

AVALIAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DE RORAIMA

Célio Da Costa Barros

Mestre Pelo Programa Multiinstitucional E Inter-Regional De Pós-Graduação Em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Universidade Federal da Paraíba
Rua Raimundo Chaves, 2189, Bl. D, Apto. 202, Cep. 59064.390 – Natal-RN, (84) 88234821, celiocb@tcu.gov.br

Diego Padilha De Siqueira Mineiro

MBA em Gestão de Contas Públicas, Universidade Estácio de Sá, Rio de Janeiro-RJ
Rua 2, esquina com a Rua C, Setor A, Qd. 4, Lote 4, Centro Político Administrativo, Cep. 78.049-912 – Cuiabá-MT, (65) 3644-2772, diegops@tcu.gov.br

José Carneiro Dorneles

Pós-Graduado em Direito Público, Universidade Anhanguera – Uniderp – Campo Grande-MS
Rua do Taperebazeiro, 220, Casa 9, Cep. 69307.738 – Boa Vista-RR, (95) 3224-0143, josecd@tcu.gov.br

Reginaldo De Sousa Coutinho

Pós-Graduado Lato Sensu de Gestão em Controladoria Governamental
Faculdade OMNI – Itaboraí-RJ.
Avenida Getúlio Vargas, 4570B, São Pedro, Cep. 69.306-700 – Boa Vista-RR, (95) 98805-2439, reginaldosc@tcu.gov.br

RESUMO

Este artigo tem como objetivo analisar e apresentar o diagnóstico da real situação dos controles internos administrativos de todas as prefeituras do Estado de Roraima, em nível entidade, os quais foram avaliados por meio da aplicação do Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI), respondido pelos gestores integrantes do primeiro escalão da prefeitura e pela percepção, com base na metodologia delineada no modelo de referência do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO I – Estrutura integrada de controles internos). Trata-se de uma pesquisa explicativa, com abordagem quali-quantitativa, desenvolvida na forma de estudo de caso. Os resultados revelam que os Sistemas de Controle Internos possuem, como média geral de maturidade, 47,03%, o que os posiciona no início do nível intermediário (40-70%). Conclui-se que os órgãos de controles internos não atuam como protagonistas no processo de melhoria dos sistemas de controles administrativos dos municípios, fato que contribui sobremaneira para ampliar o risco nos processos de trabalhos relacionados à gestão dos bens patrimoniais, dos recursos próprios e dos transferidos pela União, o que gera a necessidade de instrumentos que os orientem a melhorar sua atuação de forma a contribuir para que a gestão municipal consiga ofertar melhores serviços essenciais à sociedade.

Palavras-chave: Controles internos; COSO I; riscos; governança.

Área temática do evento: Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ao Terceiro Setor (CPT).

1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública no desempenho de suas funções deve submeter-se a controles diversos, incluindo os controles que devem exercer sobre seus próprios atos, denominados controles internos.

A finalidade desses controles é garantir que a administração atue em consonância com princípios constitucionais, como da legalidade e da eficiência, almejando com isso assegurar o melhor aproveitamento dos recursos públicos e a boa qualidade dos serviços prestados à população.

A responsabilidade precípua pela existência, adequação e efetividade de controles internos administrativos compete aos gestores diretamente envolvidos nos processos de trabalho que lhe são afetos, no caso os prefeitos municipais, e torna-se obrigatório estabelecer estruturas físicas mínimas para desenvolver as atribuições de forma sistemática.

Segundo o entendimento de Cruz e Glock (2003), a institucionalização do controle interno, na forma de sistema, consiste em transformar um conjunto de atividades exercidas de forma esparsa e empírica em procedimentos claramente definidos, com atribuição de responsabilidades e competências.

Para bem cumprir alguns dos serviços públicos sob sua responsabilidade, os municípios de Roraima dependem massivamente dos recursos recebidos via transferências voluntárias. Entre 2003 e 2012, a União repassou R\$ 1.265.297.012,25, montante que representou 54,32% do total de recursos geridos pelos municípios do Estado.

De acordo com o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), constata-se que do total disponibilizado pela União, mediante transferências voluntárias, 30,71% não foram efetivamente utilizados (liberados). A não liberação/uso dos recursos foi ocasionada por situações diversas, dentre as mais relevantes identificaram-se a ausência de estrutura administrativa capaz de efetivar plenamente o ajuste estabelecido e a deficiência nos sistemas de controles internos administrativos municipais. Essas fragilidades contribuíram para que 10% dos convênios celebrados e finalizados pelos municípios roraimenses apresentassem problemas na fase de prestação de contas, resultando em não aprovação.

Entre 2013-2014, o Tribunal de Contas da União (TCU), realizou uma Auditoria, do tipo Levantamento, em ação conjunta com a Controladoria-Geral da União (CGU) e o Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE-RR), órgãos membros da Rede de controle da Gestão Pública e do Fórum Roraimense de combate à Corrupção (Focco-RR), que gerou o Acórdão 568/2014-Plenário (Brasil, 2014), tendo focado a área de Controles Internos dos municípios do Estado de Roraima, no qual essa pesquisa tem sua gênese.

Nesse contexto, emerge a seguinte questão-problema: **Qual o nível de maturidade dos sistemas de controles internos dos municípios do Estado de Roraima, em nível de entidade?** Assim, o objetivo desta pesquisa é diagnosticar a real situação dos controles internos existentes de todas as prefeituras do Estado de Roraima, considerando-se o nível de entidade.

Esta proposta se justifica pela discussão a respeito do tema controle interno para o setor público e sua aplicabilidade na construção de um sistema de freios e contrapesos, que possam atribuir limites, evitar abusos, e proporcionar ações em defesa da boa e regular aplicação dos recursos públicos, o que fortalece a democracia.

A relevância da pesquisa está em avaliar se o Sistema de Controle Interno (SCI) dos municípios de Roraima garante a integridade do patrimônio público e a conformidade entre os atos praticados pelos responsáveis e os princípios legais estabelecidos, auxiliando, de forma adequada, o gestor máximo na correta aplicação dos recursos sob sua guarda.

Os benefícios potenciais diretos resultantes desta pesquisa relacionam-se ao aprimoramento da governança dos recursos públicos aplicados na municipalidade, ao incremento de informações gerenciais para tomada de decisão, à redução de erros formais e

desperdícios de recursos, à melhoria do desempenho do executivo municipal e à maior eficiência na prestação de serviços públicos essenciais à população local.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Avaliação de controles internos – nível de entidade

Welsch (1996) define controle como “a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos”,

A existência e efetivo funcionamento dos SCI no setor público registra em sua genealogia a Lei 4.320/1964, que destaca as competências do SCI, a Constituição Federal de 1967, com a determinação de implantação do SCI nos entes do Poder Executivo Federal, com o Decreto-lei 200/1967, em seu art. 6º, V, ao definir as bases do SCI e a Medida Provisória 480/1994, que disciplina o SCI.

No entanto, somente com a Constituição Federal de 1988 é que se torna uma obrigação a implantação dos SCI para toda a administração pública, conforme estabelecem os arts. 31, 70 e 74. Legislações infraconstitucionais vêm aprimorando os SCI, consoante as disposições contidas na Lei Complementar Federal 101/2000, que resgata o planejamento e o controle (Cruz e Glock, 2007) e na Lei 10.180/2001, que consolida o SCI do Poder Executivo Federal.

O TCU conceitua a avaliação de controles internos como um processo mediante o qual se procura conhecer e avaliar a eficácia dos controles internos quanto à capacidade para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade de ocorrência de eventos de risco, que possam impedir ou dificultar o alcance dos objetivos de uma organização (Brasil, TCU, 2009).

Segundo a Intosai Gov 9100 (p. 41), as avaliações de controles internos podem ocorrer em dois níveis: o de entidade e o de atividades. Essa pesquisa foca o nível da entidade, que internacionalmente é denominada “*Entity-Level Assessment*” – quando os objetivos de auditoria são voltados para a avaliação global do SCI da organização ou de partes dela (unidades de negócio, secretarias, superintendências, departamentos, áreas etc.) com o propósito de verificar se está adequadamente concebido e se funciona de maneira eficaz. Em outras palavras, significa diagnosticar a presença e o funcionamento de todos os componentes e elementos da estrutura de controle interno utilizada como referência.

2.2 Modelo COSO I

Motivada por uma crescente onda de falências de empresas, causando enormes prejuízos aos investidores e à sociedade americana, com o intuito de identificar os fatores que permitiam a produção de relatórios financeiros fraudados e de recomendar medidas para a redução de sua incidência, em 1987, uma comissão especial – a *Treadway Commission* – emitiu um relatório no qual fez uma série de recomendações e conclamou as organizações patrocinadoras a integrar os diversos conceitos de controle interno e a desenvolver um referencial comum para estabelecer e avaliar controles internos.

Posteriormente, essa Comissão transformou-se em Comitê: *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, passando a ser conhecida como *COSO* – Comitê das Organizações Patrocinadoras.

Como consequência, em 1992, o *COSO* publicou o modelo *Internal Control – Integrated Framework*, isto é, Controle Interno – Estrutura Integrada, conhecido como *COSO I*, trazendo critérios práticos, amplamente aceitos, para o estabelecimento de controles internos e para a sua avaliação.

O modelo mudou o conceito tradicional de “controles internos” e chamou a atenção para o fato de que eles tinham de fornecer proteção contra riscos, pois, ao definir risco como a possibilidade que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance dos objetivos da entidade (COSO ERM, 2006), introduziu a noção de que controles internos devem ser ferramentas de gestão e monitoramento de riscos em relação ao alcance de objetivos, e não apenas dirigidos

para riscos de origem financeira ou vinculados a resultados escriturais. O papel do controle interno foi, assim, ampliado.

Segundo Borges (apud DAVIS; BLASCHEK, 2006, p. 11), as administrações públicas de países do chamado primeiro mundo, detentores dos níveis mais baixos de fraude e mais altos de pesquisa em gestão pública, seguiram a tendência indicada pelo *COSO I*, desenvolvendo e utilizando padrões de estrutura de controle interno com esse papel ampliado.

Assim, modelos de controle interno utilizando o gerenciamento de riscos na sua base conceitual, passaram a ser desenvolvidos e utilizados por diversos países, como o *Cadbury* (1992) no Reino Unido, o *CoCo* (1997) no Canadá, a *Standard AZ/NZS 4360* Austrália/ Nova Zelândia (1999) e o *King Report* (2002) na África do Sul, e têm sido um enorme marco no progresso da auditoria interna e da governança nesses países (McNAMEE; SELIM apud DAVIS; BLASCHEK, 2006).

O *COSO I* definiu uma metodologia a partir da premissa de que o controle interno é um processo constituído de cinco componentes, sempre presentes e inter-relacionados, quais sejam **ambiente de controle, avaliação e gerenciamento de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento** (COSO, 1992).

Em suma, o ambiente de controle compreende o tom da organização e fornece a base, o alicerce, para todos os outros componentes do sistema de controle interno, provendo disciplina e estrutura e proporcionando a atmosfera na qual os agentes administrativos conduzem suas atividades e executam suas responsabilidades.

Na sequência, a partir dos objetivos definidos, cabe ao gestor identificar os possíveis eventos que, ocorrendo, poderão afetar negativamente (riscos) a concretização desses objetivos previamente estabelecidos. Risco é o território da incerteza e consiste na probabilidade de um evento impactar determinada ação, decisão ou processo. Os riscos são avaliados de acordo com a probabilidade e impacto. Com base nessas duas dimensões de análise, determina-se o modo pelo qual eles deverão ser administrados.

As atividades de controle, por sua vez, congregam todas as atividades materiais e formais implementadas pela gestão para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia e que a organização consiga alcançar os objetivos estabelecidos.

A informação e comunicação preceitua que todos os agentes administrativos devem receber mensagens claras e tempestivas quanto a suas responsabilidades e ao modo como suas atividades influenciam e se relacionam com o trabalho dos demais agentes.

O componente monitoramento é realizado por meio de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas e objetiva avaliar a adequação e o funcionamento dos controles administrativos planejados, inclusive se as atividades de controles definidas estão sendo aplicadas conforme planejado.

Haja vista a característica dinâmica do controle interno como atividade que deve ser aperfeiçoada continuamente, em função das mudanças e dos riscos que a entidade enfrenta, o monitoramento do sistema de controle interno é necessário, de modo a assegurar que o controle interno esteja em sintonia com os objetivos, o ambiente, os recursos e os riscos (COSO, 1992).

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa utiliza-se dos delineamentos apontados por Raupp & Beuren (2012, p. 79) para pesquisas em Contabilidade, sendo construída em três categorias.

Quanto aos objetivos (1^a), ela classifica-se como explicativa, pois além de registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos estudados, procurou-se identificar os fatores determinantes, buscando expor os riscos, as causas e as suas consequências.

Quanto aos procedimentos (2^a), tem-se um estudo de caso, que se constitui numa investigação cujo objeto de estudo está em seu contexto real, onde o pesquisador não controla. A pesquisa limita-se a investigar os SCI de uma região delimitada, todos os municípios do

Estado de Roraima (15): Alto Alegre, Amajari, Boa Vista, Bonfim, Cantá, Caracarái, Caroebe, Iracema, Mucajái, Normandia, Pacaraima, Rorainópolis, São João da Baliza, São Luiz do Anauá e Uiramutã.

Embora a pesquisa não tenha adotado rigorosamente todos os procedimentos formais que caracterizam um estudo de caso (protocolo, por exemplo), a natureza empírica, particularidade (e método) do caso analisado permitem classificá-la segundo tal estratégia.

Quanto ao problema (3ª), a abordagem desta pesquisa caracteriza-se como quali-quantitativa, pois houve a coleta e tabulação dos dados levantados por meio de questionário e entrevistas, que conforme Raupp e Beuren (2012, p. 92) “caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”. Qualitativa, na medida em que os dados coletados foram interpretados e compreendidos pelos pesquisadores. De acordo com Richardson (1999, p. 79), a abordagem qualitativa é uma “forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social”.

No que se refere à análise em **nível de entidade**, haja vista as limitadas e reduzidas estruturas administrativas dos municípios de Roraima, definiu-se que a prefeitura seria avaliada de forma consolidada. Dessa forma, todas as unidades orgânicas integrantes do executivo local foram aglutinadas na entidade prefeitura e a aplicação dos formulários e questionários, bem como a realização de entrevistas, foi realizada com os gestores dos órgãos de primeiro nível: secretarias, assessorias e gabinetes.

Nesta pesquisa, foram adotados os procedimentos e técnicas de auditoria tais como entrevistas (Portaria TCU-Segecex 11/2010), observação direta (Portaria TCU-Segecex 19/2010) e exame documental.

Os formulários e questionários, utilizados para coleta de dados junto aos gestores, foram confeccionados com base nos conceitos e terminologias constantes do curso Avaliação de Controles Internos, ministrado pelo Instituto Serzedello Corrêa do TCU (Brasil, TCU, 2012), bem como os constantes nas Normas de Controle Interno do Escritório Geral de Contabilidade dos Estados Unidos, GAO – Ferramenta de Gestão e Avaliação de Controle Interno (Estados Unidos 2001, 2009), que foram construídos com fundamento na metodologia delineada no modelo de referência do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Coso I – Estrutura integrada de controles internos).

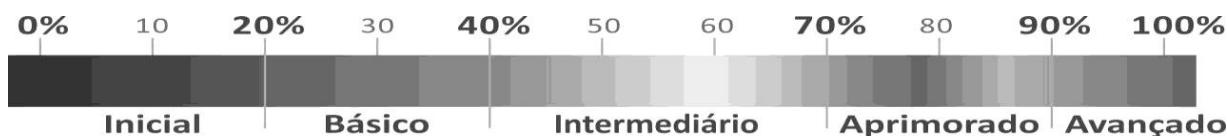
Vale ressaltar que toda a pesquisa foi realizada de 14/6/2013 a 15/12/2013, contou com a orientação metodológica e acompanhamento da Secretaria de Métodos Aplicados e Suporte à Auditoria do TCU (Seaud), que foi utilizada na forma de consultoria, aplicada por meio de videoconferência.

A avaliação dos municípios em nível de entidade foi realizada por meio da aplicação do Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI), respondido pelos gestores integrantes do primeiro escalão da prefeitura, sendo as respostas às perguntas posteriormente confrontadas pela equipe de campo, para fins de atribuição de nota final, com a documentação e os normativos previamente solicitados, por meio de ofícios de comunicação e de requisição do TCU.

O QACI foi estruturado com perguntas fechadas. Cada gestor deveria obrigatoriamente escolher apenas uma das quatro respostas possíveis e, caso desejasse, acrescentar as observações que julgasse oportunas no campo previamente reservado para colher tais comentários. As quatro possíveis respostas variavam do “NÃO ABSOLUTO” – passando pelo “NÃO”, que apresenta aspectos positivos e pelo “SIM”, que apresenta aspectos restritivos – até o “SIM ABSOLUTO” e, nesse sentido, foram mensuradas de um a quatro pontos. Buscou-se, por meio dessa técnica, expor respostas, de forma clara e direta, que induzissem, desde já, um comportamento proativo no gestor, expondo-lhe o dever-ser para cada questão apresentada.

De acordo com o percentual de pontos obtidos frente ao total de pontos possíveis, foi atribuído, para fins de definição do nível de maturidade dos sistemas controles internos municipais, em nível de entidade, o conceito da escala constante do Gráfico 1.

Gráfico 1 – Nível de maturidade dos controles



Fonte: elaborado pela Seaud/TCU, 2013

Cabe ressaltar que não fez parte do escopo desta pesquisa a mensuração (mediante estimativa de probabilidade e consequência) do nível de todos os riscos inerentes aos processos de trabalhos avaliados.

Convém destacar que as conclusões expostas nesta pesquisa são consubstanciadas e embasadas nas informações repassadas pelos gestores, nas captadas pelos responsáveis pela pesquisa de campo e nos normativos e documentações entregues pela própria prefeitura. Não houve, portanto, limitações capazes de impedir a aplicação e a conclusão da metodologia adotada.

4 RESULTADOS DA PESQUISA E ANÁLISES

Os resultados serão expostos de forma sistêmica, possibilitando verificar a situação em que se encontra cada uma das entidades avaliadas, inclusive permitindo a comparação entre todas as prefeituras. Ademais, serão demonstradas as principais fragilidades verificadas nos municípios, de modo a permitir uma visão consolidada da situação dos controles nos municípios do Estado.

Essa metodologia de exposição dos resultados permitirá a indução de um comportamento de competição administrada dentre os municípios avaliados, motivando-os a buscar mecanismos e produtos para o alcance de um melhor nível de maturidade, com o intuito de superar os demais municípios.

4.1 Panorama geral

A avaliação em nível de entidade nos permite visualizar em que estágio de implantação dos SCI administrativos se encontra a organização como um todo.

O modelo de referência Coso estabelece ser de responsabilidade da alta administração das entidades e órgãos elaborar e definir os controles necessários para se garantir a concretização dos objetivos previamente estabelecidos para a instituição. Apesar de caber à alta administração o correto desenho dos controles administrativos, estatui a metodologia que compete a todos os integrantes da instituição garantir que esses controles elaborados e definidos estejam funcionando de forma adequada.

Nesse contexto, considerando a situação atual das estruturas administrativas das prefeituras do estado e o que estabelece o modelo de referência Coso, o QACI foi estruturado com cinquenta e cinco questões distribuídas dentre os cinco componentes do modelo: ambiente de controle (20 questões); avaliação de riscos (10 questões); atividades de controles (12 questões); informação e comunicação (7 questões); e monitoramento (6 questões), as quais trouxeram o resultado avaliativo da Tabela 1:

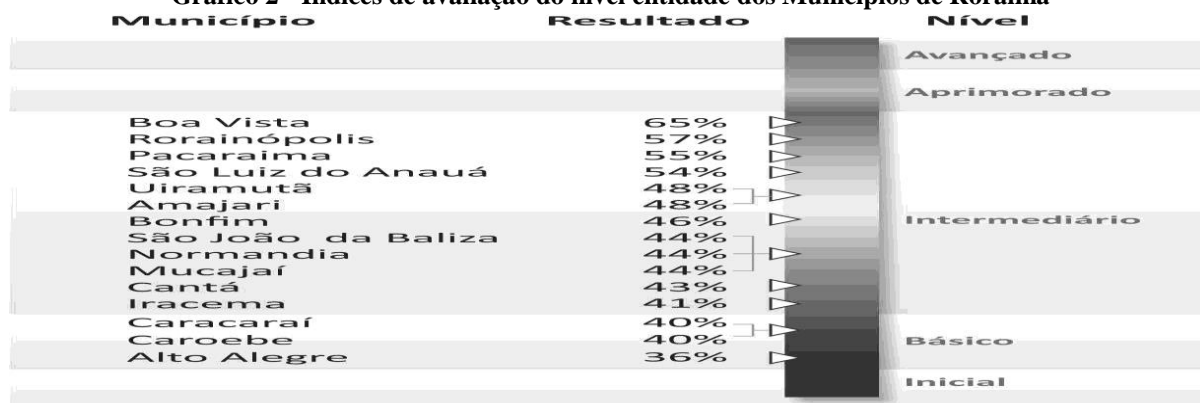
Tabela 1 – Resultado geral por componente do modelo Coso I – Municípios de Roraima

Municípios	Média Entidade	Ambiente de Controle	Avaliação de Risco	Atividades de Controle	Informação e Comunicação	Monitoramento
Média Geral	47,03%	51,37%	42,60%	44,17%	56,19%	40,83%
Boa Vista	64,61%	70,00%	70,00%	68,75%	64,29%	50,00%
Rorainópolis	57,37%	53,75%	57,50%	62,50%	71,43%	41,67%
Pacaraima	54,94%	56,75%	46,50%	45,83%	71,43%	54,17%
São Luiz	54,10%	63,75%	47,50%	52,08%	57,14%	50,00%
Uiramutã	48,39%	51,25%	42,50%	45,83%	60,71%	41,67%
Amajari	47,96%	51,25%	47,50%	45,83%	53,57%	41,67%
Bonfim	46,46%	48,75%	42,50%	37,50%	53,57%	50,00%
São João	44,04%	46,25%	40,00%	41,67%	46,43%	45,83%
Normandia	43,55%	51,25%	40,00%	39,58%	53,57%	33,33%
Mucajaí	43,51%	43,75%	37,50%	41,67%	57,14%	37,50%
Cantá	43,21%	52,50%	35,00%	41,67%	53,57%	33,33%
Iracema	41,43%	50,00%	37,50%	37,50%	57,14%	25,00%
Caracaráí	40,33%	46,25%	32,50%	31,25%	50,00%	41,67%
Caroebe	40,05%	43,75%	30,00%	39,58%	53,57%	33,33%
Alto Alegre	35,52%	41,25%	32,50%	31,25%	39,29%	33,33%

Fonte: Questionários de Avaliação de Controles Internos (QACI) aplicados nas prefeituras, 2013

Os resultados demonstrados na Tabela 1 e Gráfico 2 explicitam que somente quatro municípios (Boa Vista, Rorainópolis, Pacaraima e São Luiz do Anauá) alcançaram pontuação superior a 50% do total de pontos possíveis, alcançando o nível de maturidade intermediário, o que evidencia a necessidade de aperfeiçoamento em todos os municípios de Roraima.

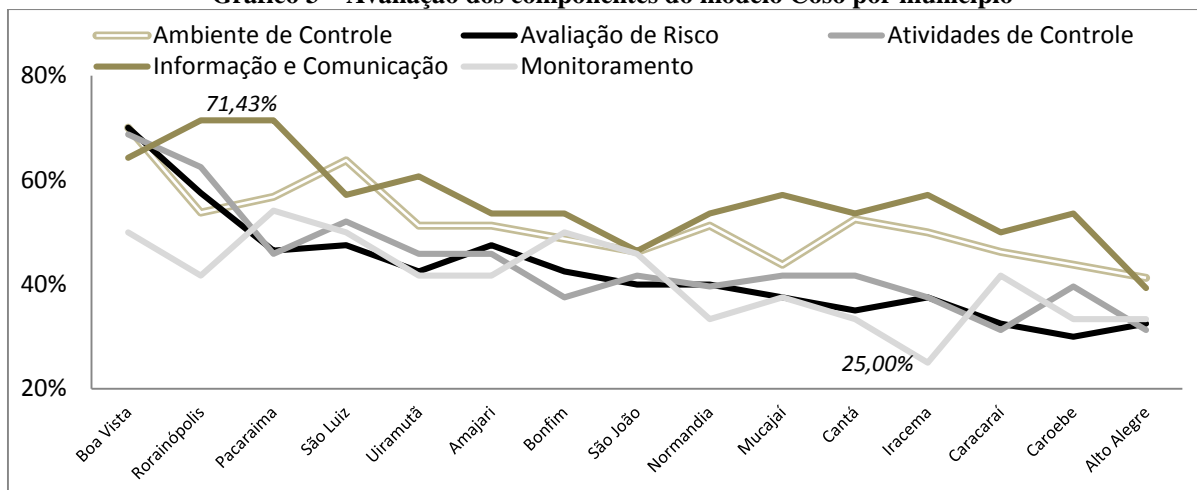
Gráfico 2 - Índices de avaliação do nível entidade dos Municípios de Roraima



Fonte: elaboração própria, 2013

Fratutando as médias totais alcançadas pelos municípios dentro de cada um dos cinco componentes do modelo de referência Coso, identifica-se que o componente “Informação e Comunicação” recebeu a melhor avaliação. Em sentido contrário, o componente “Monitoramento”, mesmo nos municípios melhor classificados, obteve pior avaliação. O Gráfico 3 demonstra a evolução das médias dos municípios dentro de cada componente do modelo Coso I.

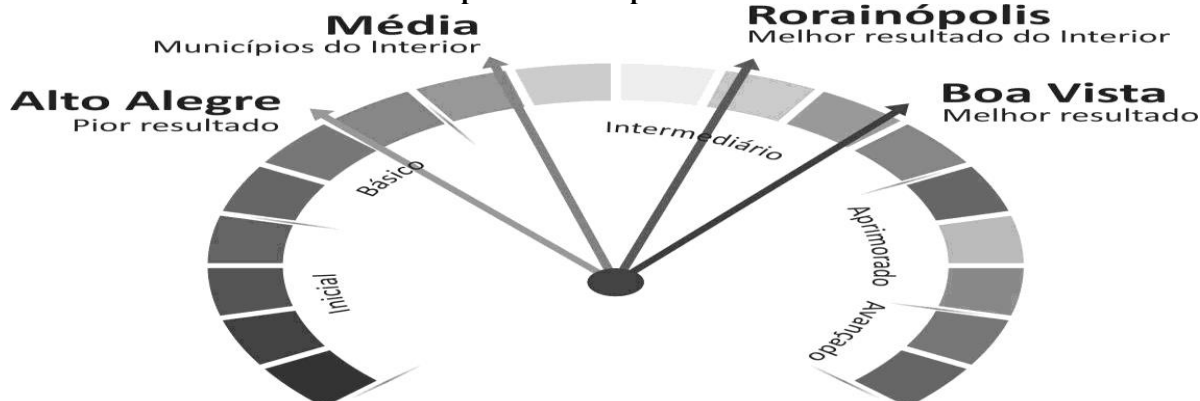
Gráfico 3 – Avaliação dos componentes do modelo Coso por município



Fonte: elaboração própria, 2013

O Gráfico 4 expõe, de forma simples e objetiva, o melhor e pior resultado avaliado. Também evidencia-se a média e o melhor resultado entre os municípios do interior, para fins de comparação com a avaliação geral exposta.

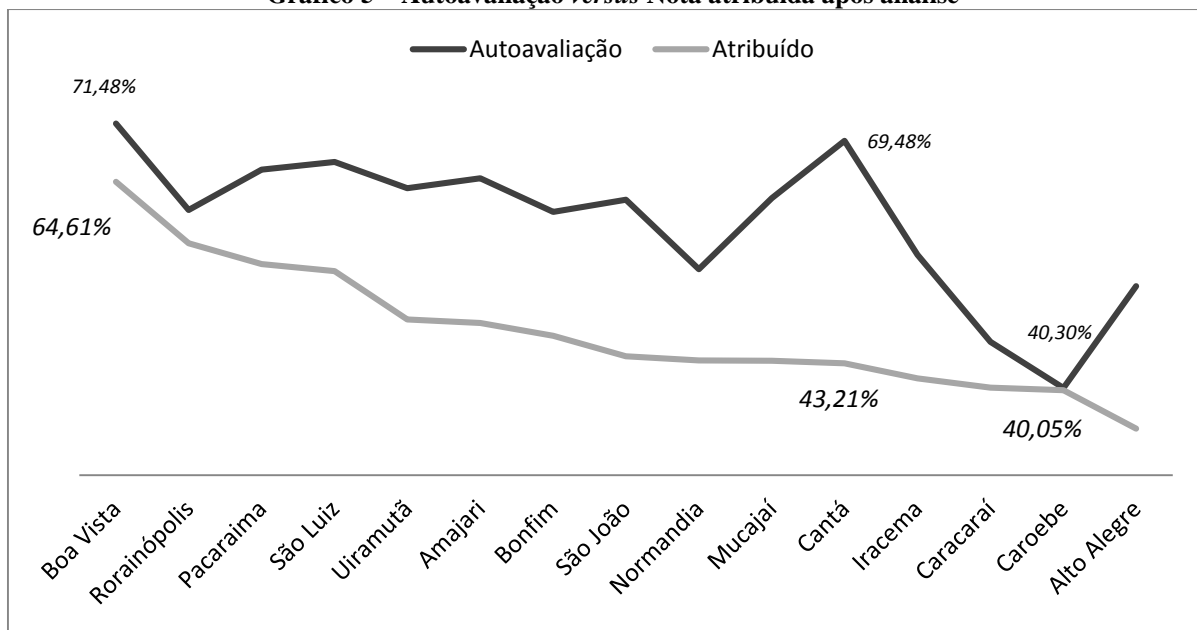
Gráfico 4 – Comparativo entre prefeituras - nível entidade



Fonte: elaboração própria, 2013

Confrontando-se o resultado da autoavaliação feita pelos gestores com a nota final atribuída pela equipe de pesquisa, após as verificações realizadas, conforme Gráfico 5, percebe-se que a maior variação entre as duas avaliações ocorreu no município de Cantá/RR (26,26 pontos percentuais) e a menor variação ocorreu no município de Caroebe/RR (0,25 pontos percentuais).

Gráfico 5 – Autoavaliação versus Nota atribuída após análise



Fonte: elaboração própria, 2013

A proximidade das duas avaliações, no caso de Caroebe/RR, alinhada a manifestações colhidas durante as entrevistas, indica que os gestores têm plena consciência de que precisam coletivamente estabelecer ações para melhorar a situação daquele município. Em contrapartida, a grande variação entre as duas avaliações ocorrida no município de Cantá/RR indica que os gestores têm uma visão distorcida quanto à real situação em que se encontra o município.

4.2 Fragilidades constatadas (por componente e elemento Coso)

Apresenta-se as fragilidades constatadas durante as aplicações dos questionários, entrevistas e verificações *in loco*. Elas foram agrupadas em cada um dos elementos constantes dos componentes da metodologia Coso, considerando-se o resultado detalhado no Mapa Comparativo – Nível Entidade, e representam uma consolidação dos dados verificados em todos os municípios. Também, serão expostos os riscos, as causas e as consequências a elas relacionadas.

4.2.1 Ambiente de Controle

Para mensuração desse componente, foram confeccionadas vinte questões, agrupadas dentro de cinco elementos: Integridade e Valores Éticos; Filosofia e Estilo Operacional de Direção; Estrutura Organizacional; Política e Práticas de Recursos Humanos e Atribuição de Autoridade e Responsabilidade (Tabela 2), as quais permitiram constatar:

Tabela 2 – Fragilidades no componente Ambiente de Controle

Elementos	Descrição	Incidência	
		Número de municípios	Percentual
Integridade e Valores Éticos	Inexistência de Código de Ética	15	100,00%
	Inexistência de mecanismos adequados para coibir desvios de natureza disciplinar	12	80,00%
Filosofia e Estilo Operacional de Direção	Desconhecimento das responsabilidades pelos chefes de setor ou serviço	10	66,67%
Estrutura Organizacional	Organograma inexistente/inadequado ou não divulgado	15	100,00%
	Não vinculação do órgão de controle interno ao prefeito	4	26,67%
	Inexistência de órgão de ouvidoria	14	93,33%
Política e Práticas de Recursos Humanos	Inexistência de quadro de lotação para as áreas de planejamento, de gestão financeira dos recursos e de controle interno	10	66,67%
	Inexistência de plano de capacitação	15	100,00%
Atribuição de Autoridade e Responsabilidade	Ausência de segregação de funções nos processos relativos às áreas de planejamento, gestão dos recursos financeiros e controle interno	7	46,67%

Fonte: mapa comparativo – nível entidade, 2013

Dentre as possíveis causas para essas ocorrências, destacam-se a gestão inadequada, quando existente, do corpo técnico da prefeitura (inexistência de estatuto, de código de ética, de plano de cargos e salários, de plano de capacitação, de mecanismos para apuração de responsabilidades). Inclusive, constatou-se que a maioria dos municípios não realiza concursos públicos há bastante tempo, o que tem comprometido a profissionalização da gestão.

A realidade observada na maioria das prefeituras é que a estrutura de servidores se modifica a cada eleição, haja vista que a maioria de cargos é do tipo cargo em comissão e as funções gerenciais são quase que exclusivamente ocupadas por pessoas sem vínculo com a prefeitura. Essa situação confirma a fragilidade quando da análise dos dados coletados por meio do “QACI: há desconhecimento das responsabilidades pelos chefes de setor ou serviço”.

O componente “Ambiente de Controle” é a base, o alicerce, para todos os outros componentes. As fragilidades registradas neste componente necessitam ser corrigidas com urgência, sob pena de ocorrerem prejuízos ao patrimônio das prefeituras e à sociedade local, haja vista suspensão na prestação de serviços públicos essenciais.

Além dessas possíveis consequências, considerando a grande dependência das prefeituras em receber recursos da União, via transferências voluntárias, é possível que essas fragilidades contribuam também para a ocorrência de desvios dos recursos repassados, ou mesmo para a aplicação irregular, fatos que podem ocasionar a suspensão de transferências e prejudicar, ainda mais, a população local.

4.2.2 Avaliação de Riscos

Para mensuração desse componente, foram confeccionadas dez questões, agrupadas dentro de três elementos: Definição de Objetivos; Identificação de Riscos; e Gestão de Riscos, as quais permitiram constatar (Tabela 3):

Tabela 3 – Fragilidades no componente Avaliação de Riscos

Elementos	Descrição	Incidência	
		Número de municípios	Percentual
Definição de Objetivos	Não adoção de planejamento estratégico e ausência de mecanismos de gestão dos objetivos e metas	14	93,33%
	Não adoção de procedimentos para evitar a descontinuidade nas ações planejadas	15	100,00%
Identificação de Riscos	Não adoção de procedimentos para identificar desvios, perdas ou furto de bens patrimoniais	13	86,67%
Gestão de Riscos	Concentração de informações relevantes nas mãos de poucas pessoas ou de pessoas externas ao quadro de agentes administrativos da prefeitura	15	100,00%
	Falhas nos mecanismos de controle dos processos de arrecadação das receitas e de realização das despesas	11	73,33%
	Inexistência de verificação se as regras de controles internos, quando existentes, estabelecidas estão sendo obedecidas	11	73,33%

Fonte: mapa comparativo – nível entidade, 2013

Dentre as fragilidades identificadas neste componente, registre-se a extrema concentração de informações relevantes nas mãos de terceiros. Durante os trabalhos de campo, foi possível constatar que as prefeituras transferiram a execução de processos críticos a empresas terceirizadas, que trabalham, por vezes, sem nenhum tipo de acompanhamento administrativo. A ausência de atividades formais para definição de objetivos, identificação e gestão de riscos pode trazer desperdícios na aplicação dos recursos, descontinuidade e má prestação dos serviços públicos à população local.

O fato de ocorrer elevada alternância de agentes administrativos, quando da mudança na chefia do executivo, é a principal causa do alto índice de fragilidades constatado neste componente. A cada nova gestão, há novos objetivos e novas prioridades, em detrimento dos anteriores. Além da prática de terceirização da gestão de processos chaves da prefeitura, identificou-se a escassez de mão de obra qualificada e a ausência de planos de capacitação como causas para que, mesmo após nove meses à frente da gestão, muitos gestores desconheçam normativos básicos da prefeitura e não tenham ações de avaliação e gestão de riscos.

A ausência de mecanismos mínimos de planejamento, de identificação e de gestão dos riscos contribui para a ineficiência no gasto dos recursos públicos, para a descontinuidade das ações desenvolvidas pelos entes municipais e também para que os trabalhos dos gestores sejam desenvolvidos com base no empirismo, notadamente com técnicas de gestão do tipo tentativa e erro. De maneira geral, os gestores adotam ações reativas, somente após a ocorrência dos eventos (muitos desses rotineiros e previsíveis) é que são tomadas medidas para a solução dos problemas advindos desses eventos.

4.2.3 Atividades de Controle

Foram confeccionadas doze questões para mensuração deste componente, agrupadas dentro de dois elementos: Aplicação Geral e Categorias Comuns de Atividades de Controle, que trouxeram as constatações da Tabela 4:

Tabela 4 – Fragilidades no componente Atividades de Controle

Elementos	Descrição	Incidência	
		Número de municípios	Percentual
Aplicação Geral	Ausência de instruções ou procedimentos formalizados para as áreas de planejamento, de gestão dos recursos financeiros e de controle da prefeitura	11	73,33%
	Inexistência de mecanismos para proteção dos bens e não aplicação das atividades de controle, quando estabelecidos	13	86,67%
	Inexistência de mecanismos formais para orientar os gestores na implementação de atividades de controle	15	100,00%
Categorias Comuns de Atividades de Controle	Inexistência de mecanismos de controle e gestão da força de trabalho da prefeitura	9	60,00%
	Inexistência de mecanismos que estabeleçam as funções e responsabilidades dos chefes e dos supervisores	9	60,00%
	Inexistência de metodologia para controlar e proteger ativos e informações importantes para a gestão	12	80,00%
	Inexistência de metodologia que garanta a segregação das funções	12	80,00%

Fonte: mapa comparativo – nível entidade, 2013

A ausência de mecanismos mínimos de controle das atividades administrativas executadas pelos gestores, notadamente nas áreas de planejamento, gestão financeira, gestão de pessoal e controle dos bens, contribui para ampliar a probabilidade da ocorrência de eventos prejudiciais à gestão da prefeitura e, por conseguinte, à população.

Além do desconhecimento dos gestores da importância de se estabelecer controles operacionais mínimos nos processos administrativos que lhes são atinentes, até mesmo de como desenhar e estabelecer tais controles, identificou-se também como causa das fragilidades constatadas, novamente, a constante mudança na estrutura de servidores da prefeitura. A cada nova gestão há um novo grupo de servidores, trazendo o risco que se perca parte do conhecimento institucional. Esse ciclo danoso está diretamente ligado à ausência de servidores efetivos e capacitados na realização das atividades administrativas mais relevantes na gestão municipal, as quais são capitaneadas, em sua maioria, por agentes públicos com vínculo precário com o Município (cargo em comissão ou terceirização).

A consequência lógica para a falha na implantação de atividades de controle, ou mesmo a inexistência destas, é o descontrole. As atividades relacionadas aos processos são realizadas sem qualquer mecanismo de conferência por parte dos supervisores, fato que provoca retrabalho, possibilita o desperdício, o mau uso e, até mesmo, o desvio dos recursos públicos.

4.2.4 Informação e Comunicação

Considerando que a comunicação das informações produzidas deve atingir todos os níveis, por meio de canais claros e abertos que permitam à informação fluir em todos os sentidos, foram confeccionadas sete questões para mensuração deste componente, agrupadas dentro de três elementos: Informação; Comunicação; e Formas e Meios de Comunicação, as quais permitiram constatar (Tabela 5):

Tabela 5 – Fragilidades no componente Informação e Comunicação

Elementos	Descrição	Incidência	
		Número de municípios	Percentual
Informação	Ausência de mecanismos para garantir que a informação relevante seja devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente	13	86,67%
	Inexistência de mecanismos para repassar aos gestores de programas e convênios informações operacionais e financeiras para ajudá-los a determinar se os atos praticados estão em conformidade com o plano de trabalho	11	73,33%
Comunicação	Inexistência de mecanismos para comunicar os deveres específicos aos agentes administrativos, bem como suas funções em relação ao controle interno	13	86,67%
Formas e Meios de Comunicação	Ausência de mecanismos que promovam a circulação das informações em todos os níveis hierárquicos da prefeitura, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura física	9	60,00%

Fonte: mapa comparativo – nível entidade, 2013

A ausência de mecanismos adequados a transmitir, de forma oficial, os deveres e responsabilidades dos agentes administrativos, para que bem executem os processos que administram, amplia os riscos de inexecução das atividades, ou mesmo de execução deficitária.

Além do natural desconhecimento da necessidade de se implantar mecanismos formais que garantam que as informações cheguem aos gestores dos processos, identificou-se como causa para as fragilidades apontadas a instabilidade na gestão do quadro de pessoal, somada à inexistência de planos de capacitação para este quadro.

Apesar das fragilidades elencadas, registre-se que o componente “Informação e Comunicação” foi o que apresentou maior média geral: 56,19% (Tabela 1) . No entanto, essas fragilidades, considerando os níveis de maturidade apresentados quando da análise isolada de cada município, possibilitam a ausência de comunicação dentre os setores e tem por consequência a baixa eficiência na aplicação dos recursos públicos.

4.2.5 Monitoramento

Para mensuração deste componente, foram confeccionadas seis questões, agrupadas dentro de três elementos: Monitoramento Permanente; Avaliação Separada e Monitoramento de recomendações e planos de ação, as quais trouxeram as constatações da Tabela 6:

Tabela 6 – Fragilidades no componente Monitoramento

Elementos	Descrição	Incidência	
		Número de municípios	Percentual
Monitoramento Permanente	Não identificação dos pontos de controle dos processos de trabalho das áreas de planejamento e gestão financeira	15	100,00%
	Não realização de reuniões entre os agentes administrativos e chefes com o objetivo de avaliar a eficácia dos controles internos	13	86,67%
	Inexistência de canais de comunicação entre dirigentes e funcionários a respeito dos controles administrativos existentes	14	93,33%
Avaliação Separada	Inexistência de planos de avaliação dos sistemas de controles internos, que deveriam ser estabelecidos pelo órgão de controle interno da prefeitura	15	100,00%
Monitoramento de recomendações e planos de ação	Inexistência de plano de monitoramento em relação às verificações e recomendações emanadas do órgão de controle interno	15	100,00%

Fonte: mapa comparativo – nível entidade, 2013

A ausência de mecanismos de monitoramento compromete toda a estrutura do sistema de controles internos. O alto percentual de fragilidades constatadas no componente “Atividades de Controle” contribuiu para ampliar o percentual de fragilidades verificadas neste componente. De fato, se inexistem atividades de controles, não há o que se monitorar. A inexistência de atividades de monitoramento compromete a expectativa de controle que deve existir nos gestores dos processos e amplia os riscos de má utilização de recursos, de perda e desvio de bens e de não execução das tarefas, até mesmo aquelas mais rotineiras.

Dentre as causas para a inexistência de mecanismos de monitoramento, destacam-se a inexistência de planos de capacitação, a perda do capital intelectual da prefeitura, quando da mudança de gestão, e a ausência de conhecimentos básicos de gestão. Não se concebe atividades humanas desenvolvidas em grupo sem atividades de controles e monitoramento da correta aplicação dessas atividades estabelecidas. A gestão da maioria das prefeituras do estado ainda está fundamentada no empirismo e em métodos de tentativa e erro.

O alto percentual de fragilidades encontradas nesse componente contribui para reduzir nos gestores públicos a expectativa de controle, fato que pode proporcionar a ocorrência de desvios e má aplicação dos recursos públicos. Além disso, a inexistência de monitoramento compromete toda a confiabilidade do SCI.

4.3 Situação dos Órgãos de Controle Interno dos Municípios de Roraima (2013)

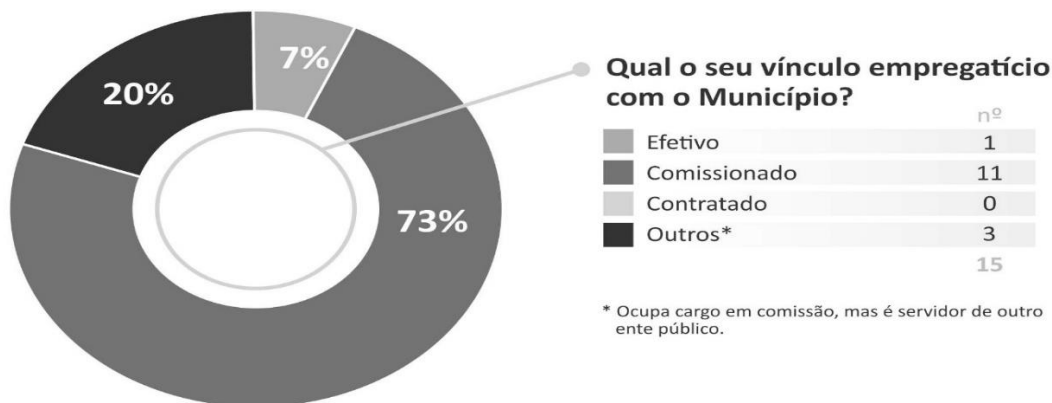
De acordo com a metodologia Coso, as estruturas administrativas de controle interno das entidades e órgãos, incluindo-se os auditores internos, são importantes mecanismos para se garantir que os controles operacionais estabelecidos funcionem de forma adequada e efetiva, principalmente por causa da subordinação direta ao dirigente máximo da entidade ou do órgão e pela autoridade que lhe é conferida via normativos.

Nesse contexto, haja vista os objetivos estabelecidos, fez-se necessário avaliar a situação em que se encontram os órgãos de controles internos dos municípios sob os aspectos normativos, organizacionais e operacionais, notadamente: existência formal; subordinação direta ao Prefeito; formalização de plano de capacitação para os agentes administrativos do setor; existência de planos de avaliação dos sistemas de controles administrativos e de planos de monitoramentos das recomendações emitidas; natureza do vínculo do chefe do órgão de controle interno; nível de escolaridade do Chefe do Órgão de Controle Interno (OCI); e quantidade de agentes administrativos lotados na área de controle interno.

Em relação às questões apresentadas, constatou-se que somente o município de Mucajaí/RR não possui estrutura administrativa de controle interno formalmente constituída, além disso, dos quatorze municípios que possuem tal estrutura, identifica-se que três chefes não estão subordinados diretamente ao prefeito: Alto Alegre/RR, Caracará/RR e Rorainópolis/RR.

Importante observar que em onze municípios, o que representa 73,33%, os Chefes do Órgão de Controle Interno são ocupantes exclusivamente de cargo em comissão. Já em Amajari/RR e Mucajaí/RR, os chefes desses setores são servidores ocupantes de cargo efetivo na administração pública, destaque para este último (Mucajaí/RR) cujo chefe do setor é servidor integrante do quadro da própria prefeitura, consoante disposição no Gráfico 6:

Gráfico 6 – Vínculo empregatício dos Chefes dos OCI's com os municípios

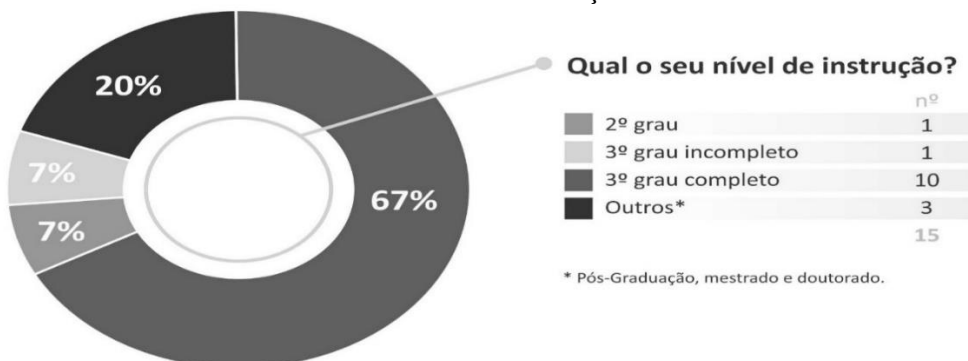


Fonte: elaboração própria, 2013

Situação peculiar foi identificada nos municípios de Caroebe/RR e Pacaraima/RR, apesar de localizados em extremos opostos do Estado, esses dois entes políticos possuem a mesma pessoa como Chefe do Órgão de Controle Interno, que ainda manifestou ser ocupante de cargo efetivo em outro ente político.

Quanto ao nível de escolaridade dos Chefes dos Órgãos de Controle Interno, constata-se que, nos municípios de Bonfim/RR e Uiramutã/RR, os chefes não possuem, ao menos, a graduação, conforme demonstrado no Gráfico 7:

Gráfico 7 – Nível de instrução dos Chefes dos OCI's



Fonte: elaboração própria, 2013

Em relação à quantidade de agentes administrativos lotados nos órgãos de controle, percebe-se (Gráfico 8) que somente Boa Vista/RR, município que concentra 63% da população do Estado, possui mais de dez servidores. Essa quantidade reduzida de agentes administrativos está diretamente associada a dois fatores: a diminuta estrutura administrativa dos entes

municipais e a não compreensão, por parte dos gestores, da finalidade e da importância da existência de controles internos adequadamente estruturados e com atribuições, responsabilidades e prerrogativas claramente definidas, além de servidores devidamente capacitados.

Gráfico 8– Total de agentes administrativos versus valores recebidos da União



Fonte: elaboração própria, 2013

Por fim, convém destacar que nenhum dos municípios possui planos de capacitação formalmente instituídos para os agentes administrativos lotados na área de controle. Ressalta-se que não há planos de avaliação dos sistemas de controles administrativos, quando instituídos, tampouco planos para realização de monitoramentos das recomendações emitidas.

5 CONCLUSÃO

A pesquisa revela que ao aplicar o modelo *COSO I*, em nível de entidade, em todos os SCI dos municípios do Estado de Roraima, resulta em uma média geral de 47,03% de maturidade, o que os posiciona no início do nível **intermediário** (40-70%). Em componentes têm-se: Ambiente de Controle (51,37%), Avaliação de Risco (42,60%), Atividades de Controle (44,17%), Informação e Comunicação (56,19%) e Monitoramento (40,83%).

De forma individual doze municípios apresentam maturidade **intermediária**: Boa Vista (65%), Rorainópolis (57%), Pacaraima (55%), São Luiz do Anauá (54%), Uiramutã e Amajari (48%), Bonfim (46%), São João da Baliza, Normandia, Mucajaí, Cantá e Iracema (44%); e três **Básica**: Caracaráí e Caroebe (40%) e Alto Alegre (36%).

Considerando os resultados mensurados, é possível concluir que os controles operacionais atualmente existentes são pouco desenvolvidos, fato que contribui sobremaneira para ampliar o risco nos processos de trabalhos relacionados à gestão dos bens patrimoniais, dos recursos próprios e dos transferidos pela União.

Corroborando essa constatação, é notório que – em relação aos aspectos normativos, organizacionais e operacionais – os órgãos de controle interno dos municípios precisam ser mais bem estruturados para que possam bem cumprir suas atribuições como agentes indutores da melhoria da eficiência e efetividade dos sistemas de controles administrativos estabelecidos.

Considerando as análises conclusivas e as fragilidades reveladas na pesquisa, faz-se necessário o desenvolvimento de objetos direcionados no sentido de construir mecanismos legais que institua a obrigação de instalação, efetivo funcionamento e continuidade administrativa dos sistemas de controles internos municipais, tais como projeto de lei que

vincule o órgão de controle interno diretamente ao chefe do Poder Executivo Municipal; normativo que descreva a autoridade, as responsabilidades e a atuação do órgão de controle interno municipal; manual das atividades de controle interno, que estabeleça os instrumentos de que faz uso o órgão de controle interno no cumprimento de sua missão institucional; código de ética, com os princípios e normas éticos aplicáveis a todos os órgãos e entidades pertencentes ao Poder Executivo Municipal; plano de capacitação para os agentes públicos municipais, com a descrição da área temática, a competência necessária, a modalidade (presencial ou à distância) e a instituição que oferece, dentre outros.

REFERÊNCIAS

AUSTRÁLIA; NOVA ZELÂNDIA. Standards. Committee OB-007. AS/ NZS 4360:1999, Risk management. 2. ed. Sidney; Wellington, 1999.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. (2009). Acórdão 1074/2009-plenário. Brasília; Sessão de 20 de maio de 2009. DOU de 22 de maio de 2009. Disponível em: <http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario?cmbTipoPesquisa=ACOR>>. Acesso em: 08 jun. 2013.

_____. Tribunal de Contas da União. (2014). Acórdão 568/2014-plenário. Brasília; Sessão de 12 de março de 2014. DOU de 17 de março de 2014. Disponível em: <http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario?cmbTipoPesquisa=ACOR>>. Acesso em: 20 mar. 2014.

_____. Tribunal de Contas da União. (2012). Curso de avaliação de controles internos / Tribunal de Contas da União; Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Bruno Medeiros Papariello. 2. ed. – Brasília : TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012.

CADBURY COMMITTEE. Report of the committee on the financial aspects of corporate governance. London, 1992. Disponível em: <<http://www.ags.gov.au>>. Acesso em: 10 jul. 2013.

COCO, do Instituto Canadense de Contadores (CICA), no Canadá (Guidance on Assessing Control – The CoCo Principles – Toronto, 1997. Disponível em: <<http://www.cica.ca>>. Acesso em 12 jul. 2013.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. (Org.) *Internal Control – Integrated Framework*: United States of America: COSO, 1992. (Executive Summary). Disponível em <www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm>. Acesso em: 25 jun. 2013.

_____. Enterprise Risk Management Framework - COSO ERM. *Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada*. PriceWaterhouseCoopers, COSO, Audibra, Nov. 2006. (Sumário Executivo. Estrutura) Disponível em: http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf .Acesso em: 26 jun. 2013.

_____. Gerenciamento de Riscos Corporativos: estrutura integrada: técnicas de aplicação. PriceWaterhouseCoopers, COSO, Audibra. Nov. 2006.

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.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006. Anais... São Paulo: Universidade de São Paulo, 2006.

ESTADOS UNIDOS. Government Accountability Office (GAO). GAO-01-1008G: ferramenta de gestão e avaliação de controle interno. Washington, D.C: Government Accountability Office, 2001.

_____. GAO-01-1008G: internal control management and evaluation tool. Aug. 2001. Disponível em: <<http://www.gao.gov/new.items/d011008g.pdf>>. Acesso em: 19 jul. 2013.

INTOSAI. GOV 9100 Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector. 2004. Disponível em: <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf>>. Acesso em 19 jul. 2013.

KING REPORT. Executive Summary. 2002. Disponível em: <http://www.ecgi.org/codes/documents/executive_summary.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2013.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável as Ciências Sociais. in: Beuren, I. M. (org.). Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: atlas. p. 76-97, 2012.

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: atlas, 1999.