



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO**

JOSÉ WILLIAM GOMES DA SILVA

**AVALIAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO DOS
MUNICÍPIOS DO ESTADO DE ALAGOAS: APLICAÇÃO DA
METODOLOGIA DO COSO 2013**

Salvador
2017



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO**

JOSÉ WILLIAM GOMES DA SILVA

**AVALIAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO DOS
MUNICÍPIOS DO ESTADO DE ALAGOAS: APLICAÇÃO DA
METODOLOGIA DO COSO 2013**

Dissertação apresentada ao Núcleo de Pós-Graduação em Administração da Escola de Administração da UFBA como parte dos requisitos para obtenção do Título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Romualdo Anselmo dos Santos

Salvador
2017

Escola de Administração - UFBA

S586 Silva, José William Gomes da.

Avaliação dos sistemas de controle interno dos municípios do estado de Alagoas: aplicação da metodologia do COSO 2013 / José William Gomes da Silva. – 2017.
229 f.

Orientador: Prof. Dr. Romualdo Anselmo dos Santos.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal da Bahia, Escola de Administração, Salvador, 2017.

1. Administração municipal – Controladoria – Alagoas – Estudo de casos. 2. Controle administrativo – Prefeituras municipais – Alagoas. 3. Prefeituras municipais – Alagoas – Avaliação. 4. Prefeituras municipais – Alagoas – Auditoria interna. I. Universidade Federal da Bahia. Escola de Administração. II. Título.

CDD – 352.4

JOSÉ WILIAM GOMES DA SILVA

**AVALIAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO DOS
MUNICÍPIOS DO ESTADO DE ALAGOAS: APLICAÇÃO DA
METODOLOGIA DO COSO 2013**

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em
Administração, Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia.

Aprovado em 07 de julho de 2017.



Prof. Dr. **Romualdo Anselmo dos Santos**
Doutor em Política pela University of Sheffield, Reino Unido
Controladoria Geral da União



Prof.^a Dr.^a **Maria Clara Cavalcante Bugarim**
Doutora em Contabilidade pela Universidade do Milho/Aveiro, Portugal
Universidade de Fortaleza



Prof.^a Dr.^a **Denise Ribeiro de Almeida**
Doutora em Administração pela Universidade Federal da UFBA
Universidade Federal da Bahia

Dedico este trabalho a minha família, o meu porto seguro nos momentos mais difíceis de minha trajetória pessoal, acadêmica e profissional e à EAUFBA e à CGU, instituições que me proporcionaram a oportunidade de cursar o mestrado em Administração e desenvolver os estudos que resultaram na elaboração desta dissertação.

Dedico ainda a todos que acreditaram que eu poderia fazer um trabalho que contribuísse com a sociedade e em especial com as administrações públicas federal e municipais do Estado de Alagoas.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pelo amor, carinho, atenção, dedicação e valores morais da minha formação, sem os quais não teria tido a oportunidade de concluir mais um sonho e alcançar mais um objetivo. Os grandes responsáveis pelo homem que sou hoje.

Aos meus amores, Adriana, Giordana e Guilherme, pelo carinho e a paciência fundamentais nos momentos mais tensos dessa minha jornada e por terem sido a fonte de inspiração e de renovação das minhas energias e da crença em mim mesmo nos momentos mais vacilantes.

Ao meu amigo Mestre Gabriel Aragão que me deu muitos *insights* que me direcionaram na busca de novas linhas de pensamento.

Ao meu orientador Prof. Dr. Romualdo, pela tranquilidade e confiança transmitidas, bem como pelas inúmeras contribuições na orientação desta pesquisa.

Aos colegas do curso, pela fraternal convivência e pelo apoio constante.

À Escola de Administração da UFBA e a seu corpo de professores e funcionários, pela cordial convivência e profissionalismo.

Aos meus amigos Dr. Francisco Rosário, Kleberson, Verissimo, Nelton e Vannildo, Leila e Eliziane pelas contribuições.

A todos que de alguma forma me ajudaram na realização deste sonho.

Silva, José William Gomes da. **Avaliação dos Sistemas de Controle Interno dos Municípios do Estado de Alagoas: Aplicação da Metodologia do COSO 2013.** 229 f. il. 2017. Dissertação (Mestrado) - Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017.

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo apresentar o diagnóstico do nível de maturidade dos Sistemas de Controle Interno de 34 municípios do Estado de Alagoas, em nível entidade, com base na metodologia delineada no modelo de referência que corresponde aos componentes de controle interno do *framework* COSO 2013: Ambiente de Controle; Avaliação de Riscos; Atividades de Controle; Informação e Comunicação; e Atividades de Monitoramento. Para isso, os municípios foram avaliados por meio da aplicação do Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI) e do Questionário de Diagnóstico da Unidade de Controle Interno (QDUCI), respondidos pela alta gestão (membros integrantes do primeiro escalão da prefeitura) e pelos Controladores Gerais, bem como pela análise documental, por meio de entrevistas e consultas realizadas na rede mundial de computadores. Trata-se de uma pesquisa descritiva e exploratória, com abordagem qualitativa, desenvolvida na forma de estudo de caso. Os resultados da pesquisa revelam que os Sistemas de Controle Interno possuem, como média geral de nível de maturidade, 25,80%, o que os coloca no nível básico (20,1 - 40%) e que as Controladorias Gerais dos Municípios não dispõem de Capacidade Institucional para desenvolver as funções típicas de uma Controladoria no setor público. Portanto, conclui-se que os Sistemas de Controle Interno existentes apresentam um nível de maturidade básico, com várias fragilidades nos componentes do controle interno, somadas à falta de capacidade das Controladorias que não atuam como protagonistas no processo de melhoria dos Sistemas de Controle Interno, fato esse que contribui sobremaneira para aumentar o risco nos processos de trabalhos relativos à gestão dos bens patrimoniais, dos recursos transferidos pela União e de seus recursos próprios, o que gera a necessidade de instrumentos (produtos) que os orientem na melhoria de sua atuação, os quais são propostos neste trabalho, de forma a contribuir para que a gestão municipal consiga ofertar melhores produtos e serviços aos seus cidadãos.

Palavras-chave: Capacidade Institucional. Controladoria. Controle Interno. COSO 2013. Nível de Maturidade. Sistema de Controle Interno.

Silva, José William Gomes da. **Evaluation of the Internal Control Systems of Municipalities of the State of Alagoas:** Application of COSO Framework 2013. 229 pp. ill. 2017. Thesis (master's degree) – School of Business Administration, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017.

ABSTRACT

This research aims to present the diagnosis of the level of maturity of the Internal Control. The aims of this research is to show a diagnosis of the maturity Internal Systems Control level's in Alagoas state of 34 municipalities, at the entity level, based on COSO 2013 Framework methodology: Environment of control; Risk assessment; Control Activities; Information and Communication; Monitoring Activities. Internal Controls Assessment Questionnaire (QACI) and the Internal Control Unit Diagnostic Questionnaire (QDUCI) was used to evaluate the municipalities, which were answered by the high management (members of the first step of the city hall) and general controllers, as well as documents from interviews and World Wide Web. This is a descriptive and exploratory research, with a qualitative approach, in case study fit. The results of the research show that general average of maturity level is 25.80%, with Internal Control Systems approach, and the municipalities to reach the basic level classification (20.1 - 40%). The research also find that the General Controllers do not have a Institutional Capacity to develop the typical functions of public sector controller's. So, it's possible to conclude that the current Internal System Controls has a maturity basic level, shows several fragilities it internal control components, moreover there are a lack of capacity in the controllers that do not run a protagonist role in the improvement process of Internal Control Systems. This issue contributes to increase the risk on the public assets management and the federal transferred money. Besides, this issue also need of instruments (products) to guide them to improve improving their performance, to contribute to better management of the public resources of the locality.

Keywords: Controllership. COSO 2013. Institutional Capacity. Internal Control System. Internal Control. Maturity Level.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 - Exemplo de controle interno integrado.....	34
Figura 02 - Linha do tempo da legislação sobre controle interno	37
Figura 03 - Pirâmide dos Níveis de Maturidade Organizacional	45
Figura 04 - Níveis de Maturidade Organizacional	45
Figura 05 - Níveis de Maturidade dos Controles.....	47
Figura 06 - Comparação da estrutura do COSO 1992 e COSO 2013	51
Figura 07 - Cubo COSO - Relação entre Componentes, Objetivos e Estrutura Organizacional.....	56
Figura 08 - Triângulo da Fraude.....	84
Figura 09 - Divisão territorial do Estado de Alagoas em microrregiões	113
Figura 10 - Níveis de Maturidade dos Controles.....	118
Figura 11 - Desenho da pesquisa.....	120
Figura 12 - Resultado geral da avaliação dos controles internos e por componente do COSO 2013	122

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - Características dos termos Sistema de Controle Interno, Controle Interno, Auditoria Interna.....	29
Quadro 02 - Conceitos de controle interno de autores	30
Quadro 03 - Conceitos de Controle Interno de Entidades	31
Quadro 04 - Entidades Patrocinadoras do COSO.....	49
Quadro 05 - Princípio 1 e seus pontos de foco	51
Quadro 06 - Categorias de Objetivos do Controle Interno.....	55
Quadro 07 - Aspectos observados da Integridade e valores éticos.....	59
Quadro 08 - Aspectos observados na Estrutura de Governança e Supervisão	60
Quadro 09 - Aspectos observados na política de recursos humanos	63
Quadro 10 - Etapas para definição dos objetivos	66
Quadro 11 - Funções e Atividades típicas de controladoria.....	88
Quadro 12 - Interações das quatro funções básicas da Controladoria do Setor Público (ouvidoria, auditoria, correição e prevenção)	102
Quadro 13 - Distribuição dos Municípios do Estado de Alagoas por Microrregiões.....	111
Quadro 14 - Índice de Desenvolvimento Humano dos municípios da Amostra segundo Atlas do Desenvolvimento do Brasil ano base 2010.....	113
Quadro 15 - Escala de pontuação e conformidade dos controles internos	118
Quadro 16 - Interpretação do resultado do nível de maturidade	119
Quadro 17 - Comprometimento com a integridade e os valores éticos nos municípios	126
Quadro 18 - Cumprimento da responsabilidade de supervisão no âmbito municipal	127
Quadro 19 - Estabelecimento de estrutura, de autoridade e de responsabilidade no âmbito municipal	130
Quadro 20 - Comprometimento com a competência no âmbito municipal.....	131
Quadro 21 - Reforço da responsabilidade pela prestação de contas no âmbito municipal	133
Quadro 22 - Especificação dos objetivos adequados no âmbito municipal	135
Quadro 23 - Identificação e análise dos riscos no âmbito municipal	138
Quadro 24 - Avaliação dos riscos de fraudes no âmbito municipal	139
Quadro 25 - Identificação e análise das mudanças significativas no âmbito municipal	140
Quadro 26 - Seleção e desenvolvimento das atividades de controle no âmbito municipal....	143
Quadro 27 - Relação de Instruções Normativas	145

Quadro 28 - Seleção e desenvolvimento dos controles gerais de tecnologia no âmbito municipal	147
Quadro 29 - Implementação de políticas e procedimentos no âmbito municipal	149
Quadro 30 - Utilização de informações relevantes pelos municípios	151
Quadro 31 - Comunicação interna no âmbito municipal.....	153
Quadro 32 - Comunicação externa no âmbito municipal	156
Quadro 33 - Realização de avaliações contínuas e/ou independentes nos municípios	157
Quadro 34 - Avaliação e comunicação das deficiências em âmbito municipal	158

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 - Número de municípios e população residente segundo classe de tamanho da população dos municípios de Alagoas - Brasil - 2016	114
Tabela 02 - Número de municípios objeto de estudo com população residente segundo classe de tamanho da população dos municípios de Alagoas - Brasil – 2016	115
Tabela 03 - Recursos transferidos em 2016, por função de governo	115
Tabela 04 - Resultado geral da avaliação dos controles internos por mesorregião.....	123
Tabela 05 - Número de Servidores por UCI.....	165
Tabela 06 - Formação acadêmica	168
Tabela 07 - Denominações dos cargos dos responsáveis pela CGM	168
Tabela 08 - Denominações dos cargos nas Controladoria Municipais.....	169
Tabela 09 - Causas que inviabilizam a realização das atividades das Controladorias	174
Tabela 10 - Fragilidades no Componente Ambiente de Controle	176
Tabela 11 - Fragilidades no Componente Avaliação de Risco.....	178
Tabela 12 - Fragilidades no Componente Atividades de Controle.....	180
Tabela 13 - Fragilidades no Componente Informação e Comunicação.....	181
Tabela 14 - Fragilidades no Componente Atividades de Monitoramento.....	183
Tabela 15 - Fragilidades na capacidade institucional das Controladorias Gerais dos Municípios	184

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 - Autoavaliação versus Nota Atribuída após análises	124
Gráfico 02 - Autoavaliação versus Nota Atribuída por componente do COSO.....	124
Gráfico 03 - Fundamentação Legal do Controle Interno.....	161
Gráfico 04 - Manuais de funcionamento para atuação dos servidores da CGM.....	162
Gráfico 05 - Existência de código de ética	162
Gráfico 06 - Vinculação da Unidade de Cotrole interno	163
Gráfico 07 - Denominação da Unidade de Controle Interno.....	164
Gráfico 08 - Total de servidores versus valores recebidos da União	166
Gráfico 09 - Categorias de servidores	167
Gráfico 10 - Plano de cargos e salários	167
Gráfico 11 - Nível de Escolaridade dos Controladores Gerais.....	168
Gráfico 12 - Dotação orçamentária em 2015 e 2016.....	170
Gráfico 13 - Recursos para o combate à corrupção.....	171
Gráfico 14 - Existência de local apropriado para as CGM.....	171
Gráfico 15 - Materiais disponíveis	172
Gráfico 16 - Usos de sistemas informatizados	172
Gráfico 17 - Planejamento das atividades nas CGM.....	173
Gráfico 18 - Realização de atividades típicas de controle.....	173
Gráfico 19 - Relatórios gerados.....	173
Gráfico 20 - Relatórios Publicados.....	174
Gráfico 21 - Existência de <i>link</i> no site das prefeituras	174

LISTA DE SIGLAS

AIA	<i>American Institute of Accountants</i>
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CF-1988	Constituição Federal de 1988
CGU	Controladoria Geral da União
CRG	Corregedoria Geral da União
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
EFS	Entidades de Fiscalização Superiores
FCPA	Lei de Práticas Anticorrupção no Exterior
FUNDEB	Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação
GAO	<i>U.S. Government Accountability Office</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	<i>Internacional Federation of Accountants</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IN	Instrução Normativa
INC	Instrução Normativa Conjunta
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
LAI	Lei de Acesso à Informação
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
MPE	Ministério Público Estadual
MPF	Ministério Público Federal
OGU	Orçamento Geral da União
PDTI	Plano Diretor de Tecnologia da Informação
QACI	Questionário de Avaliação de Controles Interno
QUDCI	Questionário de Diagnóstico da Unidade de Controle Interno
RN	Resolução Normativa
SCI	Sistemas de Controle Interno
SCIM	Sistema de Controle Interno Municipal
SCL	Sistema Administrativo de Compras e Licitações
SEC	<i>Security Exchange Commission</i>
SFC	Secretaria Federal de Controle
SICAP	Sistema Integrado de Controle e Auditoria Pública
STPC	Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCE/AL	Tribunal de Contas do Estado de Alagoas
TCE/MT	Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso
TCM	Tribunal de Contas de Municípios

TCU	Tribunal de Contas da União
UCCI	Unidade Central do Sistema de Controle Interno (Controladoria Geral)
UFBA	Universidade Federal da Bahia

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	18
1.1	FORMULAÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA	19
1.2	OBJETIVOS DA PESQUISA	21
1.2.1	Objetivo geral	21
1.2.2	Objetivos específicos	21
1.3	JUSTIFICATIVA	21
1.4	DELIMITAÇÃO	23
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO	23
2	REFERENCIAL TEÓRICO	25
2.1	DIFERENÇA ENTRE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO, CONTROLE INTERNO E AUDITORIA INTERNA	25
2.2	CONCEITO DE CONTROLE INTERNO	29
2.3	FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO CONTROLE INTERNO	36
2.4	CLASSIFICAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS	40
2.4.1	Classificação do Conselho Federal de Contabilidade	41
2.4.2	Classificação quanto ao nível de abrangência	42
2.5	MATURIDADE E O NÍVEL DE MATURIDADE	43
2.6	AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS	47
2.7	METODOLOGIA DO COSO 2013 (<i>Internal Control - Integrated Framework</i>)	54
2.7.1	Ambiente de Controle	57
2.7.2	Avaliação de Riscos	64
2.7.3	Atividades de Controle	70
2.7.4	Informação e Comunicação	75
2.7.5	Atividades de Monitoramento	79
2.8	LIMITAÇÕES DO CONTROLE INTERNO	82
2.8.1	Erros de julgamento	83
2.8.2	Falhas e colapsos	83
2.8.3	Conluio	83
2.8.4	Burla de gestores	85
2.8.5	Custo versus Benefícios	85
2.9	A CONTROLADORIA - UNIDADE CENTRAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	87
2.9.1	Conceito	87

2.9.2	Funções Típicas da Controladoria	88
2.9.3	Controladoria como Unidade Administrativa	90
2.9.4	Capacidade Institucional	91
2.9.5	Instituição e Estruturação	92
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	105
3.1	TIPOLOGIA	105
3.2	TIPO DE PESQUISA E A METODOLOGIA UTILIZADA	105
3.3	OBJETO DE ESTUDO	107
3.4	UNIDADE DE ANÁLISE	107
3.5	FONTES DE DADOS	107
3.5.1	Aplicação dos Questionários	107
3.5.2	Documentos	109
3.5.3	Entrevistas	109
3.5.4	Observação direta não participante	110
3.5.5	Pesquisas telemáticas	110
3.6	PERFIL DOS MUNICÍPIOS INVESTIGADOS	111
3.7	PROCEDIMENTO DAS ANÁLISES	116
3.8	DESENHO DA PESQUISA	120
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	121
4.1	AVALIAÇÃO GERAL DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO	121
4.1.1	Ambiente de Controle	125
4.1.2	Avaliação de Riscos	135
4.1.3	Atividades de Controle	142
4.1.4	Informação e Comunicação	150
4.1.5	Atividades de Monitoramento	156
4.2	DIAGNÓSTICO DAS CONTROLADORIAS GERAIS MUNICIPAIS	160
4.2.1	Instrumento legal de instituição das Controladorias Gerais dos Municípios	161
4.2.2	Estrutura Organizacional	163
4.2.3	Perfil dos Recursos Humanos das Controladorias	164
4.2.4	Recursos Financeiros e Materiais	169
4.2.5	Funcionamento das Controladorias	172
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	176
	REFERÊNCIAS	190
	APÊNDICE A - Questionário de Avaliação de Controles Internos	200
	APÊNDICE B - Questionário de Diagnóstico da Unidade de Controle Interno	213

APÊNDICE C - Solicitação de Informação.....	218
APÊNDICE D - <i>Sites</i> das prefeituras visitadas.....	223
APÊNDICE E - Municípios que responderam aos questionários QACI e QDUCI	225
ANEXO A - Tipos de atividade de controle segundo o GAO	227

1 INTRODUÇÃO

No Brasil a mídia noticia quase que diariamente os desvios de recursos públicos, as fraudes, os conluíus, os sobrepreços, os superfaturamentos, as diversas obras paralisadas, os atos secretos, os acertos políticos contrariando o interesse público, enfim, inúmeras situações que demonstram que a administração pública tem deficiências nos sistemas de governança, gestão de riscos e controles internos (TCU, 2012; SANTOS; SOUZA, 2017). Como exemplo, citam-se as mais de 252 Operações Especiais (OPE) deflagradas pela Controladoria Geral da União (CGU), entre 2003 e 2017, em parceria com a Polícia Federal (PF), Ministério Público Federal (MPF) e Ministérios Públicos Estaduais (MPE), conforme levantamento em 2016 no *site* da CGU na rede mundial de computadores.

Os problemas conjunturais têm, dentre seus componentes, a fragilidade de mecanismos de controle ou mesmo a ausência de ferramentas mínimas de controles internos administrativos, os ditos controles operacionais, de responsabilidade direta dos gestores dos processos. A existência e o correto funcionamento desses controles são capazes de fornecer informações relevantes para o administrador, permitindo-lhe corrigir desvios e aprimorar o processo de gestão.

Considera-se que a sistemática de apontar os erros cometidos e sancionar os infratores não tem sido suficiente para melhorar a realidade local, bem como não tem surtido efeitos para coagir os administradores municipais a adotarem práticas de gestão mais eficientes. É verdade que são necessárias penalidades mais severas para os servidores e gestores corruptos, mas é também o momento de proporcionar uma atuação mais preventiva e de mostrar as consequências do amadorismo nas administrações públicas municipais.

Esta pesquisa investigou os sistemas de controle interno dos municípios do Estado de Alagoas. Foi uma ação desafiadora e motivadora, devido à grande quantidade de dados e informações que foram tratados e analisados.

A utilização do *framework*¹ de controle interno do COSO 2013 pode auxiliar a implantação e a avaliação da eficácia dos controles internos dos municípios, definindo os componentes e os princípios que devem estar presentes e funcionando de forma que as estruturas de controle interno propoçionem razoável segurança de que os objetivos sejam alcançados. A avaliação dos controles internos dará a noção de evolução dos controles internos, esquadrandos-os em estágios, demonstrando o quanto evoluíram e o quanto é necessário para chegarem ao estágio ideal.

¹ Estrutura (tradução nossa).

Autores como Araujo (2014), Barros et al. (2015), Blumen (2015), Castro (2014), Dias (2010), Glock (2015), Santos e Souza (2016, 2017), dentre outros, fazem referência a esse modelo, sinalizando que o mesmo possibilita aos gestores um instrumento de apoio ao processo de gestão através da abrangência de seus componentes que contemplam desde as ações de planejamento, definição de objetivos e estabelecimentos de controles à avaliação constante da organização. Também se ressaltam as instituições internacionais e nacionais que fazem referência ao modelo do COSO e o adotam.

Além disso, este trabalho possibilita verificar a aderência dos elementos dos controles internos existentes nos municípios do Estado de Alagoas com aqueles previstos no modelo do *framework* de controle interno do COSO 2013: ambiente de controle, gestão de risco, atividade de controle, informação e comunicação, e atividades de monitoramento. Isso contribuirá para a discussão do tema controles internos no âmbito da gestão pública e na academia.

Também é uma oportunidade para que os entes públicos municipais reflitam sobre a importância do sistema de controle interno. Não se pode mais admitir que uma organização, seja ela pública ou privada, não possua um sistema de controle interno que lhe garanta a exatidão, segurança e continuidade de seu fluxo de operações e informações, bem como a transparência da aplicação dos recursos públicos, ainda que aplicados por entes privados.

Poderão se beneficiar desta pesquisa o Tribunal de Contas da União (TCU), a CGU, o Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL) e os próprios municípios, porque terão a real situação dos sistemas de controle interno. Para os órgãos de controle federal, os resultados podem subsidiar o planejamento das ações de controle de maneira mais eficiente, bem como podem ser estruturadas ações de capacitação para mitigar as fragilidades identificadas em parceria com o TCE/AL. E ainda, para estes os resultados serão um indicativo para exigir a instalação e funcionamento dos Sistemas de Controle Interno Municipais (SCIM) caso não existam, bem como sinalizam para a necessidade de elaborar instruções normativas, manuais e orientações voltadas para os servidores e gestores acerca do tema deste estudo. Quanto aos municípios, os Gestores conhecerão a realidade de seus sistemas de controle interno (SCI) pela autoavaliação e terão o resultado desta pesquisa indicando a necessidade de equacionar as fragilidades constatadas.

1.1 FORMULAÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF-1988), os municípios assumiram mais responsabilidades e ganharam maior autonomia. Todavia, a maioria dos

municípios são de pequeno porte, aproximadamente 5.062 (cinco mil e sessenta e dois) possuem população abaixo de 50.000 (cinquenta mil) habitantes (IBGE, 2016), e contam com governos menores, mais vulneráveis e em estágio inicial de desenvolvimento em vários aspectos, sem contar que esses municípios têm menos recursos materiais, humanos e técnicos, enfrentando dificuldades de implementar soluções utilizando a tecnologia da informação (WRIGHT, 2013).

Esse cenário caótico nos leva a questionar se a administração pública municipal tem realmente a capacidade de atingir os objetivos das políticas públicas, de implementar programas de governo e de oferecer produtos e serviços públicos com qualidade e eficiência.

Todos desejam uma administração pública que apresente melhores desempenhos, a partir de modernas práticas e técnicas gerenciais, de forma a realizar os objetivos que tragam resultados efetivos para a sociedade, justificando a pesada carga tributária cobrada dos cidadãos e das empresas, sem contar com o desafio de que isso seja realizado de forma transparente.

As notícias veiculadas na imprensa escrita e falada revelam que é notório que a ineficiência nos serviços públicos, as fraudes, os desvios e o mau uso dos recursos evidenciam a vulnerabilidade da administração pública nos três níveis de administração. Essa vulnerabilidade está na fragilidade dos controles internos, na sua inexistência ou ineficácia de impedir os riscos a que o patrimônio público está submetido. A consequência imediata de os controles internos no setor público serem incapazes de atingir os seus objetivos é trazer prejuízos a toda a sociedade, especialmente, para os cidadãos mais carentes, que dependem quase que exclusivamente dos serviços prestados pelo Estado, exibindo a pior face da má gestão pública (TCU, 2012).

As fragilidades dos sistemas de controle interno nos municípios alagoanos concorrem para os diversos casos de irregularidades que são detectados por meio das Auditorias, Fiscalizações e Operações Especiais, sendo somente 12 realizadas pela CGU em Alagoas no período de 2005 a 2017.

Este trabalho pretende contribuir com a avaliação dos sistemas de controle interno, diagnosticando o seu nível de desenvolvimento de forma a ajudar os gestores públicos dos municípios com orientações, provocando as iniciativas de implantação, condução e avaliação da estrutura de controle interno sob sua responsabilidade, assim como proporcionar a identificação e priorização das melhorias necessárias, além de propiciar a comparação das capacidades das estruturas de controle interno, proporcionando às instâncias de supervisão e

controle da administração pública os estímulos para a melhoria contínua dos municípios alagoanos.

Diante do exposto é que surge a inquietação para a presente pesquisa que busca responder a seguinte questão: **Qual o nível de maturidade dos sistemas de controle interno dos municípios do Estado de Alagoas?**

Com a resposta a essa pergunta, pretende-se fomentar e fornecer subsídios aos gestores municipais para o aprimoramento da estrutura e funcionamento dos sistemas de controle interno, contribuindo assim para a melhoria na oferta de bens e serviços públicos.

1.2 OBJETIVOS DE PESQUISA

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral desta pesquisa é diagnosticar o nível de maturidade dos sistemas de controle interno dos municípios do Estado de Alagoas.

1.2.2 Objetivos específicos

A pesquisa foi guiada pelos seguintes objetivos específicos:

a) avaliar os Sistemas de Controle Interno dos Municípios do Estado de Alagoas, utilizando o *framework* do COSO 2013, mensurando o nível de maturidade dos controles internos em nível de Entidade;

b) avaliar as condições de existência dos Órgãos Centrais dos Sistemas de Controle Interno dos municípios do Estado de Alagoas quanto à capacidade institucional;

c) propor medidas propositivas, a partir do *framework* do COSO 2013, que visem ao aprimoramento dos sistemas de controle interno municipais.

1.3 JUSTIFICATIVA

Esta pesquisa se justifica pela relevância que vem sendo atribuída por pesquisadores e organizações voltadas para a atividade de Controle Interno no Brasil, particularmente no âmbito da administração pública, devido à importância que este tem em garantir a legitimidade das ações de governo e, também, de contribuir para a melhoria da gestão pública, sendo instrumento de orientação preventiva, promovendo a transparência, indicando a utilização de práticas gerenciais modernas, incrementando a governança, atingindo, assim, os objetivos de prestar um serviço público com eficiência e qualidade.

Diante das revelações de esquemas de corrupção e fraudes para desvio de recursos públicos em diversas organizações governamentais brasileiras é que surge a necessidade de se avaliar as estruturas de controles internos existentes, principalmente, no âmbito dos municípios.

Com esses esquemas, perdem os gestores que têm as contas julgadas irregulares; perdem os órgãos de defesa do estado que precisam concentrar esforços na instrução de processos administrativos e judiciais (civil, criminal e eleitoral), diminuindo sua capacidade de contribuir com o aperfeiçoamento da gestão em prol da sociedade; mas, principalmente, perde o cidadão, que não é atendido com a obra ou o serviço necessários, levando ao descrédito a administração municipal e a gestão pública como um todo, o que inclui a atuação dos órgãos de controle.

Nesse cenário, o aprimoramento das estruturas de controle interno dos municípios vai ao encontro das demandas da sociedade. Essas gestões precisam tornar-se mais eficientes e eficazes, desenvolver mecanismos para que a gestão seja mais transparente e atenda aos interesses de seus munícipes. Ademais, essa temática apresenta uma carência de trabalhos na academia, podendo um estudo sobre os sistemas de controle interno dos municípios do Estado de Alagoas proporcionar a criação de um referencial técnico para consultas por parte dos atuais e futuros gestores e membros dos controles internos municipais e demais Órgãos de controle, bem como contribuir para novas pesquisas.

É nesse contexto que é concebida esta pesquisa para estudar os sistemas de controle interno dos municípios de Alagoas, sobretudo porque tangencia o gerenciamento de recursos públicos federais.

Assim, torna-se relevante esta pesquisa de avaliar os sistemas de controle interno dos Municípios de Alagoas a fim de verificar se eles garantem 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.

Também se mostra relevante pela oportunidade de proporcionar ao gestor público municipal conhecer as reais condições dos sistemas de controle interno e oportunizar que assim se adotem as providências para o aprimoramento da governança dos recursos públicos aplicados na municipalidade, o incremento de informações gerenciais para tomada de decisão, a redução de erros formais e desperdícios de recursos, a melhoria do desempenho do executivo municipal e a maior eficiência na prestação de serviços públicos essenciais à população local (BARROS et al., 2015).

Para Albêlo (2007), a implantação do sistema de controle interno pode tornar-se ineficaz, caso não haja uma cultura voltada para o controle, através da motivação e capacitação dos envolvidos no processo. Portanto, é necessário conhecer o sistema de controle existente, como ele está estruturado, quem conduz as suas ações, e se há independência suficiente para atuação dos responsáveis.

Ademais, essa proposta pode ajudar os gestores municipais a adotarem iniciativas para melhoria dos sistemas de controle interno de seus municípios e auxiliar as instâncias de controle da administração, estimulando a melhoria contínua das estruturas de controle interno dos municípios por meio da comparação, contribuindo, dessa forma, para o alcance do interesse público.

1.4 DELIMITAÇÃO

Esta pesquisa está adstrita aos 102 municípios alagoanos, no âmbito dos sistemas de controle interno do poder executivo municipal. O período de execução da pesquisa foi de 01 de agosto de 2016 a 30 de abril de 2017. A coleta de dados em sistemas de informação, como relatórios da CGU, TCU e TCE/AL, estará restrita ao período de 2012 a 2016 porque é um período mais recente nos quais as informações poderão ser encontradas e disponibilizadas. As solicitações de informações feitas aos municípios referentes ao orçamento, licitações e contratos, inventários, quadro de pessoal, etc. foram restringidas aos anos de 2015 e 2016 por causa da grande quantidade de dados e informações que seriam tratados e analisados.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

A presente pesquisa está dividida em cinco capítulos. O primeiro, com uma introdução, na qual são apresentados os aspectos que direcionam o trabalho, como formulação da situação-problema, objetivos de pesquisa geral e específicos, justificativa, delimitação e estrutura do trabalho. No segundo capítulo, apresenta-se o referencial teórico relacionado aos conceitos de controle interno, fundamentação legal, classificações, limitações, teoria da maturidade e nível de maturidade, avaliação dos controles internos e a apresentação *framework* COSO 2013, com seus componentes, objetivos e princípios, e finalizando com o estudo da Controladoria como unidade central do sistema de controle interno e sua capacidade institucional. No terceiro capítulo, descreve-se a metodologia que norteia a pesquisa; apresentam-se os perfis dos municípios investigados, os instrumentos de coleta de dados, o tratamento e análise dos dados e informações e o desenho da pesquisa. No quarto capítulo, são apresentadas as análises dos resultados referentes às avaliações realizadas nos municípios que

responderam aos questionários. No último capítulo, encerra-se o trabalho, expondo-se as considerações finais obtidas com a pesquisa e as propostas e recomendações para o aprimoramento dos sistemas de controle interno dos municípios.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Preliminarmente ao estudo dos conceitos de controle interno, será feita uma breve distinção entre *sistema de controle interno*, *controle interno* e *auditoria interna*, termos encontrados na revisão bibliográfica que fundamenta esta pesquisa, para não haver dúvidas quanto ao uso dessas terminologias, o que vem causando confusões na administração pública, entre os servidores e empregados públicos e entre os próprios auditores governamentais.

2.1 DIFERENÇA ENTRE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO, CONTROLE INTERNO E AUDITORIA INTERNA

A *International Organization of Supreme Audit Institutions*² (INTOSAI), em 1991, definiu o *sistema controle interno* como todo sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade, nele incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores segundo os objetivos da entidade.

Glock (2015) conceitua o *sistema controle interno* nos seguintes termos:

o conjunto de procedimentos de controle estruturados por sistemas administrativos e especificados em instrumentos normativos, executados no dia a dia ao longo da estrutura organizacional, visando à salvaguarda dos ativos, à busca da eficiência operacional, ao cumprimento das normas legais e regulamentares e à exatidão e fidedignidade dos dados e informações. (GLOCK, 2015, p. 29)

Para Castro (2014), o *sistema controle interno* é constituído por vários subsistemas, ou seja, de unidades descentralizadas de controle, agindo harmoniosamente, de forma multidisciplinar, integrada, tendo como guia uma norma comum que lhes confira segurança jurídica. Ainda segundo o autor, não se pode confundir o SCI com sistema orçamentário ou de planejamento e execução financeira, pois estes estão abrangidos por aquele, bem como outros referentes ao complexo de gestão pública enunciado no artigo 70 da CF-1988. Surge a noção de multidisciplinaridade e complexidade do sistema de controle.

Guerra (2007) afirma que a CF-1988 prescreveu, de forma obrigatória, a criação e manutenção de um sistema integrado de controle interno, envolvendo toda a organização de gerência pública, não se limitando aos tradicionais controles financeiro e administrativo. Ter-

² A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) é uma organização guarda-chuva para a auditoria pública externa. É um corpo autônomo, independente e apolítico. É uma organização não-governamental com estatuto especial junto ao Conselho Econômico e Social das Nações Unidas (ECOSOC). Foi fundada em 1953. Tem atualmente 194 membros plenos e 5 membros associados (tradução nossa).

se-ia-se, assim, um sistema que engloba o conjunto integrado de todos os controles, fossem financeiros, gerenciais, administrativos e operacionais.

Esses conceitos apresentados consideram o SCI como sendo uma estrutura complexa, envolvendo regras e normas, unidades, princípios, métodos, procedimentos e equipamentos coordenados entre si. Abarca todos os sistemas existentes dentro da estrutura organizacional, não somente os financeiros, como qualquer outro existente no Órgão ou Entidade da Administração Pública. É um conceito de natureza ampla.

Assim, há uma correlação dos conceitos expostos, onde se observa que o termo *sistema de controle interno* está relacionado a um conjunto complexo de procedimentos administrativos, previsto na constituição federal, que inclui as áreas financeira, contábil e orçamentária, e outras, exercido por órgãos posicionados dentro da própria estrutura administrativa da organização, seja pública ou privada, indissociável desta, com o objetivo de promover a vigilância, a fiscalização e a verificação que permitem prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar o alcance de seus objetivos.

Em relação ao termo *controle interno*, esse é considerado parte integrante do SCI; tem, pois, atuação técnica limitada diante da gama de procedimentos possíveis dentro desse sistema. O *controle interno* é uma responsabilidade do administrador da coisa pública e deriva do dever-poder que a Administração detém de rever seus próprios atos e a conduta de seus agentes (CASTRO, 2014).

Coelho (2016) considera o termo *controle interno* sob dois pontos de vista: um orgânico e outro funcional. Em sentido orgânico, o controle interno seria um órgão ou instituição voltado para cumprir a missão constitucional de fiscalizar e avaliar os atos praticados pelos agentes públicos. Cita-se, como exemplo, o caso de um cidadão que adentra uma prefeitura e pergunta onde fica o controle interno, e logo é direcionado para um setor que se identifica com essa denominação, mas que recebe outras como Controladoria Geral do Município, Controle Interno Municipal, Secretaria de Controle Interno, etc.

Já sob o ponto de vista funcional, o *controle interno* também pode ser concebido como controle administrativo, que Meirelles (2015) define como aquele que o Poder Executivo e os órgãos da administração dos demais poderes exercem sobre suas próprias atividades. Assim, o *controle interno* é a atividade integrante do procedimento administrativo de gestão, exercida pelo próprio gestor público no sentido de revisar e garantir a adequação de seus atos.

Cabe destacar, ainda, uma outra divisão, a de *controle interno avaliativo*, a cargo dos órgãos de controle interno, e a de *controle interno administrativo*, de responsabilidade dos gestores. Ressalta-se que a terminologia *controle interno*, contida no artigo 74, § 1º, da CF-

1988, diz respeito aos órgãos de controle inseridos em determinado poder, seja no Executivo, Legislativo ou Judiciário. Destaca-se que o adjetivo *interno* é utilizado para diferenciar do controle externo a cargo dos tribunais de contas (TCU, TCE, TCM). Com relação à terminologia *sistema de controle interno*, prevista nos artigos 70 e 74, é muito mais abrangente, abarcando tanto o *controle interno avaliativo* (atividades exercidas pelos órgãos de controle interno), quanto o *controle interno administrativo* de responsabilidade de cada gestor dentro da estrutura administrativa do órgão ou entidade (TCU, 2012).

Ademais, dependendo do contexto, o termo *controle interno* pode contemplar diversas dimensões, de acordo com a perspectiva ou do referencial que se toma para defini-lo em um contexto determinado, indo desde um controle individual como, por exemplo, um simples registro, passando por uma visão sistêmica ou de conjunto de todos os controles de uma organização (sistema ou estrutura de controle interno) até chegar ao conceito de controle como uma das quatro funções clássicas da administração: planejar, organizar, dirigir e controlar (TCU, 2012).

Com relação à terminologia *auditoria interna*, também pode-se identificar na literatura duas dimensões: uma orgânica e outra funcional.

Na dimensão funcional, atividade, Blumen (2015) fala que a *auditoria interna* é um braço importantíssimo do controle interno. Ao controle interno cabe implantar medidas e procedimentos eficazes para combater a ineficiência operacional, bem como o desperdício, o desmazelo com os ativos da organização, a inconsistência e incorreção dos registros contábeis-financeiros e das políticas organizacionais. Já a *auditoria* tem a missão de estabelecer rotinas regulares para avaliar e acompanhar o desempenho da contribuição das medidas de controle interno e atestar os resultados alcançados nas áreas financeiras e operacionais da organização.

Por meio da Instrução Normativa Conjunta (INC) Ministério do Planejamento e Controladoria Geral da União nº 01, de 10 de maio de 2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, tem-se, em seu artigo 2º, inciso III, o seguinte conceito de *auditoria interna*:

[...] atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. (CGU, 2016, p. 1)

Assim, compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos (CGU, 2016).

O parágrafo 1º do artigo 4º do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro 2000, que dispõe sobre o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, traz essa dimensão que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

A *auditoria interna* é um controle da própria gestão que tem por atribuição medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles. Importa destacar que não cabe à auditoria interna estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles internos para mitigá-los, pois estas são atividades próprias dos gestores da organização, seja ela pública ou privada, cabendo-lhe tão somente avaliar a qualidade desses processos (TCU, 2012).

Não adianta uma organização implantar um excelente *sistema de controle interno* sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias. Os objetivos da *auditoria interna* são exatamente esses, ou seja: – verificar se as normas internas estão sendo seguidas; – avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificação das já existentes (ALMEIDA, 2003).

Na outra dimensão, Blumen (2015) destaca que o setor de auditoria é responsável pelo planejamento das atividades de auditoria e entrega dos seus resultados à alta administração. Assim, verifica-se que o termo *auditoria* também é empregado como um setor, um local, uma unidade administrativa dentro da estrutura organizacional. Essas unidades administrativas, com função de auditoria interna, são encontradas nas estruturas de órgãos e entidades públicos com diversas denominações (Secretaria de Controle Interno, Serviço de Controle Interno, Diretoria de Auditoria, Coordenadoria de Controle Interno, Diretoria de Contas), especialmente nos órgãos dos poderes legislativo e judiciário (TCU, 2012).

A *auditoria interna* de um órgão ou entidade do Poder Executivo Federal, por exemplo, integra, por força do que dispõe o Decreto nº 3.591/2000, o *sistema de controle interno* desse Poder, mas não se confunde com o *controle interno* da própria entidade. Na IN nº 01/2001, a CGU chamou esses controles de *controles internos administrativos*, os quais são de responsabilidade dos gestores em todos os níveis da estrutura organizacional dos órgãos e entidades da administração pública (TCU, 2012).

Portanto, o conjunto de atividades avaliativas não se confunde com o *controle interno* ou com o *sistema de controle interno* de um órgão ou entidade.

Diante do exposto, é possível resumir as particularidades que diferenciam os termos *sistema de controle interno*, *controle interno* e *auditoria interna*, da seguinte forma:

Quadro 01 - Características dos termos Sistema de Controle Interno, Controle Interno, Auditoria Interna

Termos	Dimensão	Significados
Sistema de Controle Interno	Orgânica	O conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, envolve todos os sistemas existentes dentro da estrutura organizacional, não somente os financeiros.
	Funcional/Atividade	Conjunto de atividades de controle exercidas em todos os níveis e em todos os poderes e entidades da estrutura organizacional.
Controle Interno	Orgânica	Designa um Órgão ou Instituição com a missão de fiscalizar e avaliar os atos praticados pelos agentes públicos no âmbito dos órgãos e entidades da estrutura organizacional.
	Funcional/Atividade	Controle individual (folha de ponto, controle de estoque, etc.); controle administrativo; função clássica da administração; atividade integrante do procedimento administrativo.
Auditoria Interna	Orgânica	Unidade, setor, departamento, que compõem a estrutura de um órgão ou entidade integrante do sistema de controle interno.
	Funcional/Atividade	Avaliar e acompanhar o desempenho das medidas de controle interno adotadas pela organização.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Blumen (2015), Castro (2014), Coelho (2016), Guerra (2007), Glock (2015), e Meirelles (2015) e da CGU (2016), INTOSAI (1991) e TCU (2012).

2.2 CONCEITO DE CONTROLE INTERNO

Neste tópico será apresentada a revisão bibliográfica realizada em livros, revistas, periódicos, anais de congressos, monografias, dissertações, teses de mestrados e artigos, mais recentemente publicados por autores acerca do conceito de controle interno. Também serão tratados os conceitos das principais entidades internacionais e nacionais que desenvolvem estudos e expedem normas sobre o tema controle interno.

A literatura aponta para uma diversidade de conceitos para o termo *controle interno*. Os estudiosos desse tema (AMEIDA, 2003; BERGUE, 2008; BOTELHO, 2014; BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002; BLUMEN, 2015; CREPALDI, 2011; DIAS, 2010; GLOCK, 2015) têm contribuído para o desenvolvimento de um arcabouço teórico que tem se disseminado pelo mundo e tem os seus reflexos em nosso país, buscando uma evolução contínua para acompanhar a dinâmica do ambiente que modela as organizações no mundo

globalizado. No quadro a seguir relacionam-se os conceitos de controle interno com base nas definições dos autores anteriormente citados e, em seguida, é feita uma análise comparativa.

Quadro 02 - Conceitos de controle interno de autores

Ator, Ano, pag.	Conceitos
BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002, p.341	Processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos ao longo do tempo. Envolve avaliação do desenho e da tempestividade de operação dos controles e a tomada de ações corretivas.
AMEIDA, 2003, p. 63	O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios.
BERGUE, 2008, p. 6	O controle interno, por sua vez, pode ser definido como um conjunto de mecanismos balizadores de procedimentos que incidem sobre atividades e resultados com vistas a garantir eficiência e eficácia de processos organizacionais.
DIAS, 2010, p. 5	Conjunto de procedimentos ou atos, que possibilitem segurança quanto aos aspectos lógicos e técnicos do processo, identificando, através de sua adoção, o cumprimento das linhas hierárquicas de autoridade, limite de alçada estabelecida e efetiva execução do fluxo de processamento das operações.
CREPALDI, 2011, p. 376	São 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.
BOTELHO, 2014, p. 29	O Controle Interno na administração pública é a verificação da conformidade da atuação desta a um padrão, possibilitando ao agente controlador a adoção de medidas ou propostas em decorrência do juízo formado.
GLOCK, 2015, p. 27	Controle interno numa organização estatal é exercido através da conjugação da estrutura organizacional com os mecanismos de controle estabelecidos pela administração, incluindo as normas internas que definem responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos de revisão, aprovação e registro de operações, envolvendo aspectos contábeis e administrativos.
BLUMEN, 2015, p. 10	[...] o conjunto de princípios, métodos e procedimentos implantado e executado com o objetivo de fornecer uma razoável segurança de que as diretrizes e os objetivos da organização podem ser alcançados.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos autores referenciados.

Há um consenso na abordagem conceitual dos autores em ressaltar o controle interno como conjunto de procedimentos internos estabelecidos pela organização, para a verificação das atividades e operações sobre vários aspectos (registro, conformidade, eficiência, eficácia, etc.) para que se adotem as medidas de segurança necessárias ao alcance dos objetivos.

Por outro lado, encontram-se algumas definições de controle em obras da Ciência da Administração, onde o controle é o processo destinado a assegurar que as ações estão sendo executadas conforme foram planejadas, visando a alcançar os objetivos predefinidos. Para Fayol (1989) controle consiste em verificar para certificar-se que tudo ocorre de acordo com o plano que foi definido, as instruções transmitidas e os princípios estabelecidos.

Já para Megginson (1986) controle é o processo de garantir que os objetivos

organizacionais e gerenciais estejam sendo cumpridos; a maneira de fazer com que as coisas aconteçam do modo planejado.

Enquanto para Albanese (1981) é o processo destinado a assegurar que as ações estejam de acordo com os resultados esperados. Enfim, o objetivo do controle é localizar as fraquezas e os erros para que as medidas de correção sejam feitas bem como se adotem as medidas de prevenção para se evitar novas ocorrências.

Nessa mesma linha dos autores, as organizações internacionais e nacionais, que estudam, disciplinam e editam normas sobre o tema *controle interno*, também têm contribuído para o fortalecimento e desenvolvimento de um arcabouço teórico. Em sua maioria, tais instituições têm como principais particularidades serem órgãos reguladores e fiscalizadores das atividades profissionais afetadas, ou têm atuação no âmbito do setor público, disciplinando a fiscalização e aplicação dos recursos públicos. No quadro a seguir, são apresentados os conceitos das principais organizações sobre o tema:

Quadro 03 - Conceitos de Controle Interno das Entidades

Instituição, Ano, pag.	Conceitos
COSO, 1992, p. 3	<p>Controle interno é o processo efetuado pelo conselho de administração, diretoria executiva e outras pessoas de uma entidade, implementado para fornecer segurança razoável sobre o atingimento de objetivos nas seguintes categorias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • eficiência e eficácia das operações; • confiabilidade na divulgação dos relatórios financeiros; • cumprimento das leis e regulamentos.³(tradução nossa)
INTOSAI, 2007, p. 21	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> • execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; • cumprimento das obrigações de <i>accountability</i>; • cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; • salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.
COBIT, 2007, p. 194	<p>Controle interno (<i>Internal control</i>) – Políticas, planos e procedimentos e a estrutura organizacional criada para prover uma razoável certeza de que os objetivos de negócio serão atingidos e eventos indesejáveis serão impedidos e corrigidos.</p>
CFC, 2008	<p>Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de: (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; (b) dar</p>

³ Internal control is broadly defined as a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

- Effectiveness and efficiency of operations.
- Reliability of financial reporting.
- Compliance with applicable laws and regulations.

Quadro 03 - Conceitos de Controle Interno das Entidades

Instituição, Ano, pag.	Conceitos
	conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.
ISO 31000, 2009, p. 13	“Controle medida que está modificando o risco (2.1) NOTA 1 Os controles incluem qualquer processo, política, dispositivo, prática ou outras ações que modificam o risco. NOTA 2 Os controles nem sempre conseguem exercer o efeito de modificação pretendido ou presumido.
TCU, 2010, item 72; TCU, 2012, p. 8-9	Processo efetuado pela administração e por todo o corpo funcional, integrado ao processo de gestão em todas as áreas e todos os níveis de órgãos e entidades públicos, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos gerais de controle serão atendidos: I. eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações; II. integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de accountability; III. conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição; IV. adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.
IIA, 2010, p. 20	Qualquer ação tomada pela administração, pelo conselho e por outras partes para gerenciar o risco e aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos serão alcançados. A administração planeja, organiza e orienta o desempenho de ações suficientes para fornecer uma garantia razoável de que os objetivos e metas serão alcançados. ⁴ (tradução nossa)
GAO, 2014, p. 5	O controle interno é um processo efetuado pelo órgão de supervisão de uma entidade, pela gerência e por outro pessoal que fornece uma garantia razoável de que os objetivos de uma entidade serão alcançados. Estes objetivos e os riscos conexos podem, em geral, ser classificados em uma ou mais das três categorias seguintes: Operações - Eficácia e eficiência das operações Relatórios - Confiabilidade de relatórios para uso interno e externo Conformidade - Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis. ⁵ (tradução nossa)

⁴ Any action taken by management, the board, and other parties to manage risk and increase the likelihood that established objectives and goals will be achieved. Management plans, organizes, and directs the performance of sufficient actions to provide reasonable assurance that objectives and goals will be achieved.

⁵ Internal control is a process effected by an entity's oversight body, management, and other personnel that provides reasonable assurance that the objectives of an entity will be achieved (see fig. 2). These objectives and related risks can be broadly classified into one or more of the following three categories: Operations - Effectiveness and efficiency of operations; Reporting - Reliability of reporting for internal and external use; Compliance - Compliance with applicable laws and regulations.

Quadro 03 - Conceitos de Controle Interno das Entidades

Instituição, Ano, pag.	Conceitos
CGU, 2016, p. 1	<p>Controles internos da gestão: conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; b) cumprimento das obrigações de accountability; c) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. <p>O estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica;</p>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos conceitos constantes das normas das Entidades referenciadas.

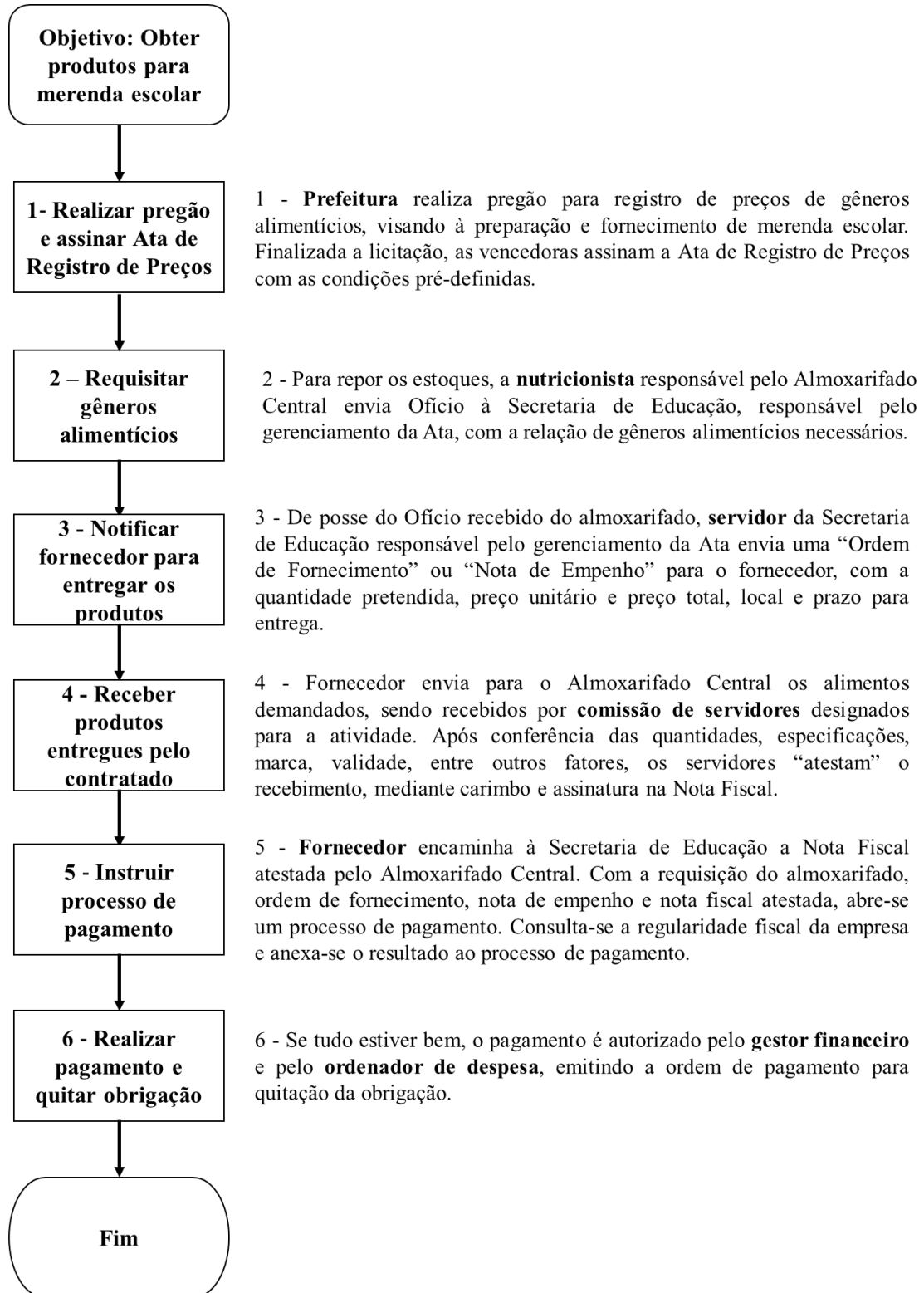
Observa-se que há um consenso da maioria das organizações na abordagem conceitual, ressaltando a importância do controle interno na garantia (razoável) do alcance dos objetivos estabelecidos, isto por possibilitar a instituição de uma estrutura organizacional vigilante aos acontecimentos ou eventos indesejáveis, que podem ser chamados de fatores de risco (CGU, 2016; COBIT, 2007; COSO, 1992; GAO, 2014; IIA, 2010; INTOSAI, 2007; ISO, 2009; TCU, 2010).

Especialmente, esse é um processo que somente reduz a probabilidade de não se alcançar os objetivos estabelecidos, pois sempre há o risco de o controle interno ser estruturado de maneira deficiente e que falhas ocorram na atuação. Convém ainda considerar uma outra limitação: ele depende do fator humano, está sujeito a falhas no planejamento, erros de avaliação ou interpretação, má compreensão, descuido, cansaço físico, distração, conluio, abuso ou excessos (INTOSAI, 2004).

Ressalta-se ainda que o controle interno é um processo integrado e não uma ação isolada, ou um documento, uma norma, um sistema, um registro, ou um fato isolado, no entendimento da INTOSAI (2004), do TCU (2010, 2012), do COSO (2013) e da CGU (2016). Na realidade é um conjunto de ações que estão interligadas e permeiam todas as atividades da entidade e de modo contínuo, devendo ser estruturado internamente e não superposto às atividades, tornando-se parte integrante dos processos gerenciais de planejamento, execução e monitoramento (INTOSAI, 2004, 2007). Também o CFC (2008) e o GAO (2014) especificam que o controle interno é um processo que deve ser operacionalizado pela direção e pelo corpo de servidores da organização. Na figura a seguir, é apresentado um exemplo para esclarecer

melhor o conceito de controle interno como processo integrado.

Figura 01 - Exemplo de controle interno integrado.



Fonte: Adaptado de Santos e Souza (2017, p. 28)

Na figura observam-se vários procedimentos de controle sendo executados de forma

integrada, entre os quais se destaca: a solicitação do almoxarifado, a notificação da empresa fornecedora de alimentos, o recebimento dos produtos pela comissão de servidores que realizam a conferência da nota fiscal e as condições de entrega de acordo com a Ordem de Fornecimento e, finalmente, a conferência da situação fiscal e o processamento do pagamento pelo ordenador de despesa, geralmente o prefeito. Observa-se ainda na figura que todas as etapas são desenvolvidas por servidores da prefeitura; dessa forma, todos estão executando controles internos.

Por outro lado, estudos indicam que o AICPA⁶, Organização Norte-americana dos Contadores Públicos Certificados, foi o primeiro órgão internacional a apresentar um conceito de controle interno, em 1949 (AIA, 1949). Esse conceito define controle interno como o plano de uma organização e o conjunto de métodos e medidas adotados para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e a veracidade das informações contábeis, promover a eficiência das operações e incentivar a adesão às políticas de gestão estabelecidas (HAY, 1993; LAKIS; GIRIŪNAS, 2012).

Em 1992, *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*⁷ (COSO) emitiu o documento *Internal Control - Integrated Framework*⁸, preocupado com a padronização dos conceitos sobre essa temática e com o objetivo de desenvolver um referencial comum para estabelecer e avaliar os controles internos (BLUMEN, 2015; DIAS, 2010).

O conceito de controle interno proposto no *framework* compreende o controle interno como um processo efetuado com intuito de fornecer segurança razoável no tocante ao atingimento dos objetivos relacionados à eficiência e à eficácia das operações; a confiabilidade na divulgação dos relatórios financeiros e o cumprimento das leis e regulamentos (COSO, 1992).

A partir da divulgação dessa definição, várias organizações internacionais revisaram suas normas para incorporar o conceito de controle interno definido pelo modelo, o qual se tornou uma referência mundial, conforme se pode observar no Quadro 03, que apresenta os conceitos emitidos pelas entidades.

Em 2013, o COSO atualiza o documento *Internal Control - Integrated Framework* de 1992, e o controle interno passa a ser definido com base em certos conceitos fundamentais, a saber:

⁶ *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* - Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados sucedeu o *American Institute of Accountants (AIA)* - Instituto Americano de Contadores (tradução nossa).

⁷ Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway* (tradução nossa).

⁸ Controle Interno: Estrutura Integrada (tradução nossa).

Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

Essa definição enfatiza que o controle interno é:

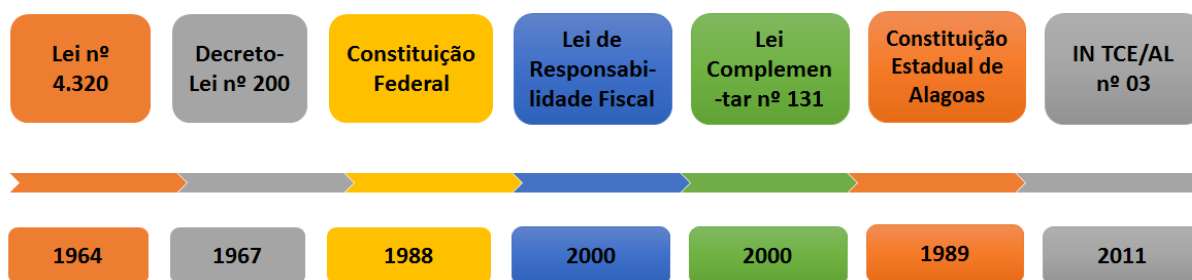
- Conduzido para atingir objetivos em uma ou mais categorias separadas, porém sobrepostas - operacional, divulgação e conformidade.
- Um processo que consiste em tarefas e atividades contínuas - um meio para um fim, não um fim em si mesmo.
- Realizado por pessoas - não se trata simplesmente de um manual de políticas e procedimentos, sistemas e formulários, mas diz respeito a pessoas e às ações que elas tomam em cada nível da organização para realizar o controle interno.
- Capaz de proporcionar segurança razoável - mas não absoluta, para a estrutura de governança e a alta administração de uma entidade.
- Adaptável à estrutura da entidade - flexível na aplicação, para toda a entidade ou para uma subsidiária, divisão, unidade operacional ou processo de negócio em particular. (COSO, 2013, p. 7)

Tendo em vista a diversidade de conceitos de controle interno, para esta pesquisa, adota-se o conceito do COSO (2013) acima transcrito, que é abrangente e captura conceitos importantes, fundamentais para que as organizações públicas ou privadas desenvolvam, implementem e conduzam o controle interno, o qual será melhor explorado no item 2.7, que apresenta a metodologia do COSO.

Por fim, cabe aqui esclarecer que o termo *estrutura de governança* utilizado pelo COSO (2013) abrange os órgãos deliberativos, como conselho de administração, conselho consultivo, sócios, proprietários ou conselho supervisor. Entretanto, é adotado para esta pesquisa o conceito de governança da INC MP/CGU nº 01/2016, artigo 2º, inciso VIII, que é a combinação de processos e estruturas implantadas pela alta administração, para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização, com o intuito de alcançar os seus objetivos.

2.3 FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO CONTROLE INTERNO

Este tópico aborda os fundamentos jurídicos do controle interno com o foco nos municípios. Na figura a seguir, são apresentados os normativos em uma linha de tempo que tratam do controle interno na administração pública brasileira e, em seguida, as considerações sobre esses normativos:

Figura 02 - Linha do tempo da legislação sobre controle interno

Fonte: Elaborado pelo autor.

A Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, instituiu as novas atribuições dos controles internos e externos (BALBE, 2013), sendo o marco inicial para elaboração e controle nos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Pode-se afirmar que então se iniciou ao aperfeiçoamento das instituições orçamentárias e contábeis no Brasil. Ressalta-se que ainda hoje essa lei é utilizada como importante instrumento de orientação nas atividades do setor público, como planejamento e orçamento, contabilidade, controle e prestação de contas.

É naquela época que começa a ampliação das funções e estruturas do Estado, exigindo mais mecanismos de controle para a Administração Pública. Somente existia o Controle exercido pelos Tribunais de Contas focado apenas em aspectos formais, que se demonstravam ineficientes. Diante disso, surge a criação de mecanismos de Controle Interno, a fim de tornar o controle da Administração Pública mais efetivo e eficiente, entretanto isso não retirava a competência das cortes de contas. O controle interno seria exercido pelo Poder Executivo sobre o controle da execução orçamentária, compreendendo o controle da legalidade, fidelidade e cumprimento dos programas de trabalho, de forma prévia, concomitante ou subsequente, de acordo com o que definem os artigos 75 a 77. Para Machado Jr. e Reis (2003, p. 166), “é da maior importância a função controle, que deve ser exercida pela Administração da entidade governamental e toda a sua plenitude, a fim de que possa estar presente em todas as atividades da organização”.

Glock (2015, p. 23) observa que essa lei está “direcionada para o controle da execução orçamentária” e é citada no artigo 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal quando trata da fiscalização da gestão fiscal. O autor chama a atenção quanto à não existência de uma lei federal disciplinando o funcionamento uniforme dos Sistemas de Controle Interno, mas somente disposições legais estabelecendo a atuação do Controle Interno no processo de fiscalização do ente público, em conjunto com o Controle Externo, e definindo algumas de suas competências básicas. Em outras palavras, fica a cargo de cada ente da federação instituir

e regulamentar seu SCI.

Outra norma que ainda está em vigor é o Decreto-lei n° 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe de regras para a organização da Administração Federal e das diretrizes para a Reforma Administrativa, estabelecendo no artigo 6°, que as atividades da Administração Federal obedecessem aos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle. É por meio desse que ocorreria a reforma administrativa, determinando ao Poder Executivo a criação e estruturação do SCI com possibilidade de verificar os preceitos estabelecidos em seus artigos 13 e 14, mas não foi dessa vez que a legislação foi cumprida da forma que se esperava (BALBE, 2013). Também não há notícia de que uma norma dessa natureza tenha sido estabelecida em outras esferas de governo, principalmente nos municípios.

Entretanto, é com a CF-1988 que o Controle Interno é “elevado à atividade precípua do Estado” (CASTRO, 2014, p. 92), ganhando atenção especial e impulso para um novo padrão da administração brasileira, sobretudo, com a implantação da reforma administrativa pela Emenda Constitucional n° 19, de 1998, que tinha por objetivo introduzir o enfoque gerencial na Administração Pública. Os comandos dos artigos 31 e 70 da CF-1988 estabeleceram que a União, estados e municípios devem instituir Sistema de Controle Interno, demonstrando preocupação com o controle governamental e com as políticas públicas (CRUZ et al., 2014).

Era explícita a necessidade de adoção do controle interno nos municípios, com enfoque no modelo, prioritariamente, preventivo ou controle *a priori*, “ser exercido permanentemente e está voltado para a correção de eventuais desvios e em relação aos parâmetros estabelecidos como instrumento de gestão” (GLOCK, 2015, p. 28), fundamentados nos padrões da administração gerencial, visando substituir o modelo burocrático em vigor baseado na desconfiança em relação ao administrador.

Assinalam Cruz e Glock (2003) que essa nova abordagem dada pela Constituição deu ênfase à implantação do Controle Interno, e principalmente nas Administrações Públicas Municipais:

Com esse novo enfoque, o exercício do controle passou a ter outra abrangência: busca-se identificar se os números que refletem a execução orçamentária representam também uma boa administração de recursos, ou seja, se as operações cotidianas estão sendo executadas com economicidade, efetividade, eficiência e eficácia. Não basta, portanto, a opinião do controle externo (Tribunais de Contas) e a confirmação da Câmara de Vereadores sobre as contas. Há que existir, também, o controle interno. (CRUZ e GLOCK, 2003, p. 6)

Castro (2014, p. 95) endossa esse entendimento com relação às atribuições dos Municípios, previsto no artigo 31 da CF-1988, de que “a fiscalização dos Municípios será exercida por seu Poder Legislativo (que o fará mediante controle externo) e pelo próprio Poder Executivo Municipal por meio de seus sistemas de controle interno (autocontrole)”. Acrescente-se que o TCE, ou em alguns casos o Tribunal de Contas Municipal (TCM) ou o Conselho de Contas, deve auxiliar a Câmara dos Vereadores na fiscalização dos Municípios.

Outro ponto importante a se ressaltar com relação ao controle no âmbito dos municípios foi a possibilidade do exercício do controle social das contas públicas previsto no parágrafo 3^a, do artigo 31, da CF-1988, que determina que as contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar a sua legitimidade.

Completando o arcabouço legal que trata de controle interno, tem-se a edição da Lei Complementar 101, de 05 de maio de 2000, conhecida como LRF, que estabeleceu regras destinadas à responsabilidade na gestão fiscal, especialmente no que se refere à legalidade e à transparência no trato das finanças públicas. Castro (2014, p. 143) destaca que “o sistema de controle interno restou fortalecido” com a promulgação dessa lei.

A LRF inovou tornando obrigatória a assinatura do responsável pelo órgão de controle interno no Relatório de Gestão Fiscal⁹, “vinculando-o, assim, ao cumprimento moral e detalhado de todas as normas relativas às finanças públicas” (CASTRO, 2104, p. 143). Dessa forma, ele se torna responsável solidário pelas obrigações e informações prestadas nos documentos de gestão fiscal elaborados e divulgados. Castro (2014) chama a atenção para o fato de que a LRF transferiu, por delegação, aos sistemas de controle interno de cada Poder a verificação e fiscalização das normas de responsabilidade e gestão fiscal por ela previstas¹⁰.

Machado Jr. e Reis (2003, p. 166), ao se referirem à LRF, ressaltam que “é através do exercício pleno do controle evitar que as entidades governamentais desperdicem os recursos que lhes são oferecidos pela sociedade, e se endividem mais do que o seu próprio lastro financeiro permite”. É com essa legislação que se ampliou e melhorou a ação do controle substantivo.

Cabe ressaltar, que a Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, que ficou conhecida como Lei da Transparência, alterou a redação da LRF no que se refere à transparência da gestão fiscal. O novo texto inova e determina que estejam disponíveis, em tempo real, as informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da

⁹ Vide artigo 54, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

¹⁰ Vide artigo 59, incisos do I ao VI, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Assim, há o aperfeiçoamento da legislação no sentido de melhorar o processo de comunicação com os diversos *stakeholders*, principalmente, facilitando o acesso à informação aos órgãos de controle e de defesa do estado.

Do exposto até aqui, não resta dúvida quanto aos mandamentos de ordem jurídica que tornam obrigatória a implantação de um sistema de controle interno e que isso deve ser feito de forma imediata em todos os poderes, nas três esferas de governo no Brasil. Castro (2014, p. 144) afirma que “é por meio do pressuposto normativo que se estabelecem as regras de conduta na implantação do sistema, bem como sua formatação estrutural, com vistas ao atingimento dos fundamentos legais que balizam o controle”.

Em decorrência da falta de iniciativa dos governos municipais em instituir seus sistemas de controle interno, no Estado de Alagoas, o TCE, por meio da Instrução Normativa nº 03, de 13 de dezembro de 2011 (IN TCE/AL nº 03/2011), determinou a sua implantação e manutenção compulsoriamente, de forma a se cumprir a obrigação prevista nos artigos 31, 70, 74 da CF-1988 e nos artigos 34, 35 e 100 da Constituição Estadual de Alagoas (CE/AL). Foram mais de 24 (vinte e quatro) anos sem esse importante instrumento de prevenção e detecção de erro, fraudes, e combate à corrupção.

Por causa dessa atitude da corte de contas, os municípios do Estado de Alagoas já instituíram as suas Unidades de Controle Interno, ou pelo menos criaram o cargo de Controlador Interno, em cumprimento à IN acima mencionada, o que foi confirmado por meio de informações prestadas nas entrevistas da fase exploratória em três municípios bem como através dos relatos da entrevista realizada com o Presidente do TCE/AL.

É nesse ambiente que os municípios têm sido estimulados a implementarem as estruturas de controle interno eficazes, que contribuam para diminuir o risco de que os municípios alagoanos sejam administrados em desacordo com os interesses de seus cidadãos. São imprescindíveis a implantação e o aprimoramento das estruturas de controle interno dos municípios, que podem ser feitos com o auxílio de padrões e modelos de referência e melhores práticas, como o *framework* de controle interno do COSO.

2.4 CLASSIFICAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

Na literatura, a classificação do controle interno sofre inúmeras variações em decorrência da diversidade de critérios que podem ser adotados. Uma coisa é pacífica: Controle é gênero do qual se identificam várias espécies, entretanto, para este trabalho serão

adotadas as mais relevantes para a avaliação de controles internos, conforme apresentado a seguir.

2.4.1 Classificação do Conselho Federal de Contabilidade

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.135/2008, de 21 de novembro de 2008, aprovou a NBC T 16.8 - Controle Interno, norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público. Essa norma classifica o controle interno nas seguintes categorias:

- a) Controle Operacional - relacionado aos resultados alcançados pela gestão;
- b) Controle Contábil - relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- c) Controle de cumprimento legal - relacionado à observância da legislação e a regulamentos pertinentes.

A classificação apresentada tem grande importância no âmbito de auditorias contábeis, pois faz a distinção dos controles de riscos que podem impactar significativamente nos registros dos atos e fatos e nas demonstrações contábeis dos demais controles administrativos. E, apesar de essa classificação atender mais ao processo contábil, na essência, todos esses controles são de natureza administrativa, de responsabilidade dos gestores da organização.

Attie (2011, p. 192-193) apresenta a seguir uma classificação para o controle interno e esclarece que ele inclui controles que são peculiares tanto à Contabilidade quanto à Administração:

a) Controles Contábeis: Compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre esses valores.

b) Controles Administrativos: Compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à adesão à política traçada pela administração. Normalmente se relacionam de forma indireta aos registros contábeis. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle da qualidade.

Essa classificação dos controles internos em *controles contábeis* e *controles administrativos* surgiu nos Estados Unidos em 1958, em meio às discussões no âmbito da AICPA sobre a restrição do conceito de controle interno, de forma a restringir as

responsabilidades dos auditores, os quais criticaram o conceito ampliado de controle interno que aumentava as suas responsabilidades e defendia que eles deveriam se ocupar principalmente com os controles contábeis, não sendo vistos os controles administrativos como de sua responsabilidade (HAY, 1993).

2.4.2 Classificação quanto ao nível de abrangência

O COSO (2013) e GAO (2001, 2014) indicam que os objetivos organizacionais devem ser estabelecidos em nível de entidade e em nível de atividades, bem como se deve dar o tratamento adequado aos riscos, definindo-se os controles, as respostas, para reduzi-los ao nível de tolerância de risco aceito pela entidade. Assim, os controles internos podem ser classificados, quanto ao nível de abrangência, em controle em nível de entidade e controle em nível de atividades, como se vê a seguir:

a) Controles em nível de entidade: são os controles internos mais abrangentes da organização. Dividem-se em dois níveis:

- Indiretos ou perversivos: são controles típicos de *governança corporativa*. Constituem-se nos procedimentos e instrumentos corporativos não ligados diretamente a operações específicas, mas que dão o escopo e evidenciam o tom das ações na organização, estabelecendo critérios e diretrizes de atuação, tais como políticas, regimentos, códigos de conduta, normas e manuais abrangentes, processo de planejamento estratégico, de gestão de riscos, conselhos de administração e fiscal, comitês de auditoria e outros, auditoria interna, ouvidoria (canal de denúncia) etc. Uma característica distintiva desse tipo de controle é o fato de eles serem, geralmente, *preventivos*.

- Diretos ou controle de *controladoria*: constituem-se nos monitoramentos efetuados pela alta administração visando identificar eventuais desvios de padrões para, em seguida, aprofundar a investigação de erros ou falhas. Incidem diretamente sobre os processos operacionais da organização, mas não sobre cada transação individual durante o fluxo de operação ou processamento, e sim sobre grupos de transações que já foram total ou parcialmente processadas, tais como análises de variações do tipo *previsto x realizado*, revisões de relatórios gerais de desempenho, monitoramento de indicadores etc. Têm como característica distintiva serem, geralmente, *detectivos*.

b) Controles em nível de atividades: são os controles internos que incidem direta ou indiretamente sobre atividades, operações, processos ou sistemas específicos. Como os controles em nível de entidade, eles também se desdobram em dois níveis:

- Indiretos ou abrangentes: definem a forma pela qual as atividades deverão ser desenvolvidas. Por exemplo, manuais de processos de trabalho (manual de normas e procedimentos em licitações, contratos, patrimônio, procedimentos operacionais, modelo de editais-padrão, cadastro de fornecedores, etc.). Os controles indiretos em nível de atividades - assim como os controles indiretos em nível de entidade - também têm, geralmente, função *preventiva*.

- Diretos, de monitoramento ou de registros: visam controlar ou evidenciar a execução de atividades durante o fluxo de operação ou processamento. São exercidos sobre produtos ou serviços, atividades e tarefas. São exemplos: os controles de qualidade na produção (estatístico ou individual), os registros de horas despendidas em atividades, os registros de produção, as conciliações, etc. Os controles diretos em nível de processos - assim como os controles diretos em nível de entidade - também têm, em geral, função *detectiva*.

Assim, diante exposto, as classificações dos controles internos adotadas nesta pesquisa para a avaliação dos sistemas de controle interno dos municípios do Estado de Alagoas são importantes para estabelecer uma linguagem comum, principalmente, para as análises que serão realizadas.

2.5 MATURIDADE E O NÍVEL DE MATURIDADE

Estudiosos buscam compreender o desenvolvimento e o crescimento das organizações criando teorias para explicar a dinâmica do amadurecimento dessas organizações a partir da identificação de padrões mais ou menos previsíveis sobre as mudanças presentes e futuras no comportamento e na estrutura organizacional. Uma das abordagens busca organizar descrições e características, ao longo da existência da organização, no sentido de tentar explicar com antecedência as prováveis mudanças que elas enfrentariam, propiciando subsídios para ações gerenciais mais eficazes. Assim, com o intuito de compreender esse comportamento, desenvolveram-se modelos baseados em estágios sucessivos de evolução aplicados às organizações (SILVEIRA, 2009).

Inicialmente, buscou-se conhecer um conceito mais geral, adotado pela nossa sociedade, havendo, então, consultas a dicionários. Nesse sentido, o conceito fundamental de maturidade apresentado por Urdang e Flexner (1968) se refere ao desenvolvimento completo ou condição perfeita de um processo ou atividade. Já em Michaelis (2010), a maturidade significa madureza, o desenvolvimento pleno da inteligência e dos processos, é a idade adulta, é o estado em que se alcançou o desenvolvimento completo, é a fase de maior importância ou qualidade; qualidade do que é pleno; excelência, perfeição, plenitude. Portanto, a maturidade

seria a busca para entender os motivos do sucesso organizacional alcançado, mapeando os caminhos trilhados para corrigir ou prevenir problemas que impediriam a melhoria dos processos numa perspectiva longitudinal e incremental.

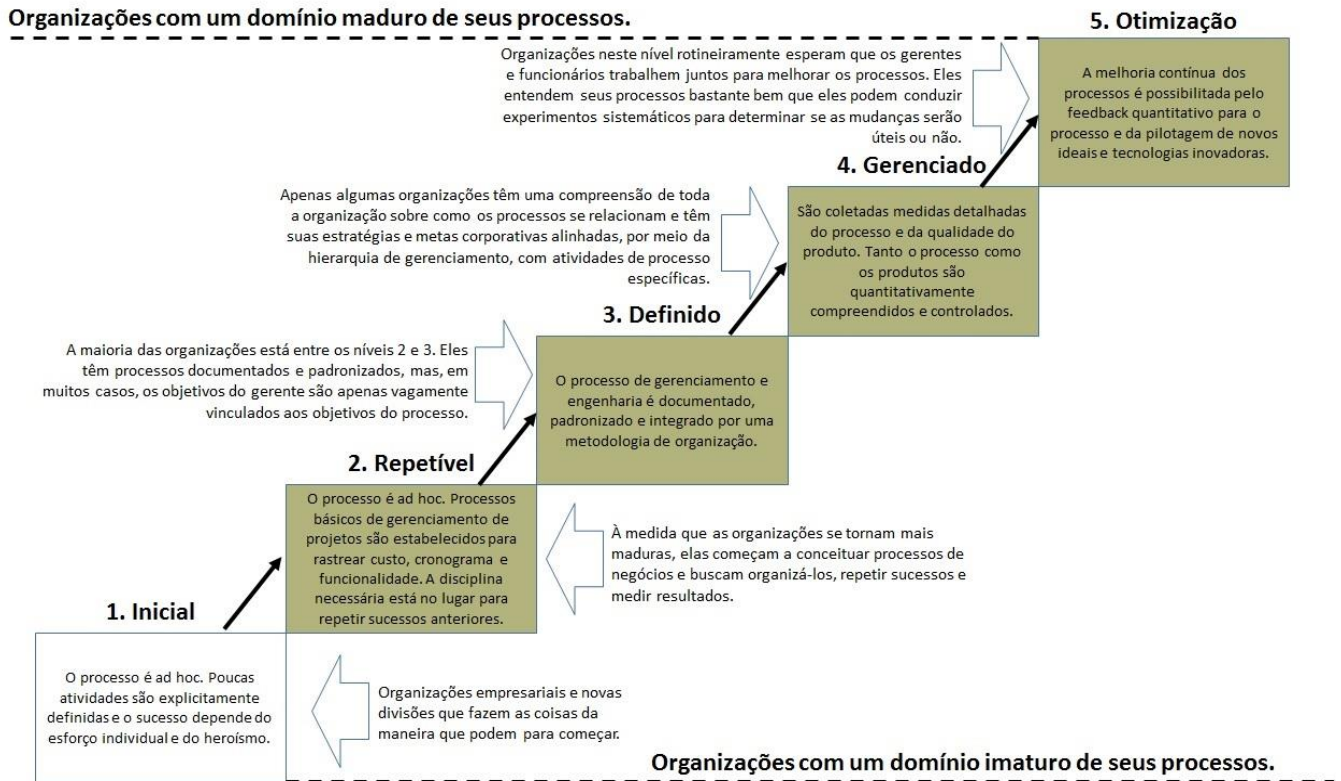
Na base teórica de acordo com Harmon (2004), o conceito básico subjacente à maturidade nas organizações maduras está relacionado com o modo sistemático como elas fazem as coisas, ao passo que as organizações imaturas alcançam seus resultados com um esforço muito maior por meio de iniciativas criadas por indivíduos muitas das vezes de forma espontânea.

Prado (2010) entende que o conceito de maturidade é muito intuitivo e tem aplicação no dia a dia; para o autor a maturidade está relacionada com o quanto é capaz uma organização de gerenciar, seja projetos, no nosso caso em estudo, processos ou atividades. O autor esclarece que quanto mais maduras as organizações menores são os prazos, maior a aderência aos custos e as entregas de produtos e serviços são feitos conforme o esperado. Ele também defende que um modelo de maturidade serve para quantificar numericamente a capacidade de gerenciar com sucesso, bem como serve para auxiliar a organização no estabelecimento de um plano de crescimento.

Já com relação ao nível de maturidade, Silveira (2009) argumenta que os modelos de estágios de maturidade em organizações partem do princípio de que os processos de trabalhos podem ser estruturados em estágios e níveis de evolução definidos de forma clara, bem como gerenciados e controlados ao longo do tempo. Esses modelos de maturidade usam o conceito de nível de maturidade que se refere à mensuração da efetividade ou da capacidade de realizar um processo específico, descrito em níveis desempenho ou capacidade máxima no processo. Para Curtis, Hefley e Miller (1995), a definição de nível de maturidade está relacionada ao nível de capacidade organizacional obtido a partir da transformação e evolução de um ou mais domínios de processos na organização.

Harmon (2004) apresentou cinco níveis de maturidade organizacional para avaliar os processos de trabalho de uma organização. São eles: 1. Inicial, 2. Repetível, 3. Definido, 4. Gerenciado e 5. Otimizado. Na figura a seguir, apresenta-se a pirâmide dos níveis de maturidade estabelecidos pelo autor e os significados de cada nível:

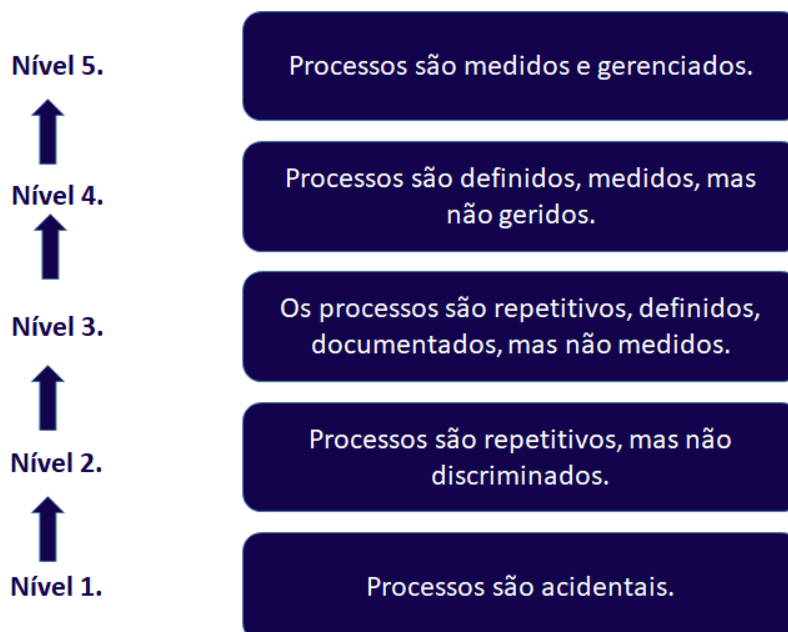
Figura 03 – Pirâmide dos Níveis de Maturidade Organizacional



Fonte: Adaptado de Harmon (2004).

Por outro lado, Tartanus (2016) também utiliza cinco níveis de maturidade organizacionais que foram utilizados em investigações para avaliar a maturidade organizacional de 236 entidades na Polônia. A figura a seguir apresenta a escala dos níveis de maturidade utilizada pelo autor em sua pesquisa:

Figura 04 - Níveis de Maturidade Organizacional



Fonte: Adaptado de Tartanus (2016).

Como o controle interno é um processo integrado e organizacional de natureza administrativa, pode-se também avaliá-lo como os demais processos organizacionais e aferir o seu nível de maturidade.

Conforme Tartanus (2016), no primeiro nível a organização não está ciente de como o trabalho ocorre. Ele não está sob a forma de um processo, ou uma sequência lógica de ações, que pode trazer o resultado desejado usando os recursos existentes. O caos organizacional pode ser percebido nas organizações que estão nesse nível de maturidade. Observa-se que é difícil atribuir claramente a responsabilidade por ações específicas. A forma como determinadas ações devem ser realizadas não é claramente descrita e documentada e, em consequência, essas ações não são normalmente realizadas de forma repetitiva.

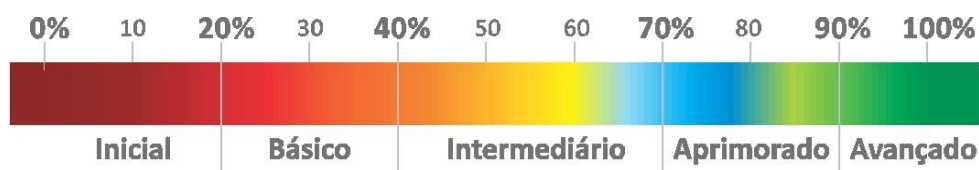
Ainda de acordo com Tartanus (2016), no segundo nível de maturidade, tem-se a consciência de que as ações são realizadas e, quando concluídas por um departamento, são o ponto de partida para outro departamento envolvido na mesma sequência de ações - ou seja, no mesmo processo. As ações tornam-se repetíveis. O que falta é a descrição de processos específicos e indicadores relacionados, que servem de base para a gestão de processos.

Enquanto no terceiro nível a consciência é completa sobre a existência dos processos, eles são apoiados em documentação, consistindo geralmente em mapas de processos e descrições de etapas particulares, que são repetitivas e muitas vezes automatizadas. Entretanto, não há um sistema de medição, para proporcionar uma visão sobre o fato de os objetivos dos processos serem realizados ou não (TARTANUS, 2016).

Já no quarto nível há a conscientização plena de ocorrência do processo na organização, e existe um sistema de medição definido. Nesse nível, a informação proveniente de medição de processo não é transformada em decisões administrativas, por isso a organização não se beneficia da principal vantagem da abordagem de processo para a gestão - melhoria constante (TARTANUS, 2016).

Por fim, no quinto nível de maturidade, a organização está ciente dos processos que nela ocorrem. O mais importante é que os objetivos estratégicos da organização se encaixam nos objetivos de determinados processos e o sistema de medição fornece ao gerenciamento informações utilizadas para aumentar a eficácia através de melhorias (TARTANUS, 2016).

No Brasil, o TCU estabeleceu uma escala de nível de maturidade para aferição dos Sistemas de Controle Interno das Organizações Públicas brasileiras, conforme é demonstrado na figura a seguir:

Figura 05 - Níveis de Maturidade dos Controles

Fonte: TCU (2014).

Para aplicação dessa escala, o TCU desenvolveu um Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI) com base no modelo de controle interno da Estrutura do COSO de 1992, cujas as interpretações das avaliações feitas se dão a partir dos índices de avaliação, apurados por meio da pontuação atribuída às respostas do questionário dadas pelo gestor e trianguladas com outras fontes de informação, documentos e entrevistas. Entretanto, atualizou-se esse questionário que se encontra no APÊNDICE A desta pesquisa para a Estrutura do COSO de 2013, bem como se elaborou a interpretação para os níveis dessa escala com base nos autores citados, conforme se vê no Capítulo 3 - Procedimentos Metodológicos.

Assim, diante dos modelos apresentados, adota-se nesta pesquisa a escala de nível de maturidade elaborada pelo TCU, que inclusive já foi aplicada em avaliações feitas por Barros et al. (2015) e Santos e Souza (2016).

Com relação à pesquisa de avaliação dos sistemas de controle interno realizada por Barros et al. (2015) referente aos municípios de Estado de Roraima, ficou inviabilizada a comparação dos resultados com os resultados desta pesquisa pelos seguintes motivos: as escalas de pontuação atribuídas às respostas dos gestores ao QACI são diferentes, sendo a de Barros et al. (2015) de 1, 2, 3 e 4, enquanto nesta pesquisa adota-se 0, 1, 2 e 3, conforme demonstrado no Quadro 15, do tópico 3.7; e a estrutura do COSO utilizada pelos autores foi a de 1992, enquanto nesta pesquisa foi utilizada a estrutura do COSO atualizada em 2013. Enfim, esses motivos inviabilizam a comparação.

Já a pesquisa de Santos e Souza (2016) refere-se à avaliação dos controles internos em nível de atividade em uma Secretaria Municipal de Saúde relativa às atividades na assistência farmacêutica, diferente do objeto de estudo desta pesquisa, mas os autores utilizaram a escala de nível de maturidade do TCU.

2.6 AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

Segundo Hay (1993), o conceito de controle interno foi introduzido nas normas profissionais de auditoria dos Estados Unidos, Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia, nas décadas de 1920 e 1930. Sua evolução ocorreu a partir da década de 50, particularmente em

decorrência das críticas públicas em relação às normas de auditorias, diante dos escândalos financeiros que levaram à falência de empresas nos EUA e outros escândalos envolvendo auditores no Reino Unido e na Austrália; resistência dos profissionais de auditoria à expansão de suas responsabilidades relacionadas ao controle interno; e a semelhança entre as definições e a terminologia que passaram a ser utilizadas.

Hay (1993) afirma que os Estados Unidos foram o primeiro país a introduzir orientação profissional sobre controle interno para os auditores. Em 1936, *American Institute of Accountants* (AIA), que antecedeu o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), apresentou a primeira definição de *controle interno*, mas orientado para a elaboração de relatórios financeiros e não para a detecção de fraudes; declarou que o objetivo do *controle interno* era “salvaguardar o caixa e outros ativos da empresa, bem como para verificar os aspectos clericais da contabilidade (tradução nossa)”¹¹ (AIA, 1951, *apud* HAY, 1993). A partir desse momento, ocorreram diversas mudanças no conceito de *controle interno* buscando refletir a confiança dos dados para elaboração das demonstrações contábeis.

Surge a exigência para *avaliação do controle interno* nas normas de auditoria do AIA em 1948, quando são publicadas normas de auditoria mais autoritárias, com a aplicação dos seguintes termos: “estudo e uma avaliação apropriados do controle interno” (AIA, 1947, p. 16, *apud* HAY, 1993)

Essa exigência da norma foi então contemplada por uma definição do Comitê de Auditoria da AIA, que durou mais de 39 anos. Ela foi a seguinte:

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos coordenados e medidas adotadas dentro de uma empresa para proteger seus ativos, verificar a exatidão e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e incentivar a adesão às políticas de gestão prescritas¹² (tradução nossa). (AIA, 1949, pág. 6, *apud* HAY, 1993)

Em 1958, por críticas e pressão dos profissionais sobre essa definição que aumentava as responsabilidades legais dos auditores, a AICPA resolveu apresentar uma definição restritiva que dividia o controle interno em duas partes: “controles contábeis” e “controles administrativos”; afirmou que o auditor deveria se ocupar principalmente dos controles contábeis pois recaem diretamente sobre a confiabilidade dos dados financeiros, enquanto os controles administrativos foram vistos como de responsabilidade primária dos gestores.

¹¹ “[...] safeguard the cash and other assets of the company as well as to check the clerical aspects of the book-keeping”.

¹² “Internal control comprises the plan of organization and all of the co-ordinate methods and measures adopted within a business to safeguard its assets, check the accuracy and reliability of its accounting data, promote operational efficiency, and encourage adherence to prescribed managerial policies.”

Em 1977, o Congresso dos Estados Unidos aprovou a Lei de Práticas Anticorrupção no Exterior (FCPA), trazendo a exigência para as companhias sob a jurisdição da *Security Exchange Commission* (SEC), sujeitas à Lei de Negociação e Títulos, para que mantivessem um sistema de controles internos satisfatório, observando a definição do AICPA, sob pena de os administradores e conselheiros serem multados ou mesmo presos (ATTIE, 2011). À época, houve clamor público sobre as descobertas da promotoria especial do caso *Watergate*; mais de 400 companhias haviam efetuado pagamentos questionáveis ou ilegais que totalizavam mais de \$ 300 milhões. Esse e outros escândalos deram origem à expressão *off-the-books slush funds and bribes*¹³ (SEC, 1979, p. 610, *apud* HAY, 1993).

Já em 1979, a AICPA reviveu o conceito mais amplo de controle interno, ressaltando os fatores como estrutura organizacional e liderança da alta administração, que levaria uma *consciência de controle* apropriada para um *ambiente de controle contábil interno*. (HAY, 1993)

Diante dos inúmeros escândalos de fraudes contábeis e falência de grandes companhias a partir da década de 1980, houve novas mudanças nos requisitos da AICPA para *avaliação do controle interno*. Em 1985, foi criada a Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros (*Treadway Commission*) pelas principais organizações de contabilidade dos Estados Unidos, com a missão de estudar as causas das fraudes em relatórios financeiros e propor recomendações que reduzissem a sua ocorrência (BLUMEN, 2015; DIAS, 2010); são elas:

Quadro 04 - Entidades Patrocinadoras do COSO

Sigla	Descrição em Inglês	Descrição em Português
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
AAA	<i>American Accounting Association</i>	Associação Americana de Contadores
FEI	<i>Financial Executives International</i>	Executivos Financeiros Internacional
IIA	<i>The Institute of Internal Auditors</i>	Instituto dos Auditores Internos
IMA	<i>Instituto of Management Accountants</i>	Instituto dos Contadores Gerenciais

Fonte: Adaptado do COSO 2013.

Em 1987, a comissão entrega seu relatório, destacando que alguns casos de relatórios financeiros fraudulentos envolviam operações sob controle direto da administração e que não faziam parte do sistema de controles contábeis internos. Deu-se ênfase: ao ambiente de controle; aos códigos de conduta; a existências de comitês de auditoria competentes e compromissados; e recomenda o desenvolvimento de um referencial teórico comum dos diversos conceitos de controle interno (DIAS, 2010; HAY, 1993).

¹³ Fundos/ou verbas e subornos não contabilizados (tradução nossa).

Posteriormente, essa comissão foi transformada em comitê que passou a ser conhecido como *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)*, entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa (DIAS, 2010).

Em 1992, foi publicado o trabalho *Internal Control: Integrated Framework*, que se tornou referência mundial como estrutura modelo para desenvolvimento, implementação e condução do controle interno, bem como para a avaliação de sua eficácia, tendo ficado conhecido como COSO I. Já em 2004, o COSO publicou um novo documento para o *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*¹⁴, que ficou conhecido como COSO II ou COSO ERM, o qual ampliava o alcance dos controles internos, trazendo o enfoque mais extensivo no gerenciamento de riscos corporativos, onde os controles internos têm papel importante, integrando a gestão dos riscos.

Mais recentemente, o COSO apresentou, em 2013, uma versão atualizada do *Internal Control – Integrated Framework*, o COSO de 1992, na expectativa de permitir às organizações desenvolverem e manterem, de forma eficiente e eficaz, os seus sistemas de controle interno, aumentando as possibilidades de atingirem os seus objetivos e de se adaptarem às mudanças em seus ambientes operacionais e corporativos.

Nessa nova versão do COSO, que se passa a chamar nesta pesquisa de COSO 2013, houve a inclusão de melhorias e esclarecimentos para facilitar seu uso e sua aplicação. As melhorias mais significativas foram: a formalização de conceitos fundamentais introduzidos na estrutura original, que se transformaram em princípios, associados aos cinco componentes e que proporcionam ao usuário clareza no desenvolvimento e na implementação dos sistemas de controle interno, além de compreensão dos requisitos de um controle interno eficaz; ampliação da categoria de objetivos de divulgação financeira, a fim de incluir outros formatos significativos de divulgação, como as divulgações internas e não financeiras; inclusão de considerações sobre a globalização dos mercados e das operações; mudanças nos negócios e maior complexidade e dependência da tecnologia; expectativas em relação à prevenção e à detecção de fraudes; aumento das demandas e complexidade de cumprimento das normas (COSO, 2013). Para facilitar um melhor entendimento acerca dos dois modelos expostos, apresenta-se a figura abaixo com a comparação dos componentes do COSO 1992 e 2013:

¹⁴ Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada (tradução nossa).

Figura 06 - Comparação da estrutura do COSO 1992 e COSO 2013

COSO 1992		COSO 2013	
Componentes	Fatores	Componentes	Princípios
C1: Ambiente de Controle	<ol style="list-style-type: none"> Integridade e Valores Éticos Compromisso com a Competência profissional Conselho de Administração e Comitê de Auditoria Filosofia Administrativa e o estilo gerencial Estrutura organizacional Designação de Autoridade e Responsabilidade Políticas e Procedimentos de RH 	C1: Ambiente de Controle	<ol style="list-style-type: none"> Compromisso com a integridade e os valores éticos Supervisão independente do Conselho de Adm. Estrutura, linhas de reporte, autoridade e responsabilidade Atrair, reter e manter pessoas competentes Indivíduos são responsáveis pelo controle interno
C2: Avaliação do Risco	<ol style="list-style-type: none"> Objetivos em nível de entidade Objetivos em nível de atividade Riscos Gestão da Mudança 	C2: Avaliação do Risco	<ol style="list-style-type: none"> Especifica objetivos claros e adequados Identifica e analisa os riscos Avalia o potencial risco de fraude Identifica e analisa mudanças significativas
C3: Atividades de Controle	<ol style="list-style-type: none"> Atividades de Controle 	C3: Atividades de Controle	<ol style="list-style-type: none"> Seleciona e desenvolve atividades de controle Seleciona e desenvolve controles gerais de TI Controles implementados por meio de políticas e procedimentos
C4: Informação e Comunicação	<ol style="list-style-type: none"> Informação Comunicação 	C4: Informação e Comunicação	<ol style="list-style-type: none"> Informação relevante obtida, gerada e usada Informação de controle interno comunicada internamente Informação de controle interno comunicada externamente
C5: Monitoramento	<ol style="list-style-type: none"> Atividades de Continuidade Avaliações Independentes Reporte de Deficiências 	C5: Atividades de Monitoramento	<ol style="list-style-type: none"> Avaliações contínuas e/ou independentes Avaliação e comunicação de deficiências de controle interno

Fonte: Adaptado a partir do COSO de 1992 e atualização do COSO de 2013

Destaca-se que, para cada princípio, foram criados pontos de foco, em um total de 79, distribuídos entre os 17 princípios. Esses pontos de foco são características importantes dos princípios e eles podem ajudar a administração a desenhar, implementar e aplicar o controle interno e avaliar se, de fato, os princípios relevantes estão presentes e funcionando (COSO, 2013). Utiliza-se como exemplo o **Princípio 1** apresentado no quadro abaixo, o qual está relacionado ao componente Ambiente de Controle, bem como aos seus principais pontos de foco segundo o COSO 2013:

Quadro 05 - Princípio 1 e seus pontos de foco

Princípio	Pontos de Foco
Princípio 1: A organização demonstra ter compromisso com a integridade e os valores éticos.	Liderar pelo exemplo - A estrutura de governança e a administração demonstram em todos os níveis da entidade, por meio de suas orientações, ações e comportamentos, a importância da integridade e dos valores éticos para apoiar o funcionamento do sistema de controle interno.
	Estabelecer normas de conduta - As expectativas da estrutura de governança e da alta administração em relação à integridade e aos valores éticos são definidas nas normas de conduta da entidade e entendidas por todos os níveis da organização, bem como pelos prestadores de serviços e parceiros de negócios.
	Avaliar a adesão às normas de conduta - Existem processos para avaliar o desempenho das pessoas e das equipes em relação às normas de conduta da entidade.
	Tratar desvios de forma oportuna - Desvios em relação às normas de conduta da entidade são identificados e corrigidos tempestivamente e de forma compatível.

Fonte: Adaptado pelo autor a partir do COSO (2013, p. 40).

No Brasil, a premissa para se avaliar os controles internos de uma organização é verificar se o sistema de controle interno como um todo (em nível de entidade), e os controles internos em nível de atividades, processos ou operações foram adequadamente concebidos, se são eficazes e funcionam de maneira contínua e coerente.

A CGU, no Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, estabeleceu que “um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é a avaliação dos controles internos administrativos das unidades ou entidades sob exame” (CGU, 2013, p. 67). Prescreveu ainda que a auditoria interna deve auxiliar a organização a realizar seus objetivos, atuando de forma sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. A CGU atribuiu às auditorias internas, no âmbito da Administração Pública, a responsabilidade para proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão e da supervisão dos controles internos. Assim, a INC MP/CGU nº 01/2016 definiu que o modelo de avaliação de controles internos a ser implementado na Administração Pública Federal será o COSO 2013, como prescreve o inciso IV do artigo 2º e parágrafo único do artigo 11 da IN em referência.

Por sua vez, o TCU também estabeleceu, por meio do Acórdão TCU nº 1.074/2009-Plenário, uma definição de avaliação dos controles internos bem como os seus objetivos, segundo o relatório do Acórdão:

A avaliação de controles internos é um processo mediante o qual se procura conhecer e avaliar a eficácia dos controles internos de uma entidade quanto à sua capacidade para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade da ocorrência de eventos de risco na execução de seus processos e atividades, que possam impedir ou dificultar o alcance de objetivos estabelecidos. (TCU, 2009, p. 7)

Destaca ainda o TCU (2009) no aludido Acórdão que é dever intrínseco à atividade da *auditoria interna* a avaliação para melhoria da eficácia dos sistemas de controle interno da organização.

No mesmo sentido, as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA (2010, p.11) estabeleceram que a “atividade de auditoria interna deve auxiliar a organização a manter controles efetivos a partir da avaliação de sua eficácia e eficiência e da promoção de melhorias contínuas” Destaca-se ainda que:

a atividade de auditoria interna deve avaliar a adequação e a eficácia dos controles em resposta aos riscos, abrangendo a governança, as operações e os sistemas de informação da organização, com relação à: confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais; eficácia e eficiência

das operações e programas; salvaguarda dos ativos; e conformidade com leis, regulamentos, políticas e procedimentos e contratos. (IIA, 2010, p. 11)

Por seu turno, a INTOSAI (2004) também definiu que os órgãos de controle externo e os auditores externos têm, dentre as suas obrigações, a avaliação do funcionamento do sistema de controle interno e a comunicação dos achados à administração. Essa avaliação do auditor sobre os controles internos deve envolver: a determinação da significância e da sensibilidade dos riscos para os quais os controles estão sendo dirigidos; a avaliação da suscetibilidade de mau uso de recursos, as deficiências para alcançar objetivos relacionados à ética, economia, eficiência e eficácia ou falhas no cumprimento das obrigações de *accountability* e não conformidades com leis e regulamentos; a identificação e compreensão dos controles relevantes; a determinação do que já é conhecido sobre a eficácia do controle; a avaliação da adequação do desenho do controle; a verificação, através de testes, se os controles são eficazes; e os relatos sobre as avaliações do controle interno e discussão sobre as ações corretivas necessárias.

Acrescenta-se ainda que as Entidades de Fiscalização Superiores - EFS (Tribunais de Contas) devem garantir a existências de sólidas unidades de auditoria interna nos Órgãos e Entidades Públicas, buscando sempre desenvolver uma boa relação de trabalho, objetivando a troca de experiência e o conhecimento, bem como a realização de trabalhos mútuos que venham ser suplementados e compartilhados, de modo a exercer um papel de liderança no setor público como um todo, prescrevendo parâmetros para a eficácia dos controles internos (INTOSAI, 2004).

Ainda no Brasil, também é nesse mesmo sentido que a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) expediu a Resolução nº 04/2014 e seu anexo único, contendo as Diretrizes de Controles Externo voltadas à temática Controle Interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados, recomendando aos Tribunais de Contas que adotem os princípios associados aos componentes do controle interno do COSO 2013 na implantação de controles internos em suas unidades jurisdicionadas.

Entretanto, ainda não foi expedida norma específica pelo TCE/AL, regulamentando essa resolução, a exemplo do Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso (TCE/MT) que editou a Resolução Normativa nº 26/2014, determinando aos seus jurisdicionados a implantação de controles internos, observando a estrutura integrada de controle publicada pelo COSO 2013, conforme prescreveu o parágrafo único¹⁵ do artigo 10.

¹⁵ “Art. 10 [...] Parágrafo único. Além de observar os requisitos prescritos no Anexo III desta Resolução, o sistema de controle interno dos fiscalizados deve ser implementado em observância ao modelo de estrutura integrada de controle interno

Diante do exposto, torna-se importante a realização da avaliação dos sistemas de controle interno dos municípios do Estado de Alagoas, de forma que seja feito o diagnóstico, a partir de um modelo reconhecidamente aceito, identificando as fragilidades a fim de proporcionar as informações necessários ao aprimoramento dos controles internos de gestão existentes, tornando-os mais eficientes e eficazes, mitigando os riscos e proporcionando o alcance dos objetivos institucionais estabelecidos pelos órgãos e entidades que compõem as estruturas das administrações pública municipais.

2.7 METODOLOGIA DO COSO 2013 (*Internal Control - Integrated Framework*)

Preliminarmente à apresentação da estrutura do COSO, é resgatada a definição de controle interno e descrevem-se os objetivos de controle interno estabelecidos, conforme a atualização de 2013.

O conceito de controle interno adotado foi o definido pelo COSO, em 2013, como sendo “um processo conduzido pelo corpo diretivo, gerência e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados às operações, divulgação e conformidade” (COSO, 2013, p. 7).

Trata-se de uma definição abrangente que engloba conceitos importantes para que as organizações desenvolvam, implementem e conduzam o controle interno, dando uma base que possibilita a sua aplicação em qualquer tipo de organização (COSO, 2013).

Recapitulando a definição, chega-se à reflexão sobre alguns conceitos fundamentais no tocante ao controle interno: a) é conduzido para atingir objetivos operacionais, de divulgação e/ou conformidade; b) é um processo consistente em tarefas e atividades – é um meio para um fim, e não um fim em si mesmo; c) é realizado por pessoas – não é um simples manual de política, de procedimentos, de sistemas, ou formulários, porém diz respeito a pessoas e às ações que elas adotam em cada nível da organização para realizar o controle interno; d) é capaz de propiciar segurança razoável, mas não absoluta, para a estrutura de governança; e e) é adaptável à estrutura da entidade (COSO, 2013).

O controle interno não se traduz num processo em série, mas sim um processo dinâmico e integrado. O *framework* do COSO 2013 pode ser aplicado a todas as entidades, seja ela de grande, médio ou pequeno porte, com e sem fins lucrativos, além de órgãos e entidades governamentais. Fica a cargo de cada organização escolher implementar o controle interno de

forma diferente, como, por exemplo, o sistema de controle interno de uma microempresa pode ser menos formal e estruturado, mas ainda ser eficaz.

Com relação aos objetivos do controle interno, o *framework* (COSO, 2013) apresenta três categorias de objetivos: operacionais, de divulgação, e de conformidade, que permitem as organizações concentrarem-se em diferentes aspectos do controle interno. Entretanto, é relevante citar que a INTOSAI (2004, p. 21) criou uma nova categoria de objetivos denominada “salvaguarda de recursos”. Já o GAO¹⁶ (2014, p. 12) trouxe denominações diferentes para os objetivos de divulgação, que chamou de “relatórios”, e para o de conformidade, que chamou de “compliance”. No quadro abaixo, apresentam-se os tipos de objetivos e os aspectos explorados por cada uma das instituições:

Quadro 06 - Categorias de Objetivos do Controle Interno

Tipo de objetivos	Descrição
Operacionais	- Eficácia e a eficiência das operações, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de perdas de ativos (COSO, 2013); - Execução de operações ordenadas, éticas, econômicas, eficientes e eficazes (INTOSAI, 2004); - Eficácia e eficiência das operações (GAO, 2014).
Divulgação <i>Accountability</i> Relatórios	- Confiabilidade, tempestividade e transparência das divulgações financeiras e não financeiras, internas e externas (COSO, 2013); - Disponibilização tempestiva de informações financeiras e não financeiras, relevantes e confiáveis, para as partes interessadas internas e externas (INTOSAI, 2004); - Confiabilidade dos relatórios para uso interno e externo (GAO, 2014).
Conformidade (<i>Compliance</i>)	Cumprimento de leis e regulamentações (COSO, 2013); Cumprimento de leis e regulamentações (INTOSAI, 2004); Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis (GAO, 2014).
Salvaguarda de recursos	Proteção dos recursos contra perda, mau uso e danos, devido a desperdício, abuso, má gestão, erros, fraudes e irregularidades (INTOSAI, 2004).

Fonte: Elaborado a partir do COSO (2013), GAO (2014) e INTOSAI (2004).

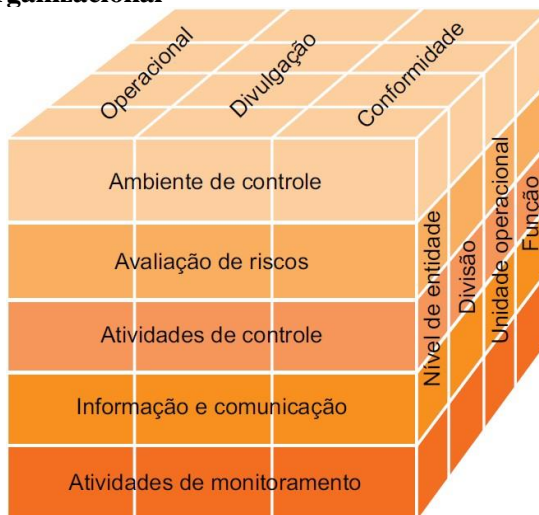
Da análise do quadro acima, verifica-se que os objetivos das três entidades abordam aspectos semelhantes variando apenas nas denominações; a novidade é a inclusão de uma nova categoria de objetivos criada pela INTOSAI, já relatada anteriormente.

A estrutura de controle interno do COSO (2013) consiste em cinco componentes integrados, que são: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e atividades de monitoramento. Para cada componente foi estabelecido um conjunto de princípios que auxilia a compreensão de seu conteúdo e orienta os esforços de desenvolvimento do componente.

¹⁶ GAO – *Government Accountability Office*. Instituição suprema de Auditoria do Estados Unidos, exerce o controle externo como o Tribunal de Contas da União no Brasil.

O COSO (2013) estabelece um relacionamento entre os objetivos, os componentes do controle interno e a estrutura organizacional da entidade, conforme se observa na figura do cubo a seguir:

Figura 07 - Cubo COSO - Relação entre Componentes, Objetivos e Estrutura Organizacional



Fonte: COSO (2013, p. 11).

O modelo de avaliação dos controles internos desenvolvido pelo COSO 2013 pode auxiliar auditores e gestores a classificarem as estruturas de controle interno de acordo com as suas capacidades, permitindo uma comparação entre as estruturas dos diferentes municípios e expondo sua evolução de forma a dar uma orientação acerca das providências que devem ser adotadas para se chegar a um nível ideal de maturidade. Ademais, a comparação entre os municípios poderá incitar uma competição pela melhoria dos sistemas de controle interno, fomentando a busca pela melhoria contínua, de forma a se tornarem mais eficientes e eficazes, e mais transparentes, atendendo aos interesses dos cidadãos.

Ressalta-se que o COSO 2013 reconhece que, embora o controle interno proporcione segurança razoável, não absoluta, quanto à realização dos objetivos da entidade, existem limitações inerentes, como julgamentos errôneos ou más decisões, ou ainda eventos externos que impedem a organização de atingir suas metas. Isso significa que até mesmo um sistema eficaz de controle interno pode apresentar falhas. Essas limitações serão tratadas no item 2.8 adiante.

Apresenta-se, a seguir, a estrutura de controle interno do COSO 2013 com seus componentes e princípios associados.

2.7.1 Ambiente de Controle

De acordo com o COSO (2013) o primeiro componente integrado é o ambiente de controle, definido nos seguintes termos:

O ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a aplicação do controle interno em toda a organização. A estrutura de governança e a alta administração demonstram pelo exemplo a importância do controle interno, inclusive quanto às expectativas em relação às normas de conduta. A administração reforça essas expectativas nos vários níveis da organização. O ambiente de controle abrange: a integridade e os valores éticos da organização; os parâmetros que a estrutura de governança usa para cumprir com sua responsabilidade de supervisão; a estrutura organizacional e a atribuição de autoridade e responsabilidade; o processo de atrair, desenvolver e reter talentos competentes; e o rigor envolvendo as medições, os incentivos e as recompensas de desempenho, a fim de estimular a prestação de contas em relação ao desempenho. Como resultado, o ambiente de controle exerce impacto sobre todo o sistema de controle interno. (COSO, 2013, p. 38)

Para Dias (2010, p. 29), “o ambiente de controle é a consciência da entidade, sua cultura de controle”. Já o TCU (2012, p.18) considera o ambiente de controle “um dos mais importantes componentes da *Estrutura*”. É a base para os outros componentes, ao estabelecer a disciplina e estrutura para definir a atmosfera na qual as pessoas realizam suas atividades e executam suas responsabilidades (CGU, 2016; CAPOVILLA, 2016).

Blumen (2015) também considera o componente o mais importante dos elementos. Para verificar a importância do ambiente de controle, ele faz o seguinte questionamento:

quem gostaria de trabalhar em uma empresa que frequentemente aparece nos jornais violando princípios de ética, na qual os proprietários/diretores estão envolvidos em atos de corrupção, desvio de recursos e descumprimento de leis trabalhistas, fiscais, previdenciárias, ambientais e irresponsabilidade na gestão e condução dos negócios? (BLUMEN, 2015, p. 41)

A integridade da direção e do quadro funcional, os valores éticos da organização, o compromisso ético para com seus acionistas/proprietários, *stakeholders* e, em especial, para com seus funcionários/servidores formam o “ambiente de controle interno”. Já, quando se trata de gestores público, envolvem-se outras responsabilidades: “princípios e valores dos gestores/organização, políticas de pessoal e remuneração, compromisso com a competência profissional, estilo de direção, práticas de gestão etc.” (BLUMEN, 2015, p. 41). Dias (2010) chama a atenção para a responsabilidade da alta direção que deve deixar claro quais são as políticas, os procedimentos, o código de ética e o de conduta a serem observados pelos seus servidores.

Pode-se resumir o ambiente de controle como o *tom da organização*, que deve refletir a cultura de riscos, como são vistos e a sua gestão, para influenciar a consciência de controle das pessoas (COSO, 2013). A CGU (2016) definiu os elementos que devem formar o ambiente de controle interno: a) integridade pessoal e profissional e valores éticos assumidos pela direção e pelo quadro de servidores, incluindo inequívoca atitude de apoio à manutenção de adequados controles internos da gestão, durante todo o tempo e por toda a organização; b) comprometimento para reunir, desenvolver e manter colaboradores competentes; c) filosofia da direção e estilo gerencial, com clara assunção da responsabilidade de supervisionar os controles internos da gestão; d) estrutura organizacional na qual estejam claramente atribuídas responsabilidades e delegação de autoridade, para que sejam alcançados os objetivos da organização ou das políticas públicas; e e) políticas e práticas de recursos humanos, especialmente a avaliação do desempenho e prestação de contas dos colaboradores pelas suas responsabilidades pelos controles internos da gestão da organização ou política pública.

Ao componente ambiente de controle estão associados os princípios de 1 a 5 do COSO 2013, que são as principais ações a serem observadas pelos gestores públicos no sentido de preparar o ambiente interno visando à implantação e ao efetivo funcionamento dos controles internos na sua organização.

2.7.1.1 - Princípio 1: A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.

A integridade deve ser o pré-requisito para o comportamento ético em todos os aspectos das atividades das organizações, sejam públicas ou privadas, devendo o exemplo começar pelos líderes da organização, chamado de *tom do topo*. O clima de ética corporativa em todos os níveis da organização é vital para o bem-estar de todos os seus colaboradores e do público em geral, pois contribui para a eficácia das organizações e do sistema de controle interno como um todo (COSO, 2013).

Para que haja integridade e valores éticos dentro da organização, eles devem ser praticados pela liderança e difundidos para todos. Se a cultura organizacional não é baseada “em princípios éticos e valores morais, a probabilidade de ocorrência de fraudes e outras irregularidades é, invariavelmente, alta” (TCU, 2012, p. 18). Portanto, os indivíduos poderão cometer atos desonestos, ilegais ou antiéticos simplesmente porque a organização lhes propicia forte incentivo ou tentação para agir dessa forma.

A influência e o estímulo para fazer o que é certo e não apenas cumprir as normas legais e regulamentares devem partir de diretrizes, do estilo gerencial, da conduta individual do

corpo diretivo e da gerência (por exemplo, prefeitos, secretários, chefe de setores, etc.), sendo divulgados regularmente e de forma consistente aos servidores, empregados, terceirizados e parceiros para que os indivíduos tenham conhecimento dos comportamentos inaceitáveis e suas consequências. É necessário, ainda, contar com processos de avaliação de desempenho individual quanto ao cumprimento dos padrões exigidos, ser tempestivo e coerente na identificação dos desvios. Tudo isso colabora para uma cultura organizacional forte (COSO, 2013).

Pode-se avaliar se esse princípio existe e está em funcionamento num órgão ou entidade do setor público, observando os seguintes aspectos:

Quadro 07 - Aspectos observados da Integridade e valores éticos

Aspecto observado	Descrição
Estabelecimento de Padrões de Conduta	Deve existir código de ética ou de conduta; esse é um instrumento de controle interno importantíssimo que deve tratar de forma clara, ampla e direta os valores e condutas esperadas e proibidas de todos dentro da organização, de colaboradores a alta direção. Dever ser elaborado em linguagem acessível e conter aspectos de prevenção de fraudes e corrupção, conflitos de interesses, bem como deve ser divulgado de todas as formas nos diversos canais de comunicação existentes.
Treinamentos em Integridade e Valores Éticos	A alta direção deve ter um plano de capacitação para promover ações de disseminação e capacitação envolvendo os temas integridade e valores éticos: código de ética; prevenção da ocorrência de conflitos de interesse; relacionamento com os demais agentes públicos; corrupção ativa e passiva; gestão de riscos e fraudes; utilização de canal de denúncias; etc.
Tratamento de Desvios Éticos	Deve existir setor ou comissão (Disciplinar e de Ética) para fazer as apurações de forma tempestiva e coerente, possibilitando aplicação de punições disciplinares, e censura ética, com divulgação ao público interno e externo.
Avaliação de Desempenho em Relação às Normas de Conduta	Deve estabelecer metodologia para avaliar o desempenho dos servidores em relação às normas de conduta, definindo indicadores para treinamentos concluídos; atividades monitoradas; casos de assédios; visando identificar problemas e tendências.

Fonte: Elaborado pela autor a partir do COSO (2013) e Santos e Souza (2017).

Por outro lado, identificam-se deficiências relativas à aplicação desse princípio nas organizações quando, por exemplo, não se encontra adoção de código de ética e conduta; inexistência de divulgação e promoção da ética; ausências de criação formal de uma Comissão de ética na entidade; falta de condições de trabalho ou inoperância da Comissão; ausência de método definido para avaliar o desempenho dos colaboradores e equipes em relação às normas de conduta; e falta de treinamentos focados em temas relacionados à integridade e a valores éticos.

2.7.1.2 - Princípio 2: A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.

De acordo com o COSO (2013), a alta administração (formada por exemplo: por prefeitos e secretários municipais, diretores e presidentes de autarquias e fundações empresas públicas e sociedades de economia mista municipais) tem que conhecer e cumprir suas responsabilidades de supervisão, principalmente de controle interno. Já a estrutura de governança vai estabelecer a estrutura organizacional e as linhas de subordinação necessárias para planejar, executar, controlar e avaliar periodicamente as atividades da entidade. O apoio da tecnologia e dos processos exigidos é importante porque vai proporcionar uma clara prestação de contas e fluxos de informações em toda a entidade e suas subunidades (SANTOS; SOUZA, 2017).

É de grande importância ter pessoas com conhecimento especializado na alta direção da organização, como, por exemplo, em finanças (JENSEN, 1993). Kapovilla (2016) também tem a opinião de que essa necessidade se aplica ao corpo diretivo das organizações públicas, que deve possuir membros que entendam o papel da organização no contexto das políticas públicas executadas no âmbito de sua esfera de competências, bem como entenda as necessidades dos cidadãos alvos dessas políticas. Assim, não é difícil concluir que isso se aplica também aos municípios.

A estrutura organizacional deve ser estabelecida para favorecer o alcance de seus objetivos, assim como proporcionar o gerenciamento dos riscos e do controle interno. Essa estrutura é representada graficamente por um organograma e complementada por normas (manuais, resoluções, portarias, etc.), definindo as competências, atribuições, e responsabilidades das unidades e os cargos que compõem essa estrutura (COSO, 2013). É importante destacar que a segregação de funções é de extrema importância para o controle interno, deve ser levada em conta na concepção da estrutura, para prevenir que o desenho organizacional não favoreça a prática de ações indesejadas (TCU, 2012).

Esse princípio pode ser verificado, como presente e em efetivo funcionamento, num órgão ou entidade da administração pública, se forem observados os seguintes aspectos:

Quadro 08 - Aspectos observados na Estrutura de Governança e Supervisão

Aspecto observado	Descrição
Formalização da Estrutura Organizacional	Existe formalizado organograma, complementado por um manual, regimento, resolução, portaria, etc., que estabelece as competências e responsabilidades das unidades e cargos que as compõem.
Estruturação e	As entidades do setor público devem implantar unidade de controle

Quadro 08 - Aspectos observados na Estrutura de Governança e Supervisão

Aspecto observado	Descrição
Funcionamento do Órgão de Controle Interno (Controladoria)	interno, ou auditoria interna, para auxiliar a organização a garantir o correto funcionamento dos controles internos, bem como identificar, avaliar e gerenciar os riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público.
Estruturação e Funcionamento da Ouvidoria Pública	Existe Ouvidoria Pública instalada para tratamento das reclamações, solicitações, denúncias, sugestões, elogios relativos às políticas e aos serviços públicos, prestados sob qualquer forma ou regime, com vistas ao aprimoramento da gestão.
Atribuição, autoridade e responsabilidade	A entidade delega autoridade, define e atribui responsabilidade para toda a entidade e suas subunidades, definindo o quanto as pessoas e equipes são autorizadas a perseguir os objetivos ou a cuidar dos problemas à medida que eles surgem.

Fonte: Adaptado pelo autor a partir do COSO (2013).

Por outro lado, é possível identificar deficiências relacionadas à aplicação desse princípio quando: da ausência de clareza sobre as competências, atribuições e responsabilidades de áreas e cargos efetivos e comissionados; das inadequações na estrutura organizacional; não há órgão de controle interno ou uma auditoria interna adequadamente instituída e corretamente posicionada na estrutura de instituição; há inexistência de um órgão de ouvidoria, etc.

2.7.1.3 - Princípio 3: A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.

É importante que a alta direção e o corpo diretivo da organização estabeleçam uma estrutura organizacional com linhas de hierarquias que auxiliem na supervisão de modo a facilitar o alcance dos objetivos. As linhas hierárquicas devem ser diretas para orientar a delegação de autoridade e responsabilidade, e secundárias para aprimorar o fluxo das informações. A delegação de autoridades e responsabilidades restringe-se às atribuições indispensáveis à realização dos objetivos estabelecidos, devendo ser estabelecida segregando funções para mitigar o risco de condutas ilegais; ainda deve ser considerada a competência do delegado para saber se ele adere aos padrões de conduta, políticas e procedimentos da entidade. É importante que periodicamente a estrutura organizacional seja avaliada e sofra as adaptações necessárias, de acordo com as novas prioridades ou a necessidade de racionalização, observando sempre a realização dos objetivos estabelecidos (COSO, 2013).

Ressalta-se que a delegação de autoridade e responsabilidade deve ser transmitida de forma clara e precisa para as pessoas designadas, para não restarem dúvidas sobre as tarefas e responsabilidades relativas ao controle interno. Esse poder vai possibilitar às pessoas nos

níveis adequados, solucionar problemas e até mesmo implantar melhorias em seus níveis organizacionais sem a intervenção da alta gerência. Por fim, a delegação deve ser acompanhada de procedimento que possibilite o monitoramento dos resultados (GAO, 2001).

2.7.1.4 - Princípio 4: A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.

De acordo com o COSO (2013), os controles internos são realizados por pessoas e a qualidade dos servidores impacta diretamente no ambiente de controle e nos outros componentes do controle interno, em especial na execução dos controles. Assim, é de grande importância que os servidores estejam preparados para encarar as transformações que tornam a organização mais complexa, principalmente considerando a rápida mudança da tecnologia e o aumento da concorrência, exigindo serviços e produtos de melhor qualidade. É necessário proporcionar aos servidores educação e formação suficiente e adequada para se manter o ritmo e as condições de lidar com o ambiente em constante evolução. Também é necessário estabelecer uma avaliação de desempenho para mensurar as metas e objetivos definidos no planejamento estratégico da organização.

A organização precisa estabelecer uma sistemática para atrair, treinar, aconselhar, avaliar e reter indivíduos (inclusive terceirizados) em quantidade suficiente que tenham habilidades, conhecimento e experiência para apoiar a realização dos objetivos. Essa quantidade e as competências devem ser ajustadas de acordo com a significância dos riscos a serem tratados. É importante pensar em elaborar planos de contingência e planos de sucessão para os cargos e funções essenciais que impactem nos objetivos da entidade, incluindo os principais executivos, fornecedores e parceiros estratégicos (COSO, 2013).

Tornam-se ainda importante que os programas de treinamentos atinjam todos os servidores da entidade, proporcionando-lhes o desenvolvimento das competências para a realização do seu trabalho, bem como devem ser estabelecidas política de recrutamento e política salarial atrativa, ao mesmo tempo que devem ser proporcionadas condições de trabalho que favoreçam a permanência dos talentos na organização (IFAC, 2001). Da mesma forma devem ser proporcionados ao empregado o *feedback* e o aconselhamento sobre o seu desempenho, dando-lhe a oportunidade de melhorar a sua performance. Por outro lado, devem ser definidas medidas disciplinares quando houver violações graves das políticas da entidade, bem como uma política para a demissão por desempenho insuficiente (GAO, 2001).

É possível verificar se esse princípio está presente e em funcionamento numa organização quando são observados os seguintes aspectos:

Quadro 09 - Aspectos observados na política de recursos humanos

Aspecto observado	Descrição
Formalização de Políticas e Procedimentos de Recursos Humanos	Existem políticas e procedimentos de recursos humanos dispondo sobre: seleção; compromisso com a competência; avaliação de desempenho; promoção, recompensas e rotatividade; e sanção.
Avaliação da competência dos colaboradores	Há política de avaliação de desempenho dos colaboradores (estabelecimento de metas de desempenho individuais e/ou de equipes alinhadas com as metas das unidades) e prestadores de serviços (acordo de nível de serviços).
Elaboração de um Plano de Capacitação	Existe plano de capacitação e desenvolvimento, de modo que contemple, anualmente, a oferta de ações educativas necessárias ao pleno cumprimento das atribuições de cada setor e servidor, bem como que seja dotado de controles administrativos que permitam acompanhar e monitorar as capacitações realizadas.

Fonte: Adaptado pela autor a partir do COSO (2013).

Diante do exposto, identificam-se algumas possíveis deficiências na aplicação desse princípio, relacionadas ao comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos, destacando-se: deficiências ou inadequações nas políticas ou nos procedimentos de contratação; deficiências ou inadequações nas políticas ou nos procedimentos de avaliação de desempenho; deficiências ou inadequações nas políticas ou nos procedimentos disciplinares; inexistência de quadro de lotação para as áreas de planejamento, de gestão financeira dos recursos e de controle interno; inexistência de plano de capacitação dos servidores da organização, etc. (SANTOS; SOUZA, 2017).

2.7.1.5 - Princípio 5: A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.

A alta administração é responsável pelo desenho, implantação, comando e avaliação da estrutura de controle interno que se destina à consecução dos objetivos da organização, distribuindo essa responsabilidade pelas demais unidades e subunidades organizacionais. No desenho da Estrutura Organizacional devem ser previstos mecanismos de comunicação dessas responsabilidades para todos os indivíduos. Deve também prever mecanismos que busquem demonstrar a adequação e eficácia do ambiente de controle, da avaliação de riscos, das atividades de controle, da informação e comunicação, e do monitoramento para acompanhar realização dos objetivos operacionais, de conformidade e comunicação da entidade. Isso visa proporcionar à gerência a identificação de não conformidades para que ela promova a apuração de responsabilidade e adote as medidas corretivas, se for o caso (COSO, 2013).

Segundo o GAO (2014), a administração impõe a responsabilidade aos indivíduos pelas atribuições de controle interno, a qual é impulsionada pelo tom superior e apoiado pelo

compromisso de integridade e ética, estrutura organizacional e expectativas de competência, que devem influenciar a cultura de controle interno da entidade. A responsabilidade do desempenho do controle interno está em apoiar a tomada de decisão do dia a dia, com atitudes e comportamentos. Fica a cargo da gerência apurar as responsabilidades por meio de mecanismo de avaliação de desempenho e ações disciplinares. Por outro lado, a gestão pode estabelecer mecanismo de incentivos, mas tem que avaliar as consequências inesperadas que podem ocorrer e se preocupar em fazer o alinhamento desses incentivos com as normas de conduta da entidade. Segundo o COSO (2013), a organização também deve se preocupar com as pressões excessivas sobre o pessoal da entidade, para não proporcionar estímulos aos indivíduos em burlar as regras e cometer fraudes ou prática de atos de corrupção.

2.7.2 Avaliação de Riscos

O segundo componente é a avaliação de riscos, que é definida pelo COSO (2013) da seguinte forma:

Toda entidade enfrenta vários riscos de fontes externas e internas. O risco é definido como a possibilidade de que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos. A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar o que ameaça a realização dos objetivos. Os riscos à realização desses objetivos, originados em toda a entidade, são considerados em relação às tolerâncias aos riscos estabelecidos. Desse modo, a avaliação de riscos constitui a base para determinar como os riscos serão gerenciados. Uma condição prévia à avaliação de riscos é o estabelecimento de objetivos associados aos diferentes níveis da entidade. A administração especifica os objetivos dentro das categorias operacionais, divulgação e conformidade, com clareza suficiente para conseguir identificar e analisar os riscos a esses objetivos. A administração também considera a adequação dos objetivos à entidade. A avaliação de riscos exige ainda que a administração leve em conta o impacto de possíveis mudanças no ambiente externo e seu próprio modelo de negócio que podem tornar o controle interno ineficaz. (COSO, 2013, p. 63)

Os Órgãos e Entidades, sejam públicos ou privados, independentemente do porte, natureza ou estrutura administrativa, enfrentam riscos nos níveis estratégicos, táticos ou operacionais. Daí a importância da avaliação de riscos, como processo dinâmico e contínuo, para identificar e avaliar o que ameaça a realização dos objetivos.

Segundo Blumen (2015, p. 42), “riscos fazem parte de todo negócio e de todo tipo de organização. Ninguém está imune a revezes, desfalques e desastres naturais que podem até culminar no encerramento de negócios”. Por outro lado, o autor afirma que os riscos possibilitam as "janelas de oportunidade", que se caracterizam como a capacidade do gestor de inovar e enfrentar desafios, pois, a partir do momento em que se conhece e mapeia os

principais processos/produtos, identificam-se os riscos que podem interferir no alcance dos objetivos e metas da organização. Ressalta-se que nem todos os processos e produtos devem ser mapeados, apenas aqueles que são considerados relevantes e prioritários (BLUMEN, 2015).

Ao componente Avaliação de Riscos estão associados os princípios de 6 a 9 do COSO 2013, que são as principais ações a serem tomadas pelos gestores públicos no sentido de avaliar os riscos para propiciar a implantação e o efetivo funcionamento dos controles internos na organização. Esses princípios são demonstrados a seguir:

2.7.2.1 - Princípio 6: A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.

Os objetivos devem ser definidos de forma específica para todos os níveis da entidade (estratégico, tático e operacional) para que todos os envolvidos entendam o que deve ser realizado, definindo quem deve realizar, como será realizado e qual o prazo para essa realização. O que for definido em termos de objetivo precisa ser mensurável, para que se possa fazer a avaliação do desempenho na realização dos objetivos o mais objetivamente possível. Também não se pode perder de vista que esses objetivos devem estar alinhados com as diretrizes e com o planejamento estratégico da organização, refletindo as expectativas dos públicos interno e externo, e a aderência aos normativos pertinentes, sendo necessária a revisão periódica dos objetivos, a fim de mantê-los em consonância com essas expectativas e requisitos (COSO, 2013).

É indicado à organização estabelecer dois níveis de objetivos: **a) objetivos em nível de entidade:** abrangentes; identificáveis com a entidade; coerentes com as estratégias operacionais, e comunicados com clareza a todos os empregados da organização; **b) objetivos em nível de atividade:** surgem a partir dos objetivos da entidade e planos estratégicos; todos os níveis de gerência devem participar da formulação dos objetivos das atividades e se comprometer com a sua realização; a entidade deve identificar os objetivos de atividade críticos para o alcance dos objetivos em nível de entidade, destinando os recursos necessários bem como deve monitorar a sua realização (GAO, 2001).

Ao estabelecer os objetivos, a alta direção deve definir um sistema de medidas de desempenho, com incentivos e recompensas, que possibilite uma avaliação contínua e proporcione o cumprimento das atribuições de controle interno, o qual deve ser avaliado pelo desempenho de suas responsabilidades em todos os níveis da entidade, recompensando ou disciplinando conforme o caso (COSO, 2013).

No relatório que fundamenta o Acórdão TCU nº 104/2015-Plenário, determina-se que, a partir da visão de futuro, a organização faça a análise dos ambientes interno e externo e da sua missão institucional, formulando as estratégias, que devem ser desdobradas em planos de ação bem como deve acompanhar a sua implementação, oferecendo os meios necessários ao alcance dos objetivos institucionais e à maximização dos resultados.

Assim, no setor público, para que os órgãos e entidades cumpram essa importante etapa, deve-se adotar as seguintes ações:

Quadro 10 - Etapas para definição dos objetivos

Item	Descrição
1.	Elaborar o planejamento estratégico organizacional, contendo a visão, a missão e os objetivos organizacionais de longo prazo;
2.	Descrever os planos tático e operacional, contendo os desdobramentos do planejamento estratégico até as ações propriamente ditas;
3.	Definir padrões para medir o desempenho desejado, tais como indicadores, metas e resultados esperados;
4.	Acompanhar o cumprimento dos objetivos, dos indicadores, das metas e dos resultados alcançados, com medidas de aperfeiçoamento eventualmente estabelecidas para a melhoria dos resultados.

Fonte: Adaptado pela autor a partir de Santos e Souza (2017, p. 76).

Por fim, os padrões de desempenho devem ser divulgados com os indicadores, metas e resultados esperados entre servidores, usuários do serviço público e sociedade em geral, de modo a propiciar o gerenciamento das ações implementadas e estimular o exercício do saudável e necessário controle social.

2.7.2.2 - Princípio 7: A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.

Todas as entidades estão submetidas a vários riscos de origem tanto externa como interna. Pode-se definir o risco como sendo a possibilidade de que um evento ocorra e prejudique o alcance dos objetivos (COSO, 2013). Também é possível ainda definir risco “como a probabilidade de perda ou incerteza associada ao cumprimento de um objetivo”. Para cada objetivo deve ser feito um processo de identificação dos riscos (DIAS, 2010, p. 30). Segundo o GAO (2014), os riscos devem ser identificados, analisados e ter respostas adequadas para que não causem impacto na realização dos objetivos definidos.

2.7.2.2.1 Identificação do Risco

O processo de identificar e analisar os riscos se configura em atividade contínua de busca pelo aprimoramento da capacidade da organização de realizar os objetivos estabelecidos. É de fundamental importância a definição dos objetivos desde o nível de entidade até o nível de processos e transações, e que esses devem estar alinhados às diretrizes estratégicas. Somente a partir dessa definição dos objetivos é que se pode falar em avaliar os riscos e estudar o estabelecimento de controles internos para mitigá-los (COSO, 2013).

O GAO (2014) recomenda que a identificação de riscos inclua atividades de classificação qualitativa e quantitativa, previsão e planejamento estratégico de curto e longo prazos, bem como considere as deficiências identificadas por meio de auditorias e outras avaliações, assim como experiências de fracasso na realização dos objetivos da entidade vividas anteriormente; ressalta-se que os riscos identificados nos níveis hierárquicos mais baixos da entidade devem ser levados ao conhecimento da alta gerência.

O processo de identificação do risco deve ser abrangente, considerando todos as interações significativas da organização - bens, serviços e informações - entre uma entidade e as partes relacionadas externas (COSO, 2013). A administração deve levar em consideração as mudanças dentro do ambiente interno e externo da entidade e outros fatores, para identificar os riscos em toda a entidade. Os fatores de risco internos podem incluir a natureza complexa dos programas de uma entidade, sua estrutura organizacional ou o uso de novas tecnologias em processos operacionais. Os fatores de risco externos podem incluir leis, regulamentos ou padrões profissionais novos ou alterados; instabilidade econômica; ou potenciais desastres naturais (GAO, 2014).

2.7.2.2.2 Avaliação do Risco

De acordo com o COSO (2013), a avaliação de riscos deve considerar os impactos de fatores externos (economia, natureza, regulação, operações no estrangeiro, sociais, tecnologia) e internos (infraestrutura, estrutura gerencial, pessoal, acesso a ativos, tecnologia) relacionados ao alcance dos objetivos, que contará com a participação dos níveis adequados da gerência da entidade, com conhecimento e experiência adequados para cada tarefa. A análise dos riscos precisa abranger a avaliação da significância, usando critérios como a probabilidade de ocorrência (frequência) e o impacto (efeito que o risco pode trazer para a organização), além da rapidez e constância do impacto.

2.7.2.2.3 Resposta ao Risco

Resposta ao risco é qualquer ação tomada pela organização para mitigar os efeitos do risco, selecionando e implementando medidas para combater os riscos, levando em consideração o nível de tolerância ao risco da organização bem como suas prioridades (COSO 2013). Segundo o GAO (2014), a “tolerância ao risco é o nível aceitável de variação do desempenho em relação à realização dos objetivos”. Também é chamado de “apetite ao risco: nível de risco que uma organização está disposta a aceitar” (CGU, 2016). A resposta aos riscos precisa observar os riscos inerentes (aqueles que existem independentemente de controle) e residuais (aqueles que permanecem após as medidas de controle), selecionando as respostas mais adequadas com o objetivo de reduzi-los ao nível de tolerância aceito pela organização (COSO, 2013).

Depois de a organização ter conduzido uma avaliação de risco pertinente, ela determinará como responderá aos riscos. Segundo o COSO 2013, as respostas ao risco enquadram-se nas seguintes categorias:

Aceitar – Nenhuma medida é adotada para afetar a probabilidade ou o impacto do risco.

Evitar – Abandonar as atividades que dão origem ao risco; isso pode significar abandonar uma linha de produtos, desistir da expansão dos negócios para um novo mercado geográfico ou vender uma divisão.

Reduzir – Alguma ação é tomada para reduzir a probabilidade ou o impacto do risco, ou ambos; normalmente isso envolve uma entre várias decisões cotidianas de negócios.

Compartilhar – Reduzir a probabilidade ou o impacto do risco transferindo ou, de outra forma, compartilhando uma parte do risco; as técnicas comuns incluem a contratação de serviços de seguro, a formação de *joint ventures*, a contratação de operações de *hedging* ou a terceirização de uma atividade. (COSO, 2013, p. 80)

2.7.2.3 - Princípio 8: A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.

A administração deve considerar o potencial de fraude por ocasião da identificação, análise e resposta aos riscos (GAO, 2014). Ela leva em consideração os diferentes tipos de fraudes que podem ocorrer dentro da organização para proporcionar uma base para identificação dos riscos de fraude, como, por exemplo, relatórios financeiros fraudulentos, apropriação indevida de ativos, corrupção e outro atos ilegais, e a possibilidade de a gerência de burlar os controles interno (*management override*), etc. (COSO, 2013).

Já os fatores de risco de fraudes incluem: **os incentivos e pressões** - como metas inexecutáveis, objetivos conflitantes de partes interessadas, desequilíbrio financeiro entre as recompensas e desempenho a curto e longo prazo; **oportunidade** - tais como a ausência de

controles eficazes; e a **racionalização**, onde o indivíduo justifica ações indevidas para cometer fraudes, como, por exemplo, um indivíduo que desvia recursos da entidade justificando que é um “empréstimo”, mas com a intenção de pagar depois. Ressalta-se que o risco de fraude pode ser maior quando todos os três fatores de risco estão presentes, um ou mais desses fatores podem indicar um risco de fraude (COSO, 2013; GAO, 2014).

Ao responder aos riscos de fraudes identificados, a administração objetiva efetivamente mitigá-los. Os riscos de fraude são analisados pelo mesmo processo de análise de risco realizado para todos os riscos identificados, estimando-se sua importância individual ou agregada, buscando dimensionar o efeito na realização dos objetivos estabelecidos. Ela projeta uma resposta global ao risco e ações específicas para responder a riscos de fraude. É possível reduzir ou eliminar certos riscos de fraude através de alterações nas atividades e processos da entidade, como parar ou reorganizar certas operações, realocar pessoal e aumentar a segregação de funções. Além disso, é preciso também desenvolver respostas para corrigir o risco de substituição dos controles por parte da administração (GAO, 2014).

A administração pública já conta com mecanismos de resposta aos riscos de fraudes, como exemplo, o programa de integridade estabelecido no artigo 41, do Decreto nº 8.420, de 18 de março de 2015, definido a seguir:

[...] programa de integridade consiste, no âmbito de uma pessoa jurídica, no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira. (BRASIL, 2015, p. 6)

Assim, a organização deve contemplar no processo de identificação e avaliação de riscos aqueles relacionados a fraudes e corrupção praticados por servidores, colaboradores e terceiros.

2.7.2.4 - Princípio 9: A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.

No processo de identificação dos riscos, a organização deve levar em conta as mudanças ocorridas nos ambientes externo e interno. Com relação ao ambiente externo, merecem preocupação as mudanças de marco regulatório e dos fatores econômicos. Também devem ser levados em consideração os fatores relacionados à natureza, como os desastres naturais, que podem atingir a organização e os parceiros e colaboradores. No âmbito interno, relativo ao modelo de negócio, surgem fatores preocupantes, como, por exemplo, a possibilidade de mudança de negócio com novos produtos ou alteração da linha dos já existentes, motivada

pela concorrência, o aparecimento de novas tecnologias, novos mercados em outros países, etc. Acrescenta-se que deve ser observada a rotatividade de pessoal, principalmente dos indivíduos que ocupam os postos-chaves da organização e manter a atenção na rotatividade de pessoal (COSO, 2013).

É de fundamental importância que a organização esteja preparada para enfrentar as adversidades que surgem no dia a dia, por isso a avaliação de riscos da organização precisa desenvolver processo preditivo para identificar as mudanças que podem afetar de forma significativa o sistema de controle interno da entidade e tomar as ações necessárias para manter o sistema eficaz. Não resta dúvida de que cada organização necessita desenvolver um processo para identificar e avaliar fatores internos e externos que podem afetar significativamente a capacidade de realizar objetivos (GAO, 2014; SANTOS; SOUZA, 2017).

Do exposto, é preciso ainda ter a preocupação com a repercussão oriunda de: trocas de pessoal que ocupam posições estratégicas e alta rotatividade de pessoal das áreas; alterações significativas ou inserção de novos sistemas de informação; ligeira expansão ou diminuição das operações; inserção de novas tecnologias nos processos operacionais; novos produtos ou serviços; e estabelecimento de operações em novas localidades geográficas (GAO, 2001).

Por fim, são apresentadas a seguir algumas possíveis deficiências relacionadas ao componente avaliação de risco: a) não adoção de planejamento estratégico e ausência de mecanismos de gestão dos objetivos e metas; b) não adoção de procedimentos para evitar a descontinuidade nas ações planejadas; c) inexistência de um comitê de gestão de riscos e política de gestão de riscos na organização; e d) inexistência de verificação se as regras de controles internos, quando existentes, estabelecidas estão sendo obedecidas.

2.7.3 Atividades de Controle

O terceiro componente diz respeito às atividades de controle, definidas nos seguintes termos pelo COSO (2013):

Atividades de controle são ações estabelecidas por políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos sejam cumpridas. As atividades de controle são realizadas em todos os níveis da entidade em vários estágios dentro dos processos corporativos, assim como no ambiente de tecnologia. Podem ser de natureza preventiva ou de detecção e podem abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho dos negócios. Normalmente, a segregação de funções é incorporada à seleção e ao desenvolvimento das atividades de controle. Quando a segregação de funções não é viável, a administração seleciona e desenvolve atividades alternativas de controle. (COSO, 2013, p. 92)

Esse componente engloba todas as atividades materiais e formais implementadas pela gestão para garantir que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia e que a organização consiga realizar seus objetivos (SANTO; SOUZA, 2017). Ressalta que “se não houver riscos, não há sentido em estabelecer controles, até porque todo controle envolve algum custo para a organização. Nesse sentido, o estabelecimento de atividades de controle depende da identificação prévia dos objetivos e dos riscos relacionados” (CAPOVILLA, 2016, p. 37). Assim, a Administração deve identificar as atividades de controle necessárias, e executá-las de forma adequada e oportuna, para mitigar os riscos e garantir que os objetivos sejam alcançados.

Nesse sentido, as atividades de controle incluem dois elementos: uma política, que estabelece aquilo que deverá ser feito e os procedimentos para fazê-la ser cumprida. O nível de formalização é diferente entre as organizações, variando de acordo com o tamanho, a complexidade e os níveis hierárquicos existentes, desde que os conceitos implícitos não tenham diferenças significativas. As atividades de controle devem ser aplicadas em todos os níveis e funções da organização, de acordo com a necessidade de resposta a riscos (COSO, 2013).

Elas incluem uma gama de controles preventivos e detectivos. São exemplos de atividades de controle mais comuns realizadas pelos indivíduos nos vários níveis de uma organização: atribuição de autoridade e limites de alçada (prevenção), procedimentos de autorização e aprovação (prevenção/detecção), segregação de funções ou atividades (prevenção), rotatividade de pessoas em funções (prevenção), revisões independentes, verificações e conciliações (detecção), avaliações de desempenho operacional (detecção), avaliações de operações, processos e atividades (detecção), supervisão direta (prevenção/detecção), controles de acesso a recursos e registros (prevenção) (COSO, 2013; TCU, 2012).

Por fim, as atividades de controle compõem o sistema de controle interno, na perspectiva de conjunto, mas não devem ser confundidas com ele próprio. As atividades de controle são um dos cinco componentes do sistema conforme o modelo COSO 2013.

Os princípios 10 a 12 estão associados ao componente Atividades de Controle e são descritos nos itens a seguir:

2.7.3.1 - Princípio 10: A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, em níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.

As atividades de controle são a maneira de materializar as respostas aos riscos da organização. Para isso, é fundamental que a escolha e o desenvolvimento de atividades de controle estejam integrados com a avaliação de riscos. Segundo a INTOSAI (2004), geralmente, controles são elaborados no momento em que as organizações escolhem reduzir, tratar, compartilhar, ou transferir o risco. É a oportunidade para desenvolver controles internos para evitar riscos. As especificidades de uma organização como o seu ambiente, a complexidade, a natureza e o escopo de suas operações, o nível da regulação aplicável, as operações regionais e multinacionais e a utilização de um sistema sofisticado de planejamento de recursos podem influenciar seus controles (COSO, 2013).

Segundo o COSO (2013), as atividades de controle precisam ser inseridas nos processos essenciais para a consecução dos objetivos da organização, para que todas as transações (atividades) sejam efetivamente registradas em sua completude (todas devem ser registradas), de forma precisa (valor correto, data real, rubrica certa, quando ocorrer), e que sejam válidas (autorizadas e aprovadas por quem detenha a competência).

Os controles em nível de atividades podem incluir: autorizações e aprovações; verificações; controles físicos; controles sobre dados constantes; reconciliações; e controles da supervisão. Também é necessário desenvolver controles em nível de entidade, em níveis organizacionais mais altos. Em geral, esses controles se configuram como revisões de desempenho ou revisões analíticas do negócio da organização. Assim, a administração deve ter a preocupação de desenvolver uma variedade de atividades de controle, manuais e automáticas, preventivas e detectivas, eficazes para a redução dos riscos ao nível aceitável (COSO, 2013).

No ANEXO A, apresenta-se uma lista de tipos de atividades de controle desenvolvidas pelo GAO (2001, 2014), e organizada por Capovilla (2016), que adiciona: controles sobre a gestão do capital humano; estabelecimento e revisão de medidas e indicadores de desempenho; restrições de acesso e *accountability* por recursos e registros; e a adequada documentação das transações e do controle interno.

2.7.3.2 - Princípio 11: A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.

Segundo o COSO (1992, 2006, 2013), a dependência cada vez maior dos sistemas de informações no auxílio das operações para realizar os objetivos de comunicação e

cumprimento das políticas resulta na necessidade de controles dos sistemas mais significativos da organização. As atividades de controle dos sistemas de informação são divididas em dois grandes grupos:

a) Controles Gerais: aplicados a todos os sistemas contribuindo para assegurar a realização das operações de forma adequada e contínua. De acordo com o GAO (2014, p. 53), “os controles gerais incluem o gerenciamento de segurança, acesso lógico e físico, gerenciamento de configuração, a segregação de funções e os planos de contingência”.

b) Controles de Aplicativos: controles que avaliam o processo por meio de código de programação dentro dos softwares. Os controles de aplicativos são os controles incorporados diretamente nos computadores para assegurar a validade, a integridade, a precisão e confidencialidade de transações e dados durante o processamento da aplicação. “Os controles de aplicativos incluem controles sobre a entrada, processamento, saída, arquivo mestre, interface e controles de sistemas de gerenciamento de dados” (GAO, 2014, p. 53).

A administração da entidade precisa compreender a dependência e os relacionamentos entre o seu negócio, controles internos automatizados e a tecnologia (COSO, 2013). A tecnologia da informação deve apoiar o funcionamento do sistema de informação da organização atendendo aos requisitos de informações dos processos tempestivamente. A tecnologia da informação pode aumentar o controle interno, proporcionando mais segurança, confidencialidade e restringindo acessos adequadamente. Embora implique atividades de controles específicos, ela deve ser considerada como parte integrante das atividades de controle (GAO, 2014).

Segundo o GAO (2014, p. 53), “a infraestrutura de tecnologia da informação de uma entidade pode ser complexa”. A administração deve avaliar os objetivos e os riscos da entidade para projetar as atividades de controles e prover a infraestrutura tecnológica necessária para atender aos objetivos da entidade e responder aos riscos, de forma que falhas nas redes de comunicação, recursos computacionais ou de eletricidade, incluindo procedimentos de cópia de segurança e planos de continuidade das operações, não impactem as atividades e os objetivos da entidade. Blumen (2015) chama a atenção para o colapso de um sistema de informação que pode colocar a organização em risco de continuidade ou interromper o fornecimento de produtos e serviços, bem como a perda da boa credibilidade e toda sorte de riscos corporativos.

Blumen (2015, p. 45) afirma que atualmente todos os tipos de organizações fazem uso de sistemas automatizados para “gerar relatórios, planilhas e documentos; imputar, compilar, classificar, organizar e extrair dados; processar informações e gerar registros contábeis”.

Destaca o autor que é importante prestar grande atenção ao controle e à gestão dos meios de processamento eletrônico de dados. Assim, é preciso estabelecer um plano diretor de tecnologia da informação (PDTI) que deve ser cumprido por todos. Esse plano inclui regras de segurança, acessibilidade, integridade, rastreabilidade, atualização e confidencialidade, além de plano de contingência e monitoração de dados e informações, em especial, para aqueles considerados estratégicos e sigilosos.

2.7.3.3 - Princípio 12: A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas

As políticas são a declaração formal da Administração da organização sobre o que deve ser feito para efetivar o controle, já os procedimentos são atitudes ou ações que tenham por objetivo implantar as políticas estabelecidas. Ambos devem ser documentados. Nas organizações menores, eles encontram-se estabelecidos nos costumes transmitidos oralmente, entretanto isso favorece a burla e reduz o *accountability*. De qualquer forma, as políticas devem definir as responsabilidades e a *accountability* para as atividades de controle dos riscos relevantes a eles associados, e os procedimentos precisam ser realizados de forma tempestiva por pessoas competentes. Outrossim, quando os controles identificarem problemas, eles devem ser investigados e corrigidos. Além disso, em decorrência das mudanças de objetivos e riscos da organização, ela é obrigada a fazer revisão periódica das políticas e procedimentos de controle para manter a sua relevância e eficácia (COSO, 2013).

Para o GAO (2014), cada unidade da organização deve documentar as políticas no nível de detalhe apropriado para permitir que a administração monitore efetivamente a atividade de controle. A gerência comunica ao pessoal as políticas e procedimentos para que o pessoal possa implementar as atividades de controle relacionadas às suas responsabilidades.

Blumen (2015) afirma que nenhuma organização pode deixar de ter um manual de normas, de procedimentos ou rotinas internas, seja físico ou eletrônico. Ele serve principalmente para divulgar as melhores práticas administrativas de execução e controle de processos e operações, como também serve de ferramenta didática de treinamento e orientação para os colaboradores, em especial, para os indivíduos que recentemente ingressaram na organização. Ademais, devem ser incluídos os terceirizados que prestam serviços à organização, que também precisam observar as práticas e rotinas de trabalho estabelecidas, organizadas e controladas dentro de um modelo padrão com regras claras e transparentes.

2.7.4 Informação e Comunicação

Nosso quarto componente é informação e comunicação, cuja definição do COSO (2013) é a seguinte:

Informações são necessárias para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno para apoiar a realização de seus objetivos. A administração obtém ou gera e utiliza informações relevantes de qualidade tanto de fontes internas quanto externas para apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno. A comunicação é o processo contínuo e iterativo de proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias. A comunicação interna é o meio pelo qual as informações são disseminadas por toda a organização, fluindo em todas as direções na entidade. Ela permite que o pessoal receba uma mensagem clara da alta administração de que as responsabilidades pelo controle devem ser levadas a sério. A comunicação externa apresenta duas finalidades: permite a entrada de informações externas relevantes e fornece informações a partes externas em resposta a requisitos e expectativas. (COSO, 2013, p. 110)

Também de acordo com GAO (2014), a Gestão precisa de informação e comunicação eficazes para atingir os objetivos da entidade. É necessário utilizar informações de qualidade para apoiar o sistema controle interno. Assim, torna-se primordial a Gestão de entidade ter acesso à informação relevante e à comunicação confiável referente a eventos internos e externos.

Blumen (2015) ressalta que, na maioria das organizações, o binômio informação e comunicação é vital para o sucesso do controle interno. A autor recomenda que as regras de conduta, comportamento e valores da organização devem ser comunicadas a todos. Se não houver a divulgação, sensibilização, treinamento e estabelecimento de medidas preventivas e punitivas para as regras de conduta, não há como responsabilizar colaboradores e as regras dificilmente serão aplicadas nas atividades. Isso se deve ao fato de que organizações públicas e privadas não estão, ainda, preparadas para compreender e interagir com a dinâmica atual dos meios de comunicação.

Nesse sentido, é importante aproveitar “as novas experiências com os meios digitais e discutir, de maneira aberta, objetiva e transparente, os reais problemas de comunicação no interior das organizações, preferencialmente ‘dissolvendo’ feudos de poder nas organizações” (BLUMEN, 2015, p. 50). Ressalta-se que as informações precisam transitar natural e democraticamente, permitindo o acesso integral e tempestivo às informações, exceto nos casos de sigilo.

Em grandes firmas, esse componente é importante para o bom funcionamento da estrutura de controle interno; entretanto é preciso ter cuidado com o poder que o diretor executivo tem de gerenciar a agenda e as informações repassadas ao corpo diretivo. Mesmo com membros capazes, eles sofrem limitação em sua capacidade de ajudar no monitoramento e avaliação do diretor executivo e das estratégias estabelecidas pela firma (JENSEN, 1993).

Estão relacionados a esse componente os princípios 13, 14 e 15 do COSO 2013, descritos nos itens a seguir.

2.7.4.1 - Princípio 13: A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.

Para auxiliar no alcance dos objetivos, a organização deve estabelecer um sistema de informação eficaz (COSO, 2013). Dias (2010, p. 33) diz que a comunicação é essencial ao bom funcionamento do sistema de controle interno. Ressalta ainda que “informações sobre planos, ambiente de controle, riscos, atividades de controle e desempenho devem ser transmitidas a toda entidade”.

O sistema de informação e comunicação estabelecido deve contemplar os processos organizacionais que gerem informações necessárias. Para o bom funcionamento dos componentes de controle interno, ele precisa capturar dados relevantes tanto de fontes internas como externas, e esses devem ser confiáveis. O processamento dessas informações precisa resultar em informação com a qualidade necessária, de forma tempestiva, atualizada. Devem ser integras, de fácil acessibilidade, protegidas, além de serem passíveis de verificação para confirmar sua fidedignidade. Ressalta-se, ainda, que essas informações precisam passar por revisões periódicas a fim de verificar se estão dando o suporte para o bom funcionamento do sistema de controle interno, sempre levando em conta o custo benefício dessas informações e sua colaboração para a concretização dos objetivos (COSO, 2013).

No mesmo sentido, o GAO (2014) define que a organização deve usar informações de qualidade para atingir seus objetivos. E os atributos que contribuem para essa concepção são: identificação de requisitos de informação; dados relevantes de fontes confiáveis; e dados processados em informações de qualidade.

A Administração identifica os requisitos de informações por meio de processo interativo e contínuo que ocorre em um sistema de controle interno eficaz. Ocorrendo mudanças de seus objetivos e de riscos, a Administração muda as exigências de informação a fim de que cumpra os objetivos e atrele a riscos modificados (GAO, 2014).

A administração deve obter dados relevantes de fontes interna e externas em tempo hábil, com base nos requisitos estabelecidos, para fazer o monitoramento eficaz. As fontes de dados podem ser operacionais, financeiras ou de conformidade. Eles devem ter uma conexão lógica com os requisitos estabelecidos. Também devem ser livres de erros e ser fidedignos, além de passar por uma avaliação de confiabilidade (GAO, 2014).

A Administração realiza processamento dos dados relevantes obtidos de fontes confiáveis em informações de qualidade dentro do sistema de informação da entidade. Esse sistema de informação pode ser composto por processos, dados e tecnologia que a administração organiza para obter, comunicar ou dispor de informações. São consideradas informações de qualidade aquelas que são adequadas, atuais, completas, precisas, acessíveis e fornecidas em tempo hábil (GAO, 2014).

2.7.4.2 - Princípio 14: A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.

A Organização deve implantar processo de comunicação interna para divulgar as informações de forma eficaz a fim de que todas as pessoas entendam e executem suas responsabilidades relativas ao sistema de controle interno. A comunicação deve atingir todos os níveis da organização, utilizando canais claros e abertos que possibilitem que a informação flua em todos os sentidos. A organização deve, ainda, garantir que existam meios adequados de comunicação alternativa e que assegurem a confidencialidade, bem como na obtenção de informações externas, uma vez que essas podem fornecer dados que impactem as atividades da organização (COSO, 2013; GAO, 2014).

Dias (2010) coloca que a comunicação pode ser formal e informal. No processo formal, a comunicação acontece por meio dos sistemas internos de comunicação, que podem ser sistemas computacionais complexos ou uma simples reunião com as equipes de trabalho. Ressalta o autor que ela é importante para obtenção de informações para subsidiar o acompanhamento dos objetivos operacionais, de informação e conformidade. Por outro lado, a comunicação informal, que ocorre por meio de conversas e encontros com clientes, fornecedores, autoridades e empregados, possibilita a obtenção de informações necessárias à identificação de riscos bem como oportunidades.

Blumen (2015), em relação às reuniões gerenciais, relata que essas devem ter uma pauta prévia conhecida por aqueles que vão participar e elas sejam objetivas e resolutivas. Reuniões objetivas são as que duram entre meia e uma hora de duração. Os especialistas das áreas

podem ajudar os gestores na formatação da reunião para que se alcancem bons resultados, e se evitem desgastes, inércia e perda de foco. O autor ressalta que as falhas de comunicação podem resultar no descompromisso dos indivíduos em relação aos valores e resultados da organização, gerando inúmeros problemas desde o estímulo a fraudes e litígios judiciais de todos os tipos.

2.7.4.3 - Princípio 15: A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.

A organização deve estabelecer os processos de comunicação externa considerando as necessidades de informações dos *stakeholders* (partes interessadas) externos. No tocante às organizações privadas, identificam-se como partes interessadas os acionistas, os parceiros, os donos do capital, os clientes, os analistas financeiros, os bancos, dentre outros. Já em relação às organizações governamentais, há o reporte aos governos, aos legisladores, aos órgãos reguladores e aos cidadãos (COSO, 2013; GAO, 2014).

A comunicação com o público externo nos remete à transparência e ao acesso à informação, direitos estabelecidos pela CF-1988, indispensáveis ao fortalecimento de nossa democracia, bem como reflete significativamente no processo de melhoria da gestão pública em todos os níveis de governo. Essas medidas devem ser providas pela organização para que o particular tenha a chance de participar na fiscalização da aplicação dos recursos públicos e acompanhar a execução dos objetivos e políticas públicas, exercendo o controle social consagrado na Constituição, sobre os entes federativos.

É com a Lei Federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, conhecida como a Lei de Acesso à Informação (LAI), que se tem a ampliação da participação do cidadão e o fortalecimento dos instrumentos de controle na gestão pública. Essa legislação obriga as organizações governamentais a divulgarem por iniciativa própria, espontaneamente, e sem a necessidade de requisição por parte do particular, facilitando, assim, o processo de comunicação, todas às informações que não tenham o caráter sigiloso.

Outro fator de grande importância na comunicação com o público externo é a seleção dos meios (canais) de comunicação, os quais devem ser adequados de acordo as necessidades e características requeridas de informação. Esses meios também devem possibilitar a captura de informações relevantes à gerência e ao corpo diretivo; as resultantes de avaliações externas julgadas relevantes devem ser levadas ao conhecimento do corpo diretivo da organização. Além disso, devem ser previstas regras formais para confidencialidade, proibição de

retaliação, bem como protocolo com o fluxo das informações, para as apurações, como prazos para investigações internas (COSO, 2013; GAO, 2014).

2.7.5 Atividades de Monitoramento

As atividades de monitoramento constituem o quinto componente da metodologia do COSO (2013), o qual foi definido da seguinte maneira:

Avaliações contínuas, avaliações independentes ou alguma combinação das duas, são utilizadas para garantir que cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive os controles para colocar em prática os princípios de cada componente, estão presentes e funcionando. As avaliações contínuas, inseridas nos processos de negócios em diferentes níveis da entidade, fornecem informações tempestivas. As avaliações independentes, realizadas periodicamente, irão variar em escopo e frequência dependendo da avaliação de riscos, da eficácia das avaliações contínuas e de outras considerações da administração. Os resultados são avaliados em relação aos critérios estabelecidos por órgãos reguladores, autoridades normativas ou pela administração e pela estrutura de governança, sendo as deficiências comunicadas à administração e à estrutura de governança, conforme apropriado. (COSO, 2013, p. 126)

A CGU estabeleceu, por meio da INC MP/CGU nº 01/2016, que o monitoramento é obtido por meio de revisões específicas ou monitoramento contínuo, independente ou não, realizados sobre todos os demais componentes de controles internos, permitindo avaliar a eficácia, eficiência, efetividade, economicidade, excelência, execução, e implementação dos componentes, e corrigir tempestivamente as deficiências dos controles internos.

O monitoramento contínuo ocorre na realização das operações normais e de natureza contínua da organização. Esse monitoramento se refere às atividades de supervisão e às outras ações que os servidores executam ao cumprir suas responsabilidades. Engloba todos os componentes da estrutura do controle interno, fortalecendo os controles internos da gestão contra ações irregulares, antiéticas, antieconômicas, ineficientes e ineficazes (CGU, 2016).

Já em relação às avaliações específicas (avulsas, separadas ou independentes), essas ocorrem a partir de métodos e procedimentos predefinidos, de abrangência e frequência atrelada à avaliação de risco e eficácia dos procedimentos de monitoramento contínuo existentes, como, por exemplo, as avaliações realizadas pelas unidades de auditoria interna dos órgãos e entidades destinadas à aferição da eficácia dos controles internos da gestão quanto ao alcance dos resultados desejados (CGU, 2016).

No âmbito dos órgãos e entidades governamentais, as auditorias internas são responsáveis por proceder à avaliação específica da operacionalização dos controles internos da gestão executada por todos os níveis de gestão e da supervisão dos controles internos em

instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos. Compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos (CGU, 2016).

Já para Dias (2010, p. 33), “a função do monitoramento é verificar se os controles internos são adequados e efetivos”. Para o autor, controles adequados são aqueles em que os cinco elementos do controle (ambiente, avaliação de riscos, atividade de controle, informação e comunicação e monitoramento) estão presentes e estão funcionando de acordo com o que foi planejado. Já os controles internos são considerados eficientes quando a alta direção tem uma razoável certeza do grau de atingimento dos objetivos operacionais propostos, de que as informações fornecidas nos relatórios e sistemas corporativos são confiáveis e de que as leis, regulamentos e normas estão sendo cumpridos.

Por outro lado, para Sousa (2016, p. 324), “o desenvolvimento apropriado do componente de monitoramento não possibilita garantia de prevenção ou detecção de todas as deficiências dos controles internos”, porém pode permitir a obtenção de informação conclusiva “sobre a continuidade da eficácia dos controles em uma dada área ou a definição por providências de ajustes”. Se o monitoramento não for efetivo ou for subimplementado, isso vai resultar no impacto direto na eficácia dos controles internos, mesmo na presença e funcionamento de todos os seus componentes, porque vai permitir sua deterioração.

Os princípios aplicados ao componente Monitoramento são 16 e 17 do COSO 2013, conforme descritos a seguir.

2.7.5.1 - Princípio 16: A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.

Por esse princípio, a organização deve estabelecer avaliações contínuas e independentes, ou combinando ambas, para monitorar a estrutura de controle interno, pois, com o passar do tempo os objetivos podem ser mudados, novos riscos podem surgir e os controles que eram eficazes deixam de ser, colocando em risco o sistema de controle interno da organização (COSO, 2013).

Segundo o COSO (2013) e o GAO (2014), o monitoramento contínuo faz parte dos processos executados pela organização, no curso normal das operações, e fornece *feedback* imediato aos gerentes e funcionários responsáveis pela identificação das mudanças nos processos. As atividades realizadas nesse monitoramento incluem comparações,

reconciliações, atividades regulares de supervisão pela gerência, etc. Essas atividades podem ser aprimoradas com o uso da tecnologia da informação, utilizando ferramentas computadorizadas que facilitem essas avaliações.

Já com relação às avaliações avulsas, separadas ou independentes, elas são desenvolvidas por indivíduos que não estão executando as atividades avaliadas, fornecendo um *feedback* mais objetivo. Nessa forma de monitoramento, encontram-se as avaliações da auditoria interna, avaliações de especialistas, avaliações cruzadas entre unidades operacionais ou funcionais, *benchmarking* ou avaliações por pares e autoavaliações. O escopo e a periodicidade dessas avaliações devem levar em consideração a avaliação de risco, a eficácia do próprio monitoramento, as mudanças do ambiente de negócio, e, quanto mais rápidas essas mudanças e mais frequente a ocorrência de avaliações, tem-se um indicativo para a necessidade de aprimoramento das avaliações contínuas (COSO, 2013; GAO, 2014).

Por fim, na opinião de Sousa (2016), nas organizações públicas do Brasil, em geral, a função da auditoria interna, desenvolvida pelo próprio corpo funcional, por controladorias ou similares, torna-se uma ferramenta de grande valor para o gestor no papel de supervisão, pela imparcialidade no monitoramento dos sistemas de controle, que é condição essencial para seu sucesso, garantindo-se à função de auditoria interna as condições técnicas e de independência para exercer o seu papel nesse processo.

2.7.5.2 - Princípio 17: A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável.

Os gestores da organização devem apreciar os resultados das avaliações contínuas e independentes. Sendo identificadas deficiências, essas devem ser comunicadas aos gestores responsáveis pela tomada de decisão quanto às ações corretivas, enquanto as deficiências graves devem ser levadas ao conhecimento da alta gerência e corpo diretivo. É importante monitorar se as deficiências estão sendo tratadas tempestivamente pelos responsáveis respectivos (COSO, 2013).

De acordo com o GAO (2014), as deficiências dos controles internos devem ser avaliadas e documentadas, bem como as correções precisam ser estabelecidas segundo o tipo de deficiência, as quais podem acontecer no projeto, na implantação ou na eficácia operacional do controle relativa ao processo correspondente. As constatações e as recomendações da auditoria e de outras avaliações realizadas precisam ser tratadas e corrigidas, ou, se a gerência discordar, deve apresentar as suas justificativas.

Já para Souza (2016), as comunicações dos resultados das avaliações devem ser feitas ao nível apropriado. Dependerá de cada organização o formato ou o protocolo relacionado à comunicação dos resultados do processo de avaliação, o qual poderá ainda variar em decorrência de seu propósito e das severidades das deficiências encontradas. Ressalta a autora que, “em se tratando de organizações públicas, devem ser sempre formais e escritas, mesmo quando não exista um protocolo próprio para este fim” (SOUSA, 2016, p. 336). Concluído o processo de comunicação nos níveis apropriados, é necessário que o gestor designe uma pessoa responsável pelo acompanhamento das correções propostas, que se destinam a reduzir as deficiências relatadas no processo de monitoramento.

2.8 LIMITAÇÕES DO CONTROLE INTERNO

As definições de controle interno apresentadas por diversas organizações (CGU, 2016; COBIT, 2007; COSO, 1992, 2013; GAO, 2014; IIA, 2012; INTOSAI, 2007; ISO, 2009; TCU, 2010) abordam a *segurança razoável* no alcance dos objetivos estabelecidos, ou seja, não há uma garantia absoluta de que a instalação do sistema de controle interno e o seu funcionamento resultarão no alcance dos objetivos institucionais estabelecidos.

Isso significa dizer que o controle interno não é capaz de evitar julgamentos errôneos ou más decisões, ou ainda eventos externos que impeçam a organização de atingir suas metas operacionais. Esclarecendo ainda mais, até mesmo um sistema eficaz de controle interno pode apresentar falhas. Além disso, controles podem ser contornados pelo conluio de duas ou mais pessoas, e a gerência tem a capacidade de substituir o sistema de controle interno. Outro fator limitante é a necessidade de considerar os benefícios e custos relativos aos controles (COSO, 1992, 2013).

Para a INTOSAI (2004), essa segurança razoável decorre do não conhecimento absoluto das incertezas e dos riscos futuros aos quais a organização estará submetida e que não podem ser previstos com segurança absoluta. Acrescentam-se a isso os fatores que não estão sob o controle ou a influência e que podem prejudicar a organização a alcançar objetivos. Outro fator que se pode acrescentar é que, sendo executado por pessoas, o controle interno tem limitações, não podendo garantir segurança absoluta; auxilia, mas não garante que os objetivos serão atingidos.

Para CGU, na INC MP/CGU nº 01/2016, os controles internos devem integrar as atividades, planos, ações, políticas, sistemas, recursos, enfrentar os riscos e ser operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das

organizações. Eles devem ser projetados para fornecer segurança razoável de que a organização atingirá seus objetivos.

Pelo exposto, atribuem-se as limitações do controle interno às questões como: custos versus benefícios do controle; erros de julgamento; falhas; conluio; burla de gestores. Vamos entender melhor cada uma dessas limitações a seguir:

2.8.1 Erros de julgamento

Os controles internos têm a sua eficácia limitada pela fraqueza humana na hora de tomar decisões, porque exigem uma boa dose de julgamento humano num apertado espaço de tempo, no qual nem sempre se têm as informações suficientes e adequadas para adotá-las. Tomar essas decisões sob qualquer tipo de pressão não resultará nos benefícios esperados, tendo por consequência a necessidade futura de mudanças para correção de rumos (COSO, 1992).

Assim, no processo de decisão, os gestores e demais servidores, se não estiverem de posse das informações suficientes e adequadas e não tiverem o tempo de reflexão para avaliar as implicações das decisões, poderão cometer erros de julgamento e isso implicar resultados indesejáveis.

2.8.2 Falhas e colapsos

Esses tipos de eventos podem acontecer porque as pessoas não entenderam as instruções ou as interpretaram de forma equivocada ou podem, ainda, cometer erros por negligência, distração ou fadiga (erros de execução). Por exemplo, pessoas contratadas temporariamente estão executando funções de controle para os servidores que estão de férias ou doentes estão sujeitas a não executar corretamente. Também podem ocorrer os erros no desenho do controle (erros de procedimento) que perpetuam as falhas. Por exemplo, houve alterações em um sistema que pode ser executado antes de os servidores receberem o treinamento adequado para identificar os erros de funcionamento (COSO, 1992).

2.8.3 Conluio

O conluio de duas ou mais pessoas pode causar falhas de controle. Elas podem valer-se do seu conhecimento e/ou de suas competências para contorná-las com objetivos ilícitos. Servidores responsáveis por um controle, em conluio com outros ou terceiros, podem burlar e fraudar registros e transações, que podem não ser detectados pelo sistema de controle (TCU, 2012; COSO, 2013).

Com relação à fraude, pode-se afirmar que é um ato intencional da pessoa com a intenção de obter uma vantagem indevida. Ela pode acontecer pela conjugação de três aspectos: racionalização, pressão e oportunidade. Cressey (1973) apresenta o triângulo da fraude que pode servir de modelo para detecção de situações de alto risco de fraude, como se vê na figura abaixo:

Figura 08 - Triângulo da Fraude



Fonte: Adaptado de Cressy (1973).

A fraude motivada pela pressão é decorrência de uma resposta do fraudador a situações emocionais ou financeiras. Por exemplo, súbita escassez de recursos financeiros, viver além de seus recursos, ganância, pouca disponibilidade de crédito e/ou incapacidade de obtenção de crédito, despesas médicas inesperadas e significativas, grandes despesas com educação, família ou a pressão dos colegas, perdas por apostas ou jogo, custo e falta de produtividade devido a drogas ou álcool, e custo de casos extraconjugais. É comum também a pressão por *status* social, o que é de difícil detecção pelos controles internos (CRESSY, 1973).

Já oportunidade aparece por causa das fragilidades ou pela inexistência de controles, como por exemplo: controles internos frágeis, falta de treinamento, falta de supervisão, falta de julgamento dos culpados, programas antifraudes, políticas e procedimentos ineficazes, fraca cultura ética. Os fraudadores são levados a agir porque acreditam na impunidade, pois não há ninguém monitorando suas ações (CRESSY, 1973).

Por fim, a racionalização ocorre quando um indivíduo ou grupo sente-se desculpado ao cometer fraude. A racionalização permite que o fraudador veja o comportamento ilegal como aceitável, preservando, assim, sua autoimagem como uma pessoa confiável. Pode-se citar, como, exemplo, um servidor que pode desviar recursos de uma prefeitura alegando que é um empréstimo e justifica para si mesmo que no próximo mês vai pagar (CRESSY, 1973).

2.8.4 Burla de gestores

A burla de gestores é uma séria limitação do controle e se caracteriza como uma ação intencional do gestor que tem por objetivo descumprir políticas e procedimentos de controle estabelecidos para alcançar benefícios pessoais de forma ilegítima (COSO, 2013). Podem ser citados como exemplos os casos de fraudes na Petrobrás e os desvios de recursos na construção do Tribunal Regional do Trabalho em São Paulo; são burlas da administração com o objetivo de omitir desvios e fraudar informações.

Só foi a partir do escândalo da Enron e WorldCom, que resultou em falência e numa crise empresarial de grandes proporções nos Estados Unidos, que os controles internos e a gestão dos riscos são colocados em discussão no mundo, e as autoridades são chamadas a adotar medidas normativas e punitivas para quem não cumprisse obrigações relativas a controles internos (TCU, 2012).

Burlar ou ignorar as políticas e procedimentos de controle instituído não é raro no nosso país, pois os gestores, com objetivos ilegítimos e contrários ao interesse público, fazem isso diuturnamente. Basta olhar as notícias, onde se destacam as operações especiais da Polícia Federal em parceria com os demais órgãos de defesa do Estado como a CGU, o MPF, o MPE, etc., prendendo servidores e gestores por motivo de fraudes de todos os tipos (SANTOS; SOUZA, 2017). Citam-se, como exemplo emissão de notas fiscais frias, simulando uma venda de produtos para uma prefeitura, para compor o processo de pagamento, justificando a execução da despesa, e outras emissões de documentos falsos emitidos intencionalmente como pedidos de compras, faturas de vendas, propostas de preços, etc.

Ressalta-se que, mesmo em órgãos e entidades com altos níveis de integridade, um gestor pode ser capaz de burlar o controle interno. O sistema de controle interno só pode ser eficaz se as pessoas responsáveis pelo seu funcionamento forem íntegras, éticas, honestas.

2.8.5 Custo versus Benefícios

Segundo o COSO (2013), o controle interno proporciona muitos benefícios à organização, proporcionando a confiança adicional em relação ao cumprimento dos objetivos, *feedback* sobre o funcionamento bem como ajuda a reduzir as surpresas. Elencam-se como benefícios do controle interno a divulgação de informações confiáveis, manutenção de registro das informações confiáveis, maior eficiência das áreas funcionais e dos processos, que são fundamentais na tomada de decisão e possibilitam, com capacidade e confiança, a comunicação do desempenho da organização aos *stakeholders*.

Há sempre restrições de recursos nos Órgãos e Entidades da Administração Pública, assim os custos relativos e os benefícios do estabelecimento de controles devem ser considerados.

Para verificar se um determinado controle deve ser estabelecido, o risco de falha e o efeito potencial para Órgão ou Entidade devem ser analisados conjuntamente com os custos relacionados de se estabelecer um novo controle (COSO, 1992). Um exemplo prático é um pequeno município (até 20 mil habitantes) adquirir um sistema de gestão de estoque sofisticado e caro para controlar produtos e materiais de baixo valor que não são perecíveis, para os quais existem fontes de suprimento abundante, e que podem ser adotados outros meios, até manuais, mais baratos, para gerenciar esses materiais.

Isso significar dizer que nem todos os riscos precisam e/ou devem ser controlados. Por exemplo, quando o risco é baixo e o impacto na organização é causado pela ocorrência do risco também é baixo, pode-se aceitar o risco e não estabelecer controle interno algum (SANTOS; SOUZA, 2017; TCU, 2012).

A INC MP/CGU nº 01/2016 prescreve que as atividades de controles internos devem ter custos adequados, ser apropriadas, funcionar de forma consistente segundo o plano de longo prazo da organização, e ser abrangentes, razoáveis e diretamente relacionadas aos objetivos de controle. São exemplos de atividades de controle interno: procedimentos de autorização e aprovação; segregação de funções (autorização, execução, registro, controle); controles de acesso a recursos e registros; verificações; conciliações; avaliação de desempenho operacional; avaliação das operações, dos processos e das atividades; e a supervisão.

Para o TCU (2012), o custo de se controlar um risco não deve ser superior aos benefícios esperados do controle. A relação custo/benefício é uma limitação ao controle, interno justamente porque existem riscos que não são controlados devido ao alto custo que isso implicaria. É bem verdade que essa relação nem sempre pode ser mensurada; cabe à administração julgar com base em sua percepção sobre a relação custo-benefício.

Petrovits, Shakespeare e Shih (2011) identificaram que o custo é uma das barreiras para a implantação do controle interno no setor público porque aumenta os custos operacionais e administrativos. Esse entendimento também é seguido por Vinnari e Skaebaek (2014), porque fazer gestão de risco envolve investimentos, bem como os gestores envolvidos nesse processo têm muitas dúvidas com relação aos custos envolvidos na gestão do risco em relação ao seu benefício.

De toda exposição feita, conclui-se que os custos devem ser levados em consideração na implantação de controles internos. Eles não podem ser superiores aos benefícios gerados, mas

essa apuração não é de fácil diagnóstico, no entanto os gestores do setor público precisam avaliar os riscos para poder estabelecer os controles para mitigar esses riscos.

É possível resumir os tópicos quanto às suas limitações do processo de controle da seguinte maneira: controle interno é um meio, e não um fim em si mesmo; integra o processo de gestão (construído “dentro” e não “sobre” os processos de negócio) para fornecer segurança razoável de que objetivos estabelecidos serão alcançados; controle interno auxilia, mas não garante que objetivos sejam atingidos e, para ser eficaz, deve ser concebido levando em conta os riscos sobre o alcance desses objetivos; e controle interno é um processo executado por seres humanos, portanto a sua eficácia deve ser considerada sob a perspectiva da natureza humana.

2.9 A CONTROLADORIA - UNIDADE CENTRAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

2.9.1 Conceito

De acordo com Slomski (2011), o termo Controladoria é de difícil definição, todavia é feita desde os primórdios. Mas é na pesquisa de Estruturação Conceitual Básica de Controladoria de Borinelli (2006), que investigou a realidade das práticas de Controladoria das 100 maiores empresas privadas que operavam no Brasil, que se encontra a sistematização da definição de Controladoria sob três perspectivas: como ramo, campo ou área do conhecimento humano (ciência), funções e atividades típicas de controladoria e como unidade administrativa.

Borinelli (2006) relata que não são muitos os autores nacionais que se arriscaram a definir a controladoria como ramo do conhecimento; a ênfase é dada às funções ou atribuições, sendo raros os casos, e quando tentaram vincular, o fizeram aos ramos tradicionais de conhecimento como a Contabilidade Gerencial e a Administração Financeira. É o caso de Almeida, Parisi e Pereira (2001) para os quais a Controladoria, apoiada na Teoria da Contabilidade, sob a ótica multidisciplinar, estabelece bases teóricas e conceituais, que permitem a definição, a criação e a manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão, suprindo os gestores de informações para tomada de decisão. Ressalta ainda os autores que não encontraram na literatura estrangeira pesquisada autores que definissem a Controladoria como ciência.

2.9.2 Funções Típicas da Controladoria

Sob a segunda perspectiva, Borinelli (2006) esclarece que a literatura atribui vários termos para representar essa perspectiva, como função, atividades, responsabilidades e atribuições, entre outros, quando das discussões sobre as funções efetivamente realizadas, mas essas foram sintetizados pelo autor em atividades e funções típicas de Controladoria. O autor defende a existência de um núcleo comum de funções típicas de Controladoria que não variam, abrindo divergência com outros autores, a exemplo de Peleias (2002), que pensa que as funções e atividades podem ser específicas de acordo com a organização e o modelo de gestão, podendo variar.

Aponta Wright (2013) que esse estudo tinha como preocupação verificar quais as principais funções da Controladoria na iniciativa privada. Entretanto, em relação à atuação das controladorias no setor público, tem-se uma situação mais indefinida, pois há poucos estudos e publicações sobre esse tema

Borinelli (2006) pesquisou 28 autores nacionais e 19 estrangeiros que discutem as atividades de controladoria e organizou essas atividades em forma de funções, as quais foram consolidadas no quadro a seguir:

Quadro 11 - Funções e Atividades típicas de controladoria.

Função	Atividades
Função Contábil	Compreende as atividades relativas ao desenvolvimento da Contabilidade Societária (ou Financeira), dentre elas: gerenciar as atividades de contabilidade, implementar e manter todos os registros contábeis (processamento contábil), elaborar as demonstrações contábeis, atender aos agentes de mercado (stakeholders) em suas demandas informacionais, proceder à análise interpretativa das demonstrações contábeis e desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.
Função Gerência-Estratégica	Compreende as atividades relativas a prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão como um todo, para que os gestores possam estar devidamente subsidiados em suas tomadas de decisões gerenciais e estratégicas. Além disso, está no escopo dessa função a atividade de coordenar os esforços dos gestores para que se obtenha sinergia no processo de alcance dos objetivos empresariais.
Função de Custos	Compreende as atividades de registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linhas de negócios e de clientes.
Função Tributária	Compreende as atividades relativas à Contabilidade Tributária (ou Fiscal), ou seja, atender às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições, bem como elaborar o Planejamento Tributário da organização.
Função de Proteção e Controle dos	Compreende as atividades referentes a prover proteção aos ativos, como, por exemplo, selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los. Envolve ainda as atividades de registrar e controlar todos os bens da

Quadro 11 - Funções e Atividades típicas de controladoria.

Função	Atividades
Ativos	organização.
Função de Controle Interno	Compreende as atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.
Função de Controle de Riscos	Compreende as atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos. Essa é uma função mais recente de Controladoria, e que é lembrada por autores como Fernandes (2000, p. 203), Brito (2000) e Santos (2004).
Função de Gestão da Informação	Compreende as atividades relativas a conceber modelos de informações e a gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas. Cabe ressaltar que essa função não inclui as atividades relativas a gerir a tecnologia e infra-estrutura de tais sistemas, mas tão somente aquelas identificadas com os aspectos conceituais das informações. Desse ponto de vista, fazem parte das atividades de Controladoria desenvolver, implementar e gerir os sistemas de informações, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras e patrimoniais, estando fora do escopo de suas funções a preocupação com o gerenciamento da tecnologia e infra-estrutura dos sistemas.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Borinelli (2006, p. 135-139).

Suzart, Marcelino e Rocha (2011) realizaram pesquisa com o objetivo de comparar as funções típicas da controladoria da iniciativa privada sistematizada por Borinelli, discutidas na literatura com as funções típicas das instituições públicas denominadas oficialmente de Controladoria. Foram investigadas 14 (quatorze) instituições, dentre elas 13 (treze) Controladorias estaduais e a Controladoria Geral da União. O resultado da pesquisa apontou no sentido de que as funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de Controladoria Pública não diferem das funções da Controladoria no setor privado, conforme definição dos autores, com exceção da “função de custos”. Ressaltaram os autores que a função que mais se sobressaiu foi a função controle.

Wright (2013) também realizou pesquisa com o objetivo de investigar quais as funções de controladorias são mais ou menos relevantes para a atuação de uma Controladoria no setor público. O autor se utilizou da percepção dos servidores especialistas da Controladoria Geral da União, para testar os resultados das pesquisas de Borinelli (2006) e Suzart, Marcelino e Rocha (2011), com aplicação de questionário. As conclusões do autor, embasado na opinião dos especialistas, são no sentido de que as funções de *controle interno*, *controle de riscos* e de *gestão de informação* são as de maior relevância na atuação da CGU, já a *função contábil*, *função custos*, e *função proteção e controle dos ativos*, estão entre as funções em que a CGU tem atuação limitada, enquanto a *função gerencial-estratégica* não foi identificada, entre as funções de atuação da CGU.

Com base nessas duas investigações voltadas para o setor público, é possível concluir que as funções típicas de Controladoria discutidas na literatura são exercidas pelas instituições públicas que têm o papel de exercer as funções de Controladoria no setor público.

2.9.3 Controladoria como Unidade Administrativa

Com relação à terceira perspectiva, a Controladoria é definida como uma unidade organizacional. Borinelli (2006), após longas discussões com relação às definições de autores nacionais e estrangeiros, apresenta a seguinte definição:

Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões. (BORINELLI, 2006, p. 198)

A definição situa bem a Controladoria como unidade que compõe a estrutura organizacional responsável pelo controle dos processos e geração de informação para as demais unidades e público externo, assessorando-os no processo de decisão. Atua em sinergia com os demais gestores para alcançar os resultados planejados, agregando valor à gestão, prestando serviços eficientes e eficazes.

Por outro lado, já são encontradas na literatura nacional algumas definições de Controladoria no setor público. É o caso de Slomski (2009) que assim define:

A Controladoria, na estrutura administrativa do Município, deveria ter o status de Secretaria Municipal, para em conjunto com o Prefeito definir as necessidades informativas para a tomada de decisões de todos os responsáveis das atividades-meio e das atividades-fim, em todos os níveis, seja do primeiro, seja do segundo, seja do terceiro escalão da entidade, produzindo dessa forma uma interface nas atividades e, assim, um melhor gerenciamento das informações e, por consequência, uma diminuição da assimetria informacional entre as esferas de governo. (SLOMSKI, 2009, p. 373)

Também Botelho (2014) traz uma conceituação para a unidade de Controladoria no âmbito municipal, denominando-a de Controladoria Geral do Município. Ei-la:

Órgão Central de Controle Interno do Poder Executivo, com total autonomia funcional, responsável pela expedição de atos normativos e reguladores dos procedimentos de controle – unidade administrativa para integrar os procedimentos de controle e fiscalização e ainda consolidar as informações de gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional, com a finalidade de atestar a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a eficiência e a eficácia do programas de governo – categoria administrativa.

Em resumo, a Controladoria, no setor público, deve ser uma unidade autônoma que compõe a estrutura organizacional vinculada ao gestor máximo, com a responsabilidade de coordenar o sistema de controle interno, gerar informações úteis para o processo de decisão diminuindo a assimetria informacional, avaliar os controles internos existentes e os programas de governo por meio de ações de controle (auditorias e fiscalizações) e propor as melhorias pertinentes, de forma a agregar valor à gestão visando prestar serviços eficientes e eficazes à sociedade.

2.9.4 Capacidade Institucional

A capacidade institucional é definida por Ingraham¹⁷ (2007, p. 3) como sendo a habilidade das administrações em cumprir suas responsabilidades em um governo democrático. É a habilidade de utilizar com sabedoria os recursos públicos, direcionando-os para os objetivos desejados. É a habilidade de gerenciar programas e pessoas de forma eficaz. É a habilidade de avaliar se os objetivos estão sendo alcançados (tradução nossa). Todas essas capacidades estão relacionadas, de alguma maneira, com o desempenho das Controladorias.

Segundo Vidal (2013, p. 89), “os estudos sobre capacidade institucional têm focado a melhoria na qualidade da regulação nas agências reguladoras do Estado”, ou dedicam-se à “análise do aparato burocrático do Estado”. São recentes e escassos os estudos direcionados a outros entes da administração pública, como os municípios.

A academia discute o tema indiretamente, discutindo algumas experiências no setor público quanto às “possibilidades e limites de entes federativos e setores da administração pública” implementarem políticas públicas e oferecerem serviços e produtos à sociedade. Acrescenta-se, no Brasil, que o tema ainda não é muito discutido em trabalhos acadêmicos, principalmente no tocante à criação de referencial sobre “capacidade institucional para análise, para a produção de conhecimento e desenvolvimento de metodologias de pesquisa” (FERNANDES, 2016, p. 697).

As dimensões observadas referentes à capacidade institucional referem-se a quatro parâmetros: o instrumento legal de criação das Controladorias, seu posicionamento na estrutura organizacional municipal, o perfil dos recursos humanos internos e os recursos financeiros disponíveis (CRUZ et al., 2014). Para esses autores:

¹⁷ Governmental capacity can be defined and described in many ways. It is, quite clearly, the basic ability of governments to fulfill the responsibilities of democratic governance. It is the ability to use public resources wisely and to target them to desired objectives. It is the ability to manage programs and people effectively. And it is the ability to evaluate or assess whether goals are being met. All of these capacities link to performance in some way.

a amplitude de sua abrangência também é de iniciativa do Executivo. [...] para que cumpram sua missão institucional, essas unidades devem possuir condições mínimas de autonomia e independência para atuar com a devida imparcialidade, notadamente nas atividades de fiscalização e correição. (CRUZ et al, 2014, p. 301)

Essas condições que devem ter as Controladorias Gerais são conhecidas como *capacidade institucional*, sendo necessárias para o bom desempenho de suas funções.

Pode-se inferir que os municípios, para cumprir seus objetivos e atribuições legais do controle interno, com eficiência, alcance e eficácia, deverão utilizar dos recursos disponíveis por intermédio de instrumentos e ferramentas de gestão apropriados, bem como deverão desenvolver uma capacidade de articulação para se relacionar com os outros entes da federação e demais parcerias. Por fim, o não provimento das condições básicas de funcionamento pode afetar o resultado almejado das controladorias de preservação do patrimônio público e o êxito das políticas públicas de prevenção e combate à corrupção (CRUZ et al., 2014).

Esse é um problema de longa data. A responsabilidade de prover as Controladorias com as condições básicas para o seu funcionamento é do Chefe do Executivo. Ele deve implantar, dar as condições técnicas e a autonomia para o desenvolvimento das funções e atividades do controle interno, bem como deve adotar as providências para sanear as irregularidades quando detectadas.

2.9.5 Instituição e Estruturação

Um sistema de controle interno bem estruturado e estrategicamente orientado pode contribuir para o cumprimento das leis e regulamentos, bem como para a boa execução dos programas de governo, contribuindo para a prevenção da corrupção (CRUZ et al., 2014).

O Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), criado em 2007, é associação de direito privado, sem fins lucrativos. Reúne os dirigentes das Controladorias, Ouvidorias, Auditorias e Corregedorias dos 27 (vinte e sete) Estados da Federação, 19 (dezenove) das capitais e a Controladoria Geral da União, totalizando 47 (quarenta e sete) membros, e vem atuando para a multiplicação de boas práticas administrativas a favor do controle da Administração Pública, capazes de aumentar a eficiência, difundir a transparência, prevenir irregularidades e contribuir para a implementação das normas vigentes, assegurando o correto uso dos recursos públicos.

Em 2012 foi feito o primeiro diagnóstico do perfil dos Órgãos de Controle Interno Integrantes do CONACI, o qual vem monitorando e atualizando-se com novos diagnósticos,

sendo o mais recente lançado em 2016, em 2ª edição, o qual também será utilizado como referência na discussão dos tópicos a seguir. Esse documento trata dos recursos humanos, estruturação administrativa e funcionamento dos órgãos de controle interno integrantes do Conselho, e serve de referência, sinalizando a tendência de organização a ser seguida no setor público pelos órgãos de controle interno estaduais e municipais.

Blumen (2015) relata que a implantação de controle interno nas organizações públicas esbarra em inúmeras dificuldades, em decorrência dos poucos trabalhos empíricos realizados que abordem de forma prática e objetiva quais as etapas que devem fazer parte da implantação e quais etapas podem ser superadas com a utilização de modelos mais completos e aperfeiçoados de sistemas de controle interno.

Ressaltam-se iniciativas como a do CONACI, em 2013, ao lançar uma cartilha para o Projeto Cidade Ética e Transparente – CET, com o objetivo de sugerir aos gestores municipais eleitos sete ações, entre elas a estruturação do sistema de controle interno.

A seguir será realizada a discussão sobre os aspectos mais importantes relacionados à instituição do controle interno.

2.9.5.1 Instituição do Sistema de Controle Interno Municipal (SCIM) e da Controladoria Geral do Município (CGM)

O controle interno deve ser implantado nos municípios por meio de lei específica como regem o artigo 31 da Constituição Federal, as Constituições Estaduais, as Leis Orgânicas dos municípios e a LRF, estabelecendo as regras de implantação e funcionamento, criação da unidade central de coordenação do sistema, estrutura física do controle, independência estrutural e normatização dos procedimentos. O ente que instituir o sistema de controle interno pode agregar à unidade central de controle interno as funções típicas de Controladoria. A regulamentação da lei que instituir o sistema de controle interno deverá ser feita por meio de Decreto do Poder Executivo assim que houver a sua criação (BORINELLI, 2006; BOTELHO, 2014; BLUMEN, 2015; GLOCK, 2015).

Blumen (2015) e Glock (2015) comungam da ideia de que o Legislativo Municipal poderá acompanhar ou não o Executivo na implantação de um Núcleo de Controle Interno em seu próprio âmbito. Destacam que não deverá haver vínculo de subordinação entre os núcleos de controle interno, mas deverão funcionar como sistema. Nada obsta, porém, elaborem normas e procedimentos de modo colaborativo e em harmonia técnica.

Glock (2015) adverte que, em decorrência da estrutura e realidade dos municípios, deve haver no mínimo uma unidade organizacional, ou ao menos um cargo devidamente

formalizado para o desempenho de órgão central do sistema de controle interno. Entretanto, para os municípios de grande porte, poderão ser instituídos órgãos setoriais de controle, ficando subordinados a cada secretaria municipal e vinculados tecnicamente ao órgão central do sistema de controle interno.

Aliás essa é a orientação dada ao gestor municipal pela CGU (2013), no Manual de Integridade Pública e fortalecimento da Gestão, que:

Há a obrigatoriedade da existência do Sistema de Controle Interno em todas as esferas de governo, independentemente do porte da Administração Pública Municipal. O município deve sempre conter, ao menos, a figura de um Assessor de Controle Interno, que atuará como órgão central do sistema e será responsável por acompanhar e regular as ações de controle interno em todas as áreas da administração pública municipal. (CGU, 2013, p. 12)

Também não se pode esquecer que a instituição do controle interno, enquanto sistema, deve buscar seguir também as decisões e orientações dos Tribunais de Contas e outros entes fiscalizadores da gestão pública, os quais estabelecem premissas de implantação de um sistema eficiente e eficaz.

Para a CGU (2013, p. 11), ao se “implementar o controle interno no município e proporcionar condições para que atue adequadamente, o administrador público estará menos vulnerável aos riscos relativos à gestão municipal”.

Assim, os pressupostos de implantação de um sistema de controle interno na administração pública brasileira são de aspectos jurídicos com fundamentos legais, e não de necessidades dos próprios gestores, que vão priorizar arranjos estruturais e programas de governos que lhes dão mais conforto de administrar, visibilidade e possibilidade de se manter no poder.

2.9.5.2 Posição Hierárquica

Para Borineli (2006), a Controladoria deve estar subordinada à autoridade máxima da organização e ter autoridade de órgão de linha. Botelho (2014) defende que a Controladoria deverá possuir independência funcional para poder cumprir as suas funções, devendo ter *status* igual ou superior ao de secretaria municipal e ter remuneração condizente. Glock (2015) também defende que a unidade de controle interno seja vinculada diretamente ao Chefe do Poder Executivo municipal. No mesmo sentido se posiciona Cavalheiro (2007) quando admite que é possível que o sistema de controle seja coordenado por um único departamento ligado ao Gabinete do Prefeito ou do dirigente máximo do órgão ou entidade, acumulando as funções de organização e de auditoria.

Discute-se ainda a necessidade de se garantir mandato aos dirigentes dos órgãos de controle interno, além de filtros institucionais para nomeação e demissão, como sabatinas ou justificativas apresentadas ao Poder Legislativo, porque “o grau de sensibilidade da função exercida pelo SCI impõe que haja garantias mínimas de atuação independente, ainda que se reserve o direito de o chefe de cada poder indicar o ocupante do cargo” (COELHO, 2016).

Fontoura (2006) destaca que, na maioria dos municípios de pequeno e médio porte, as Unidades de Controle Interno coordenadas por servidores ocupantes de cargos em comissão ou mesmo por funções gratificadas, ou seja, ambos de confiança do Administrador Municipal, esses não contam com as condições mínimas de trabalho. Ainda, segundo o autor, a atuação fica prejudicada pela parcialidade das análises das ações administrativas, não cumprindo, dessa forma, seu principal papel, que é a fiscalização dos atos internos e seu consequente apontamento e comunicação aos órgãos de fiscalização externa.

Por sua vez, o CONACI (2016) fez um diagnóstico acerca da vinculação de 44 (quarenta e quatro) de seus membros e constatou que a maioria, 82%, está situada no 1º escalão de Governo, com o *status* de secretaria ou equivalente, os demais estão vinculados às Secretarias de Fazenda (16%), em 2º escalão, ou a departamento ou subsecretárias em 3º escalão (2%). Também foi identificado que 57% possuem autonomia administrativa para o desempenho de suas funções.

Observa-se que é forte a tendência de os órgãos de controle interno dos Estados e capitais estarem vinculados a gestor máximo, como discutido na literatura pesquisada. Assim, a Controladoria não deve estar subordinada a outro órgão de linha, ou seja, ela deve estar diretamente subordinada ao Chefe do Poder Executivo municipal, ou está no mesmo nível das demais unidades administrativas com *status* de secretaria municipal, posição que lhe garanta uma autonomia funcional.

2.9.5.3 Recursos Humanos

Para Botelho (2014) e Blumen (2015), a estrutura de recursos humanos de uma Controladoria deve ser formada por servidores efetivos admitidos por meio de concursos públicos de prova ou de provas e títulos, de nível universitário, com formação superior em qualquer área e, preferencialmente, com experiência em auditoria, controle interno, compliance e gestão de riscos, devendo ser assegurada a formação técnica necessária que lhes dê o mínimo de condições para executar suas atividades.

Acrescenta Castro (2014, p. 88) que os “órgãos de controle devem estar preparados com equipe técnica multidisciplinar para a realização de uma fiscalização efetiva, e não uma

fiscalização distante dos objetivos precípuos da Instituição”. Nesse sentido, a existência de uma política de capacitação ou educação continuada evidencia a preocupação com a necessidade contínua de capacitação das equipes técnicas para que tenham condições de realizar suas atribuições.

Para Blumen (2015, p. 38), deve sempre existir “uma política de treinamento, capacitação e rodízio de auditores consistente com a realidade local e restrições de orçamento/pessoal”. Isso porque é necessário que esses servidores tenham os conhecimentos básicos para desenvolver um trabalho consistente, ter conhecimento de grandes áreas de estudo como: micro e macroeconomia, legislação contábil do setor privado e público, teorias de administração, direito administrativo e constitucional, legislações sobre licitações, contratos, parcerias e consórcios públicos, noções de informática, planejamento e orçamento público, métodos quantitativos, cálculos atuariais, trabalhistas, previdenciários, metodologias de custeamento etc..

Segundo Glock (2015), por ocasião da instituição do SCI, a Controladoria deverá ter garantido o suporte necessário de recursos humanos de acordo com a realidade da organização e previsto em lei. Para Blumen (2015), o número de integrantes do quadro de pessoal deve ser razoável e apropriado ao tamanho da organização e complexidade das operações, de modo a possibilitar um trabalho consistente, contínuo e programado. Não se pode relevar a necessidade de cargos de carreira para a Controladoria. Essa é a tendência conforme diagnóstico do CONACI (2016) que pesquisou e constatou que 67% dos seus membros possuem carreira específica para a área de Controle Interno.

Cavalheiro (2007, p. 32) entende que não é possível planejar e organizar processos e procedimentos de funcionamento sem uma estrutura de servidores efetivos. Ele destaca que “os cargos em comissão somente devem ser ocupados para as funções de direção, chefia e assessoramento, assim como os estagiários somente em funções auxiliares e supervisionados”.

Ressalta-se que a legislação de criação do sistema de controle interno, ao constituir a Controladoria, deve assegurar também as condições de indicação e impedimentos para ocupação do cargo de Controlador Chefe, bem como as condições de nomeação, as garantias e as prerrogativas dos demais servidores que serão lotados na Controladoria (GLOCK, 2015). Botelho (2014) adverte que os servidores lotados no órgão de controle estão impedidos de exercer outras atribuições, concomitantemente, e não devem integrar comissões, conselhos ou qualquer tipo de colegiado.

Nesse ponto discorda-se em parte de Botelho (2014) quanto ao exercício de outras atribuições, devido ao permissivo constitucional que proporciona aos servidores a acumulação

de dois cargos, um deles de magistério e o outro de nível técnico ou científico (nível superior) desde que haja compatibilidade de horários (CF-1988, artigo 37, inciso XVI, letra b). Nesse caso, preserva-se a oportunidade de disseminar os conhecimentos adquiridos pelos servidores no exercício de um conjunto de atribuições que ainda não tem um balizamento na literatura e carece de muito estudos.

Todas as exigências relativas aos recursos humanos têm com objetivo garantir que o controle efetivamente ocorra. Sob o ponto de vista funcional, enfatiza-se que o controle só será efetivo se for realizado por agente de controle com “independência funcional para proceder às verificações, analisar documentos, colher provas e fazer amostragens, bem como emitir o resultado de suas análises”. Por esse princípio, “o controle não deve depender funcionalmente de outras pessoas ou órgãos para a aferição do juízo técnico de valor nos trabalhos que realiza; não está, pois, subordinado tecnicamente” (CASTRO, 2014, apud FERNANDES, 2005, p. 39).

É bom lembrar que não são raras as situações de entes desprovidos de recursos onde há casos em que não se encontra na estrutura da Administração sequer um contador efetivo. Essa é uma realidade encontrada na maioria dos municípios brasileiros. Nesses casos, não se deve permitir a inexistência do controle; ele deverá ser estabelecido para atender, no mínimo, às atividades fiscalizatórias do controle orçamentário e financeiro da administração municipal, cumprindo o que estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal (CASTRO, 2014).

Assim, o desenvolvimento das atividades de controle interno deve recair naqueles que possuem vínculo efetivo com a administração para se garantir sua continuidade e bom funcionamento, porque a rotatividade de pessoal prejudica a retenção do conhecimento adquirido bem como inviabiliza sua transmissão prejudicando a eficiência, a eficácia e a efetividade do SCI.

2.9.5.4 Denominação dos cargos

Botelho (2014) cita três denominações para os cargos encontrados em uma Controladoria do setor público:

- Controlador Geral: que é o chefe da Controladoria Geral do Municípios, sendo recomendável que seu preenchimento seja feito por servidor que possua graduação e notório conhecimento de administração pública (certificado). Em regra é comissionado (de confiança), e defendendo Botelho (2014) que o recrutamento seja feito dentre os servidores efetivos do município.

- Auditor Geral: cargo ocupado por servidor concursado e efetivo no município que exercerá a coordenação dos serviços de auditoria executados pela Controladoria. De acordo com a estrutura ou necessidade, poderá haver auditores em várias especialidades.

- Agentes de Controles ou Auditores Internos: cargos ocupados por servidores concursados do quadro efetivo do município. Destaca Botelho (2014) que também pode haver servidores profissionais de várias especialidades que poderão também atuar (lotados) diretamente nas unidades controladas.

Blumen (2015) cita a denominação Analista de Controle Interno que deve ser provido por servidor de nível superior admitido por concurso público de provas ou de provas e títulos. Também a Controladoria Geral da União utilizava a denominação de Analista de Finanças e Controle, para os seus cargos de nível superior e Técnico de Finança e Controle para os cargos de nível médio (CRUZ et al., 2014). Entretanto, houve recentemente a mudança dessa nomenclatura para Auditor Federal de Finanças e Controle e Técnico Federal de Finanças e Controle. É possível ainda encontrar as denominações de auditor, controladores internos e contadores.

No âmbito dos membros do CONACI (2016), é encontrada somente a designação para o cargo/função ocupado pelo dirigente máximo do Órgão; 55% dos membros utilizam a denominação Controlador Geral.

Observa-se que não há uma padronização na literatura quando à denominação dos cargos ocupados pelos servidores que trabalham no controle interno nas suas atividades finalistas. Os autores se reservam a especificar que os cargos devem ser de provimento efetivo e não em comissão; esses se destinam somente às funções de direção, chefia e assessoramento.

2.9.5.5 Recursos Financeiros

No Brasil, os Órgãos de controle interno estão, para fins administrativos e orçamentários, localizados dentro das estruturas das organizações e entidades do setor público que serão sujeitos passivos de sua atuação. Esse posicionamento pode ter impacto nos objetivos do sistema de controle interno estabelecidos porque as atividades de auditoria pública, por exemplo, devem ser conduzidas com independência institucional e funcional, bem como as outras funções típicas do controle interno (COELHO, 2016).

A Controladoria deverá ter independência orçamentária e financeira, devendo contar com dotação própria para o desempenho de suas atividades (BOTELHO, 2014). Castro (2014) adverte que o controle interno só poderá ser efetivo técnica e funcionalmente se o Controlador

(no caso de existir somente essa estrutura nos pequenos municípios) e os Órgãos de controle interno tiverem assegurado os recursos financeiros necessários para o desempenho de suas atividades, de forma a se evitar constrangimento com solicitações indecorosas de recursos para efetivar o controle.

De acordo com Coelho (2016), houve avanços com relação às garantias mínimas de funcionamento real com a garantia de recursos orçamentários e financeiros suficientes para o desempenho das atividades típicas do controle. Ressalta ainda o autor a necessidade de os órgãos de controle interno serem contemplados com um percentual mínimo do orçamento do órgão ou entidades para que possam desempenhar as atividades de avaliação e fiscalização do cumprimento da própria peça orçamentária. Não se pode também esquecer que os recursos reservados ao controle interno sejam atingidos por contingenciamentos.

Esses contingenciamentos se tornaram frequentes na esfera federal, principalmente em tempos de crises, como a que vem sendo vivenciada desde 2013, que atinge fortemente os órgãos de controle porque são vistos pelo gestor como última das prioridades. Assinala Coelho (2016) que tramita no Senado Federal o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 295/2014¹⁸, proposto pelo Senador Ricardo Ferraço para alterar a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) com o objetivo de impedir que os recursos destinados anualmente à Controladoria-Geral da União sofram qualquer tipo de limitação.

Nesse sentido caminham os Órgãos de controle interno estaduais e das capitais, onde 57% desfrutam de autonomia administrativa e financeira e 43% dependem do humor do gestor (CONACI, 2016).

Não restam dúvidas de que é preciso proteger as atividades de controle com a reserva de recursos para o funcionamento de suas estruturas administrativas e isso deve constar nas leis orçamentárias, com programas de governo específicos, que garantam a atuação dos órgãos de controle, proporcionando os resultados esperados.

2.9.5.6 Recurso materiais

Para Glock (2015), a Controladoria deverá ter suporte necessário de recursos materiais. Trata-se das instalações, de se ter um local com as condições mínimas de trabalho para os servidores.

Carvalho (2007, p 33) também trata da estrutura física necessária ao funcionamento dos controles e do sistema de forma geral. Ele sustenta que “não há como imaginar o

¹⁸ Vide <www.senado.leg.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=118705>.

funcionamento de um sistema de controle interno sem que os servidores dispusessem de mesas, cadeiras, móveis e equipamentos de trabalho necessários às suas funções”.

Não ter os equipamentos mínimos revela o descaso que a alta gestão do município tem para com as funções e atividades de controle interno. Isso sinaliza para os servidores, os quais podem considerar que, não havendo preocupação dos gestores, eles também não devem ter preocupação. Destaca-se que a Administração deve demonstrar para os seus servidores que não poupa esforços para proporcionar as melhores condições de trabalho, como móveis, redes de informática e tecnologias da informação, softwares, etc.

2.9.5.7 Planejamento da Atividades

As Controladorias devem realizar o planejamento de suas atividades nos três níveis: o estratégico, o tático e o operacional nas empresas (BORINELI, 2006). Isso já é uma realidade nas Controladorias do setor público conforme pesquisa do CONACI (2016) na qual 55% de seus membros informaram que elaboraram o planejamento estratégico e 82% realizam planejamento anual, apesar de somente 66% declararem que possuem missão, visão e valores definidos.

Blumen (2015) destaca que as atividades de auditorias devem ser planejadas e os seus resultados levados ao conhecimento da alta administração e divulgados à sociedade. Considera, ainda, que o planejamento das auditorias deve resultar no plano anual de auditorias e que esse é uma das macrofunções mais mencionadas na literatura quando se trata de organização do controle interno.

Cavalheiro (2007, p. 7) é mais incisivo quanto ao papel do controle interno, exigindo “planejamento e continuidade diários”, pois o exercício do controle interno tem um papel de retroalimentação do sistema como um todo. As rotinas constantes fazem parte do próprio sistema de controle e devem estar inseridas no seu planejamento.

Roncalio (2009) entende que a controladoria se fundamenta também no processo de gestão, conhecido também como processo decisório, composto pelo tripé planejamento, execução e controle, apoiando-se na coordenação do sistema de informação da organização, visando atingir os objetivos da instituição.

A prática do planejamento deve ser inserida como uma das atividades prioritárias da unidade central de controle interno, pois não é viável trabalhar sem o mínimo de organização. Além de elaborar o seu planejamento, também deve participar, enquanto órgão administrativo, do processo de gestão da organização, colaborando no planejamento global.

2.9.5.8 Vontade Política

Quando se fala de vontade política, refere-se à colaboração daqueles que têm o poder de decisão, os Chefes do Poder Executivo. Cavalheiro (2007) atribui a estes o dever de estudar, ou providenciar estudos, visando estruturar e organizar o sistema de controle interno, para dar início ao processo legislativo de instituição e organização do sistema. Sem vontade política na fase inicial, não tem como o sistema de controle interno existir e entrar em funcionamento.

Essa vontade política também está relacionada com a promoção das condições de trabalho, em termos de equipamentos, capacitação e mensagem aos servidores sobre a importância do sistema de controle, creditando-lhe o apoio, como dirigente máximo, necessário para o funcionamento eficiente e eficaz do sistema (CAVALHEIRO, 2007).

Não é porque o sistema está funcionando regularmente que está tudo bem. Cavalheiro (2007) entende que a vontade política também se manifesta com a resolução das irregularidades identificadas pela unidade de controle, bem como pela exigência das providências de quem deve saná-las, pois senão o agente está sujeito a responder pela omissão.

2.9.5.9 Modelagem

Blumen (2015, p. 36) apresenta a possibilidade de “o sistema de controle interno ser centralizado (municípios menores/menor complexidade operacional) ou descentralizado (núcleos setoriais/seccionais de controle interno e uma unidade central de coordenação)” nos municípios com condições de manter essa estrutura.

Glock (2015) defende que os controles internos não podem ser exercidos integralmente de forma centralizada, através de uma única unidade de controle interno (UCI), mas, sim, todas as unidades devem participar do processo de controle e responsabilizar-se por tal ação. Isso é fácil de concluir pela leitura das normas constitucionais (artigos 31 e 74) e pela LRF (artigo 59), que não fazem referência a uma unidade de controle interno, mas, sim, ao SCI da instituição.

A Controladoria Geral da União já adotou o modelo centralizado (com um órgão central), com descentralização geográfica (unidades regionais de controle interno nos Estados), coordenação do sistema pelo Órgão Central e predominância da fiscalização (OLIVIERI; BALBE, 2016), quando suas atividades se concentravam na verificação da conformidade contábil e nas auditorias financeiro-contábeis (CRUZ et al., 2014).

A partir da década de 1990, esse modelo foi sendo superado. O marco dessa mudança foi a criação, em 1994, da Secretária Federal de Controle (SFC) no âmbito do Ministério da Fazenda, quando a atividade de controle interno começa a ser vista como integrante da gestão pública. Em 2003 nasce a Controladoria Geral da União, com a integração em sua estrutura da SFC, da Ouvidoria-Geral da União e da Corregedoria, conforme a Lei Federal nº 10.683, de 28 de maio de 2003. Em 2005, por meio da Lei Federal nº 11.204, de 5 de dezembro de 2005, ocorre a integração das funções de prevenção e combate à corrupção e incremento da transparência da gestão na Administração Pública federal (BALBE, 2013; CRUZ et al., 2014; OLIVEIRE; BALBE, 2016).

Hoje a CGU atua em quatro áreas fundamentais, caracteriza-se pela agregação de ações que têm natureza distinta e que tradicionalmente eram desempenhadas por órgãos diferentes - auditoria, controladoria, ouvidoria e correição, e também pelo esforço de integração de cada uma dessas áreas no sentido da promoção da integridade do Estado (OLIVEIRE; BALBE, 2016).

De forma sumarizada, compete à ouvidoria interagir com a sociedade e perceber suas demandas. Esse conhecimento alimentará a auditoria com informações relevantes, para ajudar no processo de avaliação da gestão, fazer os diagnósticos e recomendar as melhorias, bem como identificar as irregularidades, o que, por sua vez, dará suporte à correição, agilizando o processo de punição, diminuindo a sensação de impunidade e contribuindo para o incremento da prevenção, que se utiliza de todas as outras funções para promover maior transparência, fortalecer a interação com a sociedade e robustecer as ações de controle (SANTOS; BRAGA, 2016). No quadro abaixo ilustram-se melhor essas múltiplas relações que convergem para a potencialização do controle interno no setor público brasileiro, segundo os autores.

Quadro 12 - Interações das quatro funções básicas da Controladoria do Setor Público (ouvidoria, auditoria, correição e prevenção)

Função destino				
Função Origem	Ouvidoria	Auditoria	Correição	Prevenção
Ouvidoria		Recebe insumos da população para balizar ações de controle.	Recebe insumos da população para balizar ações correcionais.	Retroalimenta a transparência com as impressões da interação com a população.
Auditoria	Retorna à população demandante o resultado da ação de controle.		Alimenta-se de indícios de falhas disciplinares dos agentes públicos.	Retroalimenta a transparência com os resultados das ações de controle.

Quadro 12 - Interações das quatro funções básicas da Controladoria do Setor Público (ouvidoria, auditoria, correição e prevenção)

Função destino				
Função Origem	Ouvidoria	Auditoria	Correição	Prevenção
Correição	Retorna à população demandante o resultado da apuração correcional.	Empodera-se pela responsabilização dos agentes apontados pela auditoria.		Retroalimenta a transparência com os resultados das ações correcionais.
Prevenção	Promove a transparência, o que melhora e instrumentaliza a interação com a população.	Empodera-se pela publicidade das ações de controle.	Empodera-se pela publicidade das ações correcionais.	

Fonte: Santos e Braga (2016, p. 382).

Esse modelo de estrutura e atuação da CGU vem fomentando um novo modelo de controle interno no Brasil e está sendo utilizado para a criação das controladorias municipais. Diante da ampliação do papel do controle interno por parte da sociedade, principalmente, pelos elevados níveis de corrupção somados à impunidade proporcionada pelo nosso sistema jurídico, é que surge a estratégia de instituição dos órgãos com a missão de prevenir e combater o mau uso dos recursos públicos (CRUZ et al., 2014).

O foco do controle interno passou da verificação de conformidade contábil e auditorias financeiro-contábeis, para ações e atividades direcionadas à fiscalização de objetos na execução dos programas de governo. Assim, o controle deixa de se preocupar em auditar documentos ou processos, e passa a fiscalizar obras, verificar se o produto foi entregue, dentre outras atividades mais substantivas (CRUZ et al., 2014).

Para realizar essas atividades, a estrutura organizacional da CGU passou por vários estágios que atualmente foram redefinidos pelo Decreto nº 8.910, de 22 de novembro de 2016. Essa estrutura é composta de três órgãos de assistência direta e imediata ao seu Ministro de Estado: um Gabinete, uma Assessoria Jurídica e uma Secretaria Executiva. Também fazem parte da estrutura da CGU os órgãos específicos singulares: Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), Ouvidoria-Geral da União (OGU), Corregedoria-Geral da União (CRG) e a Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção (STPC); compõem ainda a estrutura as 26 (vinte e seis) unidades descentralizadas denominadas Controladorias Regionais da União nos Estados e os órgãos colegiados: Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, Comissão de Coordenação de Controle Interno e Comissão de Coordenação de Correição.

No âmbito dos municípios, Glock (2015) defende o modelo sistêmico, enfatizando os controles preventivos e que tenha a participação de todas as unidades da estrutura organizacional, porque esse modo de funcionamento vem fomentando uma nova cultura nas Organizações Públicas, na qual a questão do Controle Interno passa a ser entendida como sendo de responsabilidade de todos, como parte do próprio processo de gestão, e não somente do órgão central do sistema (Controladoria Geral). Ademais, o modelo de estrutura da CGU pode ser facilmente adaptado aos municípios de pequeno, médio e grande porte.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 TIPOLOGIA

Quanto à abordagem, esta pesquisa pode ser considerada como qualitativa. Segundo Richardson (1989), abordar um problema qualitativamente pode ser uma forma adequada de conhecer a natureza do fenômeno social, na medida em que os dados coletados foram interpretados e compreendidos pelo pesquisador. Neste trabalho, essa tipologia é importante para se aprofundar nas questões relacionadas ao desenvolvimento dos sistemas de controle interno dos municípios do Estado de Alagoas, no âmbito teórico ou prático.

Interessa ainda esclarecer algumas das características básicas da pesquisa qualitativa, sem pretender esgotá-las. Destacam Cassel e Symon (1994) que esse tipo de pesquisa tem um foco na interpretação ao invés de quantificação, o que flexibiliza o processo de conduzir a pesquisa na orientação para o processo e não para o resultado, preocupando-se com o contexto e o reconhecimento do impacto do processo de pesquisa sobre a situação de pesquisa.

3.2 TIPO DE PESQUISA E A METODOLOGIA UTILIZADA

Tendo em vista a natureza empírica desta pesquisa, pode-se classificá-la estrategicamente como estudo de caso, apesar de não termos sido rigoroso com a formulação de protocolos. O caso estudado diz respeito à análise da maturidade dos sistemas de controle interno dos municípios do Estado de Alagoas, utilizando como modelo de análise a metodologia do COSO 2013.

Segundo Yin (2015, p. 18), “o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo [...] em seu contexto de mundo real, em especial quando os limites entre o fenômeno e o contexto puderam não ser claramente evidentes”. Ele apresenta características de uma estratégia de pesquisa abrangente, e baseia-se em várias fontes de evidência. O autor destaca seis fontes de evidências “[...] mais comumente na realização da pesquisa de estudo de caso: documentação, registros em arquivos, entrevistas, observações diretas, observações participantes e artefatos físicos”. Entretanto, “existem várias fontes altamente complementares, e um bom estudo de caso se baseará, por isso, em tantas fontes quantas possíveis” (YIN, 2015, p. 109).

Assim, com o intuito de garantir maior confiabilidade na pesquisa, foram coletadas evidências de fontes distintas, tais como: documentos, questionários, entrevistas e pesquisa telemática; de maneira que essas múltiplas fontes de dados e informações possibilitassem uma análise aprofundada do fenômeno estudado a partir do processo de triangulação (YIN,

2015).

Flick (2009) considera que a fidedignidade é um dos principais critérios para uma pesquisa qualitativa que pode ser alcançada por meio da triangulação de diferentes métodos, de pesquisadores e de dados.

Para Vergara (2005), a triangulação, no âmbito das ciências sociais, serve como uma estratégia de pesquisa que se baseia na utilização de diversos métodos para investigar um fenômeno. Não visa buscar a verdade absoluta, mas obter uma maior segurança para as interpretações sobre o fenômeno. Por fim, o processo de triangulação possibilita ao pesquisador verificar se há convergência entre as informações coletadas por fontes diferentes, constituindo-se uma vantagem da estratégia de estudo de caso.

Por fim, nesta pesquisa, é realizado um estudo de casos múltiplos, oportunidade essa de uma análise comparativa dos sistemas de controle interno dos municípios, a partir da metodologia do COSO 2013, identificando a aderência e os níveis de maturidade em que se encontram, o que pode proporcionar uma base de estímulo à melhoria das estruturas de controle interno dos municípios do Estado de Alagoas. Yin (2015, p. 65) defende que “os projetos de casos múltiplos derivam, diretamente, de seu entendimento das replicações literais e teóricas”.

Em relação à tipologia desta pesquisa, entende-se que ela apresenta aspectos descritivos e exploratórios. Gil (2008) considera como exploratória a pesquisa que é desenvolvida com o objetivo de proporcionar maior familiaridade com o problema (explicitá-lo), lançando mão de levantamentos bibliográficos, entrevistas com pessoas envolvidas ou que tenham experiência com o objeto de estudo, para dar uma visão geral acerca de determinado fato, ainda pouco explorado. Em relação à pesquisa descritiva, essa possibilita descrever as características de determinadas populações ou fenômenos. Apresenta como especificidade a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário. Triviños (1987) também defende a possibilidade de empregar várias formas de estudo, dentre elas os estudos de caso.

Vale ressaltar que foi realizado um estudo exploratório, um pré-teste, para validação dos questionários, no período de 01 de março a 30 de maio de 2016, que teve como objetivo a elaboração do projeto de pesquisa e a qualificação realizada em 04 de julho de 2016. As demais etapas da pesquisa foram realizadas no período de 01 de outubro de 2016 a 30 de abril de 2017.

3.3 OBJETO DE ESTUDO

O objeto de estudo desta pesquisa são os sistemas de controle interno dos 102 municípios do Estado de Alagoas.

3.4 UNIDADE DE ANÁLISE

A unidade de análise desta pesquisa são os sistemas de controle interno dos municípios pesquisados, sob a perspectiva de identificar e avaliar a estrutura desses sistemas a partir do modelo de estrutura de controles internos do COSO (2013) e verificar em que estágio de desenvolvimento se encontram. Para isso, foram observados aspectos sobre a estruturação do sistema de controle interno referentes aos seus componentes: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento. Também foi objeto de análise o órgão central do sistema de controle interno, denominado de Controle Interno ou Controladoria Municipal, a fim de identificar a sua capacidade institucional em realizar as atividades de Unidade Central de Controle Interno.

A alta gestão (Prefeitos, Secretários, Assessores, Chefes de Gabinetes - Unidades de 1º Nível Hierárquico), os representantes das Controladorias Municipais, e demais servidores envolvidos com o sistema de controle interno foram os respondentes da pesquisa, dentro da estratégia utilizada para a coleta de dados. Os documentos solicitados e os consultados por meio da rede mundial de computadores (*Internet*) referentes à constituição e ao funcionamento dos sistemas de controle interno também constituíram o conjunto de dados utilizados para análise nesta pesquisa.

3.5 FONTES DE DADOS

As fontes de dados a seguir discutidas, foram escolhidas porque são as mais utilizadas na realização de pesquisa de estudo de caso (YIN,2015). Elas possibilitam a obtenção de dados e informações acerca do objeto estudado e, quando se utiliza uma variedade de fontes, é possível realizar uma triangulação das informações, com o objetivo de verificar a conformidade das respostas obtidas da alta gestão dos municípios por meio da aplicação dos questionários com as demais fontes de dados.

3.5.1 Aplicação dos Questionários

As primeiras evidências desta pesquisa foram coletadas por meio de dois questionários, um aplicado à alta gestão dos municípios e o outro aplicado aos Controladores Gerais. Esses

dois questionários foram encaminhados aos 102 municípios da seguinte forma: 38 foram enviados por e-mail obtidos na base de dados do Tribunal Superior Eleitoral, da Associação dos Municípios de Alagoas e do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas, os quais foram validados pelo gestor por meio de contato telefônico; em relação aos 64 municípios restantes, o envio se deu por meio dos correios para o endereço institucional da prefeitura, obtido por meio das organizações retromencionadas, porque não havia e-mails válidos e os telefones de contatos obtidos não respondiam às nossas ligações para validação das informações.

Os retornos dos questionários com as respostas começaram a ocorrer entre os meses de novembro e dezembro 2016 e fevereiro e março de 2017. Esse período alongado se deve às dificuldades dos respondentes em apresentarem as respostas no prazo assinalado, ocorrendo essa entrega somente depois de vários contatos telefônicos e muita sensibilização quanto à importância do trabalho realizado. Isso também se deve à falta de relacionamentos mais constantes entre a academia e os municípios alagoanos. Nos contatos estabelecidos com gestores e controladores internos, apesar de questionados, não houve menção a outras pesquisas anteriores, pelos menos não havia lembrança, nos últimos quatro anos, da presença nos municípios de pesquisadores desenvolvendo trabalhos científicos, principalmente na área da Administração.

Para aplicação da escala de nível de maturidade adotada neste trabalho, lançou-se mão do Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI), desenvolvido pelo TCU (2014), o qual foi adaptado para esta pesquisa ao modelo de controle interno da estrutura do COSO 2013, conforme consta no APÊNDICE A.

Já o Questionário de Diagnóstico da Unidade de Controle Interno (QDUCI), APÊNDICE B, foi elaborado a partir da revisão da literatura constante do referencial teórico, tópico 2.8, que trata da Controladoria com Unidade Central do Sistema de Controle Interno Municipal. Esse questionário foi validado na pesquisa exploratória realizada nos municípios de Maceió, Murici e Paripueira (01 de março a 30 de maio de 2016). As dificuldades e sugestões que surgiram no trabalho de campo foram utilizadas para aperfeiçoar o instrumento, o qual também foi enviado às 102 Controladorias Municipais, junto com o QACI.

A partir das informações coletadas foram feitos pedidos de informação e de documentos aos municípios que responderam ao QACI, como também foram realizadas entrevista com alguns Prefeitos, Chefes de Gabinete e Controladores Municipais, consultas telemáticas (Portais da Transparência, SICAP¹⁹ do TCE-AL, Painel Municípios, e *site* das prefeituras –

¹⁹ Sistema Integrado de Controle e Auditoria Pública

APÊNDICE D), com vistas a possibilitar uma análise mais aprofundada do fenômeno estudado, permitindo realizar um processo de triangulação das respostas obtidas nos dois questionários com outras fontes de informação (YIN, 2015).

3.5.2 Documentos

Os documentos como leis, decretos, instruções normativas, portarias, demonstrativos contábeis, informações sobre recursos humanos, recursos materiais, etc. foram obtidos por meio de Solicitações de Informação (APÊNDICE C), encaminhadas via e-SIC²⁰, ou e-mail dos Prefeitos e Controladores Internos que responderam ao QACI. Fez-se uso da LAI, Lei Federal nº 12.527/2011, para pedir as informações e documentos, mas somente relativos aos 34 municípios que responderam ao QACI, conforme listados no item 3.6 a seguir.

Os acessos aos livros que fundamentaram esta pesquisa se deram por meio de algumas aquisições e por meio de acesso à rede mundial de computadores. Já os acessos a teses, dissertações, monografias se deram por meio de consultas ao Banco de Teses e Dissertações da Capes, Cnpq e BDTD (Ibict), e os artigos por meio de acesso ao Google Acadêmico e Scielo²¹ (*Scientific Eletronic Library Online*) e outras revistas especializadas em publicação na área da Administração e Ciências Contábeis.

3.5.3 Entrevistas

Foram realizadas entrevistas, tanto na fase exploratória como no desenvolvimento da pesquisa, com os seguintes agentes: Prefeitos, Assessores, Chefes de Gabinetes, Controladores Gerais (alta gestão), e uma com o Presidente do TCE/AL.

O planejamento se deu com o agendamento das entrevistas com a alta gestão dos municípios que responderam ao QACI, com a indicação de data, hora e local. Na execução, as entrevistas iniciaram-se com a apresentação do pesquisador seguida da exposição do objetivo da pesquisa e da entrevista. A entrevista teve como roteiro as questões do QACI, com o objetivo de evidenciar a consistência das respostas ofertada pela alta gestão bem como captar a sua percepção acerca do conhecimento sobre o sistema de controle interno do município. Boa parte dessas entrevistas pôde ser gravada com a autorização dos respondentes, tendo, na oportunidade, sido disponibilizada uma cópia da gravação aos mesmos. Elas duraram em média uma hora e quarenta e cinco minutos. Algumas entrevistas foram realizadas na cidade do respondente e outras em Maceió. As entrevistas foram concluídas com o agradecimento

²⁰ Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão – e-SIC.

²¹ *Scientific Eletronic Library Online* – Biblioteca Eletrônica Científica On-line (tradução nossa)

pela colaboração na pesquisa, bem como ratificando-se a confidencialidade dos respondentes, dos dados e informações coletados.

3.5.4 Observação direta não participante

No trabalho de pesquisa exploratória, antes do pré-teste dos questionários, foram realizadas observações não participantes com o objetivo de captar a realidade local de três municípios para que o pesquisador se situasse em relação ao objeto de estudo desta pesquisa e entender a realidade do dia a dia de uma Controladoria Municipal.

Agendaram-se visitas as sedes dos municípios de Maceió, Murici, e Paripueira que tiveram como objetivo identificar qual seria a melhor maneira de fazer os pedidos de acesso à informação, realizar as entrevistas e aplicar os questionários, bem como manter contato inicial com os gestores e falar sobre a pesquisa que estava sendo desenvolvida.

Na execução desse procedimento, buscou-se observar as tarefas executadas pelos servidores responsáveis pelo controle interno dentro da estrutura organizacional, bem como conhecer as rotinas que eram realizadas, visando obter o máximo de informações. Foram executadas três visitas em cada um dos municípios pesquisados.

O resultado desse trabalho de campo foi concluído com a definição da estrutura definitiva dos dois questionários bem como da solicitação de informação.

3.5.5 Pesquisas telemáticas

A pesquisa realizada na rede mundial de computadores teve por objetivo obter dados e informações relativos aos sistemas de controle interno e às Controladorias, tais como: históricos de criação do órgão, instrumentos legais da instituição, organograma do município com a posição na estrutura organizacional interna, rol de atribuições e competências da Controladoria, informações sobre seus servidores (*currículo vitae*), forma de contratação, serviços terceirizados, orçamentos previstos e realizados, interações do órgão com instrumentos de participação e controle social, realização de processos administrativos ou sindicâncias para apurar irregularidade e atividades desempenhadas rotineiramente pela Controladorias Municipais. Esses dados e informações já deveriam estar disponíveis, entretanto essa previsão não ocorreu (APÊNDICE D).

Dadas essas dificuldades, elaborou-se o QDUCI, o qual estrategicamente foi enviado por meio eletrônico, via e-SIC, aproveitando-se da LAI, ou por e-mails das prefeituras, ou e-mails pessoais dos Prefeitos, seus chefes de gabinetes e dos Controladores Internos, como já relatado anteriormente.

Outras informações relativas aos municípios foram obtidas por meio dos *sites* do IBGE, TCE/AL, Painel Municípios da CGU, este lançado no evento Município Transparente destinado a todos os Prefeitos no Brasil, ocorrido no dia 06 de fevereiro de 2017.

3.6 PERFIL DOS MUNICÍPIOS INVESTIGADOS

Dos dois questionários encaminhados aos 102 municípios, foram recebidas respostas de 34 Gestores que responderam ao Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI) e 61 Controladores Gerais que responderam ao Questionário de Diagnóstico da Unidade de Controle Interno (QDUCI), conforme relação constante do APÊNDICE E. Cabe destacar que somente dois municípios que responderam ao QACI não responderam ao QDUCI.

Assim, esses respondentes passaram a ser os municípios pesquisados, representando a amostra para este estudo de casos. O primeiro grupo é composto por 33% e o segundo por 59% de respondentes. Consideram-se esses percentuais expressivos, uma vez que a doutrina sinaliza um baixo número de retorno aos questionários (VERGARA, 2009). Segundo Marconi e Lakatos (2010), o retorno de respostas aos questionários que são enviados alcança em média 25% de devolução.

Para demonstrar a abrangência e a pertinência da amostra não intencional utilizada no trabalho, consideraram-se os 34 municípios que responderam ao QACI para verificar a sua distribuição em três Mesorregiões²² e as 13 Microrregiões²³ em que o Estado de Alagoas está dividido (IBGE, 1990).

Quadro 13 - Distribuição dos Municípios do Estado de Alagoas por Microrregiões

MESORREGIÕES	MICRORREGIÕES	CIDADES
Agreste Alagoano	Arapiraca	Arapiraca
		Craíbas
		São Sebastião
	Palmeira dos Índios	Cacimbinhas
		Estrela de Alagoas
		Igaci
		Minador do Negrão
	Paulo Jacinto	
Leste Alagoano	Litoral Norte Alagoano	Maragogi
	Maceió	Maceió

²² “Entende-se por **mesorregião** uma área individualizada em uma Unidade da Federação que apresenta formas de organização do espaço geográfico definidas pelas seguintes dimensões: o processo social como determinante, o quadro natural como condicionante e a rede de comunicação e de lugares como elemento da articulação espacial” (IBGE, 1990, p. 8).

²³ “As **microrregiões** foram definidas como partes das mesorregiões que apresentam especificidades quanto à organização do espaço. Essas especificidades não significam uniformidade de atributos nem conferem às microrregiões autossuficiência e tampouco o caráter de serem únicas devido a sua articulação a espaços maiores quer à mesorregião a Unidade da Federação quer à totalidade nacional. Essas especificidades referem-se à estrutura de produção agropecuária industrial extrativismo mineral ou pesca” (IBGE, 1990, p. 8).

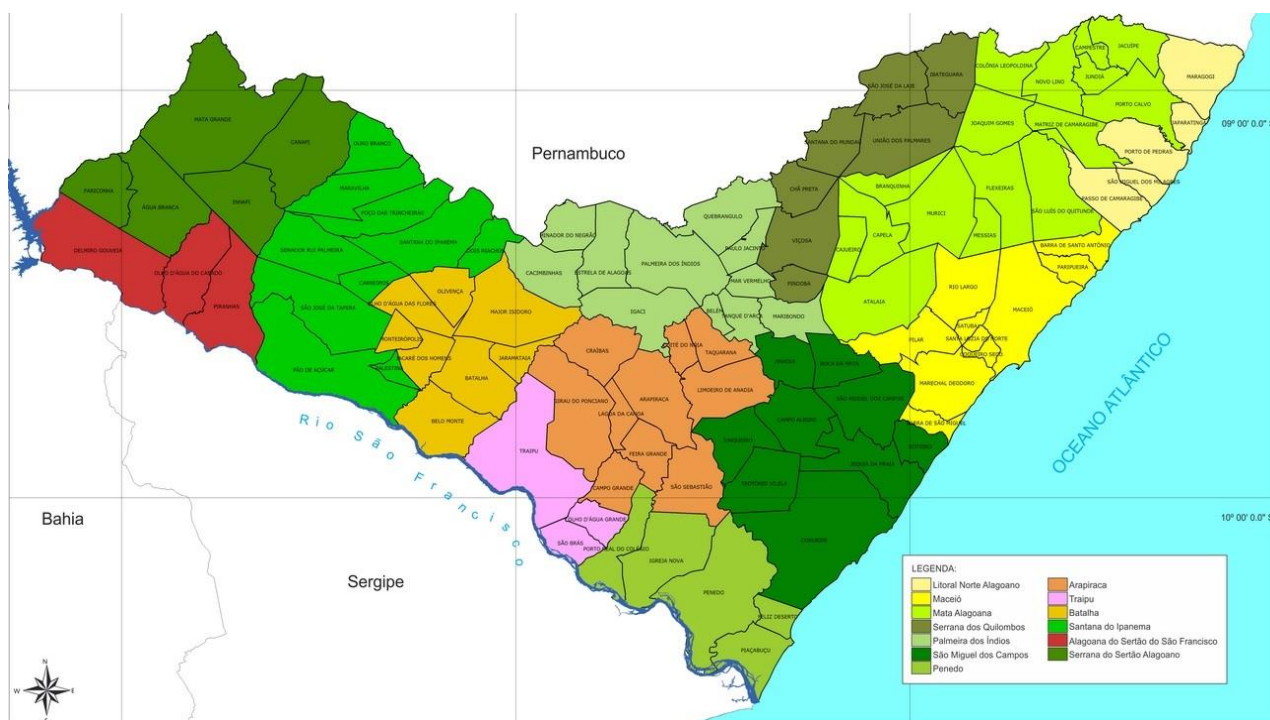
Quadro 13 - Distribuição dos Municípios do Estado de Alagoas por Microrregiões

MESORREGIÕES	MICRORREGIÕES	CIDADES
		Marechal Deodoro
		Paripueira
		Rio Largo
		Satuba
	Mata Alagoana	Atalaia
		Capela
		Flexeiras
		Jacuípe
		Jundiá
		Murici
	Penedo	Igreja Nova
		Piaçabuçu
	São Miguel dos Campos	Boca da Mata
		Jequiá da Praia
		Junqueiro
Teotônio Vilela		
Serrana dos Quilombos	Ibateguara	
Sertão Alagoano	Alagoana do Sertão do São Francisco	Delmiro Gouveia
	Batalha	Oliveira
	Santana do Ipanema	Dois Riachos
		Santana do Ipanema
		São José da Tapera
		Senador Rui Palmeira
Serrana do Sertão Alagoano	Água Branca	

Fonte: IBGE (1990).

Pelo o exposto no quadro acima, a amostra que compõe este estudo de caso está distribuída pelas 3 (três) mesorregiões e por 12 (doze) microrregiões do Estado de Alagoas, sendo considerada uma amostra de municípios bastante abrangente sob o ponto de vista geográfico. As cores do quadro acima e a figura do Mapa do Estado de Alagoas a seguir proporcionam uma visualização melhor da distribuição territorial dos municípios por microrregiões.

Figura 09 - Divisão territorial do Estado de Alagoas em microrregiões



Fonte: *site* da Secretaria de Estado do Planejamento, Gestão e Patrimônio - SEPLAG.

Por outro lado, elaboraram-se outros quadros apresentando informações que possibilitam detalhar melhor o perfil dos 34 municípios. Buscou-se observar aspectos como o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M), a Estimativa da População, e o montante de recursos federais transferidos para saúde, educação e área social, no ano de 2016.

Quadro 14 - Índice de Desenvolvimento Humano dos municípios da Amostra segundo Atlas do Desenvolvimento do Brasil ano base 2010

Ordem	CIDADE	IDH-M (2010)	Ordem	CIDADE	IDH-M (2010)	Ordem	CIDADE	IDH-M (2010)
1	Maceió	0.721	13	Capela	0.573	25	Estrela de Alagoas	0.534
2	Satuba	0.660	14	Piaçabuçu	0.572	26	Dois Riachos	0.532
3	Arapiraca	0.649	15	Igreja Nova	0.568	27	Cacimbinhas	0.531
4	Rio Largo	0.643	16	Igaci	0.564	28	Flexeiras	0.527
5	Marechal Deodoro	0.642	17	Teotônio Vilela	0.564	29	Murici	0.527
6	Delmiro Gouveia	0.612	18	Minador do Negrão	0.563	30	São José da Tapera	0.527
7	Paripueira	0.605	19	Jundiá	0.562	31	Craíbas	0.525
8	Boca da Mata	0.604	20	Atalaia	0.561	32	Ibateguara	0.518
9	Santana do Ipanema	0.591	21	Jequiá da Praia	0.556	33	Senador Rui Palmeira	0.518
10	Paulo Jacinto	0.589	22	Água Branca	0.549	34	Olivença	0.493
11	Junqueiro	0.575	23	São Sebastião	0.549			
12	Maragogi	0.574	24	Jacuípe	0.548			

Legenda:

Faixas de desenvolvimento humano		Médio	0,600 - 0,699
Muito Alto	0,800 - 1,000	Baixo	0,500 - 0,599
Alto	0,700 - 0,799	Muito Baixo	0,000 - 0,499

Fonte: Atlas do Desenvolvimento do Brasil.

Analisando o IDH-M, ano base 2010, disponível no *site* do Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil, em relação aos municípios estudados, tem-se um município que se encontra na faixa muito baixa de desenvolvimento humano (0,000-0,499). Na faixa baixa (0,500-0,599), existem 26 municípios. Já na faixa média (0,600-0,699) são nove municípios, enquanto na faixa alta (0,700-0,799) só se tem um município. Entretanto, não existe nenhum município com o índice muito alto (0,800-1,000) de desenvolvimento humano na amostra dos municípios respondentes e no Estado de Alagoas. Portanto, a maioria dos municípios apresentam baixo índice de desenvolvimento humano por diversos fatores, que são levados em conta para o cálculo desse índice. Alguns deles são a educação e a saúde, o que pode nos levar à reflexão quanto à aplicação dos recursos públicos transferidos da União aos municípios, se eles são insuficientes ou são mal aplicados, ou seja há uma ineficiência no gasto público que pode estar relacionada à fragilidade dos sistemas de controle interno desses municípios.

Sob outra perspectiva, o Brasil possui 5.569 municípios, sem contar o Distrito Federal, com uma expressiva extensão territorial e uma diversidade das populações. Atualmente, o Estado de Alagoas possui 102 municípios que também apresentam tais diversidades. Em consulta ao *site* do IBGE, construiu-se uma tabela com a estimativa de população para o Estado de Alagoas em 2016, de acordo com a sua distribuição por habitante, conforme se observa a seguir:

Tabela 01 - Número de municípios e população residente segundo classe de tamanho da população dos municípios de Alagoas - Brasil - 2016

Unidade da Federação e classes de tamanho da população dos municípios (habitantes)	Número de municípios	População Residente
Alagoas	102	3.358.963
Até 5.000	5	20.097
De 5.001 até 10.000	24	173.845
De 10.001 até 20.000	29	416.853
De 20.001 até 50.000	33	934.192
De 50.001 até 100.000	9	559.596
De 100.001 até 500.000	1	232.671
Mais de 500.000	1	1.021.709

Fonte: Adaptado do IBGE - Estimativa da população para Alagoas em 2016.

Pode-se considerar que os municípios estudados para avaliação dos sistemas de controle interno representam uma parte expressiva da população dos municípios alagoanos, pois alcança 34 de 102 municípios com 2.057.947 habitantes em um total estimado de 3.358.963 de habitantes para o Estado de Alagoas em 2016. No quadro abaixo, apresenta-se o

quantitativo dos municípios por faixa de população, mostrando a estratificação dos municípios estudados:

Tabela 02 – Número de municípios objeto de estudo com população residente segundo classe de tamanho da população dos municípios de Alagoas - Brasil - 2016

Unidade da Federação e classes de tamanho da população dos municípios (habitantes)	Número de municípios	População Residente
Amostra	34	2.057.947
Até 5.000	1	4.249
De 5.001 até 10.000	3	20.247
De 10.001 até 20.000	13	190.201
De 20.001 até 50.000	14	505.587
De 50.001 até 100.000	1	83.283
De 100.001 até 500.000	1	232.671
Mais de 500.000	1	1.021.709

Fonte: Adaptado do IBGE - Estimativa da população para Alagoas em 2016.

Explorando o último aspecto, os dos recursos transferidos pela União para programas do governo federal executados pelos municípios estudados, destacam-se os recursos destinados às principais áreas de atuação desses entes federativos, conforme a tabela a seguir:

Tabela 03 - Recursos transferidos em 2016, por função de governo

Nº	MUNICÍPIOS	EDUCAÇÃO		SAÚDE	ASSISTÊNCIA SOCIAL	TOTAL
		OUTRAS AÇÕES EDUCAÇÃO	FUNDEB			
1	Maceió	35.997.962,50	62.943.902,89	263.352.701,56	96.573.436,99	458.868.003,94
2	Arapiraca	24.991.641,73	43.635.404,46	104.647.923,09	41.736.919,91	215.011.889,19
3	Santana do Ipanema	5.617.896,09	10.189.227,15	31.556.138,18	19.705.209,05	67.068.470,47
4	Teotônio Vilela	13.150.151,60	18.541.590,98	9.109.056,47	13.641.031,36	54.441.830,41
5	Rio Largo	7.909.347,50	15.743.217,51	8.070.340,96	15.520.785,12	47.243.691,09
6	Marechal Deodoro	7.259.920,84	13.455.598,29	9.214.834,26	13.674.004,05	43.604.357,44
7	Atalaia	6.568.653,95	12.661.408,96	9.118.795,40	14.617.620,80	42.966.479,11
8	São José da Tapera	5.959.112,05	11.156.919,34	8.957.585,31	16.261.460,84	42.335.077,54
9	Delmiro Gouveia	6.269.523,66	12.389.372,96	13.204.207,33	9.721.682,57	41.584.786,52
10	São Sebastião	6.268.192,73	11.313.560,65	5.307.411,11	13.868.763,25	36.757.927,74
11	Igaci	5.050.763,27	6.956.976,90	6.418.029,04	13.801.425,92	32.227.195,13
12	Murici	6.701.884,34	8.728.189,58	5.933.262,12	9.549.146,02	30.912.482,06
13	Junqueiro	5.501.641,76	8.159.953,06	6.436.610,01	8.143.097,04	28.241.301,87
14	Craíbas	4.404.557,15	7.569.477,24	4.067.514,84	12.027.196,97	28.068.746,20
15	Maragogi	4.583.736,52	8.497.794,37	5.182.715,59	9.270.729,67	27.534.976,15
16	Boca da Mata	4.210.134,49	7.290.548,96	5.583.768,34	8.550.871,02	25.635.322,81
17	Água Branca	3.731.849,91	7.411.726,05	2.578.691,36	8.605.329,85	22.327.597,17
18	Igreja Nova	4.068.682,20	6.843.116,13	4.170.863,01	6.710.156,13	21.792.817,47
19	Capela	4.456.416,06	7.342.374,15	4.893.326,71	4.897.446,10	21.589.563,02
20	Estrela de Alagoas	4.111.552,92	5.281.969,85	2.829.679,59	7.085.677,27	19.308.879,63
21	Piaçabuçu	3.108.474,43	4.994.612,43	3.233.701,95	7.702.649,91	19.039.438,72
22	Senador Rui Palmeira	2.638.925,24	4.925.139,61	2.319.795,41	6.703.280,41	16.587.140,67

Tabela 03 - Recursos transferidos em 2016, por função de governo

Nº	MUNICÍPIOS	EDUCAÇÃO		SAÚDE	ASSISTÊNCIA SOCIAL	TOTAL
		OUTRAS AÇÕES EDUCAÇÃO	FUNDEB			
23	Ibateguara	2.292.886,64	4.607.012,20	3.687.713,85	5.671.304,62	16.258.917,31
24	Flexeiras	2.728.274,66	4.784.055,49	3.113.892,17	4.437.529,47	15.063.751,79
25	Jequiá da Praia	2.544.869,61	4.154.394,83	3.068.066,47	5.083.205,45	14.850.536,36
26	Oliveira	2.334.175,88	4.033.328,97	1.607.676,69	5.892.889,47	13.868.071,01
27	Dois Riachos	2.821.716,38	5.155.291,20	1.988.174,36	3.708.261,32	13.673.443,26
28	Cacimbinhas	1.868.075,27	3.521.435,41	2.049.685,19	5.332.278,49	12.771.474,36
29	Satuba	1.806.254,39	3.382.490,17	2.715.502,20	3.725.362,09	11.629.608,85
30	Paripueira	1.927.456,73	3.795.603,20	1.747.410,81	3.568.113,73	11.038.584,47
31	Paulo Jacinto	1.279.332,93	2.141.050,71	1.548.444,37	2.543.159,79	7.511.987,80
32	Jacuípe	1.296.959,23	2.596.722,40	690.864,22	2.306.950,48	6.891.496,33
33	Minador do Negrão	1.011.788,47	1.940.628,55	933.405,35	2.411.498,81	6.297.321,18
34	Jundiá	1.134.307,49	1.927.014,40	983.107,90	2.161.297,95	6.205.727,74
	TOTAL	195.607.118,62	338.071.109,05	540.320.895,22	405.209.771,92	1.479.208.894,81

Fonte: Painel Municípios da CGU (2017).

Os dados da tabela acima demonstram a expressividade dos recursos transferidos para as áreas da educação, saúde e assistência social, disponibilizados no Painel Municípios e extraídos do Portal da Transparência do Governo Federal. Foram R\$ 1.479.208.894,81 (um bilhão quatrocentos e setenta e nove milhões, duzentos e oito mil, oitocentos e noventa e quatro reais e oitenta e um centavos), transferidos em 2016 para os 34 municípios que responderam aos QACI. Esse montante representa 27,26% do montante de recursos transferidos em 2016 a todos dos municípios do Estado de Alagoas.

Portanto, os aspectos acima explorados apresentam dados que revelam características importantes dos municípios pesquisados os quais demonstram que se tem uma amostra significativa de municípios do Estado de Alagoas que serão estudados.

3.7 PROCEDIMENTO DAS ANÁLISES

Na avaliação dos sistemas de controle interno em nível de entidade, haja vista as limitadas e reduzidas estruturas administrativas dos municípios de Alagoas, 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 para a aplicação dos questionários, bem como as entrevistas foram realizadas com os gestores dos órgãos de primeiro nível: prefeitos, secretários, procuradores, assessores e chefes de gabinetes e controladores internos.

As orientações e os esclarecimentos a respeito da pesquisa foram transmitidos aos Prefeitos e aos Controladores Internos via e-mail e contato telefônico, dando os

esclarecimentos acerca dos objetivos, das finalidades e os benefícios em responder aos questionários encaminhados, oportunizando informações ao pesquisador, além de reforçar de que se tratava de atender a um pedido de acesso à informação de acordo com a LAI. Frisou-se que apenas uma resposta fosse assinalada e foi sugerido que o questionário destinado ao prefeito fosse preenchido por uma equipe interna formada por integrantes das principais áreas (Secretarias), pois os responsáveis pelas respostas deveriam possuir bom conhecimento da estrutura do município. A mesma diretriz foi passada aos Controladores presentes.

Utilizou-se o QACI, constante do APÊNDICE A, para coleta dos dados dos 102 municípios do Estado de Alagoas, com o objetivo de realizar a avaliação em nível de entidade dos sistemas de controle interno municipais. Os questionários foram respondidos somente por 34 gestores integrantes do primeiro escalão da prefeitura, sendo as respostas às perguntas posteriormente confrontadas com a documentação e os normativos previamente solicitados, por meio de Solicitação de Informação nos termos da LAI, para fins de atribuição de nota final aos 34 municípios que encaminharam as respostas.

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*. 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 de responder cada questão apresentada (BARROS et al., 2015).

Na tabulação das respostas ofertadas pelos gestores no preenchimento do QACI, foi adotada escala de pontuação para subsidiar os julgamentos sobre a conformidade dos controles internos: (0) inexistência completa do controle; (1) controle em desenvolvimento; informal; sem disseminação; quase sempre falha; (2) controle existente, formalizado, conhecido, aplicado, funciona, pode ser aprimorado; e (3) controle existente, sem falhas detectadas; pode ser enquadrado no nível de “melhores práticas”. As questões que compõem o QACI refletem práticas esperadas no que tange ao sistema de controle interno sobre os processos organizacionais, de modo que a resposta 3 indica que a organização avaliada executa uma boa prática, e 0, 1 e 2 representam uma deficiência de controle (SANTOS; SOUZA, 2016).

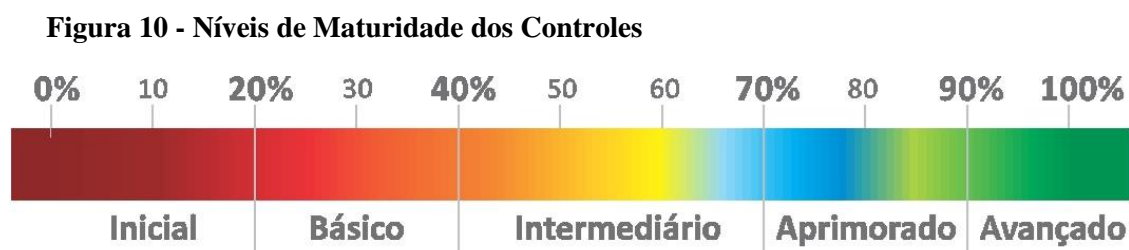
Quadro 15 - Escala de pontuação e conformidade dos controles internos

Pontuação Atribuída	Eficácia do Controle Interno	Descrição da Situação Encontrada	Correspondência com as Respostas do Gestor ao QACI
0	Inexistente	Ausência completa do controle	Não absoluto
1	Fraco	Em desenvolvimento; informal; sem disseminação; quase sempre falha.	Não, com aspectos positivos
2	Mediano	Formalizado, conhecido, aplicado, funciona, pode ser aprimorado.	Sim, com aspectos restritivos
3	Forte	Sem falhas detectadas; pode ser enquadrado no nível de “melhores práticas”.	Sim absoluto

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Barros et al (2015) e Santos e Souza (2016).

Os instrumentos de avaliação aplicados durante a pesquisa ofereceram as evidências para auxiliar o julgamento, tornando o tratamento dos dados e os resultados mais objetivos. A adoção da escala para pontuação dos controles permite a interpretação dos resultados e definição do nível de maturidade do sistema de controle interno implantado. Cabe esclarecer que a escala de pontuação acima é diferente da utilizada pelo TCU (2014) e por Barros et al. (2015), a qual se inicia por 1 e vai até 4, o que impossibilitou a comparação de resultados, como já relatado no tópico 2.5.

Como já explicitado anteriormente, adota-se neste trabalho a escala nível de maturidade proposta pelo TCU (2014). De acordo com os percentuais de pontos obtidos frente ao total de pontos possíveis (165), foi atribuído, para fins de definição do nível de maturidade dos sistemas controles internos municipais, em nível de entidade, o conceito da escala da Figura 10 a seguir:



Fonte: TCU (2014).

Para uma melhor interpretação dos resultados da avaliação do nível de maturidade dos sistemas de controle interno dos municípios, e com base no referencial teórico dos níveis de maturidade, apresenta-se o quadro a seguir:

Quadro 16 - Interpretação do resultado do nível de maturidade

Pontuação média obtida	Interpretação	Descrição
00% a 20%	Inicial	Controles internos são acidentais, <i>ad hoc</i> , fruto do esforço individual; baixo nível de formalização; documentação sobre controles internos não disponível; ausência de comunicação sobre controles internos.
20,1 a 40%	Básico	Controles internos tratados em sua maioria informalmente; ainda não há treinamento específico e comunicação sobre controles internos.
40,1 a 70%	Intermediário	Controles internos repetitivos, há princípios e padrões documentados, e treinamento básico sobre controles internos, mas não são avaliados.
70,1 a 90%	Aprimorado	Controles internos obedecem aos princípios estabelecidos; são supervisionados e regularmente aprimorados, mas não são gerenciados.
90,1 a 100%	Avançado	Controles internos otimizados; princípios e processos de controles internos estão integrados aos processos de gestão da organização, são avaliados e gerenciados.

Fonte: Adaptado pelo autor a partir de Harmon (2004), Tartanus (2016), e TCU (2014).

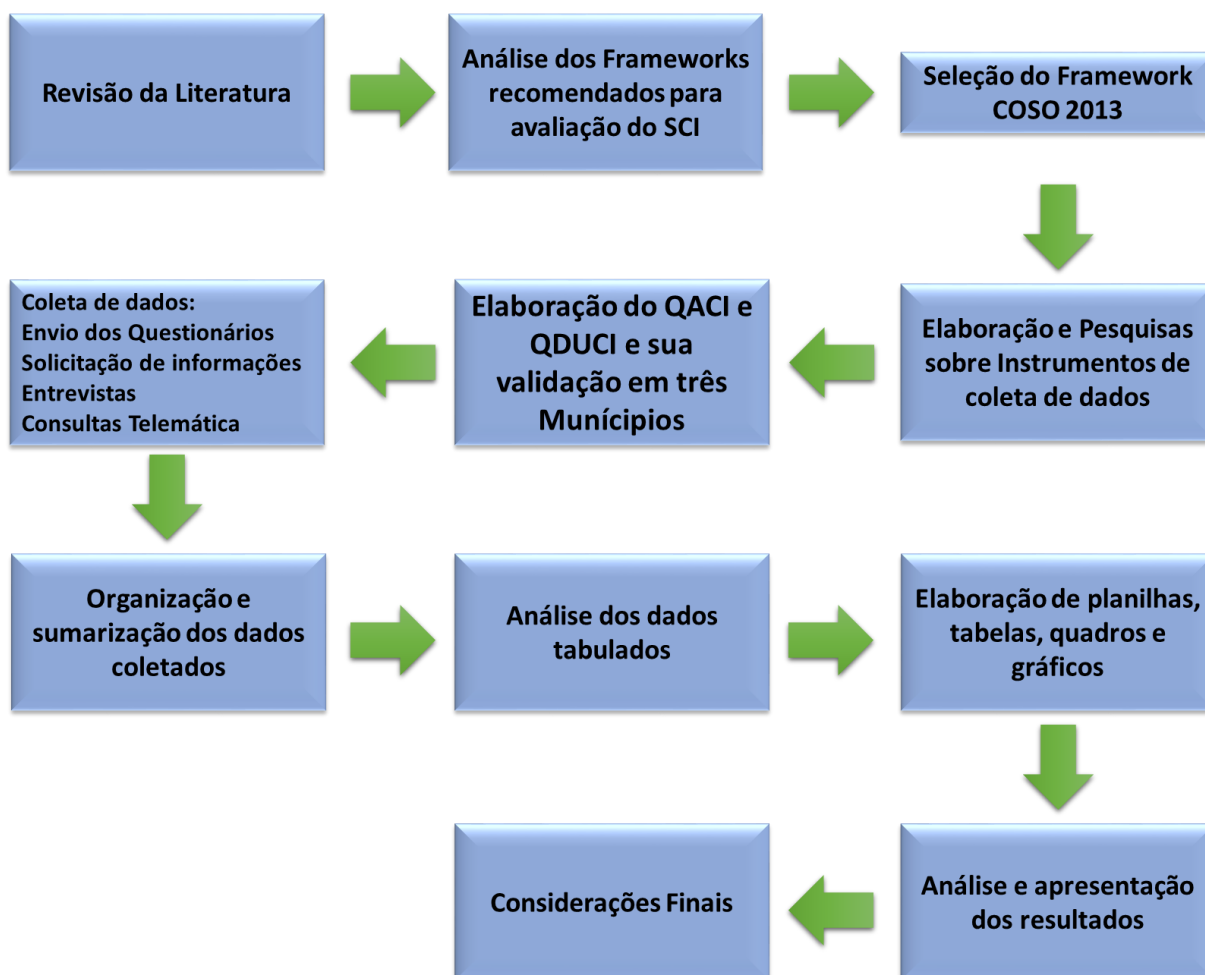
Os percentuais obtidos serviram para calcular o índice consolidado das avaliações de cada um dos municípios, conforme será exposto no Capítulo 4 - Análise dos Resultados da pesquisa, onde será demonstrado o diagnóstico consolidado dos sistemas de controle interno.

Por fim, as conclusões foram embasadas nas informações fornecidas pelos municípios, nas captadas durante as entrevistas e análise dos normativos e documentações entregues pelo próprio ente público. Ressalta-se, portanto, não ter havido limitações para a realização da pesquisa com relação aos municípios que responderam aos questionários.

3.8 DESENHO DA PESQUISA

Apresenta-se na Figura 11 a seguir, de forma sumarizada, as etapas percorridas por esta pesquisa:

Figura 11 - Desenho da pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor

A figura acima apresenta os caminhos percorridos pelo pesquisador para a realização deste trabalho. Ela possibilita a compreensão das etapas descritas anteriormente de forma mais clara, proporcionando entender melhor a operacionalização desta pesquisa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados da tabulação dos dados dos questionários QACI e QDUCI, os quais foram triangulados com entrevistas, consultas a documentos e aos *sites* das prefeituras, objeto de estudo. Será apresentada uma visão geral da avaliação dos sistemas de controle interno dos municípios e, em seguida, será feita a análise por componentes e princípios da estrutura do COSO 2013, demonstrando as fragilidades e as boas práticas identificadas por meio das análises realizadas. Em seguida, será apresentado o panorama geral de capacidade institucional referente às Controladorias Gerais dos Municípios.

Entretanto, cabe esclarecer como se deu o processo de triangulação. Ele possibilitou verificar se havia convergência entre as informações coletadas por fontes diferentes, constituindo-se uma vantagem da estratégia de estudo de caso. Assim houve o cruzamento de informações obtidas junto ao gestor por meio dos questionários, confronto com os documentos solicitados por meio dos pedidos de acesso à informação, entrevistas e consultas aos sistemas informatizados para atribuição da nota final de cada questão (SICAP/TCE-AL, Painel Municípios, e Portais da Transparência).

Isso evitou conclusões que não refletissem a realidade, a exemplo do questionamento acerca da existência do código de ética, em que cinco prefeituras haviam respondido os questionários afirmando existir código de ética e outras cinco que existia código de ética, mas era desconhecido pelos agentes administrativos. Com a triangulação de informações, chegou-se à conclusão de que, na verdade, não existia código de ética em nenhum desses dez municípios. Outro exemplo foi sobre o questionamento da existência do Regimento Interno da Prefeitura, quando seis municípios responderam que existia Regimento Interno e outros 16 responderam que existiam esses documentos, mas estavam desatualizados, entretanto, após a triangulação dessas informações com outras fontes, concluiu-se que não existe Regimento Interno nas prefeituras, no máximo esse documento existe no âmbito da Secretaria Municipal de Educação.

4.1 AVALIAÇÃO GERAL DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO

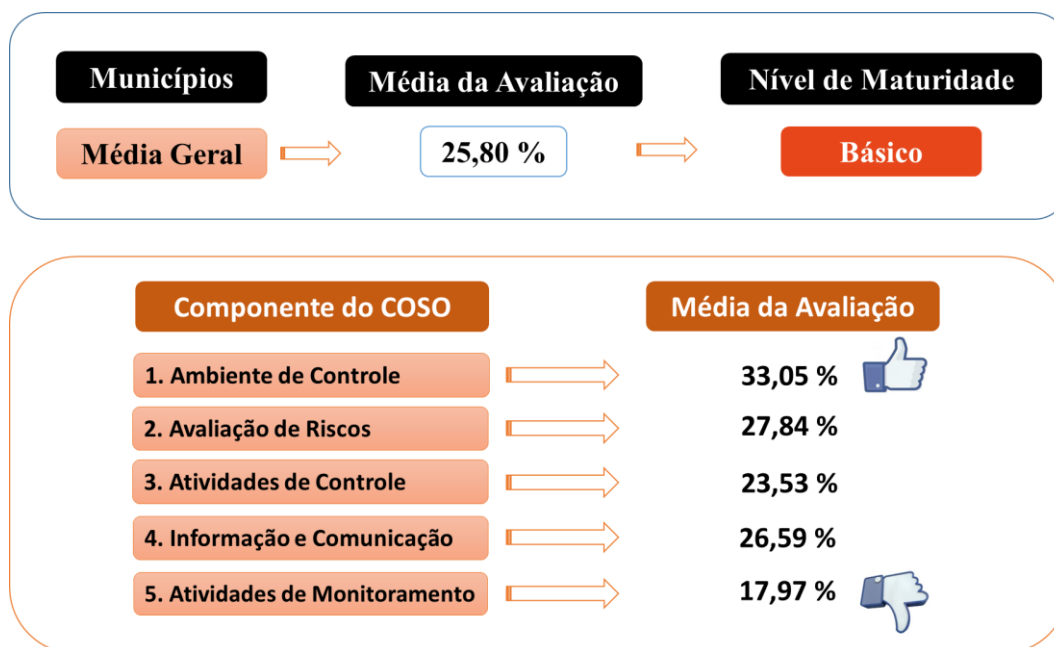
A avaliação dos sistemas de controle interno em nível de entidade permite identificar qual o nível de maturidade dos sistemas de controle interno existentes nas prefeituras de uma forma geral. Essa avaliação global dos sistemas tem o objetivo de verificar se os controles internos foram adequadamente concebidos e se funcionam de maneira eficaz, ou seja, em

outras palavras, é feito um diagnóstico da existência e do funcionamento de todos os componentes e elementos da estrutura de controle interno do COSO 2013.

Tomando como base o modelo de referência do COSO 2013, conclui-se que é de responsabilidade do prefeito, Chefe do Poder Executivo Municipal, adotar as medidas necessárias para que sejam estabelecidos e colocados em funcionamento os controles necessários para garantir a concretização dos objetivos previamente estabelecidos pelo Município. Cabe ao prefeito o correto desenho dos controles internos, estabelecer a metodologia que compete a todos os integrantes da prefeitura, 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 de Alagoas e o que estabelece o modelo de referência COSO 2013, o QACI foi constituído com 55 questões distribuídas entre os cinco componentes do modelo: ambiente de controle (21 questões); avaliação de riscos (10 questões); atividades de controles (10 questões); informação e comunicação (8 questões); e atividades de monitoramento (6 questões), tendo sido obtido o seguinte resultado avaliativo:

Figura 12 - Resultado geral da avaliação dos controles internos e por componente do COSO 2013



Fonte: Dados da pesquisa.

O nível entidade, em sua essência, é o fator condicionante para o bom e adequado funcionamento das atividades de uma prefeitura. Ele é a base para uma boa avaliação dos sistemas de controles administrativos da organização de forma global. O ambiente de controle, a avaliação de riscos, as atividades de controle, a informação e comunicação e as

atividades de monitoramento são os componentes necessários para que os entes municipais instituem controles interno adequados, eficazes, nos níveis de entidade e atividades e, a partir daí, promovam o alcance do bem comum.

Analisando as médias totais alcançadas pelos municípios dentro de cada um dos cinco componentes do modelo de referência COSO 2013, identificou-se que o componente *Ambiente de Controle* apresenta a melhor avaliação, com o índice médio de 33,05%. Por outro lado, o componente *Atividades de Monitoramento* obteve a pior avaliação, com índice médio de 17,97%. Na tabela abaixo, é apresentado o resultado geral da avaliação por nível de maturidade de acordo com a mesorregião em que é dividido o Estado de Alagoas:

Tabela 04 - Resultado geral da avaliação dos controles internos por mesorregião

Nível de Maturidade	Mesorregiões			Total Geral
	Sertão Alagoano	Agreste Alagoano	Leste Alagoano	
Avançado	0	0	0	0
Aprimorado	0	0	0	0
Intermediário	0	1	1	2
Básico	5	4	14	23
Inicial	2	3	4	9
Total Geral	7	8	19	34

Fonte: Dados da pesquisa.

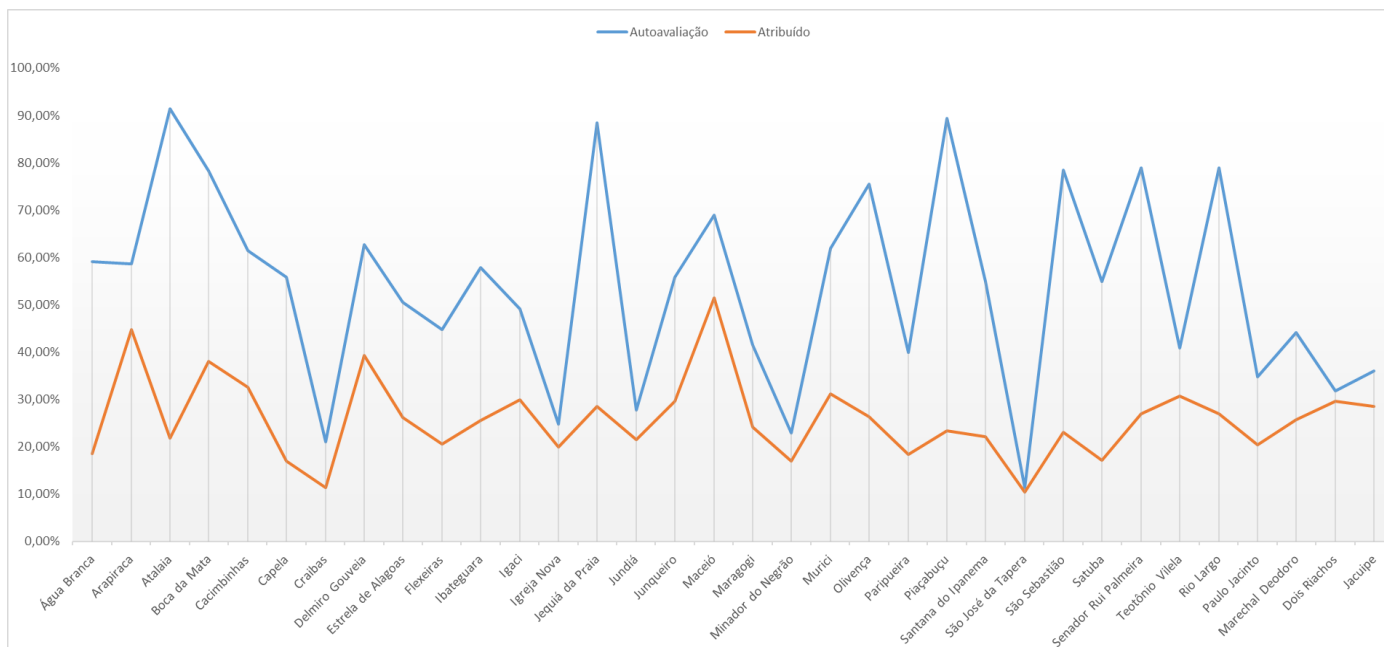
A tabela 04 demonstra que somente dois municípios alcançaram pontuação superior a 40% do total de pontos possíveis (165 pontos). Esses dois municípios alcançaram o nível de maturidade intermediário, um encontra-se no agreste alagoano e o outro no leste alagoano. Enquanto, outros 23 municípios alcançaram pontuação entre 20% e 40%, ficando classificado no nível básico de maturidade. Por fim, nove municípios só conseguiram pontuação até 20%, colocando-os no nível inicial de maturidade dos controles internos. Esses resultados evidenciam a necessidade de aperfeiçoamento em todos os municípios que fizeram parte desta pesquisa.

Vale ressaltar que as quatro possíveis respostas a cada uma das 55 questões constantes do QACI foram apresentadas de forma a induzir um comportamento proativo dos gestores, no sentido de conduzi-los a uma autoavaliação da situação dos controles internos de suas prefeituras e ser proativos para a implementação, desde já, dos mecanismos necessários para aperfeiçoá-los (BARROS et al., 2015; TCU, 2014).

Nesse contexto, fez-se o confronto do resultado da autoavaliação elaborado pelos gestores com a nota final atribuída, após as análises das respostas às solicitações de informações, da análise dos documentos e informações apresentadas e obtidas por meio de acesso aos *sites* das prefeituras, bem como dos relatos das entrevistas realizadas. Observando

o gráfico abaixo, percebe-se que a maior variação entre as duas avaliações resultou em 69,66 pontos percentuais e a menor variação em 0,95 pontos percentuais de diferença.

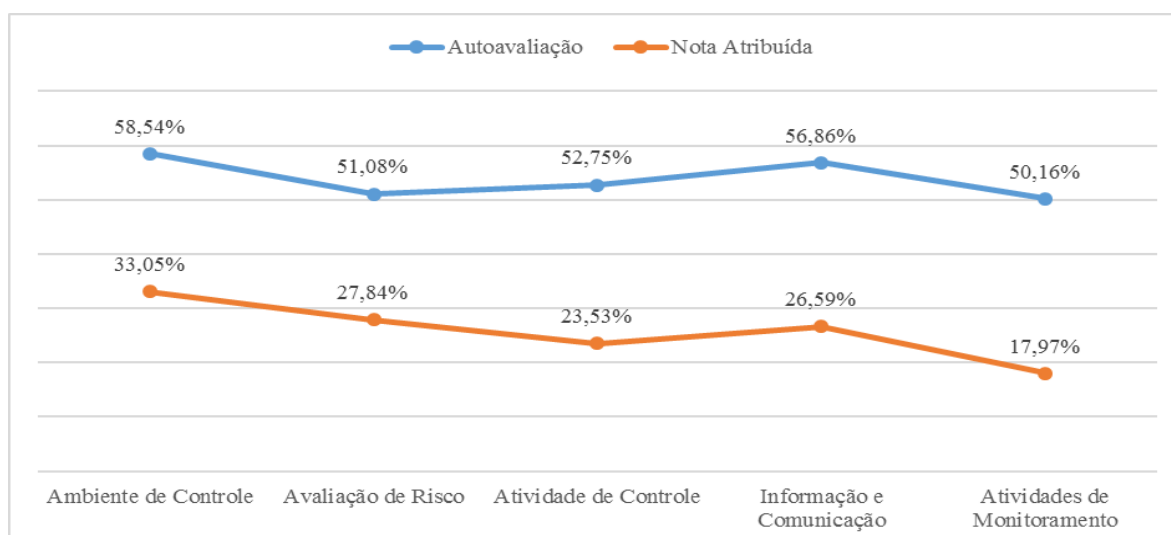
Gráfico 01 - Autoavaliação versus Nota Atribuída após análises



Fonte: Dados da pesquisa.

A proximidade das avaliações em sete municípios, alinhada a informações obtidas e análises realizadas, indica que os gestores têm plena consciência de que precisam estabelecer ações para melhorar a situação desse município. Por outro lado, a grande variação nos demais 27 municípios indica que os gestores têm uma visão distorcida quanto à real situação em que se encontra o município. No gráfico a seguir, esse aspecto fica mais evidente.

Gráfico 02 - Autoavaliação versus Nota Atribuída por componente do COSO



Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que, quando se compara as duas avaliações por componentes do COSO 2013, percebe-se melhor a visão distorcida que os gestores têm da situação dos sistemas de controle interno dos municípios. Diante das análises dos dados e informações obtidos e por meio das entrevistas realizadas, constata-se que não há uma cultura de controle nos municípios pesquisados. É um tema quase que totalmente desconhecido pelos gestores, inclusive por aqueles que ocupam os cargos nas Controladorias Gerais dos Municípios.

Nos tópicos a seguir, será feita a demonstração dessas distorções a partir da análise das fragilidades identificadas por componente e princípios do modelo de COSO 2013. Toda a documentação foi solicitada por meio de 34 Solicitações de Informação, cujo modelo consta do APÊNDICE C, bem como algumas informações e normativos foram obtidos por meio de acesso aos *sites* das respectivas prefeituras, conforme registros constantes no APÊNDICE D.

4.1.1 Ambiente de Controle

Segundo o COSO (2013) o ambiente de controle compreende o tom da organização, ou seja, da prefeitura, e fornece o alicerce para os demais componentes do sistema de controle interno municipal. Ele é formado por um conjunto de normas, de processos e estruturas que orientam os servidores em todos os níveis da organização a assumirem suas responsabilidades pelo controle interno e a tomarem decisões. Os prefeitos e os secretários que compõem a alta administração na localidade ditam o exemplo de liderança a ser seguida, principalmente em relação ao controle interno e às normas de condutas que devem ser observadas por todos.

Segundo o COSO (2013) esse componente está relacionado a cinco princípios, que são as ações que os gestores públicos municipais devem adotar a fim de organizar o ambiente interno da prefeitura para o efetivo funcionamento dos controles internos. A partir dos pontos de foco, verificou-se se de fato esses princípios estão presentes e o controle interno está funcionando.

A seguir é apresentada a avaliação desse componente nos 34 municípios que responderam ao QACI.

4.1.1.1 Princípio 1: A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.

A integridade e valores éticos devem ser praticados pelas lideranças e disseminados para todos os servidores, colaboradores e públicos em geral (COSO, 2013), pois é de grande valor para a prefeitura e seus cidadãos, bem como contribuem para a eficácia do sistema de controle interno municipal. Se esse princípio não for observado, há grande

probabilidade de ocorrência de fraudes e outras irregularidades, porque existe o incentivo ou tentação para os servidores públicos municipais e demais colaboradores agirem dessa forma.

No quadro a seguir, demonstra-se a aplicação desse princípio nos municípios pesquisados, a partir das respostas dos gestores.

Quadro 17 - Comprometimento com a integridade e os valores éticos nos municípios

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
1. Existe código de ética/conducta formalizado.	34	0	0	0
2. A prefeitura adota mecanismos adequados para coibir desvios de natureza disciplinar.	9	9	16	0
3. A prefeitura adota mecanismos para que os agentes administrativos declarem explicitamente se estão observando o código de ética/conducta estabelecido.	34	0	0	0

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado da avaliação revela que os 34 municípios que responderam ao QACI não possuem código de ética ou de conduta para orientação de seus servidores, ou seja, 100% dos respondentes não possuem esse instrumento, o que vai de encontro ao que prescreve a metodologia do COSO (2013). Acrescente-se a isso que também não adotam qualquer tipo de mecanismo para pautar a conduta dos seus servidores.

Por outro lado, em 18 municípios não é adotado qualquer mecanismo para coibir desvios de natureza disciplinar; o controle é inexistente ou fraco. Já com relação à avaliação, 16 prefeituras adotaram, quando necessários, procedimentos administrativos disciplinares e sindicâncias visando punir faltas disciplinares previstas nos estatutos dos servidores civis que, em sua maioria, estão desatualizados, bem como, quando ocorrem essas punições, os seus resultados não são amplamente divulgados.

Isso demonstra uma fragilidade e precariedade da aplicação desses controles, demonstrando uma gestão inadequada do corpo técnico a partir do momento em que não é explicitado o que se espera do servidor em termos de conduta nem mesmo dos colaboradores, porque não foi estabelecido um código de ética nem um setor ou comissão para fazer as apurações relativas aos desvios de condutas. Isso vai de encontro ao que é estabelecido pela metodologia do COSO (2013) e o próprio TCU (2012) que indica a necessidade de que a organização deve se pautar pela integridade e valores éticos, os quais devem ser difundidos pelas lideranças.

Quanto aos colaboradores, o COSO (2013) alerta que uma conduta inadequada de prestadores de serviço terceirizados ou de parceiros de negócios pode ter impacto negativo para a administração, no caso específico a prefeitura municipal, causando danos ao próprio município e aos cidadãos ou à imagem do município que, em algumas situações, exige medidas corretivas de alto custo. Nesse sentido, cabe à administração a responsabilidade pelo desempenho dos processos que foram delegados aos prestadores de serviços terceirizados ou aos fornecedores do município.

Assim, fica comprovado que a inexistência de normas de conduta inviabiliza a avaliação da integridade e adesão aos valores éticos de toda a administração municipal e dos prestadores de serviços terceirizados. Essa situação não impede, por exemplo, que práticas de conluio, desvios, fraudes e corrupção ocorram.

4.1.1.2 Princípio 2: A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.

Este princípio pode ser verificado por meio da existência do estabelecimento das normas que discriminam as responsabilidades pela supervisão das atividades de controle interno realizadas pelos servidores em todos os níveis da organização. Isso é materializado pela formalização da estrutura organizacional, destacando a estruturação e o funcionamento do órgão de controle interno, a estruturação e o funcionamento de uma ouvidoria e as atribuições de autoridade e responsabilidades das secretarias e demais chefias no âmbito municipal (COSO, 2013).

No quadro abaixo, é demonstrada a avaliação da existência de ações para se aplicar esse princípio e a eficácia dos controles internos nos municípios investigados:

Quadro 18 - Cumprimento da responsabilidade de supervisão no âmbito municipal

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Franco	Mediano	Forte
4. A prefeitura possui organograma formalmente estabelecido.	27	4	3	0
5. Um organograma é fornecido aos chefes de setor ou serviço em todos os níveis.	30	3	1	0
6. A prefeitura possui regimento interno formalmente estabelecido.	34	0	0	0
7. A prefeitura possui estrutura orgânica de controle interno formalmente estabelecida?	7	2	24	1
8. Há normativo ou lei que vincule diretamente o órgão de controle interno ao prefeito.	7	3	18	6

Quadro 18 - Cumprimento da responsabilidade de supervisão no âmbito municipal

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Franco	Mediano	Forte
9. O responsável pelo controle interno se comunica diretamente com o prefeito e detém autonomia no exercício de suas atribuições.	0	2	26	6
10. É realizada uma supervisão qualificada e contínua pelos dirigentes para garantir a consecução dos objetivos da prefeitura e a regularidade das operações.	17	7	10	0
11. A prefeitura estabelece de forma clara as funções e responsabilidades dos chefes no controle das operações sob sua supervisão.	6	19	8	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Dos trinta e quatro municípios, 27 informaram não possuir organograma formalmente estabelecido e 30 não distribuem esse documento nas secretárias e demais departamentos da administração da prefeitura. Destaca-se que esse documento é importante para tornar as estruturas organizacionais transparentes e é uma representação gráfica da organização. Ele ilustra de forma clara cada setor e departamento da prefeitura, esclarecendo às áreas de negócios (saúde, educação, assistência, infraestrutura, finanças, etc.), facilitando o entendimento da estrutura de governança pelos servidores e cidadãos que buscam serviços nas prefeituras. Esse documento é complementado por normas (manuais, regimento interno, resoluções, portarias, etc.), estabelecendo as competências, atribuições e responsabilidades das unidades e os cargos que compõem essa estrutura (COSO, 2013). Ressalte-se que se visualiza facilmente a segregação de funções que é de extrema importância para o controle interno, para prevenir que o desenho organizacional não favoreça a prática de ações indesejadas.

Confirmando essa fragilidade da organização, 34 municípios informaram não possuir regimento interno, o que demonstra a ausência de clareza sobre as competências, atribuições e responsabilidades daqueles que estão à frente das secretarias, das diretorias, dos departamentos e dos setores da Administração Pública municipal, na contramão das orientações do COSO (2013).

As inadequações na estrutura organizacional também são demonstradas pela inexistência de um órgão de controle interno ou de auditoria interna em sete dos 34 municípios, adequadamente instituída e corretamente posicionada na estrutura da instituição. Em 24 existe uma estrutura orgânica, mas o órgão não é dotado de estrutura, de material, nem

de agentes administrativos suficientes para a realização dos trabalhos sob sua responsabilidade.

Por outro lado, 26 municípios informaram que o responsável pelo controle interno se comunica diretamente com o Prefeito e detém autonomia no exercício de suas atribuições, mas não possui autonomia em seus posicionamentos. Somente seis prefeituras responderam que suas Controladorias operam de forma independente.

Quanto à supervisão do sistema de controle interno, ficou demonstrado que, em 17 municípios, não é realizado qualquer tipo de supervisão pelos gestores de primeiro escalão para verificar se os objetivos da Prefeitura estão sendo alcançados e se as atividades desenvolvidas pelos seus subordinados estão sendo regulares, conforme os normativos existentes. Entretanto, em dez dos municípios investigados foi identificada a realização de supervisão, mas superficial, não contribuindo para o alcance dos objetivos existentes.

Essa fragilidade é corroborada pela ausência de normativos, como, por exemplo, o regimento interno, que estabeleça de forma clara o funcionamento, as funções e as responsabilidades dos secretários e demais chefes de setores responsáveis pelo controle das atividades sob sua supervisão. Na investigação, foi constatado que, para seis municípios, é inexistente qualquer norma que estabeleça de forma clara como deve ser a supervisão, e em 19 as atividades rotineiras são supervisionadas apesar da inexistência de normas, enquanto em oito municípios existem normativos definindo as funções e as responsabilidades, mas é feita uma supervisão superficial.

As análises revelam que deve haver uma preocupação por parte da alta gestão dos municípios em estabelecer sua estrutura de governança, formalizando-a de forma eficiente, estruturando e fornecendo as condições de funcionamento do órgão de controle interno, bem como de uma ouvidoria pública. Ademais, deve-se estabelecer as normas de atribuição, autoridade, responsabilidade e supervisão dos controles internos, conforme é delineado pelo COSO (2013).

4.1.1.3 Princípio 3: A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.

Para verificar a aplicação desse princípio, foram selecionados os pontos de foco a seguir, visando avaliar o controle interno existente. Considerou-se as áreas mais importantes de uma prefeitura para essa avaliação. São elas: planejamento, gestão financeira, gestão orçamentária e controle interno.

Quadro 19 - Estabelecimento de estrutura, de autoridade e de responsabilidade no âmbito municipal

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
12. As operações de contabilidade financeira e orçamento são consideradas essenciais para o bem-estar financeiro da prefeitura.	5	4	24	1
13. Os chefes de setor ou serviço das áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno dominam os processos de trabalho sob sua responsabilidade direta.	8	2	24	0
14. Há segregação de funções nos processos relativos às áreas de planejamento, gestão dos recursos financeiros e controle interno.	5	5	22	2

Fonte: Dados da pesquisa.

Verificou-se que 24 municípios instituíram uma estrutura para realizar as operações de contabilidade financeira e orçamentária, geralmente dentro da Secretaria de Finanças, pois consideram essenciais para o bem-estar do município, entretanto os agentes administrativos dessas áreas não são capacitados devido à inexistência de plano de capacitação na maioria deles, e contam com assessorias contábeis contratadas para realizar a escrituração contábil do município. As nove prefeituras em que o controle foi avaliado como inexistente ou fraco, as operações são totalmente terceirizadas e o controle sobre as operações é precário. Destaca-se que em somente um município, localizado na mesorregião do leste alagoano, afirmou-se existir setor formalmente instituído para realizar a validação das operações, e os agentes administrativos da área são capacitados e integrantes do quadro da prefeitura, ou seja, são concursados.

Além de contar com estruturas e controles precários nessas áreas, 28 municípios informaram que os responsáveis pelo planejamento, gestão financeira e controle interno dominam os processos de trabalho sob sua responsabilidade direta, mas contam com poucos servidores nas áreas, o que os obriga como chefes a realizarem as atividades operacionais e concentrarem alguns processos de trabalho. Isso reforça o fato de não existir uma supervisão qualificada por parte dos gestores (Prefeitos e Secretários) sobre os controles internos sob sua responsabilidade.

Por outro lado, 22 municípios informaram haver segregação de funções nos processos de planejamento, gestão dos recursos financeiros e controle interno, entretanto em cinco é inexistente a segregação de função, pois um único setor concentra os processos de planejamento, execução e controle; nos outros cinco onde o controle foi avaliado como fraco,

não há segregação por meio de uma estrutura organizacional, mas essas atividades são desempenhadas por pessoas diferentes. Por fim, somente em dois municípios há normativos definindo e segregando os setores demandante, executor, responsável pelo pagamento e controlador.

As análises revelam que nos municípios a alta gestão não estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos, negligenciando as áreas mais vitais, indo de encontro ao que é estabelecido pela metodologia do COSO (2013).

4.1.1.4 Princípio 4: A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.

Esse princípio está relacionado diretamente com o comprometimento dos gestores dos municípios no tocante à competência dos seus quadros de funcionários e colaboradores. Reflete as políticas e práticas relativas às competências necessárias para apoiar o alcance dos objetivos, realizar a avaliação dessas competências, identificar e tratar as deficiências. Nesse sentido, realizar o aconselhamento e treinamento para atrair, desenvolver e reter talentos. Por fim, desenvolvem-se planos de contingência para os responsáveis por atividades importantes de controle interno da prefeitura (COSO, 2013). No quadro abaixo, apresenta-se o resultado da avaliação dos controles internos relativos à aplicação desse princípio.

Quadro 20 - Comprometimento com a competência no âmbito municipal

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
15. A prefeitura possui plano de carreira, cargos, remuneração e salários aprovado por lei.	13	0	10	11
16. Há quadro de lotação próprio para as áreas de planejamento, de gestão financeira dos recursos e de controle interno?	8	12	12	2
17. A prefeitura evita a rotatividade de pessoal das áreas de planejamento, de gestão financeira dos recursos e de controle interno.	3	19	12	0
18. Há um plano de capacitação para os servidores das áreas de planejamento, gestão financeira dos recursos e controle interno.	28	5	1	0

Fonte: Dados da pesquisa.

Um dos primeiros incentivos para os quadros de uma prefeitura é a existência de um plano de carreira que proporcione o crescimento do servidor ao longo de sua vida funcional,

proporcionando os incentivos necessárias para o eficiente desempenho de suas atividades funcionais. Constata-se a partir das informações dos gestores que 13 municípios não possuem plano de carreira, cargos, remuneração e salários aprovado por lei. Já dez municípios informaram que há um plano de carreira, mas não são realizados concursos para preenchimento dos cargos efetivos. Por outro lado, há informação de que, 11 municípios têm plano de carreira e que a maioria dos agentes administrativos são integrantes dos quadros da prefeitura e são concursados. Assim, somando as prefeituras onde não há plano de carreira com aquelas em que há o plano, mas não são realizados concursos públicos, temos 67% das prefeituras que não privilegiam o instituto do concurso público e preenchem os cargos por meio de colaboradores terceirizados ou comissionados.

Quando foi questionado se existia quadro de lotação próprio para as áreas de planejamento, gestão financeira dos recursos e controle interno, oito municípios informaram que não havia servidores efetivos da prefeitura atuando nessas áreas, e que os agentes administrativos que ocupam essas áreas são todos terceirizados. Em 12 municípios onde o controle é avaliado como fraco, há pelo menos dois agentes administrativos da prefeitura que trabalham nesses setores, sendo os demais agentes administrativos, em sua maioria, terceirizados (celetistas ou temporários). Já em outros 12 municípios a informação é de que há quadros próprios, mas os cargos são, em sua maioria, ocupados por servidores não pertencentes à carreira da própria prefeitura (cargos em comissão). Somente em dois municípios, segundo informações, nessas áreas os cargos são ocupados majoritariamente por servidores da carreira oriundos dos quadros da prefeitura.

Quando houve a indagação sobre a rotatividade de pessoal nas áreas de planejamento, gestão financeira dos recursos e controle interno três municípios informaram que não evitam a rotatividade e não reconhecem essas áreas como importantes para a administração alcançar seus objetivos. Em 19 municípios, onde o controle foi avaliado como fraco, também não há a preocupação de se evitar a rotatividade de servidores nessas áreas, mas os municípios têm buscado repor, de forma rápida, eventuais saídas de agentes administrativos. Já em 12 municípios, embora haja a rotatividade, essas áreas não possuem o quantitativo adequado de agentes administrativos.

Por fim, foi questionado quanto à existência de plano de capacitação para os servidores dessas áreas, quando 28 municípios responderam que não há plano de capacitação e outras cinco também responderam que não há plano, mas os servidores que trabalham nessas áreas são selecionados de acordo com a formação profissional. Somente uma prefeitura informou possuir plano de capacitação, embora não seja aplicado. Assim, constata-se que, em 100% dos

municípios pesquisados, os servidores e colaboradores não são treinados para desenvolver suas atividades e assumir as responsabilidades a eles atribuídas, demonstrando uma má gestão dos recursos humanos.

Diante das análises realizadas, mostra-se preocupante a falta de comprometimento dos gestores municipais com a competência de seus quadros de funcionários e colaboradores, principalmente das áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno, contrariando o que recomenda o COSO (2013) onde deve haver o comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos. A observância do princípio estudado pode proporcionar melhorias significativas na gestão pública municipal e melhorar a prestação dos serviços públicos aos cidadãos.

4.1.1.5 Princípio 5: A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.

Considerando esse princípio, os prefeitos são os responsáveis pelo desenho, implantação, comando e avaliação da estrutura do controle interno em suas prefeituras, principalmente distribuindo as responsabilidades por todas as secretarias e demais setores, por meio de mecanismo de comunicação de forma que comunique a todos os indivíduos tomem ciência de suas responsabilidades com relação ao sistema de controle interno, possibilitando-lhes contribuir para o alcance dos objetivos estabelecidos (COSO, 2013). No quadro a seguir, é apresentada a avaliação dos controles internos referentes às ações para o atendimento desse princípio.

Quadro 21 – Reforço da responsabilidade pela prestação de contas no âmbito municipal

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
19. As descrições das responsabilidades são conhecidas pelos chefes de setor ou serviço em todos os níveis.	12	6	16	0
20. A distribuição das competências entre os setores é adequada, de modo que as áreas que exercem as atividades de gestão (planejar, dirigir e organizar) sejam diferentes das que exercem atribuições de controle.	8	6	20	0
21. Os dirigentes e chefes de setor ou serviço entendem suas responsabilidades em relação ao sistema de controle interno das operações.	30	4	0	0

Fonte: Dados da pesquisa.

Questionados os gestores sobre o fato de os chefes setores ou serviços, em todos os níveis organizacional da prefeitura, conhecem as descrições das suas responsabilidades, 12 informaram que não contam com descrições detalhadas das responsabilidades, bem como seis prefeituras, apesar de não disporem das descrições das responsabilidades, informaram que estão disponíveis em normativos de fácil acesso, no entanto, em consulta aos *sites* dessas prefeituras, ficou comprovado que não há nenhuma facilidade em se localizar os normativos básicos que norteiam a atuação de seus agentes públicos (ver APÊNDICE D). Outras 16 prefeituras informaram que contam com descrições das responsabilidades, mas que há a necessidade de atualização desses normativos. Chamou a atenção que nenhuma prefeitura apresentou um controle interno avaliado como forte, ou seja, as responsabilidades dos chefes são conhecidas e estão atualizadas de acordo com a estrutura física atual, e podem ser acessadas por qualquer pessoa, sejam servidores ou cidadãos.

Já com relação à distribuição das competências entre os setores (secretarias, diretorias, departamentos e demais setores), o questionamento foi relativo à sua adequação de modo que as áreas que exercem as atividades de gestão (planejar, dirigir e organizar) fossem diferentes das que assumem atribuições de controle. A avaliação demonstra que em oito prefeituras é inexistente esse controle, não havendo distribuição clara de competências entre essas áreas. Em seis prefeituras, em que o controle foi avaliado como fraco, não há distribuição clara, mas as atribuições e competências das áreas relativas à gestão estão corretamente separadas. E em 20 prefeituras, avaliadas com o controle mediano, as competências estão adequadamente distribuídas, mas a gestão e o controle não trabalham de forma harmônica. Assim, a ausência de distribuição de competência de forma adequada prejudica o desempenho das atividades, da execução dos programas, e da prestação dos serviços aos cidadãos, resultando em duplicidades de ações ou mesmo ausência de ações que deveriam ser executadas e não são.

Acrescenta-se a essas fragilidades expostas, a questão de que os dirigentes e chefes de setores ou serviços não entendem as suas responsabilidades em relação ao sistema de controle interno. Foram 30 prefeituras que informaram que os gestores acreditam ser o sistema de controle interno de responsabilidade de outros, mais especificamente, da Controladoria Municipal. Outras quatro prefeituras informaram que os gestores, por não entenderem, adotam a estratégia de concentrar em setor ou pessoa a análise e o controle das operações sob sua responsabilidade. Com isso, demonstram-se a falta de cultura e a disseminação do controle interno.

4.1.2 Avaliação de Riscos

Em todas as organizações, não importam o tamanho, a simplicidade ou a complexidade de sua estrutura, ou os setores de atuação como a indústria, o comércio, de serviços e o governo, aqui se incluem os municípios, há riscos em todos os níveis. O COSO (2013, p. 64) define risco como “a possibilidade de que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos”.

Ressalta-se que o termo adversamente não ignora fatores positivos de um evento ou uma série de eventos, porque, mesmo positivos, podem resultar em impactos adversos nos objetivos. Como, por exemplo, a previsão de vendas de 1000 unidades, para as quais foram estabelecidos um cronograma de produção e a expectativa de vendas para essas quantidades. Entretanto, ocorrem pedidos reais de 1500 unidades, que não impactam no objetivo de vendas, no entanto afetarão adversamente os custos de produção, por causa das horas extras, bem como também podem afetar o indicador de satisfação dos clientes, pelo tempo de espera. Observa-se que aumento real de vendas afeta adversamente outros objetivos além do objetivo de vendas (COSO, 2013).

Neste tópico não há o objetivo de identificar e avaliar os riscos dos municípios, mas apenas considerar as medidas que foram e são adotadas em nível de entidade para tratar os riscos no âmbito da administração municipal.

4.1.2.1 Princípio 6: A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.

Na avaliação da aplicação deste princípio, os pontos de foco foram restringidos a identificação do planejamento estratégico, definição e gestão do alcance dos objetivos, referentes à execução dos programas de governo, no âmbito dos municípios investigados. No quadro a seguir, demonstra-se a avaliação dos controles internos referentes aos pontos de foco escolhidos.

Quadro 22 - Especificação dos objetivos adequados no âmbito municipal

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
22. A prefeitura possui planejamento estratégico formalmente instituído.	20	14	0	0
23. A prefeitura planeja a execução de programas de acordo com recursos financeiros disponíveis para a plena conclusão.	0	24	5	5

Quadro 22 - Especificação dos objetivos adequados no âmbito municipal

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
24. A prefeitura gerencia o alcance dos objetivos dos programas, avaliando continuamente o atingimento das metas estabelecidas.	6	3	14	11
25. A prefeitura adota procedimentos para evitar descontinuidade nas ações planejadas.	28	6	0	0

Fonte: Dados da pesquisa.

O primeiro questionamento aos gestores, como ponto de foco desse princípio, está relacionado à existência de planejamento estratégico organizacional, onde estejam definidos a visão, a missão e os objetivos organizacionais de longo prazo das prefeituras, assim como os seus dobramento em planos táticos e os planos operacionais em nível de ações propriamente ditas. As respostas dos gestores ao QACI dão conta de que em 20 municípios não há um documento elaborado com esse fim, bem como os outros 14 municípios também informaram que não há esse documento, mas sinalizaram que, a partir do questionamento feito na pesquisa, estariam elaborando um documento para suprir essa carência. Assim, nos 34 municípios pesquisados, foi constatado que não é elaborado planejamento estratégico, contrariando o que prescreve a metodologia do COSO (2013).

As deficiências no planejamento e definição dos objetivos dos programas também evidenciam essa fragilidade nos municípios do Estado de Alagoas. Ao se questionarem as prefeituras sobre o fato de planejarem a execução de programas de acordo com recursos financeiros disponíveis para a plena conclusão, 24 gestores responderam que não, mas todos os novos programas são previamente avaliados quanto à viabilidade de execução por setor/pessoa formalmente designada. Em cinco municípios, o controle foi avaliado como mediano, os gestores informaram que há setor/pessoa formalmente designada, mas as informações sobre a situação financeira não são confiáveis. Enquanto em outros cinco municípios há setor/pessoa formalmente designada, sendo confiáveis as informações sobre a situação financeira, havendo acompanhamento contínuo da situação dos programas em execução. Assim, em 29 municípios, 85% dos pesquisados, apresentam fragilidades no planejamento dos programas de governo.

Por outro lado, quando se questionou em relação ao gerenciamento do alcance dos objetivos dos programas e se eram avaliados continuamente o atingimento das metas estabelecidas, seis municípios responderam que não há objetivos e metas claramente definidos, já em três, cujo controle é fraco, foi dada a resposta de que não há gestão, mas há

objetivos e metas estabelecidos e divulgados para cada programa. Em 14 municípios, o controle foi avaliado como mediano, dando conta da existência de gerenciamento do alcance dos objetivos dos programas de governo, bem como as suas metas são definidas e divulgadas, porém não há setor/pessoa formalmente responsável pelo acompanhamento. A avaliação do controle para 23 município, ou seja, 68% dos pesquisados, demonstra haver fragilidade na gestão dos programas. Em que pese 11 municípios terem informado que há gerenciamento, com objetivos e metas gerenciados e setor ou pessoal formalmente responsável, algumas das respostas não vieram acompanhadas de documentos que ratifiquem a afirmativa dos gestores, não havendo nos seus *sites* nenhum objetivo ou meta divulgados. E esse pedido não foi atendido quando das solicitações de informação encaminhadas aos respectivos gestores, com base na LAI.

Agrava mais ainda a situação o fato de que 28 municípios não adotam nenhum procedimento para evitar a descontinuidade da execução dos programas e ações planejadas, somados a outros seis municípios que também não adotam, embora nesses os gestores tenham informado que as ações planejadas estão sendo especificadas em planos de ações. Os controles internos para esse ponto dão conta de que 100% das prefeituras apresentam fragilidades, porque não há um planejamento estratégico estabelecido nem objetivos claramente definidos e, quanto às metas dos programas, elas não são gerenciadas, e não há ações para evitar a solução de continuidade.

Capovilla (2016) constata que é necessário a existência de um processo formalmente estabelecido para a definição dos objetivos, a qual deve ser clara e completa, sendo primordial para o cumprimento da missão de uma organização, neste caso, dos municípios. Ressalta ainda o autor que a definição de objetivos, em muitas entidades, se dá em processos *ad hoc* de planejamento estratégico, daí não existir nenhum processo para a definição e revisão dos objetivos nessas entidades, bem como não há seus desdobramentos em objetivos táticos e operacionais, e seus desdobramentos até o nível de atividades.

4.1.2.2 Princípio 7: A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.

Os pontos de foco abordados destacam as principais características deste princípio para avaliar o nível de maturidade dos controles internos existentes na identificação dos riscos e sua associação aos objetivos estabelecidos e priorizados, bem como identificar as medidas de

controles definidas pelas prefeituras para mitigar os riscos. No quadro a seguir, demonstra-se o resultado das análises das respostas ao QACI.

Quadro 23 – Identificação e análise dos riscos no âmbito municipal

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
26. Os objetivos relevantes e os riscos associados a cada atividade importante da prefeitura foram identificados.	10	9	15	0
27. Há verificação de que as regras de controle interno estabelecidas são obedecidas.	12	10	11	1

Fonte: Dados da pesquisa.

As respostas ofertadas pelos gestores indicam que, em dez municípios, o controle é inexistente quanto à identificação dos objetivos relevantes e à identificação dos riscos associados a cada atividade importante da prefeitura, em nível de entidade. Nos municípios em que o controle foi avaliado como fraco, nove informaram que não é feita essa identificação, mas há identificação dos riscos relacionados às áreas de planejamento, gestão financeira e controle. Já 15 municípios responderam que realizam essa identificação, entretanto os riscos identificados não foram avaliados e não há procedimentos de controle definidos. Assim, a ausência de atividades formais para definição de objetivos, identificação e gestão de riscos pode trazer desperdícios na aplicação dos recursos, bem como a descontinuidade e má prestação dos serviços públicos aos cidadãos que dependem dessas entidades.

Para tratar os riscos identificados, a administração deve definir os controles internos necessários para mitigar os riscos. Nesse sentido, questionou-se aos gestores se o município verifica se as regras de controle interno estabelecidas são obedecidas pelos diversos setores da prefeitura, tendo 12 municípios informado que não há verificação das regras de controles estabelecidas. Para ilustrar, nas entrevistas questionou-se acerca de um controle interno bem simples e aplicado a toda a entidade, o controle de frequência dos servidores. Solicitou-se informação de como era realizado esse controle e como era verificado se ele estava sendo corretamente aplicado. No geral esse controle interno é manual, realizado por meio de um livro ou folha individual por mês, mas não há nenhuma verificação se ele está sendo eficaz, bem como há muito pouco reporte de faltas de servidores. Corrobora essa informação o fato de que as Controladorias não fazem nenhuma avaliação desse controle para aferir se ele está sendo aplicado corretamente.

Outros dez municípios, onde a verificação das regras de controle foi avaliada como fraco, as respostas também indicam que não há verificação, realçando que, embora a Controladoria esteja formalmente constituída, o controle interno não é atuante. Isso reforça a constatação anterior. Por outro lado, 11 municípios reponderam que há verificação das regras de controles estabelecidas, mas a estrutura do controle interno (Controladoria) é inadequada considerando a quantidade de processos que exigem sua análise.

Por fim, somente uma prefeitura, localizada no sertão alagoano, respondeu que a estrutura do controle interno é adequada à quantidade de processos que exigem sua análise e os servidores têm plena noção de sua importância no atingimento dos objetivos estabelecidos. Isso foi comprovado por meio de Relatórios de Auditorias que tinham por objetivo avaliar a Gestão Patrimonial, a Gestão de Diárias e Passagens, Gestão de Licitações e Contratos, bem como foi realizada uma auditoria na Gestão de Contribuições Previdenciárias.

4.1.2.3 Princípio 8: A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.

O ponto de foco é verificar se há ações dos gestores municipais para identificar as fraudes ou quaisquer outras formas de ação que possam causar prejuízos ao erário.

Quadro 24 - Avaliação dos riscos de fraudes no âmbito municipal

Pontos de Foco	Avaliação dos Municípios			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
28. A prefeitura adota procedimentos para identificar desvios, perdas ou furto de bens patrimoniais (móveis e imóveis).	12	18	4	0

Fonte: Dados da pesquisa.

A avaliação dos controles indica fragilidades na adoção de procedimentos para identificar desvios, perdas ou furtos de bens patrimoniais. Em 12 municípios não é adotado nenhum procedimento e houve o reconhecimento de que há histórico de eventos dessa natureza. Já 18 municípios informaram que também não adotam procedimento para identificar desvios, perdas ou furtos de bens patrimoniais, mas que possuem um setor responsável pelo controle dos bens móveis e imóveis. Ressalta-se que nenhuma dessas prefeituras que responderam à questão apresentou inventários de bens móveis e imóveis. Por outro lado, somente quatro prefeituras afirmaram que adotam medidas para coibir os desvios, as perdas e ou furtos, mas ainda ocorrem eventos dessa natureza. Tanto os bens móveis como os imóveis são importantes para o alcance dos objetivos estabelecidos, por isso a necessidade de se ter

um gerenciamento eficiente e eficaz, bem como controles internos que visem verificar se as regras estabelecidas estão sendo cumpridas.

Assim, constata-se que a falta de procedimentos devidamente formalizados e disseminados no âmbito das prefeituras constitui um risco para a gestão de seus bens, uma vez que não há um setor de patrimônio que gerencie esses bens, que realize um controle permanente, por meio de inventários, bem como não contam com normas, manuais e instruções para proteger esses bens dos riscos a que estão submetidos. Aliás, a orientação do COSO (2013) e do GAO (2014) é no sentido de que as organizações possuam instrumentos para tratar e responder aos riscos de forma a mitigá-lo por meio dos controles internos adequados.

4.1.2.4 Princípio 9: A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.

Os pontos de foco investigados enfatizam as características mais importantes relacionadas a este princípio e os controles estabelecidos para mitigar os riscos oriundos das mudanças dos ambientes interno e externos.

Quadro 25 - Identificação e análise das mudanças significativas no âmbito municipal

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
29. Há mecanismos para identificar riscos decorrentes de fatores externos/internos à prefeitura.	30	3	1	0
30. A prefeitura adota procedimentos para evitar a concentração de informações relevantes nas mãos de terceiros.	8	22	3	1
31. A prefeitura adota procedimentos para evitar concentração de informações relevantes em poucas pessoas, notadamente nas áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno.	22	11	0	1

Fonte: Dados da pesquisa.

O primeiro questionamento está relacionado à existência de mecanismo para que os gestores municipais ajam no sentido de identificar riscos oriundos de fatores internos e externos. Isso tem por objetivo o estabelecimento de ações, medidas e controles para enfrentá-los. Nas repostas apresentadas, 30 municípios responderam que não existe mecanismo formal que oriente os gestores nesse sentido. Mais três municípios também informaram não existir orientação nesse sentido, entretanto criaram plano de capacitação para os gestores das áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno, visando orientá-los a identificar riscos.

Todavia, não houve acesso aos documentos que comprovassem essas três respostas embora tenha havido solicitação. Somente um município respondeu que há mecanismos, mas as atividades de controle identificadas não são monitoradas quanto à sua fiel implantação.

A avaliação das mudanças de ambiente interno e externo pode afetar de forma significativa o sistema de controle interno. Assim buscou-se investigar se os municípios adotam procedimento para evitar a concentração de informações relevantes nas mãos de terceiros, que podem ser substituídos a qualquer momento e comprometer a continuidade das atividades da organização. Assim, ao tabular as respostas do ponto de foco investigado, verificou-se que oito municípios foram avaliados com controle inexistente e 22 com controle fraco, pois responderam que não adotam nenhum procedimento, porém os gestores desses municípios informaram que estão planejando concentrar nos servidores efetivos da prefeitura as informações relativas às áreas de planejamento, gestão financeira e controle. Verificou-se, nesses 30 municípios, a fragilidade de concentração extrema de informações relevantes nas mãos de terceiros. Esses municípios transferem a execução de processos críticos a empresas terceirizadas, como é o caso da contabilidade, que, por vezes, não tem nenhum tipo de acompanhamento administrativo.

Já três municípios informaram que adotam procedimento e as secretarias concentradoras das atividades de planejamento, gestão financeira e controle são em sua maioria providas por agentes administrativos concursados. Por fim, somente um município teve o controle interno avaliado como forte, porque a prefeitura possui estrutura orgânica e recursos materiais adequados; e os agentes administrativos das áreas de planejamento, gestão financeira e controle são ocupantes de cargo efetivo da prefeitura (concurados).

Quanto à concentração de informações relevantes das áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno em poucas pessoas, 22 municípios não adotam nenhum procedimento, bem como outros 11 também não adotam, mas estão sendo elaborados manuais que detalham os processos de trabalho relativos a essas áreas. Nesse ponto, indetificou-se a fragilidade de concentração das informações em poucas pessoas que, caso venham a ser substituídas, submetem a administração ao risco de descontinuidade na execução de programas, de atividades e prestação de serviços. É o que ocorre com a elevada alternância de agentes administrativos quando da mudança na chefia do executivo.

Pode-se concluir que a inexistência de planejamento, de mecanismos para a identificação e gestão dos riscos contribui sobremaneira para a ineficiência na aplicação dos recursos públicos, para a descontinuidade das ações desenvolvidas pelas prefeituras, além de favorecer fortemente para que as atividades desenvolvidas pelos gestores sejam baseadas no

empirismo, na técnica de gestão do tipo tentativa e erro. Pode-se ainda fazer a seguinte reflexão: os gestores adotam ações reativas, somente após a ocorrência dos eventos (muitos desses rotineiros e previsíveis), quando então são tomadas medidas para a solução dos problemas advindos desses eventos (TCU, 2014).

4.1.3 Atividades de Controle

Segundo o COSO (2013), as atividades de controles são mecanismos para ajudar no alcance dos objetivos das entidades (no nosso caso, em nível de município) correspondendo a uma parte fundamental dos processos administrativos adotados com essa finalidade. Essas atividades tendem a apoiar um ou mais objetivos operacionais, de divulgação ou de conformidade da entidade, conforme foi tratado no referencial teórico no tópico 2.7.3.

Nos itens a seguir, serão tratados os princípios aplicados a esse componente e a avaliação dos controles internos existentes nos municípios pesquisados.

4.1.3.1 Princípio 10: A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, em níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.

Foram observados os pontos de foco a seguir, para se verificar as características mais importantes desse princípio nas administrações públicas municipais, envolvendo uma vasta lista de tipos de controles, considerando controles manuais e automatizados, assim como os controles preventivos e de detecção, e, a partir disso, avaliar o sistema de controle interno e identificar a eficácia dos controles existentes. Segundo o COSO (2013), uma variedade de atividades de controle de transações pode ser selecionada e desenvolvida como: autorizações e aprovações²⁴, verificações²⁵, controles físicos²⁶, reconciliações²⁷ e controles de supervisões²⁸. Aborda-se também se a administração segrega as funções incompatíveis. No quadro a seguir, são tratadas algumas dessas atividades de controle:

²⁴ **Autorizações e aprovações** - uma autorização afirma que uma transação é válida (isto é, representa um evento econômico real ou está dentro da política da entidade).

²⁵ **Verificações** - as verificações comparam dois ou mais itens entre si, ou comparam um item com uma política, e fazem checagens adicionais quando os dois itens não correspondem ou quando o item não é consistente com a política.

²⁶ **Controles físicos** - equipamentos, estoques, valores mobiliários, numerário e outros ativos são mantidos sob segurança física. São periodicamente contados e os saldos são comparados com os montantes mostrados nos registros de controle.

²⁷ **Reconciliações** - comparam dois ou mais elementos de dados e, em caso de diferença, alguma medida é tomada para fazer os acertos.

²⁸ **Controles de supervisão** - avaliam se outras atividades de controle de transações (isto é, verificações, reconciliações, autorizações e aprovações, controles sobre dados permanentes e atividades de controle físico) estão sendo realizadas de forma completa, exata e conforme políticas e procedimentos.

Quadro 26 – Seleção e desenvolvimento das atividades de controle no âmbito municipal

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
32. Os processos de trabalho relativos às áreas de planejamento, de gestão dos recursos financeiros e de controle da prefeitura contam com instruções ou procedimentos devidamente formalizados.	26	7	1	0
33. Os bens de maior valor e as informações importantes relativas à prefeitura são protegidos do acesso ou uso não autorizado.	13	14	7	0
34. As atividades de controle descritas nos normativos (manuais, regimento interno, decretos, leis) são efetivamente aplicadas e de forma correta.	22	4	6	2
35. A prefeitura estabelece metodologia formal para orientar e implementar as atividades de controle necessárias.	32	0	2	0
36. As atividades de controle adotadas pela prefeitura são expressas em normativos e estão diretamente relacionadas com os objetivos, buscando maior eficiência e eficácia operacional, confiabilidade de informações, conformidade com leis e regulamentos e salvaguarda de bens e recursos públicos.	27	4	1	2
37. A prefeitura controla o processo de arrecadação das receitas e de realização das despesas.	5	3	16	10

Fonte: Dados da pesquisa.

Estabeleceu-se inicialmente a identificação dos processos de trabalho relativos às áreas de planejamento, de gestão dos recursos financeiros e de controle das prefeituras por serem áreas vitais, principalmente, nos pequenos e médios municípios. Foi questionado aos gestores se essas áreas contam com instruções ou procedimentos devidamente formalizados, tendo sido em 26 municípios verificado que não há processos de trabalhos referentes a essas áreas. Outros sete municípios também afirmaram que não há esses processos, mas informaram existir orientação para que essas áreas realizem o mapeamento dos processos de trabalho. Somente um município informou que existe processos de trabalho para essas áreas, mas os agentes administrativos não os aplicam por desconhecê-los ou porque eles não refletem a realidade das atividades. Enfim, pode-se concluir que as avaliações dos controles internos, classificados em inexistente, fraco e mediano, revelam uma fragilidade que contribui sobremaneira para ampliar a probabilidade de ocorrência de eventos prejudiciais à gestão dos municípios, impactando negativamente nos produtos e serviços prestados à população,

enquanto o COSO (2013) preconiza que as atividades de controle precisam ser inseridas nos processos essenciais para a consecução dos objetivos da organização.

Outros controles pesquisados foram os relativos à gestão do patrimônio e à gestão das informações sobre os projetos, programas e convênios executados pelas prefeituras, ocorrendo que em 13 municípios, o patrimônio não é protegido contra o acesso ou o seu uso não autorizado, não há qualquer controle sobre os bens materiais (móveis e imóveis) nem sobre as informações importantes relativas aos projetos, programas e convênios. Já 14 municípios informaram que os bens materiais são catalogados e passam por inventário periódico, mas não existe gestão sobre as informações importantes no tocante aos projetos, programas e convênios. Por outro lado, sete municípios informaram que há controle constante sobre os ativos mais valiosos, bem como sobre as informações relativas a projetos e programas, mas a prefeitura carece de uma política de segurança da informação institucionalizada. Em nenhum, 100% dos municípios pesquisados, houve uma avaliação do controle sobre o patrimônio e gestão da informação considerada forte. Isso demonstra uma fragilidade nos controles dos bens patrimoniais e na gestão da informação que aumenta a probabilidade de ocorrência de furtos, fraudes, e outros tipos de irregularidades, submetendo a gestão dos municípios e, por consequência, os serviços prestados a riscos que podem impactar negativamente e diretamente os cidadãos.

Outro aspecto pesquisado foi a existência de normativos descrevendo as atividades de controle interno no âmbito dos municípios. Em 23 municípios não há normativos estabelecendo as atividades de controle interno e em outros quatro não são aplicadas apesar de existentes. Noutros cinco municípios onde houve a avaliação mediana, há instruções contendo algumas das atividades de controle interno, mas têm se revestido de ações meramente burocráticas, sem qualquer resultado para a gestão. Observa-se, portanto, que as atividades de controles internos no âmbito dos municípios, em nível de entidade, não estão descritas em normativos, como manuais, regimento interno, instruções normativas, portarias, etc. Somente dois municípios, um do leste alagoano e outro do sertão alagoano, foram avaliados com o controle forte. A consequência imediata da inexistência de normatização, implantação e funcionamento dos controles internos é o *descontrole*, conforme se extrai das orientações do COSO (2013), do GAO (2014) e do TCU (2014). Isso possibilita a realização dos processos de trabalho sem qualquer mecanismos de verificação, conferência, checagem por parte de supervisores, podendo resultar em retrabalho, com grandes possibilidades de desperdícios, mau uso, e até mesmo desvios de recursos públicos, como têm sido noticiados diariamente nas mídias escrita e falada.

Questionou-se também se existia metodologia formal para orientar e implementar as atividades de controle necessárias nessas áreas vitais para o município, questão cujo objetivo era o de servir de confirmação das questões anteriores. Foram 32 municípios que informaram não haver metodologia formal estabelecida para orientar e implementar as atividades de controle necessárias nas áreas pesquisadas, e, pelo que se observa, em qualquer outra área. Somente dois municípios, um do leste alagoano e outro do sertão alagoano, informaram existir metodologia formal, entretanto ela não é observada e nem aplicada pelos gestores. As respostas apresentadas pelos gestores demonstram a necessidade de se desenhar, implementar e acompanhar os funcionamentos dos controles internos, bem como se avaliar se estão sendo eficazes e concorrendo para o alcance dos objetivos, mitigando os riscos a que estão submetidos os municípios nas suas diversas áreas de atuação.

Relativamente às descrições das atividades de controle adotadas pelos municípios, restou demonstrado que não são expressas em normativos e não estão diretamente relacionadas aos objetivos; são *ad hoc*, e não são definidos de forma a buscar maior eficiência e eficácia operacional, confiabilidade de informações, conformidade com leis e regulamentos e salvaguarda de bens e recursos públicos. Foi isso que informou 27 municípios cujo controle foi avaliado como o controle inexistente, e em quatro onde o controle foi avaliado como fraco. Já um município, localizado no leste alagoano, informou que há normativos e os gestores realizam a supervisão, mas não há preocupação no sentido de reduzir os excessos de atividades meramente burocráticas. Outros dois municípios, um do agreste alagoano e o outro do sertão alagoano, contam com instruções normativas formalizadas. Para ilustrar, citam-se, como exemplo, algumas IN obtidas no *site* da prefeitura do sertão alagoano, conforme o quadro abaixo:

Quadro 27 - Relação de Instruções Normativas

Instrução Normativa CGM	Descrição das atividades
001/2015	Estabelece normas e procedimentos necessários para a utilização de veículos municipais.
002/2015	Dispõe sobre procedimentos para o controle da Alimentação Escolar no âmbito da Secretaria Municipal de Educação - SEMED.
003/2015	Estabelece procedimentos para as atividades pertinentes ao Departamento de Recursos Humanos.
001/2013	Estabelece normas e procedimentos para a formalização de Compras, da Licitação, da Dispensa e da Inexigibilidade de Licitação e dos Pedidos de Alteração Contratual e dá outras providências.
002/2013	Disciplina e padroniza o procedimento de controle de estoque, recebimento, armazenamento e distribuição de materiais de consumo adquiridos pelo Município e dá outras providências.

Quadro 27 - Relação de Instruções Normativas

Instrução Normativa CGM	Descrição das atividades
003/2013	Disciplina padrões, rotinas e procedimentos na administração dos bens patrimoniais.
004/2013	Dispõe sobre a implantação de controle rígido sobre as retenções de ISS e de Imposto de Renda Retido na Fonte, referente aos serviços prestados ao município

Fonte: *site* de uma Prefeitura do Sertão Alagoano.

Relativamente ao controle do processo de arrecadação das receitas e de realização das despesas, buscou-se conhecer se os municípios tinham efetivamente o domínio e o controle sobre esses processos de trabalho. Na avaliação realizada, 24 municípios apresentaram fragilidades nesse controle, sendo que em cinco o controle é inexistente, ou seja, as atividades de arrecadação e realização das despesas são todas terceirizadas (empresa contratada) ou são controladas por agentes administrativos ocupantes de cargos em comissão. Em três municípios, o controle é fraco, parte do controle é terceirizado (empresa contratada), mas há agentes administrativos responsáveis por atestar as informações prestadas pela empresa contratada. Já em 16 municípios, o controle foi avaliado como mediano, a prefeitura tem o controle, mas os agentes administrativos da área de gestão financeira são, em sua maioria, ocupantes de cargos em comissão.

Assim, observa-se que 71% dos respondentes indicam a inexistência ou deficiências dos controles nessas áreas, que são vitais para os municípios, fragilizando o processo de arrecadação e a correta aplicação dos recursos (execução das despesas), pois os gestores, além de desconhecerem o assunto, não dão a devida importância no tocante a estabelecer os controles operacionais mínimos. Também, pode-se atribuir essa fragilidade às constantes mudanças de servidores da prefeitura a cada nova gestão, já que os que trabalham nessas áreas são terceirizados ou comissionados, como informaram os gestores.

Por outro lado, em dez municípios, os gestores informaram que existe controle e que, nessas áreas, os agentes administrativos são em sua maioria ocupantes de cargos efetivos da prefeitura (concurados). Corrobora essa afirmativa a existência de carreira de fiscal de tributos cujos os servidores são concursados. Com pessoal técnico concursado, efetivo, há mais confiabilidade na execução desses processos organizacionais, e maiores condições de as atividades serem preservadas.

4.1.3.2 Princípio 11: A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.

Neste princípio, buscou-se identificar o uso de tecnologia para apoiar a realização dos objetivos e os sistemas automatizados utilizados nas atividades de controle interno das prefeituras. No quadro abaixo, é apresentado o resultado da avaliação desse controle.

Quadro 28 – Seleção e desenvolvimento dos controles gerais de tecnologia no âmbito municipal

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
38. A prefeitura adota metodologia com o uso de sistemas informatizados para controlar e proteger ativos (bens móveis e imóveis) e informações importantes para a gestão (projetos, programas, Convênios, controle da receita e despesa).	12	19	2	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto aos controles gerais no uso de tecnologia, buscou-se conhecer se os municípios utilizavam sistemas informatizados para as suas atividades. Nas Solicitações de Informação (letra J), pediu-se aos municípios que informassem os sistemas informatizados utilizados para dar suporte à gestão, principalmente nas áreas de gestão de pessoas, gestão de patrimônio, gestão contábil e gestão financeira e orçamentárias, voltados para o controle da receita e despesa, bem como para o controle de projetos, programas e convênios.

Dos trinta e quatro municípios respondentes, 12 informaram que não possuem sistemas informatizados próprios, todos os existentes são terceirizados e não conseguem evitar que eventos como perdas, furtos, desvios ocorram e o controle das informações se mostra precário. Já em outros 19 municípios, embora não possuam sistemas próprios e sejam terceirizados, há normativos atribuindo responsabilidades quanto à proteção dos bens e informações sobre a responsabilidade dos servidores que estão lotados nesses setores. Em dois municípios, um do agreste e o outro do sertão alagoano, o controle foi avaliado como mediano porque possui sistemas informatizados dando apoio à gestão, embora não haja como coibir que eventos indesejados ocorram com os bens e as informações. Exemplificando, citam-se alguns sistemas adotados pela Prefeitura do sertão alagoano: Gestão da Folha de Pagamento (ST Informática); Contra-cheque *on line* (ST Informática); Controle de Frota (ST Informática); Sistema tributário (Tributus Informática Ltda); Sistema de Contabilidade (AJBM - Ass). Todavia esses municípios não dispõem de um Plano Diretor de Tecnologia da

Informação (PDTI) onde constem os controles gerais para a infraestrutura de tecnologia, o gerenciamento da segurança e a aquisição, o desenvolvimento e a manutenção da tecnologia.

Por outro lado, somente um município, localizado no leste alagoano, foi avaliado com um controle forte, tendo em vista apresentar um uso intensivo de tecnologia em seus processos de trabalho, principalmente na área de Arrecadação de Receitas e Execução de Despesas, apesar de também não possuir um PDTI para o município. Trata-se de uma boa prática que pode ser adotada pelos outros municípios, dela constando os seguintes sistemas conforme informação da prefeitura: Sistema Unificado de Protocolo e tramitação eletrônica de documentos (tecnologia Java/Web); Sistema de Folha de Pagamento (tecnologia Delphi/Desktop); Módulos de Recursos Humanos (tecnologia Java/Web); Sistema de Acompanhamento das Licenças Médicas; Sistema de transparência passiva - Serviço de Informação ao Cidadão. (SIC) (tecnologia Java/Web); Sistema de transparência ativa (tecnologia Java/Web) (Ábaco tecnologia); Sistema de publicação de portarias de nomeação em diário oficial (tecnologia Java/Web); Zimbra-Serviço de e-mail corporativo; Sistema de ponto eletrônico; Sistema de patrimônio (Ábaco tecnologia); Sistema financeiro/contábil (Ábaco tecnologia); Gestão de combustíveis (CTF); Sistema de consignações (NeoConsig); Sistema de Apoio à Individualização do FGTS (tecnologia Delphi/Desktop); Sistemas GFIP/SEFiP/RAIS/DIRF. Resta, portanto, estabelecer um PDTI no município que seja colocado em prática e revisado periodicamente.

Diante das análises e do que é preconizado pelo COSO (2013), ficou constatada a necessidade de os municípios pesquisados estabelecerem atividades de controle gerais e de aplicativos para os sistemas de informação existentes. Segundo Blumen (2015), é necessário que as organizações estabeleçam e que todos sigam o PDTI. Esse plano é inexistente em todos os municípios pesquisados.

4.1.3.3 Princípio 12: A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.

Os pontos de foco desse princípio têm o objetivo de verificar se a administração estabelece atividades de controles por meio de políticas que visem mostrar aos servidores o que é esperado e os procedimentos referentes às ações que devem ser realizadas (COSO, 2013). Também foi avaliado se as atividades de controles são realizadas por pessoal competente por meio de uma adequada gestão da força de trabalho.

Quadro 29 - Implementação de políticas e procedimentos no âmbito municipal

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
39. A prefeitura adota mecanismos para comunicar a todos os agentes administrativos a missão, as metas, os valores e as estratégias estabelecidas.	30	4	0	0
40. A prefeitura gerencia efetivamente a força de trabalho, tanto pelo aspecto quantitativo quanto pelo qualitativo.	10	9	13	2
41. A prefeitura adota metodologia para formalizar a separação entre as ações de solicitação de bens e serviços, de atesto de recebimento desses objetos e de pagamento pelos bens e serviços recebidos.	11	17	5	1

Fonte: Dados da pesquisa.

As políticas refletem os posicionamentos da administração sobre o que deve ser feito para aplicar o controle interno. Assim, a comunicação a todos os agentes administrativos da missão, das metas, dos valores e das estratégias tem relação direta com os procedimentos que serão realizados para que as ações implementem as políticas. Os controles internos estão relacionados às políticas e aos procedimentos e visam contribuir para redução dos riscos. Assim, a comunicação a todos os agentes públicos de quais ações eles devem realizar para alcançar os objetivos estabelecidos é importante para o sucesso da organização (COSO, 2013).

Quanto à indagação se os municípios adotam algum mecanismo para comunicar aos seus servidores a missão, as metas a serem alcançadas, os valores e as estratégias estabelecidas, 30 municípios informaram que não adotam essa política porque não existe planejamento estratégico instituído, o que corrobora as repostas dadas anteriormente quando se questionou a existência de planejamento estratégico formalmente instituído e 34 municípios informaram que não haviam instituído ou estavam formulando tal documento (Princípio 6). Quanto aos outros quatro municípios, os gestores informaram não haver mecanismos formalmente estabelecidos, mas existiam quadros explicitando missão, metas e valores da prefeitura nas secretarias, todavia esses municípios não apresentaram evidências que demonstrassem a existência dessas declarações, apesar de solicitado, conforme letra c) da Solicitação de Informação encaminhada (APÊNDICE C).

Já com relação ao gerenciamento da força de trabalho para realizar as atividades de controle no âmbito da administração pública municipal, buscou-se identificar se a prefeitura tinha gestão sobre o seu pessoal para realizar as atividades de controle interno em todos os

níveis, já que “uma atividade de controle bem desenhada não pode ser realizada sem pessoal competente e sem autoridade suficiente para executá-la” (COSO, 2013, p. 109).

Dos 34 municípios, dez informaram que não têm o gerenciamento de sua força de trabalho, outros nove também responderam que não gerenciam sua força de trabalho, mas estão elaborando estudo para criar um quadro de lotação adequado às necessidades qualitativas da prefeitura. Já em 13 municípios, os gestores têm um gerenciamento da mão de obra, mas tanto o quadro de lotação (aspecto quantitativo) quanto o plano de carreiras, cargos, remuneração e salários (aspecto qualitativo) estão desatualizados. Somente em dois municípios (do leste alagoano), os gestores informaram que gerenciam a sua força de trabalho, por exemplo, eles apresentaram a sua composição da força de trabalho, conforme letra e) da Solicitação de Informação (APÊNDICE C), detalhando os aspectos quantitativos e qualitativos e seus planos de carreira atualizados.

No tocante à abordagem da segregação de funções incompatíveis, 11 não formalizaram a separação entre as ações de solicitação de bens e serviços, de atesto de recebimento desses objetos e de pagamentos pelos bens e serviços recebidos, da mesma forma que 17 municípios também não formalizaram a segregação de funções, mas os setores e servidores administrativos adotam de forma empírica a prática de segregação de funções. Por outro lado 05 (cinco) prefeituras responderam que formalizaram, mas, mesmo assim, ocorrem fraudes e desvios. E somente uma prefeitura, localizada no sertão alagoano, informou que existe instruções normativas sobre a segregação de função, a exemplo das IN CGM nº 002/2013 e 003/2013, constante do quadro 28.

4.1.4 Informação e Comunicação

Segundo o COSO (2013), o componente Informação e Comunicação deve apoiar o funcionamento de todos os outros componentes da estrutura do COSO. Sua combinação com os outros componentes apoia a realização dos objetivos, no nosso caso, dos municípios, incluindo os objetivos relevantes à divulgação interna e externa. Os controles internos relativos a esse componente dão sustentação à capacidade das entidades de usar as informações corretas dentro do sistema de controle interno com o objetivo de cumprir as responsabilidades de controle interno.

4.1.4.1 Princípio 13: A organização obtém ou produz e utiliza informações relevantes e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.

Os pontos de foco deste princípio buscam verificar se as prefeituras identificam, geram e utilizam informações relevantes necessárias e previstas para apoiar o funcionamento da gestão e dos controles internos e na realização dos objetivos estabelecidos. Nesse contexto, todos os servidores públicos municipais devem receber mensagens claras e tempestivas acerca de suas responsabilidades e de como as suas atividades vão influenciar e se relacionar com os trabalhos dos demais membros da equipe e, mais importante, a contribuição para o alcance dos objetivos.

Quadro 30 - Utilização de informações relevantes pelos municípios

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
42. A prefeitura adota mecanismos para que a informação relevante seja devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	10	12	12	0
43. Os Gestores de programas e Convênios recebem informações operacionais e financeiras para ajudá-los a determinar se os atos praticados estão em conformidade com os planos de trabalho, projeto básico ou projeto executivo.	9	8	17	0
44. As áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno interagem efetivamente na consecução dos objetivos prioritizados pela prefeitura, elaborando, criando, transmitindo e recebendo informações relevantes a suas áreas.	4	23	4	3

Fonte: Dados da pesquisa.

As informações de dez municípios dão conta de que não se adota nenhum mecanismo para que as informações relevantes sejam identificadas, documentadas, armazenadas e comunicadas tempestivamente às pessoas adequadas para que as atividades de gestão e de controle interno sejam realizadas de forma efetiva para o alcance dos objetivos da entidade. Em outros 12 municípios também não há mecanismos formais para todas as informações relevantes, mas as prefeituras informaram que adotam procedimentos para gerir as informações relativas às áreas de planejamento, execução financeira e controle interno, neste caso para atender simplesmente às exigências formais do TCE/AL, sem nenhum efeito prático no tocante às ações dos municípios. Já 12 municípios informaram que tratam as informações relevantes, mas reconheceram existirem fragilidades no processo de comunicação das

informações às pessoas adequadas. De uma forma geral, observa-se que as avaliações feitas pelos próprios gestores indicam a ausência de mecanismos adequados para transmitir, oficialmente, os deveres e responsabilidades dos servidores públicos municipais para que eles possam executar bem as suas atividades aumentando, conseqüentemente, o risco de inexecução das atividades, e também contribuindo para uma execução deficitária.

Essa fragilidade é reforçada pela inexistência de gestão da informação em nove municípios, bem como em oito municípios, que, apesar de ter setor específico para gerir convênios, não há mecanismos para repassar aos gestores de programas e convênios as informações relevantes operacionais e financeiras de forma a ajudá-los no processo de tomada de decisão, bem como controlar se os atos praticados estão em conformidade com os planos de trabalho. Já, em 17 municípios, somente as informações relativas aos Convênios são geridas por um Setor de Convênios, permitindo que os gestores envolvidos tomem as decisões no momento correto.

Por outro lado, agravando essa situação da obtenção, produção e utilização das informações no âmbito dos municípios, verificou-se que em quatro municípios onde o controle é inexistente, e em 23 onde o controle é fraco, as áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno não interagem, conseqüentemente, não trabalham juntas para o alcance dos objetivos, quando estabelecidos, bem como não elaboram, não criam, não transmitem nem recebem informações relevantes para suas áreas. Nesses 23 municípios, os gestores reconheceram que a única interação se dá por meio dos processos administrativos quando tramitam entre essas áreas. É de ressaltar a atuação dos servidores que exercem a função de controle interno nos municípios, que são obrigados a emitir parecer em todos os processos de pagamentos, configurando desvio de função, impedindo que eles façam realmente o seu papel que é avaliar os controles internos dos municípios.

Já em quatro municípios houve uma avaliação mediana do controle, pois os gestores informaram que há interação das áreas acima mencionadas, apesar de não haver alinhamento das ações entre os objetivos priorizados. Outra falha do processo de informação e comunicação. Entretanto, em três municípios, localizados no leste alagoano, os gestores informaram que essas áreas interagem efetivamente e estabelecem agendas comuns, com encontros periódicos.

Diante do exposto, constata-se que os municípios apresentam fragilidades no seu processo de comunicação interna, o que prejudica o funcionamento do controle interno e por conseqüência o alcance dos objetivos, em desacordo com o que preconiza a metodologia do COSO (2013).

4.1.4.2 Princípio 14: A organização comunica internamente informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, incluindo objetivos e responsabilidades pelo controle interno.

Os pontos de foco deste princípio estão no processo de comunicação interna para disseminar as informações necessárias em todos os níveis para todos os servidores das prefeituras de forma que eles entendam e realizem suas responsabilidades de controle interno. No quadro a seguir, apresenta-se a avaliação das ações existentes e adotadas sob o ponto de vista dos gestores para pôr em prática esse princípio.

Quadro 31 - Comunicação interna no âmbito municipal

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
45. A prefeitura adota mecanismos formais para garantir a ocorrência de comunicações internas eficazes, principalmente no que diz respeito aos processos de trabalho relativos às áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno.	22	8	4	0
46. Os deveres específicos dos agentes administrativos são claramente comunicados e eles entendem os aspectos relevantes de suas funções em relação ao controle interno.	22	8	4	0
47. A prefeitura utiliza métodos eficazes de comunicação, informando tempestivamente os gestores e agentes administrativos a respeito dos projetos e programas em andamento na prefeitura.	7	17	10	0
48. A comunicação das informações circula por todos os níveis hierárquicos da prefeitura, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura física.	13	18	3	0

Fonte: Dados da pesquisa.

Na avaliação dos próprios gestores, em 22 municípios não há qualquer mecanismo que facilite a comunicação entre as áreas de planejamento, gestão financeiras e controle interno. Em outros oito municípios também não há mecanismos de comunicação eficazes instituídos, mas os gestores utilizam meios indiretos para enviar e receber informações, como, por exemplo, com o uso de e-mails particulares, pois não há e-mail oficial, o que não é recomendado pela questão de segurança das informações. Observa-se que em 88% dos municípios não existem mecanismos para garantir a ocorrência de comunicação interna eficaz nas áreas vitais acima citadas. Enquanto em quatro municípios, os gestores informaram que são realizadas reuniões periódicas entre os gestores das áreas de planejamento, gestão

financeira e controle interno, mas ainda de forma desorganizada, sem pautas pré-definidas e pouco efetivas.

Quanto aos deveres específicos dos agentes administrativos, se eles são claramente comunicados e os agentes entendem os aspectos relevantes de suas funções em relação ao controle interno, em 22 municípios esse controle é inexistente, já em oito o controle foi avaliado como fraco porque não há descrição formalizada das competências e atribuições de cada cargo e função dos servidores, incluindo suas responsabilidades com o controle interno. Em 88% dos municípios não há descrições precisas sobre o que devem fazer os seus servidores, como consequência não podem cobrar que eles façam o que se manda, sem uma base normativa que ampare os gerentes a exigirem de seus subordinados a execução das atividades necessárias para se alcançar os objetivos estabelecidos, ainda que *ad hoc*. Acrescenta-se que quatro gestores informaram que os servidores são comunicados a respeito de seus deveres específicos, mas somente aqueles previstos no estatuto dos servidores públicos; enquanto em relação ao controle interno, informaram os gestores que os seus servidores enxergam as atividades de controle como ações externas às suas funções. Isso reforça a falta de cultura do controle bem como de disseminação e comunicação no âmbito dos municípios do Estado de Alagoas.

No tocante às fragilidades nos controles acima, com relação à existência de métodos eficazes para informar tempestivamente os gestores e servidores a respeito de projetos e programas em andamento nos municípios, em sete deles é inexistente qualquer método de comunicação, bem como em 17 municípios os gestores informaram que há mecanismo precário de comunicação, no máximo se coloca uma informação em quadro de aviso da prefeitura, como, por exemplo, a afixação dos editais de licitação. Mesmo nos dez municípios onde os gestores responderam existir mecanismos de comunicação eficazes, esses mecanismos não estão formalizados bem como o fluxo de informação entre essas áreas é inconstante. Em todos os municípios avaliadas, não há, por exemplo, uma rede intranet, são precários os meios de comunicação, bem como os gestores e servidores estão despreparados para entender o que devem realizar em termos de controle interno, o que é corroborado pela inexistência de plano de capacitação nos quase 34 municípios.

Por fim, foi investigado se as comunicações das informações circulam por todos os níveis das prefeituras (gabinete do prefeito, secretarias, diretorias, departamentos, coordenações e até a menor unidade orgânica constituída), tendo sido constatado que os municípios não possuem mecanismos que promovam a circulação das informações em todos os níveis hierárquicos, em todas as direções e por todos os seus servidores e estrutura física. A

avaliação dos controles internos demonstra que em 13 municípios não há qualquer meio de comunicação das atividades realizadas para os seus servidores, pois há grande concentração das informações nos secretários e chefes de gabinetes; em 18 (dezoito) prefeituras as comunicações das informações são compartilhadas no máximo até o nível das chefias de setor/seção, e três prefeituras responderam que há comunicação, mas não é formalizado esse mecanismo. Isso é facilmente comprovado pelas precárias páginas de internet dos municípios, chegando até a não existirem em alguns, conforme se observa nas consultas registradas no APÊNDICE D.

O que se observou é que não há qualquer mecanismo de comunicação eficaz em quase 100% dos municípios pesquisados. Não foi identificada a ocorrência de reuniões presenciais com frequência, onde haja uma pauta definida e ao final se registrem em uma ata as principais decisões e ações a serem adotadas; não há servidores de e-mails; não há intranet; não há treinamentos presenciais ou on-line, avaliações de desempenho, postagens em mídias sociais, mensagens de texto, *webcast*²⁹ e outras formas de vídeo; *websites* ou postagens em sites de colaboração.

Destaca-se, por fim, que a comunicação relativa à eficácia do controle interno pode necessitar de um método de retenção de longo prazo. Há situações em que “é preciso manter uma confirmação de que o funcionário leu e compreendeu certas políticas, por exemplo: código de conduta, combate à lavagem de dinheiro e segurança corporativa” (COSO, 2013, p. 121).

4.1.4.3 Princípio 15: A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.

O ponto de foco deste princípio é o canal aberto que possibilita o recebimento de comunicações dos servidores, dos colaboradores, cidadãos e demais *stakeholders* interessados ou afetados pela organização, no nosso caso os municípios. Segundo o COSO (2013), esse canal tem que permitir a disponibilização e o fornecimento de informações relevantes à administração. Esse canal, nas prefeituras, precisa ser uma linha de comunicação independente, como os de denúncias, a prova de falhas que possibilite a comunicação anônima e confidencial e que proteja aqueles que estão fornecendo as informações, principalmente quando for o público interno, para que não haja retaliações, muito comuns nos municípios do Estado de Alagoas. No quadro abaixo, avaliou-se o meio de comunicação

²⁹ *Webcast* é a transmissão de áudio e vídeo utilizando a tecnologia *streaming media*. Pode ser utilizada por meio da internet ou redes corporativas ou intranet para distribuição deste tipo de conteúdo. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Webcast>>. Acesso em 26 abr. 2017.

com o público externo das administrações públicas municipais dos 34 (trinta e quatro) municípios pesquisados.

Quadro 32 - Comunicação externa no âmbito municipal

Ponto de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
49. Há um órgão de ouvidoria instituído.	30	1	2	1

Fonte: Dados da pesquisa.

As informações fornecidas pelos gestores revelam a inexistência de um órgão de ouvidoria em 30 dos 34 municípios pesquisados. Essa fragilidade prejudica substancialmente a participação social, impedindo que sejam feitas reclamações, solicitações, denúncias, sugestões e até elogios, acerca das políticas públicas e serviços oferecidos pelo município. Em um município, o gestor informou que não havia ouvidoria, mas o normativo de sua intuição já estava pronto e aguardava a aprovação. Em outros dois municípios, os gestores informaram que havia ouvidorias, mas a estrutura física, material e de pessoal do órgão é inadequada para o alcance de seus objetivos. Destaca-se que somente um município localizado no leste alagoano informou possuir Ouvidoria, a qual está legalmente constituída, conforme letra i), artigo 4º, da Lei Delegada nº 638, de 07 de março de 2013, bem como possui local físico de funcionamento e também é possível ter acesso aos seus serviços por meio do *site* da prefeitura, onde se destaca o seu *link* de acesso eletrônico.

Pelo exposto acima, 97% dos municípios pesquisadas, ou seja, 33 não possuem ouvidoria pública, e isso tem impacto direto na participação social dos cidadãos porque ficam privados de um canal de comunicação com a administração, dificultando muitas vezes o oferecimento de informações que poderiam ajudar o sistema de controle interno nas ações de sua responsabilidade, realizadas no âmbito das prefeituras. Isso foi corroborado pelo acesso às páginas da internet dos 34 municípios, conforme APÊNDICE D, nas quais não foram encontradas formas de contatos com os gestores, nos períodos de acessos registrados.

4.1.5 Atividades de Monitoramento

De acordo com o COSO (2013), as atividades de monitoramento têm por objetivo avaliar os cinco componentes de controle interno e se os princípios estão presentes e funcionando. Isso pode acontecer por meio de avaliações contínuas, por avaliações independentes, ou por uma combinação de ambas, com a finalidade de certificar se os componentes de controle interno, incluindo os controles para colocar em prática os princípios,

em todos os setores de uma prefeitura, por exemplo, estão presentes e funcionando. É o monitoramento que fornece as informações para que as prefeituras possam avaliar a eficácia do controle interno, bem como proporciona informações para aferir a eficácia do sistema de controle interno.

4.1.5.1 Princípio 16: A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.

A verificação da aplicação deste princípio pelos gestores foi realizada a partir dos pontos de focos a seguir para verificação da existência de avaliações contínuas dos controles internos existentes nas prefeituras pesquisadas. No quadro abaixo, são apresentados os resultados da avaliação.

Quadro 33 - Realização de avaliações contínuas e/ou independentes nos municípios

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
50. A prefeitura identifica os pontos de controle dos processos de trabalho das áreas de planejamento e gestão financeira e constantemente monitora sua validade e aplicação.	24	7	3	0
51. A prefeitura estabelece normativos e/ou manuais (mecanismos formais) para enfatizar a gerentes de programas, projetos, Convênios que eles são responsáveis pelo controle interno e que devem monitorar regularmente a eficácia das atividades de controle como parte de suas funções regulares.	16	13	5	0
52. O órgão de controle interno da prefeitura estabelece plano de avaliação dos sistemas de controle interno das secretarias e entidades que integram a prefeitura e efetivamente o executa.	12	20	2	0

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação à identificação dos pontos de controle para a realização da atividade de controle e de monitoramento, 24 municípios informaram que não realizam a identificação dos pontos de controle, ou seja, eles são inexistentes, bem como em sete outros municípios o controle foi avaliado como fraco, apesar de ter sido informado pelos gestores que havia processos mapeados, mas não são identificados os pontos de controle da mesma forma que não é feito o monitoramento. Assim, são 31 municípios com essa fragilidade. Isso é corroborado pelas respostas anteriores dos gestores de 33 municípios informaram que não

existir mapeamento dos processos de trabalho nas áreas especificadas. A consequência é que não se realiza tanto o controle como o monitoramento das atividades realizadas.

A fragilidade da aplicação desse princípio fica mais evidente quando 27 gestores informaram que não adotam nenhum mecanismo para enfatizar aos gerentes de programas, projetos e convênios que eles são responsáveis pelo controle interno das atividades e pelo monitoramento quanto à eficácia do controle interno, já que essas atividades fazem parte de suas funções regulares.

Segundo o COSO (2013, p. 133), “as avaliações independentes costumam ser realizadas pela área de auditoria interna”. Assim, os órgãos de controle interno (as Controladorias) de 32 municípios não estabeleceram plano de avaliação dos sistemas de controle interno, em 12 municípios não havia órgão de controle interno formalmente constituído e, apesar de existir pelo menos um servidor designado para exercer as funções de controle interno, esse nunca elaborou qualquer plano para avaliar o sistema de controle interno da prefeitura.

Portanto, a inexistência das atividades de monitoramento implica toda a estrutura do sistema de controle interno das prefeituras. As fragilidades identificadas no componente Atividades de Controle, onde elas são inexistentes ou fracas, contribuem para aumentar as fragilidades verificadas nesse componente. De resto, se não existem atividades de controle, logicamente não há o que se monitorar.

4.1.5.2 Princípio 17: A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável.

Segundo o COSO (2013), os gestores precisam fazer as avaliações contínuas e independentes para identificar as deficiências e comunicá-las a quem deve tomar as decisões para as ações corretivas. Nos pontos de foco a seguir, buscou-se avaliar a aplicação desse princípio.

Quadro 34 - Avaliação e comunicação das deficiências em âmbito municipal

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
53. A prefeitura promove reuniões entre os agentes administrativos e chefes com o objetivo de avaliar a eficácia dos controles internos.	12	18	4	0
54. Os dirigentes estimulam os funcionários a identificar pontos fracos nos controles internos e a relatá-los a seus chefes.	32	2	0	0

Quadro 34 - Avaliação e comunicação das deficiências em âmbito municipal

Pontos de Foco	Avaliação dos Controles Internos			
	Inexistente	Fraco	Mediano	Forte
55. O órgão de controle interno estabelece plano de monitoramento em relação às verificações e recomendações resultantes de auditorias e outras avaliações.	16	13	5	0

Fonte: Dados da pesquisa.

Com relação à avaliação da eficácia dos controles internos feita por meio de reuniões com os agentes administrativos e chefes, em 12 municípios esse controle é inexistente, enquanto em outros 18 municípios não se promovem reuniões de avaliação com os agentes, mas apenas com os chefes de setores, tendo sido considerado fraco. Em quatro municípios onde o controle foi avaliado como mediano, as reuniões são promovidas, mas as falhas não são catalogadas nem corrigidas, conforme informação dos gestores.

Assim, a inexistência de atividades de monitoramento para identificar as deficiências potenciais do sistema de controle interno prejudica adversamente a capacidade dos municípios em atingir os objetivos bem como em identificar as deficiências de controle interno (COSO, 2013).

Essa fragilidade é confirmada por 32 municípios quando informaram que não estimulam os funcionários a identificar pontos fracos nos controles internos e relatá-los a seus chefes, enquanto outros dois municípios, que tiveram o controle avaliado como fraco, informaram que também não estimulam a identificação de pontos fracos, mas os servidores entendem a importância de sua função no sistema de controle interno das prefeituras, o que é difícil de comprovar. Segundo o COSO (2013), a comunicação das deficiências de controle interno às pessoas certas a fim de que tomem ações corretivas é essencial para que as entidades realizem seus objetivos. Elas devem ser relatadas ao responsável para tomadas das ações corretivas e pelo menos a uma outra autoridade um nível acima dessa pessoa. Dai a necessidade de canais de comunicação que proporcionem segurança para relatar as informações sigilosas, o cometimento de atos ilegais ou inapropriados.

Segundo o COSO (2013), as pessoas responsáveis para tomar as decisões para executar as ações corretivas são diferentes das pessoas que vão realizar as atividades de monitoramento, assim o órgão de controle interno deve estabelecer seu plano de monitoramento para acompanhar as deficiências dos controles internos identificadas. Entretanto, o que foi informado por 16 municípios é que não há órgão de controle formalmente instituído, já em 13 municípios não é feito o monitoramento, apesar de existir o

órgão de controle interno, em outros cinco municípios existe o órgão de controle, mas apenas algumas recomendações emitidas são monitoradas.

A inexistência de Atividades de Monitoramento dos sistemas de controle interno dos municípios compromete a expectativa de controle que deve existir nos gestores dos diversos processos de trabalho, bem como aumenta os riscos de má utilização de recursos, de perda e desvio de bens e da não execução das tarefas, até mesmo aquelas mais rotineiras das administrações municipais.

4.2 DIAGNÓSTICO DAS CONTROLADORIAS GERAIS DOS MUNICÍPIOS

Atualmente o cenário do controle interno na esfera federal está voltado para a execução dos programas de governo e orientado para as ações de combate e prevenção à corrupção, tendo em vista que esta compromete o funcionamento dos órgãos e entidades da administração pública bem como abala a confiança da sociedade no governo.

A estrutura da CGU, Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, hoje atua em quatro áreas fundamentais, inter-relacionadas entre si: auditoria e fiscalização, corregedoria, prevenção da corrupção, e ouvidoria. Esse modelo tem servido de base para a criação das CGM nos municípios brasileiros (CRUZ et al., 2014).

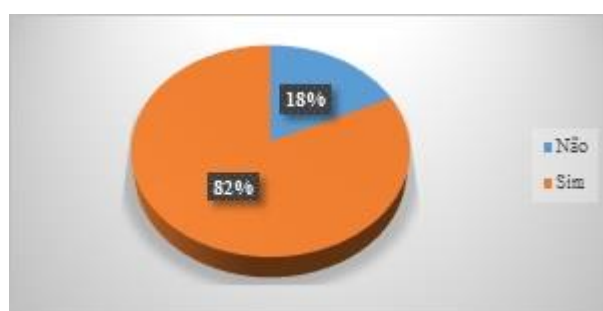
Ressalta-se o papel que tem e deve ter as CGM e sua criação acontece em um momento em que o ambiente é marcado pela necessidade de maior controle dos recursos públicos, bem como pela demanda da sociedade, principalmente em decorrência dos níveis elevados a que chegou a corrupção no país e, mesmo assim a impunidade ainda prevalece. É nesse cenário caótico que são criados esses órgãos, com a função primordial de prevenir e combater o mau uso de dinheiro público, que, segundo Cruz et al (2014, p. 306), “em tese, pode ser compreendida como estratégia de apelo popular, por atender à demanda por mais níveis de controle e redução da impunidade”.

É de se esperar que a criação das CGM nos municípios no Estado de Alagoas esteja cercada de expectativas, mas essa criação pode não passar de uma simples retórica, pois, de fato, esses órgãos podem não estar aptos a desenvolver as atividades de uma Controladoria, bem como prevenir e combater à corrupção. Nesse sentido, buscou-se avaliar as condições de existência das CGM quanto à sua capacidade institucional no âmbito dos sistemas de controle interno nos municípios do Estado de Alagoas, as quais são apresentadas nos tópicos a seguir, a partir das respostas dos 61 Controladores Gerais que responderam ao QDUCI constante do APÊNDICE B.

4.2.1 Instrumento legal de instituição das Controladoria Gerais dos Municípios

A literatura assinala que os SCI e as CGM devem ser implantados nos municípios por meio de lei específica, e sua regulamentação deverá ser feita por meio de Decreto do Poder Executivo assim que houver a sua criação (BORINELLI, 2006; BOTELHO, 2014; BLUMEN, 2015; GLOCK, 2015). Assim, foi questionado aos Controladores Gerais se já existia uma base legal e regulamentar que tratasse do SCI bem como da criação da CGM em seu município. No gráfico a seguir, é apresentado o resultado das respostas a esse questionamento:

Gráfico 03 - Fundamentação Legal do Controle Interno



Fonte: Dados da pesquisa.

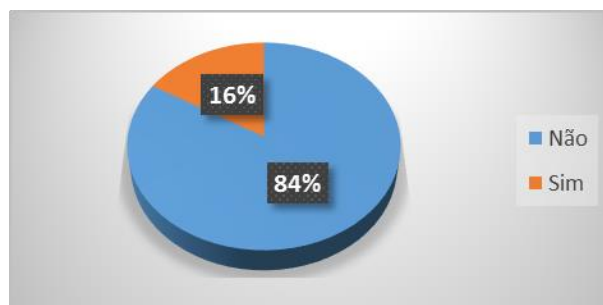
Verificou-se que 82% dos Controladores, de cerca de 50 municípios pesquisados, informaram existir legislação tratando do SCI e da criação da CGM, entretanto deve-se analisar com cautela esse resultado, tendo em vista que na legislação a que se teve acesso, na maioria dos municípios há simplesmente a inclusão na estrutura administrativa de um órgão de controladoria interna, uma coordenação ou apenas a criação de um cargo com a finalidade de desenvolver as atribuições do controle interno no âmbito do município.

Isso é corroborado pela IN nº 03/2011/TCE-AL que orientou os municípios alagoanos a instituírem seus SCI e suas CGM, com a ressalva aos municípios de pequeno porte onde as atividades inerentes a uma UCI seriam desenvolvidas apenas por um membro, o qual seria chamado de Coordenador. Destaca-se que a IN não explicitou o que seria um município de pequeno porte, deixando aberto aos gestores para fazer a interpretação que lhes convinhesse.

Por fim, cabe lembrar que a responsabilidade pela instituição é do Prefeito, gestor máximo, pois ele tem o dever de estudar, ou providenciar estudos, visando estruturar e organizar o SCI, para dar início ao processo legislativo de instituição e organização do sistema. Cavalheiro (2007) defende que, sem a vontade política na fase inicial, não tem como o SCI existir e entrar em funcionamento.

A mesma importância que tem a legislação que institucionaliza os SCI e as CGM, tem a elaboração de manuais de instruções e de procedimentos para orientar o adequado funcionamento e a atuação dos servidores do controle interno. Nesse sentido, questionou-se aos Controladores Gerais se havia algum manual que tratasse do controle interno no âmbito municipal. No gráfico a seguir, é apresentado o resultado dessas informações:

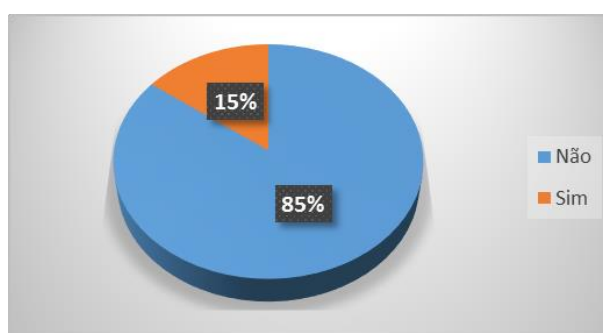
Gráfico 04 - Manuais de funcionamento para atuação dos servidores da CGM



Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado demonstra que em 84% dos municípios alagoanos não existe nenhum manual que tenha por objetivo tratar do funcionamento e dos procedimentos que devem ser adotados no âmbito das CGM ou pelos servidores que exercem o cargo de Coordenador, acerca das funções de controle interno. Reforça essa fragilidade a inexistência de um código de ética, pré-requisito de integridade e valores éticos. O gráfico a seguir demonstra a situação de inexistência apontada:

Gráfico 05 – Existência de código de ética



Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado demonstra que mais de 85% dos municípios não contam com código de ética, ou seja, 52 prefeituras não possuem esse normativo. Ademais, ressalta-se que os 15% de municípios que responderam possuir um código de ética não disponibilizaram esse documento quando solicitado.

4.2.2 Estrutura Organizacional

A literatura defende que uma Controladoria deve estar subordinada à autoridade máxima da organização e ter autoridade de órgão de linha (BORINELLI, 2006). No caso dos municípios, a Controladoria, UCI, deve possuir independência funcional para poder cumprir as suas funções, ter *status* igual ou superior ao de uma secretaria municipal e ter remuneração condizente (CAVALHEIRO, 2007; BOTELHO, 2014; GLOCK, 2015). No gráfico a seguir, é apresentada a situação encontrada nos municípios do Estado de Alagoas:

Gráfico 06 - Vinculação da Unidade de Controle interno



Fonte: Dados da pesquisa.

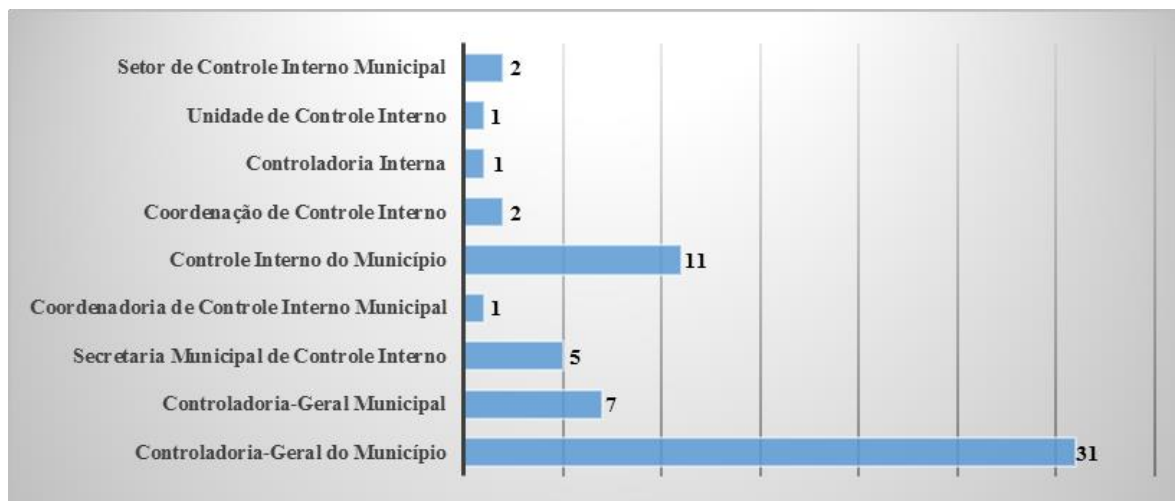
O gráfico acima demonstra que 46% das CGM estão vinculadas ao Chefe do Poder Executivo, gestor máximo, possuindo uma posição de órgão de *staff*, como uma assessoria. Já 25% das CGM foram criadas como Secretaria Municipal ou possuem *status* de uma, enquanto 29% das CGM não estão vinculadas ao gestor máximo do Município, mas a uma Secretaria que tem uma outra área finalística, como a Secretaria de Planejamento ou de Finanças. Neste caso é preocupante a situação porque retira do Controlador Geral a autonomia de decidir o seu planejamento e o que vai executar, além de depender financeiramente dessas secretarias, ou seja, faltará autonomia administrativa para o desempenho das funções do controle interno.

Isso não quer dizer que as outras situações podem ser definitivamente favoráveis, porque estão vinculadas ao gestor máximo ou são secretarias, pois pode acontecer de estarem nessas duas situações e o gestor máximo não fornecer as condições de funcionamento satisfatórias às Controladorias Gerais, como, por exemplo, a disponibilização de local para o funcionamento, como será visto em tópico a seguir.

Quanto às denominações adotadas pelas unidades de controle interno nos municípios do Estado de Alagoas, verificou-se que, apesar de não existir um padrão entre elas, há uma

tendência para se adotar o termo Controladoria Geral. No gráfico a seguir, observam-se as principais denominações informadas pelos responsáveis pelo controle interno:

Gráfico 07 - Denominação da Unidade de Controle Interno



Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando o gráfico, em 51% dos municípios, as UCI adotaram a denominação de Controladoria Geral do Município e em 11% Controladoria Geral Municipal, o que se considera a mesma denominação, assim 62% dos municípios adotam o termo Controladoria Geral. Já 18% dos municípios adotam a denominação de Controle Interno do Município, enquanto somente 8% adotam a denominação de Secretaria Municipal de Controle Interno. Outras denominações são incomuns e adotadas por poucos municípios. Portanto, nos municípios do Estado de Alagoas há uma tendência a se utilizar a denominação Controladoria Geral do Município, conforme bem assinalou a literatura pátria.

4.2.3 Perfil dos Recursos Humanos das Controladorias

A literatura consultada é unânime quando se trata da estrutura de recursos humanos de uma Controladoria, pois diz respeito a uma atividade típica de Estado, não podendo ser terceirizada, mas apenas executada por servidores públicos efetivos, admitidos por meio de concursos públicos, com nível superior (graduação). Deve possuir equipe multidisciplinar, devendo seus servidores ter conhecimento em várias áreas e experiência com auditoria, fiscalização, controle interno, compliance e gestão de riscos, e em número suficiente que atenda às demandas do controle (CAVALHEIRO, 2007; BOTELHO, 2014; BLUMEN, 2015; CASTRO, 2014; GLOCK, 2015, CONACI, 2016).

Quanto ao quantitativo de servidores que deveria existir numa Controladoria, não há estudos que demonstrem qual o número ideal de servidores, entretanto alguns autores indicam o uso do bom senso, levando em conta a realidade da prefeitura, o tamanho, a complexidade das operações e o montante de recursos a ser controlado (CASTRO, 2014; GLOCK, 2015; BLUMEN, 2015). Na tabela a seguir, é apresentado o resultado da pesquisa acerca do quantitativo de servidores em 61 municípios do Estado de Alagoas:

Tabela 05 - Número de Servidores por UCI

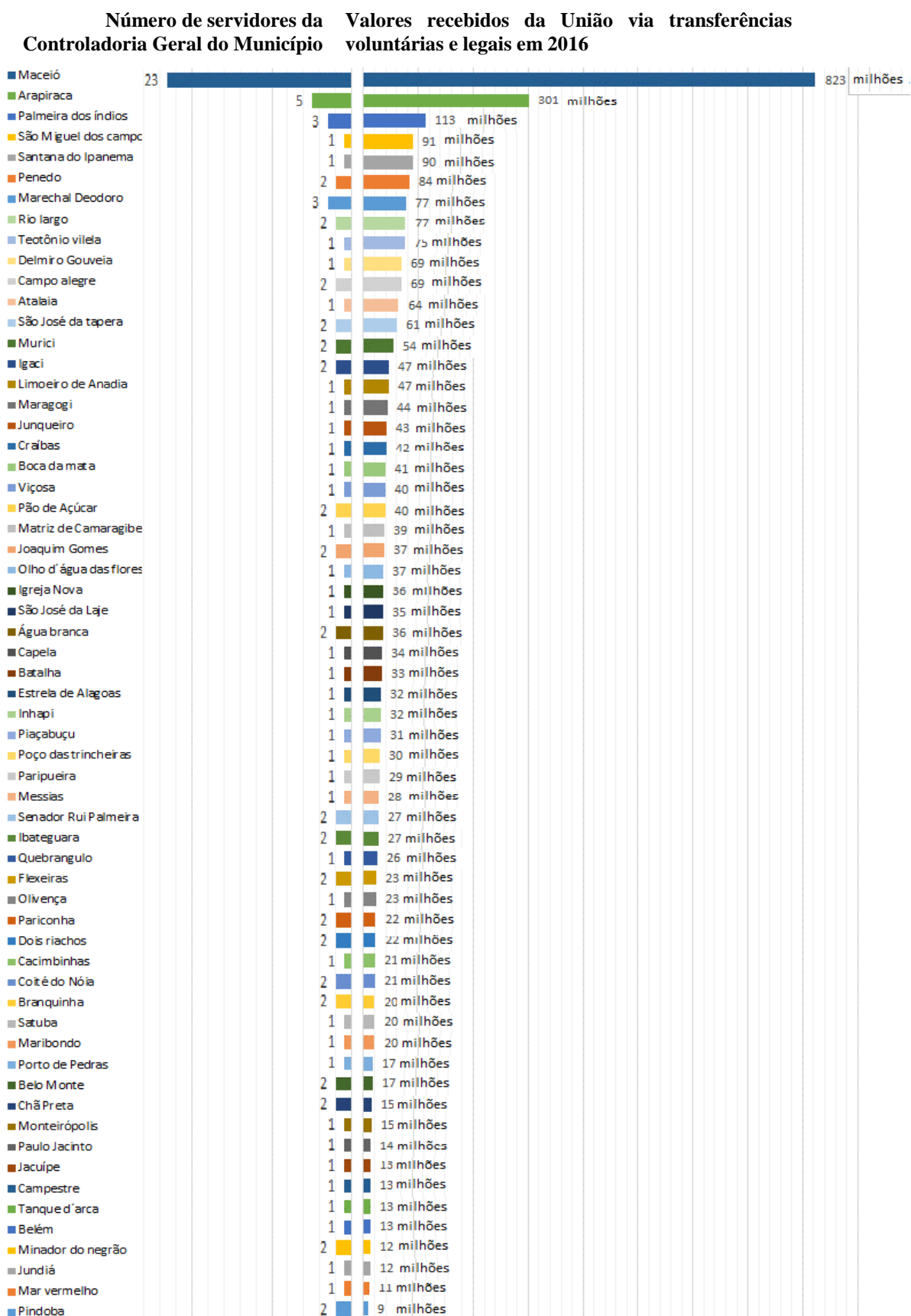
Número de Servidores	Incidência	
	Número de Municípios	Percentual
UCI com 1 servidor	37	61%
UCI com 2 servidores	20	33%
UCI com 3 servidores	2	3%
UCI com 5 servidores	1	2%
UCI com 23 servidores	1	2%
Total	61	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado demonstra que em 61% dos municípios foi encontrado somente um servidor exercendo as funções de controle interno, confirmando a tendência dos gestores municipais do Estado de Alagoas em designar somente uma pessoa para exercer as funções de controle interno, consequência da falta de uma regulamentação específica da IN nº 03/2011/TCE-AL, citada no item 4.7.1, com relação ao quantitativo de servidores, bem como se deixou a cargo do gestor avaliar se o seu município era de pequeno porte para fins de instituição do SCI e UCI. Já em 33% dos municípios identificou-se a designação de dois servidores, exercendo um desses funcionários o cargo de chefia da CGM. Ressalta-se que a CGM com 23 servidores é a prefeitura de Maceio (2%), com cinco servidores Arapiraca e os 3% representam os municípios de Marechal Deodoro e Palmeira dos Índios.

Fazendo um comparativo entre o número de servidores lotados nos órgãos de controle interno e o montante de recursos recebidos da União por meio de transferências voluntárias e legais (incluindo FPM), percebe-se que somente Maceió, município que concentra 30% da população do Estado de Alagoas, possui mais de dez servidores, enquanto nos demais há uma variação entre um e dois servidores, de forma que, em média, cada servidor seria responsável por fiscalizar a aplicação de 29,5 milhões de reais em 2016. No gráfico a seguir observa-se essa comparação:

Gráfico 08 - Total de servidores versus valores recebidos da União

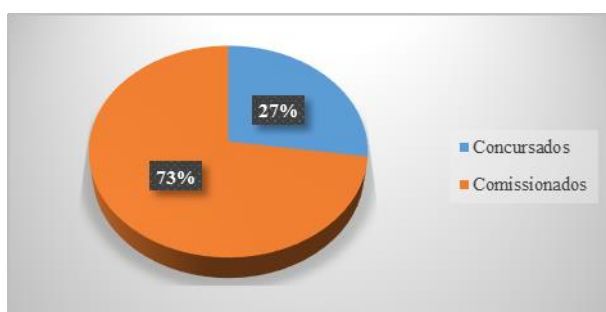


Fonte: Dados da pesquisa.

Diante do exposto, pode-se concluir que essa quantidade reduzida de servidores nas CGM está diretamente associada a dois fatores: a pequena estrutura administrativa dos municípios 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.

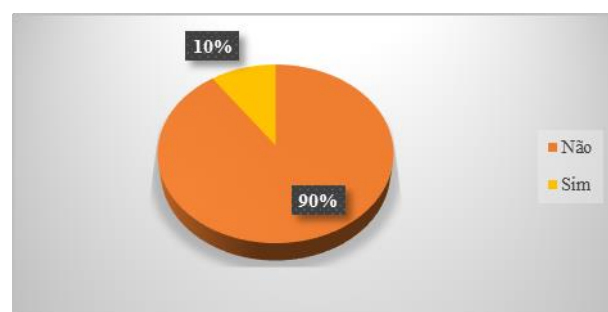
Ainda na pesquisa também foram verificados os tipos de vínculos, bem como se havia um plano de carreira, cargos e salários para esses servidores lotados nas UCIs. Nos gráficos a seguir, é apresentado o cenário dos 61 municípios do Estado de Alagoas pesquisados:

Gráfico 09 - Categorias de servidores



Fonte: Dados da pesquisa.

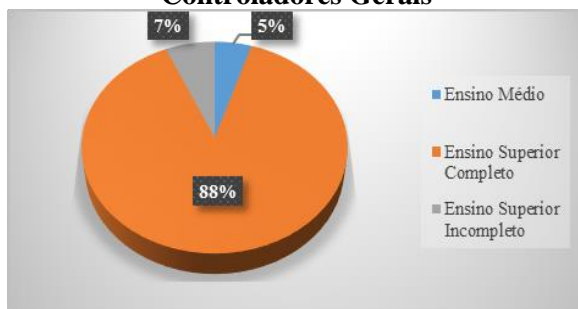
Gráfico 10 - Plano de cargos e salários



Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 09 acima demonstra que 73% das prefeituras possuem servidores lotados nas CGM com vínculo precário, ou seja, 80 servidores exercem cargo comissionado e não possuem vínculo efetivo com o município. Outros 27%, ou seja, 31 servidores possuem vínculo efetivo com o serviço público, são servidores concursados. Entretanto, apesar de existir servidores efetivos, o resultado do Gráfico 10 demonstra que 90% das prefeituras não possuem plano de cargos e salários, ou seja, não existe uma carreira para a área de controle interno. Os outros 10% representam seis municípios, aos quais foram solicitados os planos de cargos e salários relativos à área do controle interno, mas esse normativo não foi disponibilizado até o término desta pesquisa.

Por outro lado, buscou-se investigar o nível de escolaridade e área de formação acadêmica dos responsáveis pelas UCIs, ou seja, do Controlador Geral. No Gráfico 11 e na Tabela 06, a seguir, são apresentados os resultados consolidados da pesquisa:

Gráfico 11 - Nível de Escolaridade dos Controladores Gerais

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 06 - Formação acadêmica

Cursos informados	Incidência	
	Número de Municípios	Percentual
Administração	10	16%
Ciências Contábeis	22	36%
Direito	12	20%
Outras situações	17	28%
Total Geral	61	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado da pesquisa demonstra que 88%, ou seja, 54 responsáveis pelas CGM possuem escolaridade de nível superior. Os 5% e 7% representam respectivamente servidores que possuem somente o nível médio (em três municípios) e o ensino superior incompleto (em quatro municípios) que estão incluídos em outras situações, conforme Tabela 06, para os cursos informados.

A situação desse pequeno número de municípios vai de encontro ao que a literatura defende, pois aqueles que vão exercer as funções de controle interno devem possuir nível de escolaridade superior e ter conhecimento em áreas como micro e macroeconomia, legislação contábil do setor privado e público, teorias de administração, legislações sobre licitações, contratos, parcerias e consórcios públicos, noções de informática, planejamento e orçamento público, etc., para que possam exercer com eficiência, eficácia e efetividade as funções de uma Controladoria, conforme defendem Botelho (2014) e Blumen (2015).

Verificou-se também que as principais áreas de formação acadêmica dos Controladores Gerais dos Municípios são Ciências Contábeis com 36%, Direito com 20% e Administração com 16%. Essas áreas de conhecimento fazem parte do dia a dia da gestão municipal e facilitam, de certa maneira, a compreensão do tema controle interno.

Por outro lado, foram investigadas as principais denominações utilizadas pelos municípios para os cargos de responsáveis pelas CGM. Na tabela a seguir, é apresentado o resultado da pesquisa:

Tabela 07 - Denominações dos cargos dos responsáveis pela CGM

Descrição do Cargo Ocupado	Incidência	
	Número de Municípios	Percentual
Controlador Interno Municipal	29	48%
Controlador Geral do Município	23	38%
Outros	6	10%
Secretário Municipal de Controle Interno	3	5%
Total Geral	61	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando a Tabela 07, verifica-se que em 29 municípios, ou seja, em 48% das CGM, os seus chefes são denominados Controlador Interno Municipal, enquanto 38% são intitulados Controlador Geral do Município. Somente 5% dos municípios utilizam a denominação Secretário Municipal de Controle Interno.

Também foi pesquisada a terminologia utilizada pelos municípios para os demais cargos existentes no âmbito das CGM. Na tabela a seguir, apresentam-se as denominações informadas.

Tabela 08 - Denominações dos cargos nas Controladorias Municipais

Denominações	Incidência	
	Número de Municípios	Percentual
Analista	7	11%
Analista de Controle	3	5%
Analista de Finanças e Controle	4	7%
Assessor técnico	2	3%
Assistente de Controle Interno	1	2%
Auditor interno	4	7%
Controlador Geral do Município	2	3%
Controlador Interno	25	41%
Coordenador de Controle Interno	3	5%
Escriturário	1	2%
Outro	8	13%
Secretário Municipal de Controle Interno	1	2%
Total	61	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao analisar os resultados, identificou-se a repetição de algumas das terminologias atribuídas aos Chefes das Controladorias como Controlador Geral do Município e Secretário Municipal de Controle Interno. Isso pode estar acontecendo porque, nesses municípios, só existe um cargo no controle interno, daí assumir também o cargo de Controlador Interno, com 41% de incidência nos municípios. Já em 22% foi citada a terminologia Analista e somente em 4% foi identificada a figura do Auditor Interno, o que sinaliza que esses servidores possuem vínculo efetivo. Essa variedade de denominações demonstra que não há um padrão, e isso dificulta até uma de comparação entre os cargos quanto à remuneração e às atribuições exercidas.

4.2.4 Recursos Financeiros e Materiais

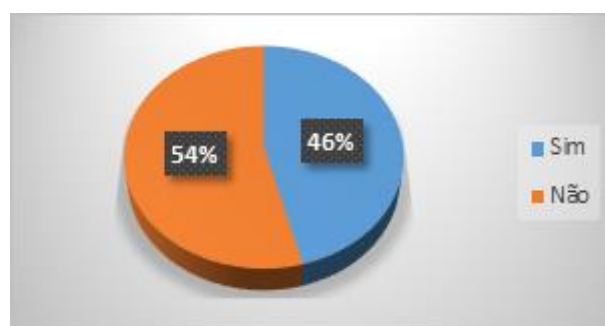
Como já discutido no referencial teórico, as Controladorias municipais, apesar de estarem localizadas dentro da estrutura de uma prefeitura, precisam ter independência orçamentária e financeira para o desempenho de suas atividades, principalmente, para que se

evite o constrangimento com solicitações indecorosas de recursos para realizar de forma efetiva as suas funções, bem como não podem passar por contingenciamentos constantes de recursos (BOTELHO, 2014; CASTRO, 2014; COELHO, 2016).

Segundo Cavalheiro (2007), Cruz et al. (2014) e Glock (2015), cabe ao Chefe do Poder Executivo municipal dar as condições mínimas de autonomia e independência de forma que as controladorias possam atuar de forma imparcial nas atividades de fiscalização.

Nesse sentido, buscou-se identificar se as Controladorias dos municípios do Estado de Alagoas são contempladas com dotações orçamentárias específicas para o desempenho de suas funções. Foram avaliados os exercícios de 2015 e 2016, conforme se demonstra a seguir:

Gráfico 12 – Dotação orçamentária em 2015 e 2016



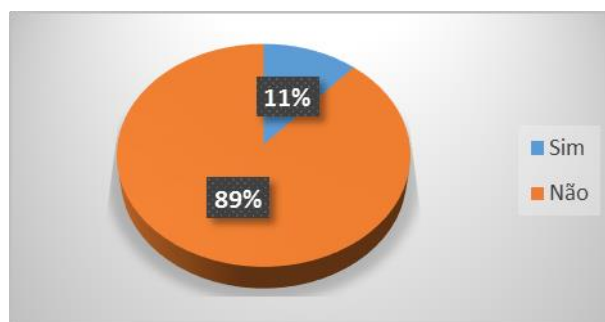
Fonte: Dados da pesquisa.

O gráfico demonstra que mais de 54% dos municípios do Estado de Alagoas pesquisados não contam com dotação orçamentária específica, ou seja, inexistem menções do órgão de controle interno nas leis orçamentárias, segundo informações dos próprios Controladores Gerais.

Os outros 46%, que representam 28 Controladorias municipais, responderam possuir dotação orçamentária específica na lei orçamentária, entretanto, consultando o SICAP do TCE/AL, só foram identificadas como unidades orçamentárias 15 Controladorias. Assim, o total de UCIs sem dotação orçamentária é de 75%, ou seja, 46 CGM não contam com recursos orçamentários e financeiros para desempenhar suas funções.

A não destinação de recursos para as CGM tem impacto na capacidade institucional de essas unidades atuarem, pois não há como planejar as suas ações sem ter a garantia que serão providas dos recursos necessários para o desenvolvimento de suas atividades.

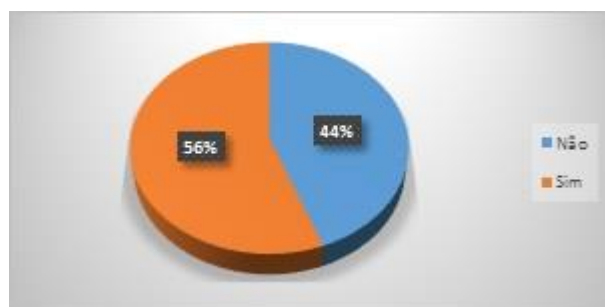
Por outro lado, quando se questionou aos Controladores Gerais se os municípios possuíam um programa de governo que tratasse do combate à corrupção e do controle interno nas suas leis orçamentárias, o resultado identificado corrobora as informações acima apresentadas. No gráfico a seguir, apresenta-se esse resultado:

Gráfico 13 - Recursos para o combate à corrupção

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim, fica demonstrado que não há um programa de governo nem dotação orçamentária que visem combater a corrupção ou garantir o exercício do controle interno em 89% dos municípios do Estado de Alagoas pesquisados, fato que demonstra a falta de iniciativa e de compromisso com esse tema tão caro à sociedade, principalmente em municípios que sofrem o impacto direto das fraudes e desvios de recursos públicos.

Com relação aos recursos materiais, a literatura tem se posicionado no sentido de que os Órgãos de Controle Interno devem possuir o suporte necessário para que possam desenvolver suas atividades, ou seja, ter instalações e possuir equipamentos que possibilitem o desempenho das atividades (CAVALHEIRO, 2007; GLOCK, 2015). O gráfico a seguir demonstra a situação das 61 CGM no Estado de Alagoas com relação a ter um local destinado ao seu funcionamento:

Gráfico 14 - Existência de local apropriado para as CGM

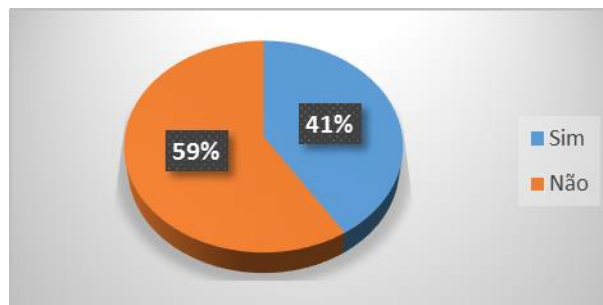
Fonte: Dados da pesquisa.

No gráfico observa-se que mais de 44% das CGM não possuem local de funcionamento, ou seja, 27 municípios não disponibilizam de um local com as condições necessárias para o funcionamento das CGM.

Quanto aos demais materiais como equipamentos, máquinas fotográficas, notebooks e outros como veículos, as informações coletadas demonstram também que a alta gestão dos municípios não assegura às CGM esses recursos, indo de encontro ao que prescrevem

Cavalheiro (2007) e Glock (2015). O gráfico abaixo demonstra a situação geral nos 61 municípios do Estado de Alagoas pesquisados.

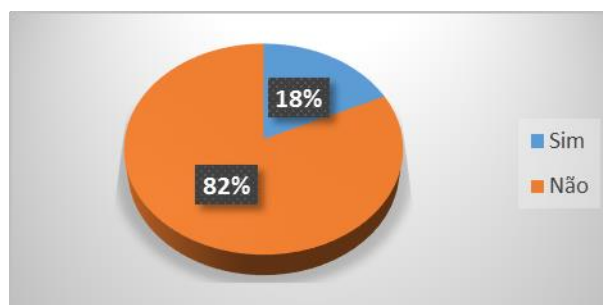
Gráfico 15 - Materiais disponíveis



Fonte: Dados da pesquisa.

E finalizando, pesquisou-se ainda se as CGM dispõem de sistemas de informática para realizar as atividades de controle interno e fazer os monitoramentos necessários das atividades da área meio e área finalística da administração pública municipal. Segundo as informações recebidas e analisadas, não há uso de sistemas informatizados destinados ao controle interno em mais de 82% dos municípios pesquisados, conforme o gráfico a seguir:

Gráfico 16 - Usos de sistemas informatizados



Fonte: Dados da pesquisa.

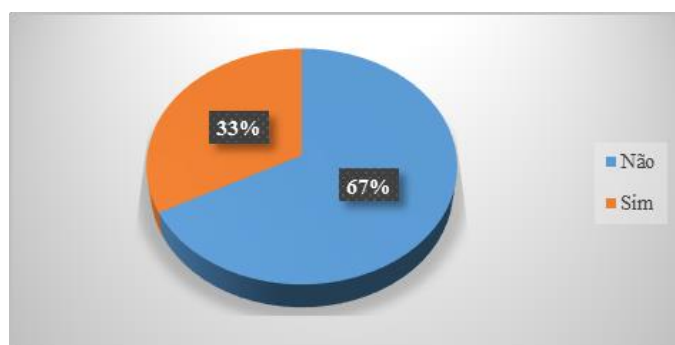
Diante do exposto, demonstra-se que a maioria das UCIs pesquisadas não contam com recursos financeiros nem materiais necessários ao desempenho de suas atividades. Essa situação deixa claro o descaso dos municípios em relação às funções e atividades de controle interno. E o pior é que isso pode repercutir nos servidores, dando espaço para uma sensação de despreocupação, porque se o gestor máximo não está preocupado com o controle interno, então ele, servidor do controle, também não deve ter preocupação.

4.2.5 Funcionamento das Controladorias

A pesquisa a respeito das atividades que são realizadas pelas CGM demonstra que para elas cumprirem sua finalidade é necessário que se realize um planejamento das suas

atividades, como defende a literatura (BORINELLI, 2006; BLUMEN, 2015; CAVALHEIRO, 2007; CONACI, 2016; RONCALIO, 2009). No gráfico a seguir, demonstra-se o resultado da pesquisa sobre a elaboração de planejamento das atividades das CGM para atuação no âmbito municipal:

Gráfico 17 - Planejamento das atividades nas CGM

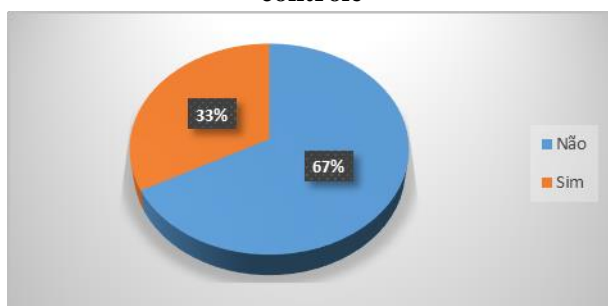


Fonte: Dados da pesquisa.

O gráfico demonstra que mais de 67% das CGM não elaboram qualquer tipo de planejamento para conduzir suas atividades, enquanto 33% Controladorias informaram que elaboram algum tipo de planejamento. Assim, o trabalho na maioria dos municípios pesquisados se dá de forma empírica, com a gestão da tentativa e erro, sem uma ação planejada, organizada e controlada.

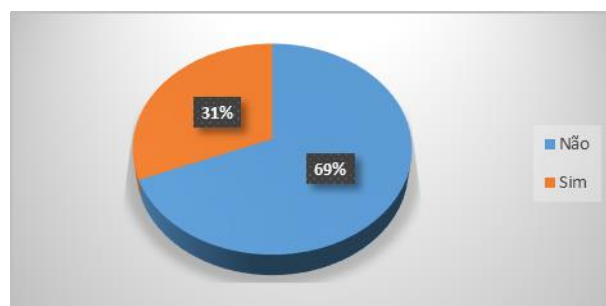
Questionou-se aos Controladores se eles realizaram algumas das atividades típicas de uma Controladoria como assinala a literatura, entre as quais estão auditorias, fiscalizações e o monitoramento com o acompanhamento de adoção das recomendações dos órgãos de controle interno e externo à prefeitura, nos últimos 5 (cinco) anos. No gráfico a seguir, é demonstrado o resultado consolidado das informações prestadas pelos Controladores Gerais:

Gráfico 18 - Realização de atividades típicas de controle



Fonte: Dados da pesquisa.

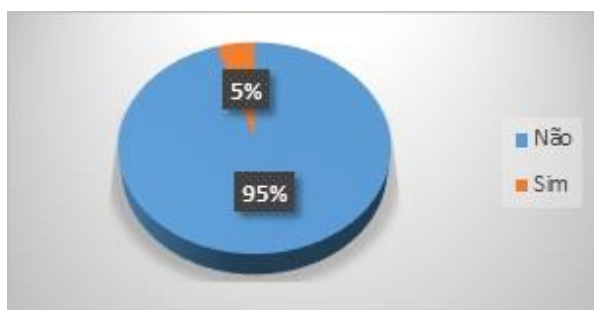
Gráfico 19 - Relatórios gerados



Fonte: Dados da pesquisa.

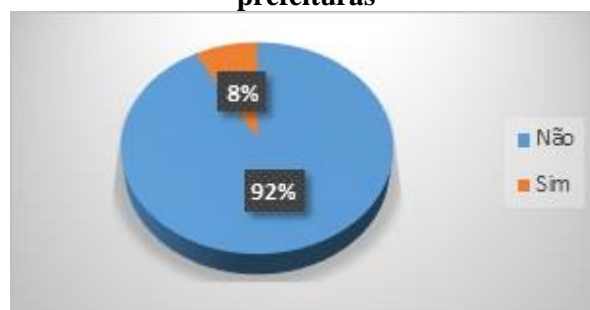
Observa-se nos gráficos acima que a maioria das CGM, 67%, não realizaram nos últimos cinco anos atividades típicas de uma Controladoria. Por outro lado, as CGM que realizaram atividades geraram relatórios em 31% dos casos, mas esses relatórios não são publicados na Internet em 95% dos municípios, uma grande parte das CGM sequer é citada na página da internet da prefeitura, não figura na estrutura organizacional, bem como não há espaço específico para o controle interno divulgar o que realiza em 92% dos municípios pesquisados. O gráfico abaixo apresenta os resultados consolidados das informações sobre esses assuntos.

Gráfico 20 - Relatórios Públicos



Fonte: Dados da pesquisa.

Gráfico 21 - Existência de Link no site da prefeituras



Fonte: Dados da pesquisa.

Por fim, questionou-se aos Controladores municipais quais seriam, em sua opinião, as principais causas que impossibilitavam a realização das atividades da CGM, como auditorias e fiscalizações, tendo sido apresentadas quatro situações detectadas nos trabalhos de campo em três municípios. O resultado das opiniões encontra-se na tabela a seguir:

Tabela 09 - Causas que inviabilizam a realização das atividades das Controladorias

Fragilidades na realização de Ações de Controle	Incidência	
	Número de Municípios	Percentual
Falta de pessoal preparado para realização de ações de controle (auditorias e fiscalizações).	50	82%
O Órgão de Controle Interno não dispõe de infraestrutura para realizar as atividades típicas de controle interno previsto na legislação.	38	62%
O Órgão de Controle Interno não se planeja para a realização de ações de controle e demais atividades típicas do controle interno.	21	34%
As Secretarias não disponibilizam as informações e documentos quando solicitados.	1	2%

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 09 demonstra que, em 82% dos municípios, a causa de maior incidência que inviabiliza a realização das atividades das Controladorias Municipais é a falta de pessoal preparado, vindo em seguida a não disponibilização da infraestrutura (local, recursos materiais e financeiros, e recursos humanos) necessária à realização das atividades, fato citado por 62% dos Controladores. Em seguida tem-se a falta de planejamento, com 34% de incidência, sem o qual não é possível uma perfeita execução.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho objetivou avaliar o nível de maturidade das estruturas de controle interno dos municípios do Estado de Alagoas a partir do modelo do COSO 2013, e em seguida propor melhorias com base nas fragilidades identificadas. Nossa principal contribuição para a academia foi o estabelecimento de dois instrumentos de coleta de dados, um, do TCU, atualizado para a versão do COSO 2013, e o outro criado a partir da literatura consultada, ambos voltados para a avaliação do plano de maturidade em nível de entidade dos sistemas de controle interno. Foram também estabelecidas as métricas para a avaliação das respostas e interpretação dos resultados obtidos por meio de índices originados a partir das respostas dos gestores às questões, de forma que se avaliasse o nível de maturidade a partir da escala gráfica definida pelo TCU e adotada neste trabalho.

Diante das análises realizadas neste trabalho, foram identificadas diversas fragilidades que afetam a eficiência, a eficácia e a efetividade dos sistemas de controle interno municipais e das Controladorias Gerais dos Municípios. Para considerações finais desta pesquisa, fez-se opção por demonstrar as principais fragilidades por componente e princípios da estrutura do COSO 2013, que tiveram a avaliação dos controles internos como inexistente e fraco, bem como as fragilidades que impactam na capacidade institucional das Controladorias Gerais que são os órgãos centrais dos sistemas de controle interno. E, após esse resgate, são apresentadas sugestões para a solução das fragilidades detectadas, cumprindo um dos objetivos específicos.

Na Tabela 10, são apresentadas as fragilidades encontradas no componente Ambiente de Controle. Vale ressaltar que é nesse componente que os gestores dão o tom da organização e fornecem o alicerce para os demais componentes dos SCI.

Tabela 10 - Fragilidades no Componente Ambiente de Controle

Princípios	Descrição do problema	Incidência	
		Número de municípios	Percentual
Princípio 1: A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.	Inexistência de Código de Ética.	34	100%
	Inexistência de mecanismos adequados para coibir desvios de natureza disciplinar.	18	53%
	Inexistência de mecanismo para levar ao conhecimento dos servidores a observação das leis, código de ética e condutas.	34	100%
Princípio 2: A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.	Inexistência de organograma.	31	91%
	Inexistência de divulgação do organogramas com os diversos setores.	33	97%
	Inexistência de Regimento Interno.	34	100%
	Inexistência de supervisão qualificada e contínua pelos dirigentes.	24	70%
	Inexistência do estabelecimento das funções e responsabilidades dos gestores pelo controle das	25	73%

Tabela 10 - Fragilidades no Componente Ambiente de Controle

Princípios	Descrição do problema	Incidência	
		Número de municípios	Percentual
	operações.		
Princípio 3: A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.	Operações contábeis, financeiras e orçamentárias são totalmente terceirizadas e não há setor específico para essas operações.	9	26%
	Inexistência de manuais que especifiquem os processos de trabalhos das áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno, bem como os chefes desses setores não dominam esses processos de trabalho.	10	29%
	Inexistência de normativos estabelecendo segregação de função das áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno.	10	29%
Princípio 4: A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.	Inexistência de plano de carreira, cargos e remuneração aprovado por lei.	13	38%
	Inexistência de servidores efetivos para áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno.	20	59%
	Alta rotatividade de pessoal das áreas de planejamento, gestão financeira dos recursos e controle interno.	22	42%
	Inexistência de plano de capacitação para os servidores das áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno.	33	97%
Princípio 5: A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.	Inexistência de normativos descrevendo as responsabilidades dos chefes de setores ou serviços em todos os níveis.	18	52%
	Deficiência na distribuição de competências entre os setores de planejamento, direção, organização e controle.	14	41%
	Dirigentes e chefes de setores não entendem suas responsabilidades com relação ao sistema de controle interno.	34	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

As fragilidades verificadas nas estruturas orgânicas, normativa e de pessoal, principalmente relativa ao quadro de servidores das áreas-chave dos municípios (planejamento, gestão financeira e controle interno), somadas à inexistência de planos de capacitação de servidores, proporcionam grande instabilidade administrativa e risco de descontinuidade na prestação de serviços públicos básicos à população, principalmente quando ocorre a mudança dos gestores.

As possíveis causas para a ocorrência dessas fragilidades decorrem da gestão inadequada, quando existente, do corpo técnico da prefeitura (inexistência de estatuto, código de ética, plano de cargos e salários, de plano de capacitação, regimento interno, mecanismos para apuração de responsabilidades, etc.). Verifica-se ainda que a maioria dos municípios não realizam concursos públicos para suas Controladorias Gerais bem como para as outras áreas chave acima mencionadas, comprometendo fortemente a profissionalização da gestão.

Observa-se que, na maioria dos municípios, há uma rotatividade elevada de servidores, pois, a cada eleição, entram novos servidores, porque a maioria dos cargos é em comissão, e as principais funções de gerência são exclusivamente ocupadas por pessoas sem vínculo com o município. A consequência disso é a perda do conhecimento da gestão, a que se soma a falta de conscientização dos chefes de setores ou serviços, no tocante às suas responsabilidades.

Essas fragilidades necessitam ser tratadas o mais rápido possível, sob pena de acarretarem ainda mais prejuízos ao patrimônio das prefeituras e à sociedade local, tendo em vista a possibilidade de 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, pois sequer tem-se um código de ética que explicita o tipo de comportamento que se espera dos gestores e servidores, sendo essa inexistência até incentivo para a aplicação irregular dos recursos, o que, por consequência, poderá ocasionar a suspensão de transferências e prejudicar diretamente a população local.

No componente Avaliação de Risco, os gestores devem identificar os riscos que poderão impactar negativamente o alcance dos objetivos previamente definidos. E em consequência serão definidas as medidas de controle para mitigar a sua ocorrência. Na Tabela 11, a seguir, são apresentadas as principais fragilidades encontradas:

Tabela 11 - Fragilidades no Componente Avaliação de Risco

Princípios	Descrição do problema	Incidência	
		Número de municípios	Percentual
Princípio 6: A organização específica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.	Inexistência de planejamento estratégico.	34	100%
	Inexistência de planejamento dos recursos financeiros na execução dos programas.	24	70%
	Inexistência do gerenciamento do alcance dos objetivos e avaliação contínua das metas.	9	26%
	Inexistência de procedimento para evitar descontinuidade das ações planejadas.	34	100%
Princípio 7: A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.	Inexistência de vinculação dos objetivos e dos riscos associados às atividades importantes da prefeitura.	19	55%
	Inexistência de verificação de cumprimento das regras de controle interno estabelecidas.	22	65%
Princípio 8: A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.	Inexistência de procedimentos para identificar desvios, perdas ou furtos de bens.	30	88%

Tabela 11 - Fragilidades no Componente Avaliação de Risco

Princípios	Descrição do problema	Incidência	
		Número de municípios	Percentual
Princípio 9: A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.	Inexistência de mecanismos para identificar riscos decorrentes de fatores internos e externos à prefeitura.	33	97%
	Concentração de informações relevantes nas mãos de terceiros.	30	88%
	Concentração de informações relevantes nas mãos de poucas pessoas da área de planejamento, gestão financeira e controle interno.	33	97%

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na tabela a inexistência de planejamento estratégico, de gerenciamento dos recursos financeiros, do alcance dos objetivos e de procedimento para evitar a descontinuidade das ações planejadas pelos municípios, quando existentes. Também foi observada a concentração de informações relevantes nas mãos de terceiros ou nas mãos de poucas pessoas, fato que é agravado com a transferência da execução de processos críticos a empresas terceirizadas, geralmente escritórios de contabilidade e assessorias, os quais não sofrem qualquer tipo de acompanhamento administrativo. A inexistência de atividades formais para definição de objetivos, identificação e gestão de riscos pode resultar em desperdícios na aplicação dos recursos, na descontinuidade e na má prestação dos serviços públicos à população.

Destaca-se, ainda, que a elevada rotatividade dos agentes administrativos, quando ocorrem novas eleições, é uma das causas das diversas fragilidades desse componente, pois, a cada nova gestão, são estabelecidos novos objetivos e novas prioridades, esquecendo-se dos anteriores que, sequer, são formalizados. Aumenta os riscos, nos municípios, a prática de terceirização da gestão de processos chaves do município (planejamento, gestão financeira e controle interno), porque ficou demonstrada a escassez de mão de obra qualificada e a ausência de planos de capacitação, além de que muitos gestores desconhecem os normativos básicos da prefeitura bem como inexistem ações de avaliação e gestão de riscos.

A inexistência de planejamento, de identificação e de gestão dos riscos decorrentes de fatores externos e internos contribui para a ineficiência no gasto dos recursos públicos e para a descontinuidade das ações desenvolvidas pelos municípios. Ressalta-se que os trabalhos dos gestores municipais são desenvolvidos com base no empirismo; é uma gestão do tipo tentativa e erro. Portanto, os gestores adotam ações reativas após a ocorrência dos eventos, que, em sua maioria, são rotineiros e previsíveis, quando então são tomadas as medidas para solucionar os problemas originados desses eventos.

No componente Atividade de Controle, encontram-se as atividades materiais e formais realizadas pela gestão dos municípios para garantir que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia, visando ao alcance dos objetivos estabelecidos. Na Tabela 12, a seguir, são apresentadas as fragilidades desse componente.

Tabela 12 - Fragilidades no Componente Atividades de Controle

Princípios	Descrição do problema	Incidência	
		Número de municípios	Percentual
Princípio 10: A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.	Inexistência de instruções ou procedimentos formalizados referentes aos processos de trabalho das áreas de planejamento, gestão de recursos financeiros e controle interno.	33	97%
	Inexistência de mecanismos para proteção de acesso ou uso não autorizado de bens e informações importantes da prefeitura.	27	79%
	Inexistência de manuais, regimento interno, decretos e leis que estabeleçam as atividades de controle.	26	76%
	Inexistência de mecanismos formais para orientar os gestores na implementação de atividades de controle.	32	94%
	As atividades de controle adotadas pela prefeitura não são expressas em normativos nem relacionadas a objetivos.	31	91%
Princípio 11: A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.	Ausência de utilização de sistemas informatizados para controlar e proteger ativos e informações importantes para gestão.	31	91%
Princípio 12: A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.	Inexistência de mecanismos para comunicar aos servidores a missão, as metas, os valores e as estratégias da prefeitura.	34	100%
	Inexistência de mecanismos de controle e gestão da força de trabalho da prefeitura.	19	56%
	Inexistência de metodologia para separação das ações de solicitação de bens e serviços, de atesto de recebimento de bens e serviços e de pagamento pelos bens e serviços recebidos.	28	82%

Fonte: Dados da Pesquisa.

A inexistência de mecanismos mínimos de controle das atividades administrativas executadas pelos gestores e servidores nos municípios, principalmente nas áreas de planejamento, gestão financeira, gestão de recursos humanos e controle dos bens públicos, resulta no aumento da probabilidade da ocorrência de eventos prejudiciais à gestão dos municípios e, por consequência, prejudica diretamente a população.

Ressalta-se que a inexistência de instrução e procedimentos formalizados para os processos de trabalho das áreas de planejamento, gestão financeira e de controle interno é consequência também das constantes mudanças na estrutura de servidores dos municípios.

Isso porque a cada nova gestão entra um novo grupo de servidores, gerando a perda do conhecimento institucional. Ademais, essa situação é consequência da falta de servidores efetivos e capacitados para a realização das atividades administrativas mais relevantes nos municípios, que são desenvolvidas por agentes públicos com vínculo precário.

A consequência imediata da inexistência de implantação de atividades de controle, sejam manuais ou com o uso da tecnologia, é o descontrole. Ficou demonstrado pelas informações dos gestores que as atividades relacionadas aos processos administrativos são realizadas sem qualquer mecanismo de conferência por parte dos gerentes, resultando em retrabalho, desperdício, mau uso, servindo até mesmo, de incentivos para o cometimento de desvio dos recursos públicos.

Com relação ao componente Informação e Comunicação, os servidores devem ser providos de informações claras e tempestivas em relação às suas responsabilidades bem como qual o impacto que suas atividades têm e seu relacionamento com os demais trabalhos realizados no âmbito do município. As informações devem circular por todos os níveis e atingir todos os servidores (COSO, 2013). Na Tabela 13, a seguir, são apresentadas as fragilidades que foram identificadas nesse componente.

Tabela 13 - Fragilidades no Componente Informação e Comunicação

Princípios	Descrição do problema	Incidência	
		Número de municípios	Percentual
Princípio 13: A organização obtém ou produz e utiliza informações relevantes e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.	Inexistência de mecanismo para garantir que a informação relevante seja devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente.	22	65%
	Inexistência de mecanismo 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, projeto básico ou projeto executivo.	17	50%
	Ausência de interação entre as áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno para alcançar os objetivos priorizados pela prefeitura.	27	79%
Princípio 14: A organização comunica internamente informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, incluindo objetivos e responsabilidades pelo controle interno.	Ausência de mecanismos formais para garantir a ocorrência de comunicações internas eficazes a respeito dos processos de trabalho relativos às áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno.	30	88%
	Inexistência de mecanismos para comunicar os deveres específicos aos agentes administrativos, bem como suas funções em relação ao controle interno.	30	88%
	Ausência de métodos eficazes de comunicação para informar tempestivamente os gestores e servidores	24	71%

Tabela 13 - Fragilidades no Componente Informação e Comunicação

Princípios	Descrição do problema	Incidência	
		Número de municípios	Percentual
	a respeito de projetos e programas em andamento na prefeitura.		
	Inexistência 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.	31	91%
Princípio 15: A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.	Inexistência de um órgão de ouvidoria.	31	91%

Fonte: Dados da pesquisa.

A inexistência de mecanismos para garantir que as informações relevantes sejam identificadas, documentadas, armazenadas e comunicadas tempestivamente, a ausência de mecanismos para transmissão dos deveres e responsabilidades dos agentes administrativos, bem como a ausência de transmissão das informações operacionais e financeiras aos gestores de programas e convênios, para que executem os processos que administram, ampliam os riscos de inexecução das atividades, ou mesmo de execução deficitária. Isso é agravado pela ausência de interação entre as áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno que não trabalham juntas para alcançar os objetivos prioritizados no município. Também destaca-se a ausência de mecanismos para comunicação com o público externo, tendo em vista que, na maioria dos municípios, não existem uma ouvidoria, um canal de comunicação que proporcionem aos gestores ouvir os seus cidadãos ou mesmo os seus próprios servidores quanto à execução das políticas públicas e serviços prestados à população.

Observa-se que essas fragilidades são decorrentes do natural desconhecimento pelos gestores da necessidade de serem implantados mecanismos formais que garantam que as informações cheguem aos seus gestores e servidores responsáveis por conduzirem os diversos processos de trabalho no âmbito do município, o que resulta na instabilidade da gestão do quadro de pessoal. E, por fim, a inexistência de comunicação entre os setores tem por consequência a baixa eficiência na aplicação dos recursos públicos.

Já com relação ao componente Atividades de Monitoramento, são atividades gerenciais que devem ser desenvolvidas de forma contínua ou desenvolvidas por atores independentes, ou mesmo por combinação de ambos, com o objetivo de avaliar se a adequação e o

funcionamento dos controles internos estão de acordo com o planejado. Diante disso, a avaliação desse componente nos municípios permitiu identificar as seguintes fragilidades:

Tabela 14 - Fragilidades no componente Atividades de Monitoramento

Princípios	Descrição do problema	Incidência	
		Número de municípios	Percentual
Princípio 16: A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.	Inexistência de identificação dos pontos de controle dos processos de trabalho das áreas de planejamento e gestão financeira.	31	91%
	Ausência de normativos que enfatize aos gerentes dos projetos, programas e convênios que eles são os responsáveis pelo controle interno e pelo monitoramento das atividades de controle como parte de suas funções regulares	29	85%
	Inexistência de planos de avaliação dos sistemas de controle interno, que deveriam ser estabelecidos pelo órgão de controle interno da prefeitura.	32	94%
Princípio 17: A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e a alta administração, conforme aplicável.	Não realização de reuniões entre os agentes administrativos e chefes com o objetivo de avaliar a eficácia dos controles internos.	30	88%
	Os dirigentes das prefeituras não estimulam os servidores a identificarem os pontos fracos nos controles internos e a fazerem os relatos aos seus superiores.	34	100%
	Inexistência de plano de monitoramento estabelecido pelo órgão de controle interno.	29	85%

Fonte: Dados da pesquisa.

A inexistência de atividades de monitoramento afeta toda a estrutura do sistema de controles internos. O alto percentual de fragilidades constatadas no componente Atividade de Controle é fator contribuinte para aumentar o percentual de fragilidades no componente Atividades de Monitoramento. A lógica é simples: se inexistem atividades de controles, não há o que se monitorar. Essa inexistência de atividades de monitoramento compromete a expectativa de controle que deve existir nos gestores e servidores que conduzem os diversos processos de trabalho. Se isso não acontece, ampliam-se os riscos de má utilização de recursos, de perda e desvio de bens e de não execução das tarefas, até mesmo aquelas mais rotineiras.

Podem ser apresentadas como causas para a ausência de atividades de monitoramento, a inexistência de identificação dos pontos de controle dos processos de trabalhos que não são mapeados, a inexistência de normativos enfatizando que a responsabilidade por essa atividade é dos gerentes, a inexistência de plano de avaliação dos SCI pelas Controladorias, a falta de reuniões com os agentes administrativos e com os chefes de setores para avaliar os controles internos, a ausência de estímulos para que os servidores identifiquem os pontos fracos nos

controles internos e façam os relatos para as correções e, por fim, a falta de um plano de monitoramento estabelecido pela Controladoria.

Também podem-se atribuir essas fragilidades à falta de normativos básicos, bem como de planos de capacitação, acrescida da perda do capital intelectual quando da mudança de gestão e a ausência de conhecimentos básicos de gestão. É um alto risco para a gestão conceber atividades humanas desenvolvidas em grupo, sem atividades de controles e monitoramento da correta aplicação dessas atividades. Constata-se que a gestão nos municípios pesquisados ainda é baseada no empirismo e em métodos de tentativa e erro.

As fragilidades desse componente contribuem para reduzir a expectativa de controle nos gestores públicos e nos servidores, o que se configura em fator de incentivo para os desvios e a má aplicação dos recursos públicos. Ademais, a inexistência de atividades de monitoramento prejudica e afeta a confiabilidade em todo o sistema de controle interno.

Todas essas fragilidades apresentadas têm ligação direta com o mau funcionamento do órgão central dos sistemas de controle interno, ou seja, com as Controladorias Gerais dos municípios. Sem possuir as condições mínimas de funcionamento, não há como o sistema de controle interno funcionar dentro dos padrões mínimos exigidos no modelo do COSO. Na tabela a seguir, são apresentadas as fragilidades identificadas que prejudicam a capacidade institucional de as Controladorias Gerais dos municípios funcionarem:

Tabela 15 - Fragilidades na capacidade institucional das Controladorias Gerais dos Municípios

Componentes/Requisitos	Descrição do problema	Incidência	
		Número de municípios	Percentual
1. Instrumento legal de instituição das Controladorias Gerais dos Municípios	Ausência de legislação instituindo o sistema de controle interno e a Controladoria Geral do Município.	50	82%
	Inexistência de manuais para atuação dos servidores das Controladorias Geral do Município.	51	84%
	Inexistência de código de ética para os servidores da Controladoria Geral do Município.	52	85%
2. Posicionamento dentro da Estrutura Organizacional	Controladoria Geral do Município vinculada a outra secretaria municipal (Planejamento ou Finanças)	18	29%
	Controladoria Geral do Município não dispõe de infraestrutura para realizar as suas atividades.	38	62%
3. Recursos Humanos	Controladoria Geral do Município conta apenas com até dois servidores.	57	93%
	Inexistência de servidores efetivos, concursados, para área do controle interno.	56	92%
	Inexistência de plano de carreira para a área do controle interno.	55	90%
	Controladoria Geral dirigida por servidor sem nível superior completo.	7	11%
	Falta de pessoal preparado para realizar as atividades de uma Controladoria.	50	82%

Tabela 15 - Fragilidades na capacidade institucional das Controladorias Gerais dos Municípios

Componentes/Requisitos	Descrição do problema	Incidência	
		Número de municípios	Percentual
4. Recursos Financeiros e Materiais	Ausência de dotação orçamentária específica para a Controladoria Geral do Município.	33	54%
	Ausência de programas específicos para o combate à corrupção.	54	89%
	Inexistência de local adequado para funcionamento da Controladoria Geral do Município.	27	44%
	Ausência de materiais como equipamentos, máquinas fotográficas, notebooks e outros como veículos, para o funcionamento adequado da Controladoria Geral do Município	36	59%
	Inexistência de sistemas informatizados na Controladoria Geral do Município.	50	82%
5. Funcionamento da Controladoria Geral Municipal	Inexistência de planejamento das atividades da Controladoria Geral.	33	67%
	Ausência da realização de atividades típicas de uma controladoria.	33	67%
	Ausência de elaboração de relatórios pela Controladoria Geral.	42	69%
	Ausência de publicação dos relatórios elaborados pela Controladoria Geral quando gerados.	58	95%
	Inexistência de link na página da prefeitura para a Controladoria	56	92%

Fonte: Dados da pesquisa.

Aferiu-se a capacidade institucional das Controladorias Gerais, avaliando cinco requisitos: a existência de lei instituindo os SCI e as Controladorias Gerais, a definição da posição dentro da estrutura organizacional, os recursos humanos disponíveis para o desenvolvimento das atividades típicas de controle, a disponibilização de recursos financeiros e materiais mínimos para o funcionamento e as atividades que foram desenvolvidas pelas Controladorias nos últimos exercícios.

Os percentuais elevados de fragilidades nos municípios pesquisados revelam que muita coisa precisa avançar. A inexistência de uma legislação instituindo o SCI e as Controladorias fragilizam a gestão do município, que é uma pedra fundamental. O que existe hoje na maioria dos municípios é somente a criação de um cargo em comissão ocupado por um servidor que faz as vezes de uma Controladoria, servindo unicamente para assinar os documentos que são transmitidos ao TCE/AL, cumprindo uma formalidade para não gerar problemas para o prefeito, como aplicação de multas e reprovação das contas apresentadas. Também inexistem manuais que disciplinem a atuação desses servidores, bem como não há um código de ética.

Contribui também para a falta de atuação das Controladorias Gerais a ausência de infraestrutura mínima para o seu funcionamento, no que pese poucas Controladorias estarem

vinculadas a uma secretaria que tem outra área finalística, minando a autonomia desse importante órgão.

Outra fragilidade que compromete fortemente a capacidade institucional é a ausência de recursos humanos capacitados, com vínculo efetivo e com plano de carreira e de capacitação definidos, pois é possível desenvolver as atividades de controle sem pessoal qualificado e motivado. Também se identificou que algumas Controladorias são conduzidas por servidores que possuem apenas o segundo grau ou curso superior incompleto. Isso demonstra o nível de importância que os prefeitos dão ao SCI e às Controladorias.

Atrrelado a essas fragilidades, na maioria dos municípios pesquisados, verificou-se que as Controladorias Gerais não contam com recursos nas leis orçamentárias para o desenvolvimento de suas atividades, bem como não existem programas específicos para o controle interno nem para o combate à corrupção.

Isso tem impacto direto no funcionamento das Controladorias Gerais que não desenvolvem as atividades de avaliação dos sistemas de controle interno, gerando insegurança na gestão e na aplicação dos recursos públicos recebidos pelos municípios. Assim, as Controladorias não elaboram um planejamento para suas atividades e nem realizam as atividades típicas de controle interno.

Diante das fragilidades que foram apresentadas, podem-se sugerir ações e produtos que visem mitigar a maioria desses problemas, mas isso depende da vontade política dos prefeitos em estruturar o SCI e as Controladorias, observando a estrutura do modelo de controle interno do COSO 2013, aqui defendido. Diante disso, propõe-se, no mínimo, que os municípios:

a) No componente de Ambiente de Controle:

- estabelecer um Código de Ética e, em seguida, promover a sua divulgação com a capacitação dos servidores;
- estabelecer as comissões de Processo Administrativo Disciplinar para coibir os desvios;
- estabelecer um Regimento Interno bem como os normativos pertinentes no âmbito do município que descreva em detalhes as funções e responsabilidade de gestores e servidores públicos, principalmente em relação ao SCI;
- apresentar a estrutura organizacional de forma oficial por meio de organograma, com sua ampla divulgação para setores e para a sociedade;
- envidar esforços para internalizar e mapear os processos de trabalho críticos para gestão, definindo manuais e evitando a terceirização das áreas de planejamento, gestão financeira e de controle interno;

- estabelecer a segregação de funções com a separação das ações de solicitação de bens e serviços, de atesto de recebimento de bens e serviços e de pagamento pelos bens e serviços recebidos, bem como em relação às funções planejamento, gestão dos recursos e controle interno;

- estabelecer um plano de carreira para a área de controle interno para se combater a alta rotatividade de servidores;

- estabelecer um plano de capacitação para os servidores do controle interno e demais servidores que realizam as atividades de controle por todo a administração, inclusive as atividades de supervisão.

b) No componente Gestão de Riscos:

- estabelecer planejamento estratégico, tático e operacional para os municípios, definindo os seus objetivos e valores éticos;

- estabelecer a Gestão de Riscos no município, associando os riscos aos respectivos objetivos e criando as medidas de controle para mitigá-los;

- estabelecer um manual de gestão do patrimônio;

- estabelecer normas/rotinas que evitem a concentração de informações nas mãos de terceiros ou em mãos de poucas pessoas.

c) No componente Atividades de Controle:

- estabelecer um Manual das Atividades de Controle Interno, estabelecendo os instrumentos para atuação do órgão de controle interno, no cumprimento de sua missão institucional;

- estabelecer normativos que descrevam a autoridade, as responsabilidades e a atuação do órgão de controle interno municipal, bem como dos demais servidores responsáveis por executar as atividades de controle no dia a dia;

- estabelecer um Plano Diretor de Tecnologia da Informação que garanta o mínimo de segurança para proteger o acesso ou o uso de informações e de bens do município;

- dotar as Controladorias Gerais com sistemas informatizados que auxiliem na execução das atividades de controle;

- ao estabelecer o Planejamento estratégico, criar mecanismo para comunicação aos servidores sobre a missão, as metas, os valores e as estratégias estabelecidas;

- estabelecer uma política de gestão de recursos humanos, de forma a atrair, treinar, aconselhar, avaliar e reter talentos.

d) No componente Informação e Comunicação:

- estabelecer mecanismos de comunicações interna e externa que promovam a circulação de informações por todos os setores e níveis hierárquicos, e levem aos gestores e servidores informações tempestivas para a tomada de decisão;
- estabelecer ouvidoria pública para servir de canal de comunicação com o cidadão.

e) No componente Atividades de Monitoramento:

- após mapeados os processos, fazer a identificação dos pontos de controle dos processos de trabalho, principalmente das áreas de planejamento, gestão financeira;
- estabelecer plano de monitoramento das recomendações emitidas por órgãos de controle externo ao município;
- a Controladoria Geral deve estabelecer plano de monitoramento das atividades de controle interno e de avaliação do sistema de controle interno.

Para que a Controladoria Geral do município possa desempenhar o seu papel, o prefeito precisa assegurar as condições mínimas de sua existência, a começar pela instituição legal do SCI e da CGM. Sua posição deve estar no mesmo nível de secretaria e com uma remuneração digna. Concursos devem ser realizados para contratação de servidores efetivos para a área de controle, garantindo as condições financeiras para que realizem as atividades com dotações orçamentárias específicas, valorizando o controle e dando as condições mínimas de combate à corrupção no âmbito dos municípios.

A aplicação da metodologia do COSO 2013 para avaliar os sistemas de controle internos dos municípios do Estado de Alagoas permitiu-se que fosse feita uma comparação entre os municípios estudados e verificar os níveis de maturidade dos sistemas de controle interno existentes. O principal benefício esperado com essa comparação e utilização do modelo do COSO 2013 é a sua utilização como parâmetro para as administrações municipais adotarem iniciativas que visem aprimorar as suas estruturas de controles internos e incentivar os municípios a um contínuo aperfeiçoamento de suas estruturas, de forma que esse aperfeiçoamento traga a solução para as fragilidades identificadas e que possa contribuir para que os controles internos nas prefeituras proporcionem a segurança razoável para o alcance de seus objetivos, bem como eles passem a gerar informações fidedignas a serem divulgadas e utilizadas na tomada de decisão.

Também é um benefício da avaliação a oportunidade de estruturação dos sistemas de controle interno a partir de um modelo mundialmente aceito, que está voltado para se evitar a ocorrência de erros, fraudes, desvios e também o combate à corrupção. O Estado de Alagoas

sempre aparece nos noticiários dos jornais locais e nacionais com vários casos de corrupção que vão se tornando emblemáticos.

Vislumbram-se como possíveis desdobramentos deste trabalho, já com iniciativas concretas por parte de alguns gestores, a mudanças na legislação para aplicar o modelo de estrutura de controles internos do COSO. Já se contribuiu ao longo da pesquisa com a elaboração de um projeto de lei municipal instituindo o SCI e a Controladoria Geral de Palmeira dos Índios com base na estrutura do COSO. Esse projeto aprovado pela Câmara de Vereadores e sancionado pelo prefeito, resultou na Lei nº 2.142, de 02 de junho de 2017, a qual pode ser consultada no *site* do município.

Espera-se que, a partir desse diagnóstico, os municípios pesquisados incorporem novas práticas conforme foi sugerido, e que novas avaliações possam ser feitas, como, por exemplo, pelo TCE/AL, ou por outros pesquisadores, para aferir se houve o desenvolvimento das estruturas de controle interno, bem como se houve avanço na escala de níveis de maturidade, com a incorporação das medidas que foram prescritas neste trabalho.

REFERÊNCIAS

ABANESE, Robert. **Managing**: toward accountability for performance. 3ª ed. Homewood, Illinois: Irwin, 1981.

AIA - American Institute of Accountants. **Internal Control: Elements of a Co-ordinated System and its Importance to Management and the Independent Public Accountant**. New York: AIA, 1949. Disponível em:
<<http://clio.lib.olemiss.edu/cdm/ref/collection/aicpa/id/128102>>. Acesso em 09 jan. 2017.

ALAGOAS. **Constituição do Estado de Alagoas de 1989**: promulgada em 5 de outubro de 1989: atualizada até a emenda nº 38/2010. Coordenação de Maria de Fátima Medeiros Tavares. - 3. ed. rev. e ampl. Maceió: Governo do Estado de Alagoas, 2013.

ALBÊLO, Ricardo Turíbio Mota. **Controle Interno na Administração Pública municipal**: estudo de caso da Prefeitura de PANELAS-PE. 2007. 213 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública), Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2007.

ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ARAÚJO, Jaqueline Gomes Rodrigues de. **Controle interno na perspectiva do Framework COSO ERM**: um estudo na Universidade Federal da Paraíba. 2014. 113 p. Dissertação (Mestrado em Economia) - Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, 2014.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). **NBR. ISO 31000:2009** - Gestão de Riscos – Princípios e Diretrizes. 1.ed. 2009. Disponível em:
<<http://iso31000.net/norma-iso-31000-de-gestao-de-riscos/>>. Acesso em: 25 out. 2016.

ATLAS DE DESENVOLVIMENTO HUMANO. Brasil, 2010. Disponível em:<Disponível em:<<http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/ranking>>. Acesso em: 27/03/2017.

ATRICON - Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. Resolução nº 04/2014, de 6 ago. 2014. **Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon nº 3.302/2014, relacionadas à temática “Controle interno: instrumento de eficiência dos Tribunais de Contas”**. Disponível em: < http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2014/08/ResolucaoAtricon_04-2014_DCE3202_SCITCs.pdf>. Acesso em: 01 mar. 2017.

ATTIE, W. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 6ª ed. – 4ª reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

BALBE, Ronald da Silva. **Controle interno e o foco nos resultados**. Belo Horizonte: Fórum, 2013. 277 p. ISBN 978-85-7700-793-6.

BARROS, Célio da Costa; MINEIRO, Diego Padilha de Siqueira; DORNELES, Jose Carneiro; COUTINHO, Reginaldo de Sousa. Avaliação dos sistemas de controles internos dos municípios do estado de Roraima. In: Congresso ANPCONT, 9., 2015, Curitiba. **Anais...** ANPCONT, 2015. Disponível em: <http://congressos.anpcont.org.br/ix/anais/artigo/cpt-081-avaliacao-dos-sistemas-de-controles-internos-dos-municipios-do-estado-de-roraima>. Acesso: 22 fev. 2017.

BERGUE, Sandro Trescastro. **O Conceito de Aliança Estratégica no Campo do Controle da Administração Pública:** o Tribunal de Contas e o Controle Interno Municipal. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA-ENAPG, 2008, Salvador. Anais eletrônicos... Disponível em: < http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2008/2008_ENAPG250.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2016.

BLUMEN, Abrão. **Controle interno como suporte estratégico de governança no setor público.** Coordenação: Valmir Leôncio e Eurípedes Sales. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

BOCA DA MATA. Lei Delegada nº 638, de 07 de março de 2013. **Dispõe sobre a reestruturação funcional e a competência genérica dos órgãos da administração pública municipal e dá outras providências.**

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria:** sistematização à luz da teoria e da *práxis*. 2006. 352 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal.** 3ª ed. Curitiba: Juruá, 2014.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria.** Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002. 986p.

BRASIL. Lei 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, Brasília, 4 mai. 1964.

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.** Disponível em:< <http://www.planalto.gov.br/ccivil/decretolei/Del0200.htm>>. Acesso em: 18 nov. 2016.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 fev. 2017.

_____. **Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000.** Legislação Administrativa. 3. ed. p. 408/425. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005.

_____. Decreto nº 3.591, de 6 de setembro 2000. **Regulamenta a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira e dá outras providências.** Legislação Administrativa. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8420.htm>. Acesso: em 26 fev. 2017.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. **Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 17 fev. 2017.

_____. Decreto nº 8.420, de 18 de março 2015. **Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.** Legislação Administrativa. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso: em 26 fev. 2017.

_____. Instrução Normativa Conjunta 01, de 10 de maio de 2016. **Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal.** Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=14&data=11/05/2016>>. Acesso em 26 fev. 2017

CAPOVILLA, Ricardo Augusto. **Análise das estruturas de controle interno de organizações governamentais por meio de modelo de maturidade.** Dissertação (mestrado) – Universidade de Brasília. Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis e Atuariais – FACE. Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN). Orientador: Prof. Dr. Rodrigo de Souza Gonçalves. 2016. – Brasília, DF, 2016. 249 p. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/21318/1/2016_RicardoAugustoCapovilla.pdf. Acesso em: 04 nov. 2016.

CASELL, Catherine; SYMON, Gillian. **Qualitative methods in organizational research.** London: Sage Publications, 1994.

CASTRO, Rodrigo Pironi Aguirre de. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial.** 3ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **Organização do sistema de controle interno municipal.** ed. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2007. Disponível em: < http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cont_int_mun.PDF>. Acesso em 12 fev. 2017.

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Resolução CFC nº. 1.135/2008. **Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno.** Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em 27 fev. 2017.

Controladoria Geral da União (CGU) e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016. **Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal.** Brasília: CGU, 2016. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf>. Acesso em: 01 out. 2016.

Controladoria Geral da União (CGU). Instrução Normativa/SFC 01, de 06 de abril de 2001. **Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.** Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2016.

_____. **Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão:** orientações para o gestor municipal. - 3ª ed. - Brasília: CGU, 2013. 80p. ISBN 978-85-61770-06-8

_____. **Operações Especiais.** Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/acoes-investigativas/operacoes-especiais/operacoes-especiais>>. Acesso: 22 fev. 2017.

_____. **Painel Municípios.** Brasília, 2017. Disponível em: <<http://paineis.cgu.gov.br/index.htm>>. Acesso em: 30 mar. 2017.

COELHO, Jerri Eddie Xavier. **O controle interno na perspectiva constitucional.** In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinícius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coords.). *Controladoria no setor público.* Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 61-73.

Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI). **Panorama do Controle Interno no Brasil.** Organizadores Roberto Paulo Amoras, Gustavo Gonçalves Ungaro, Olavo Gomes Pereira, Norma Conceição Melo Lima da Rocha e Raphael Rodrigues Soré. 2ª ed. – Brasília, CONACI, 2016. 348 p. Disponível em: <<http://conaci.org.br/conaci-em-acao/>>. Acesso em: 03 mar. 2017.

_____. **Projeto cidade ética e transparente-CET.** Brasília, CONACI, 2013. 6 p. Disponível em: <<http://conaci.org.br/projeto-cidade-etica-e-transparente-cet-cartilha-prefeituras/>>. Acesso em: 03 fev. 2017.

Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). **Internal Control - Integrated Framework.** United States of America: COSO, 1992. Disponível em: <<http://www.coso.org/ICIntegratedFramework-summary.htm>>. Acesso em: 20 set. 2016.

_____. **Enterprise Risk Management - Integrated Framework.** Executive Summary. United States of America: COSO, 2004. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf>. Acesso em: 1º out. 2016.

_____. **Gerenciamento de Riscos Corporativos: estrutura integrada.** Sumário executivo. Tradução: PricewaterhouseCoopers, COSO, Audibra. Nov. 2006.

_____. **Controle Interno - Estrutura Integrada: Estrutura e Anexos.** Tradução da PriceWaterhouseCoopers. Estados Unidos da América: COSO, 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil:** teoria e prática. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CRESSEY, Donald R. **Other people's money**: a study in the social psychology of embezzlement. Glencoe, Illinois: The Free Press, 1973.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios**. São Paulo: Atlas, 2003.

CRUZ, Maria do Carmo Meirelles Toledo; SPINELLI, Mário Vinícius Claussen; SILVA, Thomaz Anderson Barbosa; CARVALHO, Marco Antônio Teixeira. Controle interno em municípios brasileiros: uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria-Geral da União. **Revista de Gestão Pública**, v. 3, n. 2, p. 297-328, 2014. Disponível em: < <https://scholar.google.com.br>>. Acesso em 01 mar. 2017.

CURTIS, Bill; HEFLEY, William E.; MILLER, Sally. (1995). **Overview of the people capability maturity model**. Software Engineering Institute / Carnegie-Mellon University. Pittsburgh, Pennsylvania. Disponível em: <http://www.sei.cmu.edu/pub/documents/95.reports/pdf/mm001.95.pdf> . Acesso em: 13 fev. 2017.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Manual de controles internos**: desenvolvimento e implantação, exemplos e processos organizacionais. São Paulo: Atlas, 2010.

FAYOL, Henry. **Administração Industrial e Geral**: previsão, organização, comando, coordenação, controle. Tradução para o português de Irene de Bojano e Mário de Souza. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 1989.

FERNANDES, Fabiana Silva. **Capacidade institucional**: uma revisão de conceitos e programas federais de governo para o fortalecimento da administração pública. Cadernos EBAPE. BR, v. 14, n. 3, p. 695-704, 2016.

FLICK, Uwe. **Introdução à pesquisa qualitativa**. Tradução Joice Elias Costa. 3ª ed, Porto Alegre: Artmed, 2009.

FONTOURA, Tarcísio Neves da. **Modelagem de um Sistema de Controle Interno para Municípios com até cinquenta mil habitantes do Estado do Rio Grande do Sul**. 2006. 90 f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ª ED. São Paulo: Atlas, 2008.

GLOCK, José Osvaldo. **Sistema de Controle Interno na Administração Pública**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2015.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública**. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

HARMON, Paul. Application Evaluating an Organization's business Process maturity. **BTtrends**, March 2004. Disponível em: <http://www.bptrends.com/publicationfiles/03-04%20NL%20Eval%20BP%20Maturity%20-%20Harmon.pdf>>. Acesso em 16 out. 2016.

HAY, David. Internal Control: How It Evolved in Four English – Speaking Countries. **Accounting Historians Journal**, v. 20, n. 1, 1993. Disponível em: <<http://www.accountingin.com/accounting-historians-journal/volume-20-number-1/internal-control-how-it-evolved-in-four-english-speaking-countries/>>. Acesso em: 1º jan. 2017.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **Divisão do Brasil em mesorregiões e microrregiões geográficas**. Rio de Janeiro: IBGE, 199. Disponível em: <http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/monografias/GEBIS%20-%20RJ/DRB/Divisao%20regional_v01.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2017.

_____. **Divulga as estimativas populacionais dos Municípios em 2016**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2016/default.shtm>>. Consultado em: 23 fev. 2016.

International Federation of Accountants (IFAC). **Study 13 - Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**. 2001. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>>. Acesso em: 5 jan. 2017.

INGRAHAM, Patricia W. **In pursuit of performance: Management systems in state and local government**. JHU Press, 2007. Baltimore: The Johns Hopkins University Press.

Institute of Internal Auditors (IIA). **Normas internacionais para a prática profissional da auditoria interna**, Rev. out. 2010. Tradução IIA Brasil. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/images/down/IPPF2011/IPPF_Normas_01_11.pdf>. Acesso em: 1º fev. 2017.

International Organization of Supreme Audit Institutions (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: 21 abr. 2016.

_____. **GOV 9130 Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector. Further Information on Entity Risk Management**. PSC Subcommittee on Internal Control Standards. 2007. Disponível em: <<http://psc.rigsrevisionen.dk/composite-218.htm>>. Acesso em 21 mar. 2017.

_____. **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público**. Tribunal de Contas do Estado da Bahia, Salvador, Série Traduções, n. 13, 2007.

IT GOVERNANCE INSTITUTE. **CobiT® 4.1. Modelo; Objetivos de Controle; Diretrizes de Gerenciamento; Modelo de Maturidade**. ITGI: 2007, tradução e revisão do Projeto CobiT-BR. Disponível em <<http://www.isaca.org/Knowledge-Center/cobit/Documents/cobit41-portuguese.pdf>>. Acesso em: 26 fev. 2017.

JENSEN, Michael C. The Modern Industrial Revolution, Exit, and The Failure of Internal Control Systems. **The Journal of Finance**, July, 1993. Disponível em: <https://pdfs.semanticscholar.org/412c/18331b07dd2433635e940dda65406c5b6959.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2017.

LAKIS, V.; GIRIŪNAS, L. The concept of internal control system: theoretical aspect. **EKONOMIKA**. v.91, n. 2, p.142-152, 2012.

LIMA NETO, Ruitá Leite de. **O momento de atuação do controle interno no âmbito do Poder Executivo Federal**: reflexões acerca das propostas do Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal e entes de colaboração. In: BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo (Coord.) *Controle Interno: estudos e reflexos*. Belo Horizonte: Fórum, 2013. P.151-167. ISBN 978-85-7700-789-9

MACHADO JR., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei nº. 4320/64 comentada**. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. In: *Fundamentos de metodologia científica*. Atlas, 2010

MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de Administração Pública**: foco nas instituições e ações governamentais. São Paulo: Atlas, 2008.

MEGGINSON, Leon C.; MOSLEY, Donald C.; PIETRI Jr, Paul H. **Administração**: conceitos e aplicações. São Paulo: Harper & How do Brasil, 1986.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42ª Ed., atual., Malheiros Editores: 2015.

MICHAELIS. **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 2010. Disponível em: < <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>>. Acesso em 16 nov. 2016

OLIVIERI, Cecília; BALBE, Ronald da Silva. **Desenvolvimento institucional do controle interno brasileiro**: construção político-institucional e aliança entre políticos e burocratas. In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coords.). *Controladoria no setor público*. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 75-91. ISBN 978-85-450-0151-5.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. Saraiva, 2002.

PETROVITS, Christine.; SHAKESPEARE, Catherine.; SHIH, Aimme. **The causes and consequences of internal control problems in nonprofit organizations**. 2009. Disponível em: < <http://pbfea2005.rutgers.edu/20thFEA/AccountingPapers/Session4/Petrovits,%20Shakespeare,%20and%20Shih.pdf>>. Acesso em 11 dez. 2016.

PRADO, Darci Santos do. **Maturidade em gerenciamento de projetos**. Nova Lima: indg Tecnologia e serviços Ltda. 2ª ed. 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1989.

RONCALIO, Michele Patricia. **Controle interno na administração pública municipal** [dissertação]: um estudo sobre a organização e a atuação de órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções

estabelecidas na Constituição Federal. Orientador, Luiz Albeton, - Florianópolis, SC, 2009. 195 f.:

SANTOS, Franklin Brasil; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. **Do paradoxo à efetividade** – a controladoria pública como instrumento de um Estado mais eficiente e uma sociedade mais participativa. In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coords.). Controladoria no setor público. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 375-392. ISBN 978-85-450-0151

SANTOS, Franklin Brasil; SOUZA, Kleberon Roberto de. **Avaliação de controles internos em prefeituras: um caso prático na assistência farmacêutica.** In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coords.). Controladoria no setor público. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 269-289. ISBN 978-85-450-0151-5.

_____. **Como Gerenciar Riscos na Administração Pública: estudo prático em licitações.** Curitiba: Editora Negócios Públicos, 2017.

SILVEIRA, Victor Natanael Schwetter. Modelos Multiestágios de Maturidade: um Breve Relato de sua História, sua Difusão e sua Aplicação na Gestão de Pessoas por meio do People Capability Maturity Model (P-CMM). **Revista de Administração Contemporânea**, v. 13, n. 2, p. 228, 2009. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/rac>. Acesso em: 01 dez. 2016.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Controladoria e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2011.

SOUSA, Rossana Guerra de. **A eficácia dos sistemas de controle interno a partir do modelo de monitoramento do COSO.** In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coords.). Controladoria no setor público. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 317-341. ISBN 978-85-450-0151-5.

SUZART, Janilson Antonio da Silva; MARCELINO, Carolina Venturini, ROCHA, Joseilton Silveira. As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria versus prática. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 14, n. 1, p. 44-56, 2011. Disponível em: <<https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/265>>. Acesso em 06 mar. 2016.

TARTANUS, Lukasz. Business Process Maturity in Polish Organizations. 2016. **BPtrends**. Publicado em 06 fev. 2017. Disponível em: <<http://www.bptrends.com/category/archives/articles/>>. Acesso em: 16 abr. 2017.

Tribunal de Contas da União (TCU). Acórdão nº 104/2005 - Plenário. 2015. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/*/KEY%3AACORDAO-COMPLETO-1353806/DTRELEVANCIA%20desc/false/1>. Acesso em 21 fev. 2017.

_____. Acórdão nº 1074/2009, Plenário. Relator: Ministro Weder de Oliveira. Diário Oficial da União, Brasília, 22 maio 2009a. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/*/KEY%3AACORDAO-COMPLETO-1128691/DTRELEVANCIA%20desc/false/1>. Acesso em: 23 fev. 2017.

_____. Acórdão nº 568/2014 - Plenário. 2014. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/*/KEY%3AACORDAO-COMPLETO-1299441/DTRELEVANCIA%20desc/false/1>. Acesso em 21 fev. 2017.

_____. Curso de avaliação de controles internos. Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Bruno Medeiros Papariello. 2. ed. – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012. 43 p.

_____. Glossário de Termos do Controle Externo. 2012. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/Glossario_termos_ce.pdf>. Acesso em 01 fev. 2017.

_____. Instrução Normativa — TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Brasília, 2010.

Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL). Instrução Normativa nº 03/2011, de 17 nov. 2011. Dispõe sobre a criação, a implantação, a manutenção e a coordenação de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Municipais e dá outras providências. Maceió. Disponível em: <http://www.tce.al.gov.br/sicap/docs/TCEAL003_2011-De17Novembro2011.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2016.

Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso (TCE/MT). Resolução Normativa nº 26/2014, de 18 fev. 2014. Aprova os requisitos, o conceito e a estrutura da referência do sistema de controle interno dos fiscalizados. Cuiabá. Disponível em: <<http://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00049214/026-2014.pdf>>. Acesso em: 01 mar. 2017.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo, Atlas, 1987.

United States General Accounting Office (GAO). **Internal Control Management and Evaluation Tool**. 2001. Disponível em: <<http://www.gao.gov/products/GAO-01-1008G>>. Acesso em: 1º nov. 2016.

_____. **Standards for Internal Control in the Federal Government (The Green Book)**. 2014. Disponível em: <<http://www.gao.gov/products/GAO-14-704G>>. Acesso em: 1º out. 2016.

URDANG, L., & FLEXNER, S. B. (1968). **The Random House dictionary of the english language**: College edition. New York: Random House.

VERGARA, Sylvia Constant. **Método de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Métodos de coleta de dados no campo**. São Paulo: Atlas, 2009.

VIDAL, Josep Pont. Uma observação autorreferencial na Defensoria Pública do Estado do Pará. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, v. 2, n. 1, p. 85-98, 2013. ISSN online: 2238-8893. Disponível em: <<http://www6.unama.br/seer/index.php/aos/article/viewFile/53/29>>. Acesso em: 13 mar 2017.

VINNARI, Eija; SKÆRBÆK, Peter. The uncertainties of risk management: A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 27, n. 3, p. 489-526, 2014.

WRIGHT, Gabriel Aragão. As funções da controladoria no setor público: a percepção de quem faz a Controladoria Geral da União. In: CONGRESSO CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 13., 2013, São Paulo. **Anais...** São Paulo. 2013. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos132013/207.pdf>> Acesso em: 06 mar. 2017.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookmann, 2015.

APÊNDICE A - Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI)

CARTA DE APRESENTAÇÃO

Senhor Prefeito,

1. Cumprimentando-o cordialmente, reporto-me a Vossa Excelência para solicitar a sua participação como respondente na pesquisa que está sendo realizada no âmbito do curso de Mestrado Profissional em Administração, realizado por meio de convênio entre a Universidade Federal da Bahia e a Controladoria Geral da União (CGU).
2. O objetivo é pesquisar e avaliar o sistema de controle interno quanto aos aspectos de funcionamento, estrutura, normatização, bem como a atuação do Controle Interno, comparando com a metodologia do COSO (Controle interno – Estrutura Integrada) do Comitê das Organizações Patrocinadoras.
3. Assim, solicito por gentileza que Vossa Excelência selecione, para cada pergunta abaixo, apenas uma das quatro respostas possíveis. Todas as perguntas deverão ser necessariamente respondidas pelo(a) Senhor(a).
4. Informo-lhe que é assegurada a não divulgação da identificação do respondente e que as informações e documentos não serão disponibilizadas a outros órgãos.
5. Desde já agradeço pelas informações fornecidas e disponibilizo os seguintes meios para contato com o pesquisador para esclarecimentos adicionais: (Nome, e-mail, Endereço, e telefone)

Cordialmente,

Fulano de tal
Pesquisador

**QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS (QACI)
COSO (Controle Interno - Estrutura Integrada)**

1. AMBIENTE DE CONTROLE		
Demonstra comprometimento com a integridade e os valores éticos		
Princípio 1: A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.		
Questão	Resposta	Utilize para detalhes que julgar necessários
1. Existe código de ética/conduita formalizado?	<input type="checkbox"/> Não.	
	<input type="checkbox"/> Não, mas já foi confeccionado e aguarda aprovação.	
	<input type="checkbox"/> Sim, mas é desconhecido pelos agentes administrativos e não é aplicado.	
	<input type="checkbox"/> Sim, é aplicado e os agentes administrativos têm plena noção de que desvios são punidos de forma adequada.	
2. A prefeitura adota mecanismos adequados para coibir desvios de natureza disciplinar?	<input type="checkbox"/> Não.	
	<input type="checkbox"/> Não, apesar de haver mecanismos formalizados, eles não são aplicados quando necessário.	
	<input type="checkbox"/> Sim. Quando necessário, são instaurados e concluídos procedimentos administrativos disciplinares e/ou sindicâncias, mas seus resultados não são amplamente comunicados a toda a prefeitura.	
	<input type="checkbox"/> Sim, os procedimentos administrativos disciplinares e/ou sindicâncias são instaurados e concluídos, quando necessários, e os resultados amplamente divulgados de forma que todos tenham conhecimento.	
3. A prefeitura adota mecanismos para os agentes administrativos declarem explicitamente se estão observando o código de conduta estabelecido?	<input type="checkbox"/> Não há código de conduta.	
	<input type="checkbox"/> Não há conhecimento pelos agentes administrativos do código de conduta, apesar de formalmente instituído pela prefeitura.	
	<input type="checkbox"/> Sim, mas a declaração é meramente formal. O código de conduta não é observado e não há qualquer sanção aplicada pela administração.	
	<input type="checkbox"/> Sim. Os agentes administrativos reconhecem o código de conduta como um dever-ser de agir e os desvios são apurados e sancionados, quando necessário.	
Cumprir a responsabilidade de supervisão		
Princípio 2: A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.		
Questão	Resposta	Utilize para detalhes que julgar necessários
4. A prefeitura possui organograma formalmente estabelecido?	<input type="checkbox"/> Não.	
	<input type="checkbox"/> Não, mas esse documento já foi elaborado e aguarda aprovação.	
	<input type="checkbox"/> Sim, mas esse documento não é conhecido pelos agentes administrativos.	
	<input type="checkbox"/> Sim e esse documento é de conhecimento comum.	
5. Um organograma é fornecido aos chefes de setor ou serviço em todos os níveis?	<input type="checkbox"/> Não.	
	<input type="checkbox"/> Não, mas ele está disponível em vários meios (como site da prefeitura e mural do gabinete do prefeito).	
	<input type="checkbox"/> Sim, ele é fornecido aos chefes, porém está desatualizado.	
	<input type="checkbox"/> Sim, ele é fornecido e está atualizado.	
6. A prefeitura possui	<input type="checkbox"/> Não.	

regimento interno formalmente estabelecido?	<input type="checkbox"/>	Não, mas já foi confeccionado e aguarda aprovação.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas está desatualizado.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, e esse documento é de conhecimento comum e está atualizado.	
7. A prefeitura possui estrutura orgânica de controle interno formalmente estabelecida?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas já foi elaborado o normativo/projeto de lei, que aguarda aprovação.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas o órgão de controle não está dotado de estrutura material e nem agentes administrativos suficientes para realização dos trabalhos sob sua responsabilidade.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há órgão de controle interno estabelecido, dotado de estrutura material adequada e de agentes administrativos ocupantes de cargo efetivo da prefeitura.	
8. Há normativo ou lei que vincule diretamente o órgão de controle interno ao prefeito?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas o normativo já foi elaborado e aguarda aprovação.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas os gestores têm adotado estratégias para contornar a atuação do órgão de controle interno.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, existe o normativo, o órgão de controle interno atua de maneira independente nos processos de sua competência.	
9. O responsável pelo controle interno se comunica diretamente com o prefeito e detém autonomia no exercício de suas atribuições?	<input type="checkbox"/>	Não existe órgão de controle interno na prefeitura.	
	<input type="checkbox"/>	Não, Apesar de existir órgão de controle interno, o responsável por ele está subordinado a um secretário municipal e não possui autonomia.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, o responsável está formalmente subordinado diretamente ao prefeito, mas não possui autonomia em seus posicionamentos.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, o responsável está formalmente subordinado diretamente ao prefeito e suas orientações são observadas e aplicadas pelos gestores e agentes administrativos da prefeitura.	
10. É realizada uma supervisão qualificada e contínua pelos dirigentes para garantir a consecução dos objetivos da prefeitura e a regularidade das operações?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas os agentes administrativos praticam suas ações de acordo com as normas estabelecidas nos normativos internos.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas a supervisão realizada é superficial e não contribui no atingimento dos objetivos estabelecidos pela prefeitura.	
	<input type="checkbox"/>	Sim e essa supervisão contínua dos dirigentes e chefes tem permitido ajustes na estratégia e correto atingimento dos objetivos estabelecidos.	
11. A prefeitura estabelece de forma clara as funções e responsabilidades dos chefes no controle das operações sob sua supervisão?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não estabeleceu, mas as atividades rotineiras só são realizadas com supervisão e aprovação direta dos chefes de setor.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas as avaliações e controles realizados pelos chefes de setor ainda são superficiais e rotineiramente são detectados erros de procedimentos.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, os chefes de setor supervisionam adequadamente as funções sob sua responsabilidade e estimulam os subordinados a observar e melhorar o controle sobre as operações.	

Estabelece a estrutura, a autoridade e a responsabilidade

Princípio 3: A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis

de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
12. As operações de contabilidade financeira e orçamento são consideradas essenciais para o bem-estar financeiro da prefeitura?	[]	Não, as operações contábeis são totalmente terceirizadas e não há qualquer controle por parte da prefeitura.	
	[]	Não, mas há agentes administrativos da prefeitura que exercem algum controle sobre a veracidade das informações.	
	[]	Sim, há setor formalmente instituído para realizar a validação das operações, mas os agentes administrativos da área não são capacitados.	
	[]	Sim, há setor formalmente instituído para realizar a validação das operações, e os agentes administrativos da área são capacitados e integrantes do quadro da prefeitura (concursados).	
13. Os chefes de setor ou serviço das áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno dominam os processos de trabalho sob sua responsabilidade direta?	[]	Não.	
	[]	Não, mas há manuais que especificam os processos de trabalho e há controle pelos superiores.	
	[]	Sim, mas há poucos servidores na área, situação que obriga os chefes a operacionalizar e concentrar alguns processos de trabalho.	
	[]	Sim, eles orientam, revisam e treinam os seus subordinados.	
14. Há segregação de funções nos processos relativos às áreas de planejamento, gestão dos recursos financeiros e controle interno?	[]	Não, um único setor concentra os processos de planejamento, execução e controle.	
	[]	Não, um único setor concentra os processos de planejamento, execução e controle, mas as atividades são desempenhadas por pessoas diferentes.	
	[]	Sim, há segregação nos processos de planejamento, execução, mas o controle não é realizado.	
	[]	Sim, há definição nos normativos segregando os setores demandante, executor, responsável pelo pagamento e controlador.	
Demonstra comprometimento com a competência			
Princípio 4: A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
15. A prefeitura possui plano de carreira, cargos, remuneração e salários aprovado por lei?	[]	Não.	
	[]	Não, mas já foi elaborado e aguarda aprovação.	
	[]	Sim, mas não são realizados concursos para preenchimento dos cargos efetivos.	
	[]	Sim e a maioria dos agentes administrativos são integrantes da carreira (concursados).	
16. Há quadro de lotação próprio para as áreas de planejamento, de gestão financeira dos recursos e de controle interno?	[]	Não, e os agentes administrativos que ocupam essas áreas são todos terceirizados.	
	[]	Não, mas há pelo menos dois agentes administrativos da prefeitura que trabalham nesses setores, sendo os demais agentes administrativos, em sua maioria, terceirizados (celetistas ou temporários).	
	[]	Sim, mas os cargos são, em sua maioria, ocupados por servidores não pertencente à carreira da própria prefeitura (cargos em comissão).	
	[]	Sim e os cargos são ocupados majoritariamente	

		por servidores da carreira oriundos do quadro da prefeitura.	
17. A prefeitura evita a rotatividade de pessoal das áreas de planejamento, de gestão financeira dos recursos e de controle interno?	[]	Não, a prefeitura não as reconhece como áreas-chaves ao alcance dos objetivos estabelecidos.	
	[]	Não, mas a prefeitura tem buscado repor, de forma rápida, eventuais saídas de agentes administrativos.	
	[]	Sim, mas essas áreas não possuem o quantitativo adequado de agentes administrativos.	
	[]	Sim, a prefeitura investe em capacitação e melhoria nas condições de trabalho dos servidores dessas áreas e possui quantitativo adequado.	
18. Há um plano de capacitação para os servidores das áreas de planejamento, gestão financeira dos recursos e controle interno?	[]	Não.	
	[]	Não, mas os servidores que trabalham nessas áreas são selecionados de acordo com a formação profissional.	
	[]	Sim, mas esse plano não é aplicado.	
	[]	Sim e é aplicado.	
Reforça a responsabilidade pela prestação de contas			
Princípio 5: A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
19. As descrições das responsabilidades são conhecidas pelos chefes de setor ou serviço em todos os níveis?	[]	Não.	
	[]	Não, mas estão disponíveis em normativos de fácil acesso.	
	[]	Sim, mas há necessidade de atualização dos normativos.	
	[]	Sim, são conhecidas e as responsabilidades estão atualizadas de acordo com a estrutura física atual.	
20. A distribuição das competências entre os setores é adequada, de modo que as áreas que exercem as atividades de gestão (planejar, dirigir e organizar) sejam diferentes das que exercem atribuições de controle?	[]	Não há distribuição clara de competências entre as áreas.	
	[]	Não há distribuição clara, mas as atribuições e competências das áreas relativas à gestão estão corretamente separadas.	
	[]	Sim, a competência está adequadamente distribuída, mas a gestão e o controle não trabalham de forma harmônica.	
	[]	Sim e os gestores e controladores se reconhecem como responsáveis pelo sucesso no atingimento dos objetivos propostos.	
21. Os dirigentes e chefes de setor ou serviço entendem suas responsabilidades em relação ao sistema de controle interno das operações?	[]	Não entendem e acreditam que o sistema de controle interno é de responsabilidade de outros.	
	[]	Não, mas adotam a estratégia de concentrar em setor/pessoa a análise e o controle das operações sob sua responsabilidade.	
	[]	Sim, os processos de trabalho, sob sua responsabilidade, estão mapeados, mas ainda não foram identificados os riscos e pontos de controles dos processos de trabalho.	
	[]	Sim, os processos de trabalho estão mapeados, os riscos e pontos de controle identificados, e eles se certificam de que seu pessoal também entende suas próprias responsabilidades.	
2. AVALIAÇÃO DE RISCOS			
Especifica objetivos adequados			
Princípio 6: A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes

		que julgar necessários	
22. A prefeitura possui planejamento estratégico formalmente instituído?	<input type="checkbox"/>	Não há documento elaborado com esse fim.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas está sendo confeccionado documento com essa finalidade.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas este não é conhecido pelos agentes administrativos e/ou as ações nele previstas não são realizadas.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, ele é conhecido pelos agentes administrativos e as ações da entidade são conduzidas harmonicamente com os objetivos propostos.	
23. A prefeitura planeja a execução de programas de acordo com recursos financeiros disponíveis para a plena conclusão?	<input type="checkbox"/>	Não e não há acompanhamento da situação financeira quando do planejamento dos programas.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas todos os novos programas são previamente avaliados quanto à viabilidade de execução por setor/pessoa formalmente designada.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há setor/pessoa formalmente designada mas as informações sobre a situação financeira não são confiáveis.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há setor/pessoa formalmente designada, as informações sobre a situação financeira são confiáveis e há acompanhamento contínuo da situação dos programas em execução.	
24. A prefeitura gerencia o alcance dos objetivos dos programas, avaliando continuamente o atingimento das metas estabelecidas?	<input type="checkbox"/>	Não há objetivos e metas claramente estabelecidos.	
	<input type="checkbox"/>	Não há gestão, mas há objetivos e metas estabelecidos e divulgados para cada programa.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, os objetivos e metas são definidos, divulgados e gerenciados, mas não há setor/pessoa formalmente responsável pelo acompanhamento.	
	<input type="checkbox"/>	Sim. Os objetivos e metas são gerenciados, e há setor/pessoa formalmente responsável.	
25. A prefeitura adota procedimentos para evitar descontinuidade nas ações planejadas?	<input type="checkbox"/>	Não	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas as ações planejadas estão sendo especificadas em planos de ações.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, o planejamento estratégico já está concluído e há plano de ação especificando as ações planejadas. Contudo, ainda não há definição formal de equipe para acompanhar o plano de ação.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, o planejamento estratégico já está concluído e cada objetivo/meta está especificada no plano de ação, que é acompanhado por equipe formalmente instituída.	
Identifica e analisa riscos			
Princípio 7: A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.			
Questão	Resposta	Utilize para detalhes que julgar necessários	
26. Os objetivos relevantes e os riscos associados a cada atividade importante da prefeitura foram identificados?	<input type="checkbox"/>	Não há identificação de objetivos relevantes.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas há identificação dos riscos relacionados às áreas de planejamento, gestão financeira e controle.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, entretanto os riscos identificados não foram avaliados e não há procedimentos de controle definidos.	
	<input type="checkbox"/>	Sim e há políticas, procedimentos, técnicas e mecanismos apropriados de avaliação de riscos e procedimentos de controle para os riscos relevantes identificados.	
27. Há verificação de que as	<input type="checkbox"/>	Não.	

regras de controle interno estabelecidas são obedecidas?	[]	Não, embora formalmente constituído, o controle interno não é atuante.	
	[]	Sim, mas a estrutura do controle interno é inadequada para a quantidade de processos que exigem sua análise.	
	[]	Sim, a estrutura do controle interno é adequada à quantidade de processos que exigem sua análise e os servidores têm plena noção de sua importância no atingimento dos objetivos estabelecidos.	
Avalia o risco de fraude			
Princípio 8: A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
28. A prefeitura adota procedimentos para identificar desvios, perdas ou furto de bens patrimoniais (móveis e imóveis)?	[]	Não adota e há histórico da ocorrência de eventos dessa natureza.	
	[]	Não adota, mas há setor/pessoa responsável pelo controle dos bens móveis e imóveis.	
	[]	Sim, mas ainda ocorrem eventos dessa natureza.	
	[]	Sim, há normativo (manual) atribuindo responsabilidades e estrutura de controle formalmente estabelecidas.	
Identifica e analisa mudanças significativas			
Princípio 9: A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
29. Há orientação formal para os gestores municipais agirem de forma preventiva na identificação de riscos oriundos de fatores externos/internos e no estabelecimento de ações, medidas e controles para enfrentá-los?	[]	Não.	
	[]	Não, mas a prefeitura criou plano de capacitação para os gestores das áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno, visando orientá-los a identificar riscos.	
	[]	Sim, mas as atividades de controle identificadas não são monitoradas quanto a sua fiel implantação.	
	[]	Sim, os riscos são identificados, as atividades de controle são implantadas e constantemente monitoradas.	
30. A prefeitura adota procedimentos para evitar a concentração de informações relevantes nas mãos de terceiros?	[]	Não.	
	[]	Não, mas tem planejado concentrar nos agentes administrativos da prefeitura as informações relativas às áreas de planejamento, gestão financeira e controle.	
	[]	Sim, as secretarias que concentram as atividades de planejamento, gestão financeira e controle são em sua maioria providas por agentes administrativos concursados.	
	[]	Sim, a prefeitura possui estrutura orgânica e de material adequada; e os agentes administrativos das áreas de planejamento, gestão financeira e controle são ocupantes de cargo efetivo da prefeitura (concursados).	
31. A prefeitura adota procedimentos para evitar concentração de informações relevantes em poucas pessoas, notadamente nas áreas de planejamento, gestão financeira e controle	[]	Não.	
	[]	Não, mas estão sendo elaborados manuais que detalham os processos de trabalho relativos a essas áreas.	
	[]	Sim, há manuais detalhando os processos de trabalho relativos a essas áreas, mas os agentes administrativos não são efetivos do quadro da	

interno?		prefeitura (concurados), em sua maioria.	
	[]	Sim, há manuais detalhando os processos de trabalho relativos a essas áreas, os agentes administrativos são efetivos do quadro da prefeitura (concurados) e há plano de capacitação contínua para esses servidores.	
3. ATIVIDADE DE CONTROLE			
Seleciona e desenvolve atividades de controle			
Princípio 10: A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
32. Os processos de trabalho relativos às áreas de planejamento, de gestão dos recursos financeiros e de controle da prefeitura contam com instruções ou procedimentos devidamente formalizados?	[]	Não.	
	[]	Não, mas há orientação da prefeitura para que essas áreas realizem o mapeamento dos processos de trabalho.	
	[]	Sim, mas os agentes administrativos não o aplicam por desconhecê-lo ou porque ele não reflete a realidade das atividades necessárias.	
	[]	Sim e os agentes administrativos o aplicam no dia a dia das atividades.	
33. Os bens de maior valor e as informações importantes relativas à prefeitura são protegidos do acesso ou uso não autorizado?	[]	Não há qualquer controle sobre os bens materiais (móveis e imóveis) e as informações importantes.	
	[]	Os bens materiais (móveis e imóveis) são catalogados e periodicamente inventariados, mas não há qualquer gestão das informações importantes relativas aos programas, projetos e convênios da prefeitura.	
	[]	Sim, há controle constante sobre os ativos mais valiosos, bem como sobre as informações relativas a projetos e programas, mas a prefeitura carece de uma política de segurança da informação institucionalizada.	
	[]	Sim, plenamente, e a prefeitura possui política de segurança de informações aprovada.	
34. As atividades de controle descritas nos normativos (manuais, regimento interno, decretos, leis) são efetivamente aplicadas e de forma correta?	[]	Não há normativos que estabeleçam atividades de controles.	
	[]	Não são aplicadas, apesar de existentes.	
	[]	Sim, são aplicadas, mas têm se revestido de ações meramente burocráticas, sem qualquer resultado para a gestão.	
	[]	Sim, são efetivamente aplicadas, de forma correta e têm trazido resultados positivos à gestão da prefeitura.	
35. A prefeitura estabelece metodologia formal para orientar e implementar as atividades de controle necessárias?	[]	Não há metodologia implantada.	
	[]	Não estabelece, mas os processos de trabalho relativos às áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno são mapeados e controlados.	
	[]	Sim, existe metodologia formal, entretanto ela não é observada e aplicada pelos gestores.	
	[]	Sim, as ações e atividades de controle estão identificadas, são aplicadas e o controle interno periodicamente avalia sua adequabilidade.	
36. As atividades de controle adotadas pela prefeitura são expressas em normativos e estão diretamente	[]	Não.	
	[]	Não, mas os agentes administrativos contribuem rotineiramente com propostas de melhorias.	
	[]	Sim, supervisionam, mas não há preocupação no	

relacionadas com os objetivos, buscando maior eficiência e eficácia operacional, confiabilidade de informações, conformidade com leis e regulamentos e salvaguarda de bens e recursos públicos?		sentido de reduzir eventual excesso de atividades meramente burocráticas.	
	[]	Sim. As atividades de controle estão normatizadas pela prefeitura, são abrangentes e razoáveis e estão relacionadas com os objetivos de controle.	
37. A prefeitura controla o processo de arrecadação das receitas e de realização das despesas?	[]	Não, todo o controle é terceirizado (empresa contratada) ou é controlado por agentes administrativos ocupantes de cargos em comissão.	
	[]	Não, parte do controle é terceirizado (empresa contratada), mas há agentes administrativos responsáveis por atestar as informações prestadas pela empresa contratada.	
	[]	Sim, mas os agentes administrativos da área de gestão financeira são, em sua maioria, ocupantes de cargos em comissão.	
	[]	Sim e os agentes administrativos são, em sua maioria, ocupantes de cargos efetivos da prefeitura (concurados).	

Seleciona e desenvolve controles gerais de tecnologia

Princípio 11: A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.

Questão	Resposta	Utilize para detalhes que julgar necessários	
38. A prefeitura adota metodologia (usos de sistemas informatizados) para controlar e proteger ativos (bens móveis e imóveis) e informações importantes para a gestão (projetos, programas, Convênios, controle da receita e despesa)?	[]	Não adota e há histórico da ocorrência de perdas/furtos/desvios de bens e informações importantes.	
	[]	Não adota metodologia, porém há normativos que atribuem responsabilidade aos chefes de setores pela guarda dos bens e informações sob sua responsabilidade.	
	[]	Sim, porém a metodologia não tem sido capaz de coibir a perda/furto/desvio de bens e informações importantes.	
	[]	Sim, adota metodologia. Há clara definição de responsabilidades nos normativos. Há controles periódicos sobre os bens. Os gestores administram com cautela e zelo as informações sob sua guarda.	

Implementa por meio de políticas e procedimentos

Princípio 12: A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.

Questão	Resposta	Utilize para detalhes que julgar necessários	
39. A prefeitura adota mecanismos para comunicar a todos os agentes administrativos a missão, as metas, os valores e as estratégias estabelecidas?	[]	Não há planejamento estratégico instituído.	
	[]	Não há metodologia formalmente estabelecida, mas há quadro explicitando missão, metas e valores da prefeitura nas secretarias.	
	[]	Sim, mas as atividades são iniciadas e realizadas sem qualquer alinhamento ao planejamento estratégico estabelecido.	
	[]	Sim, as atividades da prefeitura são planejadas/executadas alinhadas ao planejamento estratégico e todos têm conhecimento e se empenham no seu cumprimento.	
40. A prefeitura gerencia efetivamente a força de trabalho, tanto pelo aspecto	[]	Não há qualquer mecanismo de gestão.	
	[]	Não, mas a prefeitura tem elaborado estudo para criar quadro de lotação adequado às necessidades	

quantitativo quanto pelo qualitativo?		quantitativas da prefeitura.	
	[]	Sim, mas tanto o quadro de lotação (aspecto quantitativo) quanto o plano de carreiras, cargos, remuneração e salários (aspecto qualitativo) estão desatualizados.	
	[]	Sim.	
41. A prefeitura adota metodologia para formalizar a separação entre as ações de solicitação de bens e serviços, de atesto de recebimento desses objetos e de pagamento pelos bens e serviços recebidos?	[]	Não formalizou.	
	[]	Não formalizou, mas os setores/agentes adotam de forma constante a prática da segregação de funções.	
	[]	Sim, mas há histórico da ocorrência de fraudes e desvios.	
	[]	Sim. Organograma e os manuais atendem ao princípio da segregação das funções, os processos de trabalho são realizados em observância a esses normativos e a entidade mantém o controle constante das operações.	

4. INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

Utiliza informações relevantes

Princípio 13: A organização obtém ou produz e utiliza informações relevantes e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.

Questão	Resposta	Utilize para detalhes que julgar necessários	
42. A prefeitura adota mecanismos para que a informação relevante seja devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas?	[]	Não.	
	[]	Não há mecanismos formais para todas as informações relevantes, mas a prefeitura adotou procedimentos para gerir as informações relativas às áreas de planejamento, execução financeira e controle interno.	
	[]	Sim, mas ainda há fragilidades no processo de comunicação das informações às pessoas adequadas.	
	[]	Sim, o processo de gestão da informação é plenamente aplicado em todas as áreas da prefeitura e as pessoas adequadas são informadas tempestivamente.	
43. Os Gestores de programas e Convênios recebem informações operacionais e financeiras para ajudá-los a determinar se os atos praticados estão em conformidade com os planos de trabalho, projeto básico ou projeto executivo?	[]	Não há qualquer mecanismo de gestão das informações relativas aos programas, projetos e Convênios.	
	[]	Existe setor específico para gerir Convênios, mas as informações necessárias não são mapeadas e compartilhadas com os gestores responsáveis por fiscalizar a execução do objeto pactuado	
	[]	Sim, mas somente as informações relativas a Convênios são geridas pelo setor de Convênios, permitindo que os gestores envolvidos tomem as decisões no momento correto.	
	[]	Sim, todos os programas e Convênios são acompanhados e as informações operacionais são apresentadas e colhidas de forma contínua junto aos gestores.	
44. As áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno interagem efetivamente na consecução dos objetivos prioritizados pela prefeitura, elaborando, criando, transmitindo e recebendo	[]	Não há qualquer interação entre as áreas.	
	[]	Somente interagem por meio dos processos administrativos que transitam entre as áreas.	
	[]	Sim, há interação entre as áreas, apesar de não haver alinhamento das ações em relação aos objetivos prioritizados.	
	[]	Sim, as áreas intaregem efetiva e continuamente. Há estabelecimento de agendas comuns, encontros	

informações relevantes a suas áreas?		periódicos para tratar dos assuntos correlatos.	
Comunica internamente			
Princípio 14: A organização comunica internamente informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, incluindo objetivos e responsabilidades pelo controle interno.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
45. A prefeitura adota mecanismos formais para garantir a ocorrência de comunicações internas eficazes, principalmente no que diz respeito aos processos de trabalho relativos às áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno?	<input type="checkbox"/>	Não há qualquer mecanismo que facilite a comunicação entre essas áreas.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas há mecanismos indiretos utilizados pelos gestores para enviar e receber comunicações (boletins internos periódicos, notícias expressas e coletadas em sítios, emails).	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há reuniões periódicas entre os gestores das áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno, mas ainda desorganizadas, sem pautas pré-definidas e pouco efetivas.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há reuniões periódicas ou outro mecanismo que facilita o fluxo de comunicação entre os gestores das áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno.	
46. Os deveres específicos dos agentes administrativos são claramente comunicados e eles entendem os aspectos relevantes de suas funções em relação ao controle interno?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas as chefias diretas entendem as correlações das atividades sob sua responsabilidade.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, os servidores são comunicados a respeito dos aspectos relevantes do controle interno, mas ainda enxergam as atividades de controle como externas às suas funções.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, os servidores são comunicados a respeito de seus deveres específicos e entendem os aspectos relevantes do controle interno em relação às suas funções.	
47. A prefeitura utiliza métodos eficazes de comunicação, informando tempestivamente os gestores e agentes administrativos a respeito dos projetos e programas em andamento na prefeitura?	<input type="checkbox"/>	Não há qualquer meio de comunicação das atividades da prefeitura aos agentes administrativos.	
	<input type="checkbox"/>	Há precários meios de comunicação, em sua maioria desatualizados.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas não há mecanismos formais estabelecidos e o fluxo de informações é inconstante.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, a prefeitura adota contínuos e diversos meios de comunicação, entre eles: manuais de política e procedimentos, diretrizes da diretoria, memorandos, quadros de avisos, páginas de internet e intranet, mensagens gravadas em vídeo, e-mail e discursos.	
48. A comunicação das informações circula por todos os níveis hierárquicos da prefeitura, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura física?	<input type="checkbox"/>	Não, há grande concentração das informações nos secretários/gabinetes	
	<input type="checkbox"/>	Não, as informações são compartilhadas no máximo até o nível das chefias de setor/seção	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas não há qualquer mecanismo formal estabelecido para se verificar o recebimento da mensagem	
	<input type="checkbox"/>	Sim, todos recebem rotineiramente memorandos, mensagens por email ou outros meios que garantem, inclusive, que leram a leitura da mensagem.	
Comunica externamente			

Princípio 15: A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.

Questão	Resposta	Utilize para detalhes que julgar necessários
49. Há um órgão de ouvidoria instituído?	<input type="checkbox"/> Não.	
	<input type="checkbox"/> Não, mas o normativo que o instituirá já foi elaborado e aguarda aprovação	
	<input type="checkbox"/> Sim, mas a estrutura física, material e de pessoal do órgão é inadequada.	
	<input type="checkbox"/> Sim, o órgão possui estrutura adequada e funciona de maneira satisfatória.	

5. ATIVIDADES DE MONITORAMENTO

Realiza avaliações contínuas e/ou independentes

Princípio 16: A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.

Questão	Resposta	Utilize para detalhes que julgar necessários
50. A prefeitura identifica os pontos de controle dos processos de trabalho das áreas de planejamento e gestão financeira e constantemente monitora sua validade e aplicação?	<input type="checkbox"/> Não.	
	<input type="checkbox"/> Não, há processos de trabalho mapeados, mas não foram identificados os pontos de controle e o momento de avaliação.	
	<input type="checkbox"/> Sim, os processos de trabalho foram mapeados, há pontos de controle específicos, mas a avaliação da validade e aplicação dos pontos de controle ocorre esporadicamente.	
	<input type="checkbox"/> Sim, os processos de trabalho foram mapeados, há pontos de controle específicos e constantemente se monitora validade de aplicação dos pontos de controle estabelecidos.	
51. A prefeitura estabelece normativos e/ou manuais (mecanismos formais) para enfatizar a gerentes de programas, projetos, Convênios que eles são responsáveis pelo controle interno e que devem monitorar regularmente a eficácia das atividades de controle como parte de suas funções regulares?	<input type="checkbox"/> Não adota nenhum mecanismo.	
	<input type="checkbox"/> Não adota nenhum mecanismo, mas os gerentes entendem a relevância de sua atuação frente aos objetos que administram.	
	<input type="checkbox"/> Sim, a prefeitura adota mecanismos, mas não são aplicados com frequência.	
	<input type="checkbox"/> Sim, a prefeitura adota mecanismos, eles são rotineiramente aplicados e os gerentes entendem a relevância de sua atuação frente aos objetos que administram.	
52. O órgão de controle interno da prefeitura estabelece plano de avaliação dos sistemas de controle interno das secretarias e entidades que integram a prefeitura e efetivamente o executa?	<input type="checkbox"/> Não há órgão de controle interno formalmente criado.	
	<input type="checkbox"/> Não há o estabelecimento de planos de avaliação pelo órgão de controle interno	
	<input type="checkbox"/> Sim, mas o plano de avaliação ocorre somente para algumas áreas da prefeitura: gestão financeira e patrimonial.	
	<input type="checkbox"/> Sim, há um plano de avaliação estabelecido e os controles internos administrativos são testados quando à existência, adequação e efetividade.	

Avalia e comunica deficiências

Princípio 17: A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e a alta administração, conforme aplicável.

Questão	Resposta	Utilize para detalhes que julgar necessários
53. A prefeitura promove reuniões entre os agentes	<input type="checkbox"/> Não promove reuniões.	
	<input type="checkbox"/> Não promove reuniões com os agentes	

administrativos e chefes com o objetivo de avaliar a eficácia dos controles internos?		administrativos, somente com chefes de setores.	
	[]	Sim, promove reuniões entre todos, mas as falhas operacionais verificadas não são catalogadas e corrigidas.	
	[]	Sim, promove reuniões de forma constante entre todos e as falhas identificadas nas atividades de controle são corrigidas.	
54. Os dirigentes estimulam os funcionários a identificar pontos fracos nos controles internos e a relatá-los a seus chefes?	[]	Não.	
	[]	Não, mas os agentes administrativos entendem a importância de sua função no sistema de controle interno da prefeitura.	
	[]	Sim, mas os chefes e secretários não corrigem os erros apontados pelos agentes administrativos adequadamente.	
	[]	Sim, os secretários, chefes e agentes administrativos monitoram rotineiramente os pontos de controle estabelecidos de forma a evitar vulnerabilidades.	
55. O órgão de controle interno estabelece plano de monitoramento em relação às verificações e recomendações resultantes de auditorias e outras avaliações?	[]	Não há órgão de controle interno formalmente criado.	
	[]	Não. O órgão de controle interno existe, mas não monitora as recomendações emitidas aos setores/gestores. Não há monitoramento das recomendações emitidas aos setores/gestores.	
	[]	Sim, mas apenas algumas das recomendações emitidas são monitoradas.	
	[]	Sim, há um plano de monitoramento específico e todas as recomendações emitidas, que exijam monitoramento das ações do setor/gestor, são explicitadas no plano.	

APÊNDICE B - Questionário de Diagnóstico da Unidade de Controle Interno (QDUCI)

CARTA DE APRESENTAÇÃO

Prezado Controlador Geral,

1. Esta pesquisa está sendo realizada no âmbito do curso de Mestrado Profissional em Administração, realizado por meio de convênio entre a Universidade Federal da Bahia e a Controladoria Geral da União (CGU).
2. O objetivo é pesquisar e avaliar o sistema de controle interno quanto aos aspectos de funcionamento, estrutura, normatização, bem como a atuação do Controle Interno, comparando com a metodologia do COSO (Controle interno – Estrutura Integrada) do Comitê das organizações patrocinadoras.
3. Informo que é assegurada a não divulgação da identificação do respondente e que as informações e documentos não serão disponibilizadas a outros órgãos.
4. São feitas perguntas com alternativas para serem assinaladas e perguntas com respostas abertas, descritivas, necessitando às vezes disponibilizar os documentos para análise, os quais devem acompanhar as respostas deste questionário quando da devolução.
5. Desde já, agradeço pelas informações fornecidas e disponibilizo os seguintes meios para contato com o pesquisador, para esclarecimentos adicionais: (Nome, e-mail, Endereço, e telefone)

Cordialmente,

Fulano de tal
Pesquisador

Questionário de Diagnóstico da Unidade de Controle Interno (QDUCI)

Parte I		
Identificação do respondente		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
1. Nome Completo:		
2. Descrição do Cargo Ocupado:	<input type="checkbox"/> Secretário Municipal de Controle Interno	
	<input type="checkbox"/> Controlador-Geral do Município	
	<input type="checkbox"/> Auditor-Geral do Município	
	<input type="checkbox"/> Controlador Interno Municipal	
	<input type="checkbox"/> Outro: _____	
3. Tempo de exercício no cargo:	<input type="checkbox"/> 1 ano	
	<input type="checkbox"/> 2 anos	
	<input type="checkbox"/> 3 anos	
	<input type="checkbox"/> 4 anos	
	<input type="checkbox"/> 5 anos	
	<input type="checkbox"/> Outro período: _____	
4. Escolaridade:	<input type="checkbox"/> ensino fundamental	
	<input type="checkbox"/> ensino médio	
	<input type="checkbox"/> ensino superior incompleto	
	<input type="checkbox"/> ensino superior completo:	
4.1 Curso (Formação Acadêmica)	<input type="checkbox"/> Administração	
	<input type="checkbox"/> Ciências Contábeis	
	<input type="checkbox"/> Economia	
	<input type="checkbox"/> Direito	
	<input type="checkbox"/> Outro: _____	

Parte II		
Instrumentação Legal		Utilize para detalhes que julgar necessários
Questões		
Descrição	Resposta	
5. Existe uma base legal e ou regulamentar que trate do Controle Interno no âmbito do município, como a Lei de criação do Órgão Controle Interno, que estabeleça as atividades a serem desenvolvidas, etc.?	<input type="checkbox"/> Sim.	
	<input type="checkbox"/> Não	
6. Existem manuais que disciplinem o funcionamento e a atuação dos servidores do controle interno?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
7. Existe código de ética?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	

Parte III		
Estruturação Organizacional do Órgão de Controle Interno		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
8. Qual a denominação do Órgão de Controle Interno?	<input type="checkbox"/> Controladoria-Geral do Município	
	<input type="checkbox"/> Auditoria-Geral do Município	
	<input type="checkbox"/> Controladoria-Geral Municipal	
	<input type="checkbox"/> Secretaria Municipal de Controle Interno	

Parte III		
Estruturação Organizacional do Órgão de Controle Interno		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
	<input type="checkbox"/> Outro: _____	
9. Na estrutura organizacional do município, o Órgão de Controle Interno ocupa que posição?	<input type="checkbox"/> Vinculado ao Gestor Máximo (Prefeito)	
	<input type="checkbox"/> É uma Secretaria ou tem status de uma	
	<input type="checkbox"/> Estar vinculado a uma Secretaria Municipal específica, como Planejamento ou Finanças	

Parte IV		
Recursos Humanos		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
10. Quantos servidores trabalham na Controladoria Municipal?	<input type="checkbox"/> 00	<input type="checkbox"/> 06
	<input type="checkbox"/> 01	<input type="checkbox"/> 07
	<input type="checkbox"/> 02	<input type="checkbox"/> 08
	<input type="checkbox"/> 03	<input type="checkbox"/> 09
	<input type="checkbox"/> 04	<input type="checkbox"/> 10
	<input type="checkbox"/> 05	<input type="checkbox"/> ____ (outro)
11. Quantos servidores são concursados?	<input type="checkbox"/> 00	<input type="checkbox"/> 06
	<input type="checkbox"/> 01	<input type="checkbox"/> 07
	<input type="checkbox"/> 02	<input type="checkbox"/> 08
	<input type="checkbox"/> 03	<input type="checkbox"/> 09
	<input type="checkbox"/> 04	<input type="checkbox"/> 10
	<input type="checkbox"/> 05	<input type="checkbox"/> ____ (outro)
12. Quantos servidores são comissionados?	<input type="checkbox"/> 00	<input type="checkbox"/> 06
	<input type="checkbox"/> 01	<input type="checkbox"/> 07
	<input type="checkbox"/> 02	<input type="checkbox"/> 08
	<input type="checkbox"/> 03	<input type="checkbox"/> 09
	<input type="checkbox"/> 04	<input type="checkbox"/> 10
	<input type="checkbox"/> 05	<input type="checkbox"/> ____ (outro)
13. Qual a denominação dos cargos na controladoria?	<input type="checkbox"/> Analista de Finanças e Controle	
	<input type="checkbox"/> Técnico de Finanças e Controle	
	<input type="checkbox"/> Auditor interno	
	<input type="checkbox"/> Analista	
	<input type="checkbox"/> Outro: _____	
14. Existe um plano de cargos e salários (carreira) para o Órgão de Controle Interno?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	

Parte V		
Funcionamento do Órgão de Controle Interno		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
15. A Controladoria elabora planejamento de suas atividades para atuação no âmbito municipal?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	

Parte V		
Funcionamento do Órgão de Controle Interno		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
16. A Controladoria realizou atividades típicas de controle (auditoria operacional, auditoria de contas, auditoria de gestão, fiscalizações, e acompanhamento de adoção das recomendações do órgão de controle interno e externo pelas unidades auditadas) nos últimos 5 (cinco) anos?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
17. Foram gerados relatórios em decorrência dos trabalhos do Controle Interno?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
18. Os resultados desses trabalhos são publicados, divulgados na Internet?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
19. A Controladoria possui link para espaço específico no sítio na internet da prefeitura?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
20. Caso a resposta à questão 16 for “não”, assinale na sua opinião o que impossibilita a realização de ações de controle (auditoria e fiscalização). Pode marcar mais de uma alternativa.	<input type="checkbox"/> Falta de pessoal preparado para realização de ações de controle (auditorias e fiscalizações)	
	<input type="checkbox"/> As Secretarias não disponibilizam as informações e documentos quando solicitados.	
	<input type="checkbox"/> O Órgão de Controle Interno não dispõe de infraestrutura para realizar as atividades típicas do controle interno previsto na legislação.	
	<input type="checkbox"/> O Órgão de Controle Interno não se planeja para a realização de ações de controle e demais atividades típicas de controle interno.	

Parte VI		
Recursos Financeiros e Materiais		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
21. Possui dotação orçamentária específica para o seu funcionamento na LOA 2015 e 2016?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
22. O Município possui um programa de governo que trate do “combate à corrupção” e do “controle interno” no PPA, LDO e LOA?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
23. O Órgão de Controle Interno possui equipamentos que possibilitem o desempenho das atividades, como veículos, máquinas fotográficas, notebooks e outros?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
24. O Controle Interno dispõe de local próprio para funcionamento?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
25. O Órgão de Controle Interno dispõe de sistemas de informática para realizar as atividades de controle interno e fazer os monitoramentos necessários das atividades da área meio e área finalística da administração pública municipal?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	

Parte VII		
Dados Demográficos		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
26. Dado Pessoais do Controlador do Geral/ou Equivalente (Opcional)	CPF:	
	Endereço:	
	E-mail:	
	Telefones:	
	Possui pós-graduação:	
	Município:	

APÊNDICE C - Solicitação de Informação

Solicitação de Informação nº xx /201X

Maceió, xx de zzzzzzz de 201X.

A sua Excelência o (a) Senhor (a)

Prefeito do Município de _____

Endereço: _____

Senhor(a) Prefeito(a),

1. Cumprimentando-o(a) cordialmente, reporto-me para solicitar documentos e informações para subsidiar a avaliação do Sistema de Controle Interno dessa prefeitura no âmbito de pesquisa de mestrado promovido pela Universidade Federal da Bahia (UFBA) e a Controladoria Geral da União (CGU), tendo em vista as respostas do questionário respondido por Vossa Excelência (Nível de 1º Escalão), nos termos da **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI)**.

2. O principal objetivo da pesquisa é contribuir com a melhoria da gestão dos municípios na aplicação dos recursos públicos, oferecendo subsídio aos prefeitos para que implantem de forma efetiva os controles internos administrativos, o que pode proporcionar o incremento de informações gerenciais, melhor acompanhamento do alcance das metas estabelecidas e melhoria no desempenho do município na prestação dos serviços públicos à população local.

3. Desse modo, solicito-lhe a gentileza de disponibilizar até o **xx de zzzzzz de xxxx**, ou seja, em 20 dias, de acordo a lei acima citada, os documentos e informações, a seguir relacionados:

a) organograma geral da prefeitura, até o 4º nível, caso existente, especificando os nomes dos Srs. Secretários de cada pasta;

b) dados das leis orçamentárias anuais de 2015 e 2016, detalhando-se as receitas previstas e executadas, as despesas fixadas e as efetivamente executadas, por meio do ANEXO I;

**ANEXO I
DADOS ORÇAMENTÁRIOS**

Receita Prevista		Receita Executada		Despesa Fixada		Despesa Executada	
2015	2016	2015	2016	2015	2016	2015	2016

RECEITA POR CATEGORIA ECONÔMICA E ORIGEM

Categoria econômica	Origem	Receita Prevista	Receita Executada
RECEITA CORRENTE	1. Tributária		
	2. Contribuições		
	3. Patrimonial		
	4. Agropecuária		

Categoria econômica	Origem	Receita Prevista		Receita Executada	
	5. Industrial				
	6. Serviços				
	7. Transferências Correntes				
	8. Outras Receitas Correntes				
RECEITA DE CAPITAL	1. Operação de Crédito				
	2. Alienação de Bens				
	3. Amortização de Empréstimos				
	4. Transferência de Capital				
	5. Outras Receitas de Capital				

DESPESAS POR CATEGORIA ECONÔMICA E GRUPO DA DESPESA

Categoria Econômica	Grupo de Despesa	Despesa Prevista		Despesa Executada	
DESPESA CORRENTE	1. Pessoal				
	2. Juros e Encargos da Dívida				
	3. Outras				
DESPESA DE CAPITAL	1. Investimento				
	2. Inversão Financeira				
	3. Amortização de Empréstimos				

c) **intenção estratégica da prefeitura e das secretarias:** missão, visão, negócio, valores, objetivos institucionais, principais resultados a serem alcançados, indicadores institucionais do município que demonstrem os benefícios de suas ações, caso existam (Planejamento Estratégico existente);

d) **normativos básicos aplicáveis:** lei de criação do município, regimento interno da prefeitura, código de ética dos servidores, planejamento estratégico e demais manuais e/ou normativos internos, caso existam;

e) **composição da força de trabalho, especificando o total de:** cargos efetivos (autorizado, providos e vagos), cargos comissionados (autorizado, providos e vagos); estagiários; servidores requisitados de outro município, do estado ou da União; servidores cedidos a outro município, ao estado ou à União. Bem como, o quadro de lotação com o quantitativo existente de servidores (cargos efetivos e cargos comissionados), de estagiários e terceirizados, por órgãos de 1º nível, conforme ANEXO II;

ANEXO II QUANTITATIVOS DE CARGOS EFETIVOS

Nível	Total autorizado por Lei	Providos		Vagos	
		2015	2016	2015	2016
Superior					
Médio					
Fundamental					

QUANTITATIVOS DE CARGOS COMISSIONADOS

Nível	Total autorizado por Lei	Providos		Vagos	
		2015	2016	2015	2016
Superior					
Médio					

Nível	Total autorizado por Lei	Providos		Vagos	
		2015	2016	2015	2016
Fundamental					

QUANTITATIVOS DE ESTAGIÁRIOS

Nível	Total autorizado por Lei	Providos		Vagos	
		2015	2016	2015	2016
Superior					
Médio					
Fundamental					

QUANTITATIVOS SERVIDORES REQUISITADOS/CEDIDOS

Nível	Total autorizado por Lei	Providos		Vagos	
		2015	2016	2015	2016
Superior					
Médio					
Fundamental					

QUADRO DE LOTAÇÃO

Órgão de 1º nível (ex. secretárias, gabinetes e assessorias)	Total autorizado por lei	Providos	
		2015	2016
Totais			

f) número de sindicâncias e processos administrativos disciplinares nos dois últimos anos (2015 e 2016), indicando a sanção aplicada, o motivo que ensejou, a secretaria à qual estava vinculado o servidor envolvido e os eventuais desdobramentos junto ao Poder Judiciário, caso aplicável;

g) número total de servidores que ingressaram ou saíram do quadro de lotação do município, separados por tipo de cargo: efetivos e comissionados;

Entrada				Saída			
Efetivos		Comissionados		Efetivos		Comissionados	
2015	2016	2015	2016	2015	2016	2015	2016

h) a estrutura e o modo de controle da frequência dos servidores do município;

i) de 2015 até hoje, as alterações promovidas na estrutura orgânica do município: fusões, incorporações, desmembramentos ou extinções de secretarias e a respectiva justificativa para tanto;

j) todos os sistemas informatizados utilizados pelo município para dar suporte à gestão, como, por exemplo, os utilizados para gestão de pessoas, de patrimônio, dos dados contábeis e financeiros da prefeitura, entre outros;

k) processos de trabalho mapeados, devidamente acompanhados de fluxogramas ou outro instrumento que o demonstre, caso existentes (Mapeamento de Processos da Prefeitura);

l) lista de todos os contratos vigentes do município, contendo detalhamento do objeto, da empresa contratada, vigência e valores envolvidos, de acordo com o ANEXO III;

ANEXO III – RELAÇÃO DOS CONTRATOS VIGENTES

Nº Contrato	Objeto do Contrato	Empresa Contratada	CNPJ	Vigência		Valor R\$	
				Início	Término	Previsto	Executado

m) lista dos bens patrimoniais imóveis utilizados pelo município para desempenho de suas atividades administrativas, de acordo com o ANEXO IV (Disponibilização do Inventário de 2015 ou 2016).

ANEXO IV – RELAÇÃO DE BENS IMÓVEIS
RELAÇÃO DE BENS IMÓVEIS UTILIZADOS PELA PREFEITURA E/OU DE PROPRIEDADE DA PREFEITURA

Tombamento	Descrição	Localização	Tipo de imóvel (prédio, casa, terreno, galpão, etc)	Propriedade (próprio, alugado ou cedido)

ANEXO V – RELAÇÃO DE BENS MÓVEIS
RELAÇÃO DE BENS MÓVEIS UTILIZADOS PELA PREFEITURA E/OU DE PROPRIEDADE DA PREFEITURA

Tombamento	Descrição	Localização	Tipo de móvel	Propriedade (próprio, alugado ou cedido)

n) Plano de carreira, cargos, remuneração e salários de toda a prefeitura;

o) Plano de capacitação, se existente;

p) Nome do setor ou da pessoa designada para acompanhar o atingimento das metas estabelecidas no planejamento da Prefeitura;

p) mapeamento de risco relevante e as orientações formais para os gestores agirem de forma preventiva na identificação de riscos e no estabelecimento de ações e medidas de controle para enfrenta-los (questão 25);

q) informação se existe um setor responsável pelo controle de patrimônio formalmente instituído, se existem manual de patrimônio e procedimentos formais para tratar desvios, perdas ou furto de bens patrimoniais (móveis e imóveis);

r) relação de servidores que trabalham na área de planejamento e gestão financeira (contabilidade), especificando se são de carreiras, comissionados ou terceirizados (disponibilizar cópia do contrato) e informar os nomes dos servidores de carreira e comissionados;

s) informação sobre a arrecadação dos recursos nos municípios, considerando se é feita por pessoal de carreira ou por empresa terceirizada (contabilidade);

t) informação sobre a existência mecanismos (procedimentos) para os Gestores de programas e Convênios receberem informações operacionais e financeiras para ajudá-los a determinar se os atos praticados estão em conformidade com os planos de trabalho, projeto básico ou projeto executivo;

u) informação sobre a existência de ouvidoria formalmente constituída e em funcionamento, apresentando normativo de criação caso exista e a relação de pessoal lotado na ouvidoria e informando o sistema utilizado para receber as demandas.

4. Todos os documentos citados acima poderão ser disponibilizados em meio físico ou digital, os quais deverão ser encaminhados para o endereço a seguir: xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx.

5. Solicito, se possível, que as tabelas preenchidas sejam encaminhadas em meio digital: e-mail: xxxxxxxx@xxxxxx.com/com.br ou gravadas em mídia eletrônica.

6. Contamos com o atendimento do pedido, para a finalização do trabalho de análise e posterior encaminhamento dos resultados. Não deixem de responder. Por favor, encaminhem as suas justificativas para o não fornecimento das informações.

7. Informo que me encontro à disposição para os esclarecimentos adicionais e informações complementares que vierem a ser necessários. Os contatos podem ser realizados por telefone: (XX) xxxx-xxxx / (XX) yyyyy-zzzz, ou pelo seguinte endereço eletrônico indicado no item 7º acima.

Cordialmente,

Fulano de tal
Pesquisador

APÊNDICE D - Consultas aos sites das prefeituras

Nº	MUNICÍPIOS	1º Acesso	2º Acesso	3º Acesso	Endereço Eletrônica	link pra legislação	link para o e-SIC	Organograma	Ouvidoria
1	Água Branca	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.aguabranca.al.gov.br/	não tem	http://www.aguabranca.al.gov.br/lai/	Tem relação de Secretarias com informação básica	http://sites.somesoftware.com.br/ouvidoria/
2	Arapiraca	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://web.arapiraca.al.gov.br/	não tem	http://transparencia.arapiraca.al.gov.br/transparencia/sic	Tem relação de Secretarias com informação básica	http://web.arapiraca.al.gov.br/contato/ouvidoria/
3	Atalaia	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.atalaia.al.gov.br/	não tem	http://www.atalaia.al.gov.br/159/AcessoAInformacao/	Tem relação de Secretarias com informação básica	não tem
4	Boca da Mata	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.bocadamata.al.gov.br/	não tem	http://prefeiturabocadamata.topideias.com.br/sic_consulta	Tem relação de Secretarias com informação básica	http://prefeiturabocadamata.topideias.com.br/ouvidoria
5	Cacimbinhas	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://cacimbinhas.al.gov.br/	não tem	http://transparencia.cacimbinhas.al.gov.br/index.php/br/e-sic	Tem relação de Secretarias com informação básica	http://transparencia.cacimbinhas.al.gov.br/index.php/br/ouvidoria
6	Capela	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://capela.al.gov.br/	não tem		Tem relação de Secretarias com informação básica	não tem
7	Craibas	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.craibas.al.gov.br/	não tem	http://prefeituracraibas.topideias.com.br/sic	Tem relação de Secretarias com informação básica	http://prefeituracraibas.topideias.com.br/ouvidoria
8	Delmiro Gouveia	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.delmirogouveia.al.gov.br/	http://www.pmdg.com.br/transparencia/index.php/pages/legislacao	http://www.pmdg.com.br/transparencia/index.php/acesso-a-informacao	Tem relação de Secretarias com informação básica	não tem
9	Estrela de Alagoas	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.estreladealagoas.al.gov.br/	http://www.estreladealagoas.al.gov.br/legislacao/	http://www.estreladealagoas.al.gov.br/lai/	Tem relação de Secretarias com informação básica	http://sites.somesoftware.com.br/ouvidoria/
10	Flexeiras	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://prefeituraflexeiras.topideias.com.br/	http://prefeituraflexeiras.topideias.com.br/leis_municipais	http://prefeituraflexeiras.topideias.com.br/sic	Tem relação de Secretarias com informação básica	http://prefeituraflexeiras.topideias.com.br/ouvidoria
11	Ibateguara	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.ibateguara.al.gov.br/	não tem	http://www.ibateguara.al.gov.br/lai/	Tem relação de Secretarias com informação básica	http://sites.somesoftware.com.br/ouvidoria/?usr_entidade=9696
12	Igaci	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.igaci.al.gov.br/	não tem	http://www.igaci.al.gov.br/sic/sicNovo	Tem relação de Secretarias com informação básica	http://www.igaci.al.gov.br/ouvidorianovo
13	Igreja Nova	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	https://igrejanova.al.gov.br/	não tem	não tem	Tem relação de Secretarias com informação básica	não tem
14	Jequiá da Praia	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	https://www.jequiadapraia.gov.al	não tem	não tem	Tem relação de Secretarias com informação básica	não tem
15	Jundiá	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://jundia.rn.gov.br/	não tem	não tem	Tem relação de Secretarias com informação básica	não tem
16	Junqueiro	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.prefeiturajunqueiro.com.br/	não tem	não tem	Tem relação de Secretarias com informação básica	não tem
17	Maceió	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.maceio.al.gov.br/	http://www.transparencia.maceio.al.gov.br/	não tem	Tem relação de Secretarias com informação básica	não tem
18	Maragogi	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	não tem página de internet	não tem página de internet	não tem página de internet	não tem página de internet	não tem página de internet
19	Minador do Negrão	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.minadordonegrao.al.gov.br/	http://www.minadordonegrao.al.gov.br/163/Legislacao/	http://minadordonegrao.topideias.com.br/sic	Tem relação de Secretarias com informação básica	http://minadordonegrao.topideias.com.br/ouvidoria

Nº	MUNICÍPIOS	1º Acesso	2º Acesso	3º Acesso	Endereço Eletrônica	link pra legislação	link para o e-SIC	Organograma	Ouvidoria
20	Murici	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.murici.al.gov.br/	não tem	http://www.murici.al.gov.br/sic/sicNovo	Tem relação de Secretarias com informação básica	http://www.murici.al.gov.br/ouvidorianovo
21	Oliveira	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.prefeituradeoliveira.al.gov.br/home/	não tem	http://www.prefeituradeoliveira.al.gov.br/online/esic/modulos/home.php	Tem relação de Secretarias com informação básica	não tem
22	Paripueira	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.paripueira.al.gov.br/	não tem	não tem	Tem relação de Secretarias com informação básica	não tem
23	Piaçabuçu	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.piacabucu.al.gov.br/	manutenção	manutenção	manutenção	manutenção
24	Santana do Ipanema	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.santanadoipanema.al.gov.br/	http://santanadoipanema.al.gov.br/conteudo/legislacao	http://santanadoipanema.al.gov.br/formulario-sic	Tem relação de Secretarias com informação básica	não tem
25	São José da Tapera	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.saojosedataperal.gov.br/portal/index.php	não tem	http://saojosedataperal.net.br/online/esic/modulos/home.php	Tem relação de Secretarias com informação básica	não tem
26	São Sebastião	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.saojosedataperal.gov.br/portal/index.php#	não tem	não tem	Tem relação de Secretarias com informação básica	http://www.saosebastiao.sp.gov.br/ouv_saude.asp
27	Satuba	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.satuba.al.gov.br/	não tem	http://www.inboxistemas.com.br/lai/prefeitura/satuba/esic/	Tem relação de Secretarias com informação básica	http://www.satuba.al.gov.br/cidadao/ouvidoria
28	Senador Rui Palmeira	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.senadorruipalmeira.al.gov.br/238/	http://www.senadorruipalmeira.al.gov.br/238/Legislacao/	http://www.senadorruipalmeira.al.gov.br/238/AcessoAInformacao/	Tem relação de Secretarias com informação básica	não tem
29	Teotônio Vilela	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.prefeitureteotonio.com.br/	não tem	http://www.municipioonline.com.br/al/prefeitura/teotoniovillela/cidadao/login	Tem relação de Secretarias com informação básica	não tem
30	Rio Largo	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.riolargo.al.gov.br/	http://www.riolargo.al.gov.br/portal-da-transparencia/legislacao	http://www.riolargo.al.gov.br/acesso-a-informacao	Tem relação de Secretarias com informação básica	não tem
31	Paulo Jacinto	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.paulojacinto.al.gov.br/	http://www.paulojacinto.al.gov.br/legislacao/	http://www.paulojacinto.al.gov.br/lai/	Tem relação de Secretarias com informação básica	não tem
32	Marechal Deodoro	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	www.marechaldeodoro.al.gov.br	manutenção	manutenção	manutenção	manutenção
33	Dois Riachos	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	http://www.doisriachos.al.gov.br/	manutenção	manutenção	manutenção	manutenção
34	Jacuipe	01 nov. 2016	15 dez. 2016	15 fev. 2017	não tem página de internet	não tem página de internet	não tem página de internet	não tem página de internet	não tem página de internet

Fonte: Dados da pesquisa.

APÊNDICE E – Municípios que responderam aos questionários QACI e QDUCI

Questionários Respondidos	Município	Mesorregião	Microrregião	Habitantes (mil)	Área (km²)
QACI	São Sebastião	Agreste Alagoano	Arapiraca	34.387	307
QACI	Jequiá da Praia	Leste Alagoano	São Miguel dos Campos	11.824	338,6
QACI e QDUCI	Arapiraca	Agreste Alagoano	Arapiraca	232.671	351
QACI e QDUCI	Cacimbinhas	Agreste Alagoano	Palmeira dos Índios	10.859	273,9
QACI e QDUCI	Craíbas	Agreste Alagoano	Arapiraca	24.403	275
QACI e QDUCI	Estrela de Alagoas	Agreste Alagoano	Palmeira dos Índios	18.373	264
QACI e QDUCI	Igaci	Agreste Alagoano	Palmeira dos Índios	26.031	335
QACI e QDUCI	Minador do Negrão	Agreste Alagoano	Palmeira dos Índios	5.419	166,58
QACI e QDUCI	Paulo Jacinto	Agreste Alagoano	Palmeira dos Índios	7.680	114
QACI e QDUCI	Atalaia	Leste Alagoano	Mata Alagoana	47.528	533
QACI e QDUCI	Boca da Mata	Leste Alagoano	São Miguel dos Campos	27.498	186,57
QACI e QDUCI	Capela	Leste Alagoano	Mata Alagoana	17.428	205
QACI e QDUCI	Flexeiras	Leste Alagoano	Mata Alagoana	12.943	316
QACI e QDUCI	Ibateguara	Leste Alagoano	Serrana dos Quilombos	15.822	261
QACI e QDUCI	Igreja Nova	Leste Alagoano	Penedo	24.687	429
QACI e QDUCI	Jacuípe	Leste Alagoano	Mata Alagoana	7.148	217
QACI e QDUCI	Jundiá	Leste Alagoano	Mata Alagoana	4.249	120,2
QACI e QDUCI	Junqueiro	Leste Alagoano	São Miguel dos Campos	25.088	254
QACI e QDUCI	Maceió	Leste Alagoano	Maceió	1.021.709	511
QACI e QDUCI	Maragogi	Leste Alagoano	Litoral Norte Alagoano	9.588	335
QACI e QDUCI	Marechal Deodoro	Leste Alagoano	Maceió	13.587	334
QACI e QDUCI	Murici	Leste Alagoano	Mata Alagoana	28.462	425,8
QACI e QDUCI	Paripueira	Leste Alagoano	Maceió	13.076	93,1
QACI e QDUCI	Piaçabuçu	Leste Alagoano	Penedo	18.043	242,9
QACI e QDUCI	Rio Largo	Leste Alagoano	Maceió	75.688	309
QACI e QDUCI	Satuba	Leste Alagoano	Maceió	13.824	42,7
QACI e QDUCI	Teotônio Vilela	Leste Alagoano	São Miguel dos Campos	44.426	299,1
QACI e QDUCI	Água Branca	Sertão Alagoano	Serrana do Sertão Alagoano	20.422	455
QACI e QDUCI	Delmiro Gouveia	Sertão Alagoano	Alagoana do Sertão do São Francisco	52.306	605
QACI e QDUCI	Dois Riachos	Sertão Alagoano	Santana do Ipanema	11.219	140
QACI e QDUCI	Olivença	Sertão Alagoano	Batalha	11.731	173,6
QACI e QDUCI	Santana do Ipanema	Sertão Alagoano	Santana do Ipanema	48.033	438
QACI e QDUCI	São José da Tapera	Sertão Alagoano	Santana do Ipanema	32.455	675
QACI e QDUCI	Senador Rui Palmeira	Sertão Alagoano	Santana do Ipanema	13.974	360
QDUCI	Belém	Agreste Alagoano	Palmeira dos Índios	4.517	48,45
QDUCI	Coité do Noia	Agreste Alagoano	Arapiraca	10.939	88

Questionários Respondidos	Município	Mesorregião	Microrregião	Habitantes (mil)	Área (km ²)
QDUCI	Limoeiro de Anadia	Agreste Alagoano	Arapiraca	28.793	316
QDUCI	Mar Vermelho	Agreste Alagoano	Palmeira dos Índios	32.568	114
QDUCI	Maribondo	Agreste Alagoano	Palmeira dos Índios	3.600	171,28
QDUCI	Palmeira dos Índios	Agreste Alagoano	Palmeira dos Índios	74.049	461
QDUCI	Quebrangulo	Agreste Alagoano	Palmeira dos Índios	11.542	321,3
QDUCI	Tanque d'Arca	Agreste Alagoano	Palmeira dos Índios	6.293	155,9
QDUCI	Branquinha	Leste Alagoano	Mata Alagoana	10.709	191
QDUCI	Campestre	Leste Alagoano	Mata Alagoana	7.002	150
QDUCI	Campo Alegre	Leste Alagoano	São Miguel dos Campos	57.008	308,06
QDUCI	Chã Preta	Leste Alagoano	Serrana dos Quilombos	7.424	201
QDUCI	Joaquim Gomes	Leste Alagoano	Mata Alagoana	24.174	240,98
QDUCI	Matriz de Camaragibe	Leste Alagoano	Mata Alagoana	25.010	330,07
QDUCI	Messias	Leste Alagoano	Mata Alagoana	17.789	113,3
QDUCI	Penedo	Leste Alagoano	Penedo	64.292	690,8
QDUCI	Pindoba	Leste Alagoano	Serrana dos Quilombos	2.954	83
QDUCI	Porto de Pedras	Leste Alagoano	Litoral Norte Alagoano	8.055	189
QDUCI	São José da Laje	Leste Alagoano	Serrana dos Quilombos	24.140	273,8
QDUCI	São Miguel dos Campos	Leste Alagoano	São Miguel dos Campos	61.204	660,3
QDUCI	Viçosa	Leste Alagoano	Serrana dos Quilombos	26.176	355
QDUCI	Batalha	Sertão Alagoano	Batalha	18.631	321,2
QDUCI	Belo Monte	Sertão Alagoano	Batalha	6.786	334,8
QDUCI	Inhapi	Sertão Alagoano	Serrana do Sertão Alagoano	18.637	374
QDUCI	Monteirópolis	Sertão Alagoano	Batalha	7.251	86,1
QDUCI	Olho d'Água das Flores	Sertão Alagoano	Batalha	21.706	183,5
QDUCI	Pão de Açúcar	Sertão Alagoano	Santana do Ipanema	24.834	661,8
QDUCI	Pariconha	Sertão Alagoano	Serrana do Sertão Alagoano	10.674	264,7
QDUCI	Poço das Trincheiras	Sertão Alagoano	Santana do Ipanema	14.535	303

Fonte: Dados da pesquisa.

ANEXO A - Tipos de atividade de controle segundo o GAO

Tipo	Descrição
Revisão de desempenho real em alto nível	Gerência acompanha as grandes realizações e compara com os planos, metas e objetivos definidos pela entidade. A alta gerência deve revisar regularmente o desempenho em comparação com orçamentos, previsões e resultados de períodos anteriores; desenvolver planos estratégicos e comparar os resultados com os planos e metas definidos; e realizar ações de acompanhamento das iniciativas mais significativas da entidade.
Revisão da gerência em nível de função ou atividade	Gerência acompanha o desempenho real em comparação com os resultados planejados ou esperados e analisa as diferenças significativas. Os gerentes em todos os níveis da organização devem revisar relatórios de desempenho, analisar tendências e analisar a realização das metas; comparar os resultados com resultados financeiros, orçamentários e operacionais, planejados ou esperados; e implantar controles para verificar e circularizar os resultados apresentados em relatórios sintetizados.
Gerenciamento do capital humano	Avaliação contínua das necessidades de conhecimentos e habilidades para atingir os objetivos da entidade. Inclui o planejamento estratégico da entidade e uma estratégia geral de capital humano, especificação de tipos de liderança desejados, políticas de recrutamento, treinamento, supervisão, sistema de avaliação de desempenho e feedback, sistema de recompensas, política de retenção de empregados e planejamento de sucessão.
Controles sobre o processamento da informação	Controles como validação das entradas de dados; atribuição de numeração sequencial às transações; comparação de totais de arquivos com contas de controle; exame e correção de exceções e violações apontadas por outras atividades de controle; e controle de acesso a dados, arquivos e programas.
Controle físico sobre ativos vulneráveis	Segurança e acesso limitado a dinheiro, valores, inventários e equipamentos vulneráveis a risco de perda ou uso não autorizado. A gerência deve frequentemente realizar a contagem e comparação com registros de controle. A entidade deve identificar e proteger seus ativos mais críticos; elaborar, testar e divulgar um plano de recuperação de desastres; e utilizar mecanismos diversos de segurança física e lógica para controlar e proteger ativos vulneráveis.
Estabelecimento e revisão de indicadores e medidas de desempenho	Atividades de controle para monitorar medidas e indicadores de desempenho da entidade e dos indivíduos. Indicadores de desempenho devem ser estabelecidos em todos os níveis hierárquicos da organização; que a integridade dos indicadores deve ser periodicamente revisada; que indicadores devem ser estabelecidos para relatórios operacionais e financeiros.
Segregação das funções	Separação das responsabilidades pela autorização, registro, aprovação e revisão das principais transações e eventos para evitar erro, mau uso ou fraude. Nenhum indivíduo deve ser capaz de controlar todos os principais aspectos de uma transação ou evento; quando possível, nenhum indivíduo deve trabalhar sozinho com dinheiro, títulos negociáveis ou outros bens valiosos; a abertura de correio deve ser feita por pessoal que não tenha responsabilidades ou acesso às contas a receber ou ao caixa; contas bancárias devem ser reconciliadas por empregados que não tenham responsabilidade por recebimentos, desembolsos ou custódia de dinheiro; e a gerência deve trabalhar para reduzir as possibilidades de conluio.
Adequada execução das transações	Autorização e execução das atividades por pessoas agindo estritamente no escopo de sua autoridade. Os controles devem garantir que somente

Tipo	Descrição
	transações e eventos válidos sejam iniciados e registrados; os controles devem garantir que todas as transações e eventos sejam autorizados e executados somente por pessoas que tenham autoridade; as autorizações são comunicadas claramente aos gerentes e empregados e incluem as condições específicas sob as quais a autorização é feita; e os termos da autorização devem respeitar as políticas e procedimentos da entidade, bem como as leis e regulamentos aplicáveis.
Registro preciso e tempestivo das transações	Incluindo o ciclo de vida completo da transação ou evento, desde sua iniciação ou autorização até sua classificação nos registros sintéticos.
Restrições de acesso e <i>accountability</i> por recursos e registros	Restrição de acesso a recursos e registros somente a indivíduos autorizados, que recebem e mantêm o <i>accountability</i> pela sua custódia e uso. A gerência deve frequentemente realizar a comparação dos recursos com o <i>accountability</i> registrado para reduzir o risco de erro, mau uso, fraude ou alteração não autorizada.
Documentação adequada das transações e do controle interno	Documentação do controle interno e todas as transações e eventos significativos, de modo que a documentação esteja pronta para exame. Inclui as diretrizes da gerência, políticas administrativas, manuais operacionais, etc.

Fonte: elaborado por Capovilla (2016) com base no GAO (2001, 2014).