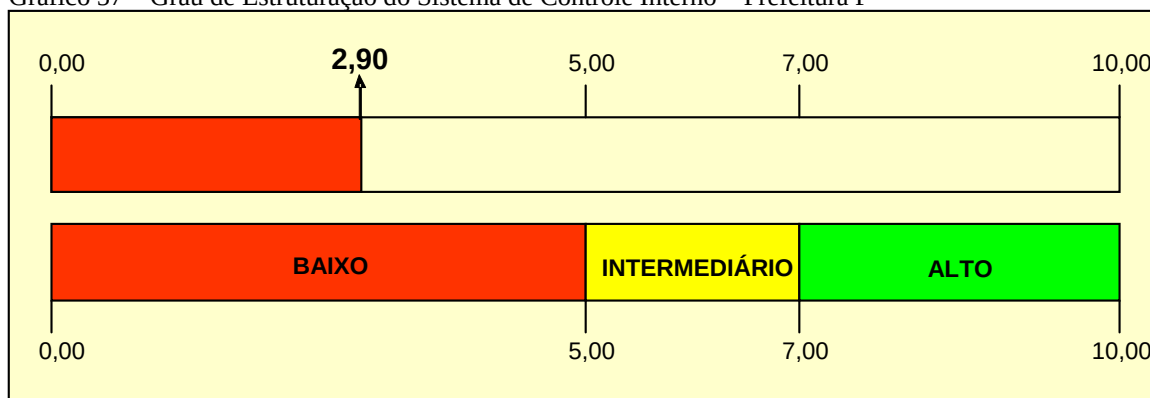
Gráfico 56 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura F



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,90 (dois vírgula noventa) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 57.

Gráfico 57 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura F

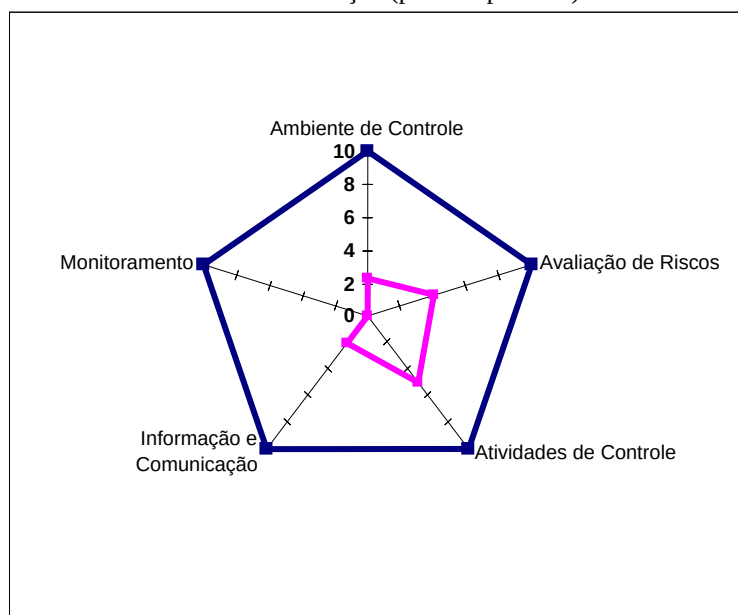


Fonte: Levantamento através de check list.

6.7 PREFEITURA G

A prefeitura obteve, conforme descrito no Gráfico 58, 2,31 (dois vírgula trinta e um) pontos para o GEAC; 4,00 (quatro) pontos para o GEAR; 4,91 (quatro vírgula noventa e um) pontos para o GEAT; 2,00 (dois) pontos para o GEIC; e 0,00 (zero) pontos para o GEMN.

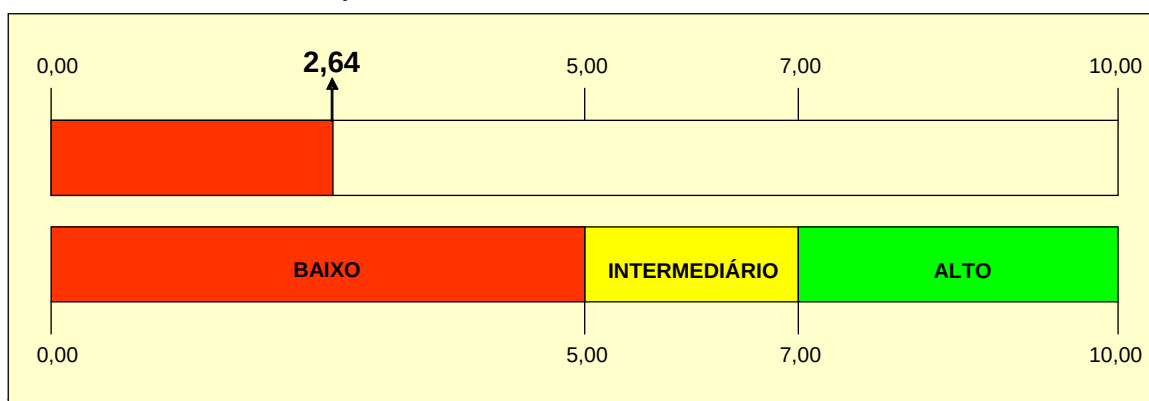
Gráfico 58 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura G



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,64 (dois vírgula sessenta e quatro) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 59.

Gráfico 59 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura G

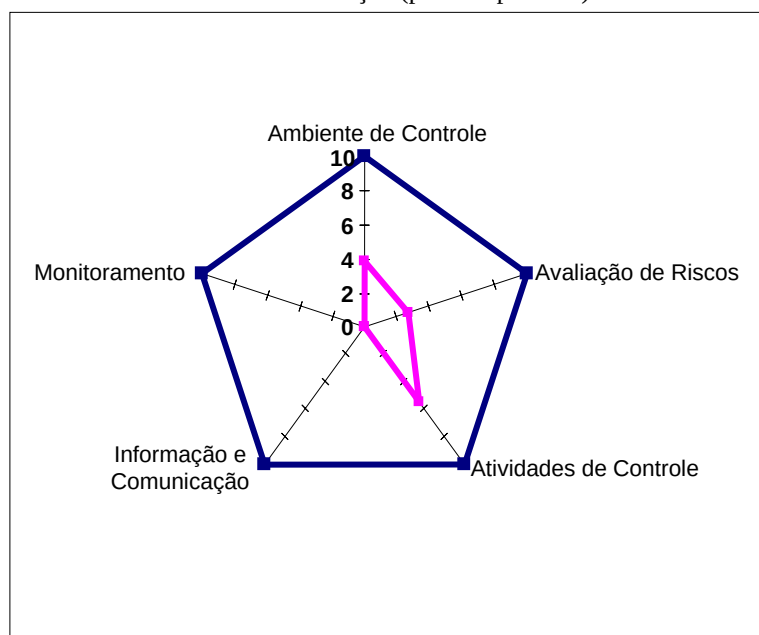


Fonte: Levantamento através de check list.

6.8 PREFEITURA H

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 60, 3,85 (três vírgula oitenta e cinco) pontos para o GEAC; 2,67 (dois vírgula sessenta e sete) pontos para o GEAR; 5,46 (cinco vírgula quarenta e seis) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

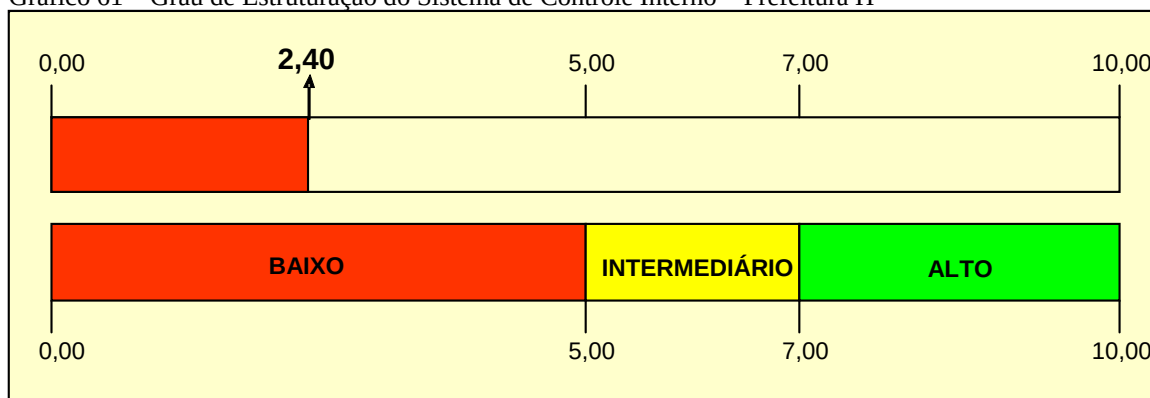
Gráfico 60 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura H



Fonte: Levantamento auditoria através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,40 (dois vírgula quarenta) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 61.

Gráfico 61 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura H

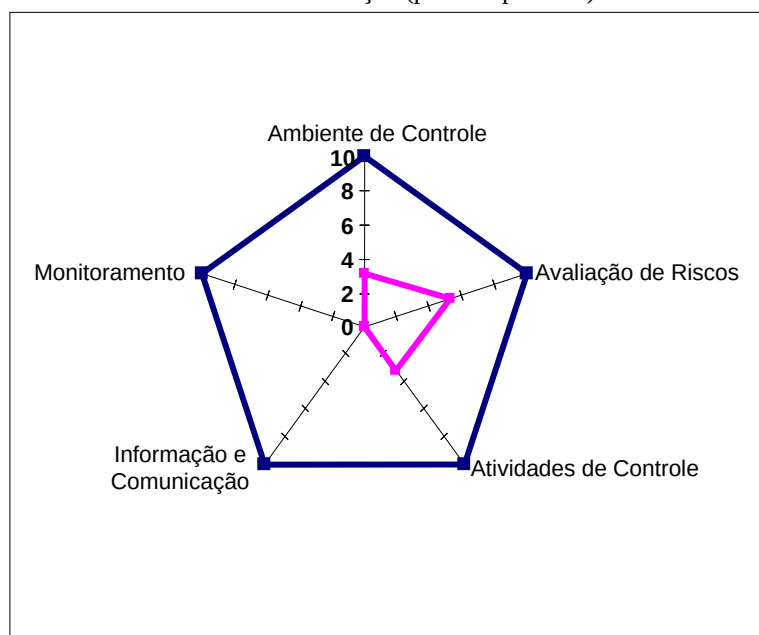


Fonte: Levantamento através de check list.

6.9 PREFEITURA I

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 62, 3,08 (três vírgula oito) pontos para o GEAC; 5,33 (cinco vírgula trinta e três) pontos para o GEAR; 3,09 (três vírgula nove) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

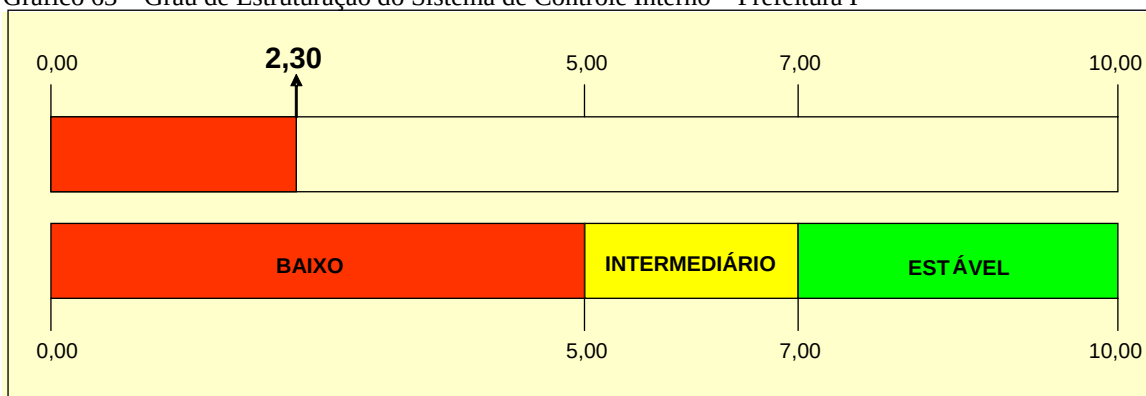
Gráfico 62 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura I



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,30 (dois vírgula trinta) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 63.

Gráfico 63 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura I

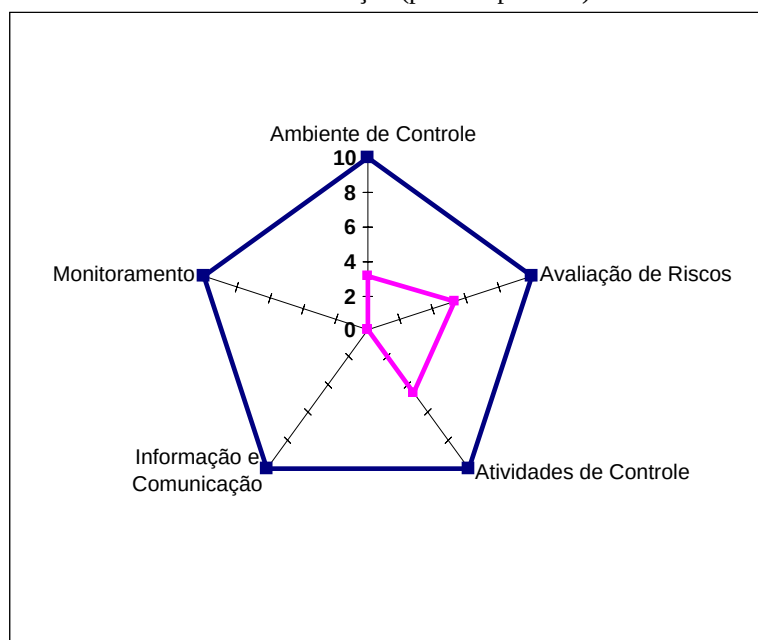


Fonte: Levantamento através de check list.

6.10 PREFEITURA J

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 64, 3,08 (três vírgula oito) pontos para o GEAC; 5,33 (cinco vírgula trinta e três) pontos para o GEAR; 4,55 (quatro vírgula cinquenta e cinco) pontos para o GEAT; 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

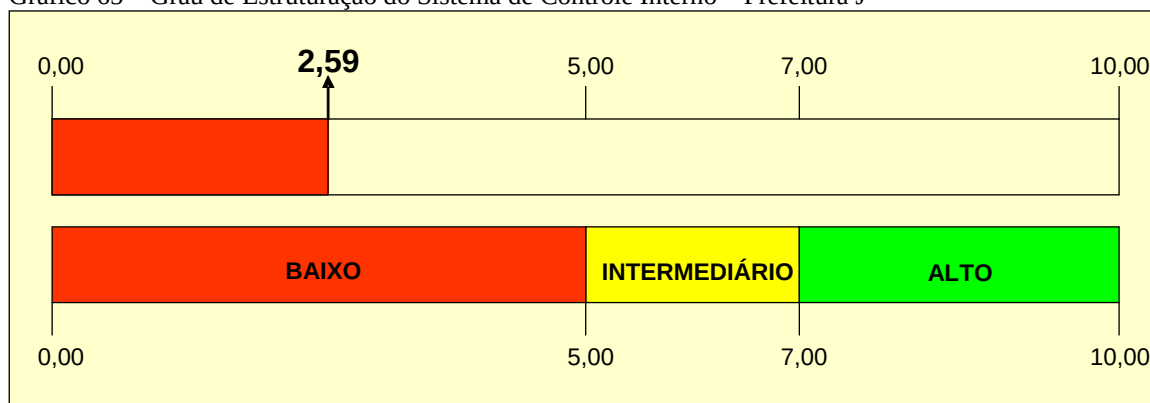
Gráfico 64 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura J



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,59 (dois vírgula cinquenta e nove) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 65.

Gráfico 65 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura J

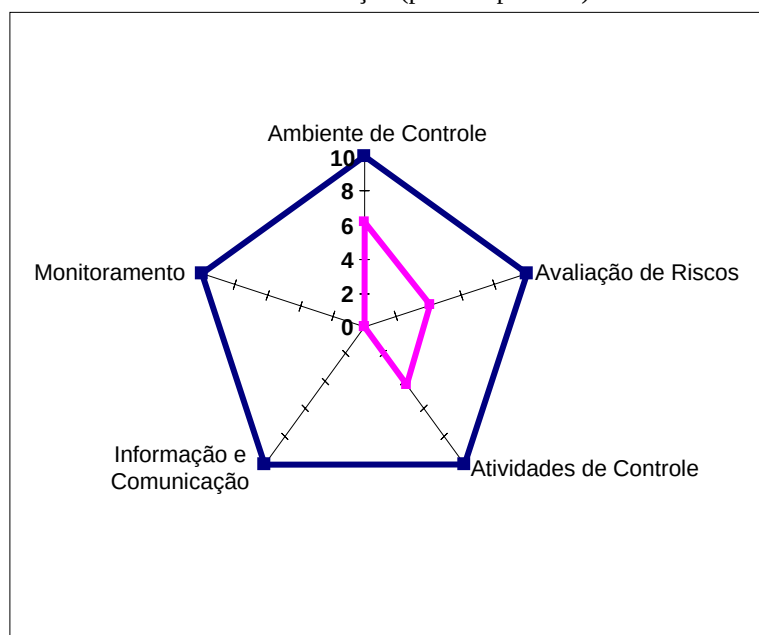


Fonte: Levantamento através de check list.

6.11 PREFEITURA K

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 66, 6,15 (seis vírgula quinze) pontos para o GEAC; 4,00 (quatro) pontos para o GEAR; 4,18 (quatro vírgula dezoito) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

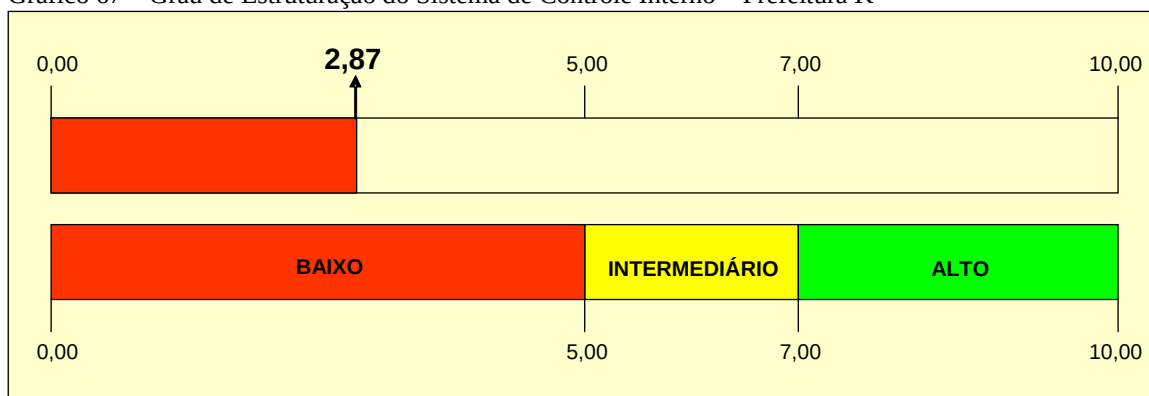
Gráfico 66 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura K



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,87 (dois vírgula oitenta e sete) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 67.

Gráfico 67 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura K

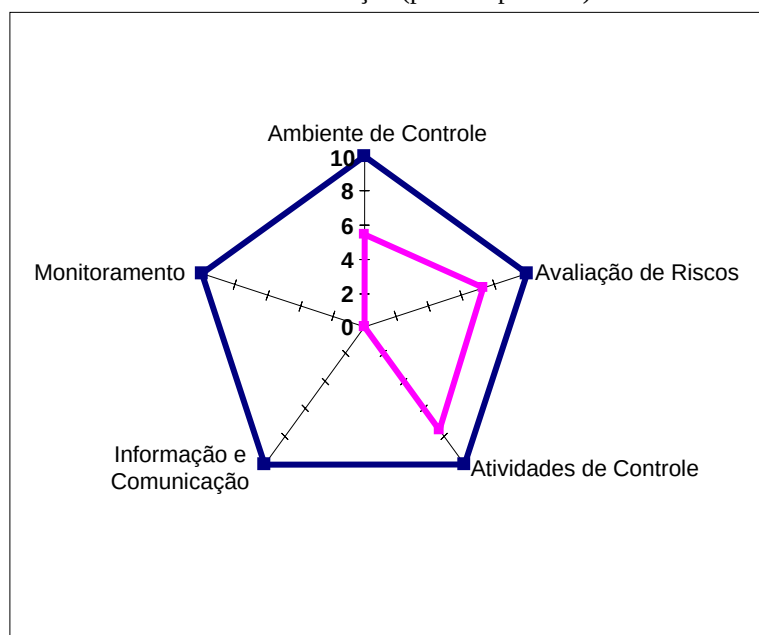


Fonte: Levantamento através de check list.

6.12 PREFEITURA L

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 68, 5,39 (cinco vírgula trinta e nove) pontos para o GEAC; 7,33 (sete vírgula trinta e três) pontos para o GEAR; 7,46 (sete vírgula quarenta e seis) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

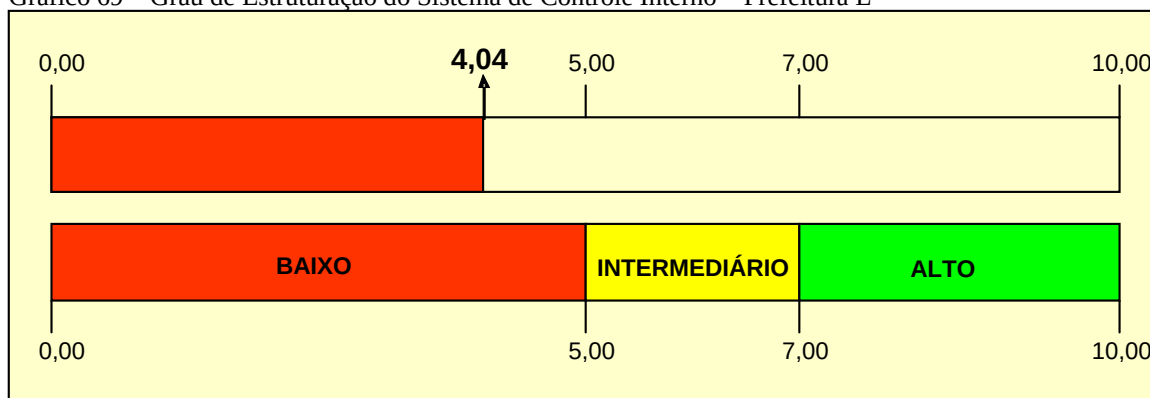
Gráfico 68 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura L



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 4,04 (quatro vírgula quatro) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 69.

Gráfico 69 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura L

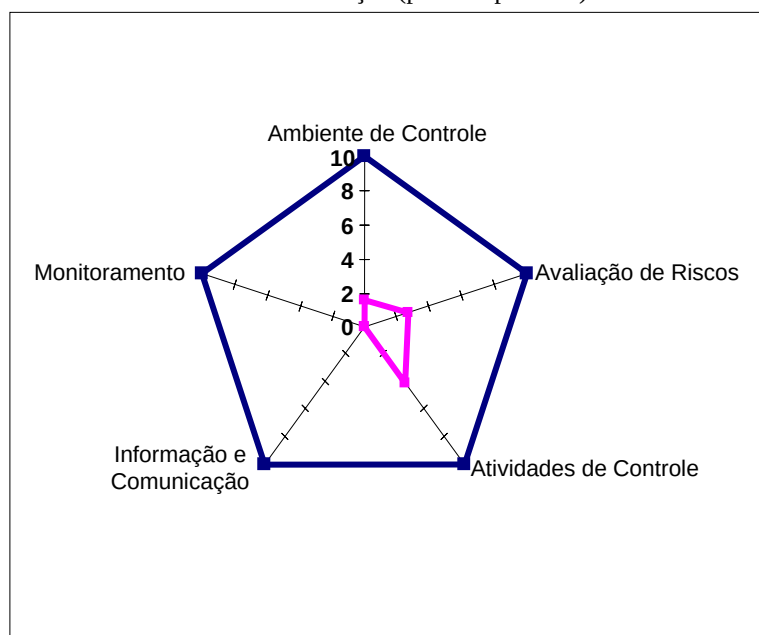


Fonte: Levantamento através de check list.

6.13 PREFEITURA M

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 70, 1,54 (um vírgula cinquenta e quatro) pontos para o GEAC; 2,67 (dois vírgula sessenta e sete) pontos para o GEAR; 4,00 (quatro) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

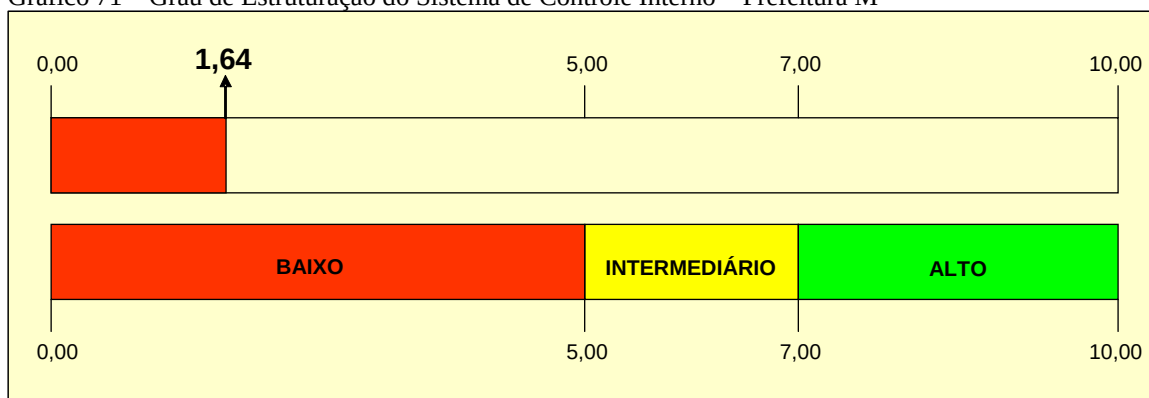
Gráfico 70 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura M



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 1,64 (um vírgula sessenta e quatro) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 71.

Gráfico 71 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura M

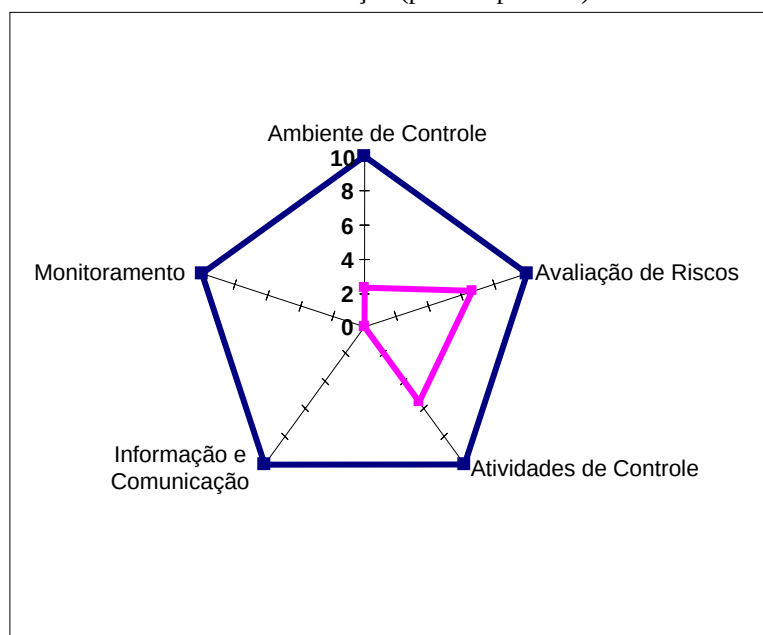


Fonte: Levantamento através de check list.

6.14 PREFEITURA N

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 72, 2,31 (dois vírgula trinta e um) pontos para o GEAC; 6,67 (seis vírgula sessenta e sete) pontos para o GEAR; 5,46 (cinco vírgula quarenta e seis) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

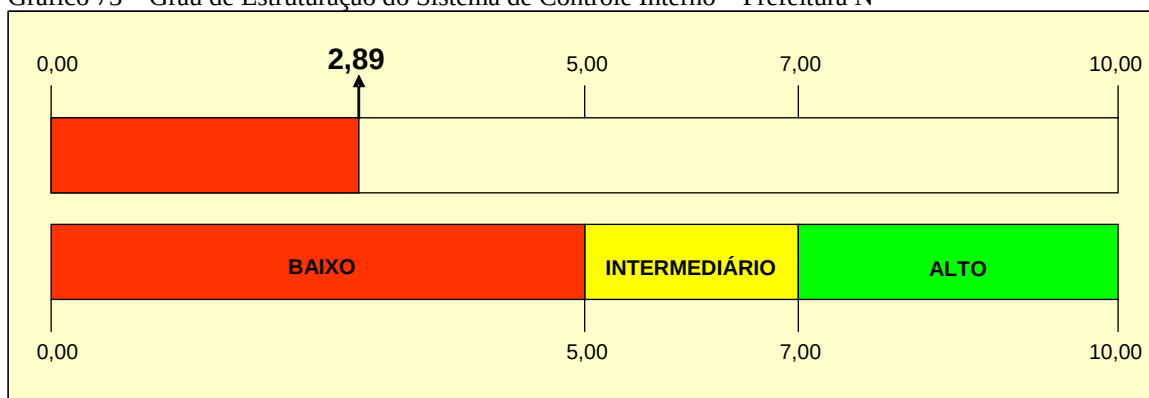
Gráfico 72 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura N



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,89 (dois vírgula oitenta e nove) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 73.

Gráfico 73 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura N

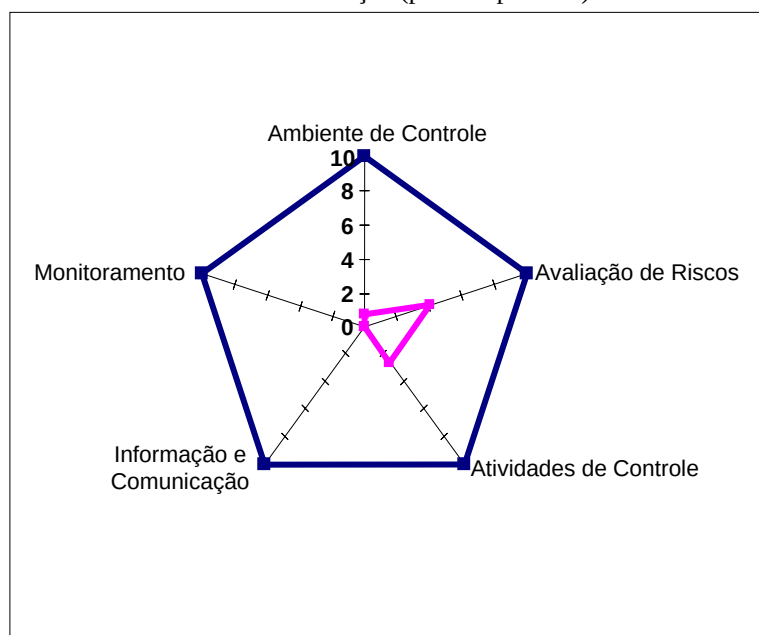


Fonte: Levantamento através de check list.

6.15 PREFEITURA O

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 74, 0,77 (zero vírgula setenta e sete) pontos para o GEAC; 4,00 (quatro) pontos para o GEAR; 2,55 (dois vírgula cinquenta e cinco) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

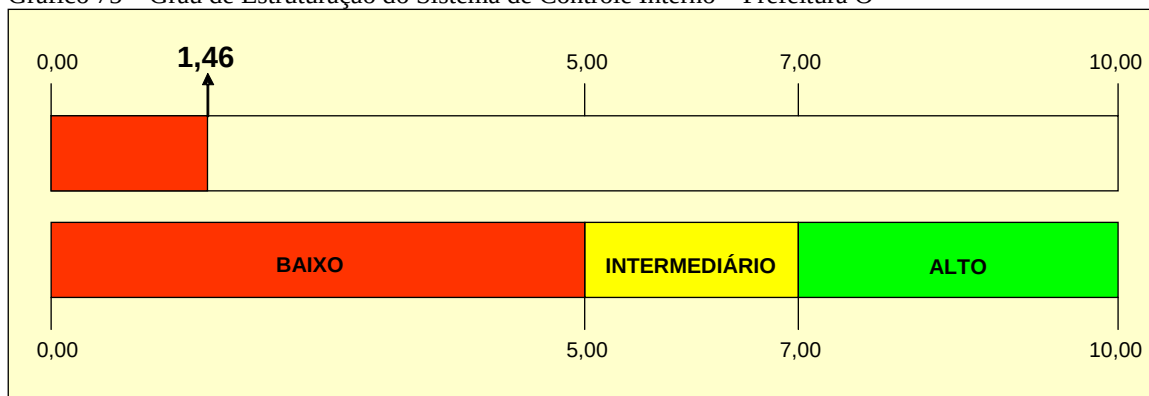
Gráfico 74 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura O



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 1,46 (um vírgula quarenta e seis) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 75.

Gráfico 75 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura O

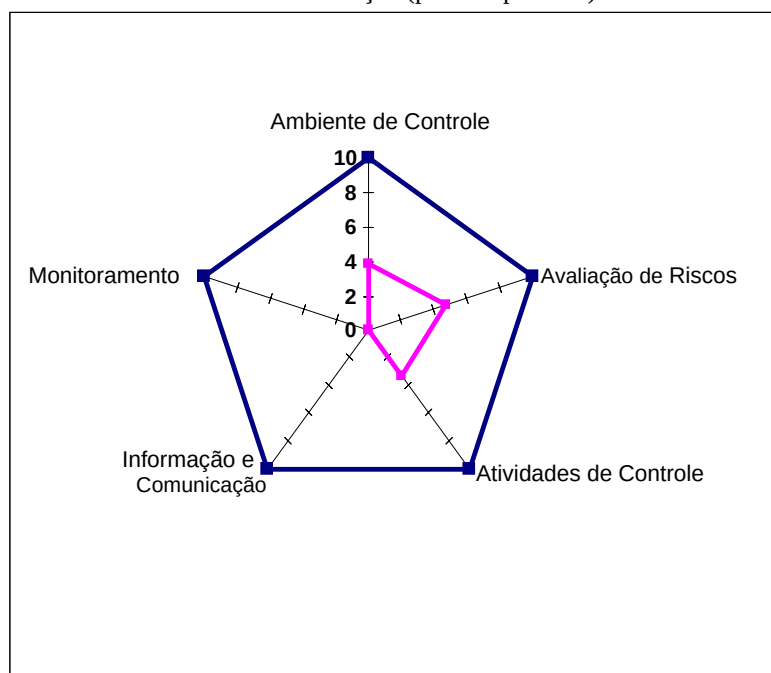


Fonte: Levantamento através de check list.

6.16 Prefeitura P

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 76, 3,85 (três vírgula oitenta e cinco) pontos para o GEAC; 4,67 (quatro vírgula sessenta e sete) pontos para o GEAR; 3,27 (três vírgula vinte e sete) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

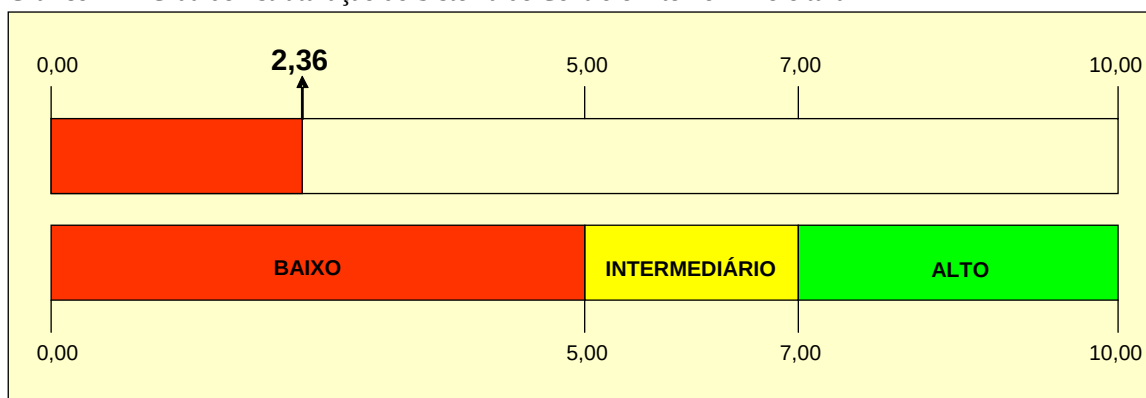
Gráfico 76 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura P



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,36 (dois vírgula trinta e seis) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 77.

Gráfico 77 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura P

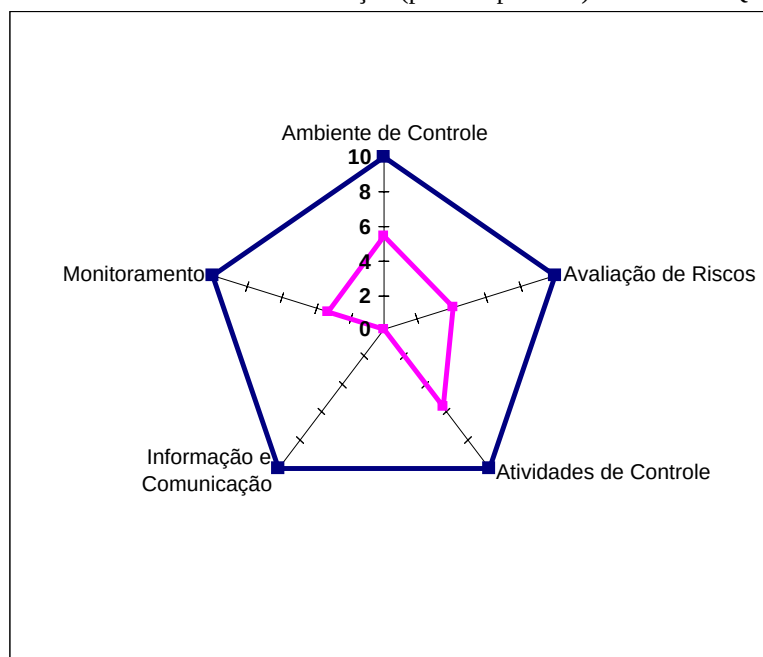


Fonte: Levantamento através de check list.

6.17 PREFEITURA Q

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 78, 5,39 (cinco vírgula trinta e nove) pontos para o GEAC; 4,00 (quatro) pontos para o GEAR; 5,64 (cinco vírgula sessenta e quatro) pontos para o GEAT; 0,00 (zero) pontos para o GEIC; e 3,33 (três vírgula trinta e três) pontos para o GEMN.

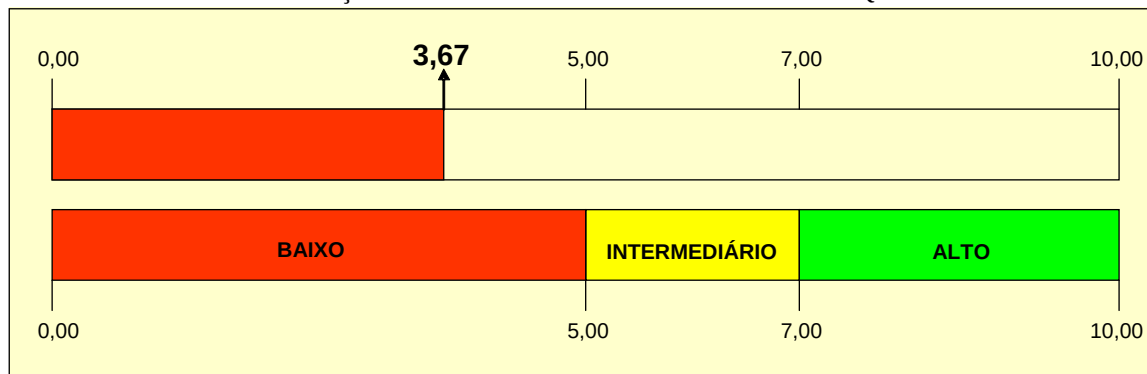
Gráfico 78 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura Q



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 3,67 (três vírgula sessenta e sete) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 79.

Gráfico 79 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura Q

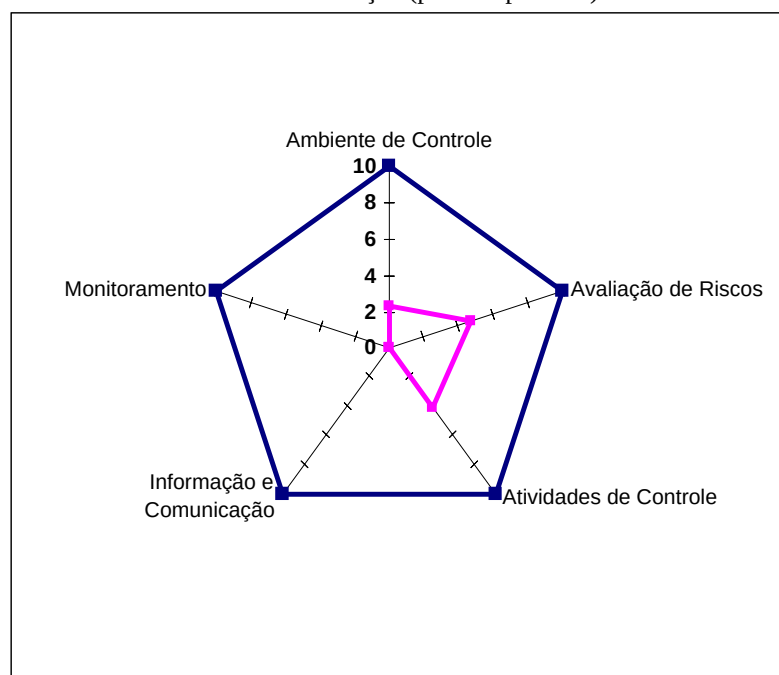


Fonte: Levantamento através de check list.

6.18 PREFEITURA R

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 80, 2,31 (dois vírgula trinta e um) pontos para o GEAC; 4,67 (quatro vírgula sessenta e sete) pontos para o GEAR; 4,00 (quatro) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

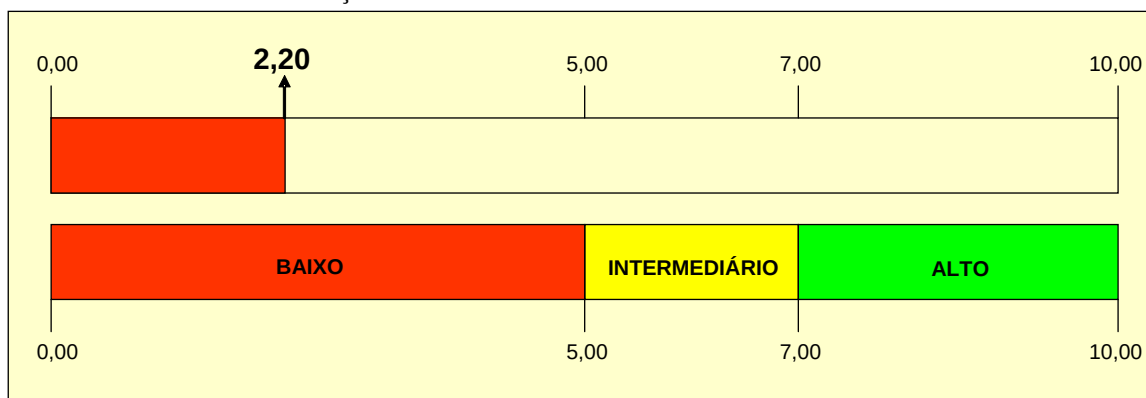
Gráfico 80 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura R



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,20 (três vírgula sessenta e sete) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 81.

Gráfico 81 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura R

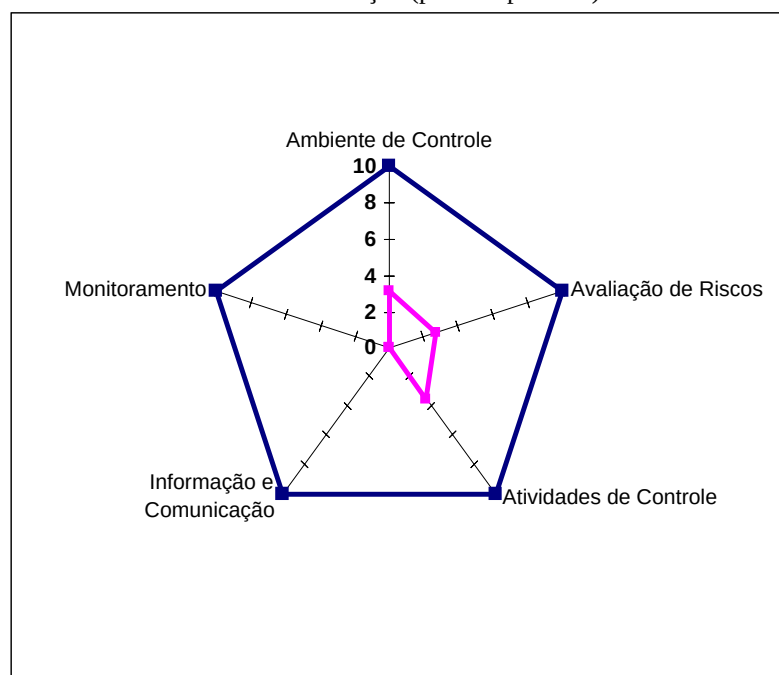


Fonte: Levantamento através de check list.

6.19 PREFEITURA S

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 82, 3,08 (três vírgula oito) pontos para o GEAC; 2,67 (dois vírgula sessenta e sete) pontos para o GEAR; 3,46 (três vírgula quarenta e seis) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

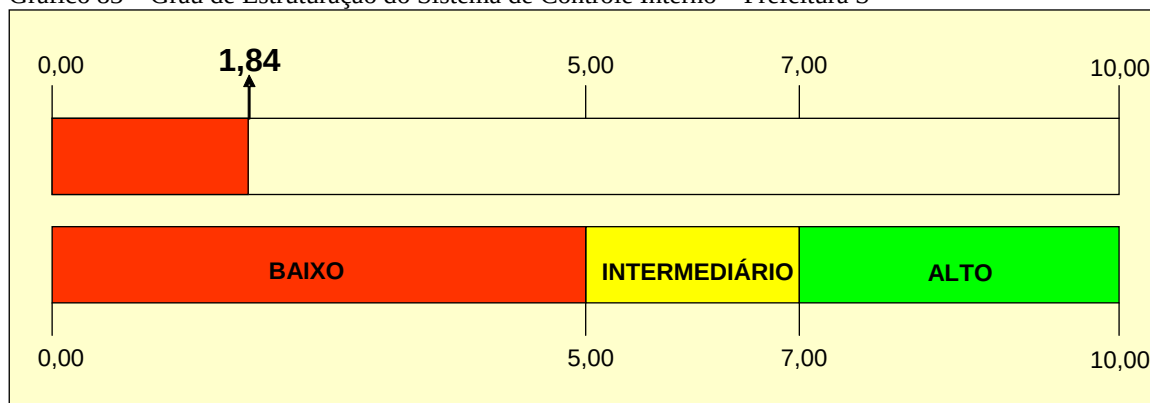
Gráfico 82 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura S



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 1,84 (um vírgula oitenta e quatro) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 83.

Gráfico 83 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura S

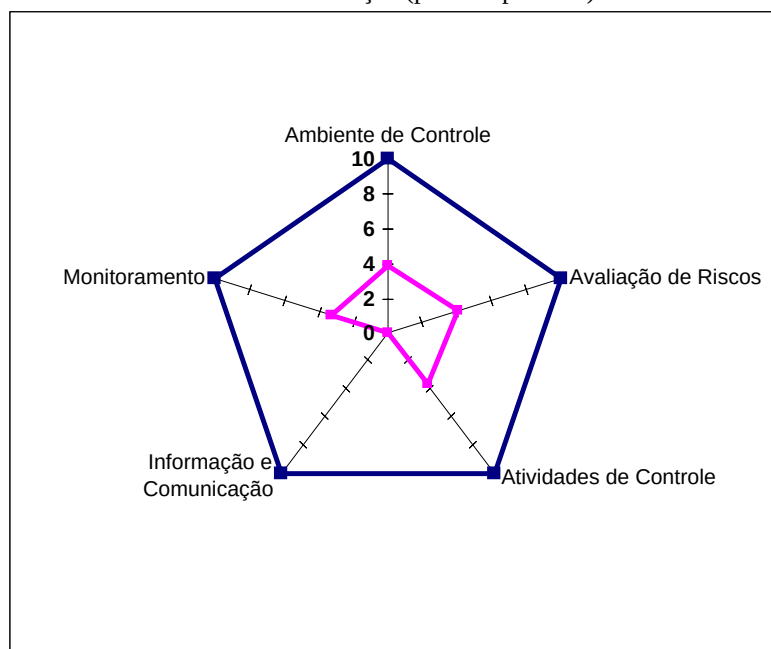


Fonte: Levantamento através de check list.

6.20 PREFEITURA T

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 84, 3,85 (três vírgula oitenta e cinco) pontos para o GEAC; 4,00 (quatro) pontos para o GEAR; 3,64 (três vírgula sessenta e quatro) pontos para o GEAT; 0,00 (zero) pontos para o GEIC; e 3,33 (três vírgula trinta e três) pontos para o GEMN.

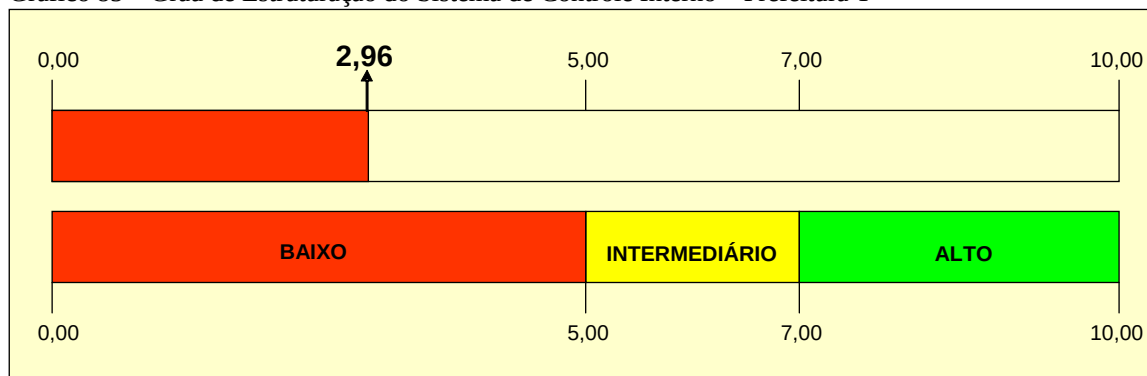
Gráfico 84 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura T



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,96 (dois vírgula noventa e seis) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 85.

Gráfico 85 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura T

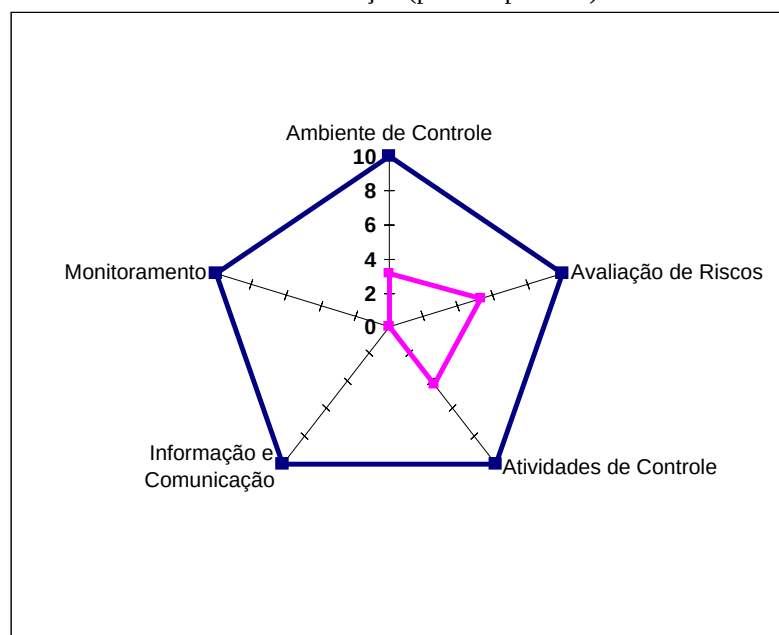


Fonte: Levantamento através de check list.

6.21 PREFEITURA U

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 86, 3,08 (três vírgula oito) pontos para o GEAC; 5,33 (cinco vírgula trinta e três) pontos para o GEAR; 4,18 (quatro vírgula dezoito) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

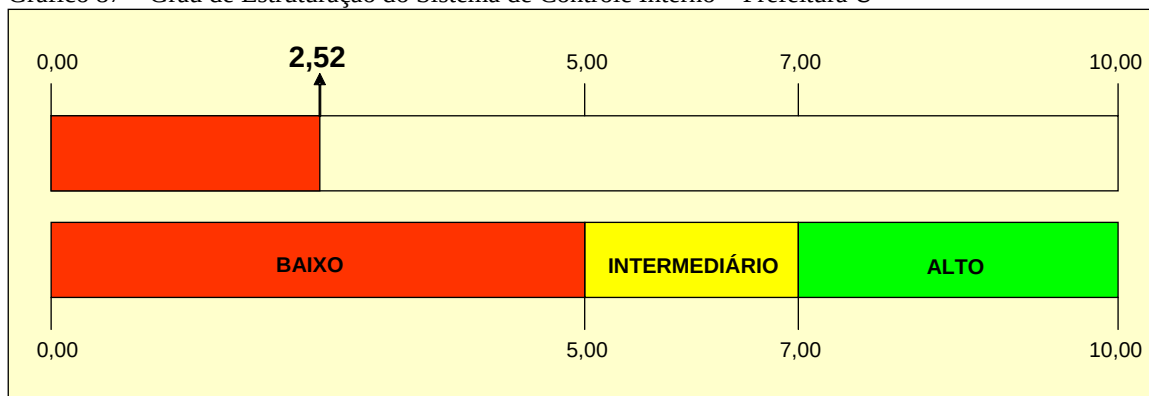
Gráfico 86 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura U



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,52 (dois vírgula cinquenta e dois) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 87.

Gráfico 87 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura U

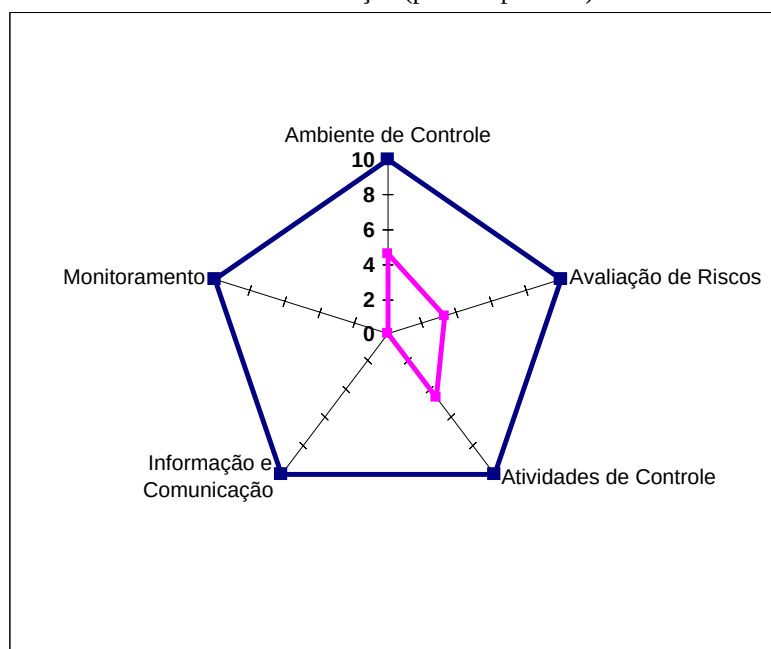


Fonte: Levantamento através de check list.

6.22 PREFEITURA V

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 88, 4,62 (quatro vírgula sessenta e dois) pontos para o GEAC; 3,33 (três vírgula trinta e três) pontos para o GEAR; 4,55 (quatro vírgula cinquenta e cinco) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

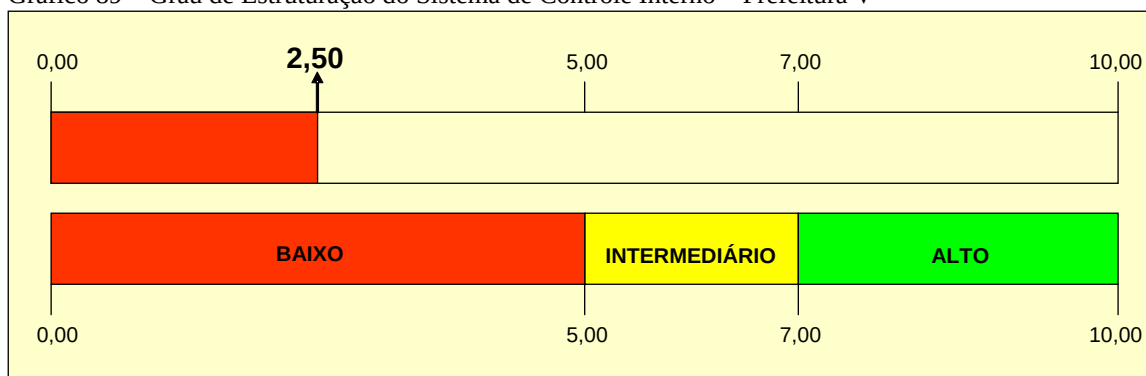
Gráfico 88 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura V



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,50 (dois vírgula cinquenta) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 89.

Gráfico 89 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura V

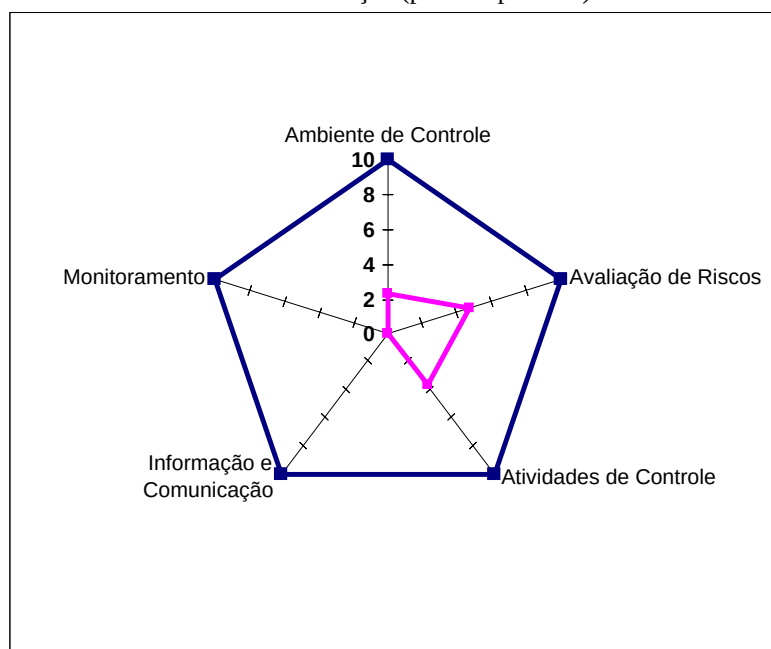


Fonte: Levantamento através de check list.

6.23 PREFEITURA W

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 90, 2,31 (dois vírgula trinta e um) pontos para o GEAC; 4,67 (quatro vírgula sessenta e sete) pontos para o GEAR; 3,64 (três vírgula sessenta e quatro) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

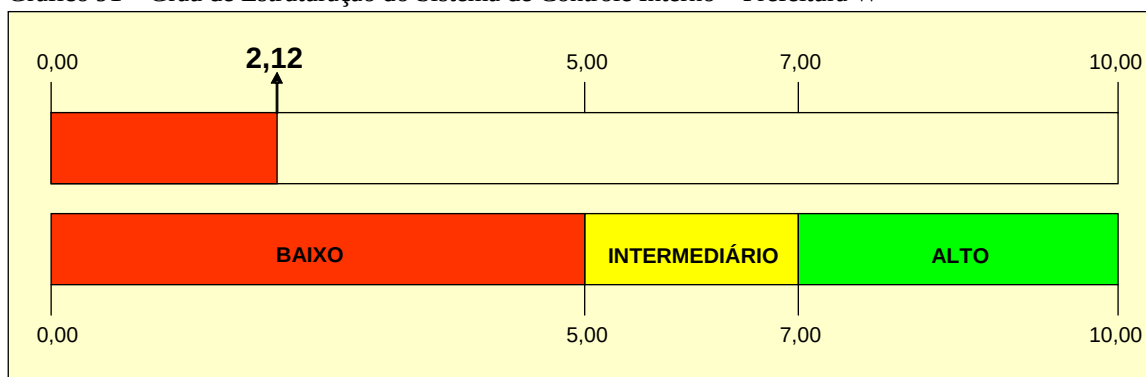
Gráfico 90 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura W



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,12 (dois vírgula doze) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 91.

Gráfico 91 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura W

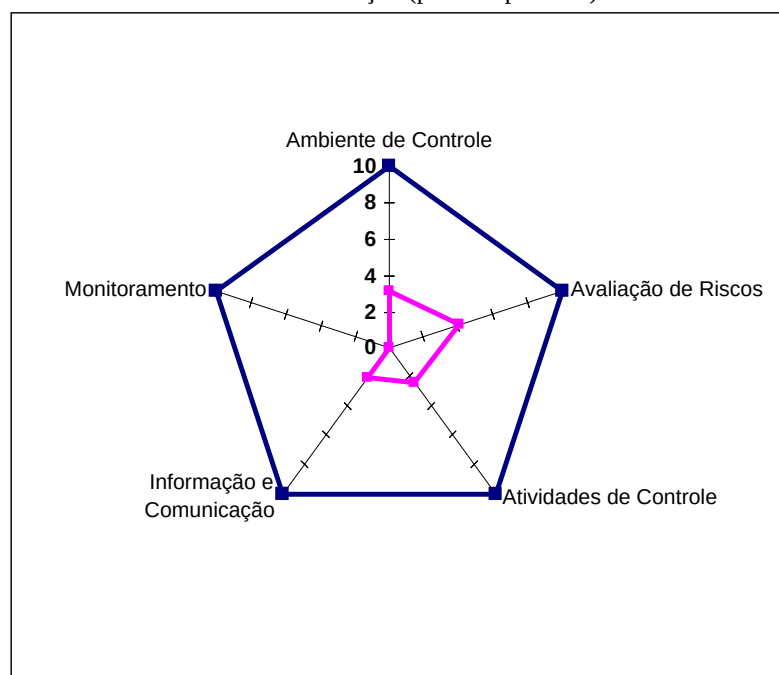


Fonte: Levantamento através de check list.

6.24 PREFEITURA X

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 92, 3,08 (três vírgula oito) pontos para o GEAC; 4,00 (quatro) pontos para o GEAR; 2,36 (dois vírgula trinta e seis) pontos para o GEAT; 2,00 (dois) pontos para o GEIC; e 0,00 (zero) pontos para o GEMN.

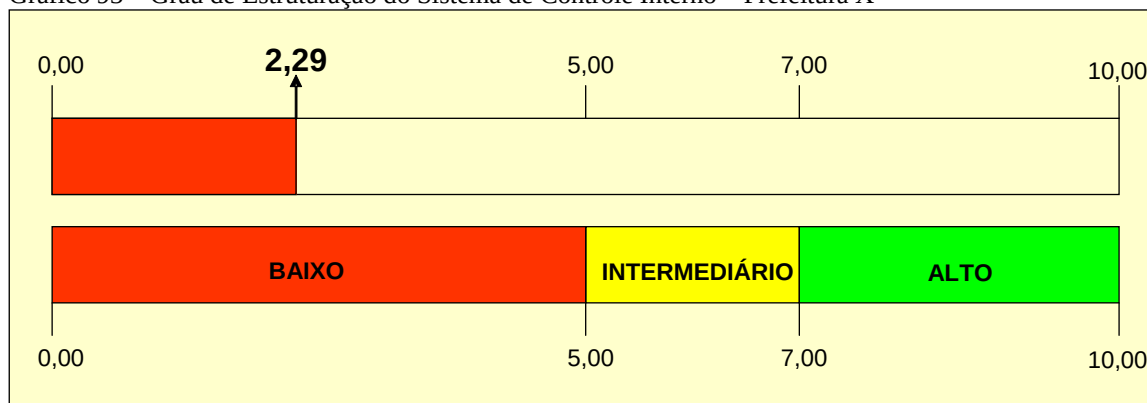
Gráfico 92 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura X



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,29 (dois vírgula vinte e nove) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 93.

Gráfico 93 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura X

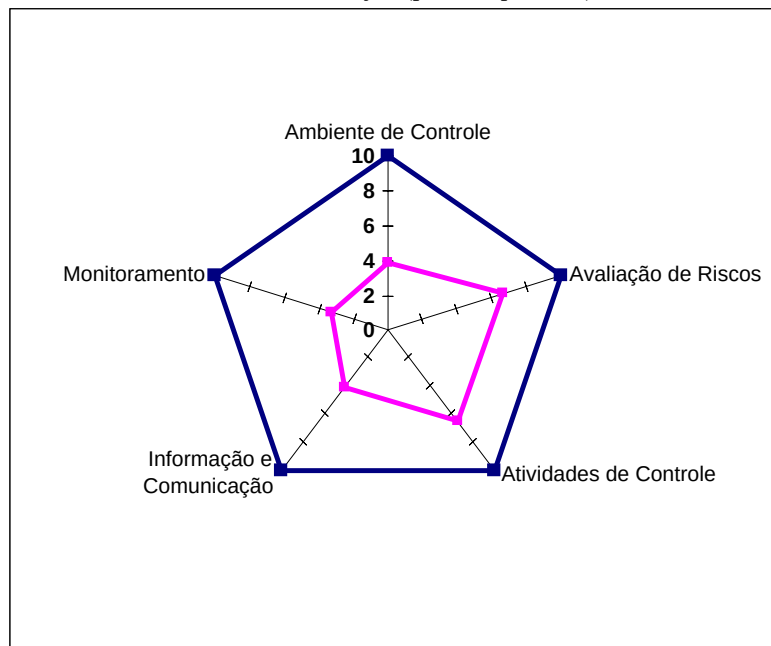


Fonte: Levantamento através de check list.

6.25 PREFEITURA Y

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 94, 3,85 (três vírgula oitenta e cinco) pontos para o GEAC; 6,67 (seis vírgula sessenta e sete) pontos para o GEAR; 6,55 (seis vírgula cinquenta e cinco) pontos para o GEAT; 4,00 (quatro) pontos para o GEIC; e 3,33 (três vírgula trinta e três) pontos para o GEMN.

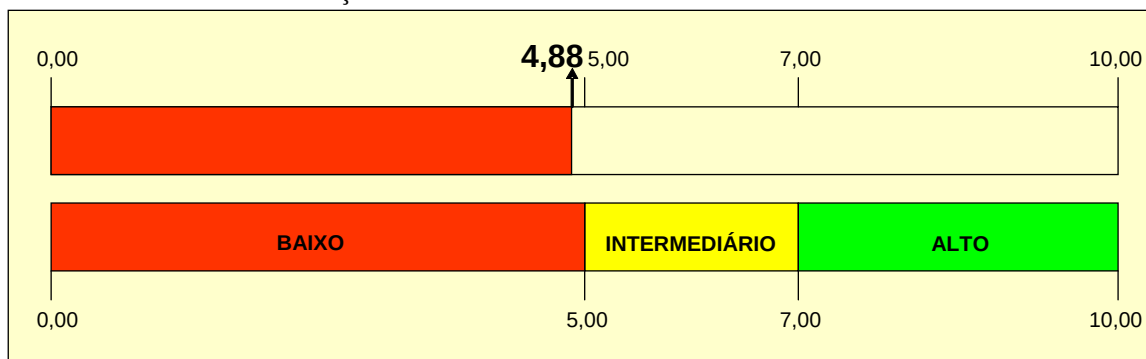
Gráfico 94 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura Y



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 4,88 (quatro vírgula oitenta e oito) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 95.

Gráfico 95 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura Y

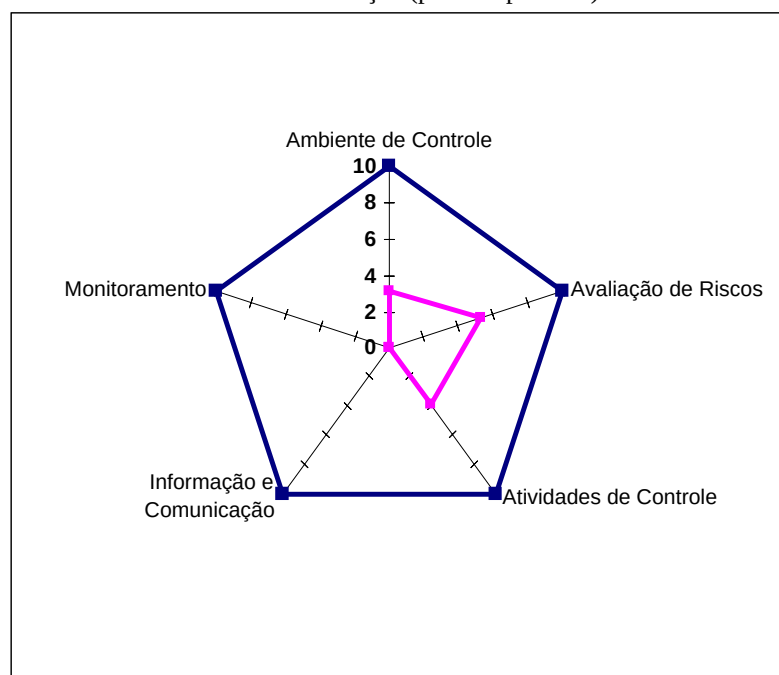


Fonte: Levantamento através de check list.

6.26 PREFEITURA Z

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 96, 3,08 (três vírgula oito) pontos para o GEAC; 5,33 (cinco vírgula trinta e três) pontos para o GEAR; 3,82 (três vírgula oitenta e dois) pontos para o GEAT; 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

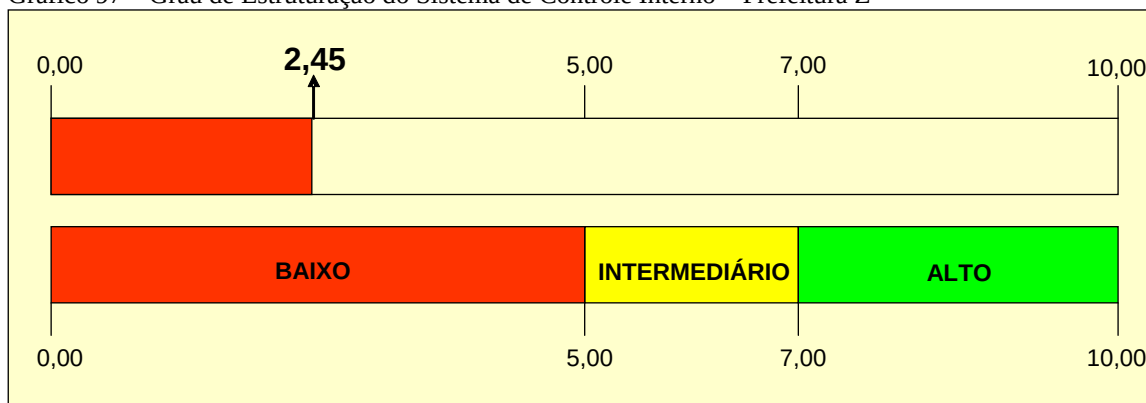
Gráfico 96 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura Z



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,45 (dois vírgula quarenta e cinco) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 97.

Gráfico 97 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura Z

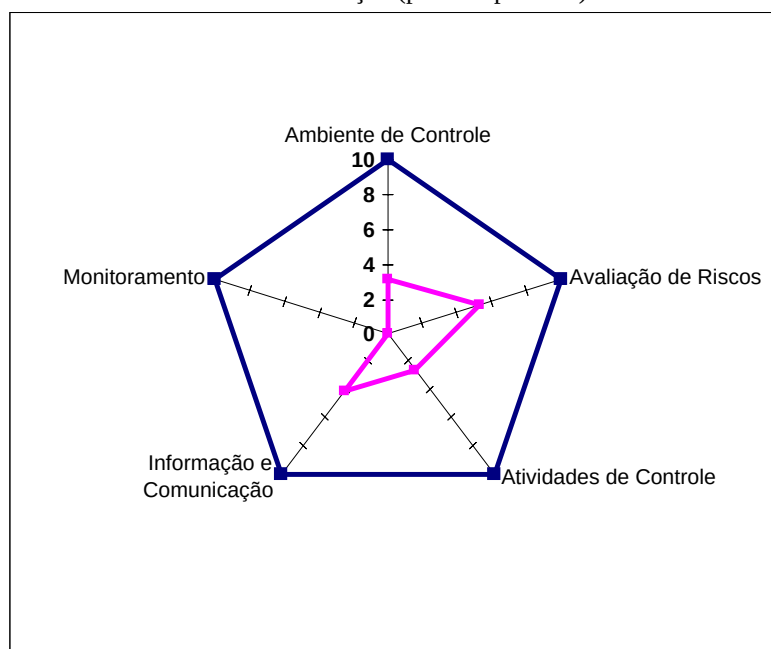


Fonte: Levantamento através de check list.

6.27 PREFEITURA A1

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 98, 3,08 (três vírgula oito) pontos para o GEAC; 5,33 (cinco vírgula trinta e três) pontos para o GEAR; 2,55 (dois vírgula cinquenta e cinco) pontos para o GEAT; 4,00 (quatro) pontos para o GEIC; e 0,00 (zero) pontos para o GEMN.

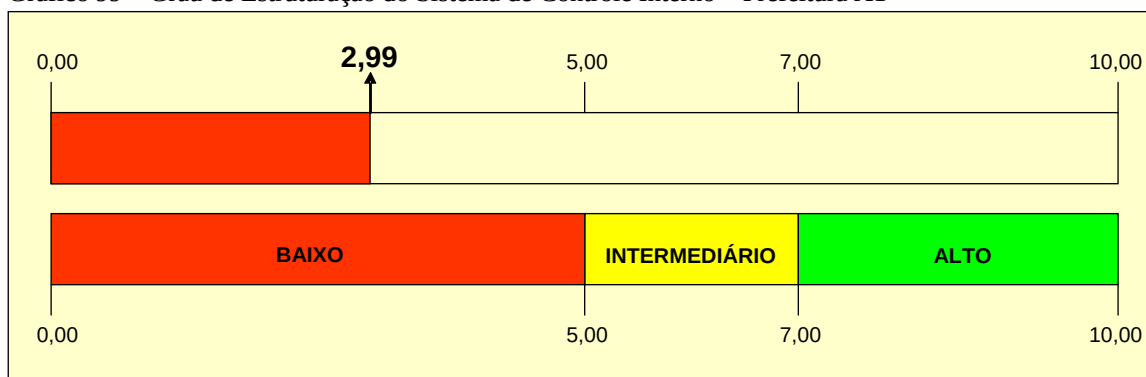
Gráfico 98 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura A1



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,99 (dois vírgula noventa e nove) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 99.

Gráfico 99 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura A1

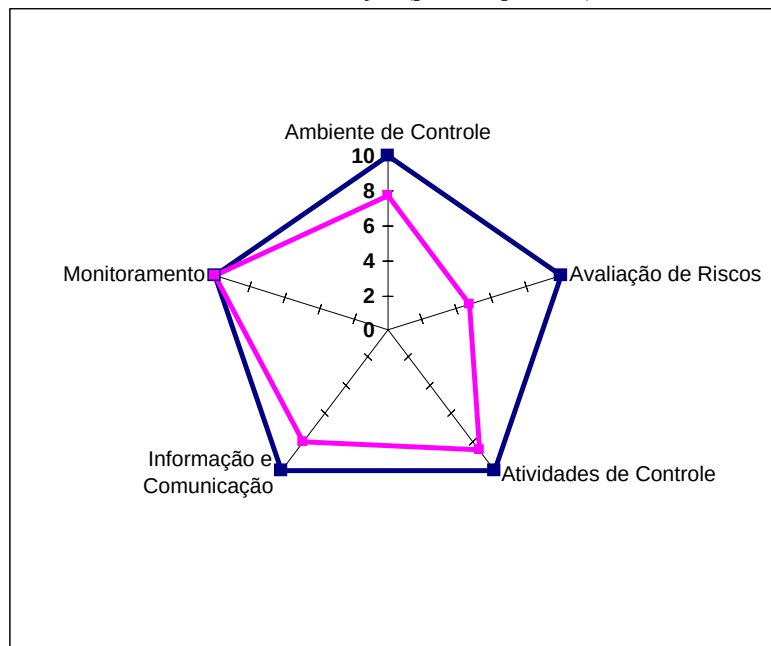


Fonte: Levantamento através de check list.

6.28 PREFEITURA B1

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 100, 7,69 (sete vírgula sessenta e nove) pontos para o GEAC; 4,67 (quatro vírgula sessenta e sete) pontos para o GEAR; 8,55 (oito vírgula cinquenta e cinco) pontos para o GEAT; 8,00 (oito) pontos para o GEIC; e 10,00 (dez) pontos para o GEMN.

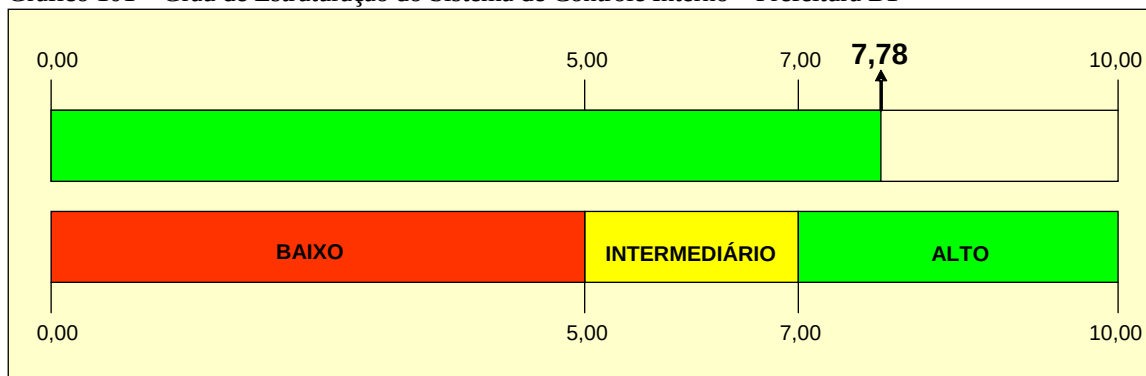
Gráfico 100 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura B1



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 7,78 (sete vírgula setenta e oito) pontos para o GES, apresentando nível ALTO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 101.

Gráfico 101 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura B1

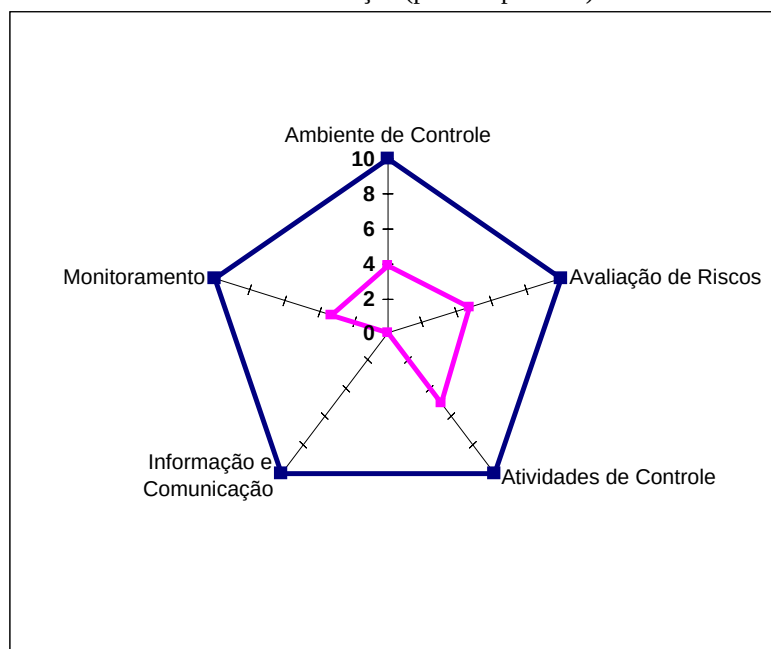


Fonte: Levantamento através de check list.

6.29 PREFEITURA C1

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 102, 3,85 (três vírgula oitenta e cinco) pontos para o GEAC; 4,67 (quatro vírgula sessenta e sete) pontos para o GEAR; 5,09 (cinco vírgula nove) pontos para o GEAT; 0,00 (zero) pontos para o GEIC; e 3,33 (três vírgula trinta e três) pontos para o GEMN.

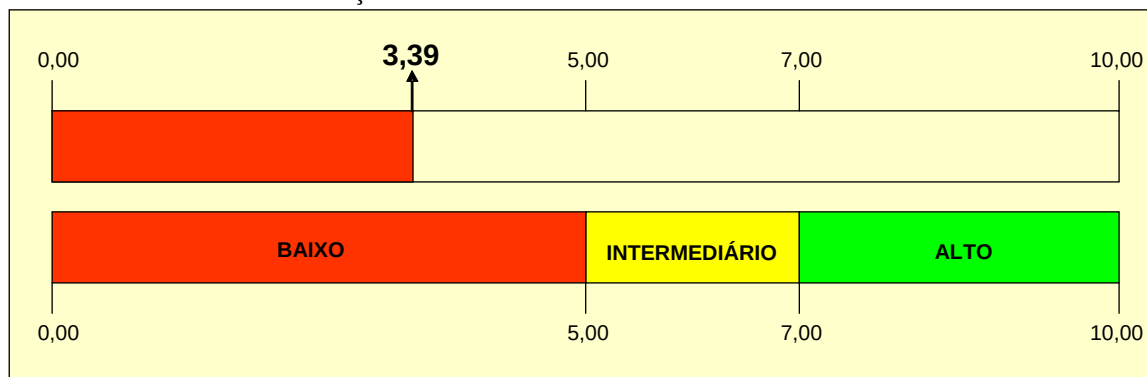
Gráfico 102 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura C1



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 3,39 (três vírgula trinta e nove) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 103.

Gráfico 103 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura C1

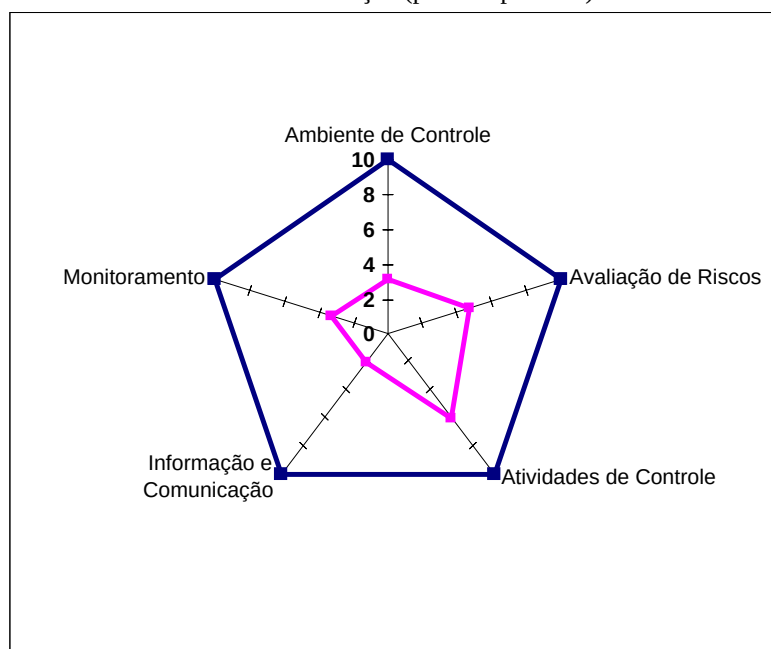


Fonte: Levantamento através de check list.

6.30 PREFEITURA D1

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 104, 3,08 (três vírgula oito) pontos para o GEAC; 4,67 (quatro vírgula sessenta e sete) pontos para o GEAR; 6,00 (seis) pontos para o GEAT; 2,00 (dois) pontos para o GEIC; e 3,33 (três vírgula trinta e três) pontos para o GEMN.

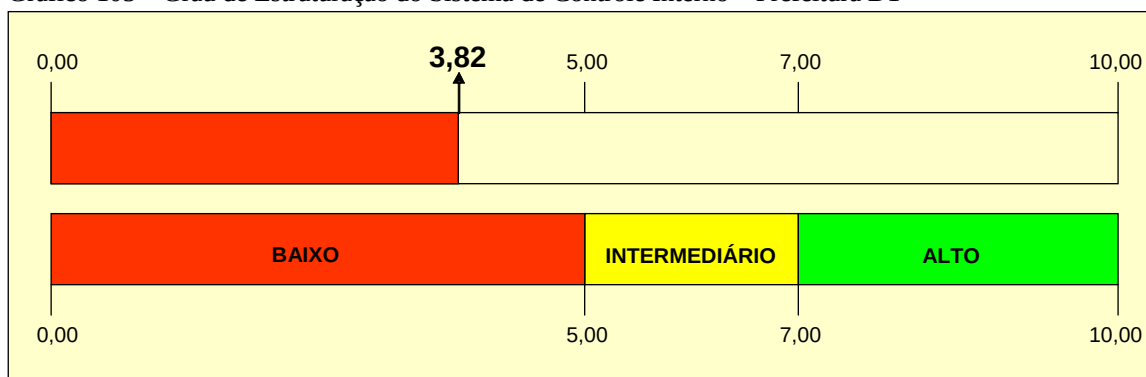
Gráfico 104 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura D1



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 3,82 (três vírgula oitenta e dois) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 105.

Gráfico 105 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura D1

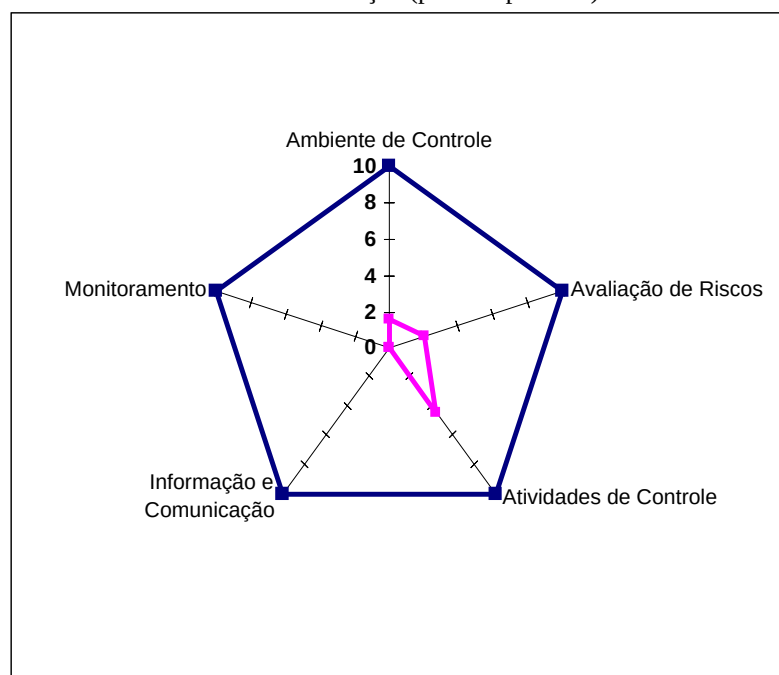


Fonte: Levantamento através de check list.

6.31 PREFEITURA E1

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 106, 1,54 (um vírgula cinquenta e quatro) pontos para o GEAC; 2,00 (dois) pontos para o GEAR; 4,36 (quatro vírgula trinta e seis) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

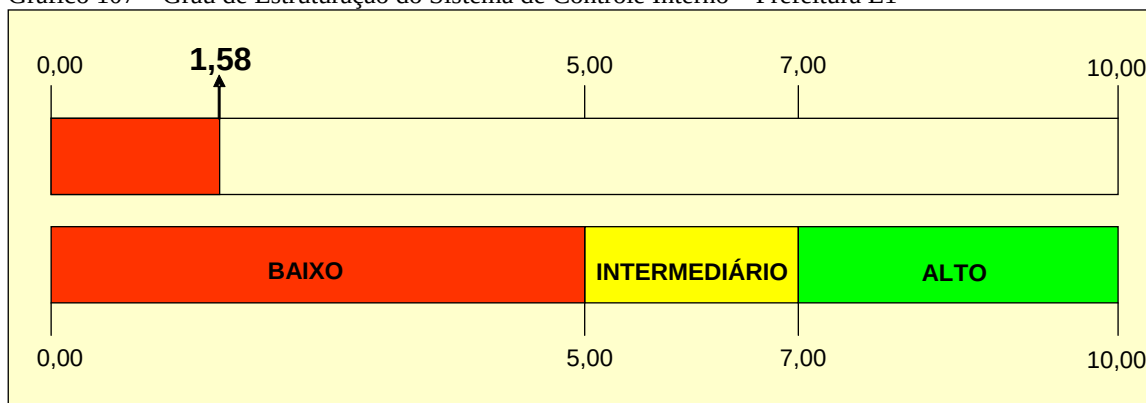
Gráfico 106 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura E1



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 1,58 (um vírgula cinquenta e oito) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 107.

Gráfico 107 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura E1

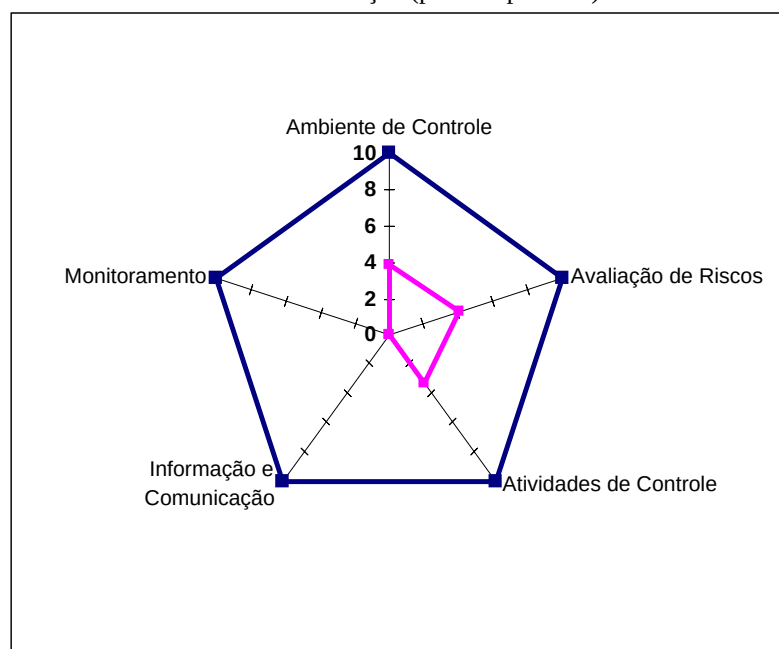


Fonte: Levantamento através de check list.

6.32 PREFEITURA F1

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 108, 3,85 (três vírgula oitenta e cinco) pontos para o GEAC; 4,00 (quatro) pontos para o GEAR; 3,27 (três vírgula vinte e sete) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

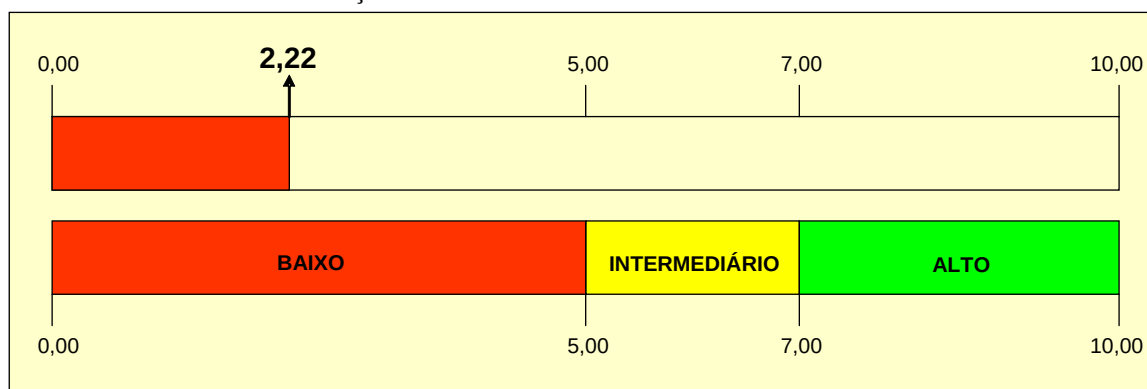
Gráfico 108 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura F1



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,22 (dois vírgula vinte e dois) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 109.

Gráfico 109 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura F1

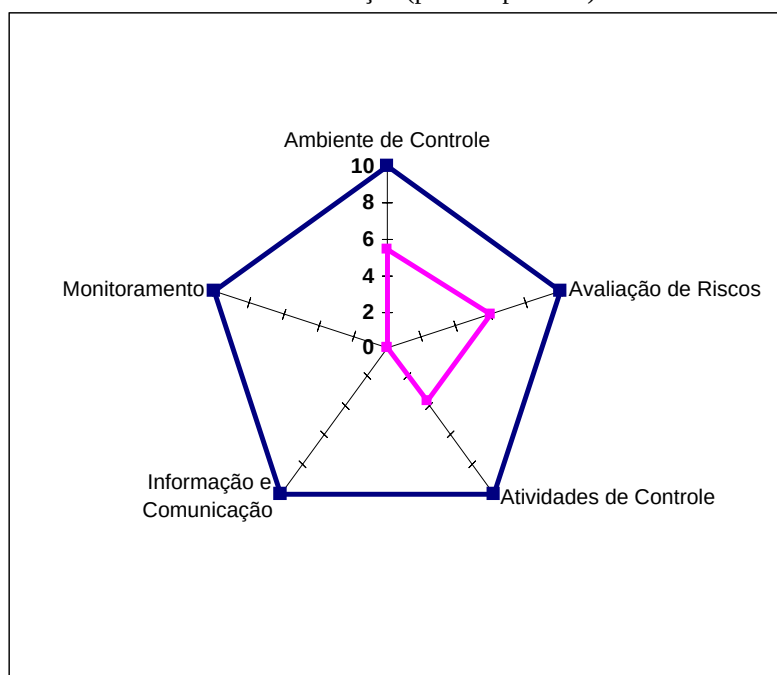


Fonte: Levantamento através de check list.

6.33 PREFEITURA G1

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 110, 5,39 (cinco vírgula trinta e nove) pontos para o GEAC; 6,00 (seis) pontos para o GEAR; 3,64 (três vírgula sessenta e quatro) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

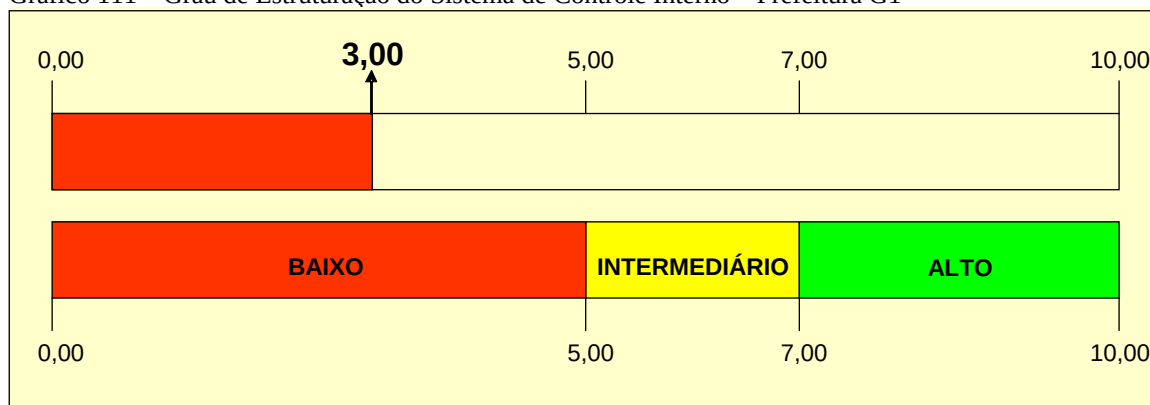
Gráfico 110 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura G1



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 3,00 (três) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 111.

Gráfico 111 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura G1

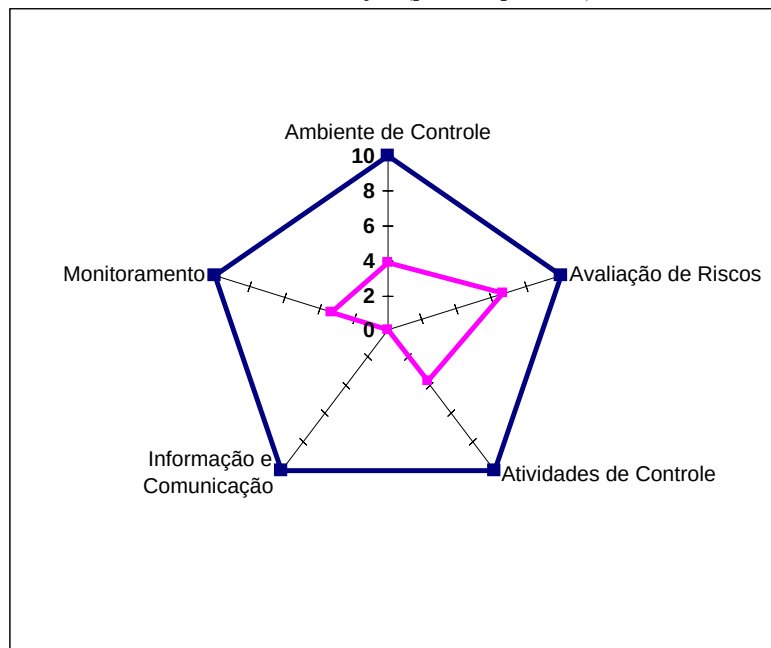


Fonte: Levantamento através de check list

6.34 PREFEITURA H1

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 112, 3,85 (três vírgula oitenta e cinco) pontos para o GEAC; 6,67 (seis vírgula sessenta e sete) pontos para o GEAR; 3,64 (três vírgula sessenta e quatro) pontos para o GEAT; 0,00 (zero) pontos para o GEIC; e 3,33 (três vírgula trinta e três) pontos para o GEMN.

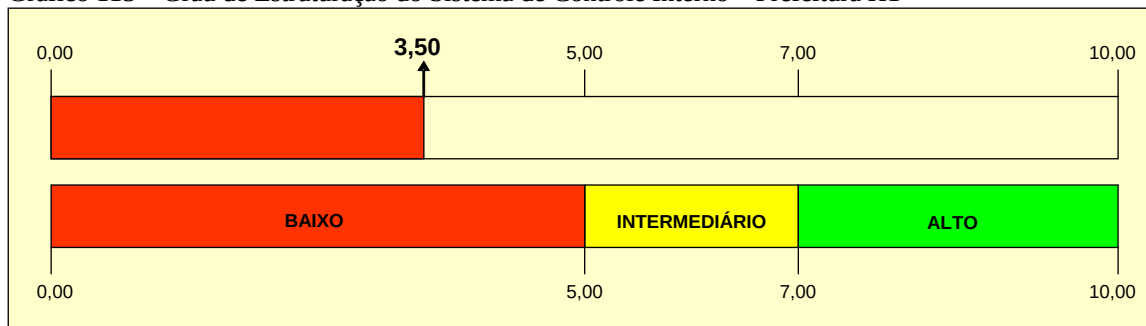
Gráfico 112 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura H1



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 3,50 (três vírgula cinqüenta) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 113.

Gráfico 113 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura H1

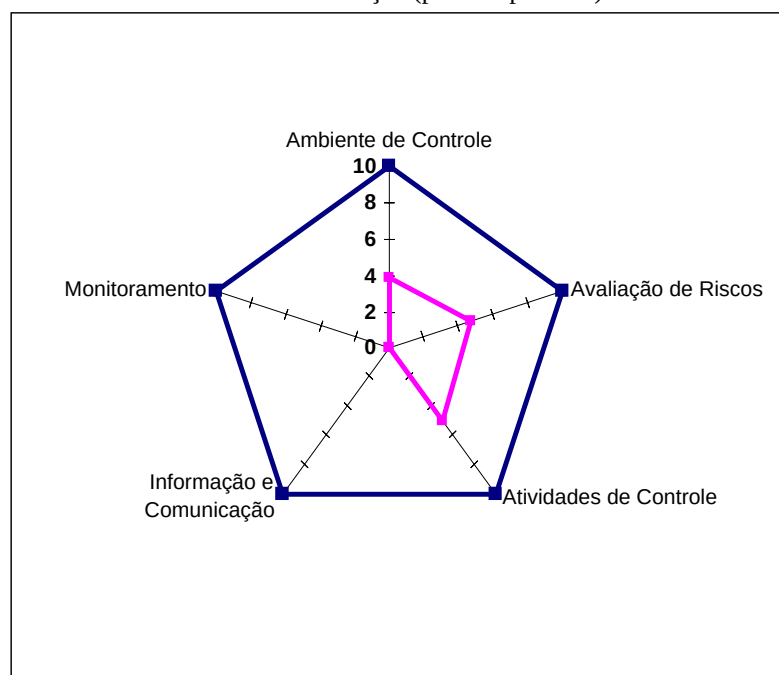


Fonte: Levantamento através de check list

6.35 PREFEITURA I1

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 114, 3,85 (três vírgula oitenta e cinco) pontos para o GEAC; 4,67 (quatro vírgula sessenta e sete) pontos para o GEAR; 5,09 (cinco vírgula nove) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

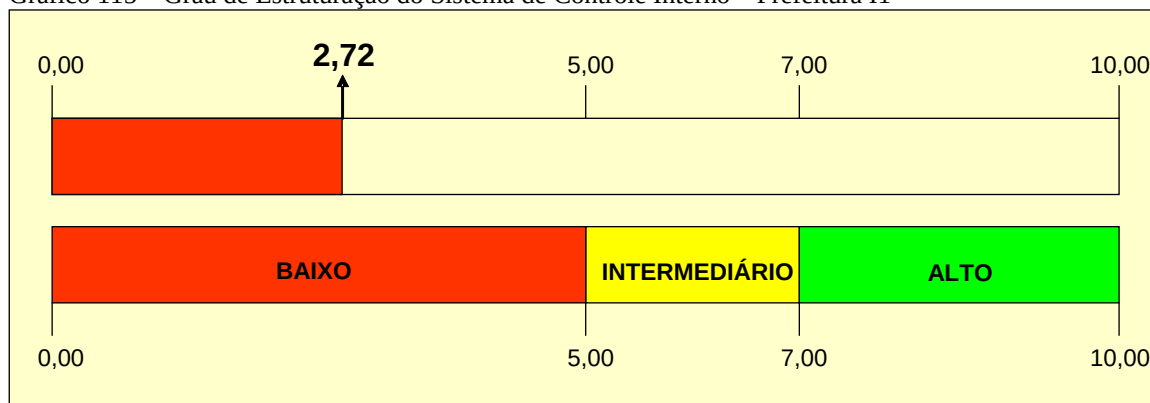
Gráfico 114 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura I1



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,72 (dois vírgula setenta e dois) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 115.

Gráfico 115 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura I1

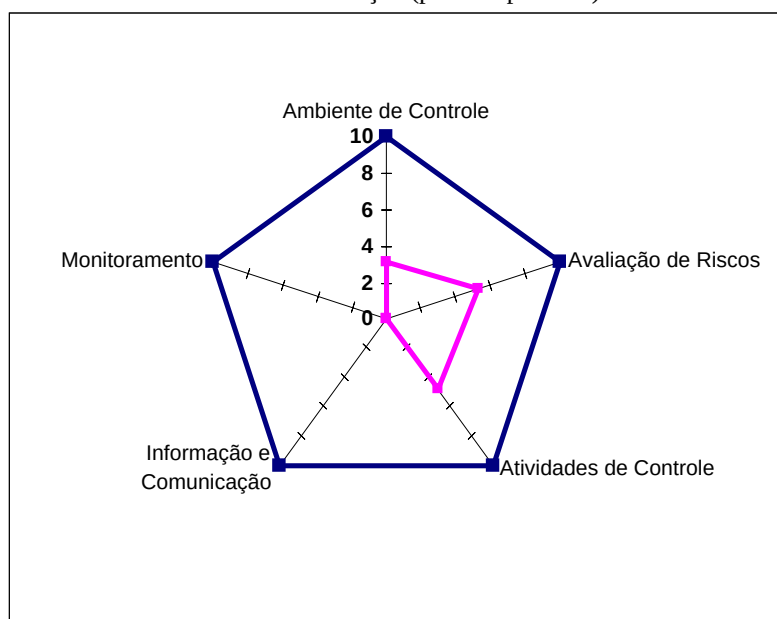


Fonte: Levantamento através de check list

6.36 PREFEITURA J1

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 116, 3,08 (três vírgula oito) pontos para o GEAC; 5,33 (cinco vírgula trinta e três) pontos para o GEAR; 4,73 (quatro vírgula setenta e três) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

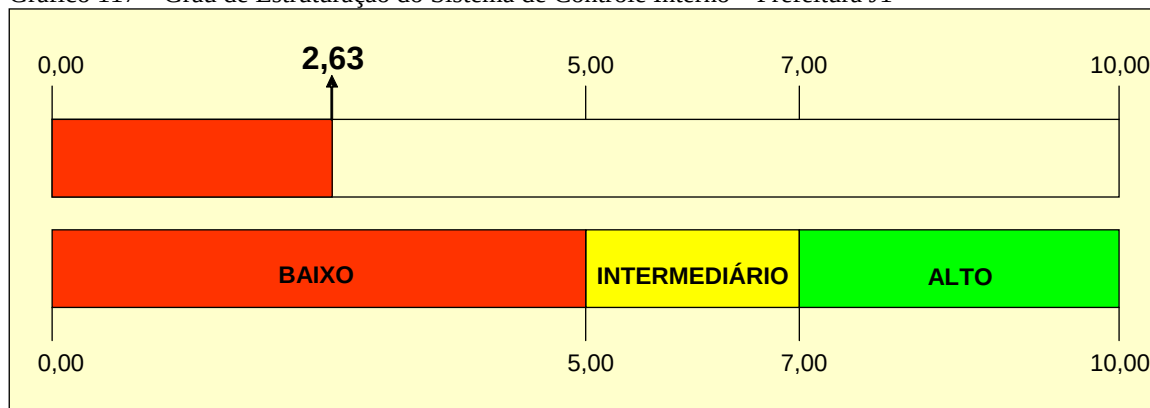
Gráfico 116 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura J1



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,63 (dois vírgula sessenta e três) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 117.

Gráfico 117 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura J1

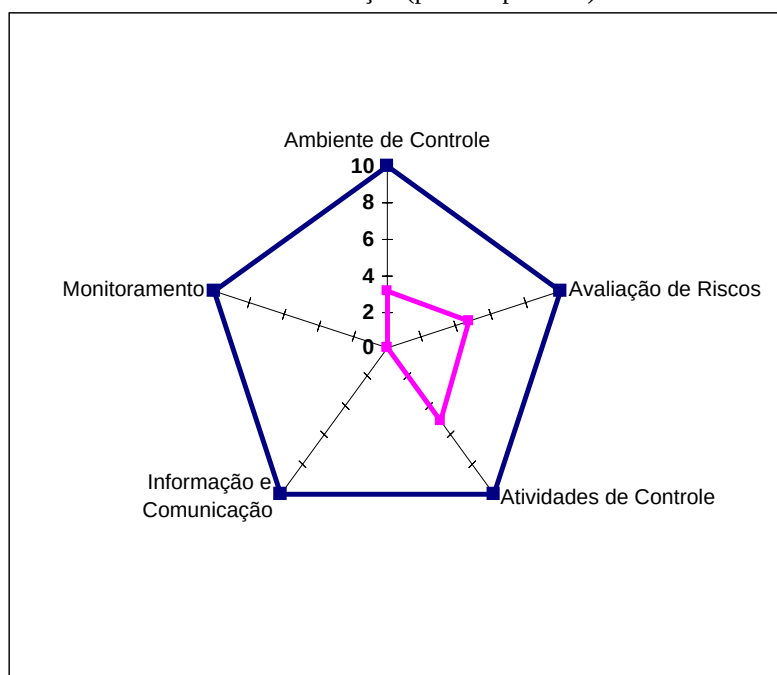


Fonte: Levantamento através de check list

6.37 PREFEITURA K1

A Prefeitura obteve, conforme Gráfico 118, 3,08 (três vírgula oito) pontos para o GEAC; 4,67 (quatro vírgula sessenta e sete) pontos para o GEAR; 4,91 (quatro vírgula noventa e um) pontos para o GEAT; e 0,00 (zero) pontos para o GEIC e para o GEMN.

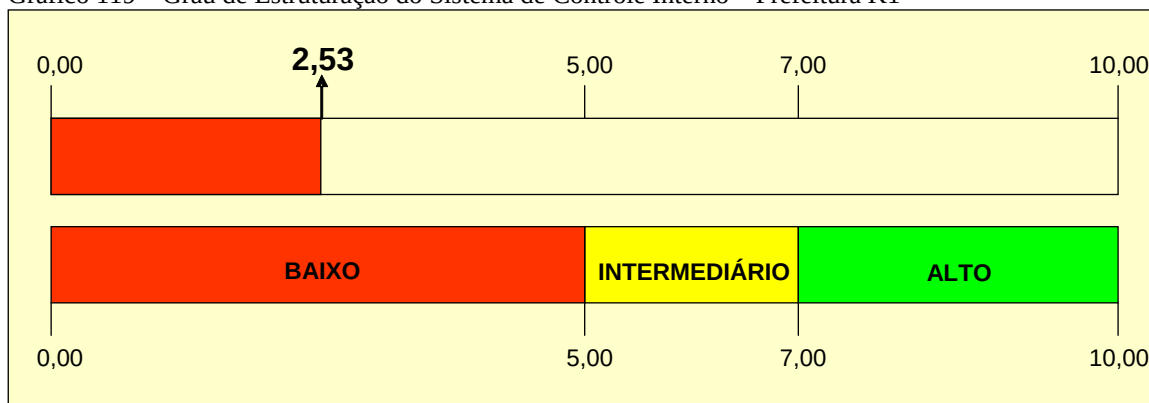
Gráfico 118 – Grau de estruturação (por componente) – Prefeitura K1



Fonte: Levantamento através de check list.

A partir da média aritmética desses resultados, observou-se que esta Prefeitura obteve 2,53 (dois vírgula cinquenta e três) pontos para o GES, apresentando nível BAIXO de estruturação do SCI, conforme descrito no Gráfico 119.

Gráfico 119 – Grau de Estruturação do Sistema de Controle Interno – Prefeitura K1



Fonte: Levantamento através de check list

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÃO

O objetivo da presente pesquisa foi verificar o grau de estruturação dos sistemas de controle interno de prefeituras municipais, com base no modelo conceitual do COSO, adotado pela INTOSAI.

O instrumento de verificação adotado (*check list*) mostrou-se factível em todas as prefeituras visitadas, indicando a viabilidade de ser utilizado periodicamente junto às prefeituras pernambucanas, com o fim de verificar o grau de estruturação dos sistemas de controle interno.

A aplicação do supracitado modelo conceitual, em amostra de prefeituras municipais do Estado de Pernambuco, revelou que seus sistemas de controle interno apresentam uma série de fragilidades, as quais devem ser devidamente corrigidas e aperfeiçoadas, a fim de oferecer garantia razoável de que tais entidades atingem os seus objetivos institucionais.

Nesse contexto de fragilidades e do ponto de vista da teoria institucional, pôde-se constatar que a exigência constitucional, quanto à criação de um sistema de controle interno no âmbito municipal, não representou um fator suficiente para que se concretizasse o processo de institucionalização nas prefeituras pesquisadas. Isso porque a maioria delas não adotou legislação própria tratando do tema e muito menos criou um órgão central de controle interno.

Esta verificação demonstrou também que os componentes “informação e comunicação” e “monitoramento”, praticamente não existem nas prefeituras e que os setores de compras e de patrimônio são os que apresentam maiores fragilidades do ponto de vista de atividades de controle.

Diante da verificação realizada pode-se concluir que os sistemas de controle interno das prefeituras pesquisadas apresentam baixo grau de estruturação. A limitação da presente pesquisa consiste na intencionalidade e no tamanho da amostra, que em geral impedem generalizações.

Entretanto a seleção da amostra contemplou os portes populacionais das prefeituras e suas respectivas regiões. Além disso, o tamanho da amostra foi superior a 30, conforme as exigências do teorema do limite central. Tais cuidados dão robustez suficiente para que os resultados sejam considerados um indício do baixo grau de estruturação dos sistemas de

controle interno do conjunto das prefeituras pernambucanas conforme o modelo conceitual do COSO, adotado pela INTOSAI e sirvam de estímulo à realização de investimentos em pesquisas mais aprofundadas sobre o assunto.

O Controle Externo poderá exercer importante papel no fortalecimento dos controles internos das prefeituras sob sua jurisdição - notadamente junto às de menor porte, que demonstraram maiores dificuldades quanto à estruturação - adotando ações educativas, mas também no desenvolvimento de mecanismos que induzam a gradual estruturação dos respectivos sistemas de controle interno municipais, definindo prioridades e firmando prazos para atendimento.

Em seus pareceres, o Controle Externo poderá também, após as ações acima referidas, passar a considerar, como motivo de rejeição de contas das prefeituras municipais, a desobediência ao disposto na Constituição Federal, quanto à estruturação dos sistemas de controle interno.

A Academia, por sua vez, poderá promover capacitações para servidores de prefeituras, de entidades de controle e de outras interessadas no aperfeiçoamento da gestão pública, com o fim de contribuir para a estruturação e conseqüente institucionalização dos sistemas de controle interno das prefeituras.

Poderá também realizar pesquisas quanto à avaliação da qualidade dos controles internos, a partir das diretrizes da INTOSAI, a fim de contribuir para que os sistemas, uma vez estruturados, atinjam seus objetivos, tendo em vista que não foram localizados trabalhos dessa natureza, no escopo desta pesquisa.

Finalmente, pesquisas e ações que contribuam para o fortalecimento do Controle Social, são oportunas, tendo em vista que esse nível de controle, uma vez desenvolvido, é capaz de estimular o aperfeiçoamento dos Controles Externo e Interno.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALBUQUERQUE, Guilherme. **Curso de administração financeira e orçamento público – Lei de responsabilidade fiscal**. Brasília: Escola de Administração e Negócios (ESAD), 2002.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um curso moderno e completo**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ANTUNES, J. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. Dissertação de mestrado apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Maio de 1998.
- ANTUNES, J.; HONORATO, W.R.; ANTUNES, G.M.B. **A importância da atuação dos comitês de auditoria nos trabalhos dos auditores independentes de companhias abertas brasileiras**. In: 1º. Congresso Transatlântico de Contabilidade, Auditoria, Controle de Gestão, Gestão de Custos e Globalização e X Congresso do Instituto Internacional de Custos. Lyon , 2007.
- ANTUNES, J; PEREIRA, C.T.F. **Sarbanes-Oxley: influência na cultura de controles internos de um banco**. In: XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Anais, Coimbra, 2006.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, 1949, **Internal Control**, New York, N.J. Disponível em: <http://www.aicpa.org>. Acessado em: 10 mai 2008.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 1998.
- AZEVEDO, J.C.S. **O sistema de gestão da ética do Poder Executivo Federal brasileiro**. XII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Sto. Domingo, Rep. Dominicana, 30 oct. - 2 nov. 2007.
- BAILEY, A. D., DUKE, G. L., GERLACH, J., Ko, C., MESERVY, R. D., and WHINSTON, A. B., 1985. "TICOM and the analysis of internal controls". **Accounting Reviews**, 186-201.
- BAILEY, A. D., MCAFEE, R. P., and WHINSTON, A. B., 1981, "Application of Complexity Theory to the Analysis of Internal Control System". **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 1, No. 1, pp. 38-52.
- BALBINOTO NETO, G.; GARCIA, R.L. **A percepção da corrupção e suas implicações econômicas: uma aplicação ao setor de obras rodoviárias no estado do RS**. Texto para discussão do Programa de pós-graduação em economia UFRGS. 2004. Disponível em: http://www.ufrgs.br/ppge/pcientifica/2004_21.pdf. Acessado em: 15 de outubro 2008.
- BAPTISTA. P.F. Servidor público: direito adquirido e irredutibilidade de vencimentos. **Rev. Direito**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 7, jan./jun. 2000.
- BARBOSA, D.O.; PUGLIESE, W.R.; SPECCHIO, S.R.A. **Novas Metodologias**. São Paulo: IBCB, 1999.
- BARROS, I.O.; SILVA, L.G.C.; FERREIRA, J.O.L. **A auditoria interna: como órgão de controle interno municipal**. IX CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Agosto de 2003 – Gramado – RS.

BLASCHEK, José Roberto de Souza; DAVIS, Marcelo David. **Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia**. In: 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2006.

BERGAMINI JUNIOR, S. Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa. **REVISTA DO BNDES**, RIO DE JANEIRO, V. 12, N. 24, P. 149-188, DEZ. 2005.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos & SPINK, Peter, orgs. (1998) **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas.

BRASIL. 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

BRASIL. Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF. Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei Federal nº 8.666, de . **Lei das Licitações Públicas**. Brasília, DF. Senado Federal, 1993.

CAMELO, A.C.O.; GASPARELLO, E.R.; FAVERO, H.L. Sistema de informação contábil e a sua importância para o controle dos bens permanentes do setor público. **Revista Enfoque Reflexão Contábil**. Vol. 25 – nº 1, Jan-Abr/2006, p. 62-76.

CARNEIRO, J.G.P. O aprimoramento da conduta ética no serviço público federal. **Revista do Serviço Público**. Ano 49 Número 3 Jul-Set 1998.

CARVALHO, José Francisco de. **A modernização dos tribunais de contas: um imperativo da democracia. Gestão Pública e Controle Externo**. Salvador, v.1, n.1, p. 115-140, nov. 2005.

CASTRO, Robison G de. **Curso integrado de execução, contábil e financeira do serviço público – Lei de responsabilidade fiscal**. Brasília: Escola de Administração e Negócios (ESAD), 2002.

CAVALHEIRO, J.B.; FLORES, P.C. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 4 ed. Porto Alegre: ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL – ATRICON, Agosto de 2007.

CHEN, Kuo-Tay; LEE, Ronald M. **Schematic evaluation of internal accounting control systems**. Monografia apresentada na Erasmus University Research Institute for Decision and Information Systems (EURIDIS) Erasmus University Rotterdam. Netherlands, 1992.

CHING, H.Y.; MAIA, M.S.; SILVA, M.R.; DUENAS, R.; ALMEIDA, P.P.; MARCONDES, S. Contribuição do Sistema de Controle Interno para a Excelência Corporativa. **Revista Universo Contábil da Universidade Regional de Blumenau**, Blumenau, SC, v. 1, n.1, 2005.

COCHRANE , T.M.C.; MOREIRA, S.S.; PINHO, R.C.S. **A importância do controle interno na Administração Pública Brasileira e a contribuição da contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da gestão pública**. IX CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Agosto de 2003 – Gramado – RS.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – **Internal Control: Integrated Framework – Executive Summary** – USA, 1994.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **A organização do sistema de controle interno dos municípios**. 1 ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2001.

CORRAR, L.J; THEÓPHILO, C.R. **Pesquisa operacional para decisão em contabilidade e administração – contabilometria**. 01 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004. v. 01.

CRUZ, F.; GLOCK, J.O. **Controle Interno nos Municípios. Orientação para a Implementação e Relacionamento com os Tribunais de Contas**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

DELOITTE; TOUCHE; TOHMATSU. **Lei Sarbanes-Oxley: guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos**. São Paulo: Deloitte, 2003. Disponível em http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/guia_sarbanes_oxley%281%29.pdf Acessado em 02 maio 2008.

DEROZA, M.L.P. **Controles Internos: Aspectos Gerais da Avaliação dos Controles de Gastos Precedidos de Licitação**. Monografia apresentada na Universidade de Brasília para obtenção do título de especialista em controle externo – área de auditoria governamental. Brasília, 2004.

DRUCKER, Peter F. **Desafios gerenciais para o século XXI**. São Paulo: Pioneira, 1999.

FERNANDES, F.S. **Prestação de contas instrumento de transparência da administração**. Revista do Tribunal de Contas do Estado do Pará, 1995. Disponível em: http://www.jfpb.gov.br/esmafe/pdf_esmafe/PRESTA%C3%87%C3%83O%20DE%20CONTAS.pdf Acessado em: 05.12.2008 .

FERNANDES, A.S.A. Path Dependency e os Estudos Históricos Comparados. **Revista Brasileira de Informação Bibliográfica em Ciências Sociais**. São Paulo, nº 53, 1º semestre de 2002, PP. 3-196.

FLORES, Paulo César. Monografia: **A Controladoria na Gestão Governamental**. São Leopoldo. Unisinos. 2006.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 1992.

GENERAL ACCOUNTING OFFICE – GAO. **Internal Control Management and Evaluation Tool**. United States: August 2001.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 1984.

GUERRERO, Maria Alejandra Marín de. **Nuevos conceptos de control interno. Informe C.O.S.O.** Facultad Economía y Negocios. Universidad de Chile. Corporación de Ingenieros en Información y Contadores Auditores. (2000). Disponível em: http://www.iicau.cl/default.aspx?id_contenido=86. Acessado em: 20.05.2008.

GLOCK, José Osvaldo. **Guia para a Implementação do Sistema de Controle Interno nos Municípios**. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2007.

GONZALES, M.K. O sistema de acompanhamento em compras e logística numa organização pública. **Semina: Ciências Sociais e Humanas**, Londrina, v. 24, p. 53-74, set. 2003.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Classificação dos municípios brasileiros pelo porte**. 2002. Secretaria de Assistência Social do Estado de Santa Catarina. Disponível em:

http://www.amavi.org.br/setores/associal/arquivos/conferencia_assistencia_social.pdf?PHPSESSID=e922c03e29a9a5375004f71b2b2a62f4.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, Does Your Control System Pass the COSO Test? **Tone at the Top**. USA: March, 1998.

_____. Putting COSO's Theory into Practice. **Tone at the Top**. USA: November, 2005.

INTOSAI. **Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector 2004**. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. Original Disponível em: [http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3 InternalContrStand/3 GuICS PubSec e.pdf](http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3%20InternalContrStand/3%20GuICS%20PubSec%20e.pdf). Acessado em: 19 de maio de 2008.

IPEA - Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. **Texto para discussão nº 687. Princípios de justiça na alocação de recursos em saúde**. ISSN 1415-4765. Rio de Janeiro, dezembro de 1999.

JUSTA, F.A.da. **Controle interno nas administrações municipais**. TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ.(2007). Disponível em: <http://www.tcm.ce.gov.br/2007/orientacoes/ori/controlointerno.pdf>. Acesso em 12.05.2008.

LINHARES, J.S.; OLIVEIRA, M.C. **A implantação de controle interno adequado às exigências da lei sarbanes-oxley em empresas brasileiras – um estudo de caso**. In: 6º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. São Paulo, 2006.

LOBO, Thereza. Descentralização: conceitos, princípios, prática governamental. **Cadernos de Pesquisa**. n. 74, p. 05 – 10, ago. 1990.

MAGALHÃES, A.C.V.; GUIMARÃES, E.R.; FRANCO JÚNIOR, W.S. **Sistema de Controle Internos nos municípios: proposta de um perfil ideal para os profissionais**. Belo Horizonte – 2005. Disponível em: <http://www.ead.gruposim.com.br/niltonandrade> .

MARTINELLI AUDITORES. **Avaliação de riscos e controles internos**. Documento virtual da reitoria da Universidade de Campinas. Campinas: fevereiro de 2002. Disponível em: http://www.reitoria.rei.unicamp.br/auditoria/documentos/mod2_ap_dia2.pdf. Acessado em: 15.11.2008.

MARTINEZ, A.L. **Agency Theory na Pesquisa Contábil**. Enanpad, 1998. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/enanpad/1998/dwn/enanpad1998-ccg-12.pdf>. Acessado em 16.11.2008.

MARTINS, Nilton Cano; SANTOS, Lílían Regina dos; DIAS FILHO, José Maria. Governança Empresarial, riscos e controles internos: A emergência de um novo modelo de controladoria. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 34, p. 7 – 22, janeiro /abril 2004.

MATOS, J.M.O. **Auditoria operacional no Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco: caminhos para sua institucionalização**. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Gestão Pública, 2006.

MEIRELLES, H.L. **Direito administrativo brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, p.733, 1997.

MINTZBERG, H. **Criando organizações eficazes. Estruturas em cinco configurações**. São Paulo: Editora Atlas, 1995.

MOORTHY, Vijaya. **Avaliação dos controles internos, com especial referência para as empresas de auditoria do sector público na Índia**. 1999. Disponível em: http://www.asosai.org/journal1999/evaluation_of_internal_controls.htm&sa=X&oi=translate&resnum=3&ct=result&prev=/search%3Fq%3Devaluation%2Binternal%2Bcontrol%2Bsyste m%26hl%3Dpt-BR%26client%3Dfirefox_a%26channel%3Ds%26rls%3Dorg.mozilla:pt-BR:official%26hs%3DTMo%26sa%3DG. Acessado em: 15 de abril de 2008.

NORTH, D. Institutions. Institutional Change and Economic performance. Cambridge University Press. Cambridge, 1990. GALA, P. A Teoria Institucional de Douglass North. **Revista de Economia Política**, vol. 23, nº 2 (90), abril junho/2003.

OBSERVATÓRIO DE RECURSOS HUMANOS. **Capacidade Gestora de Recursos Humanos em Instâncias Locais de Saúde em Municípios com População Superior a 100 mil Habitantes. Relatório Final**. Disponível em: <http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/capacidadegestorasuperior.pdf> . Acessado em: 15 de novembro de 2008.

PINTO, José Geraldo. **Adequação de Controles Internos em Exames de Auditoria para Validação de Certificados de Filantropia: Um Estudo de Caso em um Hospital Filantrópico**. Dissertação de Mestrado, Universidades Federais da Paraíba, de Pernambuco, do Rio Grande do Norte e a Universidade de Brasília. Recife, PE, 2004.

QUEIRÓZ. Alberto Novais de, MONTEIRO, Augusto de Oliveira. Marco regulatório e assimetria de informações. **Revista Gestão e Planejamento**. Ano 5, Nº 9, Salvador, jan./jun., p. 06- 14, 2004.

RAMOS, M.M. Fundamentos para uma política de carreiras no contexto da reforma gerencial. **Revista do Serviço Público**. Ano 49 Número 3 Jul-Set 1998.

RIBEIRO, Antonio Silva Magalhães. **Corrupção e Controle na Administração Pública Brasileira**. 1 ed. São Paulo: Atlas 2004.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Controle gerencial para entidades da administração pública**. Monografia submetida à Comissão Julgadora do 2º Prêmio STN de Monografia (1997) - Ministério da Fazenda Escola de Administração Fazendária ESAF - Diretoria de Cooperação Técnica e Pesquisa.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macedo; FERREIRA, Joaquim Osório Liberalquino. Controle interno,

controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 4, n. 3, p. 48-63, jul./set. 2008.

SANCHEZ, O.A. **Os controles internos da administração pública: a e-governança e a construção de controles no Governo do Estado de São Paulo**. Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação de Ciência Política, do Departamento de Ciência Política da Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo, 2005.

SCAPENS, R.W. Understanding management accounting practices: A personal journey. **The British Accounting Review**. 38 (2006) 1–30.

SILVA, Lino Martins da. **Análise do sistema de controle interno passado – presente – futuro**. (2000) Disponível em: <http://www.tcm.rj.gov.br/Noticias/147/TCMRJ.pdf> . Acesso em 14.05.2008.

SILVA, A.C.R. **Metodologia da Pesquisa aplicada à Contabilidade. Orientações de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias, Dissertações, Teses**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

STOWERS, Genie, N.L. Becoming cyberactive: state and local governments on the world wide web. **Government Information Quarterly**, v. 16, n.2, p.111-127, 1999.

THOMÉ, V.A.; TINOCO, J.E.P. **A existência do controle interno como auxílio à governança para gerar informações aos stakeholders das entidades públicas: a realidade em 20 prefeituras do estado do Paraná – Brasil**.

TIBÚRCIO SILVA, C.A. REVORÊDO, W.C. Economicidade da gestão pública municipal: um estudo das decisões do tribunal de contas do estado de Pernambuco. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 1, n. 2, p 09–22, maio/ago. 2005.

VIEIRA, Cleiton. **O controle interno nas câmaras municipais, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: http://federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm. Acessado em: 15 de maio de 2008.

VITAL, J.M. **A promoção da ética e da integridade no âmbito da Receita Federal do Brasil**. XII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Sto. Domingo, Rep. Dominicana, 30 oct. - 2 nov. 2007.

ZANETTE, M.A; DUTRA, M.H; ALBERTON, L. **Reflexões acerca de propostas metodológicas de controle interno**. In: 4º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo, 2007.

APÊNDICE 1 – VERSÃO FINAL DO CHECK LIST

Município:		Data:		PREFEITO:		
Pessoas consultadas:						
CHECK LIST PARA AVALIAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS (Baseado no Modelo de Avaliação do COSO)						
CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO PARA CADA COMPONENTE		VERIFICAÇÃO				
1 - Ambiente de Controle: <i>(É a consciência de controle da entidade, sua cultura de controle. É efetivo quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e se têm consciência, competência e o comprometimento de fazerem o que é correto da maneira correta)</i>		SIM	NÃO	Não aplicável	Não identificado	Observações
1.1) Integridade e Ética						
1.1.1) Há Estatuto próprio dos servidores municipais ou outro instrumento próprio instituindo o regime jurídico dos mesmos? (Solicitar Estatuto e verificar se institui o regime jurídico dos servidores)						
1.1.2) Se não, adota (recepção) o Estatuto dos servidores públicos do Estado de Pernambuco? (Solicitar a Lei que recepção)						
1.1.3) A Prefeitura possui um Código de Ética ou outro instrumento legal que estabeleça normas de conduta além do estatuto? (Solicitar o Código de Ética ou similar)						
1.2) Competência Profissional						
1.2.1) Há instrumento legal definindo atribuições de cada cargo? (Solicitar o instrumento e registrar tipo, número e data)						
1.2.2) Há Plano de Cargos, Carreiras e Vencimentos aprovado e implantado para todas as categorias? (Solicitar o Plano e registrar nº e data da lei, bem como questionar se está em uso)						
1.2.3) Há lei que fixa os vencimentos básicos dos servidores? (Solicitar a lei, questionar qual regime previdenciário - INSS)						
1.3) Estilo e Filosofia Gerencial						
1.3.1) Foram evidenciadas iniciativas de manualização de procedimentos (Solicitar o manual de procedimento e registrar número e data)						
1.3.2) O ordenamento da despesa é feito por outra pessoa além do Prefeito? (Solicitar normas que definem quem são os ordenadores)						
1.4) Estrutura Organizacional						
1.4.1) A estrutura organizacional está formalizada? (Solicitar norma, registrando tipo, número e data, e organograma)						
1.4.2) Se está formalizada, a realidade está de acordo com a norma? (Realizar observação direta na Secretaria de Educação, compras, contratos, patrimônio e protocolo)						
1.4.3) Existe norma municipal prevendo a criação do sistema de controle interno? (Solicitar norma)						
1.4.4) Há órgão central de Controle Interno? (Realizar observação direta)						
1.4.5) O Contador responsável pela contabilidade da prefeitura pertence ao quadro de servidores efetivos? (Solicitar a ficha funcional do servidor ou o contrato de prestação de serviço de contabilidade, registrando número e data)						
1.4.6) Existe serviço de protocolo central de documentos na Prefeitura? (Verificar norma da estrutura, e realizar observação direta)						

2 - Avaliação dos Riscos (É a identificação e análise dos riscos associados ao não cumprimento das metas e objetivos)	SIM	NÃO	<u>Não aplicável</u>	Não identificado	Observações
2.1) Estabelecimento dos objetivos					
2.1.1) A Prefeitura define formalmente seus objetivos e metas quantificadas no PPA? (Solicitar PPA)					
2.1.2) A Prefeitura define formalmente suas metas fiscais quantificadas na LDO? (Solicitar LDO)					
2.1.3) Há acompanhamento do cumprimento das metas do PPA? (Solicitar relatório gerencial de acompanhamento ou outro instrumento que contenha a informação)					
2.1.4) Há acompanhamento do cumprimento das metas fiscais na LDO? (Solicitar relatório gerencial de acompanhamento ou outro instrumento que contenha a informação)					
2.1.5) Há código tributário atualizado? (Solicitar o código e verificar se foi publicado após julho/03)					
2.1.6) Há Plano Diretor do município? (Solicitar o Plano)					
2.1.7) A Prefeitura possui Plano Municipal de Saúde? (Solicitar o Plano aprovado pelo Conselho Municipal de Saúde)					
2.1.8) Se sim, há definição de objetivos e/ou metas? (Analisar o documento)					
2.1.9) Se há definição, há acompanhamento dos objetivos e/ou metas? (Solicitar relatório gerencial e verificar quem é o responsável)					
2.1.10) A Prefeitura possui Plano Municipal de Educação? (Solicitar a lei que aprova o Plano)					
2.1.11) Se sim, há definição de objetivos e/ou metas? (Analisar o documento)					
2.1.12) Se há definição, há acompanhamento dos objetivos e/ou metas? (Solicitar relatório gerencial e verificar quem é o responsável)					
2.2) Identificação de riscos					
2.2.1) A LDO contém o anexo de riscos fiscais? (Verificar na LDO)					
2.3) Análise dos riscos					
2.3.1) Sabe-se quais são as consequências, caso os riscos identificados no anexo de riscos fiscais se concretizem? (Solicitar documentos onde tais consequências sejam explicitadas)					
2.3.2) Há previsão na LOA de reserva de contingência (para atenuar os riscos identificados)? (Verificar na LOA)					

3 - Atividades de Controle (São aquelas atividades que, quando executadas a tempo e maneira adequados, permitem a redução ou administração dos riscos)	SIM	NÃO	Não aplicável	Não identificado	Observações
3.1) No controle da execução orçamentária e financeira					
3.1.1) O controle sobre os créditos orçamentários está atualizado? (Observar os controles ou sistema com atualização até o mês anterior)					
3.1.2) O livro-razão está atualizado? (Solicitar o livro-razão ou consultar o sistema on line com atualização até o mês anterior)					
3.1.3) O livro-diário está atualizado? (Solicitar livro ou consultar o sistema on line com atualização até o último dia de movimento)					
3.1.4) O livro-caixa está atualizado? (Solicitar livro ou consultar o sistema on line com atualização até o mês anterior)					
3.1.5) A escrituração contábil da Prefeitura utiliza o método das partidas dobradas? (Verificar o livro-diário)					
3.1.6) A movimentação na tesouraria é exclusivamente por cheque? (Verificar in loco no livro-caixa)					
3.1.7) O controle da execução orçamentária e financeira é informatizado? (Verificar se há sistema)					
3.1.8) Se informatizado, o acesso se dá através de senha? (Verificar se o software exige senha de acesso)					
3.1.9) Se informatizado, o sistema define vários perfis de acesso? (Verificar se o software contém vários perfis de acesso ao usuário. Localizar o administrador do sistema)					
3.1.10) Se o software for locado, o contrato resguarda a administração? (Solicitar contrato e verificar se assegura que: a base de dados pertence à administração; o TCE pode fazer auditoria no sistema e nos dados; o contratado forneça documentação técnica do sistema quando solicitado; o contratado forneça o manual do usuário; o contratado dê treinamento; o contratado dê suporte técnico). Lei Orgânica, art.20, §4º					
3.1.11) O back-up da base de dados contábil está disponível na prefeitura? (Solicitar o último back-up, conferir exercício, e se está em disquete e/ou CD e/ou em outro dispositivo de armazenamento de dados)					
3.1.12) São elaboradas conciliações bancárias tempestivamente de todas as contas? (Solicitar a conciliação bancária do mês anterior - ver a conta do FPM)					
3.1.13) Há segregação de funções para as atividades de autorização, empenho, liquidação e pagamento da despesa? (Realizar observação direta, fazendo registros na coluna observações através de entrevista)					
3.1.14) A LDO define os critérios para limitação de empenho (contingenciamento de dotação), conforme art. 4º, inc. I, alínea b da LRF? (Solicitar LDO)					

3.2) No cadastro e na folha de pagamento					
3.2.1) Há cadastro dos servidores públicos efetivos, comissionados, temporários, aposentados, pensionistas e à disposição? (Solicitar a relação com os quantitativos de cada tipo de servidor)					
3.2.2) Há protocolo no setor de cadastro? (Verificar a existência do protocolo)					
3.2.3) Há fichas funcionais atualizadas dos servidores? (Verificar algumas fichas funcionais, ver férias, licenças, etc.)					
3.2.4) Há pastas funcionais individualizadas com documentos arquivados? (Verificar se os documentos com a história funcional dos servidores são acondicionados em pastas próprias)					
3.2.5) O cadastro utiliza sistema informatizado? (Verificar se há sistema ou outro controle informatizado)					
3.2.6) Se informatizado, o acesso se dá através de senha pessoal? (Verificar se o software exige senha de acesso)					
3.2.7) Se informatizado, o sistema define vários perfis de acesso? (Localizar o administrador do sistema)					
3.2.8) O back-up da base de dados do cadastro está disponível na prefeitura? (Solicitar o último back-up, conferir exercício e se está em disquete e/ou CD e/ou em outro dispositivo de armazenamento de dados)					
3.2.9) Há segregação de funções entre os responsáveis pelo cadastro e pela folha de pagamento? (Realizar observação direta, fazendo registros na coluna observações)					
3.2.10) Há segregação de funções entre quem elabora a folha de pagamento e quem escreve a despesa com pessoal? (Realizar observação direta, fazendo registros na coluna observações)					
3.2.11) A folha de pagamento é elaborada na Prefeitura? (Perguntar onde é elaborada a folha, observar o sistema, planilha ou outro recurso utilizado e identificar quem trabalha na elaboração da folha)					
3.2.12) Se informatizado, o acesso se dá através de senha pessoal? (Verificar se o software exige senha de acesso)					
3.2.13) Se informatizado, o sistema define vários perfis de acesso? (Localizar o administrador do sistema)					
3.2.14) Se o software for locado, o contrato resguarda a administração? (Solicitar contrato e verificar se assegura que: a base de dados pertence à administração; o TCE pode fazer auditoria no sistema e nos dados; o contratado forneça documentação técnica do sistema quando solicitado; o contratado forneça o manual do usuário; o contratado dê treinamento; o contratado dê suporte técnico). Lei Orgânica, art. 20, § 4º.					
3.2.15) O back-up da folha é mantido na Prefeitura? (Solicitar o último back-up, conferir exercício e se está em disquete e/ou CD e/ou em outro dispositivo de armazenamento de dados)					

3.3) No controle das compras e contratos					
3.3.1) Há cadastro de fornecedores e prestadores de serviço? (Verificar a existência do cadastro no setor de compras e/ou contabilidade)					
3.3.2) O controle das compras realizadas utiliza sistema informatizado? (Verificar se há sistema ou outro controle informatizado)					
3.3.3) Se informatizado, o acesso se dá através de senha? (Verificar se o software exige senha de acesso)					
3.3.4) Se informatizado, o sistema define vários perfis de acesso? (Verificar se o software contém perfil de acesso por usuário. Localizar administrador)					
3.3.5) O back-up do controle das compras está disponível na prefeitura? (Solicitar o último back-up, conferir exercício e se está em disquete, CD ou em outro dispositivo de armazenamento de dados)					
3.3.6) Há um setor responsável pelo controle das compras? (Solicitar a norma ou documento que o identifique. Registrar nº, data, tipo, nome e cargo)					
3.3.7) Há um levantamento das necessidades de compras a partir das aquisições efetuadas no ano anterior? (Solicitar o levantamento)					
3.3.8) Há setor ou servidor responsável pela supervisão na execução dos contratos? (Solicitar norma que o designou. Realizar observação direta e solicitar algum relatório de acompanhamento)					
3.4) No controle dos bens de natureza permanente					
3.4.1) Existe arquivo próprio da documentação pertinente aos bens móveis e imóveis? (Realizar observação direta, verificando o arquivo)					
3.4.2) São elaborados "Termos de Guarda e Responsabilidade" dos bens de natureza móvel? (Solicitar pastas onde estão arquivados os Termos)					
3.4.3) Há realização periódica de inventário físico? (Solicitar os inventários dos últimos 3 anos. Registrar nomes, datas e cargos)					
3.4.4) O controle do registro dos bens utiliza sistema informatizado? (Verificar se há sistema ou outro controle informatizado)					
3.4.5) Se informatizado, o acesso se dá através de senha? (Verificar se o software exige senha de acesso)					
3.4.6) Se informatizado, o sistema define vários perfis de acesso? (Verificar se o software contém vários perfis de acesso ao usuário. Localizar o administrador do sistema)					
3.4.7) O back-up da base de dados dos registros de bens está disponível na prefeitura? (Solicitar o último back-up, conferir exercício e se está em disquete e/ou CD e/ou em outro dispositivo de armazenamento de dados)					
3.4.8) Há um setor responsável designado formalmente para o controle de registros de bens? (Solicitar a norma ou documento que o identifique. Registrar nº, data, tipo, nome e cargo)					

3.5) No controle das obras					
3.5.1) Há livro/ficha de registro de obras/serviços? (Verificar a existência do livro/ficha)					
3.5.2) Há designação de servidor para acompanhamento (fiscalização) das obras? (Verificar boletins de medição)					
3.5.3) Há relação entre as obras realizadas e as necessidades evidenciadas no PPA? (Confrontar o PPA com o livro de obras)					
3.5.4) Há pasta individualizada com documentos de cada obra/serviço? (Res. 08/92 - Verificar a existência da pasta)					
3.5.5) Há diário de obra ou livro de ocorrência de obras? (Verificar a existência do diário e se há um responsável das obras em andamento 2007/ 2008)					
3.5.6) Há mapa trimestral de obras/serviços que tiveram despesas no período? (Verificar a existência do mapa atualizado dos dois últimos trimestres)					
3.5.7) Há acompanhamento dos prazos de entrega dos mapas? (Verificar a existência de documento que comprove este acompanhamento)					
3.5.8) Há sistema informatizado para o controle das obras? (Verificar se há sistema ou outro controle informatizado?)					
3.6) No controle de bens não duráveis e não perecíveis					
3.6.1) Há designação de servidor para recebimento dos bens nas unidades de consumo final, com relação a merenda? (Solicitar a designação)					
3.6.2) Há designação de servidor para recebimento dos bens nas unidades de consumo final, com relação a medicamentos? (Solicitar a designação)					
4 - Informação e Comunicação - E como está ocorrendo o fluxo de informações dos níveis hierárquicos superiores para os inferiores, dos inferiores para os superiores e entre níveis hierárquicos equivalentes.	SIM	NÃO	Não aplicável	Não identificado	Observações
4.1) Existem relatórios gerenciais que informem sobre o alcance das metas e objetivos das unidades administrativas ou programas? (Solicitar os relatórios)					
4.2) A alta administração informa seus planos para os níveis hierárquicos inferiores? (Verificar o instrumento de divulgação utilizado)					
4.3) Existem canais para apresentação de sugestões, críticas e denúncias? (Verificar o canal utilizado)					
4.4) Existe correio eletrônico, internet, rede interna e site na Prefeitura? (Realizar observação direta)					
4.5) A administração utiliza o correio eletrônico como meio de comunicação? (Realizar observação direta)					
5 - Monitoramento - É a avaliação dos controles internos ao longo do tempo, seja por acompanhamento contínuo ou por avaliações pontuais.	SIM	NÃO	Não aplicável	Não identificado	Observações
5.1) São realizadas auditorias internas na entidade? (Solicitar relatórios de auditorias internas)					
5.2) Existe norma que regulamente a realização de auditorias internas na entidade? (Solicitar a norma)					
5.3) Há setor ou servidor, designado formalmente para realizar auditorias internas? (Solicitar a norma)					

APÊNDICE 2 – LISTA DOS ENTREVISTADOS DO TCE/PE

Lotação	Nome do servidor
CCE	Adélio Pereira Ferreira
	Gustavo Rocha Diniz
	Jorge José Barros de Santana Júnior
	Lidia Maria Lopes Pereira da Silva
	Maria Luciene Cartaxo
	Martha Maria Pedrosa de Almeida
	Roseane Milanez de Farias
CTI	Regina Cláudia de Alencar Ximenes
DCM	Fábio Pedrosa Barbosa
	Gustavo da Fonte Carneiro Campelo
	Maria de Fátima Leite Pestana
	Nicomedes Lopes do Rêgo Filho
GC06	Eleonora de Freitas Baracho
IRAR	Aluisio Alberto Gadelha Dantas
IRBE	Ricardo Turíbio Mota Albêlo
IRGA	Júlio César Barbosa Rodrigues
IRPA	Laécio da Silva Gonzaga
IRPE	José Ribeiro de Andrade Neto
NAP	Suzana Neves Pessoa de Souza
	Araken Ypiranga de Souza Dantas Júnior
	Ariane Fonseca de Oliveira
	Bruno Braga Ralino de Souza
	Marconi Karley Oliveira Nascimento
	Marcos Augusto Vieira
NEG	Gustavo Pimentel da Costa Pereira
NPC	Isabel Cristina Moura de Sá
	Maria Teresa Abath Cardoso Barreto
	Nelson Barreto Coutinho Bezerra de Menezes
	Silvia Maria Vaz Maciel Moraes

APÊNDICE 3 – RESULTADOS DAS VARIÁVEIS DO CHECK LIST.

1.1.1) Há Estatuto próprio dos servidores municipais ou outro instrumento próprio instituindo o regime jurídico dos mesmos?

(Solicitar Estatuto e verificar se institui o regime jurídico dos servidores)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	20	54,1%
Não	16	43,2%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

1.1.2) Se não, adota (recepção) o Estatuto dos servidores públicos do Estado de Pernambuco? (Solicitar a Lei que recepção)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	11	29,7%
Não	4	10,8%
Não aplicável	20	54,1%
Não identificado	2	5,4%
TOTAL	37	100%

1.1.3) A Prefeitura possui um Código de Ética ou outro instrumento legal que estabeleça normas de conduta além do estatuto? (Solicitar o Código de Ética ou similar)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	1	2,7%
Não	35	94,6%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

1.2.1) Há instrumento legal definindo atribuições de cada cargo?

(Solicitar o instrumento e registrar tipo, número e data)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	13	35,1%
Não	22	59,5%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	2	5,4%
TOTAL	37	100%

1.2.2) Há Plano de Cargos, Carreiras e Vencimentos aprovado e implantado para todas as categorias? (Solicitar o Plano e registrar nº e data da lei, bem como questionar se está em uso)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	12	32,4%
Não	23	62,2%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	2	5,4%
TOTAL	37	100%

1.2.3) Há lei que fixa os vencimentos básicos dos servidores?

(Solicitar a lei, questionar qual regime previdenciário - INSS)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	34	91,9%
Não	2	5,4%
Não aplicável	0	0,0%

Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

1.3.1) Foram evidenciadas iniciativas de manualização de procedimentos
(Solicitar o manual de procedimento e registrar número e data)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	1	2,7%
Não	36	97,3%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

1.3.2) O ordenamento da despesa é feito por outra pessoa além do Prefeito?
(Solicitar normas que definem quem são os ordenadores)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	13	35,1%
Não	23	62,2%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

1.4.1) A estrutura organizacional está formalizada?
(Solicitar norma, registrando tipo, número e data, e organograma)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	30	81,1%
Não	6	16,2%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

1.4.2) Se está formalizada, a realidade está de acordo com a norma?
(Realizar observação direta na Secretaria de Educação, compras, contratos, patrimônio e protocolo)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	6	16,2%
Não	24	64,9%
Não aplicável	7	18,9%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

1.4.3) Existe norma municipal prevendo a criação do sistema de controle interno?
(Solicitar norma)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	8	21,6%
Não	28	75,7%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

1.4.4) Há órgão central de Controle Interno? (Realizar observação direta)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	5	13,5%
Não	30	81,1%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	2	5,4%
TOTAL	37	100%

1.4.5) O Contador responsável pela contabilidade da prefeitura pertence ao quadro de servidores efetivos? [\(Solicitar a ficha funcional do servidor ou o contrato de prestação de serviço de contabilidade, registrando número e data\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	4	10,8%
Não	33	89,2%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

1.4.6) Existe serviço de protocolo central de documentos na Prefeitura? [\(Verificar norma da estrutura, e realizar observação direta\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	11	29,7%
Não	25	67,6%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

2.1.1) A Prefeitura define formalmente seus objetivos e metas quantificadas no PPA? [\(Solicitar PPA\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	28	75,7%
Não	5	13,5%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	4	10,8%
TOTAL	37	100%

2.1.2) A Prefeitura define formalmente suas metas fiscais quantificadas na LDO? [\(Solicitar LDO\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	31	83,8%
Não	3	8,1%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	3	8,1%
TOTAL	37	100%

2.1.3) Há acompanhamento do cumprimento das metas do PPA? [\(Solicitar relatório gerencial de acompanhamento ou outro instrumento que contenha a informação\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	0	0,0%
Não	36	97,3%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

2.1.4) Há acompanhamento do cumprimento das metas fiscais na LDO? [\(Solicitar relatório gerencial de acompanhamento ou outro instrumento que contenha a informação\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	0	0,0%
Não	34	91,9%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	3	8,1%
TOTAL	37	100%

2.1.5) Há código tributário atualizado?

(Solicitar o código e verificar se foi publicado após julho/03)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	22	59,5%
Não	14	37,8%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

2.1.6) Há Plano Diretor do município? (Solicitar o Plano)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	15	40,5%
Não	5	13,5%
Não aplicável	15	40,5%
Não identificado	2	5,4%
TOTAL	37	100%

2.1.7) A Prefeitura possui Plano Municipal de Saúde? (Solicitar o Plano aprovado pelo Conselho Municipal de Saúde)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	24	64,9%
Não	3	8,1%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	10	27,0%
TOTAL	37	100%

2.1.8) Se sim, há definição de objetivos e/ou metas? (Analisar o documento)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	20	54,1%
Não	4	10,8%
Não aplicável	12	32,4%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

2.1.9) Se há definição, há acompanhamento dos objetivos e/ou metas?

(Solicitar relatório gerencial e verificar quem é o responsável)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	5	13,5%
Não	15	40,5%
Não aplicável	14	37,8%
Não identificado	3	8,1%
TOTAL	37	100%

2.1.10) A Prefeitura possui Plano Municipal de Educação?

(Solicitar a lei que aprova o Plano)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	11	29,7%
Não	20	54,1%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	6	16,2%
TOTAL	37	100%

2.1.11) Se sim, há definição de objetivos e/ou metas? [\(Analisar o documento\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	12	32,4%
Não	0	0,0%
Não aplicável	24	64,9%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

2.1.12) Se há definição, há acompanhamento dos objetivos e/ou metas? [\(Solicitar relatório gerencial e verificar quem é o responsável\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	2	5,4%
Não	7	18,9%
Não aplicável	25	67,6%
Não identificado	3	8,1%
TOTAL	37	100%

2.2.1) A LDO contém o anexo de riscos fiscais? [\(Verificar na LDO\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	21	56,8%
Não	12	32,4%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	4	10,8%
TOTAL	37	100%

2.3.1) Sabe-se quais são as consequências, caso os riscos identificados no anexo de riscos fiscais se concretizem? [\(Solicitar documentos onde tais consequências sejam explicitadas\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	9	24,3%
Não	12	32,4%
Não aplicável	13	35,1%
Não identificado	3	8,1%
TOTAL	37	100%

2.3.2) Há previsão na LOA de reserva de contingência (para atenuar os riscos identificados)? [\(Verificar na LOA\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	35	94,6%
Não	2	5,4%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.1.1) O controle sobre os créditos orçamentários está atualizado? [\(Observar os controles ou sistema com atualização até o mês anterior\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	36	97,3%
Não	1	2,7%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.1.2) O livro-razão está atualizado? [\(Solicitar o livro-razão ou consultar o sistema on line com atualização até o mês anterior\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	26	70,3%

Não	7	18,9%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	4	10,8%
TOTAL	37	100%

3.1.3) O livro-diário está atualizado? [\(Solicitar livro ou consultar o sistema on line com atualização até o último dia de movimento\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	16	43,2%
Não	16	43,2%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	5	13,5%
TOTAL	37	100%

3.1.4) O livro-caixa está atualizado?

[\(Solicitar livro ou consultar o sistema on line com atualização até o mês anterior\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	27	73,0%
Não	9	24,3%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

3.1.5) A escrituração contábil da Prefeitura utiliza o método das partidas dobradas? [\(Verificar o livro-diário\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	33	89,2%
Não	1	2,7%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	3	8,1%
TOTAL	37	100%

3.1.6) A movimentação na tesouraria é exclusivamente por cheque?

[\(Verificar in loco no livro-caixa\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	17	45,9%
Não	17	45,9%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	3	8,1%
TOTAL	37	100%

3.1.7) O controle da execução orçamentária e financeira é informatizado? [\(Verificar se há sistema\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	36	97,3%
Não	1	2,7%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.1.8) Se informatizado, o acesso se dá através de senha? [\(Verificar se o software exige senha de acesso\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	31	83,8%
Não	4	10,8%
Não aplicável	1	2,7%

Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

3.1.9) Se informatizado, o sistema define vários perfis de acesso? (Verificar se o software contém vários perfis de acesso ao usuário. Localizar o administrador do sistema)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	22	59,5%
Não	13	35,1%
Não aplicável	2	5,4%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.1.10) Se o software for locado, o contrato resguarda a administração? (Solicitar contrato e verificar se assegura que: a base de dados pertence à administração; o TCE pode fazer auditoria no sistema e nos dados; o contratado forneça documentação técnica do sistema quando solicitado; o contratado forneça o manual do usuário; o contratado dê treinamento; o contratado dê suporte técnico). Lei Orgânica, art.20, §4º

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	1	2,7%
Não	32	86,5%
Não aplicável	3	8,1%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

3.1.11) O back-up da base de dados contábil está disponível na prefeitura? (Solicitar o último back-up, conferir exercício, e se está em disquete e/ou CD e/ou em outro dispositivo de armazenamento de dados)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	14	37,8%
Não	21	56,8%
Não aplicável	1	2,7%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

3.1.12) São elaboradas conciliações bancárias tempestivamente de todas as contas? (Solicitar a conciliação bancária do mês anterior - ver a conta do FPM)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	27	73,0%
Não	9	24,3%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

3.1.13) Há segregação de funções para as atividades de autorização, empenho, liquidação e pagamento da despesa? (Realizar observação direta, fazendo registros na coluna observações através de entrevista)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	16	43,2%
Não	21	56,8%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.1.14) A LDO define os critérios para limitação de empenho (contingenciamento de dotação), conforme art. 4º, inc. I, alínea b da LRF? [\(Solicitar LDO\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	29	78,4%
Não	7	18,9%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

3.2.1) Há cadastro dos servidores públicos efetivos, comissionados, temporários, aposentados, pensionistas e à disposição? [\(Solicitar a relação com os quantitativos de cada tipo de servidor\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	35	94,6%
Não	2	5,4%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.2.2) Há protocolo no setor de cadastro? [\(Verificar a existência do protocolo\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	23	62,2%
Não	14	37,8%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.2.3) Há fichas funcionais atualizadas dos servidores?
[\(Verificar algumas fichas funcionais, ver férias, licenças, etc.\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	19	51,4%
Não	17	45,9%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

3.2.4) Há pastas funcionais individualizadas com documentos arquivados?
[\(Verificar se os documentos com a história funcional dos servidores são acondicionados em pastas próprias\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	33	89,2%
Não	3	8,1%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

3.2.5) O cadastro utiliza sistema informatizado?
[\(Verificar se há sistema ou outro controle informatizado\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	16	43,2%
Não	21	56,8%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.2.6) Se informatizado, o acesso se dá através de senha pessoal?
(Verificar se o software exige senha de acesso)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	14	37,8%
Não	2	5,4%
Não aplicável	21	56,8%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.2.7) Se informatizado, o sistema define vários perfis de acesso?
(Localizar o administrador do sistema)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	6	16,2%
Não	9	24,3%
Não aplicável	22	59,5%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.2.8) O back-up da base de dados do cadastro está disponível na prefeitura?
(Solicitar o último back-up, conferir exercício e se está em disquete e/ou CD e/ou em outro dispositivo de armazenamento de dados)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	7	18,9%
Não	9	24,3%
Não aplicável	21	56,8%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.2.9) Há segregação de funções entre os responsáveis pelo cadastro e pela folha de pagamento?
(Realizar observação direta, fazendo registros na coluna observações)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	15	40,5%
Não	22	59,5%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.2.10) Há segregação de funções entre quem elabora a folha de pagamento e quem escreve a despesa com pessoal?

(Realizar observação direta, fazendo registros na coluna observações)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	35	94,6%
Não	2	5,4%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.2.11) A folha de pagamento é elaborada na Prefeitura?
(Perguntar onde é elaborada a folha, observar o sistema, planilha ou outro recurso utilizado e identificar quem trabalha na elaboração da folha)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	37	100%
Não	0	0,0%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.2.12) Se informatizado, o acesso se dá através de senha pessoal?
(Verificar se o software exige senha de acesso)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	28	75,7%
Não	9	24,3%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.2.13) Se informatizado, o sistema define vários perfis de acesso?
(Localizar o administrador do sistema)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	12	32,4%
Não	20	54,1%
Não aplicável	5	13,5%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.2.14) Se o software for locado, o contrato resguarda a administração? (Solicitar contrato e verificar se assegura que: a base de dados pertence à administração; o TCE pode fazer auditoria no sistema e nos dados; o contratado forneça documentação técnica do sistema quando solicitado; o contratado forneça o manual do usuário; o contratado dê treinamento; o contratado dê suporte técnico). Lei Orgânica, art. 20, § 4º.

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	1	2,7%
Não	30	81,1%
Não aplicável	3	8,1%
Não identificado	3	8,1%
TOTAL	37	100%

3.2.15) O *back-up* da folha é mantido na Prefeitura?
(Solicitar o último *back-up*, conferir exercício e se está em disquete e/ou CD e/ou em outro dispositivo de armazenamento de dados)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	17	45,9%
Não	17	45,9%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	3	8,1%
TOTAL	37	100%

3.3.1) Há cadastro de fornecedores e prestadores de serviço?
(Verificar a existência do cadastro no setor de compras e/ou contabilidade)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	13	35,1%
Não	22	59,5%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	2	5,4%
TOTAL	37	100%

3.3.2) O controle das compras realizadas utiliza sistema informatizado?
(Verificar se há sistema ou outro controle informatizado)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	3	8,1%
Não	33	89,2%

Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

3.3.3) Se informatizado, o acesso se dá através de senha?
(Verificar se o software exige senha de acesso)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	3	8,1%
Não	0	0,0%
Não aplicável	34	91,9%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.3.4) Se informatizado, o sistema define vários perfis de acesso?
(Verificar se o software contém perfil de acesso por usuário. Localizar administrador)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	2	5,4%
Não	1	2,7%
Não aplicável	34	91,9%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.3.5) O back-up do controle das compras está disponível na prefeitura?
(Solicitar o último back-up, conferir exercício e se está em disquete, CD ou em outro dispositivo de armazenamento de dados)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	2	5,4%
Não	1	2,7%
Não aplicável	34	91,9%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.3.6) Há um setor responsável pelo controle das compras?
(Solicitar a norma ou documento que o identifique. Registrar nº, data, tipo, nome e cargo)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	9	24,3%
Não	25	67,6%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	3	8,1%
TOTAL	37	100%

3.3.7) Há um levantamento das necessidades de compras a partir das aquisições efetuadas no ano anterior? (Solicitar o levantamento)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	2	5,4%
Não	34	91,9%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

3.3.8) Há setor ou servidor responsável pela supervisão na execução dos contratos?
(Solicitar norma que o designou. Realizar observação direta e solicitar algum relatório de acompanhamento)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	2	5,4%
Não	31	83,8%

Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	4	10,8%
TOTAL	37	100%

3.4.1) Existe arquivo próprio da documentação pertinente aos bens móveis e imóveis?
(Realizar observação direta, verificando o arquivo)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	6	16,2%
Não	29	78,4%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	2	5,4%
TOTAL	37	100%

3.4.2) São elaborados "Termos de Guarda e Responsabilidade" dos bens de natureza móvel?
(Solicitar pastas onde estão arquivados os Termos)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	8	21,6%
Não	27	73,0%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	2	5,4%
TOTAL	37	100%

3.4.3) Há realização periódica de inventário físico?
(Solicitar os inventários dos últimos 3 anos. Registrar nomes, datas e cargos)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	4	10,8%
Não	25	67,6%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	8	21,6%
TOTAL	37	100%

3.4.4) O controle do registro dos bens utiliza sistema informatizado?
(Verificar se há sistema ou outro controle informatizado)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	7	18,9%
Não	26	70,3%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	4	10,8%
TOTAL	37	100%

3.4.5) Se informatizado, o acesso se dá através de senha?
(Verificar se o software exige senha de acesso)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	7	18,9%
Não	0	0,0%
Não aplicável	26	70,3%
Não identificado	4	10,8%
TOTAL	37	100%

3.4.6) Se informatizado, o sistema define vários perfis de acesso?
(Verificar se o software contém vários perfis de acesso ao usuário. Localizar o administrador do sistema)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	2	5,4%
Não	4	10,8%
Não aplicável	27	73,0%

Não identificado	4	10,8%
TOTAL	37	100%

3.4.7) O back-up da base de dados dos registros de bens está disponível na prefeitura?
(Solicitar o último back-up, conferir exercício e se está em disquete e/ou CD e/ou em outro dispositivo de armazenamento de dados)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	3	8,1%
Não	5	13,5%
Não aplicável	26	70,3%
Não identificado	3	8,1%
TOTAL	37	100%

3.4.8) Há um setor responsável designado formalmente para o controle de registros de bens?
(Solicitar a norma ou documento que o identifique. Registrar nº, data, tipo, nome e cargo)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	14	37,8%
Não	11	29,7%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	12	32,4%
TOTAL	37	100%

3.5.1) Há livro/ficha de registro de obras/serviços?
(Verificar a existência do livro/ficha)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	18	48,6%
Não	17	45,9%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	2	5,4%
TOTAL	37	100%

3.5.2) Há designação de servidor para acompanhamento (fiscalização) das obras?
(Verificar boletins de medição)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	29	78,4%
Não	6	16,2%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	2	5,4%
TOTAL	37	100%

3.5.3) Há relação entre as obras realizadas e as necessidades evidenciadas no PPA?
(Confrontar o PPA com o livro de obras)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	23	62,2%
Não	5	13,5%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	9	24,3%
TOTAL	37	100%

3.5.4) Há pasta individualizada com documentos de cada obra/serviço?
(Res. 08/92 - Verificar a existência da pasta)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	28	75,7%
Não	7	18,9%

Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	2	5,4%
TOTAL	37	100%

3.5.5) Há diário de obra ou livro de ocorrência de obras? [\(Verificar a existência do diário e se há um responsável das obras em andamento 2007/ 2008\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	10	27,0%
Não	25	67,6%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	2	5,4%
TOTAL	37	100%

3.5.6) Há mapa trimestral de obras/serviços que tiveram despesas no período? [\(Verificar a existência do mapa atualizado dos dois últimos trimestres\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	30	81,1%
Não	5	13,5%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	2	5,4%
TOTAL	37	100%

3.5.7) Há acompanhamento dos prazos de entrega dos mapas? [\(Verificar a existência de documento que comprove este acompanhamento\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	25	67,6%
Não	6	16,2%
Não aplicável	1	2,7%
Não identificado	5	13,5%
TOTAL	37	100%

3.5.8) Há sistema informatizado para o controle das obras? [\(Verificar se há sistema ou outro controle informatizado?\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	3	8,1%
Não	33	89,2%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

3.6.1) Há designação de servidor para recebimento dos bens nas unidades de consumo final, com relação a merenda? [\(Solicitar a designação\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	0	0,0%
Não	37	100%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

3.6.2) Há designação de servidor para recebimento dos bens nas unidades de consumo final, com relação a medicamentos? [\(Solicitar a designação\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	0	0,0%
Não	31	83,8%
Não aplicável	1	2,7%

Não identificado	5	13,5%
TOTAL	37	100%

4.1) Existem relatórios gerenciais que informem sobre o alcance das metas e objetivos das unidades administrativas ou programas? [\(Solicitar os relatórios\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	1	2,7%
Não	35	94,6%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

4.2) A alta administração informa seus planos para os níveis hierárquicos inferiores? [\(Verificar o instrumento de divulgação utilizado\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	2	5,4%
Não	33	89,2%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	2	5,4%
TOTAL	37	100%

4.3) Existem canais para apresentação de sugestões, críticas e denúncias? [\(Verificar o canal utilizado\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	5	13,5%
Não	32	86,5%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

4.4) Existe correio eletrônico, internet, rede interna e site na Prefeitura? [\(Realizar observação direta\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	4	10,8%
Não	33	89,2%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

4.5) A administração utiliza o correio eletrônico como meio de comunicação? [\(Realizar observação direta\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	0	0,0%
Não	4	10,8%
Não aplicável	32	86,5%
Não identificado	1	2,7%
TOTAL	37	100%

5.1) São realizadas auditorias internas na entidade? [\(Solicitar relatórios de auditorias internas\)](#)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	3	8,1%
Não	34	91,9%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

5.2) Existe norma que regulamente a realização de auditorias internas na entidade?
(Solicitar a norma)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	1	2,7%
Não	36	97,3%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

5.3) Há setor ou servidor, designado formalmente para realizar auditorias internas?
(Solicitar a norma)

Opção	Quantidade de Prefeituras	Percentuais
Sim	5	13,5%
Não	32	86,5%
Não aplicável	0	0,0%
Não identificado	0	0,0%
TOTAL	37	100%

APÊNDICE 4 – BOAS PRÁTICAS IDENTIFICADAS

Prefeitura	Boa Prática
Prefeitura B	Acesso restrito à sala onde fica o arquivo das pastas que contêm os documentos referentes à vida funcional dos servidores.
Prefeitura C	Planejamento das ações da secretaria de educação focadas no aumento dos indicadores do Ministério da Educação.
Prefeitura D	Há um código de postura do município, que o Prefeito, munícipes e servidores devem obedecer. Lei 1.342/74, de 18.01.74, editado pela CEPE.
Prefeitura F	Setor de obras utiliza-se de diversos recursos que auxiliam o controle interno, por exemplo: solicitação de atestado de acervo técnico; realização de pregão; comunicação através de CI; arquivamento de fotos, cópia das folhas do diário de obras e toda documentação em pasta individualizada; boletins de medição com medições acumuladas; uso de máquina digital, GPS, computador, pen-drive e máquina copiadora; emissão de ordem de serviço e atestado de recebimento da obra, provisório e definitivo. O sistema de folha de pagamentos (ainda em DOS) possui um gerador de saídas que permite emitir diversos tipos de relatórios combinando os campos da base de dados.
Prefeitura G	A secretaria de administração mantém uma urna de papelão para coleta de críticas e sugestões, como alternativa barata à não existência de uma ouvidoria.
Prefeitura I	O sistema informatizado que controla a execução orçamentária permite a emissão de relatórios parciais que dão posições acerca dos créditos orçamentários, em qualquer dia. O PPA aprovado pela Lei nº 259/05, de 19.12.05, define objetivos por programa, bem como metas financeiras e físicas para cada ação, com definição do respectivo produto a ser medido para cada meta física.
Prefeitura K	Mantém controladoria desde setembro de 2007, a qual acompanha a folha mensal, liquidação das despesas, o percentual de gastos com pessoal, com saúde e educação.
Prefeitura L	A prefeitura dispõe de banco de dados único - para suas principais atividades, como folha de pagamento e contabilidade - e se utiliza do BUSINESS OBJECTS, o qual permite geração de relatórios variados, mesclando dados dos diversos sistemas que são interligados. Mantém um centro de processamento de dados que realiza <i>backup</i> diário e monitora todos os sistemas interligados.
Prefeitura N	A Lei nº 872/2007, que define a estrutura organizacional da prefeitura, apresenta um organograma geral mais organograma detalhado para cada secretaria.
Prefeitura Q	O acesso à folha de pagamento é restrito através da utilização de trava eletrônica na porta do setor. A prefeitura desenvolveu um manual de procedimentos de compras públicas.
Prefeitura S	Estão testando uma opção do sistema informatizado de contabilidade que permite fechar uma prestação de contas a qualquer momento com a possibilidade de acompanhar as metas fiscais e financeiras e, também, os limites constitucionais de despesa.
Prefeitura U	Orçamento é elaborado por vinculação à fonte de recursos.
Prefeitura V	Todas as folhas das pastas que contêm a documentação, referentes à vida funcional dos servidores, são numeradas e assinadas.
Prefeitura Y	O arquivo do setor de patrimônio mantém pastas individualizadas para imóveis e veículos e pastas por secretaria para os demais bens.

	O Contrato 223/2006, de locação do sistema informatizado de contabilidade possui a seguinte cláusula de obrigação da contratada: “9.11. Ao final do contrato, possibilitar o acesso irrestrito ao banco de dados gerado pela aplicação contratada e a fornecer os layouts dos arquivos.”. No sistema informatizado de contabilidade a execução orçamentária está atrelada ao PPA.
Prefeitura B1	A prefeitura adota sistema de custos desde 2005. Não se pode liquidar a despesa sem passar pelo sistema de custos. Cada secretaria é obrigada, desde 2004, a registrar o planejamento da execução orçamentária no sistema, sob pena de não conseguir realizar o empenhamento. Evita falta de dotação para cumprir contratos e impede remanejamento sem autorização.
Prefeitura C1	A controladoria foi criada como órgão de staff, ligado ao gabinete do prefeito, acima das secretarias. Além disso funciona com o apoio do gestor, que a considera como uma rede de proteção. O controle interno não é apenas propositivo, faz controle antes da realização das despesas. Porém, enfrentaram resistências no início. A prefeitura adquiriu um sistema informatizado para controle das obras, o qual gera orçamentos, boletins de medição e relatórios. Além disso, fornece o quantitativo de material e mão de obra a partir dos orçamentos.
Prefeitura D1	Criou ouvidoria, através do Decreto nº 020/05, de 15.08.05, a qual mantém caixas de ouvidoria em cada secretaria. Além disso, mantém um serviço de 0800.
Prefeitura F1	Todas as escolas possuem uma cópia do Plano Municipal de Educação. A secretaria de educação identificou que o resultado obtido na avaliação realizada pelo MEC era baixo por conta da necessidade de treinamento dos professores. A partir dessa identificação contrataram uma universidade que se encarregou de treinar os professores, passando a obter resultado significativamente melhor que o obtido anteriormente.

Fonte: Levantamento através de check list