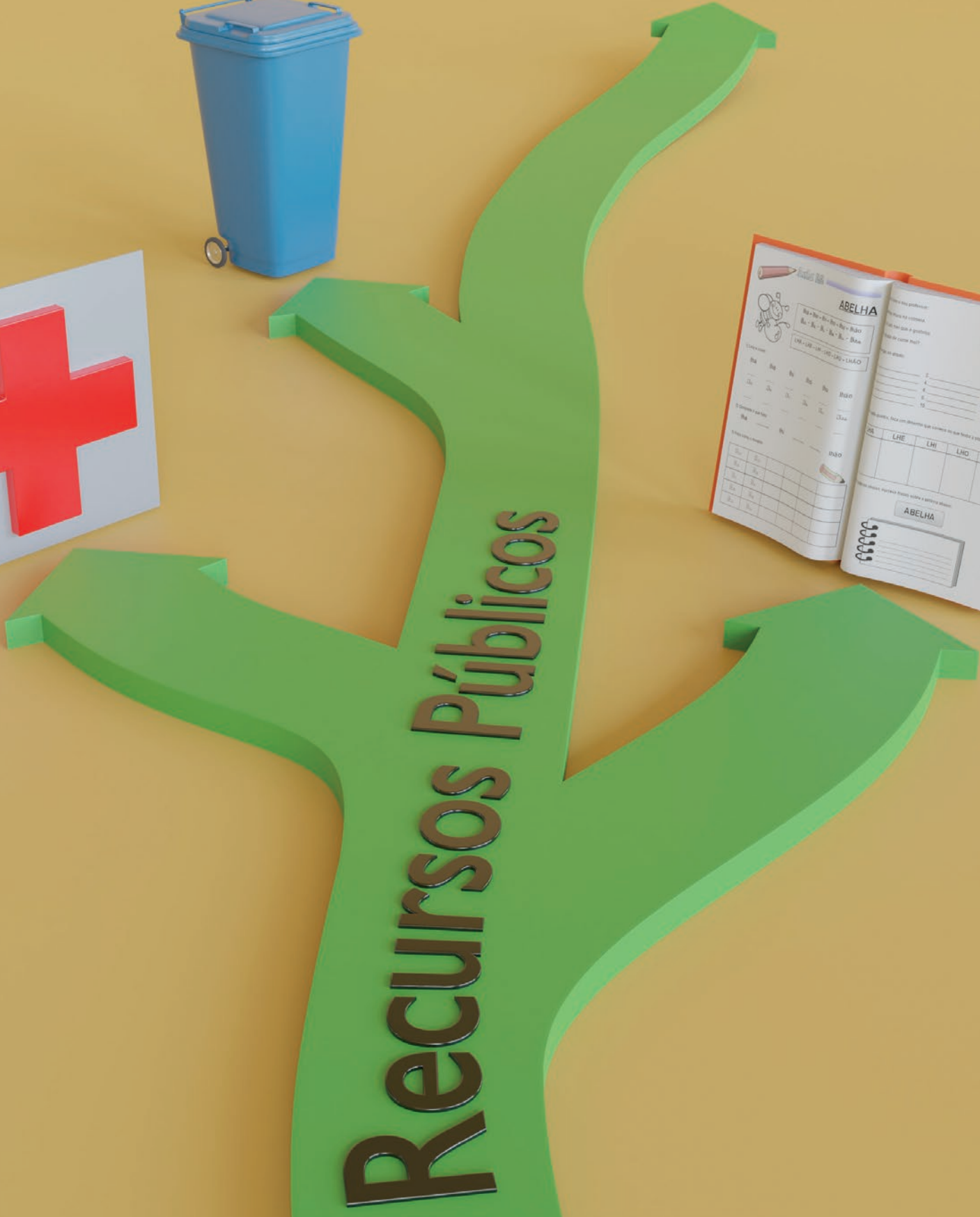


Recursos Públicos



Análise dos Relatórios das Auditorias Municipais: estudo do controle interno à luz da Resolução n.º 001/2009 do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco

Asssegurar o correto gerenciamento dos recursos públicos, promover uma boa governança e combater os desvios são problemáticas preocupantes não apenas aos brasileiros, pois estudos sobre a corrupção são amplamente abordados em diversos países e sob vários enfoques. No setor público, onde a preocupação com o bom uso dos recursos públicos, seguir princípios de regulação e legalidade são exigências cotidianas, a preocupação com os controles internos como forma de apoiar os gestores da missão de administrar, subsidiar o controle externo e fomentar o controle social deve estar incorporada à realidade do setor de forma ampla. O Controle da Administração Pública afeta não só a conduta dos governantes, como também os projetos de políticas públicas por eles elaborados. Este trabalho coletou evidências por meio das prestações de contas anual dos municípios, pela pesquisa documental, e consistiu na análise dos Relatórios de Auditoria Interna referentes aos exercícios de 2014 a 2017, exigidos no envio da Prestação de Contas dos referidos municípios e disponibilizados pelo TCE/PE em seu site para a consulta pública no ambiente específico sobre “prestação de contas”. Após a análise dos relatórios, foi possível constatar que 36% das prefeituras não possui independência hierárquica necessária, atuando exclusivamente como “Coordenadoria” órgão de *staff*. Em uma análise mais aprofundada, foi possível identificar que 40% dos municípios não efetuaram nenhum tipo de procedimento de controle interno, no período de 2014 a 2017, o que vai de encontro da Resolução do n.º 001/2009 do TCE/PE. Por fim, o cenário ainda é mais crítico, pois as recomendações para as áreas de Estrutura Administrativa e Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) não receberam nenhum tipo de procedimento.

José Felipe Pereira da Silva

Faculdade de Ciências Humanas de Pernambuco (Esuda) Mestre em Ciências Contábeis – UFPE.

Anderson Souza de Almeida

Faculdade de Ciências Humanas de Pernambuco (Esuda).

1. Introdução

Assegurar o correto gerenciamento dos recursos públicos, promover uma boa governança e combater os desvios são problemáticas preocupantes não apenas aos brasileiros, pois estudos sobre a corrupção são amplamente abordados em diversos países e sob vários enfoques. Segundo Sousa, Souto e Nicolau (2017, p. 163), diversos escândalos de natureza contábil, decorrentes de fraudes e/ou corrupção, a busca pela eficiência e eficácia operacional para o retorno financeiro dos acionistas ou alcance das demandas sociais, e os requisitos de observância de um conjunto de regramentos e normas cada vez mais amplo e complexo exigido das organizações, mantêm o tema do risco e controle sob o foco da atenção de gestores e pesquisadores nas áreas pública e privada.

Os controles internos das organizações atuam em conjunto para promover, de forma equilibrada, as ações necessárias ao atingimento dos objetivos da entidade e para definir as limitações ao comportamento dos atores envolvidos neste processo que possam conduzir a um direcionamento inadequado ou inescrupuloso das suas operações e/ou dos objetivos traçados (WALSH; SEWARD, 1990; CHUNG; CHONG; JUNG, 1997.).

No setor público, onde há preocupação com o bom uso dos recursos públicos, seguir princípios de regulação e legalidade são exigências cotidianas, e a preocupação com os controles internos como forma a apoiar os gestores da missão de administrar, subsidiar o controle externo e fomentar o controle social deve estar incorporada à realidade do setor de forma ampla. A ideia central

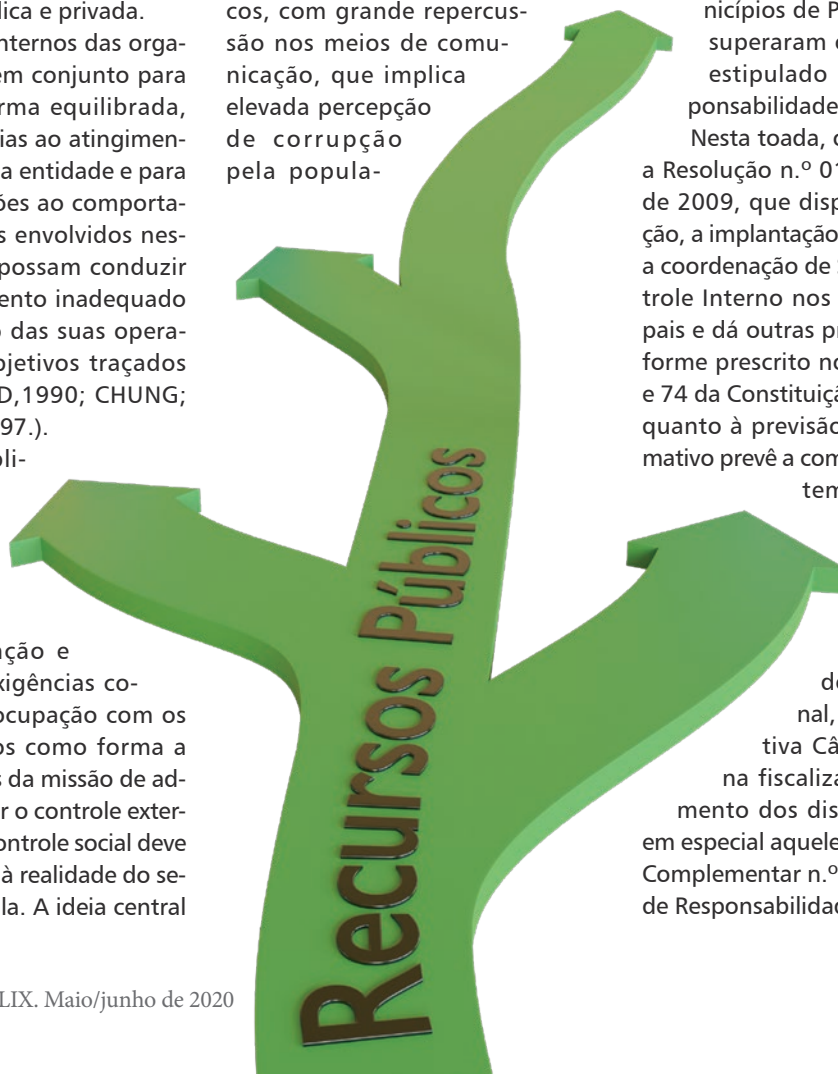
é que as instituições de controle produzam inteligência capaz de melhorar áreas vulneráveis à corrupção ou de fraco desempenho em políticas públicas, o que pode torná-las não apenas menos suscetíveis à corrupção, mas também mais eficientes no desempenho de suas atividades.

O Controle da Administração Pública afeta não só a conduta dos governantes, como também os projetos de políticas públicas por eles elaborados. Nas últimas décadas, houve significativos avanços ocorridos no fomento ao Controle na Administração Pública nos últimos anos (Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei de Acesso a Informação, Lei Anticorrupção). Todavia, escândalos recentes como o da “operação lava a jato” evidencia um grande número de casos de corrupção nas entidades públicas, causado pela má utilização dos recursos públicos, com grande repercussão nos meios de comunicação, que implica elevada percepção de corrupção pela popula-

ção, deixando clara a necessidade de melhores sistemas de Controle Interno nessas entidades. A título de ilustração, o Brasil caiu nove posições no Índice de Percepção da Corrupção (IPC) em 2018 em comparação a 2017, ocupando a 105ª colocação entre 180 países avaliados.

No que tange as finanças públicas, segundo pesquisa realizada em dezembro de 2018 pela Confederação Nacional dos Municípios (CNM), um terço dos municípios brasileiros encerraram as contas do exercício com dificuldade para pagar fornecedores e, até mesmo, para quitar em dia as folhas de pagamento de dezembro e o 13º salário dos servidores. Esse cenário ainda é mais crítico no Estado de Pernambuco, onde, segundo o Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE/PE), dos 184 municípios de Pernambuco, 108 superaram o teto de gastos estipulado pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nesta toada, o TCE/PE instituiu a Resolução n.º 01, em 1º de abril de 2009, que dispõe sobre a criação, a implantação, a manutenção e a coordenação de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Municipais e dá outras providências, conforme prescrito nos artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal. Ainda quanto à previsão legal, este normativo prevê a competência dos Sistemas de Controle Interno Municipais, juntamente com o controle externo, exercido por este Tribunal, auxiliar a respectiva Câmara Municipal na fiscalização do cumprimento dos dispositivos legais, em especial aqueles previstos na Lei Complementar n.º 101/2000 – a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).



“As necessidades humanas, materiais ou imateriais, constituem o pressuposto de toda a atividade econômica. Parte dessas necessidades é satisfeita por meio da atividade privada e outra parte é atendida por intermédio da atividade desenvolvida pelas entidades públicas.”

Diante das dificuldades financeiras e administrativas enfrentadas pelos municípios, bem como às exigências impostas pela legislação em vigor, que vislumbram boas práticas de gestão, quanto à prevenção de irregularidades e falhas de natureza legal, contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, recomendadas pela literatura, essa pesquisa busca responder à seguinte questão: **Como as instruções decorrentes de regulamentos dos Tribunais de Contas destinadas a implantação do Sistema de Controle Interno nos Poderes Municipais, atendem à legislação vigente e às normas técnicas de auditoria?**

Diante do cenário apresentado, o objetivo do presente estudo é analisar os relatórios de auditoria realizadas no período de 2014 a 2017 pelos órgãos de Controle Interno municipal em cumprimento à Resolução n.º 001/2009 do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco sobre a prestação de contas anual, contemplando todas as prefeituras da região metropolitana, buscando identificar os achados de Auditoria e as principais áreas de atuação destes órgãos nos municípios pesquisados.

O objetivo de investigar as ações de fiscalização dos órgãos de controle municipal, em detrimento de

outras esferas de governo, foi tomado pela importância que esses entes possuem para a efetividade da gestão pública e por suas ações estarem próximas à sociedade, dentro dos preceitos estabelecidos no Capítulo IV da CF/88, refletindo-se diretamente nos problemas sociais mais básicos do cidadão como a saúde, educação, saneamento, moradia, transporte, comércio, etc.

2. Referencial Teórico

2.1 Administração Pública

As necessidades humanas, materiais ou imateriais, constituem o pressuposto de toda a atividade econômica. Parte dessas necessidades é satisfeita por meio da atividade privada e outra parte é atendida por intermédio da atividade desenvolvida pelas entidades públicas. Assim, o Estado organiza-se como um sistema de funções que disciplinam e coordenam os meios para atingir determinados objetivos de modo a cumprir com seu papel de atender às necessidades públicas (KRONBAUER et al., 2011).

A organização administrativa do Brasil se divide em três esferas, que são conhecidas como federal (união), estadual e municipal, con-

forme indica a Constituição Federal do país (1988, Art.18), tendo cada uma delas um campo de atuação, assim como independência entre si. Liziero (2018) afirma que uma das características referente à organização federal é a divisão de competências entre os entes da União, ou seja, cada ente, União, Estado, Distrito Federal e municípios, terá atribuições únicas ou complementares.

O cenário político-administrativo brasileiro apresenta um modelo federativo altamente descentralizado, na inclusão do município como ente federado, com autonomia política, administrativa e financeira, com governo próprio e funções exclusivas, determinadas explicitamente pela Constituição Federal (TAVARES, 2009).

O município pode ser entendido como o menor ente do Estado Federal, isto devido ao seu poder de representação quanto a questões de alcance nacional, porém, não é dos menos esquecidos; no Brasil são mais de 5.000 municípios (IBGE, 2010), o que indica quantidade considerável deste ente. Por sua atuação fincada ao espaço a que pertence, à região delimitada, o município se torna o ente público mais próximo da população, característica que o faz ser importante executor das políticas públicas.

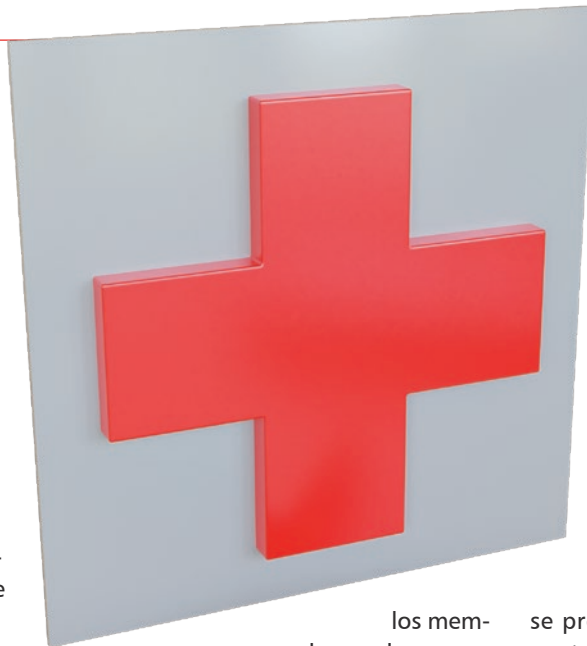
Tal representação é apontada na Constituição Federal, quando é previsto que cabe aos municípios a legislação dos assuntos locais (CF, 1988, I, Art. 30) e a prestação de serviços públicos de interesse local (CF, 1988, V, Art. 30). Diante disso, o município, além de complementar a atuação dos entes Federal e Estadual, também é promotor de políticas públicas únicas, voltadas à população pertencente ao seu espaço.

De acordo com a Constituição do Estado de Pernambuco (Art. 75), o território do Estado de Pernambuco é dividido em municípios como unidades territoriais dotadas de autonomia política, normativa, administrativa e financeira, nos termos assegurados pela Constituição da República, por esta Constituição, por lei complementar estadual e pelas Leis Orgânicas dos Municípios.

Conforme demonstrado no Art. 75 da constituição do Estado Pernambuco em que reconhece o município, em consonância com a Constituição Federal do Brasil, como um dos entes formadores do Estado Federal no país.

O município, tal qual a União e os estados, também é dividido em Poder Executivo e Legislativo, porém não em Poder Judiciário (CF, 1988, Art. 31). Para o funcionamento dessa dinâmica, faz-se necessário um sistema de freios e contrapesos, baseados no pensamento de *Montesquieu e Locke*, e expresso na Constituição Federal (1988, Art. 2º), exercido por todos os poderes, para tal, o Poder Judiciário faz-se presente, em sua esfera federal e estadual, a fim de garantir o referido sistema.

Stoner (1999, p.4) argumenta que "A Administração é o processo de planejar, organizar, liderar e controlar os esforços realizados pe-



los membros da organização e o uso de todos os outros recursos organizacionais para alcançar os objetivos estabelecidos". À parte de administração ser efetiva, percebe-se, de acordo com Stoner (1999), que deve haver uma conjunção de fatores, entre os quais, a última citada, faz menção ao controle para que a administração seja completa.

2.2 Controle Interno

Os órgãos de controle interno municipal devem atuar no fomento constante da revisão e avaliação dos sistemas e procedimentos de controles internos a serem introduzidos pela administração pública, com a intenção de permitir a efetividade da aplicação dos recursos possibilitando um papel importante no gerenciamento de riscos em todas as instituições da esfera de Governo (MU'AZU e SITI, 2012).

Segundo Silva (2002), o ato de controlar algo está relacionado à manipulação do objeto a fim de atingir algum objetivo. Ou seja, ter controle sobre algum objeto é influenciá-lo o máximo possível para que ele siga um curso predeterminado, esta ação pode estar vinculada a sistemas eletrônicos, *hardwares* e *softwares*, como também pode

estar, parcialmente ou inteiramente, relacionado à participação humana. Já Stone (1999, p.7) diz, em aparente concordância com Silva, que por meio da função de controlar, o administrador mantém a organização no caminho escolhido.

Diante dessas expressões, sintetiza-se que o controle na administração de uma organização é essencial para manter em continuidade o que é planejado, o que se pretende fazer da entidade. O controle não se submete somente às organizações privadas, mas também está presente nas formações públicas, aliás, tem papel de destaque no âmbito estatal. Este controle pode ser atuante em duas frentes, na forma de controle externo e de controle interno.

Segundo a Constituição Federal (1988, Art. 70), são atribuições dos controles interno e externo realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Almeida (1996, p.50) afirma que o controle interno tem o objetivo de trazer fidedignidade para as informações, isto com o intuito de proteger os ativos e o patrimônio das entidades, além de conduzir a administração pública às boas práticas.

Attie (1998, p.112) segue na mesma direção ao considerar o controle interno como um planejamento dedicado à promoção da representação fidedigna, isto feito ao verificar as informações contábeis e, com isso, proteger o patrimônio da entidade, além de fazer com que a entidade percorra o que foi traçado

“É preciso também atentar à diferença entre os termos controle interno e sistema de controle interno e isso se dá porque o primeiro faz referência a qualquer método de controle sobre algo, o que pode ser dado pelo controle exercido pelo agente a fim de evitar o erro e/ou a fraude.”

anteriormente pela administração – este aspecto, que também está em conformidade com as definições de controle apresentadas, é importante para atender ao que está disposto no orçamento público, garantindo que haja execução orçamentária.

É preciso também atentar à diferença entre os termos controle interno e sistema de controle interno e isso se dá porque o primeiro faz referência a qualquer método de controle sobre algo, o que pode ser dado pelo controle exercido pelo agente a fim de evitar o erro e/ou a fraude. O Instituto de Auditores Internos do Brasil (1992, p.48) define o controle interno como sendo as ações tomadas pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A alta administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização.

Portanto, o controle interno em si pode ser reconhecido como os atos realizados tanto por um funcionário ou setor como por toda a organização, mas de maneira independente ao que é previsto na constituição, a qual dispõe a exis-

tência de órgãos dedicados à atribuição de controle.

A Constituição Federal (1988, Art.74) confirma a existência de órgãos responsáveis ao elencar as finalidades do controle interno: os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno, sendo, portanto, imputadas ao Poder Executivo do Estado brasileiro, nas esferas federais, estaduais e municipais, a criação e a manutenção de órgãos centrais voltados à atividade de controle.

Estes órgãos têm em seu cerne, conforme Attie (1998), o controle, a fim de garantir a boa utilização dos recursos públicos, mas também de atender, conforme disposto na Constituição Federal (1988, Art.74, Cap. IV), aos órgãos de controle externo:

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Dito isto, além das tarefas propriamente de controle, há também o encargo de manter os órgãos de controle externo, os quais são vinculados ao Poder Legislativo, cientes das irregularidades ocorridas, posição que põe os órgãos de controle interno como agentes da legalidade nas instituições públicas, papel que evidencia a importância da existência desses órgãos. Esta função também é apresentada na Lei n.º 8.666 (1993, artigos 45, 113 e 116), referente às licitações; nela é demonstrado que os órgãos de controle interno devem atuar para que os atos administrativos estejam em conformidade com as boas práticas licitatórias.

2.2.1 Controle Interno Municipal

O controle no âmbito municipal tem seu fundamento na própria Constituição, conforme relatado neste estudo, além das regulamentações previstas nas resoluções dos órgãos de controle externo estaduais, os tribunais de contas. A Constituição Federal (1988, Art. 31) estabelece que a fiscalização do município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

Diante do exposto na Constituição, é possível saber que a Carta Magna tem a preocupação com o andamento das políticas públicas nos municípios do país, isso devido à importância dada ao controle sobre as contas dos municípios, sendo que a importância ao controle é tamanha que órgãos municipais devem ser criados para atender à classificação de sistema de controle interno.

2.2.2 Funções do Controle Interno

O controle interno tem sua atuação de maneira contínua, com extensão a todo o exercício anual, sempre realizando suas funções de controle, diferente das auditorias externas, as quais atuam por tempo limitado. A Lei Federal n.º 4.320 (1964, Art.77) demonstra essa atuação continuada do controle interno, orientando quanto à verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária de forma prévia, concomitante e subsequente.

Dito isto, o controle interno atuará para inibir erros e/ou fraudes antes que eles ocorram, de maneira prévia e, no momento que ocorrem, agir de maneira concomitante e, posteriormente, auditar atos já ocorridos, agora já transformados em fatos. Este último trabalho assemelha-se bastante com a auditoria, pois, devido ao compartilhamento de investigação subsequente, o método da retrospectiva fica evidenciado.

Sá (2002, p. 34) argumenta que as tarefas do auditor precisam ser planejadas e a execução deve acompanhar acontecimentos assim como observar aqueles que já ocorreram. Existem tarefas “concomitantes” e “subsequentes”, ou seja, as que acompanham fatos patrimoniais enquanto ocorrem e as que só procedem à verificação depois de sucedidos os fenômenos.

Devido à natureza de controle orçamentário, patrimonial, contábil e financeiro, o controle interno deve sempre estar em atividade, assim fica entendido o motivo de tamanha extensão das atividades, desde a raiz até a consumação dos atos da administração pública.

2.3 Aspectos da Resolução N.º 01/2009 do TCE/PE

O Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco é o órgão de controle externo criado para a missão institucional de controle no Estado de Pernambuco, conforme o Art. 1º da Lei Orgânica (Lei n.º 12.600/2004/2004). Este órgão cumpre os mandamentos expressos na Constituição Federal, como avaliar e julgar as contas públicas, verificar o cumprimento das normas de responsabilidade fiscal, mas está limitado à esfera espacial do estado, julgando as contas do governador, prefeitos, secretarias estaduais e municipais, bem como de todos os órgãos da Administração Pública

Direta e Indireta do Estado (LEI N.º 12.600/2004, ART. 2º).

O sistema de controle interno dos órgãos do Estado de Pernambuco também está sob a tutela do Tribunal de Contas de Pernambuco (LEI N.º 12.600/2004, ART. 11) com a responsabilidade de acompanhar a instituição e o correto funcionamento dos Sistemas de Controle Interno dos seus jurisdicionados. Além da competência de fiscalizar e julgar contas, cabe ao TCE/PE decidir sobre a legalidade, a legitimidade, a eficácia, a eficiência e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas (Lei N.º 12.600/2004, ART. 12). O Tribunal de Contas poderá emitir acórdãos, decisões, pareceres e resoluções (Lei N.º 12.600/2004, ARTIGOS 54 e 56).

2.3.1 Procedimentos do Controle Interno à luz da Res. N.º 001/2009 do TCE/PE

Em abril de 2009, o Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco emitiu a resolução n.º 01/2009, que dispõe sobre a criação, a implantação, a manutenção e a coordenação de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Municipais. Esta resolução busca fomentar o Sistema de Controle Interno com o objetivo de orientar e trazer procedimentos para a realização de auditorias e outras atribuições.

Vale ressaltar o aprofundamento do que é, como deve ser e como executar as funções de controle interno. A resolução tratou, mais do que expresso na Constituição ou na Lei n.º 12.600/2004, dessas definições de controle, o que, integradas às outras orientações, são importantes para o funcionamento mais focado e com menos receios por parte do órgão central de controle interno.



“O controle interno tem sua atuação de maneira contínua, com extensão a todo o exercício anual, sempre realizando suas funções de controle, diferente das auditorias externas, as quais atuam por tempo limitado.”

A Resolução n.º 01/2009, nos anexos I e II, demonstram em quais áreas deve atuar o controle interno, assim direcionando o trabalho e dando apontamentos práticos do que deve ser abordado e auditado. Na primeira parte do Anexo I, é observado que o Sistema de Controle Interno deve ser o agente de instrução de como deve ser a estrutura de administração pública. Nesta questão, o controle interno ganha dimensões relevantes por ser promotor do bom funcionamento dos atos administrativos, o que está intimamente ligado aos fatores que criam uma administração (planejar, organizar, dirigir e controlar).

Na segunda parte do Anexo I, é imputado ao Sistema de Controle Interno o papel de fiscalizar e avaliar a execução orçamentária; aborda questões de aquisição de bens e serviços, dando providências como devem ser realizadas as compras, licitações, despesas em geral.

Na parte IV, referente à comunicação e eventos públicos do município, fica claro o papel do Sistema de Controle Interno para que os órgãos públicos atendam ao Princípio da Publicidade, segundo Meireles (2000, p.89). Este princípio abarca os atos estatais, não só os oficiais, mas, também, os de ordem interna dos agentes da máquina pública,

ressalvados as partes previstas na Constituição (direito à privacidade e sigilo nacional). O intuito é manter a população ciente dos atos e fatos ocorridos por parte da administração pública direta e indireta.

As partes V, VI e VII, respectivamente, Tributação, Finanças e Contabilidade, são de cunho contábil; basicamente coloca o Sistema de Controle Interno como o responsável por averiguar e instruir aos elaboradores da contabilidade dos órgãos públicos a seguir e aplicar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, bem como os Princípios geralmente aceitos – papel importante para que haja uma contabilidade que represente fidedignamente os fatos contábeis e registre, adequadamente, o patrimônio público e os ativos em geral.

A parte VIII do Anexo I busca trazer o controle interno para a gestão de recursos humanos, observando a correta elaboração das folhas de pagamentos, concursos públicos, nomeações e desonerações, etc., todas à luz da legalidade. O Anexo I trata ainda do Patrimônio (IX), Tecnologia da Informação (X), Obras e Serviços de Engenharia (XI), Educação (XII), Saúde Pública (XIII) e Regime Próprio de Previdência Social (XIV). A ideia de efetuar controles por todas essas áreas (14, no total) é a de ga-

rantir que haja uma administração pública subordinada à legislação e às boas práticas, e, também, condizente com uma administração que traga eficácia e eficiência no uso dos bens públicos.

3. Metodologia

De acordo com Silva e Menezes (2001), no que concerne à natureza, esta pesquisa classifica-se como aplicação de um modelo estabelecido pela Resolução do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, pois foi desenvolvida com o intuito de solucionar um problema específico; sua abordagem é quantitativa e o seu objetivo descritivo, tendo-se utilizado para a coleta de dados o procedimento técnico documental disponibilizado na Prestação de Contas Anual dos Municípios Jurisdicionados.

O foco de pesquisa buscou a análise dos apontamentos dos órgãos de controles internos em seus procedimentos de Auditoria Interna emitidos, referentes aos exercícios de 2014 a 2017, correspondentes aos Poderes Executivos Municipais da região metropolitana do Recife. A Região Metropolitana do Recife (RMR) possui atualmente 15 (quinze) municípios inclusive a capital do Estado de Pernambuco.

A RMR é a mais populosa, urbanizada e rica do Estado de Pernambuco e, por este motivo, se constitui a importância do estudo. Além disso, o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) divulgado pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (Ipea, 2013) demonstra as dimensões de riqueza, educação e esperança média de vida, de forma padronizada de avaliação do bem-estar de uma população. Assim sendo, este fator também evidencia a motivação de utilização dos municípios abaixo relacionados devido ao impacto da gestão pública municipal, direta ou indiretamente com a aferição do IDHM.

A RMR possui uma importância institucional, demográfica e econômica para o Estado de Pernambuco. Todavia, o Poder Público tem uma responsabilidade muito grande devido à constatação da ampliação de problemas sociais cujo aspecto mais evidente e dramático é a exacerbção da violência, que guarda fortes relações com os processos de segmentação socioterritorial em curso.

Com esses dados coletados, foram elaborados gráficos e tabelas para auxiliar a análise dos principais achados nos Relatórios de Auditoria Interna elaborados pelos órgãos de controle interno municipal.

Tabela 1 – Descrição da Região Metropolitana do Recife (IDHM x População)

Prefeitura	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM)	População 2019
1 Igarassu	0,665	117.019
2 Ilha de Itamaracá	0,653	26.258
3 Ipojuca	0,619	96.204
4 Jaboatão dos Guararapes	0,717	702.298
5 Moreno	0,652	62.784
6 Olinda	0,735	392.482
7 Paulista	0,732	331.774
8 Recife	0,772	1.645.727
9 São Lourenço da Mata	0,653	113.230
10 Abreu e Lima	0,679	99.990
11 Araçoiaba	0,592	20.524
12 Cabo de Santo Agostinho	0,686	207.048
13 Camaragibe	0,692	157.828
14 Goiana	0,651	79.758
15 Itapissuma	0,633	26.651

Fonte: preparado pelo autor.

3.1 Coleta de dados e período de análise

Para a coleta de evidências, será utilizada a pesquisa documental, que consistirá na análise dos Relatórios de Auditoria Interna referentes aos exercícios de 2014 a 2017, exigidos no envio da Prestação de Contas dos referidos municípios e disponibilizados pelo TCE/PE em seu site para consulta pública no ambiente específico sobre prestação de contas.

As informações foram colhidas, tendo por base o estudo de Lopes et al. (2008), no qual investigaram a influência de métricas contábeis na natureza do parecer emitido pelo TCE/PE no âmbito municipal. O objetivo será, portanto, agregar os procedimentos indicados na Resolução n.º 001/2009 do TCE/PE e mensurar se os Sistemas de Controles Internos Municipais têm aplicados esta resolução por meio dos relatórios de Auditoria, que podem influenciar um maior ou menor número de inconsistências detectadas pelo controle interno.

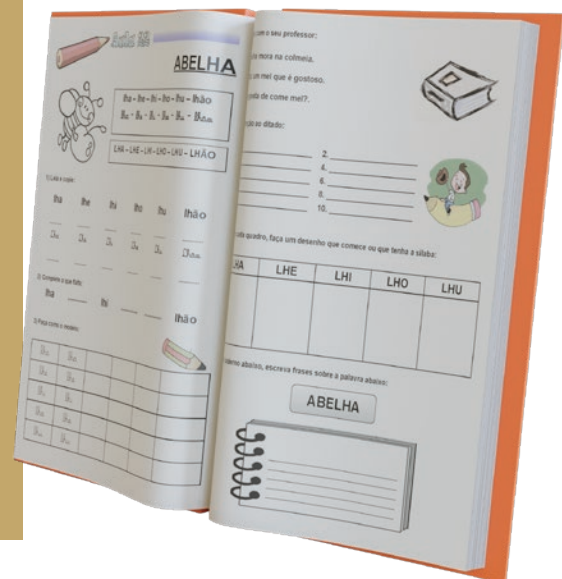
O período analisado compreende aos exercícios de 2014 a 2017. Esses exercícios foram escolhidos

por serem os únicos disponibilizados para consulta pública da prestação de contas eletrônica pelo site do TCE/PE. Adicionalmente, este período refere-se à exigência do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco para que os municípios disponibilizassem junto às prestações de contas os procedimentos de Auditoria Interna realizada pelos órgãos de controle interno. Estes dois aspectos são relevantes para fins dessa análise.

3.2 Análise dos resultados

O órgão de Controle Interno tem como atribuição o monitoramento dos processos-chave e críticos, verificando, por meio de suas revisões periódicas, se os controles praticados pelo gestor atendem às necessidades de controle do processo.

Segundo Cavalheira e Flores (2007), para que os órgãos centrais de Controle Interno exerçam suas funções de forma plena, deve existir um posicionamento em nível hierárquico imediatamente subordinado ao Chefe de Poder, com a finalidade de fortalecer sua independência, imparcialidade e o caráter estratégi-



co na gestão dos recursos públicos. A figura a seguir evidencia a posição dos órgãos de controle interno nos municípios analisados:

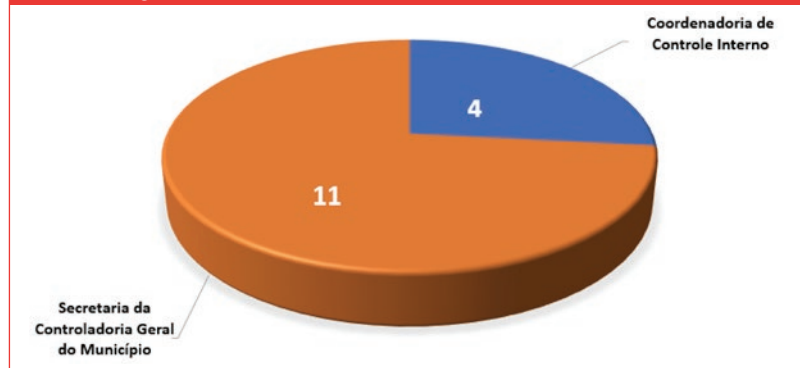
Conforme Figura 1 acima é possível identificar que 4 (quatro) prefeituras, o equivalente a 36% dos municípios na região metropolitana do Recife, ainda permanece na condição de "Coordenadoria", o que pode fragilizar as ações de Controle Interno por meio da macro função de Auditoria Interna.

Como é possível identificar na Tabela 2 acima, 6 (seis) das 15 (quinze) prefeituras, o correspondente a 40% que compõe a região metropolitana do Recife, não realizaram nenhum procedimento conforme declaração apresentada na prestação de contas pelo responsável do órgão, nas áreas estabelecidas pela Resolução n.º 001/2009 do TCE/PE, que institui os procedimentos de controles internos.

Essa situação representa um cenário alarmante, visto que os controles internos procuram a prevenção dos erros e fraudes na organização, já que, conforme Cavalheira e Flores (2007), todos os processos, de forma natural, estão sujeitos a falhas, intencionais ou não. Neste sentido, o estudo aponta um cenário caótico, em que a administração pública, além do descumprimento da resolução estabelecida pelo órgão de controle externo, poderá também estar a incorrer em perda de recursos e consequentes danos ao erário público.

Os órgãos de Controle Interno se constituem em obrigação constitucional a ser cumprida pela administração pública municipal, de acordo com o prescrito nos artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal e nos artigos 29, 31 e 86 da Constituição Estadual. A Figura 2 acima evidencia que, no período de 2014 a 2017, as principais áreas que sofreram a atuação dos órgãos de controles internos foram as áreas

Figura 1 – Estrutura do Controle Interno Municipal



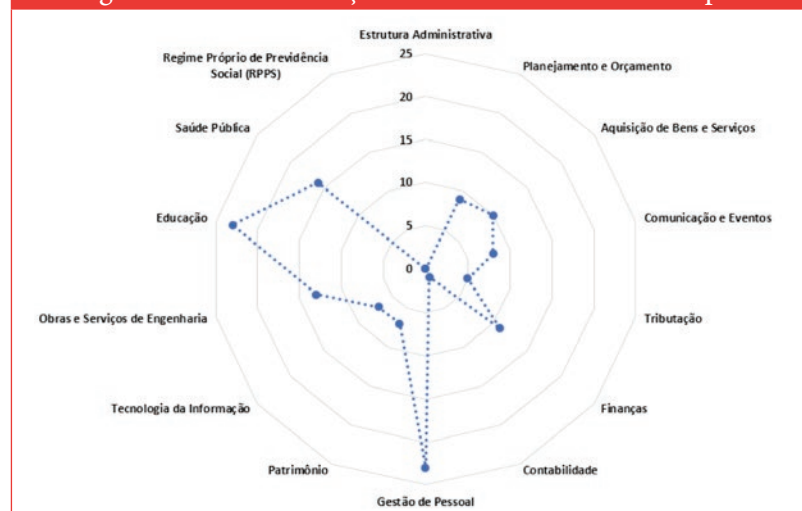
Fonte: Preparado pelo autor

Tabela 2 – Ausência de procedimentos

Resolução n.º 001/2009 do TCE PE	Araçoiaba	Igarassu	Ilha de Itamaracá	Itapissuma	Moreno	São Lourenço da Mata
I – Estrutura Administrativa	Não realizaram procedimento de Auditoria Interna					
II – Planejamento e Orçamento						
III – Aquisição de Bens e Serviços						
IV – Comunicação e Eventos						
V – Tributação						
VI – Finanças						
VII – Contabilidade						
VIII – Gestão de Pessoal						
IX – Patrimônio						
X – Tecnologia da Informação						
XI – Obras e Serviço de Engenharia						
XII – Educação						
XIII – Saúde Pública						
XIV – Regime Próprio de Previdência Social (RPPS)						

Fonte: preparado pelo autor.

Figura 2 – Áreas de atuação do Controle Interno Municipal



Fonte: Preparado pelo autor

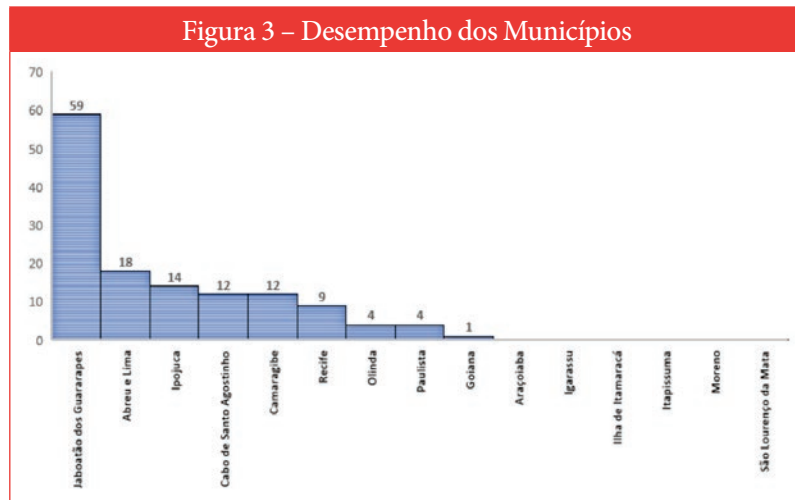
de Gestão de Pessoas (17%), Educação (17%), Saúde (12%) e Obras e Serviços de Engenharia (10%).

Em contraponto, é possível mensurar que áreas significativas como Estrutura Administrativa e Regime Próprio de Previdência Social não receberam nenhum tipo de atuação ou procedimento dos órgãos de controle interno. Esse resultado pode contribuir para a dificuldade financeira que o sistema previdenciário no Brasil está enfrentando.

A Figura 3 demonstra o desempenho dos municípios na realização dos procedimentos de controles internos. Ao total foram identificados mais de 150 pontos de controle, sendo a cidade de Jaboatão dos Guararapes a que mais efetuou procedimentos que constam na Resolução n.º 001/2009 do TCE/PE, em que, no período em análise, foram realizados 59 apontamentos nas diversas áreas de atuação do controle interno.

4. Considerações Finais

Esta pesquisa avaliou os relatórios de auditoria emitidos pelos órgãos de controle interno municipal das prefeituras que compõem a região metropolitana do Recife/PE, se estão seguindo a Resolução n.º 001/2009 do TCE/PE que dispõe sobre a criação, a implantação, a manutenção e a coordenação de Sistemas de Controle Interno nos poderes municipais.



Fonte: Preparado pelo autor

Após a análise dos relatórios, foi possível constatar que 36% das prefeituras objetos da amostra não possui a independência hierárquica necessária, atuando exclusivamente como “Coordenadoria” órgão de *staff*. Em uma análise mais aprofundada, foi possível identificar que 40% dos municípios não efetuaram nenhum tipo de procedimento de controle interno no período de 2014 a 2017.

As irregularidades e inconsistências apontadas pelos órgãos dos sistemas de Controles Internos dos municípios demonstram a importância da implementação de procedimentos de asseguração, monitoramento e efetividade da aplicação dos recursos públicos. O cenário aponta ainda para uma aplicação “parcial” da Resolução n.º

001/2009, visto que não foi identificado nenhum procedimento de controles internos realizados sobre a estrutura administrativa dos órgãos e análise sobre o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS).

Entende-se que esta pesquisa deve ter continuidade com análises de outros aspectos revelados a partir dos dados coletados, mas que pela extensão do estudo não puderam ser examinados neste momento. A análise de toda a população dos municípios que compõe a região metropolitana do Recife com indicadores sociais e econômicos, em períodos maiores de tempo é outro estudo que merece ser realizado. Além disso, podem-se realizar estudos comparativos da mesma natureza do atual, com outras unidades de Federação.

Referências

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. São Paulo: Atlas, 1996.

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

AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. *Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna*. 2. ed. São Paulo: Audibra, 1992.

BRASIL. LEI COMPLEMENTAR n.º 101, de 4 de maio de 2000.

BRASIL. *Constituição República Federativa do Brasil*, 1988.

CAVALHEIRO, J. B.; FLORES, P. C. *A organização do sistema de controle interno municipal*. 4. ed. Porto Alegre: CRC-RS, 2007.

CHIAVENATO, I. *Administração, Teoria, Processo e Prática*, 4ª edição, 2007. Rio de Janeiro.

KRONBAUER, C. A.; KRÜGER, G. P.; OTT, E.; NASCIMENTO, C. J. Análise de Inconsistências Apontadas pelo TCE/RS em Auditorias Municipais: Estudo do Controle Externo da Gestão Pública. *Revista de Contabilidade e Organizações*, vol. 5, n. 12, p. 48-71, 2011.

LIZIERO, L. B. S. *Estado federal no Brasil: o federalismo na Constituinte de 1987/1988 e a descentralização pela assimetria*. Florianópolis: Empório Modara, 2018.

LOPES, J. E. G.; RIBEIRO FILHO, José F.; PEDERNEIRAS, Marcleide M.M.; SILVA, Felipe D.C. Requisitos para Aprovação de Prestações de Contas de Municípios: Aplicação de Análise Discriminante (AD) a partir de Julgamentos do Controle Externo. *Revista Contabilidade Vista e Revista*, v.19, n.4, p. 59-83, out-dez 2008.

MEIRELLES, H. L. *Direito Administrativo Brasileiro*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MOTA, J. M. *Auditoria: Princípios e Técnicas*. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1992.

MU'AZU S. B.; SITI, Z. S. The Relationship between risk management and internal audit effectiveness at local government level. *Journal of social and development sciences*. Malaysia, 2012.

PERNAMBUCO. *Constituição do Estado de Pernambuco*, 1989.

PERNAMBUCO. *Lei Orgânica* 12.600, 2004.

PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco *Resolução 01*, 2009.

SÁ, A. L. *Curso de Auditoria*, 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, P. G. K. *O papel do controle interno na administração pública*. Porto Alegre: ConTexto, 2002.

SILVA, E. L.; MENEZES, Estera Muszkat. *Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação*. 2.ed. rev. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.

SOUSA, R. G.; SOUTO, S. D. A. S.; NICOLAU, A. M. Em um Mundo de Incertezas: Um Survey sobre Controle Interno em uma Perspectiva Pública e Privada. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 14, n. 31, p. 155-176, 2017.

STONER, J. A. F.; FREEMAN, R. Edward. *Administração*. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1999.

TAVARES, A. S. *O federalismo cooperativo no Brasil: o perfil do Estado brasileiro segundo a Constituição Federal de 1988*. Brasília, 2009.

WALSH, J.; SEWARD, J. On the efficiency of internal and external corporate control mechanism. *Academy of Management Review*, Jahrgang, v.15. p. 421-458, 1990.
