

Falhas de controle interno nas contas municipais da microrregião de Feira de Santana apontadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (2005/2009)

RESUMO

A temática dos controles internos tem ganhado significativo espaço como uma ferramenta de gestão nos últimos anos. Na administração pública tem como suporte legislativo a Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal e, no caso específico das prefeituras baianas, a Resolução TCM-BA n.º. 1.120/2005. A Teoria da Agência e as orientações emanadas do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) são suporte para uma maior eficiência dos controles internos. O objetivo principal foi observar o tratamento dado ao controle interno nos 120 pareceres prévios das contas anuais dos 24 municípios da Região de Feira de Santana emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia no período de 2005 a 2009. O estudo se justifica pela importância adquirida pelos controles internos municipais como uma ferramenta de informações gerenciais para os gestores, bem como pela contribuição das práticas de controle para mitigar os riscos na administração pública. Quanto aos procedimentos adotados, é caracterizado como um estudo documental, por sua fonte de dados ser obtida através de relatórios e se limitou a analisar os pareceres prévios emitidos pelo TCM-BA dos municípios da microrregião de Feira de Santana, organizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Concluiu-se que os relatórios de controle interno não possuem boa qualidade em sua emissão, bem como os pareceres prévios emitidos pelo TCM-BA não possuem uma organização padrão em sua publicação, o que permite inferir que os controles internos ainda não ganharam a devida importância junto ao órgão fiscalizador.

PALAVRAS-CHAVE

Controle Interno, Teoria da Agência, Parecer prévio e Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia.

1 INTRODUÇÃO

Os controles internos são cada vez mais importantes no cotidiano das empresas e dos entes públicos. O ganho de relevância dessa área é verificado na preocupação dos entes públicos em cada vez mais conferirem conformidade aos seus processos, tendo em vista a fiscalização efetuada em suas prestações de contas pelos Tribunais de Contas nas esferas da administração pública.

O aumento da cobrança da sociedade por efetividade na aplicação do dinheiro público, como também o acompanhamento e fiscalização feitos pelos Tribunais de Contas, fizeram com que os administradores públicos passassem a se preocupar com a conformidade de seus processos, como forma de mitigar riscos em suas atividades. Neste contexto, verifica-se que os controles internos têm ganhado relevância, inclusive na administração pública, como um instrumento capaz de diminuir erros, ao passo que conferem uma maior segurança à sociedade, que elege os seus representantes a fim de bem administrar seus recursos.

Por meio da transferência de responsabilidade de administrar os recursos da sociedade

pelos governantes, a Teoria da Agência, que teve como percussores Jensen e Meckling em 1976, apresenta-se como uma explicação para esta relação entre sociedade e administradores, em especial à luz dos controles internos.

Na perspectiva da Teoria da Agência, a Administração Pública é um ambiente em que se admite a existência desta, sendo a sociedade o Principal e o gestor público o Agente. Slomski (2005 *apud* PEREIRA e SILVA, 2009) faz a seguinte afirmação: “Baseando-se na premissa de que o agente dispõe de mais informações que o principal para o processo de tomada de decisões, o agente poderá procurar atingir seus próprios objetivos, mesmo que incorram em menos lucro para o principal”.

A observância dos controles internos tem uma grande importância para a boa administração pública, uma vez que estes podem ser compreendidos como “o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotadas pela empresa, para proteger seu patrimônio” (FAVERO e RESENDE, 2004). Buscam também “verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração” (ATTIE, 2006, p 110). Dessa forma, todos os funcionários da administração pública devem estar imbuídos no cumprimento das normas de controle interno, tendo em vista que perceber a relevância e a necessidade dos controles no momento produtivo torna-se uma tônica.

Diante do exposto a pesquisa buscou verificar: quais as falhas de controle interno apontadas nos pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia, relativos às contas anuais das prefeituras municipais da microrregião de Feira de Santana entre 2006 e 2009?

O objetivo principal foi observar o tratamento dado ao controle interno nos pareceres prévios das contas anuais dos municípios da Região de Feira de Santana emitidos pelo TCM/BA no período do estudo.

O presente trabalho, especificamente buscou-se justificar a importância adquirida pelos controles internos municipais como uma ferramenta de informações gerenciais para os gestores, bem como pela contribuição das práticas de controle para mitigar os riscos inerentes ao processo contábil na administração pública. Justifica-se, também, pelo aumento da cobrança dos órgãos fiscalizadores das contas públicas, dentre eles os Tribunais de Contas, que no caso em análise é o Tribunal de Contas de Municípios da Bahia.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Os controles internos, no contexto da administração pública têm ganhado notoriedade nos últimos anos, em especial com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que obrigou União, estados e municípios a terem maior responsabilidade com os gastos públicos, a fim de evitarem o déficit público ou até mesmo terem benefícios e verbas cortadas por ingerência no dinheiro público.

Além da preocupação com os gastos públicos, outros aspectos passaram a ganhar importância, em especial o maior acompanhamento das contas públicas, bem como a aplicação dos recursos e sua destinação. Com esse cenário de cobrança aos gestores pela regularidade de suas contas, bem como sua responsabilização pelos erros ocorridos na gestão, os controles internos, quando adequadamente utilizados, surgem como uma forma de evitar falhas operacionais na realização das despesas públicas.

Dessa forma, faz-se necessário que o Estado tenha um conjunto de controles internos que cumpram seu papel de ajudar o administrador público ao bem governar. Com a efetivação destes é possível mitigar os riscos, bem como possibilitar que a sociedade esteja segura diante da aplicação de seus recursos pertencentes ao Estado.

Sendo assim, para tratar de controles internos no âmbito público faz-se necessário traçar uma linha cronológica de fatos que os originou, bem como perceber que a sua instituição, como elemento importante no processo público, foi pautada por teorias e legislação que dão corpo ao controle interno como uma área de atuação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Esse ramo, se bem utilizado, servirá como um instrumento de mitigação de riscos, que diretamente irá ajudar a sociedade, ao passo que se apresenta como um defensor prévio da utilização dos recursos públicos para o bem-estar da coletividade.

Inicialmente tratou-se da Teoria da Agência, como uma importante base teórica de fundamentação dos controles internos de um modo geral, fazendo sua aplicabilidade à administração pública. A seguir buscou-se apresentar sua fundamentação legal, ao fazer um traçado histórico e elencar o conjunto de leis e normas que servem de base para os administradores públicos e o TCM Bahia, tais como a Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Resolução TCM Bahia nº 1120/05. Apresentou-se, também sobre Coso e sua interface com a administração pública.

2.1 A Teoria da Agência

A Teoria da Firma influenciou o desenvolvimento posterior de outras teorias, como a dos Custos de Transação e da Teoria da Agência ou do Agente. Essa última trata dos relacionamentos entre principal/proprietário e os agentes/administradores que atuam em seu nome. Essas teorias, e seus desenvolvimentos posteriores, serviram de arcabouço para o desenvolvimento, mais recentemente, dos modelos de governança corporativa. (FONTES FILHO, 2003)

A Teoria da Agência ou Teoria do Agenciamento tem início dentro das organizações e procurava essencialmente dirimir conflitos da área de custos nas empresas. Essa temática foi tratada por Coase em 1937, que segundo Nascimento e Bianchi (2005 *apud* SOARES, 2010), trará grandes contribuições ao estudo do agenciamento:

[...] Coase (1937) abordou de forma pioneira a natureza da firma, no que se refere à consideração dos aspectos internos da empresa, enfatizando a imagem do empreendedor como a figura-chave para a alocação correta de recursos no processo de tomada de decisões e tratando das questões contratuais nas quais estão envolvidas as firmas, que são vistas como consequência de contratos implícitos (parcerias informais) e explícitos (contratos formais de trabalho) que são estabelecidos entre agentes, como trabalhadores, executivos e clientes.

Com o passar dos anos a Teoria proposta por Coase foi aprimorada e o mundo corporativo passou a ter uma teoria que explica as relações corporativas sob a ótica da maximização das funções existentes dentro da organização, e defendia que as pessoas podem ser mais produtivas em troca de uma melhor remuneração.

Diante do exposto, Segatto-Mendes (2001, p. 32) apresenta a teoria da agência como:

[...] a teoria de agência trata dessa transferência de riqueza entre principal e agente, ocorrida quando o primeiro delega poderes e autoridade para o

segundo tomar decisões, momento em que surge a possibilidade de transferência de riqueza. O cerne da teoria consiste em o principal saber que irá perder parte de sua riqueza e em compensação, procurar conseguir do agente os melhores desempenhos; ou seja, o principal deixa de obter o máximo, para obter o possível dentro das condições colocadas, devido à participação de um administrador profissional.

Para existir o agenciamento é necessário que haja pelo menos dois elementos que firmam contrato: o principal, que delega as obrigações e paga pelo serviço e o agente, que presta serviço em troca da remuneração. Os dois elementos ao firmarem o contrato estão em busca da maximização dos recursos existentes e disponíveis. Não obstante, percebe-se que a Agência existe para evitar conflitos entre as partes, configurando o problema da agência. (PEREIRA, 2005)

O problema de agência, basicamente, é formulado sob o pressuposto de que as relações entre o principal e o agente são imperfeitas, como demonstra Fontes Filho (2003):

A saída do proprietário da condução dos negócios deu origem aos chamados problemas de agência, ou seja, conflitos de interesse entre proprietários e executivos relacionados às diferenças de orientação entre o que os executivos, ou agentes, buscam com sua atuação na organização e aquilo que esperam os proprietários, denominado principal.

A Teoria da Agência irá solucionar dois problemas basicamente, conforme Eisenhardt (1989) apud Soares (2011):

a teoria da agência está relacionada a solucionar dois problemas que podem acontecer em relações de agência. O primeiro ocorre quando os interesses do principal conflitam com os do agente, tornando-se oneroso para o principal verificar o que o agente está fazendo de fato. Já o segundo problema é a partilha dos riscos que ocorrem quando o principal e o agente têm atitudes diferentes com relação ao risco.

Os controles internos entram como um apaziguador de conflitos entre a sociedade e o governante, de forma a proteger o direito do principal, que neste caso é a sociedade. Não obstante, os Tribunais de Contas fazem esse papel de zelar pelo efetivo cumprimento das leis que regem a administração pública no que tange à boa conduta e aplicação efetiva dos recursos em retorno à sociedade.

Segundo Ferreira (2008) os controles internos se constituem um processo, sendo formado por cinco elementos, que estão inter-relacionados entre si, e presentes em todos os controles internos. Os cinco elementos são: Ambiente de Controle; Avaliação e Gerenciamento dos Riscos; Atividade de Controle; Informação e Comunicação e Monitoramento.

2.2 Controle interno segundo COSO e sua interface com a administração pública

De acordo Lélis e Mário (2009) as resoluções do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), que se encarrega de ajudar as empresas a organizar a aperfeiçoar seus controles internos emitidas em 1992

postulam que controle interno é um processo resultante das ações de um comitê de diretores, administradores e outras pessoas de uma empresa, para prover razoável segurança relativa ao alcance de objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações, confiabilidade das

informações financeiras e obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis.

A normatização dada pelo COSO será a mais utilizada na atividade empresarial, pois proporrá uma inter-relação entre os objetivos das empresas de um modo geral, os componentes dos controles internos e a estrutura organizacional destas. A estrutura proposta pelo COSO consolidou-se como mais eficaz, ao passo que apresentou uma melhor forma de serem entendidos os controles internos, bem como por apresentar uma efetiva relação entre os componentes institucionais que servirão de base para tais controles. (CONCEIÇÃO, 2006)

O fato de utilizar a estrutura de COSO na atividade empresarial não invalida sua aplicação, também, na esfera pública. Este modelo possibilita ao administrador público uma maior segurança no desenvolvimento de suas atividades, ao passo que segue os normativos existentes na legislação a fim de mitigar riscos, em especial os operacionais.

Por riscos operacionais, de acordo com Martin (2006), entende-se como uma perda potencial não esperada, que pode advir de sistemas de informação deficientes, problemas operacionais, falhas ou omissões nos controles internos, fraudes e catástrofes ou outras causas não previstas.

2.3 Constituição do processo de controles internos

Conforme caracterizado anteriormente, controles internos envolvem fundamentalmente processos e diversos instrumentos que se relacionam entre si e entre eles o corpo funcional da entidade. Este processo é constituído de 5 (cinco) elementos, que estão inter-relacionados entre si, e presentes em todo o controle interno. Os 5 elementos constituintes dos controles internos estão esquematizados e inseridos na ótica de Coso de acordo os tópicos a seguir:

I – Ambiente de Controle

Esse elemento representa a consciência de controle da entidade, sua cultura, a fim de criar um ambiente de controles internos efetivos, que pode ser compreendido quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e se têm a consciência, competência e o comprometimento de fazerem o que é correto da maneira correta.

O ambiente de controle envolve competência técnica e compromisso ético, que é um fator intangível essencial à efetividade dos controles internos. Para isso a postura do administrador desempenha papel determinante neste componente. Ela deve deixar claro para seus comandados quais são as políticas, procedimentos a serem adotados. Estas definições podem ser feitas de maneira formal ou informal, o importante é que sejam claras aos funcionários da organização. (CITTADIN, 2008)

Vale ressaltar, que no caso da administração pública as definições são dadas por leis, instruções normativas, decretos e são apresentadas formalmente aos funcionários públicos.

O ente público terá um ambiente de controle mais efetivo à medida que as pessoas tenham a sensação que estão sendo monitoradas e quando os funcionários conhecem suas responsabilidades e a função de seus serviços. Nesse aspecto, os Tribunais de Contas exercem essa função. Para a execução dos serviços com maestria e competência é necessário que haja um efetivo treinamento a fim de criar no funcionário a cultura de controle.

II – Avaliação e gerenciamento dos riscos

A existência de objetivos e metas é condição fundamental para a existência dos controles internos. Para isso, a entidade deve deixar essas condições claras, que devem ser normatizados com o propósito de identificar os riscos que ameacem o seu cumprimento e tomar as ações necessárias para o gerenciamento dos riscos identificados por meio de uma avaliação encorpada e responsável dos mesmos.

Em conformidade com Fávero, (2001, p. 75) “gerenciar riscos torna-se fundamental para os dirigentes das organizações, pois está relacionado com o potencial de agregação de valor, dependendo das características de cada dimensão de risco e das expectativas de retorno”. Ainda de acordo Fávero, (2001, p. 75), outra questão a ser observada refere-se à “obtenção e entendimento dos objetivos estratégicos e operacionais da instituição, incluindo fatores críticos de sucesso, ameaças e oportunidades relacionadas”.

III – Atividades de controle

De acordo Trisciuzzi e Cardozo, (2010) são aquelas atividades executadas de maneira adequada, que permitem a redução ou administração dos riscos identificados anteriormente. Podem ser atividades de controle e desempenho e devem ser transmitidas a todos os integrantes do ente público.

IV – Informação e comunicação

De acordo com Beuren (2000, p. 43) “a informação e tradução da estratégia, de forma compreensível e factível aos membros da organização, passa pela necessidade de disponibilizar informações adequadas.” Para melhor compreensão desse conceito deve-se levar em consideração que a comunicação é um fluxo de informações entre interlocutores e que deve ser perfeitamente compreendido. Esse fluxo dentro de uma organização deve ser entendido como algo que ocorre em todas as direções e vai dos níveis hierárquicos superiores aos níveis hierárquicos inferiores, vice versa e a comunicação horizontal, entre níveis hierárquicos equivalentes.

Por esse aspecto apresentado, a comunicação é essencial para o adequado funcionamento dos controles, na medida em que as informações sobre planos, ambiente de controle, riscos, atividades de controle e desempenho devem ser transmitidas a toda entidade. Contudo, deve ser observada a forma como chegam entre os interlocutores, cabendo aos mesmos verificar seu conteúdo, a fim de possibilitar uma efetiva chegada e passar a informação em sua essência, sem distorções.

V – Monitoramento

Sobre este ponto Trisciuzzi e Cardozo (2010) destacam que:

é a avaliação e apreciação dos controles internos ao longo do tempo, sendo o melhor indicador para saber se os controles internos estão sendo efetivos ou não. O monitoramento é feito tanto através do acompanhamento contínuo das atividades quanto por avaliações pontuais, como é o caso da auto-avaliação, revisões eventuais e auditoria interna.

Pode-se perceber que a estrutura de controles internos tem obrigação de ser adequada e eficiente. Esta pode ser considerada adequada quando os cinco elementos do controle – ambiente, avaliação de riscos, atividade de controle, informação e comunicação/

monitoramento – estão presentes e em funcionamento conforme planejado.

São eficientes os controles quando a alta administração tem uma razoável certeza de que os objetivos operacionais propostos foram atingidos, de que as informações passadas chegaram aos interlocutores de forma limpa, sem dubiedade e de forma confiável. Além dessas a questão normativa é imperativa, haja vista a existência de leis, regulamentos e normas que devem ser cumpridas com rigor. Essa prerrogativa caberá, em essência, aos Tribunais de Contas de um modo geral, ao passo que eles monitoram a execução das leis e da aplicação dos recursos públicos.

2.4 Legislação Vigente

No Brasil existem diversas normas, leis e resoluções que tratam dos controles internos. Neste trabalho são enfocadas apenas a Constituição Federal, a Lei Complementar 101/00 e a Resolução TCM-BA n.º 1.120/05. A CF se justifica por dela emanar o cerne básico para as demais, a LC 101/00 por tratar do assunto de forma específica e a Resolução por reger os municípios baianos, estado no qual estão inseridos os municípios estudados.

A Constituição da República Federativa do Brasil fundamenta o assunto em seus artigos 74, I a IV, § 1º, e 75, como apresentado no trecho a seguir:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

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

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Diante do exposto, percebe-se que o controle interno é uma responsabilidade de todos os entes públicos e cabe aos Tribunais de Contas Municipais a fiscalização dos municípios.

A Lei de Responsabilidade Fiscal ou Lei Complementar nº 101/00 regulamenta os arts. 163, 169 e 250 da Constituição Federal. Em relação à sua constitucionalidade, dois aspectos merecem registro: o primeiro diz respeito à eventual violação dos princípios federativos, em virtude da sua aplicação nos três níveis da Administração Pública – União, Estados e Municípios; o segundo aspecto refere-se à eventual invasão do Poder Executivo na autonomia dos Poderes Legislativo e Judiciário e do MPU. (SILVA, 2004)

A LRF versa sobre controles internos em seu artigo 54, parágrafo único, ao tratar do Relatório de Gestão Fiscal, como pode ser observado:

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20, Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

Como pode ser verificado, o controle interno tem suma importância nas administrações públicas ao passo que integrará o conjunto de responsáveis pela elaboração do Relatório de Gestão Fiscal. De acordo Pereira e Silva (2009), no estado da Bahia, as prefeituras municipais sofrem fiscalização dos três tipos de órgãos de controle existentes no país, nos respectivos âmbitos de atuação: o Tribunal de Contas da União (TCU), o Tribunal de Contas do Estado (TCE) e o Tribunal de Contas dos Municípios (TCM), além de sistemas próprios de controle interno.

No âmbito local, a Resolução n.º 1.120/05 do TCM-BA dispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais. A Resolução serve de base para a administração pública tratar o controle interno, sendo uma espécie de roteiro a ser seguido, a fim de obter maior efetividade no equilíbrio das contas e subsidia a análise das falhas de controle interno nos pareceres prévios emitidos pelo TCM-BA.

Os controles internos, de uma forma geral, possuem a função de garantir uma eficiência nas atividades do ente público e estes são destaque nas prestações de contas, que de acordo com a Resolução n.º 1.120/05 do TCM-BA, a implantação dos controles internos é obrigatória nos municípios a partir de 2005, bem como sua implementação efetiva. Tal Resolução ainda obriga as prefeituras a incluir em suas prestações de contas o relatório de controles internos, como pode ser verificado:

Art. 13. No apoio ao controle externo exercido por este Tribunal, o Sistema de Controle Interno Municipal deverá desempenhar, dentre outras que lhe forem solicitadas pela Corte, as seguintes funções:

I - organizar e executar, por iniciativa própria ou por determinação do Tribunal de Contas dos Municípios, programação semestral de auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle, enviando ao TCM os respectivos relatórios, na forma a ser estabelecida em Resolução da Corte;

[...]

Art. 17. O dirigente da unidade responsável pela manutenção do Sistema de Controle Interno Municipal deverá, por ocasião dos preparativos das prestações de contas mensais e anuais, firmar e anexar aos demonstrativos mensais ou anuais relatórios circunstanciados, atestando que a documentação a ser encaminhada sofreu a devida análise por parte da mencionada unidade, destacando e registrando quaisquer irregularidades nelas ocorridas, tenham ou não sido elas sanadas.

Parágrafo único. Fica vedada a assinatura, no relatório de que cuida este artigo, de servidor que não seja o dirigente nele identificado.

Art. 18. As prestações de contas encaminhadas ao Tribunal de Contas dos Municípios destituídas do relatório de que trata o caput do artigo anterior serão consideradas incompletas, o que poderá ensejar sua rejeição.

Como se pode perceber a instituição e a normatização do controle interno no âmbito municipal não se tratam como um mero desejo do agente ou principal, mas são exigidos por um conjunto de instrumentos normativos.

3 METODOLOGIA

Trata-se de um estudo de cunho descritivo-exploratório, na medida em que busca compreender e descrever as características de uma determinada situação ou fenômeno. O propósito do estudo é observar fenômenos, procurando descrevê-los, classificá-los e interpretá-los. Possui também viés exploratório por se tratar de estudo de um ambiente específico, não estudado anteriormente e não passível de generalização. (BEUREN, 2008)

Quanto aos procedimentos adotados, é caracterizado como um estudo documental, por sua fonte de dados ser obtida através de relatórios e se limitou a analisar os pareceres prévios emitidos pelo TCM-BA dos 24 municípios da microrregião de Feira de Santana, classificada pelo IBGE, a saber: Água Fria, Anguera, Antônio Cardoso, Conceição da Feira, Conceição do Jacuípe, Coração de Maria, Elísio Medrado, Feira de Santana, Ipecaetá, Ipirá, Irará, Itatim, Ouriçangas, Pedrão, Pintadas, Rafael Jambeiro, Santa Bárbara, Santa Teresinha, Santanópolis, Santo Estevão, São Gonçalo dos Campos, Tanquinho, Teodoro Sampaio e Serra Preta.

A técnica de coleta de dados foi através de análise de conteúdo dos 120 pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM-BA), no período que vai de 2006 a 2010, relativos aos exercícios financeiros de 2005 a 2009.

Para tabulação dos dados, inicialmente foi verificado se houve o julgamento das contas dos anos em estudo e desse resultado foi criado um quadro, informando se as contas foram aprovadas, aprovadas com ressalvas, rejeitadas, com outra decisão ou não julgada.

Em seguida foi feita a análise apenas da presença dos relatórios de controle interno nos pareceres prévios e tabulada em um gráfico de frequência. Esse gráfico levou em consideração se o relatório estava presente e atendia ao disposto, ausente, não foi informada a existência, contas não julgadas, presente com informações suficientes para avaliação, presente mas não atendia aos requisitos e presente e atendia parcialmente.

Vale ressaltar que no estudo foi analisado apenas o item que trata dos controles internos nos municípios da microrregião de Feira de Santana e foi realizado no mês de outubro de 2011. Foram escolhidos os termos que mais apareciam nos pareceres, a fim de confeccionar as tabelas. Esses pareceres prévios representam as conclusões emitidas pelos conselheiros do Tribunal sobre as contas das prefeituras municipais.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Toda a esfera pública da administração é obrigada a prestar contas à sociedade. Estas prestações de contas são sintetizadas em demonstrativos contábeis, como os balanços patrimoniais e financeiros. No papel de principal na relação de agência, o cidadão deve fiscalizar o gestor dos recursos públicos. No entanto, a incapacidade técnica e operacional

dificulta que cada cidadão se ocupe da investigação permanente das prestações de contas dos responsáveis por dinheiro e recursos públicos.

De acordo Pereira e Silva (2009):

Dado estas circunstâncias é que se faz necessário a existência de órgãos especializados para a verificação e análise da prestação de contas destes gestores que, em nome do cidadão, analisa e decide sobre a regularidade ou não das despesas realizadas em serviços e obras públicas com o dinheiro arrecadado por meio de impostos. O resultado destas análises são os pareceres, ou outros estatutos semelhantes, que relatam e descrevem documentos e fatos da gestão do administrador público.

Para ocupar esse papel de fiscalizador, no âmbito dos municípios baianos esta responsabilidade é atribuída ao Tribunal de Contas dos Municípios. Este ente age como uma auditoria externa, ao passo que verifica as prestações de contas nos municípios e acaba por fazer o papel de apaziguador de conflitos entre as partes quando fiscaliza as contas, apresenta as falhas identificadas e emite seus pareceres prévios.

Os pareceres prévios são uma fotografia de como estão as prefeituras, em seus mais variados aspectos. Tais pareceres apresentam o julgamento das contas da prefeitura pelos conselheiros do TCM, que podem considerá-las aprovadas, aprovadas com ressalvas, rejeitadas ou outra decisão.

O Quadro 1 a seguir apresenta os resultados do julgamento das contas dos municípios da microrregião de Feira de Santana no período analisado:

MUNICÍPIO	2005	2006	2007	2008	2009
Água Fria					
Anguera					
Antonio Cardoso					
Conceição da Feira					
Conceição do Jacuípe					
Coração de Maria					
Elísio Medrado					
Feira de Santana					
Ipecaetá					
Ipirá					
Irará					
Itatim					
Ouriçangas					
Pedrão					
Pintadas					
Rafael Jambeiro					
Santa Bárbara					
Santa Terezinha					
Santanópolis					
Santo Estêvão					
São Gonçalo dos Campos					
Serra Preta					
Tanquinho					
Teodoro Sampaio					

Legenda:

- Aprovada
- Aprovada com ressalvas
- Rejeitada
- Outra decisão
- Não julgada

Quadro 1 – Julgamento das contas dos municípios que integram a microrregião de Feira de Santana. Fonte: <http://www.tcm.ba.gov.br/resumo/index.html>, obtido em 13/08/2011 à 19:50.

O Gráfico 1, a seguir apresenta um resumo em percentual referentes às prestações de contas dos municípios analisados e sua respectiva aprovação ou reprovação.

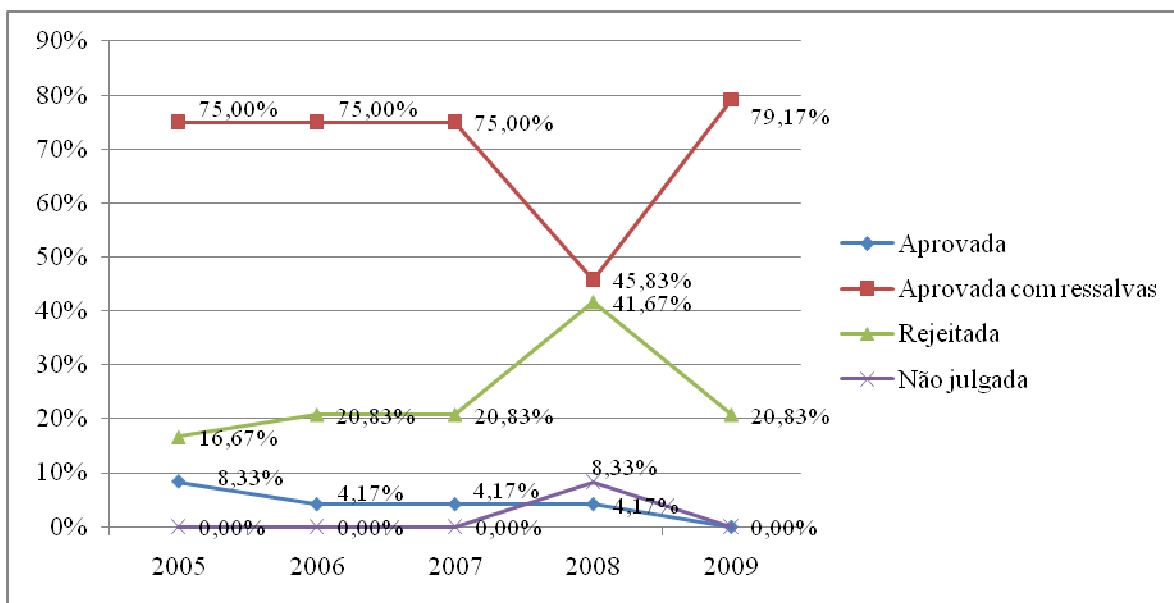


Gráfico 1 – Percentual de contas aprovadas, aprovadas com ressalvas, rejeitadas e não julgadas de 2005 a 2009

Os dados evidenciam que 79,17% das contas das prefeituras da microrregião de Feira de Santana são aprovadas com ressalvas ou rejeitadas e uma minoria é aprovada sem ressalvas. Disto pode-se depreender que as prefeituras não estão gerindo de forma correta os recursos públicos, revelado através disto que também nelas os controles internos não estão cumprindo seu papel, que de acordo Cruz (2010):

é necessário pontuar que a existência de uma estrutura sólida de controle interno em uma organização do setor público constitui condição *sine qua non* para o exercício da *accountability*, ou seja, para que o gestor público possa prestar conta de seus atos de forma íntegra e transparente. Essa afirmação é corroborada por Holanda e Vieira (2009, p. 241), uma vez que para esses autores, a gestão das políticas públicas deve se submeter a estruturas de controle.

Diante do exposto verifica-se que existe uma diferença entre o esperado pela sociedade e o verificado nas prestações de contas dos municípios analisados. Essas diferenças são vistas nas prestações de contas, que embora apresentem irregularidades são aprovadas com ressalvas ou rejeitadas.

Outra análise feita diz respeito à presença ou ausência do relatório de controle interno nas prestações de contas dos municípios estudados. Essa análise preocupou-se em verificar a forma como o TCM-BA apresentou e relatou sobre os controles internos nos municípios. Basicamente, sete afirmativas puderam ser extraídas dos pareceres prévios analisados, a saber: presente, atendendo ao disposto; ausente; não informou a existência do relatório; contas não julgada; presente, com informações insuficientes para avaliação; presente, não atendendo aos requisitos e presente atendendo parcialmente aos requisitos. Com base nesta classificação os dados foram tabulados e são apresentados nos gráficos 2, 3 e 4.

O Gráfico 2, a seguir, apresenta a situação dos relatórios de controle interno nas contas anuais de acordo com a análise do TCM-BA:

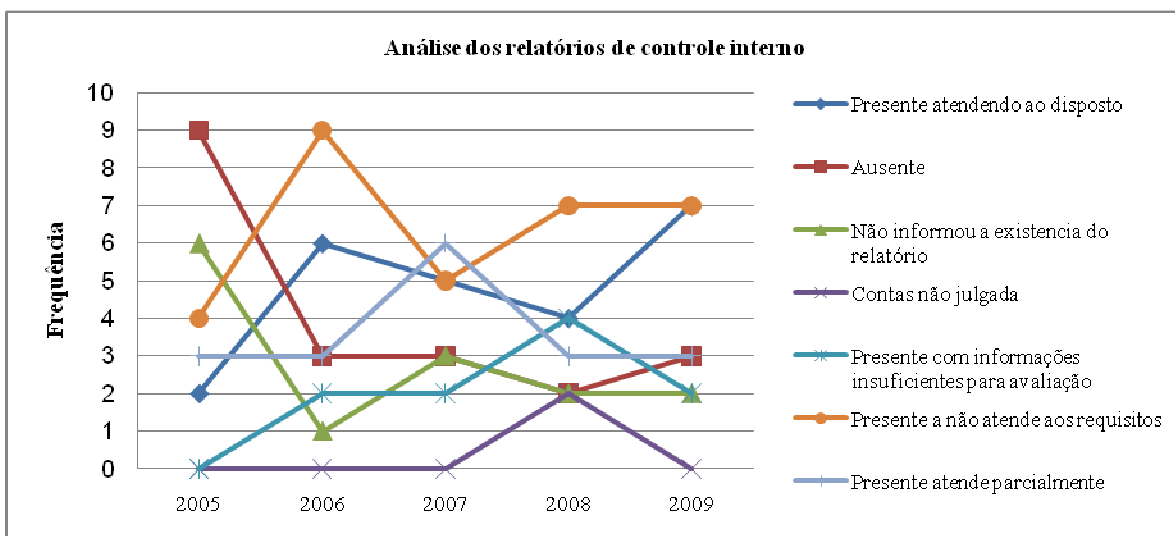


Gráfico 2 – Presença dos relatórios de controle interno nos pareceres prévios de 2005 a 2009.

Como pode ser observado no Gráfico 2, existe uma diversidade de informações sobre a presença ou ausência dos relatórios de controle interno nos pareceres prévios, bem como em relação aos anos. Depreende-se disto, que não existe uma padronização na análise das prestações de contas, incluídas na análise dos relatórios de controles internos.

A fim de apresentar um detalhamento maior na análise das informações e conclusões dos pareceres prévios acerca dos relatórios de controle interno, apresenta-se a seguir o Gráfico 3, o qual mostra a presença ou ausência do relatório de controle interno:

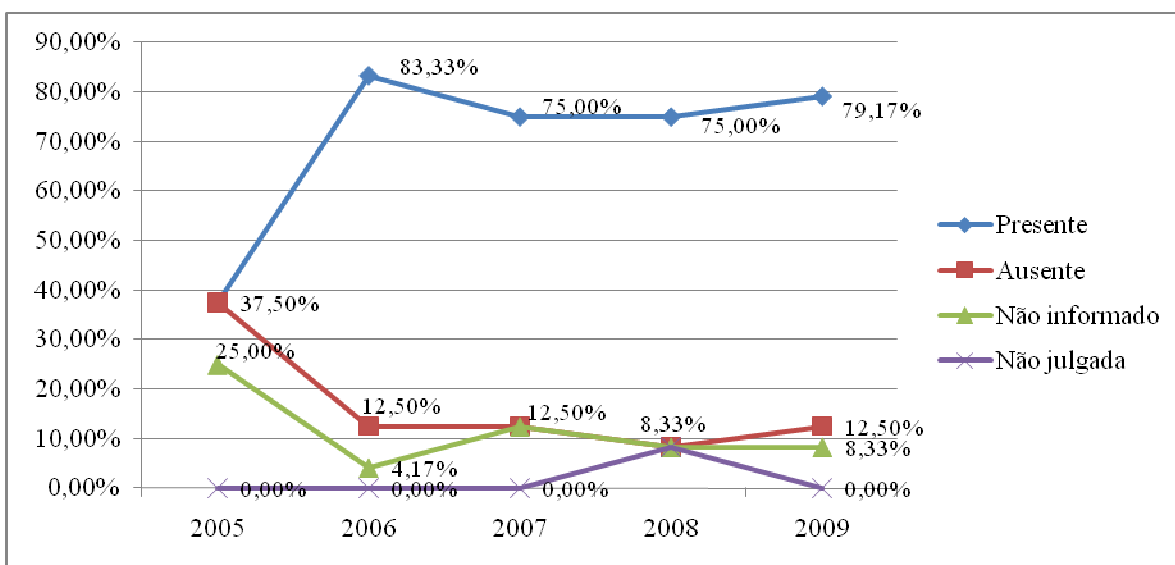


Gráfico 3 – Presença ou ausência dos relatórios de controle interno nos relatórios prévios de 2005 a 2009.

Pode-se perceber que no ano da implantação obrigatória do controle interno, 2005, os pareceres informaram que 37,5% das prefeituras analisadas não apresentaram o relatório de controle interno e o mesmo percentual também apresentaram, inferindo-se aí que houve equilíbrio entre a apresentação e a não apresentação. Vale ressaltar que no mesmo ano, 25% dos pareceres foram omissos, não informando se o relatório foi enviado ou não.

Ainda verifica-se que houve uma queda na omissão por parte dos pareceres ao longo do período analisado, que caiu de 25% para 8,33% no final do período em questão. A presença cresceu, especialmente de 2005 para 2006 o que se justifica pela obrigatoriedade do relatório nas prestações de contas. Porém, esse crescimento não se verifica nos dois anos seguintes, que vão ter uma queda para 75% e uma elevação a 79,17% no ano de 2009. Dessa forma percebe-se que não está havendo uma responsabilidade por parte dos gestores no que tange aos relatórios de controles internos.

O Gráfico 4 a seguir apresenta uma classificação dos relatórios de controle interno feita a partir das menções nos pareceres prévios analisados:

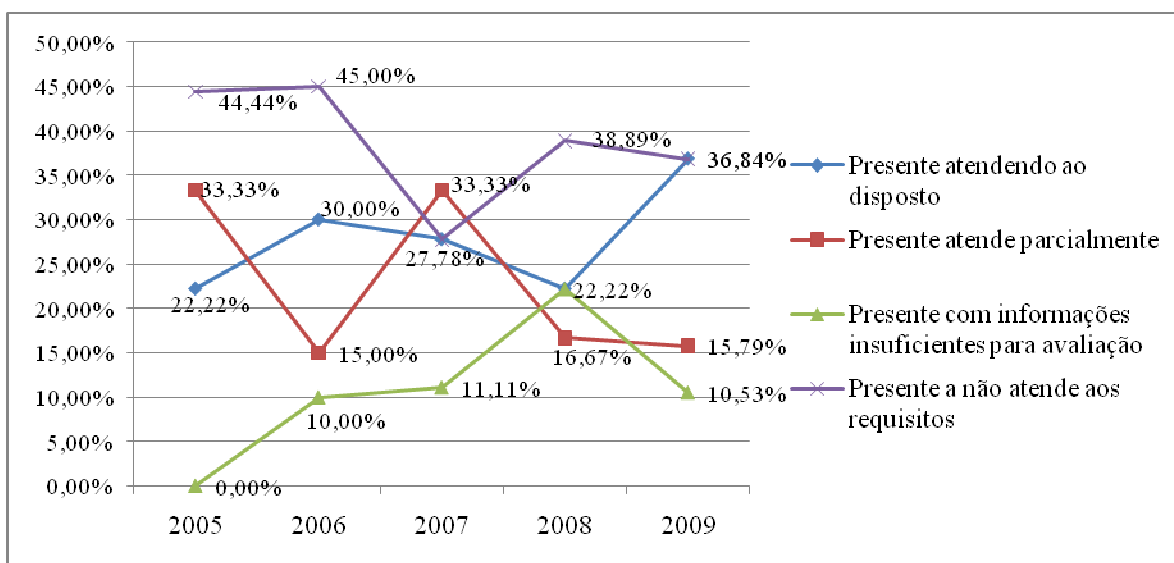


Gráfico 4 – Presença do relatório de controle interno e atendimentos dos requisitos nos pareceres prévios de 2005 a 2009

Nas análises dos relatórios, quando presentes, os pareceres prévios, de um modo geral, são vagos e não apresentam uma uniformidade ou padronização de opiniões do TCM-BA, no relato de falhas encontradas, bem como nas recomendações. Deve salientar que esta classificação proposta neste estudo foi utilizada para facilitar a análise, verificada a falta de uniformidade nos pareceres prévios anteriormente mencionada.

Como se pode perceber, não existe uma evolução esperada nos relatórios que atendem ao disposto. Essa premissa deveria evoluir ao longo dos anos, tendo em vista a instituição obrigatória do relatório de controle interno na prestação de contas e a cobrança por parte do TCM-BA. Contudo, o Gráfico 3 evidencia que, além da variação ao longo dos anos, há municípios que ainda não cumpriam a determinação da Resolução TCM-BA n.º 1.120/05.

Os relatórios presentes que não atendem aos requisitos tiveram uma diminuição ao longo período considerado, embora a ausência dos mesmos não foi suficiente para motivar a rejeição das contas por parte do TCM-BA. A mesma informação pode ser percebida nos relatórios cuja condição é presente e que atendem parcialmente e nos que possuem informações insuficientes para avaliação.

O item que trata de controle interno nos pareceres prévios pode ser considerado incipiente e a maioria dos pareceres analisados não possui um padrão de apresentação. Tal situação pode permitir uma interpretação excessivamente subjetiva, uma vez que a análise nos

pareceres acaba por ser feita de acordo com as impressões dos analistas, sem que haja um relato com pontos determinados que devessem fazer parte do mesmo.

Quanto ao relato das principais falhas de controle interno nos pareceres prévios, observou-se que estas são apresentadas de forma vaga, apenas tratando de aspectos legislativos, sem indicar especificamente quais os problemas apontados. Chama-se a atenção para o fato de que, ao não serem apresentadas claramente as falhas específicas nos pareceres prévios, as prefeituras não têm como melhorar seus relatórios diante da falta de objetividade na apresentação de tais elementos.

Basicamente, os pareceres prévios irão alertar que a prefeitura não está cumprindo o art. 74, incisos I a IV da Constituição Federal e art. 90, incisos I a IV e respectivo parágrafo único, da Constituição Estadual, os quais estabelecem que os Poderes Executivo e Legislativo manterão, de forma integrada, sistema controle interno, elencando nos citados incisos a sua finalidade. Outra questão que é abordada de forma bastante sucinta é sobre o não cumprimento da Resolução TCM-BA nº 1.120/05 que dispõe sobre a criação, implementação e manutenção de Sistema de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo.

Além de tratar dos aspectos de legislação os relatórios prévios apresentam orientações de que o sistema de controle interno seja cada vez mais aperfeiçoado, sem apresentar em quais aspectos o mesmo deve evoluir. Isso reforça a afirmativa que o Tribunal de Contas dos Municípios, embora tenha emanado a Resolução n.º 1120/05, ainda não conseguiu tornar efetivas as práticas de controle interno nos municípios analisados.

Outro aspecto observado diz respeito à dificuldade que as prefeituras dos municípios de menor porte encontram para terem um controle interno eficiente, especialmente em sua adequada operacionalização do sistema em apreço. Nestes pareceres prévios, o Tribunal não diz especificamente qual problema enfrentado por tais prefeituras, cobrando delas apenas as providências objetivando a superação desses problemas, sem direcionar nos pareceres como deve ser feita essa melhoria. Salienta-se que, em uma visão moderna, os órgãos de controle externo também têm um importante papel pedagógico e os pareceres prévios devem ser também com esta finalidade.

Verificou-se, ainda, pareceres prévios em que o TCM-BA não trata especificamente sobre a presença do relatório de controle interno e em alguns casos chega a elogiar a prefeitura, como foi percebido no município de Feira de Santana no ano de 2008, sem nem citar a presença ou ausência do relatório obrigatório. Ainda pode ser observado que em alguns pareceres o TCM-BA apresentou falhas específicas, mas foi em sua minoria e tratavam essencialmente de assuntos que foram abordados em anos anteriores.

A falta do enfoque nos aspectos apresentados anteriormente pode comprometer, em longo prazo, a saúde do controle interno nas prefeituras ao passo que a cultura de controle não será formada em seus gestores e funcionários.

5 CONCLUSÃO

Pelo pressuposto da Teoria da Agência o agente está levando vantagem sobre o principal, tendo em vista que a grande maioria dos relatórios de controle interno não atende ao que preconiza a legislação vigente, tampouco os pareceres prévios permitem aos gestores que seja criada uma cultura de controle interno em seus municípios.

Outro aspecto que foi observado é que o TCM-BA não está atuando como um

minimizador de conflitos de agência, ao passo que negligencia a análise das contas dos municípios, em especial nos relatórios de controles internos, alvo desta pesquisa.

Os pareceres prévios emitidos pelo TCM-BA, no que tange aos relatórios de controle interno, precisam ser aperfeiçoados, a fim de passarem mais informações sobre a situação real dos controles internos nos municípios. Tais relatórios devem possuir uma linha de raciocínio, apresentar as falhas identificadas de forma específica bem como apresentar os pontos fortes e os fracos da prefeitura analisada.

Percebe-se também o desconhecimento do TCM-BA no que diz respeito ao tratamento dos relatórios de controle interno sob a ótica de suas premissas para uma maior efetividade e funcionamento adequado. Em nenhum dos pareceres prévios é tratado de ambiente de controle, avaliação e gerenciamento dos riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento de forma a incutir nas prefeituras uma cultura de controle efetiva, a fim de garantir conformidade em seus processos.

A ausência do relatório de controle interno não foi fato impeditivo para a aprovação das contas municipais, ainda que com ressalvas. Com esse fato observado, conclui-se que o TCM-BA ainda não consegue fiscalizar e evidenciar de forma efetiva os controles internos nos municípios, o que pode permitir aos gestores uma maior liberdade para conduzirem a administração sem preocupação com um aspecto constitucional e devidamente normatizado. A atuação esperada por parte do TCM-BA deve ser de um mitigador de conflitos de agência, fiscalizando as contas dos municípios com maior rigor e procurando sempre cumprir com seu papel de gerenciador de conflitos de agência.

Uma análise mais aprofundada sobre os pareceres prévios no estado da Bahia deve ser feita, ficando como sugestão para próximos trabalhos, uma análise dos relatórios prévios em todos os municípios do estado, a fim de verificar a eficiência do TCM-BA nesse aspecto. Além disso, chama-se a atenção para a necessidade de o Tribunal ser mais enfático e objetivo ao analisar tal assunto, a fim de garantir uma cultura de controle dentro dos municípios.

6 REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria. (Org. e colaboradora). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed., 2ª reimp. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

_____. Lei Complementar n.101, de 4 mai. 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 5 mai. 2000.

CITTADIN, Andreia; SILVA, Aline Cristina da. **A percepção dos gestores e servidores públicos da UDESC acerca do uso dos controles internos na gestão universitária**. Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 2, 2008, Florianópolis.

CONCEIÇÃO, Mateus Silva da. **Relação entre o perfil de liderança (followership) e a prestação e a adesão à lei Sarbanes-Oxley ACT 2002**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal Fluminense, 2006.

CRUZ, Claudia Ferreira da. **Transparência da gestão pública municipal**: referenciais teóricos e a situação dos grandes municípios brasileiros. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis – Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2010.

FÁVERO, Alberto Evandro. Segurança em ambientes de comércio eletrônico. In: SILVA JUNIOR, Jose Barbosa da. **Auditoria em ambiente de Internet**. São Paulo. Atlas, 2001.

FERREIRA, Luiz Eduardo Alves. **Entendendo o COSO (um roteiro prático para entender os princípios do COSO)**. Disponível em: <<http://www.auditoriainterna.com.br/coso.htm>>. Acesso em: 05 mai. 2008.

FONTES FILHO, Joaquim Rubens, 2003 **Governança organizacional aplicada ao setor público**. VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá, 28-31 Oct. 2003

LÉLIS, Débora Lage Martins e MARIO, Poueri do Carmo. **Auditoria interna com foco em governança, gestão de riscos e controle interno**: análise da auditoria interna de uma empresa do setor energético. Congresso USP 2009 de Controladoria e Contabilidade.

MARTIN, Nilton Cano. **Os controles internos no contexto bancário**. São Paulo: Fipecafi, 2006.

PEREIRA, José Matias. **Reforma do estado e controle da corrupção no Brasil**. Caderno de Pesquisas em Administração, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 1-17, abril/junho 2005.

PEREIRA, Jeronimo Rosario Tanan; SILVA, Vandenir Albuquerque. **Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a prestação de contas em prefeituras baianas**. Congresso de USP de Contabilidade, 2009.

REZENDE, Suely Marques de; FAVERO, Hamilton Luiz. A importância do controle interno dentro das organizações. **Revista de Administração Nobel**. nº 03, p. 33-44, jan./jun. 2004. SEGATTO-MENDES, Andréa Paula. **Teoria de agência aplicada à análise de relações entre os participantes dos processos de cooperação tecnológica universidade – empresa**. 2001. 260 f. Tese (Doutorado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

SILVA, Rubens Luiz Murga da. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e a limitação da despesa na administração pública federal**. CEJ, Brasília, n. 26, p. 69-78, jul./set. 2004 acesso em <http://www.cjf.jus.br/revista/numero26/artigo11.pdf> no dia 02/08/2011 às 18:00

SOARES, Maurélio. **Utilização e percepção das práticas de controle interno pelas administrações dos municípios da região da associação dos municípios do Médio do Vale do Itajaí– AMMVI**. Dissertação para obtenção do grau de Mestre na Universidade Regional de Blumenau. BLUMENAU, 2010

TRISCIUZZI, Carlos Renato Fontes; CARDOZO, Julio Sergio. **A auditoria interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro**. In: *International Accounting Congress - IAAER & ANPCONT (3rd)*, 2009, São Paulo. Disponível em <<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIII/01/168.pdf>>. Acesso em 15 jan. 2010.