

Análise dos pareceres de Auditoria Governamental nos Municípios do Vale do Paranhana/RS**NATÁLIA MICHAELSEN***Faculdades Integradas de Taquara/RS***SANDRA REGINA TOLEDO DOS SANTOS***Faculdades Integradas de Taquara/RS***RESUMO**

A auditoria tem como objetivo assegurar a fidelidade e a credibilidade dos registros contábeis e possui papel fundamental na gestão. O presente estudo tem como escopo a auditoria governamental, com foco no trabalho realizado pelo TCE/RS, objetivando analisar os pareceres das auditorias realizadas nos municípios da região do Vale do Paranhana/RS, no período de 01 de janeiro de 2014 a 31 de dezembro de 2016. Para realização desta pesquisa, foi utilizada a técnica de análise de conteúdo qualitativa, com abordagem descritiva e documental. O acesso aos documentos se deu por meio de consultas realizadas no site do TCE/RS, de onde foram extraídos 20 pareceres, sendo identificados 42 fatos geradores e apurados 130 apontamentos de irregularidades, o que possibilitou a realização das análises detalhadas da situação de cada cidade e permitiu formar um panorama da situação regional em que os municípios estudados estão inseridos. As maiores repercussões se deram em eventos relacionados aos cargos ocupados por servidores, falhas do sistema de controle interno e nos contratos de serviço, inconsistências na rotina de entrega dos documentos oficiais e contábeis ao TCE/RS e sobre o atendimento da Lei de Acesso à Informação, como as irregularidades com maior incidência de apontamentos. Concluiu-se que, os pareceres com julgamento irregular, indicam as reincidências e falhas nos processos administrativos, contábeis e financeiros da amostra selecionada, denotando um nível de aprendizado que pode ser comprometido, pelas melhorias não implementadas, gerando penalidades que são aplicadas pelo TCE/RS e que resultam em sanções para coibir os danos causados aos cofres públicos como forma de proteger o patrimônio municipal.

Palavras-chave: Auditoria, Municípios, Pareceres.

1 INTRODUÇÃO

Sabe-se que os cidadãos são detentores dos bens públicos e, por isso, cabe salientar que o patrimônio público também deve ser controlado pelos cidadãos, pois trata-se de propriedade coletiva e não apenas das autoridades que ocupam a gestão governamental (CRUZ, 2008).

Sob a ótica do controle, Speck (2002, p. 29) afirma que “é possível observar o fenômeno da corrupção desde a pequena propina até o superfaturamento de grandes obras”. A amplitude da administração pública, nas esferas federal, estadual e municipal, pode ser considerada um motivo de preocupação em relação ao controle dos atos praticados pelos gestores públicos, assim como o volume de recursos movimentados nacionalmente nas esferas administrativas e que representam um percentual considerável do PIB brasileiro.

A possibilidade de casos em que a verba pública não seja utilizada de forma correta pelos administradores é um tema inquietante, conforme relatado por Silva e Ribeiro (2004, p. 17), “tendo como alvo das nossas preocupações a busca permanente de um melhor aproveitamento dos recursos públicos, gerados por uma sociedade cada vez mais carente em suas necessidades elementares”.

Em meio a isso, percebe-se a necessidade de um estudo relacionado ao controle e auditoria da administração pública, no âmbito teórico e prático. A finalidade da auditoria na administração pública, conforme Castro (2008, p. 160), “é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística”.

Nesse sentido, este trabalho trata sobre o tema de auditoria voltada ao setor público e tem como base inicial para a pesquisa informações sobre a abordagem teórica da auditoria no âmbito geral, descrevendo suas finalidades, normas e papéis de trabalho. Nesse sentido, o problema de pesquisa visa responder: Quais são os apontamentos encontrados nos pareceres de auditoria governamental, levantados pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS), no poder executivo dos municípios do Vale do Paranhana/RS, no período de 01 de janeiro de 2014 a 31 de dezembro de 2016?

Para o desenvolvimento do estudo, foi moldado o objetivo geral para analisar os relatórios com apontamentos levantados pelo TCE/RS nas auditorias realizadas nos municípios do Vale do Paranhana/RS, no período delimitado; enquanto que os específicos consistiram em contextualizar de forma ampla a auditoria governamental no âmbito do setor público, enfatizar os processos de auditoria praticados pelo TCE/RS junto aos municípios estudados, comparar os apontamentos encontrados com maior incidência de irregularidades na amostra, e, por fim, estabelecer um nexo entre a teoria e os pareceres emitidos no período estudado.

Justifica-se o presente estudo pela relevância assumida pelos trabalhos de auditoria governamental e suas particularidades, na condução dos atos de governo praticados no âmbito municipal considerando a atuação do TCE/RS na emissão dos pareceres de auditoria, o que possibilita instaurar procedimentos de controle para o estímulo da melhoria contínua e da proteção dos recursos públicos.

Este artigo, está moldado em cinco sessões, sendo esta primeira com a Introdução; a segunda contém a fundamentação teórica que ampara o estudo; na terceira encontram-se os procedimentos metodológicos; na quarta sessão está abrigada a análise dos indicativos de pesquisa e, por fim, na quinta, assentam-se as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção, constam as abordagens teóricas que norteiam o trabalho da autoria; auditoria governamental; o controle e o TCE/RS nas suas prerrogativas de auditoria; o escopo de trabalho no âmbito dos municípios e a emissão dos pareceres em âmbito governamental.

2.1 Abordagens sobre os trabalhos de auditoria governamental

Para Jund (2006, p. 648), “a finalidade básica da auditoria é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil [...]”. Nessa perspectiva, tem a finalidade de assegurar a fidelidade dos registros e proporcionar credibilidade às demonstrações financeiras e contábeis.

Assim, a auditoria passou a ser reconhecida como atividade de assessoramento, com finalidade de garantir a efetividade dos controles e a autenticidade das informações por eles geradas, transparecendo a realidade financeira e econômica da empresa.

Pode-se dizer que o trabalho da auditoria objetiva a exploração de um vasto campo dentro das empresas, uma vez que são considerados como itens essenciais do objetivo da auditoria, conforme descreve Jund (2006) pela comprovação do registro, de que são exatos os fatos patrimoniais; demonstrar os erros e fraudes encontradas para que sejam sugeridas providências cabíveis como forma preventiva; verificar se a contabilidade é satisfatória sob o aspecto sistemático e de organização e verificação do funcionamento de controle interno.

Perante a isso, Carvalho Neto et al. (2011) abordam que a auditoria consiste em uma análise imparcial e precisa de uma determinada área da administração, empregando como regra a comparação entre os fatos apurados e os critérios pré-estabelecidos pela organização auditada.

Além do já citado anteriormente, os autores descrevem que o emprego da auditoria está ligado à ascensão do mercado, “a auditoria e a sua evolução estão indissociavelmente ligadas ao controle das riquezas, à expansão dos mercados, ao acúmulo de capitais e ao desenvolvimento econômico dos países”.

Conforme Jund (2006), a auditoria oferece inúmeras vantagens, não é só para as empresas, mas também para os investidores, para o fisco e para a sociedade, que poderão contar com maior exatidão nas demonstrações contábeis e nos resultados apurados, maior observância das leis fiscais, além da segurança e veracidade das informações quanto à estabilidade da empresa e garantia dos empregos.

Observa-se que a atividade da auditoria está imersa em amplo caráter social, por isso percebe-se a importância de que as normas que regulam a atividade sejam observadas, tanto pelo auditor, como por todos aqueles aos quais os resultados da auditoria forem destinados (CARVALHO NETO *et al.*, 2011).

A auditoria é uma técnica contábil que está regulamentada pela NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, constituídas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2008).

Considera-se imprescindível que o profissional auditor domine e execute as normas constantes na NBC T 11, visto que as normas de auditoria têm a finalidade de disciplinar o exercício da profissão, advertindo para o devido cumprimento das leis, conforme descreve Cruz (2008).

Além disso, as normas estabelecidas objetivam guiar o auditor no planejamento e execução da auditoria, visando o êxito, de acordo com Carvalho Neto *et al.* (2011, p. 73), “as

normas de auditoria têm a função de estabelecer os princípios e regras fundamentais para que o auditor e a organização de auditoria possam desempenhar a sua missão com ética e competência”.

Portanto, entende-se que os princípios estão diretamente voltados a coerência e a ética do profissional auditor, pelo que relata Jund (2004, p. 52) pois “[...] deve ser exercida em caráter de entendimento de que o trabalho executado tenha e mereça toda a credibilidade possível, não sendo permissivo que pare qualquer sombra de dúvida quanto à integralidade, à honestidade e aos padrões morais [...]”.

Contudo, considera-se que os princípios e normas aqui citadas garantem que o processo de auditoria seja executado de forma correta e com qualidade, de modo a atender seus objetivos com êxito, conforme relatam Carvalho Neto et al. (2011, p. 54), “[...] cujo objetivo final é a qualificação na condução dos trabalhos e a garantia de atuação suficiente e tecnicamente consistente do auditor e de sua opinião, certificação ou parecer destinados a seus usuários”, dessa forma, prestam sustentação aos pareceres a serem analisados deste trabalho.

Na NBC T 11.3, sobre as normas relativas aos papéis de trabalho e documentação da auditoria. Conforme estabelece a NBC T 11.3.1.1, “esta norma estabelece procedimentos e critérios relativos à documentação mínima obrigatória a ser gerada na realização dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis”.

Nesse sentido, denominam-se papéis de trabalho, todos os registros elaborados pelo auditor e por sua equipe, bem como, toda a documentação a ele fornecida durante o procedimento de uma auditoria, de acordo com Jund (2004, p. 530), “os papéis de trabalho constituem um registro permanente dos serviços executados pelo auditor, sobre os procedimentos que ele seguiu, os testes que efetuou, a informação que obteve e as conclusões relativas ao seu exame”.

Destaca-se a importância de os papéis de trabalho serem abrangentes e ricos em detalhes, visto que proporcionam suporte e entendimento à auditoria executada, por isso devem ser contemplados com toda a documentação, desde o planejamento, questões consideradas importantes, extensão dos procedimentos, julgamento exercido e conclusões alcançadas.

Os papéis de trabalho devem ser elaborados, estruturados e organizados de forma a atender as necessidades do auditor, conforme descreve Jund (2004), ao elaborar os papéis o auditor deve atentar-se a alguns detalhes importantes: os papéis devem ser concisos, de fácil entendimento para quem tiver acesso; devem ser objetivos, direcionados ao que for destinado; devem ser limpos, sem rasuras que comprometam seu conteúdo; devem ser elaborados de forma lógica; e, devem ser completos, contendo todas as informações necessárias para a execução da auditoria, do início até a conclusão.

Sob tais aspectos, os papéis de trabalho tem por objetivo evidenciar o trabalho feito e as conclusões alcançadas que serviram como base para elaboração de pareceres, servir como fonte de informação para consultas, se constituindo em base para aperfeiçoamento dos procedimentos a serem executados em futuras auditorias, facilitar o estudo e avaliação de controles e avaliação individual do desempenho do auditor

2.2 Auditoria governamental

Conforme explanado anteriormente, o ofício da auditoria, entre outras funções, destina-se dar credibilidade e confiabilidade as prestações de contas sobre atos praticados por determinada entidade. No âmbito da administração pública, esse ato é identificado por auditoria governamental.

Segundo Chaves (2007), a administração é responsável pela execução das ações elaboradas pelo governo, nos aspectos legais e técnicos, garantindo a aplicação das leis e mantendo sólida relação entre cidadãos e administração geral.

De acordo com Speck (2002), uma das principais características do sistema democrático, é o dever dos agentes públicos de prestar contas de seus atos aos cidadãos e demais instituições, também o fato de serem responsabilizados por suas atividades. Observa-se que o dever de prestar contas está previsto em lei, conforme o artigo 70 da Constituição Federal de 1988, em seu parágrafo único que trata: "Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie, ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária".

Portanto, percebe-se que o controle está diretamente ligado à fiscalização da administração pública, conforme Roberts e Pollit (1994 *apud* KRUGER et al., 2012), "o controle dos atos governamentais sustenta a correta e eficaz aplicação dos recursos públicos, no atendimento às demandas sociais, substancialmente quanto à transparência da gestão pública".

Ademais, para Rezende, Slomski e Corrar (2005) o controle da administração pública pode ser considerado primordial na supervisão da execução dos programas de governo, expondo os desvios e garantindo a manutenção e conservação do patrimônio público, também assegurando a devida aplicação das normas e princípios, certificando-se da eficácia na aplicação dos recursos.

Isso remete ao sistema de controle da administração pública que é classificado pelos níveis de auditoria, de acordo com Carvalho Neto *et al.* (2011, p. 31), entre a auditoria interna: a unidade de auditoria integra a estrutura da própria entidade; e a auditoria externa: realizada por uma organização independente da entidade".

Nesse contexto, observa-se que o controle deve ser exercido em todas as instâncias para que os atos governamentais sejam dotados de materialidade suficientemente calçada na base legal que é atribuída aos agentes públicos, caracterizada pela atuação do TCE em seus trabalhos contínuos de auditoria.

2.4.1 O controle e o TCE/RS nas suas prerrogativas de auditoria

O controle atende as prerrogativas de ordem interna e externa nos órgãos públicos, no sentido de melhor dotar de procedimentos que visem proteger o patrimônio público. Para tanto, o sistema de controle interno é executado pelos poderes executivo, legislativo e judiciário, de acordo com Speck (2002, p. 31), "fazem parte da estrutura administrativa de cada poder, tendo por função acompanhar a execução dos seus atos, indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, ações a serem desempenhadas com vista ao atendimento da legislação".

Por sua vez, o controle externo, segundo Chaves (2007, p. 9), "é a fiscalização e a apreciação das prestações de contas dos responsáveis pela coisa pública, quando exercida por um ente que está fora do âmbito no qual o fiscalizado está inserido". Conforme consta no artigo 71, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, compete ao controle externo proceder "por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário", abrangendo aquelas vinculadas à administração indireta.

Nesse contexto, compreende-se que o controle externo tem por atribuição a realização de fiscalização e auditorias, para Fernandes (2012 *apud* PASE *et al.*, 2018), o sistema de controle externo utiliza a técnica de auditoria para alcançar seus objetivos.

Sob esse vértice, Carvalho e Flores (2007) já remetiam da importância em que “os sistemas de controles externo e interno devem se complementar numa única relação operacional, pois o controle interno suporta as atividades do controle externo”.

É relevante salientar, conforme enfatizam Wanna e Ryan (2003 *apud* KRUGER *et al.*, 2012), que o controle externo é exercido pelo poder legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas e o crescente índice de corrupção tem exigido uma atuação inovadora e moderna dos Tribunais de Contas e com auxílio do controle interno.

Importante destacar que o sistema de controle interno possui uma função indispensável na administração pública. Jund (2006, p. 636) esclarece as suas atribuições: “acompanhar a execução de programas; apontar falhas e desvios; zelar pela adequada utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais; e, constatar a veracidade das operações realizadas e a aplicação dos princípios e normas brasileiras de contabilidade [...]”.

Em relação ao Tribunal de Contas, além do citado anteriormente, há uma função importante descrita por Chaves (2007), que é prestar orientação e informação sobre procedimentos e melhores práticas de gestão, através da publicação de manuais e cartilhas, realização de reuniões, seminários e encontros educativos. As competências dos Tribunais de Contas são definidas pela Constituição Federal de 1988, pelas constituições estaduais, leis municipais e leis dos próprios tribunais, assim como consta no artigo 75, parágrafo único, o seguinte: “as Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos”.

De acordo com Chaves (2007), uma parte considerável das competências do Tribunal de Contas está relacionada à fiscalização, tais como: realizar levantamentos, auditorias inspeções, acompanhamentos e monitoramentos, relacionados com a atividade de controle externo; fiscalizar a execução de atos e contratos administrativos; examinar a legalidade de atos de admissão de pessoal, bem como a concessão de aposentadorias e pensões, entre outras.

Portanto, entende-se que o TCE/RS possui jurisdição sobre todos os responsáveis, pessoas físicas ou jurídicas, que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiro, bens e valores públicos pelos quais respondem o estado ou quaisquer dos municípios que o compõem.

Nesse sentido, o TCE/RS (2019b) enfatiza ser uma das suas principais atribuições, o julgamento das contas “dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, dos consórcios, das fundações, das associações, inclusive as organizações da sociedade civil, e das demais sociedades, instituídas e/ou mantidas pelos poderes públicos estadual e municipais”, bem como das contas daqueles que no exercício de seus cargos derem causa e perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo aos cofres públicos.

Contudo, faz-se necessário salientar que, de acordo com a Constituição do RS, artigo 71, parágrafo 2º, “o Tribunal de Contas terá amplo poder de investigação, cabendo-lhe requisitar e examinar, diretamente ou através de seu corpo técnico, a qualquer tempo, todos os elementos necessários ao exercício de suas atribuições”.

Para Kronbauer *et al.* (2011), o universo de atuação do TCE/RS é composto por entes da administração direta, autarquias, fundações, sociedades de economia mista e consórcios administrativos, além das 497 prefeituras e suas respectivas câmaras de vereadores.

2.4.2 O escopo de trabalho no âmbito dos municípios

Conforme visto anteriormente, é atribuição do TCE/RS o exame dos processos de prestação de contas dos governos municipais. Para isso, encontram-se estabelecidas pela Resolução nº 1099/2018, do TCE/RS, as diretrizes para entrega de documentos pelos gestores municipais, os quais serão utilizados no processo de auditoria pelo TCE, citando-se o artigo 1º da Resolução nº 1099/2018: “esta Resolução dispõe sobre prazos, documentos e informações que deverão ser entregues ao Tribunal de Contas do Estado, em formato eletrônico, para o exame dos processos de contas de governo e de contas de gestão da esfera municipal [...]”.

Ainda, sobre a obrigação estabelecida aos prefeitos municipais de prestarem contas da sua gestão, pode-se destacar o artigo 49 da Lei nº 11.424/2000, que determina que “o Tribunal de Contas emitirá parecer prévio conclusivo sobre as contas que os prefeitos municipais devem prestar anualmente às respectivas câmaras municipais, cabendo o julgamento a estes órgãos legislativos, nos termos constitucionais” (RS, 2000).

A execução do trabalho do TCE/RS é orientada pela Lei Estadual nº 11.424/2000, pela Resolução nº 728/2005 e pelo Manual de Auditoria Operacional, disponibilizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), em 2010. Em termos legais, pode-se destacar o artigo 38 da Lei Orgânica do RS nº 11.424/2000, que decreta que “a auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial tem por fim a fiscalização das pessoas sujeitas à jurisdição do Tribunal de Contas e será exercida nas unidades administrativas dos poderes do estado e dos municípios e nas demais entidades referidas no inciso III do artigo 33 desta Lei”.

Para Melo e Santos (2015, p. 39), “quanto à auditoria na área governamental, podemos dividir em fiscalizadora, de gestão e operacional”. Kruger *et al.* (2012, p. 46) pontuam que “o TCE/RS considera dois tipos ou naturezas de auditoria pública, que abrangem toda sua área de atuação, a saber: auditoria de conformidade ou regularidade e auditoria operacional”.

Sobre isso, o próprio TCE/RS (2019a) elucida que “o escopo de atuação da fiscalização pública abrange as auditorias de regularidade e as operacionais ou de gestão, preocupa-se em verificar a economia, a eficiência e a eficácia, além da efetividade das políticas, dos programas e dos projetos públicos”

A Resolução nº 728/2005, do TCE/RS (2019a), aborda a auditoria operacional da seguinte forma: “a auditoria operacional compreende o acompanhamento e a avaliação da ação governamental, da utilização econômica dos recursos públicos, da eficiente gestão de bens e serviços, do cumprimento das metas e do efetivo resultado das políticas governamentais”.

O primeiro estágio da execução da auditoria operacional é o processo de seleção de um objeto de auditoria, essa é uma etapa importante, pois dela partirá a possibilidade de realizar a auditoria de forma que contribua para o aperfeiçoamento da gestão pública (BRASIL, 2010).

Os estágios da auditoria consistem em seleção, planejamento, execução, relatório, comentário do gestor, apreciação, divulgação e monitoramento. Conforme estabelecido pelo TCU (2010) “após a definição de tema específico, deve-se proceder ao planejamento com vistas à elaboração do projeto de auditoria, que tem por finalidade detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados”.

Nota-se que, após a execução da auditoria, é realizada a emissão do parecer, tema que será explorado no item a seguir.

2.4.3 A emissão dos pareceres e apreciação em âmbito governamental

No processo de auditoria governamental, a comunicação dos resultados da auditoria deve reportar à sociedade sobre o desempenho da administração pública, contribuindo para a responsabilização dos agentes públicos pelos resultados da ação de governo, mediante controle parlamentar e controle social.

Ao mesmo tempo, observa-se que a apreciação dada aos relatórios pelo Tribunal de Contas, após sua redação dada pelos auditores, indica o encaminhamento aos órgãos gestores com as recomendações voltadas ao aperfeiçoamento das ações e políticas governamentais, para fortalecimento dos controles internos. Esse procedimento, repercute em um Plano de Ação que define as medidas, os responsáveis e o cronograma para a sua implementação, permitindo subsídio para o monitoramento do cumprimento das recomendações pelos gestores e os resultados deles advindos.

A elaboração do parecer é um procedimento muito importante para a conclusão do trabalho de auditoria, visto que é através desse relatório que o auditor relata os achados e comunica os resultados (CARVALHO NETO *et al.*, 2011). Paralelamente, isso é reforçado pelo TCU, "seu conteúdo deve ser fácil de entender e livre de ideias vagas e ambíguas, deve incluir somente informações que sejam apoiadas por evidências competentes e relevantes, ser independente, objetivo, justo e construtivo" (TCU, 2010, p. 37).

Por fim, Carvalho Neto *et al.* (2011) ressaltam que, após a conclusão e entrega do relatório ao supervisor, pode-se dar por concluído o trabalho da equipe de auditoria, no entanto, não encerram os autos dos processos de auditoria, podendo ainda ocorrer a inclusão de informações adicionais ao processo, tratam-se de comentários ou justificativas apresentadas por parte do gestor auditado.

Após, se inicia a apreciação dos relatórios por parte do tribunal, pois, mesmo que o destinatário final da auditoria governamental seja o cidadão, os relatórios de auditoria são destinados exclusivamente aos relatores e à apreciação dos colegiados do tribunal, os quais estão determinados a proteger o interesse do cidadão, que irão deliberar sobre as medidas cabíveis em cada caso. O Tribunal poderá expedir determinações e recomendações aos responsáveis, visando evitar a reincidência dos apontamentos, bem como, em casos de irregularidades.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Por tratar-se de uma pesquisa baseada em análise de documentos, o presente estudo fez uso do conjunto de métodos e procedimentos necessários à sustentação metodológica.

A técnica qualitativa tem como objetivo de estudo a compreensão de determinada situação, através da observação e análise dos fatos, de acordo com Silva (2003, p. 59), "a pesquisa qualitativa não se baseia no critério numérico para garantir sua representatividade. A amostragem boa é aquela que possibilita abranger a totalidade do problema investigado em suas múltiplas dimensões". Para Prodanov e Freitas (2013), "a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Esta não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas".

A abordagem documental é caracterizada pela utilização e análise de diversos tipos de documentos, onde a investigação documental é conduzida em documentos arquivados ou disponíveis em órgãos públicos e privados, como: registros, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes.

O universo do presente estudo é constituído pelos 497 municípios do estado do Rio Grande do Sul, sendo que nesta pesquisa foi utilizada uma amostra composta por seis deles

que formam a região denominada Vale do Paranhana/RS, sendo elas: Igrejinha, Parobé, Rolante, Riozinho, Taquara e Três Coroas, todas localizadas nas proximidades do rio Paranhana.

Os dados para o estudo foram coletados através do site do TCE/RS¹, relativos aos pareceres de auditoria realizados no poder executivo dos locais que pertencem ao Vale do Paranhana/RS, no período de 01 de janeiro de 2014 a 31 de dezembro de 2016, não envolvendo eventos posteriores devido ao fato de que nem todos os municípios apresentaram dados disponíveis para consulta.

A análise documental se deu com no intuito de exprimir e apontar, dentro de cada município, as maiores incidências de irregularidade e quais delas são citadas com maior frequência nos pareceres em cada ano. Também foi procedido um comparativo dos apontamentos entre os componentes da amostra, de modo a identificar se há incidência de irregularidades comuns dentre estes, permitindo formar um demonstrativo da situação geral da região.

Para a consecução deste estudo, o roteiro da pesquisa adotado foi:

- a) coleta dos pareceres nos relatórios emitidos pelas auditorias, nos municípios e períodos selecionados na amostra, disponíveis no site do TCE/RS no link “consultas, processos”;
- b) após, foram agrupados em quadros, por município e por ano de auditoria;
- c) após, foi realizada a análise de conteúdo dos pareceres, considerando: período da auditoria, a regional que realizou os trabalhos, os eventos apontados com a respectiva origem do fato, as indicações de penalidades e a atual situação dos pareceres
- d) foram traçados comparativos dos apontamentos levantados para fins de confrontar as possíveis ocorrências semelhantes encontradas nos municípios da amostra.

No site do TCE/RS, foi possível consultar os processos e abrir para leitura os pareceres na íntegra, bem como, constam os relatos de apontamentos e as indicações de penalidade, considerando que mesmo após a justificativa do gestor pelo fato ocorrido, foram mantidas como irregularidade no parecer final do processo.

Importante salientar que os processos ainda transitam na justiça e, portanto, os gestores têm o direito de recorrer à justiça no sentido de tentar revogar as penalidades a eles aplicadas. A limitação do estudo repousa então, na análise dos pareceres emitidos na fase inicial, sem se estender aos recursos e julgamentos emitidos nessas instâncias. A movimentação eletrônica dos processos permite avançar na construção da agenda da transparência em órgãos públicos, conforme preconizam as legislações que tratam sobre o assunto.

4 COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Nesta seção foram caracterizados os locais de estudo, os pareceres emitidos em auditorias do TCE/RS (2019c) nos municípios estudados, no período de 2014 a 2016.

4.1 Caracterização da população do Rio Grande do Sul

O universo da pesquisa é constituído pelos 497 municípios do estado do Rio Grande do Sul, sendo que nesta pesquisa foi utilizada uma amostra composta pelos seis municípios que formam a região denominada Vale do Paranhana/RS, constantes na Tabela 1:

¹ Disponível em: <www.tce.rs.gov.br>.

Tabela 1 Municípios estudados

Cidade	Emancipação	Habitantes
Igrejinha	junho, 1964	34.254
Parobé	maio, 1982	54.465
Rolante	fevereiro, 1955	20.848
Riozinho	abril, 1988	4.261
Taquara	abril, 1886	58.630
Três Coroas	maio, 1959	25.942

Fonte: IBGE (2019)

4.2 Pareceres emitidos em auditorias do TCE/RS nos municípios estudados, no período de 2014 a 2016

Nesta seção, constam os apontamentos segregados por municípios aqui estudados.

4.2.1 Pareceres do TCE/RS emitidos no município de Três Coroas

Na coleta de dados por meio dos relatórios com os pareceres do TCE/RS, foram encontrados apontamentos que remetem aos temas expostos na Tabela 2:

Tabela 2 Pareceres emitidos em auditoria do TCE/RS – Três Coroas

Apontamentos	Origem do fato	Penalidade
Plano de Contas	Não utilização do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público vigente	Multa ao gestor; Fixação de débito; recomendada correção
Cargos Servidores	Inexistência em dedicação exclusiva ao cargo de fiscal Tributário	
Contratos	Concessão de reequilíbrio econômico-financeiro ref. Prestação de serviço de transportes de pacientes sem comprovação; Terceirização irregular de serviço público, com contratação de empresas para realização de tarefas (varrição, roçada, capina, jardinagem e limpeza de ruas, dentre outros) próprias do cargo de operário.	
Locação de Saibreira	Irregularidade na locação – investigação pelo Ministério Público Estadual	
Sistema de Controle Interno	Deficiência nos controles do saldo da dívida ativa, diferença encontrada de R\$ 2.234.071,93 entre os registros contábeis e o cadastro tributário	
Licitações	Indevida inexigibilidade de licitação para contratações artísticas indiretas	
Valor total estipulado em 2014		R\$ 10.185,29
Transparência	A Lei de Acesso à Informação e Lei da Transparência não estão sendo cumpridas na totalidade	Multa ao gestor; Fixação de débito; recomendada correção
Demonstrações Contábeis	Demonstrações Contábeis e Balanço do RPPS não atende a exigência do TCE/RS	
Despesa sem autoriz. legislativa	Evento com acréscimo de 50% do previsto na LOA (valor extrapolado em R\$ 404.351,53)	
Pagamentos	Dispêndios além dos limites autorizados em lei e convênio (pediatria e anesthesiologista)	
ISS	Construção Civil; não recolhimento de cartas de habite-se emitidas	
IPTU	Defasagem do valor venal x valores cobrados de ITBI (cerca de 337,63%); demora injustificada na efetivação da nova planta de valores, concluída em 2014	
Licitações	Contratação de intermediária, para apresentação da Banda Roupas Nova, licitação inexigível, dada inviabilidade de competição	
Contratos	Serviços de transportes e destinação final de resíduos sólidos urbanos: ausência de detalhamento de BDI.	
Valor total estipulado em 2015		R\$ 15.600,00
Lei de Acesso	Descumprimento da Lei de Acesso à Informação	Recomendada

à Informação		correção
Desequilíbrio Financeiro	Insuficiência de disponibilidade financeira para despesas empenhadas nos dois últimos quadrimestres do mandato	
Valor total estipulado em 2016		Nada Consta

Fonte: TCE/RS (2019)

A Tabela 2 representa os apontamentos constantes nos pareceres analisados relativos à cidade de Três Coroas, totalizando a análise de cinco pareceres, nos quais foram identificados 18 apontamentos de irregularidade. Destes foram levantados 13 fatos geradores distintos, dentre eles: Contratos de Prestação de Serviços foi o fato com maior incidência de apontamentos, citado em três ocorrências; outros dois fatos geradores citados em duas ocorrências cada, estão relacionados à Lei de Acesso à Informação e Licitações.

Houve aplicação de penalidade com multas e fixação de débito nos anos de 2014 e 2015, bem como a recomendação dada ao atual gestor para que corrija as irregularidades apontadas e seja evitada a reincidência, sendo lavrado pareceres favoráveis com ressalva.

4.2.2 Pareceres do TCE/RS emitidos no município de Igrejinha

Na coleta de dados por meio dos relatórios com os pareceres do TCE/RS, foram encontrados apontamentos conforme Tabela 3:

Tabela 3 Pareceres emitidos em auditoria do TCE/RS – Igrejinha

Apontamentos	Origem do fato	Penalidade
Lei de Acesso à Informação	As exigências da Lei de Acesso à Informação, Lei Federal nº 12.527/2011, não estão sendo cumpridas em sua totalidade	Fixação de débito; Recomendada correção
Desequilíbrio Financeiro	Insuficiência Financeira no encerramento do exercício de 2014, no valor de R\$ 3.505.541,90, sendo 7,15% superior à apresentada no ano anterior	
Cargos Servidores	Dos 85 cargos em comissão existentes, apenas 2 deles são preenchidos por servidores efetivos	
Contratos	Serviços médicos caracteriza-se por intermediação irregular de mão de obra; Contratação indireta de mão de obra de profissionais de saúde não foram computados como despesa com pessoal; Inconformidades detectadas no procedimento de licitação para a contratação de empresa em obra	
ISSQN	Ausência de lançamento dos créditos tributários e cobrança do ISSQN	
IPTU	Desatualização do Cadastro Imobiliário. Diferenças entre os valores dos imóveis adotados para fins de IPTU e valores para cobrança do ITBI; fragilidade nos controles de acesso ao cadastro imobiliário. Permissões de acesso e alterações de dados a servidores; Ausência de lançamento do imposto sobre os imóveis selecionados, por amostragem.	
Licitações	Restrição da participação de empresas reunidas em consórcio injustificada; Restrições ao caráter competitivo da licitação na fase de habilitação, em relação à visita técnica; Preço unitário de produto com sobre-preço.	
Valor total estipulado em 2014		R\$ 7.144,48
Cargos Servidores	Não preenchimento do percentual mínimo dos cargos em comissão por servidores efetivos; Inexistência de definição de escolaridade mínima para provimento de cargos em comissão; inconstitucionalidade de reenquadramento em cargos com atribuições diversas,	Multa ao gestor; Recomendada correção
Contratos	Terceirização indevida, intermediação irregular de serviços médicos. Despesas de R\$ 2.815.899,33, não computadas como despesa de pessoal	
Valor total estipulado em 2015		R\$ 1.300,00
Cargos Servidores	Inconformidades no quadro de cargos em comissão: (sem previsão de escolaridade mínima para o seu provimento; atuação em órgãos inexistentes da administração municipal; com atribuições vagas e imprecisas, abrangendo atividades genéricas)	Multa ao gestor; Recomendada correção

Cargos de Confiança	Cargos de confiança de níveis hierárquicos diversos e com atribuições idênticas, Assessor Técnico no Setor Jurídico e Assessor Técnico em Engenharia com atribuições idênticas aos efetivos nos mesmos cargos	
Sistema de Controle Interno	Composição do Sistema de Controle Interno. Constatou-se a designação de servidora para compor a UCCI com formação em magistério (nível médio)	
Contratos	Terceirização indevida. Intermediação irregular de serviços médicos; as despesas originadas da contratação de serviços médicos no montante de R\$ 3.241.418,14, não foram computadas como despesas de pessoal	
Valor total estipulado em 2016		Nada consta

Fonte: TCE/RS (2019)

A Tabela 3 representa os apontamentos constantes nos pareceres analisados relativos à cidade de Igrejinha em quatro pareceres, nos quais foram identificados 28 apontamentos. Destes foram levantados 7 fatos geradores distintos, visto que 5 fatos geradores foram citados com maior frequência, sendo eles: Cargos de servidores, citado em 8 apontamentos; Contratos Prestação de Serviço, citado em 7 apontamentos; Cargos de Confiança, Licitações e Lei de Acesso à Informação são citados em 3 dos apontamentos.

Na análise dos 4 pareceres, em 2 casos foram aplicadas penalidades com multas, em 2015 e 2016; e, em 1 caso, foi aplicada penalidade com fixação de débito, em 2014. Em todos os pareceres, consta uma recomendação ao atual gestor para que corrija as irregularidades apontadas e evite a reincidência, com apenas 1 parecer julgado como favorável, 2 julgados como regular com ressalva e 1 julgado como irregular.

4.2.3 Pareceres do TCE/RS emitidos no município de Taquara

Na coleta de dados por meio dos relatórios com os pareceres do TCE/RS, foram encontrados apontamentos relativos aos anos de 2014 a 2016, conforme a Tabela 4:

Tabela 4 Pareceres emitidos em auditoria do TCE/RS – Taquara

Apontamentos	Origem do fato	Penalidade
Lei de Acesso à Informação	Constatada que as exigências da Lei Federal nº 12.527/2011, não estão sendo cumpridas em sua totalidade	Recomendada correção
Desequilíbrio Financeiro	Insuficiência Financeira existente no encerramento do exercício de 2014, no valor de R\$ 12.348.796,66, evidenciando desequilíbrio financeiro na gestão	
Educação	Não oferta de vagas universais em número suficiente na pré-escola e creche de modo a atender 50% da população com idade entre 0 e 3 anos.	
Entrega de documentos	Cópia da ata de encerramento do inventário de bens e valores, elaboradas pela comissão inventariante, evidenciando eventuais diferenças e as respectivas providências adotadas	
Educação	Ausência do Relatório e Parecer do Conselho Municipal de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB não atendendo às exigências legais	
Valor total estipulado em 2014		Nada consta
Horas Extras	Pagamento habitual e excessivo de horas extras, com falhas no controle e no pagamento de horas extras	Multas ao gestor; Fixação de débito; Recomendada correção
Sistema de Controle Interno	Atuação dos membros do Controle Interno não exercida com dedicação exclusiva; Terceirização das atividades de controle interno	
Fundo Previdência	Atraso no repasse das contribuições devidas ao fundo próprio de Previdência, sem o pagamento de acréscimos moratórios	
Consepro	Inconformidades em subvenção, Ausência de celebração de convênio. Pagamento de bonificação diretamente a servidores de outro ente federativo	
Renúncia de Receita	Ausência de previsão e efetiva arrecadação dos tributos municipais. Significativa defasagem entre a previsão da receita corrente em relação àquela efetivamente arrecadada	

Gestão Fiscal	Deficiência no planejamento da gestão fiscal	
Orçamento	Não observância do prazo de envio do projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias ao poder legislativo	
Obras	Divergência no Edital licitatório entre a distância máxima da usina de asfalto ao centro do município, onerando o custo do transporte pela contratada	
Terceirização	Preço equivocado do serviço de capina e limpeza do terreno	
Valor total estipulado em 2015		R\$ 159.499,00
Lei da Transparência	Com base na análise das informações contidas em sítio eletrônico, constatou-se que não estão sendo cumpridas, em sua totalidade	Recomendada correção
Educação	A Análise da Efetividade do Atendimento da Educação Infantil, revelou que em 2016, o município não ofereceu o número de vagas suficientes para a universalização do atendimento na pré-escola	
Lei de Acesso à Informação	Não atendimento em sua totalidade dos preceitos da lei	
Desequilíbrio Financeiro	Houve Insuficiência Financeira existente no encerramento do exercício de 2016, no valor de R\$ 15.842.481,11	
Valor total estipulado em 2016		Nada Consta

Fonte: TCE/RS (2019)

A Tabela 4 representa os apontamentos constantes nos pareceres analisados relativos à cidade de Taquara, totalizando três pareceres, com 19 apontamentos. Destes, foram levantados 14 fatos geradores distintos, sendo que 4 fatos geradores são citados com maior frequência, sendo eles: Educação, citado em 3 apontamentos; Desequilíbrio Financeiro, Lei de Acesso à Informação e Sistema de Controle Interno, citados em 2 apontamentos.

Na análise dos 3 pareceres, em 1 caso foi aplicada penalidade com multa e fixação de débito, no ano de 2015. Um fato importante identificado em todos os pareceres, é a recomendação dada ao atual gestor para que corrija as irregularidades apontadas e seja evitada a reincidência. Por fim, dentre os 3 pareceres analisados, 1 foi julgado favorável, 1 como regular com ressalva e 1 como irregular.

4.2.4 Pareceres do TCE/RS emitidos no município de Parobé

Na coleta de dados por meio dos relatórios com os pareceres do TCE/RS, foram encontrados apontamentos relativos aos anos de 2014 a 2016, conforme a Tabela 5:

Tabela 5 Pareceres emitidos em auditoria do TCE/RS – Parobé

Apontamentos	Origem do fato	Penalidade
Lei de acesso à informação	Constatou-se que as exigências da Lei Federal nº 12.527/2011, não estão sendo cumpridas em sua totalidade	Recomendada correção
Desequilíbrio Financeiro	A Insuficiência Financeira existente em 2014, no valor de R\$ 12.753.844,08, é superior ao encontrado em 2013	
Educação	O município não oferece vagas universais em número suficiente na pré-escola para crianças na faixa etária de 4 e 5 anos, nem disponibiliza vagas em creche de modo a atender 50% da população com idade entre 0 e 3 anos	
Valor total estipulado em 2014		Nada Consta
Diárias	Valor das diárias fixado sem estudo técnico garantidor de indenização consentânea com os custos de hospedagem, locomoção e alimentação; bem como em quantidade superior ao necessário para participação nos eventos	Multa ao gestor; Fixação de débito; Recomendada correção
Contratos	Ausência de comprovação de serviços de portaria prestados pela empresa contratada por meio do Pregão Presencial, gerando danos ao erário.	
Pagamentos	Contrato para a prestação de serviços de segurança para evento, com pagamento sem comprovantes suficientes da prestação efetiva do serviço	
Cargos Servidores	Requisitos do cargo incompatíveis com as atribuições exercidas. O cargo de Agente Fiscal, com requisito de escolaridade o Ensino Médio completo	

Sector fiscal	As estruturas materiais (acomodações físicas, veículo, telefone) disponibilizadas ao sector fiscal são precárias e insuficientes	
Apontamentos	Origem do fato	Penalidade
Administração Tributária	Servidores com cargos incompatíveis com a administração tributária e elevada permissão de acesso ao sistema de informações; ausência de cobrança administrativa os valores inscritos em dívida ativa; não há controles no acompanhamento do Índice de Participação dos Municípios nas Transferências de ICMS	Recomendada correção
Sistema de Controle Interno	Planejamento falho e baixa atuação por meio de auditorias e fiscalizações; a composição da central do Sistema de Controle Interno é inferior ao previsto na legislação municipal; não houve retorno do gestor e dos servidores em relação às inconformidades apontadas no decorrer do exercício examinado	
Obras	Contrato para construção de escola de educação infantil, a assinatura do termo de recebimento provisório da obra foi em 07/11/08 e o Contrato de execução de obra na Escola de Educação Infantil – Creche Pró, com assinatura do Termo de recebimento provisório da obra em 06/08/12, passados três anos, em ambos casos a obra apresentou execução imperfeita e não atende as especificações técnicas com negligência na execução do objeto contratual	
Coleta de Resíduos	Contratação dos serviços de coleta, transporte e destinação final dos resíduos sólidos foi alvo da Inspeção Especial nº 01553-0200/14-5; Não há coleta seletiva de resíduos sólidos	
Saneamento Básico	Não encontrada rede coletora de esgoto cloacal em operação, com esgotamento sanitário por meio de fossas sépticas e/ou galerias de águas pluviais	
Pagamentos	Pagamento indevido a Ex-Prefeita de indenização de férias vencidas e não usufruídas (períodos aquisitivos de 2007 a 2011) e adicional de um terço relativo às férias de 2007 a 2011	
Cargos Servidores	Procuradoria Jurídica composta integralmente por servidores comissionados	
Nepotismo	Inconformidade na legislação municipal sobre nepotismo, suprimindo a vedação para manutenção, aditamento ou prorrogação de contrato de prestação de serviços com empresa cujos diretores/empregados possuam parentesco até o terceiro grau com as respectivas autoridades do Órgão contratante	
Estacionamento Rotativo	Indevida delegação do poder de polícia ao concessionário, As regulamentações municipais estabelecem que notificações por irregularidades na utilização do estacionamento rotativo pago serão efetivadas pelos monitores de trânsito disponibilizados pela empresa concessionária	
Saúde	Pagamentos realizados em janeiro/2015 com valor superior ao número de horas comprovadas de serviços efetivados por médicos; a mantenedora do Hospital São Francisco de Assis apresentou nas prestações de contas parciais em 2015 com falta de comprovação dos gastos por documentos fiscais	
Valor total estipulado em 2015		R\$ 297.544,90

Fonte: TCE/RS (2019)

A Tabela 5 representa os apontamentos constantes nos pareceres analisados relativos à cidade de Parobé, em dois pareceres, nos quais foram identificados 32 apontamentos. Os pareceres de auditoria referentes ao ano de 2016 ainda não estão disponíveis para acesso no site do TCE/RS. Dos 32 apontamentos extraídos dos pareceres, foram levantados 16 fatos geradores distintos, sendo que seis fatos geradores são citados com maior frequência, sendo eles: Educação e Sistema de Controle Interno, citados em 4 apontamentos; Pagamentos, Diárias, Saúde e Administração Tributária, citados em 3 apontamentos; e, Cargos Servidores e Coleta de Resíduos, citados em 2 apontamentos.

Na análise dos dois pareceres, somente em um caso foi aplicada penalidade com multa e Fixação de débito, no ano de 2015. Um fato importante identificado que nos dois pareceres

consta a recomendação ao atual gestor para que corrija as irregularidades apontadas e seja evitada a reincidência. Por fim, os dois pareceres analisados foram julgados irregulares.

4.2.5 Pareceres do TCE/RS emitidos no município de Rolante

Na coleta de dados por meio dos relatórios com os pareceres do TCE/RS, foram encontrados apontamentos relativos aos anos de 2014 a 2016, expostos na Tabela 6:

Tabela 6 Pareceres emitidos em auditoria do TCE/RS – Rolante

Apontamentos	Origem do fato	Penalidade
Entrega de Documentos	Atraso na Entrega e desconformidade nos relatórios de Gestão Fiscal	Recomendada correção
Insuficiência Financeira	O poder executivo apresentou insuficiência financeira de R\$ 3.845.508,55, o que representa um aumento de 140,97% em relação ao ano anterior	
Valor total estipulado em 2014		Nada Consta
Lei da Transparência	Da Lei da Transparência. Com base na análise das informações contidas em sítio eletrônico, constatou-se que não estão sendo cumpridas, em sua totalidade	Recomendada correção
Lei de Acesso à Informação	Ausência de informações no sítio eletrônico, conforme prevê legislação	
Insuficiência Financeira	Do Equilíbrio Financeiro. Analisando-se a evolução dos Restos a Pagar e das disponibilidades financeiras, observa-se que a Insuficiência Financeira existente no encerramento do exercício de 2015, no valor de R\$ 3.882.264,67	
Despesas com Pessoa	Dos Limites da Despesa com Pessoal. Os percentuais estão acima do limite	
Entrega de Documentos	Da cópia das atas de encerramento dos inventários de bens e valores, elaboradas pela comissão inventariante, evidenciando eventuais diferenças e as respectivas providências	
BLM	Da Base de Legislação Municipal (BLM). O Executivo não efetuou as remessas de normas à Base de Legislação Municipal do TCE/RS	
Valor total estipulado em 2015		
Pagamento Servidores	Pagamento de férias dos servidores celetistas com atraso, em período posterior ao início do período de gozo	Multa ao gestor; Fixação de débito; Recomendada correção
Coleta de Resíduos	Inexistência de licença de operação das empresas contratadas para a realização dos serviços de coleta dos resíduos sólidos urbanos e rurais; Irregularidades na planilha orçamentária da contratada após a alteração de dois para um caminhão	
Direitos humanos	Inexistência de planejamento das ações de proteção aos direitos humanos das mulheres	
Apontamentos	Origem do fato	Penalidade
Saneamento Básico	Esgotamento do plano sanitário, o predomínante ocorria através de sistemas individuais de tratamento	Recomendada correção
Saúde	Terceirização integral dos serviços de saúde, inexistindo pessoal próprio na execução de serviços de saúde	
Associação municipal	Deficiências na prestação de contas na realização de evento “31º Rolantchê Internacional” e da “20ª Kuchenfest”	
Corpo de Bombeiros	Deficiências na prestação de contas do Convênio firmado com a Sociedade Civil Bombeiros Voluntários de Rolante	
Sistema Controle Interno	Irregularidade na composição da Unidade Central de Controle Interno (UCCI): Dedicção não exclusiva dos servidores componentes, estrutura física inadequada, não cumprimento total da programação de trabalho e das atribuições	
Valor total estipulado em 2016		

Fonte: TCE/RS (2019)

A Tabela 6 representa os apontamentos constantes nos pareceres analisados relativos à cidade de Rolante, com três pareceres, nos quais foram identificados 23 apontamentos. Destes, foram levantados 14 fatos geradores distintos, sendo que 5 fatos geradores são citados com maior frequência, são eles: Entrega de Documentos, citado em 4 apontamentos; Sistema de Controle Interno e Coleta de Resíduos, citados em 3 apontamentos; Insuficiência Financeira e Associação Rolantense de Eventos, citadas em 2 apontamentos.

Na análise dos três pareceres, em um caso foi aplicada penalidade com multa e Fixação de débito, no ano de 2016. Um fato importante identificado que nos três pareceres consta a recomendação ao atual gestor para que corrija as irregularidades apontadas e seja evitada a reincidência. Por fim, os pareceres de 2014 e 2015 foram julgados regulares, enquanto o parecer de 2016 foi julgado irregular.

4.2.6 Pareceres do TCE/RS emitidos no município de Riozinho

Na coleta de dados por meio dos relatórios com os pareceres do TCE/RS, foram encontrados apontamentos relativos aos anos de 2014 a 2016, conforme exposto na Tabela 7:

Tabela 7 Pareceres emitidos em auditoria do TCE/RS – Riozinho

Apontamentos	Origem do fato	Penalidade
Entrega de Documentos	Atraso na entrega dos documentos de gestão	Recomendada correção
Lei da Transparência	Não-atendimento do artigo 48, parágrafo único e artigo 48 (LRF) e as alterações introduzidas pela Lei da Transparência	
Valor total estipulado em 2014		Nada Consta
Entrega de Documentos	Atraso na entrega dos documentos de gestão	Recomendada correção
Lei da Transparência	Não cumprimento das determinações em sua totalidade	
Despesas com Pessoal	Percentuais apurados são superiores ao limite máximo previsto	
Demonstrações Contábeis	O Balanço Patrimonial do RPPS apresenta saldo devedor na conta credora; e os Balanços Patrimoniais da Prefeitura e do RPPS apresentam diferença entre o valor do ativo e passivo total	
Valor total estipulado em 2015		Nada Consta
Entrega de Documentos	Atraso na entrega dos documentos de gestão	Recomendada correção
Lei da Transparência	Não cumprimento das determinações em sua totalidade	
Valor total estipulado em 2016		Nada Consta

Fonte: TCE/RS (2019)

A Tabela 7 representa os apontamentos constantes nos pareceres analisados relativos à cidade de Riozinho, em três pareceres, nos quais foram identificados 10 apontamentos contendo 4 fatos geradores distintos, sendo que dois fatos geradores são citados com maior frequência, são eles: Entrega de Documentos, citado em 5 apontamentos e a Lei da Transparência, citada em 3 apontamentos.

Por fim, foi identificado que não houve penalidade com multa ou fixação de débito no período analisado, no entanto, nos três pareceres constam a recomendação ao atual gestor para que corrija as irregularidades apontadas e evite a reincidência. Por fim, os pareceres analisados no período foram julgados regulares.

4.3 Análise dos pareceres em âmbito geral

No processo analítico do estudo, foram identificados 130 apontamentos de irregularidades e apurados 42 fatos geradores, os quais tratavam de temas variados, alguns em comum entre os seis municípios, já outros tratando de assuntos pontuais dentro da realidade local. Dos 20 pareceres analisados, 9 foram julgados regulares, 5 julgados regular com ressalva e 6 pareceres como irregulares, onde os valores aplicados de multa somaram a quantia de R\$ 6.200,00 enquanto os débitos fixados aos gestores somaram a quantia de R\$ 485.073,67.

Dentre as irregularidades encontradas, destacam-se àquelas relativas às demonstrações contábeis e ao plano de contas aplicados ao setor público, apontadas em Riozinho e Três Coroas, respectivamente, temas que preocupam a classe contábil, por estarem sendo evidenciadas em tais circunstâncias.

Relevante ressaltar que os fatos geradores que tiveram a maior incidência de apontamento dentre os analisados, foram:

- Lei de Acesso à Informação:** Igrejinha, Parobé, Rolante, Taquara e Três Coroas;
- Sistema de Controle Interno:** Igrejinha, Parobé, Rolante e Taquara;
- Desequilíbrio Financeiro:** Igrejinha, Parobé, Taquara e Três Coroas;
- Cargos Servidores:** Igrejinha, Parobé, Taquara e Três Coroas;
- Lei da Transparência:** Riozinho, Rolante, Taquara e Três Coroas;
- Contrato de Prestação de Serviços:** Igrejinha, Três Coroas e Parobé.

A Figura 1 apresenta no estudo os apontamentos com maior índice de irregularidades:

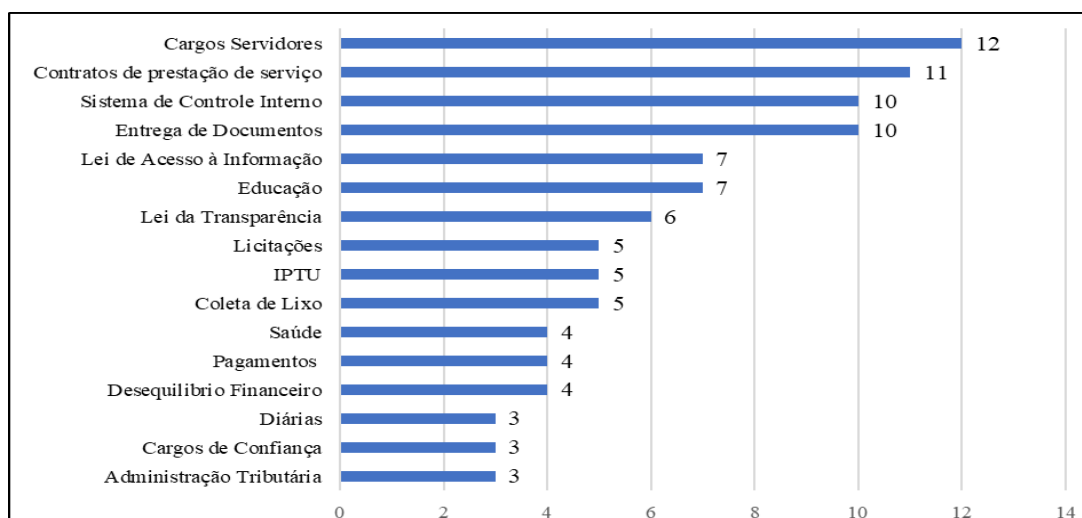


Figura 1 Fatos geradores com maior incidência de apontamentos

Fonte: elaborado pelas autoras, com base nos dados da pesquisa (2019)

Ao comparar os apontamentos que possuem maior incidência de irregularidades com os apontamentos que foram registrados na maioria das cidades, apresentam-se:

- Cargos dos Servidores:** 12 apontamentos, citados em 4 municípios;
- Sistema de Controle Interno:** 10 apontamentos, citados em 4 municípios;
- Contratos de Prestação de Serviço:** 11 apontamentos, citados em 3 municípios;
- Entrega de Documentos:** 10 apontamentos, citados em 3 municípios;
- Lei de Acesso à Informação:** 7 apontamentos, citados em 5 municípios.

Contudo, percebe-se que a Lei de Acesso à Informação foi o apontamento com maior incidência de irregularidade nos municípios estudados, pois esteve presente em cinco deles; já

aqueles relativos aos cargos dos servidores, foi a irregularidade com maior incidência em apontamentos, visto que esteve presente em doze apontamentos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A administração pública é uma organização que tem por objetivo arrecadar, gerenciar e destinar os recursos públicos, arrecadados principalmente junto a sociedade. Nesse aspecto, compreende-se como necessária a condição de monitorar as ações do estado, através de controle e assessoramento.

Esse papel é desempenhado pela auditoria governamental, através do Tribunal de Contas do Estado, âmbito aqui estudado com o objetivo de realizar uma análise dos pareceres de auditoria governamental, levantados pelo TCE/RS, nas prefeituras do Vale do Paranhana/RS, de 2014 a 2016.

A respeito da análise de documentos, utilizou-se a técnica qualitativa com abordagem descritiva e documental. A amostra foi composta por seis municípios, os quais são: Igrejinha, Parobé, Riozinho, Rolante, Taquara e Três Coroas, sendo que o acesso aos documentos se deu através de consultas realizadas no site do TCE/RS, de onde foram extraídos e planilhados os apontamentos de irregularidades contidos nos pareceres.

Ao explorar os pareceres de auditoria, identificaram-se particularidades relativas a cada município, em Igrejinha a maior incidência de irregularidades refere-se aos cargos dos servidores, seguido por contratos de prestação de serviços, abrangendo mais de 50% das irregularidades encontradas, indicando necessidade de atuação profícua do controle interno e melhoria contínua nos procedimentos que envolvem tais situações.

Na cidade de Parobé, a área da educação e o sistema de controle interno apresentaram maior incidência de irregularidades, com constantes indicativos de reincidência dos mesmos eventos, caracterizando a falta de instrumentos de controle eficazes à contenção de novas ocorrências sob o mesmo fato gerador.

Quanto ao município de Rolante, os apontamentos relativos à entrega de documentos fiscais, o sistema de controle interno e coleta de resíduos, possibilitaram observar falhas evidenciadas de origem administrativa, contábil e financeira, carecendo de aprimoramento dos expedientes internos da gestão. Enquanto que em Riozinho, apesar de ter recebido poucos apontamentos, foi encontrada somente uma falha de gestão quando observados apontamentos reincidentes no período analisado.

Já em Taquara, não foram encontrados muitos apontamentos com reincidência, pois as circunstâncias arroladas nos pareceres levantados pelo TCE/RS denotam melhores condições nos procedimentos executados no âmbito municipal em relação aos demais, porém, requerem também melhor acuidade nos quesitos levantados. Paralelamente, o município de Três Coroas foi o que apresentou o menor valor de débitos fixados pelo TCE/RS, considerando que foram falhas leves e não envolveram quantias elevadas.

Com isso, compreende-se que a administração dos municípios analisados possuem muitos aspectos em comum em relação às irregularidades, visto que das seis cidades analisadas, cinco apresentaram irregularidades semelhantes relativas à Lei de Acesso à Informação, quatro cidades apresentaram irregularidades semelhantes relativas ao sistema de controle interno, Lei da Transparência e cargos dos servidores, respeitando suas particularidades.

Conclui-se por fim, que as atribuições da auditoria governamental e do TCE/RS vão além do trabalho de auditorias, compreendendo as inúmeras orientações e contribuições que são dadas como pontos de melhoria a serem contempladas pela gestão municipal no

cumprimento do seu papel institucional, cabendo ao administrador público compreender e introduzir as recomendações emitidas pelo TCE/RS, atendendo aos critérios de legalidade e economicidade.

REFERÊNCIAS

BRASIL (1988). Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: DOU.

_____. (2010). Tribunal de Contas da União. Manual de auditoria operacional. Brasília: Seprog.

Cavalheiro, J. B., & Flores, P. C. (2007). A organização do sistema de controle interno municipal (4 ed.). Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre-RS.

Carvalho Neto, A. A., Freitas, C. A. S. de, Cruz, I. B. & Akatsu, L. (2011). Auditoria governamental. Brasília: TCU; Instituto Serzedello Corrêa.

Castro, D. P. (2008). Auditoria e controle interno na administração pública. São Paulo: Atlas.

Chaves, F. E. C. (2007). Controle externo da gestão pública. Niterói, RJ: Impetus.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC) (2008). Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade: auditoria e perícia. Brasília: CFC.

Cruz, F. da (2008). Auditoria governamental. São Paulo: Atlas.

IBGE (2019). Histórico dos municípios. Brasília. Recuperado em 27 abr., 2019, de cidades.ibge.gov.br/brasil/rs/cidade/historico

Jund, S. (2006). Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e questões. Rio de Janeiro: Elsevier.

_____. (2004). Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos. Rio de Janeiro: Impetus.

Kronbauer, C. A., Kruger, G. P., Ott, E. & Nascimento, C. (2011). Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. Revista de Contabilidade e Organizações, Ribeirão Preto, 5 (32) 49-71.

Kruger, G. P., Krombauer, C. & Souza, M. A. (2012) Análise dos fatores explicativos de inconformidades apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais. Contexto, Porto Alegre, 12 (32) 43-58.

Melo, M. M., & Santos, I. R. dos (2015). Auditoria contábil. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado Editora.

Pase, H. L., Barreto, P. R., Ferreira, L., Allebrandt, S., Patella, A.P. (2018). Controle externo, auditoria e combate à corrupção no Tribunal de Contas do estado do Rio Grande do Sul: uma análise de âmbito municipal. *Juris*, Rio Grande, 111-136.

Prodanov, C. C., Freitas, E. (2013). Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. Novo Hamburgo, RS: Universidade Feevale. Recuperado em 28 abr., 2019, feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf

Rezende, A. J., Slomski, V., & Corrar, L. (2005). A gestão pública municipal e a eficiência dos gastos públicos: uma investigação empírica entre as políticas públicas e o índice de desenvolvimento humano (IDH) dos municípios do Estado de São Paulo. *Revista Universo Contábil*, 1(ja/abr.), 24-40.

RS (Estado) (2000). Lei nº 11.424/2000. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado. Porto Alegre: DOE. Recuperado em 11 jul., 2019, tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/legislacoes/atos_normativos_tcers/lei_organica/LOTTERS-LE11424-LE14571-2014be.pdf>

_____. (1989). Texto constitucional, de 03 de outubro de 1989. Porto Alegre: DOE. Recuperado em 10 ag., 2019, de al.rs.gov.br/dal/Legisla%C3%A7%C3%A3o/Constitui%C3%A7%C3%A3oEstadual/tabid/3683/Default.aspx

Silva, A. C. R. da (2003). Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade. São Paulo: Atlas.

Silva, A., & Ribeiro, M. (2004). Corrupção e controle na administração pública brasileira. São Paulo: Atlas.

Speack, B. W. (2002). Caminhos da transparência: análise dos componentes de um sistema nacional de integridade. Campinas, SP: Editora da Unicamp.

TCE/RS (2019a). Apresentação institucional. Porto Alegre: TCE/RS. Recuperado em 10 ag., 2019, de tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/apresentacao

_____. (2019b). Competências do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul. POA: TCE/RS. Recuperado em 11 jul., 2019, tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/competencia

_____. (2019c). Consulta processual. Porto Alegre: TCE/RS. Recuperado em 10 ag., 2019, portal.tce.rs.gov.br/search?site=processos_pub&client=tce_rs_processos&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=tce_rs_processos&proxyreload=1&aba=consultas&filter=0&getfields=*&oe=utf-8&ie=iso-8859-1&lr=lang_pt

_____. (2015). Regimento interno. Porto Alegre: TCE/RS. Recuperado em 02 de out., 2019, de www.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/legislacoes/atos_normativos_tcers/regimento_interno/3NovoRIR1028RetRes1090.pdf

_____. (2018). Resolução nº 1099, de 07 de dezembro de 2018. Porto Alegre: TCE/RS. Recuperado em 02 out., 2019, de atosoficiais.com.br/tcers/resolucao-n-1099-2018-dispoe-sobre-prazos-documentos-e-informacoes-que-deverao-ser-entregues-ao-tce-rs-em-formato-eletronico-para-exame-dos-processos-de-contas-de-governo-e-de-gestao-da-esfera-municipal-nos-termos-previstos-nos-artigos-71-paragrafo-unico-e-82-do-regimento-interno-aprovado-pela-resolucao-n-1028-de-4-de-marco-de-2015