

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO
EM GESTÃO DE ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS

Ricardo da Rosa Nogueira

**A ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO FRENTE
AOS ASPECTOS CONCEITUAIS: O CASO DO MUNICÍPIO DE
DILERMANDO DE AGUIAR – RS**

Santa Maria, RS
2019

Ricardo da Rosa Nogueira

**A ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO FRENTE
AOS ASPECTOS CONCEITUAIS: O CASO DO MUNICÍPIO DE
DILERMANDO DE AGUIAR – RS**

Dissertação apresentada ao curso de Pós-graduação profissional em Gestão de Organizações Públicas, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para a obtenção do título de **Mestre em Gestão de Organizações Públicas**.

Orientador: Prof. Dr. Fernando do Nascimento Lock

Santa Maria, RS
2019

Nogueira, Ricardo da Rosa
A ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO FRENTE
AOS ASPECTOS CONCEITUAIS: O CASO DO MUNICÍPIO DE
DILERMANDO DE AGUIAR - RS / Ricardo da Rosa Nogueira.-
2019.
168 p.; 30 cm

Orientador: Fernando do Nascimento Lock
Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa
Maria, Centro de Ciências Sociais e Humanas, Programa de
Pós-Graduação em Gestão de Organizações Públicas, RS, 2019

1. Controle Interno Municipal; 2. Frameworks de
Controle; 3. Unidade Central de Controle Interno. I. do
Nascimento Lock, Fernando II. Título.

Ricardo da Rosa Nogueira

**A ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO FRENTE
AOS ASPECTOS CONCEITUAIS: O CASO DO MUNICÍPIO DE
DILERMANDO DE AGUIAR – RS**

Dissertação apresentada ao curso de Pós-graduação profissional em Gestão de Organizações Públicas, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para a obtenção do título de **Mestre em Gestão de Organizações Públicas**.

Aprovado em 09 de agosto de 2019

Fernando do Nascimento Lock, Dr. (UFSM)
(Presidente/Orientador)

Luiz Carlos Zucatto, Dr. (UFSM)

Marcos Paulo Dhein Griebeler, Dr. (FACCAT)

Santa Maria, RS
2019

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, autor de meu destino, meu guia, socorro presente na hora da angústia. Ao meu pai Mário Ricardo Marinho Nogueira (*in memoriam*) e minha mãe Vilma Pedroso da Rosa, razões da minha existência, modelos de lealdade, perseverança e resiliência.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus que me deu a vida e me ampara em todos os momentos.

Ao abrigo de minha família. Minha querida mãe Vilma e meu estimado pai Mário (*in memoriam*), minhas fortalezas, inspiração e modelo para minha vida. Aos meus irmãos e meus sobrinhos.

À minha esposa Fernanda e meus amados filhos Leonardo, Eduarda, Ketlyn e Mário por sua compreensão e principalmente por acreditar em mim.

Ao Professor, orientador e amigo Fernando do Nascimento Lock, não só pela orientação e oportunidades, mas principalmente pelo incondicional e leal apoio durante toda a minha vida acadêmica.

Aos Professores e servidores do Programa de Pós-Graduação em Gestão de Organizações Públicas da Universidade Federal de Santa Maria, pelo acolhimento e excelência nos conhecimentos transmitidos.

Aos membros da banca pelo incentivo e contribuição para o desenvolvimento do trabalho.

Aos colegas entrevistados que disponibilizaram um pouco de seu tempo e conhecimento, possibilitando o desenvolvimento desta pesquisa.

Aos demais colegas, gestores antigos e atuais da Prefeitura de Dilermando de Aguiar-RS, os quais confiaram desde o início no potencial deste trabalho.

E a todos aqueles que, de maneira direta ou indireta, contribuíram para a realização da presente dissertação e para o meu crescimento pessoal, acadêmico e profissional.

“Aquilo que não puderes controlar, não ordenes antes”.
(Sócrates)

RESUMO

A ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO FRENTE AOS ASPECTOS CONCEITUAIS: O CASO DO MUNICÍPIO DE DILERMANDO DE AGUIAR – RS.

AUTOR: Ricardo da Rosa Nogueira

ORIENTADOR: Prof. Dr. Fernando do Nascimento Lock

Este estudo versa sobre o tema controle interno municipal, especificamente acerca das práticas de controle interno adotadas no Município de Dilermando de Aguiar, Rio Grande do Sul, e a estrutura conceitual constituída, especialmente no tocante aos seus aspectos teóricos e legais. As discussões e análises estão baseadas nas informações produzidas a partir do ano de 2012, data na qual as diretrizes a serem observadas na estruturação e funcionamento dos sistemas de controle interno municipais passaram a ter regulamentação específica do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Apesar de ter implantado o sistema de controle interno, o município não conseguiu traduzir essa estrutura em melhorias administrativas, operacionais, bem como seus indicadores fiscais e sociais. Com base nesse contexto, definiu-se como objetivo geral do trabalho explicitar a estruturação do Sistema de Controle Interno Municipal de Dilermando de Aguiar em relação à estrutura teórica e a legislação em vigor. Nessa perspectiva, o entendimento do funcionamento do sistema de controle interno perante o arcabouço teórico-legal, poderá contribuir para que as políticas de controle sejam realizadas com base científica. Para o atendimento do objetivo, a estratégia de pesquisa escolhida foi o estudo de caso, em forma qualitativa e caráter exploratório, tendo como estrutura teórica o uso adaptado dos modelos COSO I, *Criteria of Control* e *Organizational Management Control System*. As informações foram coletadas no período de agosto/2018 a maio/2019, através de múltiplas fontes de evidências como entrevistas, documentos, bancos de dados eletrônicos e observação direta. A coleta resultou em 08h:30m de entrevistas, 822 documentos, 25 observações diretas e 42 bancos de dados verificados. Após a organização e tratamento das informações, os achados foram submetidos à análise de conteúdo e resultaram em seis categorias finais: Organização do Sistema de Controle Interno; Cumprimento das Finalidades Legais; Cultura, Capacidade e Propósitos Organizacionais; Sistemas Informacionais e Comunicacionais; Ambiente, Atividades e Monitoramento do Controle; e Avaliação de Riscos. Essa categorização possibilitou a triangulação das informações com a legislação atual e os modelos teóricos escolhidos. Os resultados obtidos revelaram que as práticas de controle interno, da unidade estudada, não estão organizadas sob a forma de sistema e que a modelagem do controle interno municipal implica no inócuo atendimento aos aspectos teóricos e legais. Os principais fatores da fragilidade do sistema de controle interno do caso estudado foram: o *design* do Controle Interno municipal ser contruído a partir de uma necessidade prioritariamente exógena do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul em detrimento a estruturação endógena; cultura organizacional pautada em aspectos políticos e pessoais; falta de avaliação, supervisão e desenvolvimento do Controle Interno; limitação da capacidade organizacional; deficiências nos sistemas de informação e comunicação; e centralização do controle na Unidade Central de Controle Interno, o que gera precariedade nos procedimentos de controle e ausência da avaliação de riscos.

Palavras-chave: Controle Interno Municipal. *Frameworks* de Controle. Unidade Central de Controle Interno.

ABSTRACT

THE ORGANIZATION OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM IN THE CONCEPTUAL ASPECTS: THE CASE OF THE MUNICIPALITY OF DILERMANDO DE AGUIAR – RS.

AUTHOR: Ricardo da Rosa Nogueira
ADVISOR: Prof. Dr. Fernando do Nascimento Lock

This study deals with the subject of municipal internal control, specifically about the internal control practices adopted in Dilermando de Aguiar and the conceptual structure constituted, especially with respect to its theoretical and legal aspects. The discussions and analyzes are based on the information produced from the year 2012, when the guidelines to be observed in the structuring and operation of the municipal internal control systems have been regulated by the Court of Accounts of the State of Rio Grande do Sul. Despite having implemented the internal control system, the municipality was unable to translate this structure into administrative and operational improvements, as well as its fiscal and social indicators. Thus, the general objective of the work is to explain the structuring of the Municipal Internal Control System of Dilermando de Aguiar in relation to the theoretical structure and the legislation in force. In this perspective, the understanding of the functioning of the internal control system before the theoretical-legal framework can contribute to the control policies being carried out on a scientific basis. In order to meet the objective, the research strategy chosen was the case study, in a qualitative and exploratory way, using as theoretical framework the adapted use of the COSO I, Criteria of Control and Organizational Management Control System models. The information was collected from August 2018 to May 2019 through multiple sources of evidence such as interviews, documents, electronic databases and direct observation. The collection resulted in 8h: 30m of interviews, 822 documents, 25 direct observations and 42 databases verified. After the organization and treatment of the information, the findings were submitted to content analysis and resulted in six final categories: Organization of the Internal Control System; Fulfillment of Legal Purposes; Organizational Culture, Capacity and Purposes; Informational and Communication Systems; Environment, Activities and Monitoring of Control; and Risk Assessment. This categorization allowed the triangulation of information with current legislation and the theoretical models chosen. The results showed that the internal control practices of the unit studied are not organized in the form of a system and that the modeling of municipal internal control implies the innocuous attendance to theoretical and legal aspects. The main factors of the fragility of the internal control system of the case studied were: The design of the municipal internal control should be built from a primarily exogenous need of the Court of Accounts of the State of Rio Grande do Sul to the detriment of the endogenous structuring; organizational culture based on political and personal aspects; lack of evaluation, supervision and development of Internal Control; limitation of organizational capacity; deficiencies in information and communication systems; centralization of control in the Central Control Unit, precariousness in the control procedures and absence of risk assessment.

Keywords: *Municipal Internal Control. Control Frameworks. Central Control Unit.*

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Conceitos de Controle Interno	25
Quadro 2 – Princípios para a avaliação e melhoramento do sistema de controle interno	27
Quadro 3 – Finalidade do Controle Interno nas organizações públicas segundo as normas	29
Quadro 4 – Princípios aplicados aos componentes do COSO I	36
Quadro 5 – Principais definições do Framework CoCo	38
Quadro 6 – Critérios de Controle – CoCo Framework.....	39
Quadro 7 – Classificação dos grupos de entrevistados.....	47
Quadro 8 – Forma final da codificação das entrevistas.....	49
Quadro 9 – Principais bancos de dados eletrônicos investigados	51
Quadro 10 – Observações sistemáticas utilizadas	53
Quadro 11 – Relação dos Conselhos Municipais	57
Quadro 12 – Relação Pré-categorização – Categorização Final.....	58
Quadro 13 – Síntese das atribuições do cargo de Agente de Controle Interno, da UCCI e requisitos para a atuação	61
Quadro 14 – Respostas dos entrevistados à centralização da UCCI	65
Quadro 15 – Fatores que influenciam a promoção da cultura motivacional	67
Quadro 16 – Verificação do atendimento à legislação federal	68
Quadro 17 – Verificação do atendimento as normas do CFC	69
Quadro 18 – Verificação do atendimento as normas do TCE-RS.....	69
Quadro 19 – Comparativo LM 345/2005 e LM 636/2013 – Escopo, estrutura, abrangência e estrutura de pessoal	73
Quadro 20 – Comparativo LM 345/2005 e LM 636/2013 – Proibições, atribuições SCI/UCCI, Prazos de resposta ao CI.....	74
Quadro 21 – Comparativo LM 345/2005 e LM 636/2013 – Demais aspectos comparativos entre a LM 345/2005 e 636/2013	74
Quadro 22 – Principais funcionalidades dos sistemas informatizados próprios	87
Quadro 23 – Controles sobre sistemas informatizados próprios	89
Quadro 24 – Atividades de controle regulamentadas	95
Quadro 25 – Organização das comissões internas.....	97
Quadro 26 – Fatores de efetividade de atividades de controle específicas	98
Quadro 27 – Relação objetivos específicos e resultados.....	102

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Dimensões do controle nas organizações.....	30
Figura 2 – Matriz COSO I.....	35
Figura 3 – Pyramid Model.....	42
Figura 4 – Relação Problema-Objetivos-Método.....	43
Figura 5 – Níveis da pesquisa bibliográfica	44
Figura 6 – Espectro da entrevista não estruturada à totalmente estruturada e o relacionamento possível com as fases no desenvolvimento de uma teoria	46
Figura 7 – Fluxo de indicações da aplicação da técnica snowball sampling.....	48
Figura 8 – Organograma da Prefeitura de Dilermando de Aguiar – RS.....	56
Figura 9 – Nuvem de palavras das entrevistas	59
Figura 10 – Principal fluxo de rotinas da UCCI.....	64
Figura 11 – Esquema dos principais padrões comportamentais voltados ao controle	79
Figura 12 – Relações do sistema de informações de controle.....	91
Figura 13 – Estrutura do SCI e suas consequências	103

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Documentos coletados na pesquisa – Período 2012 a 2018	50
Tabela 2 – Representatividade das despesas MDE, ASPS e da Disponibilidade Financeira do RPPS em relação à receita total do município – Período 2014 a 2018.....	72

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Evolução da receita líquida municipal (2013-2018)	57
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ASPS	Ações e Serviços Públicos em Saúde
BLM	Base da Legislação Municipal
CAGE	Controladoria e Auditoria Geral do Estado
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CAUC	Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias
CC	Cargos em Comissão
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
CHE	Cadastro em Habilitação em Convênios do Estado
CI	Controle Interno
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
CACS	Conselho de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB
CMS	Conselho Municipal de Saúde
CMN	Confederação Nacional dos Municípios
COSO	Committee on Sponsoring Organisations of the Treadway Commission's
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
FAMURS	Federação das Associações de Municípios do Rio Grande do Sul
FNDE	Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
FAC	International Federation of Accountants
IGAM	Instituto Gamma de Assessoria aos Municípios
IIA	Institute of Internal Auditors
INTOSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
ISACA	Information Systems Audit and Control Association
LM	Lei Municipal
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCI	Manifestação do Controle Interno
MDE	Manutenção e Desenvolvimento de Ensino
MGS	Monitoramento da Gestão em Saúde
MP	Ministério Público
MPEG	Moving Picture Experts Group
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
PIB	Produto Interno Bruto
REDALYC	Red de Revistas Científicas de America Latina y el Caribe, España y Portugal
RFB	Receita Federal do Brasil
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
SCI	Sistema de Controle Interno
SES	Secretaria Estadual de Saúde
SPS	Secretaria da Previdência Social
SciELO	Scientific Electronic Library Online
SIAPC	Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas
SIAPES	Sistema Informatizado de Auditoria de Pessoal
SICONF	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
SICONV	Sistema de Convênios
SIOPE	Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação
SIOPS	Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
TCE-RS	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
UCCI	Unidade Central de Controle Interno
UFSM	Universidade Federal de Santa Maria
WoS	Web of Science.
RS	Rio Grande do Sul

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1	O CONTROLE COMO FUNÇÃO ADMINISTRATIVA	21
2.2	O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	24
2.2.1	O Controle na Administração Pública Municipal.....	24
2.2.2	Princípios de Controle Interno na Gestão Pública.....	25
2.2.3	Características dos sistemas de controle interno na administração pública brasileira.....	27
2.3	MODELOS DE ORGANIZAÇÃO DE CONTROLES	30
2.3.1	<i>Organizational Management Control System</i>	30
2.3.2	<i>COSO I Framework</i>	32
2.3.3	<i>Criteria of Control Board – CoCo Framework</i>	37
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	41
3.1	NATUREZA E TIPO DE PESQUISA.....	41
3.2	CONSTRUÇÃO DAS CATEGORIAS INICIAL E FINAL DE ANÁLISE.....	41
3.3	PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS EMPREGADOS	44
3.3.1	Procedimentos de Coleta e Pesquisa Bibliográfica.....	44
3.3.2	Procedimentos e Análise das Entrevistas	45
3.3.3	Procedimentos de Coleta e Análise Documental	50
3.3.4	Procedimentos de Coleta e Análise de Informações Eletrônicas	51
3.3.5	Procedimentos de Observação Sistemática.....	52
3.4	LIMITAÇÕES METODOLÓGICAS	54
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	55
4.1	UNIDADE DE ANÁLISE	55
4.2	DISCUSSÃO E INTERPRETAÇÃO ANALÍTICA DOS RESULTADOS.....	58
4.2.1	Organização do Sistema de Controle Interno.....	60
4.2.2	Cumprimento das Finalidades Legais	67
4.2.3	Cultura, Capacidade e Propósitos Organizacionais.....	78
4.2.4	Sistemas Informacionais e Comunicacionais.....	86
4.2.5	Ambiente, Atividades e Monitoramento do Controle Interno	92
4.2.6	Avaliação de Riscos	99
4.3	SÍNTESE DOS RESULTADOS	102
5	CONCLUSÃO	107
APÊNDICE A – MODELO DE TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO		123
APÊNDICE B – ROTEIRO DAS ENTREVISTAS – GRUPO A		125
APÊNDICE C – ROTEIRO DAS ENTREVISTAS – GRUPO B		131
APÊNDICE D – ROTEIRO DAS ENTREVISTAS – GRUPO C		135
APÊNDICE F – QUADRO DE RELACIONAMENTO ENTRE TEMAS, ITENS DE OBSERVAÇÃO E TEORIA		143
APÊNDICE G – METAS E PROPOSTAS INICIAIS DE ANÁLISE		151
APÊNDICE H – CRITÉRIOS PARA ELABORAÇÃO DO ROTEIRO DE OBSERVAÇÃO DIRETA		155

1 INTRODUÇÃO

Este estudo versa sobre o controle interno nos municípios do Estado do Rio Grande do Sul, mais especificamente acerca das práticas de controle interno adotadas em Dilermando de Aguiar-RS e a estrutura conceitual constituída, especialmente no tocante aos seus aspectos teóricos e legais. As discussões e análises estão baseadas nas informações produzidas a partir do ano de 2012, data na qual as diretrizes a serem observadas na estruturação e funcionamento dos sistemas de controle interno municipais passaram a ter regulamentação específica do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul por meio da Resolução nº 936/2012.

Nesse âmbito, observa-se que o estabelecimento do controle interno na administração pública foi realizado pela Constituição Federal de 1988, contudo, foi somente com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000) que o tema se tornou mais representativo na gestão governamental, apesar da Lei Maior ter representado um marco legal. Ao instituir que o sistema de controle interno de cada poder auxiliará o Poder Legislativo na fiscalização do cumprimento da LRF, o legislador delineou contornos de sua atuação.

Todavia, esse escopo de atuação pode exceder as exigências legais, pois a constante tensão entre a necessidade da administração pública maximizar sua eficácia frente à escassez de recursos torna mais importante a instituição de controles internos. Nesse aspecto salienta-se que apenas 24,11% dos pequenos municípios brasileiros cumprem as exigências propostas na Constituição Federal e praticam ações para uma gestão eficiente (ALBELO, 2007).

Essa complementariedade entre o arcabouço teórico e a legislação talvez seja pouco compreendida pelos administradores públicos, pois de um lado estão aqueles que consideram o sistema de controle interno apenas um instrumento de cumprimento legal e do outro estão os que o consideram como instrumento de apoio à gestão. Essas dificuldades também são debatidas pela *Information Systems Audit and Control Association – ISACA* (2016), segundo a organização o conceito de controle as vezes se torna de difícil compreensão, por isso é muito importante a clareza ao escrever sobre o tema. A ISACA também explica que essas inconsistências na aplicação do termo se tornam mais evidentes no discurso profissional, em publicações acadêmicas e eventualmente nas regulamentações oficiais.

Essa discussão semântica do termo controle tem implicações na forma em que esse instrumento é instituído e gerido. Nesse aspecto, Ouchi (1977) observa que as funções de organização e controle não eram diferenciadas em teoria. Embora as funções dos gestores não

possam ser separadas com distintas linhas de demarcação, tanto os teóricos quanto os práticos concordam que o controle é a função final no processo de gerenciamento. (HERATH, 2007).

Apesar das importantes dificuldades quanto à correta dimensão do espectro de atuação dos sistemas de controle interno, os governos federais, estaduais e municipais têm adotado diversas iniciativas para a expansão de suas competências. Entre as propostas mais recentes podem ser citadas a Lei da Transparência (LC n° 131/2009), a Lei de Acesso à Informação (Lei n° 12.527/2011), Lei de Prevenção ao Conflito de Interesses (Lei n° 12.813/2013), Lei anticorrupção (Lei n° 12.846/2013), Resolução n° 936/2012/TCE-RS, Lei Municipal de Acesso à Informação (Lei n° 609/2012), Lei do Controle Interno Municipal (Lei n° 636/2013). Aliada as proposições legislativas, no Brasil estão sendo executadas diversas políticas como o Programa Olho Vivo no Dinheiro Público (2004), Brasil Transparente (2013) e o Sistema de Ouvidorias “e-Ouv” (2015).

Mesmo com a ampla abordagem de natureza legal, os municípios ainda necessitam de melhorias nos aspectos do desenho desses controles. Araújo et. Al. (2016) verificaram a ausência de um padrão estrutural para os controles internos municipais, especialmente nos aspectos relacionados ao alcance da eficiência e eficácia operacional. Esse olhar, também foi observado por Queiroz et. al. (2008), segundo os autores devido à existência de características específicas, não há um modelo para os Sistemas de Controle Interno Municipal. Dessa forma, controles devem estar em consonância com a realidade, ao porte e a complexidade dos arranjos institucionais locais, possuindo a maior abrangência possível.

Essa escassez de modelagem dos controles contribui para que os municípios desenvolvam suas políticas de controle adaptadas de outras instituições. Em alguns casos a organização de controladorias estaduais e municipais teve inspiração no modelo da CGU, onde as unidades de auditoria e fiscalização, corregedoria, transparência e ouvidoria-geral são integradas em um mesmo órgão (OLIVIERI e NAKANO, 2014). Isso permite o entendimento de que esse *design* foi reconhecido como bem sucedido por distintos atores sociais, dessa forma, passível de ser entendida como boa prática (REIS, 2017). O debate sobre o sistema de controle interno até o momento apresentado possui diversas frentes, sendo objeto de reflexão o foco, o espectro e o alcance de atuação:

- a) O apoio à gestão;
- b) Os aspectos burocrático-legais;
- c) O combate à corrupção;
- d) Os aspectos de auditoria, fiscalização, corregedoria e ouvidoria;
- e) O atendimento das necessidades dos *stakeholders*.

Nesse aspecto, a implantação e a avaliação de políticas públicas de controle, poderão ser executadas através de perspectivas epistemologicamente adequadas. Assim, definido o *locus* de controle, as estratégias poderão ser orientadas por teorias já consolidadas.

No município, de Dilermando de Aguiar, segundo o IBGE (2007) onde a dependência de transferências financeiras da União e do Estado representam 85,4% de sua fonte de financiamento, demonstrando que a questão do controle é fundamental tanto para a correta aplicação desses recursos quanto para o implemento de ações que diminuam essa dependência. Além disso, a proximidade aos atores locais exacerba outras questões como o problema do principal–agente ou dilema da agência, a assimetria informacional e a falta de estrutura.

Apesar dessa conjuntura, a legislação estadual e municipal indicaram alguns aspectos para o início do desenvolvimento de um modelo do sistema de controle interno adequado. Dessa forma, o Estado do Rio Grande do Sul, regulamentou através da Resolução nº 936/2012/TCE as diretrizes a serem observadas na estruturação e funcionamento dos sistemas de controle interno municipal. O município em estudo atendendo as orientações do TCE-RS, através da Lei Municipal nº 636/2015 regulamentou a temática do controle interno municipal.

Contudo, apenas a regulamentação não foi suficiente para assegurar que o sistema de controle interno de Dilermando de Aguiar fosse efetivo, destacando nesse aspecto os seus baixos indicadores fiscais, a alta dependência de recursos externos e a consequente falta de capacidade de execução de políticas públicas próprias, mantendo dessa forma baixos indicadores sociais atuais.

Assim, o problema de pesquisa é: Como estão estruturadas as práticas do sistema de controle interno do poder executivo municipal de Dilermando de Aguiar – RS em relação à estrutura teórica e a legislação em vigor?

Com a finalidade de buscar respostas para o problema proposto, foram estabelecidos objetivos para a pesquisa, onde o objetivo geral é explicitar como estão estruturadas as práticas do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal de Dilermando de Aguiar – RS em relação à estrutura teórica e a legislação em vigor.

Para o atendimento do objetivo geral, foram definidos quatro objetivos específicos que auxiliarão de forma direta ou tangencial o entendimento global e as eventuais soluções para o problema de pesquisa:

a) Compreender o funcionamento do sistema de controle interno da organização estudada;

b) Verificar a estrutura teórica e a legislação em vigor sobre o controle interno municipal;

c) Discutir as estruturas e práticas realizadas em relação à estrutura teórica e legislação em vigor;

d) Identificar as informações produzidas pelo sistema de controle interno.

Nas organizações públicas municipais controlar é um aspecto fundamental, porém essa área científica ainda é pouco estudada pela ciência. Especificamente, o controle é mal capturado em seus construtos, determinantes e efeitos (SITKIN, CARDINAL e BIJLSMA-FRANKEMA, 2010). As administrações públicas de países de desenvolvidos, os quais possuem níveis mais baixos de fraude e mais altos de pesquisa em gestão pública, decidiram monitorar os seus riscos e adequar os seus controles internos, desenvolvendo e utilizando seus próprios padrões de *frameworks* de controles internos (DAVES e BLANSCHET, 2006).

No Brasil, a Constituição Federal (1988) prevê que a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal. Entre as funções constitucionais do controle estão a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do ente e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Dessa forma, os órgãos de controle devem identificar as situações ineficientes, ajudar a definir as medidas necessárias para reduzi-las, aumentando a eficiência. (ABRAMO, 2004). Todavia, em pesquisa realizada junto às controladorias dos municípios paranaenses, Buligon (2012) verificou que onde os controles são pouco eficientes, ineficientes ou mesmo não há controle, representam aproximadamente 70% do total das irregularidades e 75% dos total de ressalvas nos processos de prestação de contas do governo, enquanto que onde a controladoria está corretamente implantada, tanto em relação a sua estrutura quanto ao seu funcionamento (maior eficiência), os índices de irregularidades e ressalvas são menores.

Em Dilermando de Aguiar-RS o sistema de controle interno é regulamentado pela Lei Municipal n° 636/2015, de acordo com as diretrizes da Resolução n° 936/2012 do Tribunal de Contas do Estado (TCE-RS). Todavia, apesar de ter implantado o sistema de controle interno municipal, o município não conseguiu traduzir essa estrutura em melhorias administrativas, operacionais, bem como seus indicadores fiscais e sociais. Esse fato denota a necessidade da adoção de um modelo que atenda as peculiaridades locais. Assim, o foco, o espectro e o alcance de atuação do sistema de controle interno nessa organização, não devem ser resumidos apenas ao cumprimento das determinações legais.

Desse modo, entender o funcionamento do SCI na organização estudada atende não só o aspecto de aplicação da legislação brasileira, mas também o arcabouço teórico aplicável. Para tanto, a aplicação dos *frameworks* internacionalmente aceitos e de teorias de controle podem ser instrumentos facilitadores no desenvolvimento de um modelo e na utilização desse conhecimento. Nessa perspectiva, o denso entendimento do funcionamento do sistema de controle interno de Dilermando de Aguiar perante o arcabouço teórico-legal, pode contribuir para que as estratégias, foco, dimensionamento, política e avaliação dos controles sejam realizados com base epistemológica passível de confirmação científica.

Quanto à proposta da realização de um estudo de caso para atender esse estudo de caráter exploratório, justifica-se pela necessidade de aprofundamento teórico e desenvolvimento de metodologia qualitativa de análise, a qual permita a discussão e o debate em eventuais casos similares. O Sistema de Controle Interno do município de Dilermando de Aguiar foi escolhido em função de diversas peculiaridades que contribuem para que o caso seja único.

O município de Dilermando de Aguiar foi escolhido por possuir uma série de indicadores sociais e fiscais preocupantes. Seu Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) está abaixo das médias do Brasil e do Rio Grande do Sul, segundo o Atlas do Desenvolvimento Humano (2013). Com um IDHM de 0,648, a cidade ocupa a 3156^a posição, em 2010, em relação aos 5.565 municípios do Brasil, sendo que 3155 (56,69%) municípios estão em situação melhor e 2.410 (43,31%) municípios estão em situação igual ou pior, sendo a média dos municípios brasileiros de 0,727. Em relação aos 496 outros municípios de Rio Grande do Sul, cuja média do IDHM é de 0,746, Dilermando de Aguiar ocupa a 467^a posição, sendo que 466 (93,95%) municípios estão em situação melhor e 30 (6,05%) municípios estão em situação pior ou igual.

No tocante ao IDHM da especialidade educação, o município é 13^o pior colocado no estado do Rio Grande do Sul em 2010, apesar de ser o 62^o município gaúcho com maior aplicação per capita em educação no mesmo período. Na região de influência de Santa Maria, capital regional B, segundo o IBGE (2007), Dilermando de Aguiar possui o 2^o pior IDHM, ficando apenas atrás do Município de Jari, com 0,631, apesar disso, possui atualmente o pior índice Firjan de responsabilidade fiscal (2016), enquanto que Jari está em excelente colocação, usando o mesmo parâmetro.

A escolha da região de influência do município de Santa Maria como parâmetro de comparação deve-se ao fato da mesma ser considerada uma capital regional, devido ao seu nível de centralidade administrativa, jurídica e econômica (IBGE, 2007). Dessa forma, o

município escolhido possui diversas características que o tornam especialmente relevante para a proposta de estudo:

- a) Possui indicadores fiscais e sociais baixos;
- b) Existência de lei local regulamentando o controle interno de acordo com as diretrizes do TCE-RS;
- c) Pequena estrutura administrativa;
- d) Grande proximidade aos diversos atores locais;

Como facilitador da pesquisa e da coleta dos dados, salienta-se que a cidade localiza-se a 46,3 quilômetros da UFSM fato que facilita a obtenção de dados primários. Além disso, o livre acesso aos sistemas de gestão da prefeitura ao pesquisador são fatores viabilizadores do estudo. No Capítulo 2 será apresentada a fundamentação teórica do trabalho e nos demais os procedimentos metodológicos, resultados e discussões, conclusão, referências utilizadas e apêndices.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são abordados os fundamentos teóricos no que se refere às áreas relacionadas na pesquisa: o controle como função administrativa; o controle interno na administração pública municipal e os *frameworks* aplicáveis ao controle interno. Apesar das distintas abordagens de cada tópico, os mesmos correlacionam-se, permitindo assim o suporte necessário para a fundamentação da proposta.

2.1 O CONTROLE COMO FUNÇÃO ADMINISTRATIVA

Usado proeminentemente na literatura, o termo controle é provavelmente um dos piores para se definir em língua inglesa, já que possui diversas variações semânticas que vão da idéia de proibição à de manipulação. Essa dificuldade é expressa por Otley et. al. (1996, p. 6) "o controle é ele próprio um termo altamente ambíguo como evidenciado pela dificuldade em traduzí-lo em muitas línguas européias".

Na literatura da administração podem ser encontradas muitas definições de controle, com diversas perspectivas e teorias, Herath (2007) relata que muitos pesquisadores aceitaram que o controle significa diferentes coisas para diversas pessoas. Sob a perspectiva do enfoque, os ocidentais (capitalistas) enfatizam os aspectos de autocontrole e controle informal, enquanto que oriente (pós-comunista) concentram nos aspectos formais. Enquanto que na literatura anglo-americana, controle está para a função de gestão, na literatura alemã (e alguns países da Europa Oriental) adquire o significado de contabilidade gerencial. Apesar dessas diferenças é muito provável que, no futuro, ambas as teorias se aproximem, devido a crescente americanização da sociedade e ao idioma inglês estar cada vez mais comum na Europa Central e Oriental (MISUN, 2017).

Para Fayol (1949) o controle consiste em ver que tudo está sendo realizado de acordo com o planejamento, as ordens e os princípios estabelecidos, objetivando impedir ou apontar erros para que eles possam ser corrigidos. Para atingir os objetivos da organização, Anthony (1965) entende que é necessário o processo de controle, no qual gerentes garantem que os recursos são adquiridos e utilizados de forma eficiente e efetiva. Evoluindo o conceito, Anthony, Dearden e Bedford (1989) definem controle como processo de orientação de um conjunto de variáveis para atingir um objetivo ou objetivo preconcebido, sendo um conceito

amplo aplicável a pessoas, coisas, situações e organizações. Já Chua, Lowe e Puxty (1989) e Misun (2017) entendem que o controle pode ser visto como:

- a) Meio de direção ou regulação – a pessoa detecta um desvio entre o plano e a realidade e força essa pessoa a agir.
- b) Meio de dominação de uma ou mais pessoas ou grupos de pessoas por outras pessoas ou grupos, que tem mais conhecimentos sociológicos e políticos; e
- c) Processo de controle de gerenciamento e poder.

Ao detectar um desvio entre o plano e a realidade as ações adotadas podem garantir que o redirecionamento para o curso certo evite a perda de recursos e esforços (EMMANUEL, OTLEY e MERCHANT, 1990; HERATHY, 2007; BODDY, 2008). Segundo a *Information Systems Audit and Control Association* (ISACA, 2016) controle refere-se a orientação, regulamentação, restrição e supervisão geralmente se referindo no contexto de negócios aos mecanismos pelos quais as atividades comerciais são monitoradas e direcionadas.

Para operar qualquer unidade de negócios ou área, o controle deve garantir o curso ótimo das ações, de forma à obter o máximo de valor dentro de um risco aceitável para a organização e suas partes interessadas, dando assim um melhor suporte a missão da organização. Problemas como produtos defeituosos, clientes e trabalhadores insatisfeitos, incapacidade de competir com sucesso no mercado e fraca coordenação dentro dos níveis hierárquicos da organização, podem ser os resultados um controle insuficiente (HERATH, 2007). Dessa forma, segundo Berry, Broadbent e Otley (1995) o controle é mais eficaz quando o processo nunca se desvia do estado desejado. Nesse olhar clássico Stoner and Wankei (1986) entendem que o processo de controle consiste em definir os resultados desejados, estabelecendo preditores e padrões; criar informações e rede de *feedback*; e avaliar as informações e adotar medidas corretivas.

As principais características do controle são *feedback* e a correção, assim a ação de controlar é uma parte essencial e integral do papel da gestão, não podendo haver gerenciamento sem controle segundo Eilon (1971). Essas características de controle nas organizações são alcaçadas de diversas maneiras, que vão desde a vigilância direta até sistemas de *feedback* para o controle social e cultural (SIMONS, 1995).

Durante muitas décadas, os pontos de vista tradicionais do controle de gestão foram considerados princípios fundamentais entre acadêmicos e profissionais, o meio básico de alcançar o controle foi através do uso sistemático de regras e regulamentos projetados para diferentes níveis gerenciais e funcionais da organização (HERATH, 2007). Nessa visão

convencional, os sistemas de controle ótimos podem ser projetados e operados para qualquer circunstância em qualquer organização, englobando a capacidade de controlar sua inerente complexidade (HOPPER e POWELL, 1985). Isso é explicado por Whitley (1999) segundo o qual “grande parte da literatura tradicional sobre contabilidade e controle de gestão foi fundada na crença de que as atividades econômicas nas sociedades industriais desenvolvidas estavam organizadas em corporações claramente distintas e bem delimitadas, nas quais os gerentes coordenavam o trabalho e as subunidades através de regras e procedimentos sistemáticos”. Lowe e Puxty (1989), Berry, Broadbent e Otley (1995) e Whitley (1999) criticaram os aspectos convencionais do controle de gestão por ser mais restritivo e menos preocupado com os aspectos comportamentais dos membros das organizações:

[...] nas últimas décadas, a abordagem tradicional de controle de gestão tem sido severamente criticada por ser muito estreita, por assumir o consenso gerencial sobre os objetivos, por ter garantido a aquiescência e a passividade dos trabalhadores
WHITLEY (1999, p. 508).

Essas visões tradicionais do controle de gestão enfatizaram meros processos internos ou ações realizadas dentro das organizações, segundo Herath (2007). Contudo, apesar da literatura tradicional orientar os controles através de *benchmarks* e *feedbacks*, isso nem sempre é suficiente, pois existem limitações de viabilidade na construção de sistemas de controle orientados apenas por essas medidas (MERCHANT, 1982).

Essa visão sobre os paradigmas de controle na literatura clássica e da contemporânea envolve os pesquisadores do tema é observada por Herath (2007), dessa forma, a ênfase na necessidade de considerar as condições sociais e/ou morais mais amplas, as quais afetam o design e a prática dos sistemas de controle.

No processo de gestão, nem sempre os controles são viáveis, neste caso, a probabilidade de ocorrência de resultados não desejados é alta. No entanto, o controle pode ser reforçado, empregando uma versão mais apertada de um único controle ou implementando mais de um tipo de controles. Porém, neste caso deve-se observar que a rigidez nem sempre é desejável devido aos custos adicionais e aos eventuais efeitos colaterais indesejáveis, como a diminuição do moral e da iniciativa ou o deslocamento do foco dos funcionários para áreas de resultados mensuráveis (MERCHANT, 1982).

Todavia, a implantação de um modelo de controle representa um desafio aos administradores. Nesse contexto, Ribeiro (2002) conclui que não há uma regra geral sobre qual seria o melhor modelo, sendo a forma de estrutura dependente das peculiaridades nas organizações sócio-políticas de cada realidade. Para o autor, a alteração de processos na

organização social e econômica modifica a atuação do controle tanto na esfera privada quanto na pública.

Na seção 2.2 serão desenvolvidos os aspectos teóricos de controle aplicados à administração pública brasileira. Para tal, o mesmo abordará questões acadêmicas e legais acerca dos sistemas de controle, com enfoque especial ao controle interno nos municípios.

2.2 O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No setor público a escassez de recursos torna a tarefa de administrar um desafio. Seguir princípios de regulação e legalidade são exigências cotidianas e a preocupação com os controles internos deve estar amplamente incorporada à realidade. Nas próximas seções serão discutidos O controle na administração pública municipal, princípios de controle interno na gestão pública e as características dos sistemas de controle interno na administração pública brasileira.

2.2.1 O Controle na Administração Pública Municipal

A garantia de que ao instituir um sistema de controle interno para se buscar cumprir a missão da entidade é razoável, porque esse controle depende de uma positiva relação custo/benefício e da inexistência de conluio entre empregados, além disso, o fato de eventos externos estarem além do controle de qualquer organização constituem ameaças aos seus objetivos (DAVIS E BLASCHEK, 2006).

Nesse contexto, o conceito de controle interno é maior do que uma simples função administrativa (PEREIRA MONTEIRO, 2015). Para o autor, controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s) são expressões com a mesma abordagem finalística, contudo nos municípios sob a jurisdição do TCE-RS (2012) a abordagem é diferente, com uma definição para controle interno e outra para sistema de controle interno.

Esse debate conceitual não é exaustivo, pois o tema é complexo e abordado diferentemente na literatura. Tal assertiva também é realizada pela IFAC (2012, p. 20) “o termo controle interno pode ter múltiplos significados, incluindo: Um sistema ou processo; uma atividade ou medida; um estado ou resultado. No Quadro 1 são apresentados diversos

conceitos de controle interno aplicáveis ao setor público utilizados na academia, por órgãos da sociedade, entidades fiscalizadoras, conselhos de classe e legislação.

Quadro 1 – Conceitos de Controle Interno

INTOSAI (2004)

Processo integrado realizado pela gestão da entidade, projetado para lidar com os riscos e oferecer garantias de que a missão da entidade será cumprida, buscando atingir objetivos éticos, eficiência e eficácia operacional e econômica.

IFAC (2012)

- a) Controle interno como sistema ou processo (com base na definição usada pelo Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway* – COSO);
- b) Controle interno como atividade ou medida: atividades realizadas para tratar riscos e efetuar o controle interno. O controle interno como atividade ou medida às vezes é simplesmente chamado de "controle";
- c) Controle interno como estado ou resultado: uma organização está "no controle", quando alcançou seus objetivos de controle interno.

COSO (2013)

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

CFC (2008)

É o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; e
- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Fonte – Elaborado pelo autor.

2.2.2 Princípios de Controle Interno na Gestão Pública

Para atender seus objetivos as organizações públicas necessitam de um sistema de controle interno eficiente, para tal, é necessária a correta aplicação dos princípios que o norteiam (AZEVEDO, 2016). Esses princípios segundo, Silva, Gomes e Araújo (2014) precisam ser executados de acordo com o julgamento de gestores, através de uma estrutura adequada para cada organização. Os autores ressaltam que os princípios de controle não devem ser tratados com uma lista.

A literatura brasileira apresenta quatro princípios do controle interno considerados mais comuns: a) segregação de funções; b) delegação de poderes e determinação de

responsabilidades; c) aderência às diretrizes e normas e d) controle/autorização sobre as transações (PESSOA, NETO e ARAÚJO, 1997; PETER e MACHADO, 2003; CAVALHEIRO e FLORES 2007).

Com relação ao princípio da segregação de funções, as tarefas e responsabilidades essenciais ligadas à autorização, ao processamento, ao registro e à revisão das transações e fatos devem ser distribuídas entre diferentes pessoas e/ou unidades administrativas, com o fim de reduzir os riscos de erros, fraudes e desperdícios.

Dessa forma, o trabalho deve ser automaticamente verificado por terceiro nos fluxos normais de trabalho, não podendo uma única pessoa ter todo um processo sob o seu domínio (CAVALHEIRO E FLORES, 2007). Quanto à Delegação de poderes e determinação de responsabilidades é necessário que os envolvidos tenham a clara noção dos seus direitos e deveres, assim como as os organogramas e fluxogramas existentes. Nesse aspecto, Cavalheiro e Flores (2007) esclarecem:

Não há como cobrar responsabilidades se não estiverem claras as atribuições. Ressalta-se que, modernamente, não basta que as pessoas conheçam as suas responsabilidades do ponto de vista “vertical” da organização, mas, sim, que também conheçam os seus papéis nos processos de gestão (CAVALHEIRO E FLORES, 2007, p. 40).

A aderência às diretrizes e normas, também chamada de *compliance* ocorre quando os atos dos gestores públicos são executados em conformidade com as leis e regulamentos (AZEVEDO, 2016). Nessa seara, o conhecimento sobre a legislação aplicada é essencial para os controles internos. Assim, Cavalheiro e Flores (2007) recomendam que as pessoas envolvidas com a instituição devam dominar a legislação na qual estão inseridas.

Já o controle sobre as transações significa que a gestão deve constituir um sistema de acompanhamento completo das operações, revisando e avaliando os fatos, relacionando-os com os aspectos legais (SANTOS, 2013).

Nesse sentido, Cavalheiro e Flores (2007) entendem que as transações e fatos relevantes devem ser autorizados e executados somente por pessoas que atuem no âmbito de sua competência. Essas permissões devem ser claras e obedecidas, além de atender ao princípio da segregação de funções. Para os autores todas as referências sobre autorização e execução devem ser feitas no manual de organização do SCI.

Em nível mundial, *International Federation of Accountants – IFAC* (2012) apresenta nove princípios-chave para a avaliação e melhoramento do SCI, descritos no Quadro 2. Segundo a instituição, esses princípios representam boas práticas para avaliar e melhorar os

sistemas de controle interno, destacando uma série de áreas onde a aplicação prática de tais diretrizes muitas vezes falham nas organizações.

Quadro 2 – Princípios para a avaliação e melhoramento do sistema de controle interno

Princípio	Design
Apoio aos objetivos da organização	O controle interno deve ser usado para apoiar a organização na consecução de seus objetivos, gerenciando seus riscos, ao mesmo tempo em que cumpre com regras, regulamentos e políticas organizacionais.
Determinação de funções e responsabilidades	A organização deve determinar os vários papéis e responsabilidades em relação ao CI, incluindo o órgão de administração, gerenciamento em todos os níveis, funcionários e provedores de garantia interna e externa, bem como coordenar a colaboração entre os participantes.
Promoção de uma cultura motivacional	O órgão de gestão e a administração devem promover uma cultura organizacional que motive os membros a atuarem de acordo com a estratégia de gerenciamento de risco e as políticas de CI estabelecidas pelo órgão governante para atingir os objetivos da organização.
Vinculação ao desempenho individual	O órgão de gestão e a administração devem vincular a realização dos objetivos de CI da organização com os objetivos de desempenho individuais. Cada pessoa dentro da organização deve ser responsabilizada pela realização dos objetivos de controle interno atribuídos.
Garantia de competências suficientes	O órgão de governo, a administração e outros participantes no sistema de governança da organização devem ser suficientemente competentes para cumprir as responsabilidades de controle interno associadas aos seus papéis.
Resposta ao Risco	Os controles devem sempre ser projetados, implementados e aplicados como resposta a riscos específicos e suas causas e conseqüências.
Comunicação regular	O gerenciamento deve assegurar que a comunicação regular sobre o SCI, bem como os resultados, ocorra em todos os níveis dentro da organização para garantir que os princípios de controle interno sejam totalmente compreendidos e aplicados corretamente por todos.
Monitoramento e avaliação	Tanto os controles individuais como o SCI como um todo devem ser monitorados e avaliados regularmente. A identificação de níveis inaceitavelmente elevados de risco, falhas de controle ou eventos que estão fora dos limites para a tomada de risco pode ser um sinal de que um controle individual ou o SCI é ineficaz e precisa ser melhorado.
Fornecer transparência e <i>accountability</i>	O órgão de governo, juntamente com a administração, deve periodicamente informar as partes interessadas do perfil de risco da organização, bem como a estrutura e o desempenho factual do sistema de controle interno da organização.

Fonte: *International Federation of Accountants* (2012, p. 6-7).

2.2.3 Características dos sistemas de controle interno na administração pública brasileira

O controle interno possui singularidades e deve ser compreendido no contexto de atuação do setor público, devendo observar: o seu foco no cumprimento dos objetivos sociais ou políticos; o uso de recursos públicos; a importância do ciclo de orçamento; a complexidade do seu desempenho; e o amplo escopo de sua responsabilidade pública (SARENS, VISSHER E VAN GILS, 2010). Os aspectos eminentemente contábeis, formais e legais, da eficiência,

eficácia, e o julgamento da própria administração, disponibilizando e tornando transparente uma prestação de contas de qualidade e os resultados são os principais objetivos dos controles internos (PISCITELLI, 1998).

Sob o enfoque contábil, a Norma Brasileira de Contabilidade NBCT 16.8 determina que o controle interno deva ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo a preservação do patrimônio público, o controle da execução das ações que integram os programas e a observância às leis, regulamentos e às diretrizes estabelecidas. A mesma norma classifica o controle interno em três categorias: a) operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade; b) contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; c) normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

Para Davis e Blaschek (2006) o CI no Brasil é realizado principalmente a partir dos orçamentos, *a posteriori* e com a cultura de correição em detrimento ao acompanhamento. Dessa forma, tais controles não possuem uma postura proativa para mitigar os fatos que possam interferir no alcance dos objetivos organizacionais, os autores ainda informam:

O controle interno não pode ocorrer depois do fato; por exemplo, uma despesa já realizada ou uma ineficiência já ocorrida dificilmente poderão ser desfeitas. O controle, para ser eficaz, deve ser exercido antes do momento de ação. Isto significa que os objetivos, planos, políticas e padrões preestabelecidos devem ser comunicados e integralmente compreendidos com antecedência para que o administrador responsável por certas ações possa exercer o controle prévio (*ex-ante*) (DAVIS E BLASCHEK, 2006, p. 7).

Outra crítica realizada a essa organização consiste que quando a função de controle tem escopo na correição, os órgãos responsáveis focam suas atividades nas atividades coercitivas, as quais proporcionam a sensação de segurança jurídica, em detrimento ao aprimoramento das práticas gerenciais (ROCHA, 2002). Esses controles posteriores, baseados na punição são ineficazes segundo Abramo (2004).

Sob o aspecto legal, a Constituição Federal (1988) aborda o tema controle interno através dos artigos 31, 70 e 74. A Lei Maior incube no art. 31 que a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei. Do texto constitucional podem ser inferidos importantes aspectos: a instituição do termo “sistema de controle interno”, a previsão de fiscalização do Poder Legislativo pelo Poder Executivo através de seus sistemas de controle interno, além da previsão de regulamentação do assunto em decorrência do termo “na forma da lei” aprovado pelos constituintes. Cavalheiro e Flores (2007) inferem que o art. 31 da CF esclarece que por ser o controle interno organizado na forma de sistema,

uma das suas características é a composição por uma série de subsistemas (por exemplo, o sistema de controle patrimonial, o sistema contábil, o sistema de informações gerenciais), havendo dentro do sistema geral, denominado sistema de controle interno, vários subsistemas.

Nesse sentido, Davis e Blaschek (2006) chamam a atenção para a necessidade de integração e harmonia entre os vários subsistemas de controle e unidades envolvidas, devendo a organização possuir uma unidade para coordenação. Além disso, os autores alertam para que não haja confusão conceitual entre os conceitos de “sistema de controle interno” com o sistema contábil, financeiro e auditoria interno que representas apenas um dos instrumentos do controle. Nos municípios, essa organização dos controles cabe ao Poder Executivo, afastada a aplicabilidade do art. 70 da CF (CAVALHEIRO E FLORES, 2007). Quanto à expressão “na forma da lei” usada no art. 31, verifica-se que as finalidades legais estão previstas no artigo 74 da Constituição e nos artigos 54 e 59 da Lei Complementar 101/2000, além de outros dispositivos conforme apresentado no Quadro 3.

Quadro 3 – Finalidade do Controle Interno nas organizações públicas segundo as normas

Constituição Federal (1988)

- Avaliar o cumprimento das metas previstas no PPA, a execução dos programas de governo e dos orçamentos;
- Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres;
- Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Lei Federal nº 4.320 (1964)

Controlar:

- a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Lei Complementar nº 101 (2000)

- Assinar o Relatório de Gestão Fiscal
- Fiscalizar o cumprimento da LRF, especialmente quanto:
 - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
 - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
 - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
 - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
 - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
 - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Resolução CFC nº 1.135 (2008)

- salvar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; – dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Resolução TCE-RS nº 936 (2012)

- Fiscalização sobre a gestão administrativa, financeira e patrimonial do município.

Fonte: Legislação brasileira relacionada ao controle interno na gestão pública.

No estado do Rio Grande do Sul, as diretrizes que devem orientar o sistema de controle interno municipal, visando ao aperfeiçoamento da fiscalização procedida pelas unidades centrais de controle interno, em especial sobre a gestão administrativa, financeira e patrimonial do Município são regulamentadas pelo art. 1º da Resolução nº 936/2012 do Tribunal de Contas do Estado (TCE-RS).

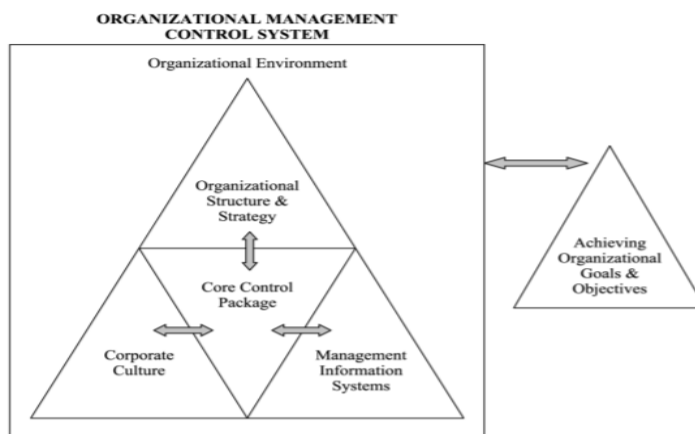
2.3 MODELOS DE ORGANIZAÇÃO DE CONTROLES

Nas próximas seções serão apresentados *frameworks* de controle que serviram de modelo para a montagem do projeto de pesquisa e auxiliaram na análise de resultados. Para o presente trabalho foram escolhidos os modelos *Organizational Management Control System*, COSO I e *Criteria of Control*.

2.3.1 *Organizational Management Control System*

Manter um equilíbrio entre a estabilidade e a flexibilidade através do controle é um grande desafio para as organizações, dessa forma Herath (2007), após intensa discussão teórica propõe um *framework* na gestão do controle nas organizações. A autora baseia seu *framework* através da intereção entre duas dimensões: o controle de gerenciamento organizacional e o alcance das metas e objetivos organizacionais, como demonstrados na Figura 1.

Figura 1 – Dimensões do controle nas organizações



Essa interação entre as dimensões, segundo a autora, molda e remodela o comportamento e o desempenho da organização e seus participantes. A dimensão controle de gerenciamento organizacional é composta por quatro componentes, os quais estão internamente ligados:

a) Estrutura Organizacional e Estratégia – Consiste na hierarquia organizacional, regras e regulamentos e relações de subordinação, enquanto a estratégia representa as metas e objetivos organizacionais e as formas de alcançá-los.

b) Cultura Corporativa – é uma coleção de valores, crenças, normas e padrões de comportamento dos participantes, que caracterizam a organização.

c) Sistema de Informações Gerenciais – consistem nos sistemas formais e informais de informação para os gestores.

d) Pacote de Controle Central – representa as principais práticas e mecanismos de controle da organização.

Todavia, se algum componente for incompatível com os demais, poderá resultar na ineficácia do sistema de controle de gestão, alerta Teall (1992). Devido ao relacionamento próximo entre os subcomponentes Estrutura Organizacional e Estratégia, Herath (2007) explica que a estratégia determina as relações de função, a forma organizacional, a atribuição de função, o poder de decisão e assim por diante, resultando em uma estrutura organizacional única.

A estrutura organizacional é considerada um meio de coordenação e controle através do qual o comportamento dos atores pode ser direcionado para a eficácia. Dawson (1996) define estrutura como uma criação social de regras, papéis e relacionamentos que, na melhor das hipóteses, facilita a coordenação e o controle efetivos. No âmbito do controle, a estrutura organizacional é um processo de comunicação bidireccional que representa respostas estratégicas às necessidades da organização e do ambiente externo (HERATH, op. cit.).

A cultura corporativa como elemento do sistema de controle gerencial representa as relações e interações entre os atores humanos da organização, derivadas principalmente de crenças, valores, costumes e conhecimento, representando o que os membros da organização podem fazer e o que é proibido (HERATH, 2007), e consistindo em valores compartilhados e sistemas de crença mantidos pelas organizações e seus atores (DAWSON, 1996; OUCHI, 1979).

O sistema de informações gerenciais facilita o controle gerencial, fornecendo informações não apenas sobre o funcionamento da organização, mas também sobre o meio ambiente (HERATH, 2007). Um sistema de informação gerencial é uma estrutura integrada

de bancos de dados e fluxo de informações sobre todos os níveis e componentes de uma organização, por meio da qual a coleta, transferência e apresentação de informações são otimizadas para atender às necessidades da organização (LONG, 1989).

Segundo Herath (op.cit.), as informações para o controle gerencial significavam informações contábeis, uma noção que ainda é válida para muitas organizações atuais. Com o entendimento mais amplo de que algumas atividades gerenciais são difíceis de medir ou incapazes de serem medidas e controladas em termos contábeis, meios alternativos de controle, como ação, resultados e pessoal, foram apresentados por vários acadêmicos e pesquisadores da área. Particularmente, no caso em que a mensuração significativa da eficácia das atividades não pode ser alcançada usando a saída gerada, o valor da informação contábil tende a ser muito limitado, reflete a autora.

O pacote de controle central é moldado e reformulado de acordo com as necessidades de controle da organização, esse componente consiste em diferentes padrões de controle de gerenciamento usados na organização, conforme as categorias:

- a) Conjunto de regras, práticas e procedimentos, que limitam a variação do comportamento do participante, e como processo de *feedback*, que orienta as ações dos participantes organizacionais para a consecução da organização, metas e objetivos;
- b) Gerenciamento da dependência de fatores contextuais;
- c) Conjunto de mecanismos de controle comportamental;
- d) Conjunto de valores e normas culturais que envolve flexibilidade, trabalho em grupo e comprometimento.

2.3.2 COSO I Framework

Em 1985, foi criada, nos Estados Unidos, em uma iniciativa independente, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, composta por representantes das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis. Seu primeiro objeto de estudo foram os controles internos.

Posteriormente a Comissão transformou-se no Comitê das Organizações Patrocinadoras de *Treadway* ou *The Comitee of Sponsoring Organizations*. Em 1992, nos E.U.A., foi publicado por este Comitê o "framework do COSO", que se tornou referência mundial (DAVIS e BLASCHET, 2006). O COSO em relação aos demais frameworks

apresenta um maior detalhamento, servindo de referência para diversas definições e modelos de estruturas de controle (FERNANDES, HEINZMANN, e WIENHAGE, 2010).

Nesse aspecto, a *International Standards of Supreme Audit Institutions* defende padrões de estruturas e processos de controle interno, tanto, que desde 2004 suas Diretrizes para Padrões de Controles internos, vem adotando o *framework* do COSO (INTOSAI, 2004). O controle interno é um processo dinâmico e integrado, sendo a estrutura conceitual aplicável a todas as entidades de grande, médio e pequeno porte, com e sem fins lucrativos, além de órgãos governamentais. Todavia, as organizações podem escolher implementar o controle interno de forma diferente. Assim, o sistema de controle interno de uma entidade de pequeno porte pode ser menos formal e estruturado, mas ainda ser eficaz (COSO, 2013). A organização ainda categoriza o controle interno em três objetivos:

a) Operacional – Esses objetivos relacionam-se à eficácia e à eficiência das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de perdas de ativos.

b) Divulgação – Esses objetivos relacionam-se a divulgações financeiras e não financeiras, internas e externas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos, ou às políticas da entidade.

c) Conformidade – Esses objetivos relacionam-se ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita.

Segundo a publicação, o controle interno deve possuir cinco componentes integrados:

a) Ambiente de controle – O ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização. A estrutura de governança e a alta administração estabelecem uma diretriz sobre a importância do controle interno, inclusive das normas de conduta esperadas. A administração reforça as expectativas nos vários níveis da organização. O ambiente de controle abrange a integridade e os valores éticos da organização; os parâmetros que permitem à estrutura de governança cumprir com suas responsabilidades de supervisionar a governança; a estrutura organizacional e a delegação de autoridade e responsabilidade; o processo de atrair, desenvolver e reter talentos competentes; e o rigor em torno de medidas, incentivos e recompensas por performance. O ambiente de controle resultante tem impacto pervasivo sobre todo o sistema de controle interno.

b) Avaliação de riscos – Toda entidade enfrenta vários riscos de origem tanto interna quanto externa. Define-se risco como a possibilidade de que um evento ocorra e afete

adversamente a realização dos objetivos. A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. Esses riscos de não atingir os objetivos em toda a entidade são considerados em relação às tolerâncias aos riscos estabelecidos. Dessa forma, a avaliação de riscos estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados. Uma condição prévia à avaliação de riscos é o estabelecimento de objetivos, ligados aos diferentes níveis da entidade. A administração especifica os objetivos dentro das categorias: operacional, divulgação e conformidade, com clareza suficiente para identificar e analisar os riscos à realização desses objetivos. A administração também considera a adequação dos objetivos à entidade. A avaliação de riscos requer ainda que a administração considere o impacto de possíveis mudanças no ambiente externo e dentro de seu próprio modelo de negócio que podem tornar o controle interno ineficaz.

c) Atividades de controle – são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos. As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e no ambiente tecnológico. Podem ter natureza preventiva ou de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho do negócio.

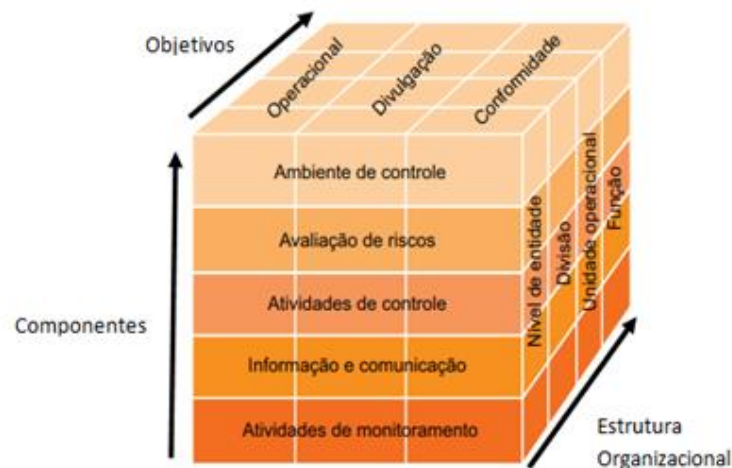
d) Informação e comunicação – A informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos. A administração obtém ou gera e utiliza informações importantes e de qualidade, originadas tanto de fontes internas quanto externas, a fim de apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno. A comunicação é o processo contínuo e iterativo de proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias. A comunicação interna é o meio pelo qual as informações são transmitidas para a organização, fluindo em todas as direções da entidade. Ela permite que os funcionários recebam uma mensagem clara da alta administração de que as responsabilidades pelo controle devem ser levadas a sério. A comunicação externa apresenta duas vertentes: permite o recebimento, pela organização, de informações externas significativas, e proporciona informações a partes externas em resposta a requisitos e expectativas.

e) Atividades de monitoramento – Uma organização utiliza avaliações contínuas, independentes, ou uma combinação das duas, para se certificar da presença e do funcionamento de cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive a eficácia

dos controles nos princípios relativos a cada componente. As avaliações contínuas, inseridas nos processos corporativos nos diferentes níveis da entidade, proporcionam informações oportunas. As avaliações independentes, conduzidas periodicamente, terão escopos e frequências diferentes, dependendo da avaliação de riscos, da eficácia das avaliações contínuas e de outras considerações da administração. Os resultados são avaliados em relação a critérios estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos ou pela administração e a estrutura de governança, sendo que as deficiências são comunicadas à estrutura de governança e administração, conforme aplicável.

Segundo o COSO (2013), existe uma relação direta entre os objetivos, que são o que a entidade busca alcançar, os componentes, que representam o que é necessário para atingir os objetivos, e a estrutura organizacional da entidade (as unidades operacionais e entidades legais, entre outras). Essa relação é explicitada na Figura 2.

Figura 2 – Matriz COSO I



Fonte: *Comitee of Sponsoring Organizations* (2013, p. 9).

Para o COSO, o sistema de controle interno é eficaz quando reduz a um nível aceitável o risco de não se atingir o objetivo de uma entidade. A Estrutura COSO I requer que haja julgamento no desenho, implementação e condução do controle interno e na avaliação de sua eficácia. O uso de julgamento, dentro das limitações estabelecidas pelas leis, regras, regulamentações e normas, aumenta a capacidade da administração de tomar melhores decisões sobre o controle interno, embora não possa assegurar que o resultado será perfeito (COSO, 2013). O COSO ainda reforça a necessidade da presença e do funcionamento de cada um dos cinco componentes e princípios relacionados. Nesse contexto, presença refere-se à

determinação da existência dos componentes e princípios relacionados no desenho e na implementação do sistema de controle interno para atingir objetivos especificados enquanto que Funcionamento refere-se à determinação de que os componentes e princípios relacionados continuem a existir na operação e na condução do sistema de controle interno para atingir objetivos especificados.

A estrutura COSO I estabelece 17 princípios, os quais representam os conceitos fundamentais associados a cada componente. Como esses princípios são originados diretamente dos componentes, uma entidade poderá ter um controle interno eficaz ao aplicar todos os princípios. Todos os princípios aplicam-se aos objetivos operacionais, divulgação e conformidade, conforme Quadro 4.

Quadro 4 – Princípios aplicados aos componentes do COSO I

Componente	Princípios
Ambiente de Controle	A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.
	A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.
	A administração estabelece, com a suspensão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.
	A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.
	A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.
Avaliação de riscos	A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.
	A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.
	A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.
	A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.
Atividades de controle	A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.
	A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.
	A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.
Informação e comunicação	A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.
	A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.
	A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.
Atividades de monitoramento	A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.
	A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável.

Apesar de consistente, o *framework* COSO I, possui limitações, por isso a utilização do termo segurança razoável, essas falhas podem ser decorrentes de:

- a) adequação dos objetivos estabelecidos como uma condição prévia ao controle interno;
- b) realidade de que o julgamento humano na tomada de decisões pode ser falho e tendencioso;
- c) falhas que podem ocorrer devido a erros humanos, como enganos simples;
- d) capacidade da administração de sobrepassar o controle interno;
- e) capacidade da administração, outros funcionários e/ou terceiros transpassarem os controles por meio de conluio entre as partes; e
- f) eventos externos fora do controle da organização.

2.3.3 *Criteria of Control Board – CoCo Framework*

O *Canadian Institute of Chartered Accountants – CICA* (1995) entende que o controle efetivo suporta o sucesso de uma organização de várias maneiras, principalmente porque as pessoas podem exercitar seu julgamento e criatividade, enquanto gerenciam o risco de ações inadequadas, tendo a flexibilidade para lidar com mudanças enquanto lidam com riscos conhecidos.

Além disso, as pessoas têm informações confiáveis e podem utilizá-las no momento certo e no máximo local apropriado na organização, a qual pode alcançar maior eficácia e eficiência, além de maior confiança em terceiros. Segundo o modelo canadense denominado *Criteria of Control Board* ou simplesmente *CoCo Framework* (CICA, 1995), existem duas razões básicas pelas quais a garantia absoluta não é possível, mesmo que o devido cuidado e a diligência possam ter sido exercidos. Primeiro, existem limitações inerentes ao controle. Estes incluem a possibilidade de julgamento defeituoso na tomada de decisões, de falhas devido a erro humano, de atividades de controle sendo burladas pelo conluio de duas ou mais pessoas e do controle primordial da administração. O controle pode ajudar a minimizar a ocorrência de erros e falhas, mas não pode fornecer garantia absoluta de que eles não ocorrerão. Segundo, as considerações de custo / benefício podem e devem ser levadas em conta ao projetar o controle nas organizações. Os custos de controle devem ser equilibrados com os benefícios, incluindo os riscos que ele é projetado para gerenciar. Decisões de design envolvem a aceitação de algum grau de risco: resultados ou ações não podem ser previstos com garantia absoluta.

Dessa forma, o controle compreende os elementos de uma organização (incluindo seus recursos, sistemas, processos, cultura, estrutura e tarefas) que juntos apoiam as pessoas na realização dos objetivos da organização, como descrito no Quadro 5.

Quadro 5 – Principais definições do Framework CoCo

Item	Descrição
Objetivos	<p>a) A eficácia e a eficiência das operações – incluem objetivos relacionados aos objetivos de uma organização, como atendimento ao cliente, salvaguarda e uso eficiente de recursos, lucratividade e cumprimento de obrigações sociais. Isso inclui a proteção dos recursos da organização contra uso ou perda inadequados e a garantia de que as responsabilidades sejam identificadas e gerenciadas.</p> <p>b) A confiabilidade dos relatórios internos e externos – incluem objetivos relacionados a assuntos como a manutenção de registros contábeis adequados, a confiabilidade das informações usadas dentro da organização e das informações publicadas para terceiros. Isso inclui a proteção de registros contra dois tipos principais de fraude: a ocultação do roubo e a distorção dos resultados.</p> <p>c) O cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis e das políticas internas – incluem objetivos relacionados à garantia de que os assuntos da organização sejam conduzidos de acordo com as obrigações legais e regulamentares e políticas internas.</p>
Riscos da ineficácia do controle	<p>a) falha em manter a capacidade da organização de identificar e explorar oportunidades;</p> <p>b) falha em manter a resiliência da organização. A resiliência refere-se à capacidade da organização de responder e adaptar-se a riscos e oportunidades inesperados e de tomar decisões com base em indicações reveladoras na ausência de informações definitivas.</p>
Natureza do Controle	<p>(a) O controle é efetuado por pessoas de toda a organização. As pessoas são responsáveis por projetar, implementar, monitorar e manter o controle. Segue-se que o controle é afetado pelas muitas influências organizacionais sobre as motivações e o comportamento das pessoas.</p> <p>(b) As pessoas responsáveis, como indivíduos ou equipes, pelo cumprimento dos objetivos também devem ser responsáveis pela eficácia do controle que apóia o alcance desses objetivos. Segue-se que as pessoas (quer tenham o título de gerente ou não) são responsáveis por avaliar a eficácia do controle nas tarefas, equipe ou unidade pelas quais são responsáveis, e por comunicar tais avaliações àqueles a quem são responsáveis.</p> <p>(c) As organizações estão constantemente interagindo e se adaptando. As organizações estão constantemente se adaptando em resposta a mudanças no ambiente externo (por exemplo, em clientes, fornecedores e regulamentações) e mudanças no ambiente interno (por exemplo, em pessoas e prioridades). Para que o controle seja eficaz, os elementos de controle em uma organização devem se adequar ao seu objetivo, ser consistentes entre si e mudar e adaptar-se. Isso significa que, quando as mudanças são contempladas em qualquer aspecto de uma organização, as conseqüências do controle devem ser consideradas.</p> <p>(d) Pode-se esperar que o controle forneça apenas uma garantia razoável, não uma garantia absoluta. (e) O controle efetivo exige que um equilíbrio seja mantido: (i) Entre autonomia e integração. (ii) Entre o <i>status quo</i> e a adaptação à mudança.</p>
Responsabilidades	<p>a) As pessoas de toda a organização participam e são responsáveis pelo controle. Essa responsabilidade não pertence exclusivamente ao controlador ou auditor interno. Através de suas decisões e ações, o conselho de administração (ou seu equivalente) e a alta direção dão o tom que influencia a direção das decisões e ações em toda a organização.</p> <p>b) A responsabilidade pelo controle existe em toda a organização em conjunto com a responsabilidade pelo alcance dos objetivos. Essa responsabilidade pode ser explícita, mas pode não ser, especialmente quando o controle não é considerado como separado da responsabilidade pelo desempenho.</p> <p>c) A gerência participa do controle e também é responsável por ela e, portanto, precisa avaliar seu funcionamento geral. Dependendo do tamanho e da natureza da organização, a gerência pode optar por conduzir a avaliação em si, ou confiar em uma função específica dentro da organização ou em um terceiro independente para executar parte do trabalho.</p>

Fonte: Adaptado de *Criteria of Control Board: Guidance on control* (CICA, 1995, p. 1-7).

Os critérios de controle são formulados como metas a serem trabalhadas ao longo do tempo; eles não são requisitos mínimos a serem aprovados ou reprovados. Um julgamento considerável é necessário para interpretar os esses critérios no contexto de uma determinada organização e para avaliar a eficácia do controle. A eficácia do controle não pode ser julgada somente pelo grau em que cada critério, considerado separadamente, é atendido. Assim, os critérios estão inter-relacionados, tal qual os elementos de controle em uma organização, como demonstrado no Quadro 6.

Quadro 6 – Critérios de Controle – CoCo Framework

Critério	Definições
Propósito	Os objetivos devem ser estabelecidos e comunicados.
	Os riscos internos e externos significativos enfrentados por uma organização no alcance de seus objetivos devem ser identificados e avaliados.
	Políticas elaboradas para apoiar a consecução dos objetivos de uma organização e a gestão de seus riscos devem ser estabelecidos, comunicados e praticados para que as pessoas entendam o que é esperado deles eo alcance de sua liberdade de agir.
	Planos para orientar os esforços para atingir os objetivos da organização devem ser estabelecidos e comunicados.
	Os objetivos e planos relacionados devem incluir metas e indicadores mensuráveis de desempenho.
Comprometimento	Valores éticos compartilhados, incluindo integridade, devem ser estabelecidos, comunicados e praticados em toda a organização.
	As políticas e práticas de recursos humanos devem ser consistentes com os valores éticos de uma organização e com a realização dos seus objetivos.
	Autoridade, responsabilidade e accountability devem ser claramente definidas e consistentes com os objetivos de uma organização para que as decisões e ações sejam tomadas pelas pessoas apropriadas.
	Uma atmosfera de confiança mútua deve ser fomentada para apoiar o fluxo de informação entre pessoas e seu desempenho efetivo para atingir os objetivos da organização.
Capacidade	As pessoas devem ter o conhecimento, as habilidades e as ferramentas necessárias para apoiar a realização dos objetivos da organização.
	Os processos de comunicação devem apoiar os valores da organização e a realização de seus objetivos.
	Informações suficientes e relevantes devem ser identificadas e comunicadas em tempo hábil para permitir que as pessoas desempenhem suas responsabilidades designadas.
	As decisões e ações de diferentes partes da organização devem ser coordenadas.
	As atividades de controle devem ser concebidas como parte integrante da organização, levando em consideração seus objetivos, os riscos para sua realização e a inter-relação dos elementos de controle.
Monitoramento e Aprendizagem	Ambientes externos e internos devem ser monitorados para obter informações que possam indicar a necessidade de reavaliar os objetivos ou controle da organização.
	O desempenho deve ser monitorado em relação às metas e indicadores identificados nos objetivos e planos da organização.
	As suposições por trás dos objetivos organizacionais devem ser periodicamente desafiadas.
	As necessidades de informação e os sistemas de informação relacionados devem ser reavaliados à medida que os objetivos mudam ou as deficiências de comunicação são identificadas.
	Procedimentos de acompanhamento devem ser estabelecidos e executados para garantir que mudanças ou ações apropriadas ocorram.
	A gerência deve avaliar periodicamente a eficácia do controle em sua organização e comunicar os resultados para os responsáveis.

Apesar de o CoCo *framework* ser uma adaptação do COSO, existindo áreas de sobreposição, ele difere em alguns aspectos, pois é especialmente singular porque inclui a definição objetiva como parte do sistema de controle, que permite que os municípios examinem suas suposições e expectativas implícitas (ou explícitas) sobre o meio ambiente segundo o *Financial Management Capacity Building Committee* (2005).

Comparando os *frameworks* de controle, Fernandes, Heinzmann e Wienhage (2010) destacam que todas as estruturas padrão apresentam em comum à busca da realização de procedimentos internos para garantir a confiabilidade, sendo o COSO mais voltado aos resultados e o CoCo à valorização das pessoas. No Capítulo 3 serão explicitados os procedimentos metodológicos desenvolvidos na pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O objetivo desse capítulo é descrever as etapas necessárias para a execução da pesquisa, sua caracterização e limitações. Para tal, foram estruturados os seguintes tópicos: natureza e tipo de pesquisa; construção da proposta de análise; procedimentos e técnicas empregados; e limitações metodológicas.

3.1 NATUREZA E TIPO DE PESQUISA

O presente trabalho está alicerçado no paradigma interpretativista, posição que parte de um reconhecimento da natureza construída de toda a realidade social, a qual não reconhece uma única e abrangente verdade, mas sim múltiplas verdades que são os produtos das subjetividades humanas. Nesse aspecto, especificidades culturais e contextuais segundo Leavy (2014) são críticas para a compreensão e o raciocínio indutivo se torna o caminho privilegiado para dar sentido a realidades sociais.

O estudo é de natureza qualitativa, essa abordagem se caracteriza pela descrição da complexidade do problema e análise de variáveis de influência, além de não utilizar instrumentos estatísticos para analisar o problema (RICHARDSON, 1999; RAUPP e BEUREN, 2006; LEAVY, 2014).

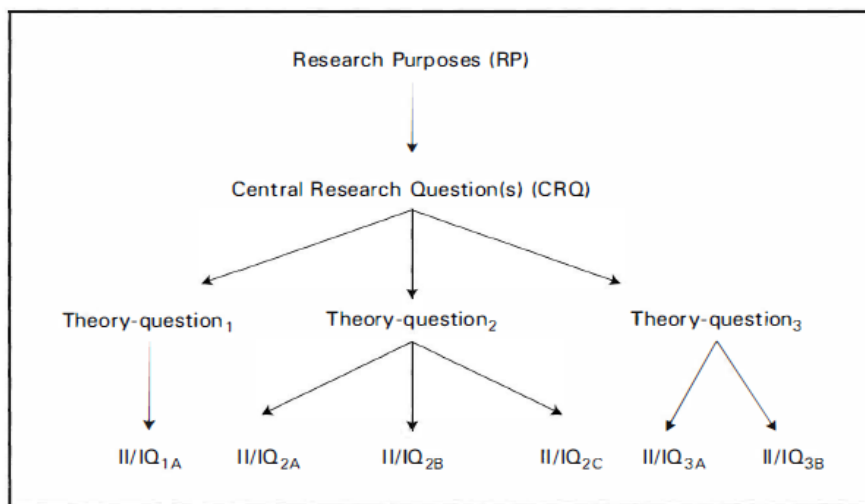
Quanto à tipologia, trata-se de um estudo de caso, modelo o qual é baseado em pesquisa, incluindo métodos diferentes, conduzido por evidências, sendo uma exploração profunda de múltiplas perspectivas (GERRING, 2004; SIMONS, 2009; YIN, 2010). Em relação aos objetivos, o trabalho caracteriza-se como um estudo exploratório, no qual Gil (2002) entende que seu objetivo é proporcionar maior familiaridade com o problema, o autor também entende que apesar de flexível, o planejamento de estudos exploratórios assumem a forma de pesquisa bibliográfica ou estudos de caso.

3.2 CONSTRUÇÃO DAS CATEGORIAS INICIAL E FINAL DE ANÁLISE

A base para a montagem do roteiro das entrevistas, escolha das ferramentas e técnicas de coleta de informações, interpretação, tratamento e discussão dos achados é baseada no

Pyramid Model proposto por Wengraf (2001), ilustrado na Figura 3. Nesse modelo ocorre a distribuição analítica das questões teóricas para tentar elucidar o problema

Figura 3 – Pyramid Model



Fonte: Wengraf (2001, p. 63).

Assim, o projeto de pesquisa previu inicialmente 17 (dezesete) temáticas, as quais foram analiticamente descritas através de 111 (cento e onze) itens de observação, demonstrados no APÊNDICE F. A decomposição da teoria em temas de análise e itens de verificação permitiu que para o atendimento dos objetivos específicos, fossem estipuladas metas de informações necessárias, bem como as propostas iniciais de análise, apresentadas no APÊNDICE G.

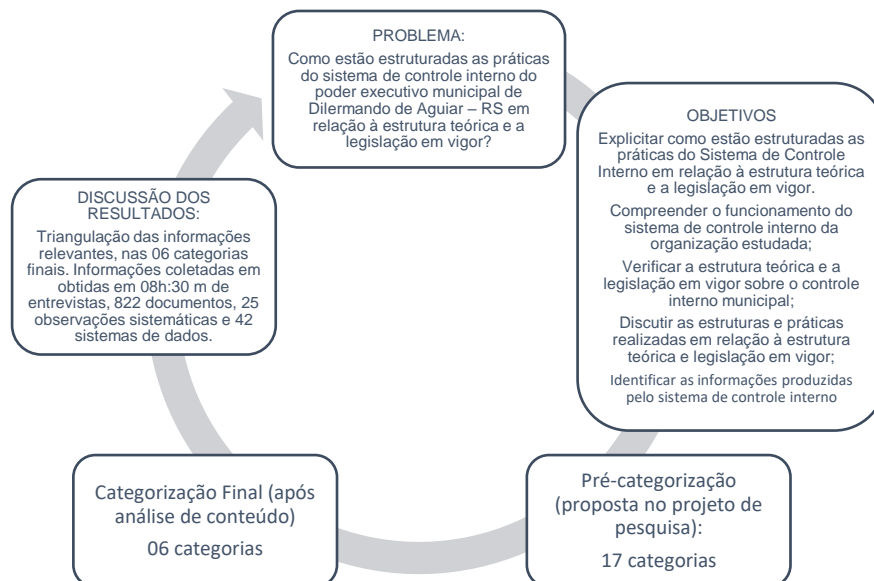
Todavia, essa proposta inicial de análise sofreu alterações após a coleta e análise inicial das informações, em virtude da pós-categorização ter indicado o reagrupamento das categorias que possuíam uma generalidade mais fraca, devido aos critérios de exclusão mútua, homogeneidade, pertinência, objetividade, fidelidade e produtividade (BARDIN, 2016). Esse redimensionamento resultou seis categorias finais que serão apresentadas e discutidas no Capítulo 4.

Os dados e informações da pesquisa foram obtidos a partir do levantamento, tratamento e produção de informações conforme os procedimentos de pesquisa bibliográfica, entrevistas, coleta documental e de informações eletrônicas e observação direta. Para a organização, compreensão e interpretação das informações obtidas em cada procedimento, foi utilizada a análise de conteúdo. Já a etapa de discussão dos achados, optou-se pela técnica da triangulação.

A análise de conteúdo foi escolhida por ser uma técnica qualitativa utilizada largamente (HSIEH & SHANNON, 2005), por ser um método adequado quando o fenômeno é a comunicação ou um texto escrito (WEBER, 1990; MALHOTRA, 2004; BRYMAN, 2008; BABBIE, 2013; LEAVY, 2014) e por ser um conjunto de instrumentos metodológicos que através de procedimentos objetivos e sistemáticos, descrevem o conteúdo das mensagens de comunicações (FLICK, 2004; BARDIN, 2016). Assim, no processo analítico de verificação da frequência de determinados termos ou tópicos, foram identificados o conteúdo e as características de informações presentes nos instrumentos de pesquisa, segundo as três fases prescritas por Bardin (2016): pré-análise, exploração do material, tratamento e a interpretação dos resultados.

A opção pela triangulação como forma de discussão dos achados, se deu em virtude da possibilidade de coletar dados usando vários métodos e analisar a questão de pesquisa a partir de vários pontos de dados (GIVEN, 2008; LEAVY, 2014). Essa variação metodológica busca a validade e confiabilidade, itens fundamentais para uma análise de conteúdo robusta. Além disso, o princípio da 'triangulação' sugere a procura de pelo menos três indicadores empíricos para qualquer conceito teórico particularmente complexo (DENZIN,1970). Assim, as relações entre o problema, seus objetivos e o método empregado, contribuem para o entendimento dos aspectos metodológicos explicitados neste capítulo, conforme Figura 4.

Figura 4 – Relação Problema-Objetivos-Método



Fonte: Elaboração Própria.

Nos tópicos seguintes serão apresentados e discutidos os procedimentos de pesquisa bibliográfica, entrevistas, coleta documental e de informações eletrônicas e a observação sistemática, empregados na condução dos trabalhos.

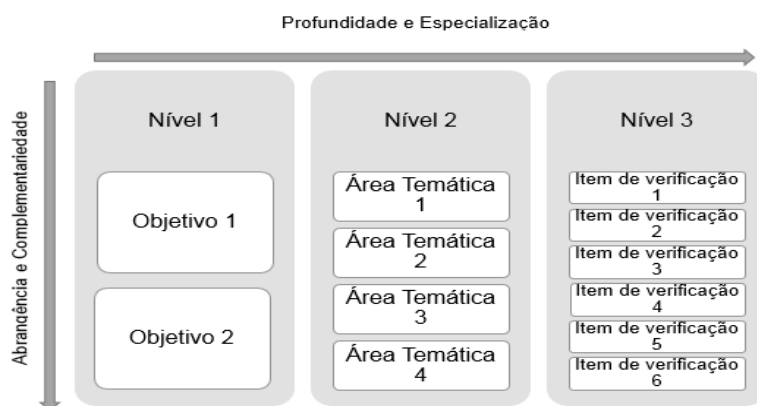
3.3 PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS EMPREGADOS

No presente capítulo serão explicitados os procedimentos e técnicas empregados na busca de dados e informações relevantes que serviram de base para as análises e discussões realizadas no Capítulo 4.

3.3.1 Procedimentos de Coleta e Pesquisa Bibliográfica

Os procedimentos de pesquisa bibliográfica desenvolvidos no trabalho buscaram assegurar sua cientificidade através do controle, rigor, sistematização, validade e verificabilidade, critérios necessários segundo Kumar (2005). A busca das informações bibliográficas buscou o aprofundamento e refinamento teórico em relação ao objeto da pesquisa, sendo a estratégia de coleta inicial de material foi realizada de forma cartesiana, sendo um eixo referente a abrangência e complementariedade em relação aos objetivos da pesquisa e às 17 (dezesete) temáticas pré-selecionadas e o outro eixo referente a profundidade e especialização do assunto, de forma alinhada aos 111 (cento e onze) itens de verificação propostos, conforme apresentado na Figura 5.

Figura 5 – Níveis da pesquisa bibliográfica



Fonte: Elaboração Própria.

No intuito de coletar a maior quantidade e pluralidade de informações possíveis, o universo de busca foram priorizadas as ferramentas e bases de dados eletrônicas: Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), *Scientific Electronic Library Online* (SciELO), *Red de Revistas Científicas de América Latina y El Caribe, España y Portugal* (REDALYC), *Scopus e Web of Science* (WoS).

Contudo, bases complementares assim como outras formas de coleta foram utilizadas. Para a estratégia de busca foi observada as orientações de Tasca et al. (2010) e Lacerda, Ensslin e Ensslin (2012), sendo efetivada através de conjuntos de palavras-chave e/ou expressões ligadas por operadores booleanos, com preferência aos artigos publicados em periódicos, teses e dissertações ou livros de referência.

Como idioma padrão foi utilizado o português, complementarmente a espanhol para as bases SciELO e REDALYC e inglês para Scopus e WoS. As expressões e palavras-chave utilizadas, com as respectivas traduções em inglês e espanhol foram as seguintes: “controle interno” ou “sistema de controle interno” ou “COSO” ou “*Criteria of Control*” ou “*Frameworks of internal control*”. Já os filtros, quando disponíveis selecionaram material tipo artigos, nos idiomas português, inglês e espanhol, na área de ciências sociais e com tema relacionado à administração pública ou administração governamental ou setor público.

Após a coleta do material, a amostra foi sistematicamente fichada e organizada através da elaboração de planilha utilizando o *software* MS Excel, sendo descartados aqueles que fugiram ou tangenciaram a temática. O próximo passo foi a utilização do material coletado, utilizando-os através da triangulação com as demais informações localizadas através dos seis tópicos decorrentes da categorização final.

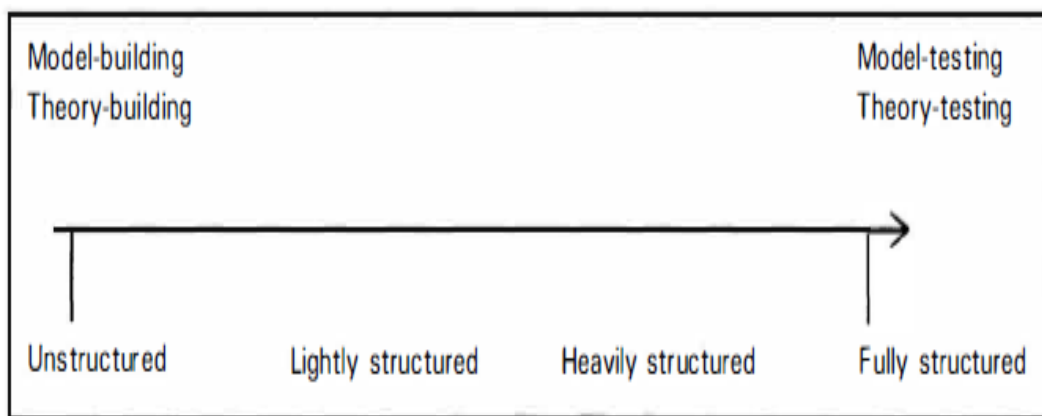
3.3.2 Procedimentos e Análise das Entrevistas

Após realizada a pesquisa bibliográfica, foram coletadas as informações via aplicação de entrevista, procedimento que segundo Gillham (2000) serve entre outros propósitos para obter informações e compreensão de questões relevantes para os objetivos gerais e questões específicas de uma pesquisa. Nesse quesito a opção por realização de entrevistas em profundidade, atende aos propósitos de Seidman (2006), que busca a compreensão da experiência vivida de outras pessoas e seus significados.

Outro motivo para a escolha dessa técnica é que 90% de toda pesquisa em ciências sociais envolve essa técnica, segundo Wengraf (2001). No presente estudo de caso a escolha da entrevista semiestruturada ocorreu em virtude da construção de um modelo de controle interno aplicável aos municípios brasileiros, pois apesar da existência de frameworks de controle, a administração pública brasileira os usa de forma adaptada. Assim, a forma semiestruturada parte de uma teoria existente mas não específica, sendo sua escolha necessária para dar uma mínima condução das entrevistas.

Além disso, a modelagem semiestruturada é pautada em Mann (2016) o qual verificou que cerca de 90% dos alunos pesquisados decidiram optar por entrevistas semiestruturadas, pois esta modelagem oferece uma estrutura tranquilizadora e ao mesmo tempo não há pressão para se ater a um roteiro predeterminado. Esse contexto pauta a escolha pelos *design* de entrevistas não-estruturadas ou semiestruturadas ou estruturadas, dependendo do estágio do modelo ou da teoria, conforme Figura 6.

Figura 6 – Espectro da entrevista não estruturada à totalmente estruturada e o relacionamento possível com as fases no desenvolvimento de uma teoria



Fonte: Wengraf (2001, p. 61).

A escolha dos questionamentos de entrevista, constantes nos APÊNDICES B, C e D foi baseada no projeto de pesquisa, tendo como o escopo inicial 17 (dezesete) temáticas e 111 (cento e onze) itens de observação, demonstrados no APÊNDICE F. O roteiro de aplicação da entrevista foi realizado de acordo com os grupos previamente classificados no Quadro 7.

Quadro 7 – Classificação dos grupos de entrevistados

Classificação	Características	Resultados Esperados
Grupo A – Servidores com avançado conhecimento ou experiência.	Os membros possuem alto grau de especialização em controles internos, plena capacidade no entendimento de termos técnicos da entrevista e ampla experiência na organização, além de executar rotinas de gestão e supervisão de controles gerais e específicos.	Densa exposição das percepções, necessidades, estruturas, fluxos, rotinas, procedimentos e documentos relativos aos controles gerais e específicos.
Grupo B – Stakeholders internos	Os membros possuem capacidade no entendimento de termos relativos ao controle, também possuem experiência na organização, executando controles específicos.	Exposição das percepções, necessidades, estruturas, fluxos, rotinas, procedimentos e documentos relativos à controles específicos.
Grupo C – Stakeholders externos	Os membros possuem capacidade no entendimento de termos relativos ao controle, também possuem relação com a organização, especialmente em questões ligadas à controles gerais ou específicos.	Exposição das percepções externas e das necessidades relativas aos controles internos.

Fonte: Elaboração Própria.

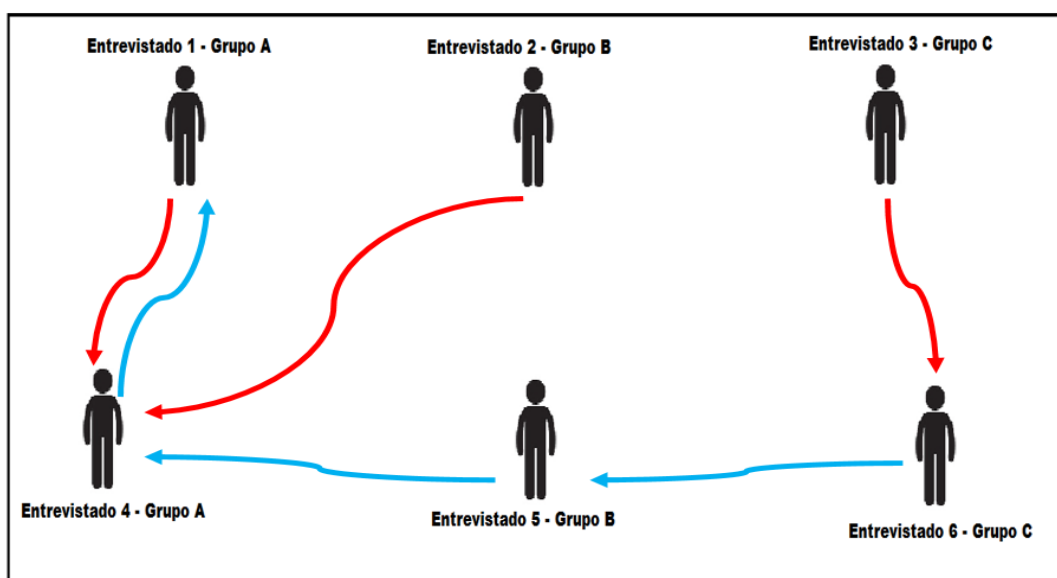
Com intuito de testar o roteiro de aplicação das entrevistas, foi aplicado, nos mesmos moldes estabelecidos no projeto de pesquisa, um teste piloto, realizado com um servidor de município da região central do estado. Após a aplicação da entrevista piloto, o roteiro foi readaptado conforme as dificuldades percebidas. Todavia, mesmo após definido o roteiro final das entrevistas ficou evidenciada a necessidade do entrevistador aprender rapidamente a maneira específica como o entrevistado fala, captando e traduzindo suas práticas discursivas, seguindo as orientações de Wengraf (2001).

Quanto ao número de entrevistados, foi escolhida a amostragem intencional não-probabilística, com a aplicação da abordagem *snowball sampling* para a seleção dos participantes. Para Ritchie e Lewis (2003) a técnica *snowball sampling* é uma abordagem particularmente útil para populações dispersas e pequenas, onde os critérios de seleção são características que podem não ser amplamente divulgados ou que os indivíduos sejam muito sensíveis para uma entrevista de triagem. Nesse aspecto, ressalta-se que a amostragem não probabilística é uma técnica comum na pesquisa qualitativa, na qual os pesquisadores usam seu julgamento para selecionar uma amostra segundo Given (2008).

Como informantes-chave (*seeds*) foram aplicadas inicialmente três entrevistas com um membro de cada grupo estabelecido no Quadro 7, de acordo com os roteiros pré-determinados no projeto de pesquisa (APÊNDICES B, C e D). Cada informante-chave indicou outro membro a ser entrevistado, conforme esquematizado na Figura 7. Nessa segunda rodada de entrevistas foi percebido que as respostas estavam se repetindo e que os objetivos principais das entrevistas já tinham sido alcançados. Além disso, os entrevistados já estavam

repetindo as indicações da primeira rodada de entrevistas. Essa conjuntura permitiu a conclusão de que as entrevistas já tinham atingido seu ponto de saturação.

Figura 7 – Fluxo de indicações da aplicação da técnica snowball sampling



Fonte: Elaboração própria.

As entrevistas foram aplicadas individualmente no período de janeiro/2019 à março/2019, no município de Dilermando de Aguiar – RS, orientada em cinco estágios propostos por Mann (2016):

- 1º estágio (Introdução e ajustes): Organização e impressão dos roteiros e TCLE, preparação dos meios para a gravação, agendamento das entrevistas, para serem aplicadas pelo próprio pesquisador no município de Dilermando de Aguiar – RS;

- 2º estágio (início da entrevista): Apresentação do projeto, informação ao entrevistado acerca do sigilo quanto à divulgação de seu nome ou de informações que possam caracterizar ou identificá-lo, leitura e explicação aos entrevistados acerca do – TCLE (APÊNDICE A).

- 3º estágio (meio da entrevista) – Solicitação de autorização para dar início à gravação e aplicação da entrevista, conforme roteiros pré-estabelecidos nos APÊNDICES B, C e D;

- 4º estágio (Finalização da entrevista);

– 5º estágio (interação e formalidades) – Agradecimentos e disponibilização dos meios de comunicação. Após a assinatura do TCLD, o pesquisador forneceu uma via do documento para a pessoa, ficando com a outra para efeitos de controle, arquivamento e registro.

Após o encerramento das entrevistas, os arquivos digitais do tipo áudio MPEG-4¹ gerados pelo aparelho de gravação foram renomeados e classificados pela codificação “Ex”, onde “E” significa entrevistado e “x” é o número correspondente à entrevista, sendo a referida numeração apresentada aleatoriamente de forma a manter o sigilo de identificação dos entrevistados, conforme descrito no Quadro 8.

Quadro 8 – Forma final da codificação das entrevistas

Codificação	Roteiro aplicado	Tempo da entrevista
E1	APÊNDICE C	01 hora e 10 minutos
E2	APÊNDICE D	23 minutos
E3	APÊNDICE B	02 horas e 06 minutos
E4	APÊNDICE D	24 minutos
E5	APÊNDICE C	17 minutos
E6	APÊNDICE B	05 horas e 10 minutos
Total		08 horas e 30 minutos

Fonte: Elaboração Própria.

As entrevistas foram transcritas segundo as técnicas ensinadas por Marcuschi (1986). Para viabilizar o processo de transcrição foi utilizada a versão gratuita (2.2.4) do software de transcrição de mídia digital denominado Inqscribe e o processador de textos Microsoft Word versão 2013.

Após a transcrição das entrevistas, as informações foram classificadas em categorias, conforme o método de Análise de Conteúdo (BARDIN, 2016). Essa codificação, a partir de critérios previamente definidos, resulta em um sistema de categorias definidas como “rubricas ou classes”, as quais reúnem unidades de registro sob um título genérico, sendo essa aglutinação realizada em razão das características comuns entre essas unidades, ensina Bardin (2016). Segundo a citada autora, esses critérios, podem ser semânticos (categorias temática), sintáticos (verbos e adjetivos) ou léxicos (de acordo com o sentido das palavras).

¹ MPEG-4 é um padrão utilizado primeiramente para compressão de dados digitais de áudio e vídeo (AV). Introduzido em 1998, é a designação para um grupo de padrões de codificação de som e vídeo e tecnologia relacionada de acordo com a ISO/IEC Moving Picture Experts Group (MPEG).

A presente pesquisa utilizou o critério semântico para a organização das categorias finais de análise, sendo essa opção umas das possibilidades de análise (GILHAM 2000; SEIDMAN, 2006). A aglutinação das respostas em 06 categorias temáticas possibilitou a agregação das informações, possibilitando a triangulação com as demais informações coletadas pelas demais técnicas de pesquisa.

3.3.3 Procedimentos de Coleta e Análise Documental

Os procedimentos de coleta documental foram realizados com base nos apontamentos teóricos, entrevistas e observação sistemática, com foco nos itens de controle de maior relevância. Segundo Ritchie e Lewis (2003) a análise documental é particularmente útil quando a história de eventos ou experiências tem relevância, em estudos onde as comunicações escritas podem ser centrais para a investigação.

Assim, foram separados os documentos com relação direta à controles internos, especialmente os geridos pela UCCI, sendo realizadas buscas nas informações disponibilizadas pela legislação municipal e as constantes nos arquivos setoriais correntes e no arquivo permanente relativos ao período 2012 à 2018.

As principais fontes de informação coletadas foram ofícios, memorandos, questionários, denúncias, requisições TCE-RS, auditorias internas, instruções normativas, decretos, leis, relatórios e pareceres da UCCI, planos anuais de auditoria conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Documentos coletados na pesquisa – Período 2012 a 2018

Tipo de Documento	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Total
Ofícios	-	-	-	07	14	09	11	41
Memorandos	-	-	86	101	67	115	76	445
Questionários	-	-	01	04	12	09	02	28
Denúncias	-	-	5	15	20	5	5	50
Requisições TCE-RS	-	-	04	19	27	11	26	87
Auditorias Internas	-	-	09	08	06	08	04	35
Decretos	02	04	-	01	-	10	10	27
Leis	02	12	09	02	01	08	06	40
Instruções Normativas	-	-	01	02	-	01	-	04
Relatórios e pareceres UCCI	-	-	08	26	11	09	07	61
Planos Anuais de Auditoria	-	-	-	01	01	01	01	04
Total	04	16	123	186	159	186	148	822

Fonte: Elaboração Própria.

Após reunido o material disponível, o mesmo foi sistematicamente fichado e organizado via planilha eletrônica utilizando o *software* MS Excel. Com a devida organização e planilhamento das informações documentais, os achados relevantes foram classificados em alguma das seis categorias finais estipuladas pela pesquisa.

Salienta-se que quando possível, foram utilizados meios eletrônicos para a filtragem e tratamento dos documentos, nesse aspecto, o sistema municipal de legislação, permitiu através dos seus filtros que fossem realizadas buscas em termos específicos do controle interno. As requisições do TCE-RS, precisaram de abordagem especial, haja vista o caráter mais reservado de seu conteúdo.

3.3.4 Procedimentos de Coleta e Análise de Informações Eletrônicas

Os procedimentos de coleta de informações disponíveis em bancos de dados eletrônicos foram realizados com base nos apontamentos teóricos, entrevistas e da observação sistemática, com foco nos itens de controle de maior relevância segundo as técnicas acima descritas.

Foram realizadas coletas de informações disponibilizadas nos bancos de dados eletrônicos relativos atualmente em operação, especialmente quanto à forma de regulamentação, designação de servidor para a operação, existência de controles internos, uso das informações pelo município, eventuais sanções pela não alimentação e a automatização dos mesmos. Os principais bancos de dados acessados estão descritos no Quadro 9.

Quadro 9 – Principais bancos de dados eletrônicos investigados

(continua)

Órgão	Sistema	Controles Executados
TCE-RS	LICITACON	Licitações e contratos municipais.
	PROCESSO ELETRÔNICO	Contas de governo e contas de gestão.
	ESPAÇO DO CONTROLE INTERNO	Denúncias e demandas encaminhadas pela sociedade.
	SIAPES	Pessoal, contratações e inativações.
	SIAPC	Contabilidade municipal.
	SAPIEM	Pensões e inativações
	BLM	Legislação Municipal
Prefeitura	DELTA GESTÃO E HARDSOFT	Gestão administrativa, orçamentária, financeira, contábil e patrimonial.
	PORTAL DE LEIS MUNICIPAIS	Legislação Municipal
	PORTAL DA TRANSPARÊNCIA	Informação administrativa, orçamentária, financeira, contábil e patrimonial.

Quadro 9 – Principais bancos de dados eletrônicos investigados

(conclusão)

Órgão	Sistema	Controles Executados
Governo Federal	SICONF	Lei de Responsabilidade Fiscal.
	RFB	Situação Fiscal (previdenciária e tributária)
	CAUC	Adimplência nos requisitos para o recebimento de transferências voluntárias da união.
	SUASWEB	Prestação de contas dos recursos assistência social.
	SICONV	Acompanhamento, gestão e prestação de contas de convênios federais.
	SIGARP	Gerenciamento de Atas de Registro de Preço
	SI-PNI	Surtos ou epidemias
	CADSUAS	Entidades sociais
	SIGPBF	Bolsa Família
	CRP	Regularidade Previdenciária
	CADPREV	Demonstrativos Previdenciários
	GESCON	Normas RPPS
	SIPREV	Gestão RPPS
	COMPREV	Compensação previdenciária RPPS/RGPS
	SISCOLO/SISMAMA	Câncer de colo de útero e câncer de mama
	SISPRENATAL	Acompanhamento de gestantes
	SIGECON	Conselhos de Alimentação Escolar
	SIGPC	Prestação de contas dos recursos da educação.
	SIMEC	Monitoramento Execução e Controle de recursos da educação
	SISÁGUA	Qualidade da Água para Consumo Humano
SISMOB	Obras da saúde	
SERMILMOB	Junta do Serviço Militar	
Governo Estadual	MGS	Prestação de contas dos recursos da saúde.
	S2ID	Sistema Integrado de Informações Sobre Desastres (Defesa Civil)
	CHE	Adimplência nos requisitos para o recebimento de transferências voluntárias do estado.

Fonte: Elaboração própria.

Após reunido o material disponível, o mesmo foi organizado via planilha eletrônica e alocado segundo as categorias finais de análise, servido como fonte adicional de dados à triangulação.

3.3.5 Procedimentos de Observação Sistemática

O presente estudo utilizou a observação participante direta, que consiste em coletar informações que utilizam os sentidos para compreender determinados aspectos da realidade (MARCONI E LAKATOS, 1990) e sistemática, ou seja, um plano de observação baseado no conhecimento dos aspectos que são significativos para alcance dos objetivos da observação, com a finalidade de estabelecer as categorias que guiarão a análise da situação (TCU, 2010).

A observação sistemática apresentou-se como uma ferramenta auxiliar de coleta de informações, sendo que sua sistematização, seguiu um roteiro (APÊNDICE E) de acordo com orientações do *Center for Development Information and Evaluation* (USAID, 1996), constante no APÊNDICE H.

No presente estudo foram realizadas no período de agosto/2018 a maio/2019, diversas observações de acordo com o escopo inicial delimitado pelo projeto de pesquisa, contendo dezessete áreas temáticas e cento e onze itens de verificação. Contudo, após a análise, tratamento e categorização final, resultaram em vinte e cinco procedimentos aproveitáveis, conforme Quadro 10

Quadro 10 – Observações sistemáticas utilizadas

Código	Item observado	Período de Observação
OB1	Trabalho do Agente de Controle Interno	agosto/2018 a maio/2019
OB2	Estrutura da UCCI	setembro/2018
OB3	Ação da UCCI quando recebida denúncia	dezembro/2018 a abril/2019
OB4	Ação da UCCI quando não recebida denúncia	março/2019 a maio/2019
OB5	Comportamento dos gestores quando as ações do governo tem bom/mau desempenho	agosto/2018 a dezembro/2018
OB6	Controle realizado pelas comissões	agosto/2018 a maio/2019
OB7	Relação da Prefeitura em relação aos órgãos de controle.	agosto/2018 a maio/2019
OB8	Processos de despesa	outubro/2018
OB9	Processos de controle de legalidade (<i>compliance</i>)	outubro/2018
OB10	Procedimentos de alimentação dos sistemas de terceiros	novembro/2018
OB11	Comportamento dos servidores quando cobradas as suas responsabilidades	agosto/2018 a maio/2019
OB12	Comprometimento dos servidores que não possuem FG, que são agentes políticos ou cargo em comissão.	agosto/2018 a maio/2019
OB13	Estabelecimento/comunicação dos propósitos organizacionais.	fevereiro/2019
OB14	Uso dos softwares próprios	novembro/2018
OB15	Controles realizados nas secretarias	agosto/2018 a maio/2019
OB16	Forma de avaliação dos controles	abril/2019
OB17	Forma da identificação de riscos	abril/2019
OB18	Verificação da avaliação dos programas de governo	março/2019
OB19	Verificação da avaliação do PPA	março/2019
OB20	Acompanhamento dos procedimentos de controle patrimonial	dezembro/2018 a janeiro/2019
OB21	Acompanhamento dos procedimentos de controle financeiro	dezembro/2018
OB22	Acompanhamento dos procedimentos de controle orçamentário	dezembro/2018 a janeiro/2019
OB23	Acompanhamento da comunicação interna	agosto/2018 a maio/2019
OB24	Acompanhamento da forma de qualificação técnica	março/2019
OB25	Uso, tratamento e tramitação documental	agosto/2018 a maio/2019

Fonte: Elaborado pelo autor.

Contudo, após a reunião das observações com os demais instrumentos, a categorização ficou restrita à seis categorias. Durante a execução dos procedimentos de observação, tomou-se a devida discrição, de modo que os sujeitos observados não percebessem o procedimento, de modo a não afetar suas rotinas. Assim, após o procedimento, os quesitos mais importantes foram pormenorizados, com o intuito de fornecer subsídios adicionais à triangulação.

Os locais para observação foram escolhidos de acordo com os controles formais e informais executados pela prefeitura, assim, foram observadas reuniões, procedimentos realizados pela UCCI, diálogo dos servidores, reações dos gestores e servidores quanto aos itens de controle e também a linguagem não falada. Na seção 3.4 serão apresentadas as principais considerações de natureza metodológica que limitaram a presente dissertação.

3.4 LIMITAÇÕES METODOLÓGICAS

Apesar do planejamento da pesquisa ter sido projetado para a mitigação de vieses que poderiam prejudicar a sua cientificidade, o presente trabalho possui algumas limitações metodológicas. Essas limitações são decorrentes do tipo de pesquisa escolhido, das limitações próprias dos procedimentos de coleta e análise de informações, dos prazos e custos envolvidos, bem como a falta de modelo teórico específico para a aplicação do controle interno no contexto municipal.

Como limitação ao estudo de caso, destaca-se a sua dificuldade de generalização dos resultados obtidos. Os procedimentos de entrevista também possuem limitações, haja vista que os entrevistados podem não expor as suas reais percepções. Outra limitação ao estudo é o critério de amostragem não probabilística, utilizando as cadeias de referência, através da técnica *snowball sampling*. Já em relação à ausência de modelo teórico específico, foram utilizados os modelos mundiais de referência, suas adaptações e a legislação específica, isso implicou na determinação do paradigma interpretativista e na escolha das técnicas, procedimentos e ferramentas adotados.

Face as limitações apresentadas, os procedimentos metodológicos optaram pela triangulação na análise dos achados, como forma de mitigar eventuais vieses nos procedimentos realizados. Em seguida será apresentada a unidade de análise, seus aspectos mais relevantes e principais dados.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesse capítulo as informações obtidas na pesquisa, conforme os procedimentos bibliográficos, entrevistas, coleta documental e de informações eletrônicas e observação direta, são analisados e discutidos. Para tanto, utilizou-se de forma principal o método da análise de conteúdo e complementarmente a triangulação de fontes, conforme descrito no Capítulo 3.

4.1 UNIDADE DE ANÁLISE

Instituído pela Lei Estadual nº 10.633 de 28 de dezembro de 1995, o município de Dilermando de Aguiar – RS, situa-se na Microrregião de Santa Maria – RS, em uma área de 600,546 km² e possui 3064 habitantes segundo o censo do IBGE 2010. Esses dados o colocam como 5038º município brasileiro com a menor população, além de ser pouco populoso, possui baixa densidade demográfica 5,10 hab/km², sendo 67,66% da população concentrada na área rural de acordo com o censo supracitado. Segundo a Lei Orgânica Municipal (1997) são objetivos do Município:

- I – Constituir uma sociedade livre, justa e solidária;
 - II – Garantir o desenvolvimento harmônico em todo território, sem privilégios de Distritos, Bairros e Vilas, promovendo o bem-estar de todos os municípios, indistintamente.
- Parágrafo único. O Município de Dilermando de Aguiar, como entidade autônoma e básica da Federação, garantirá vida digna aos seus moradores e será administrado:
- a) com transparência de seus atos e ações;
 - b) com moralidade;
 - c) com a participação popular nas decisões;
 - d) com descentralização administrativa.
- (Lei Orgânica Municipal, art. 6º)

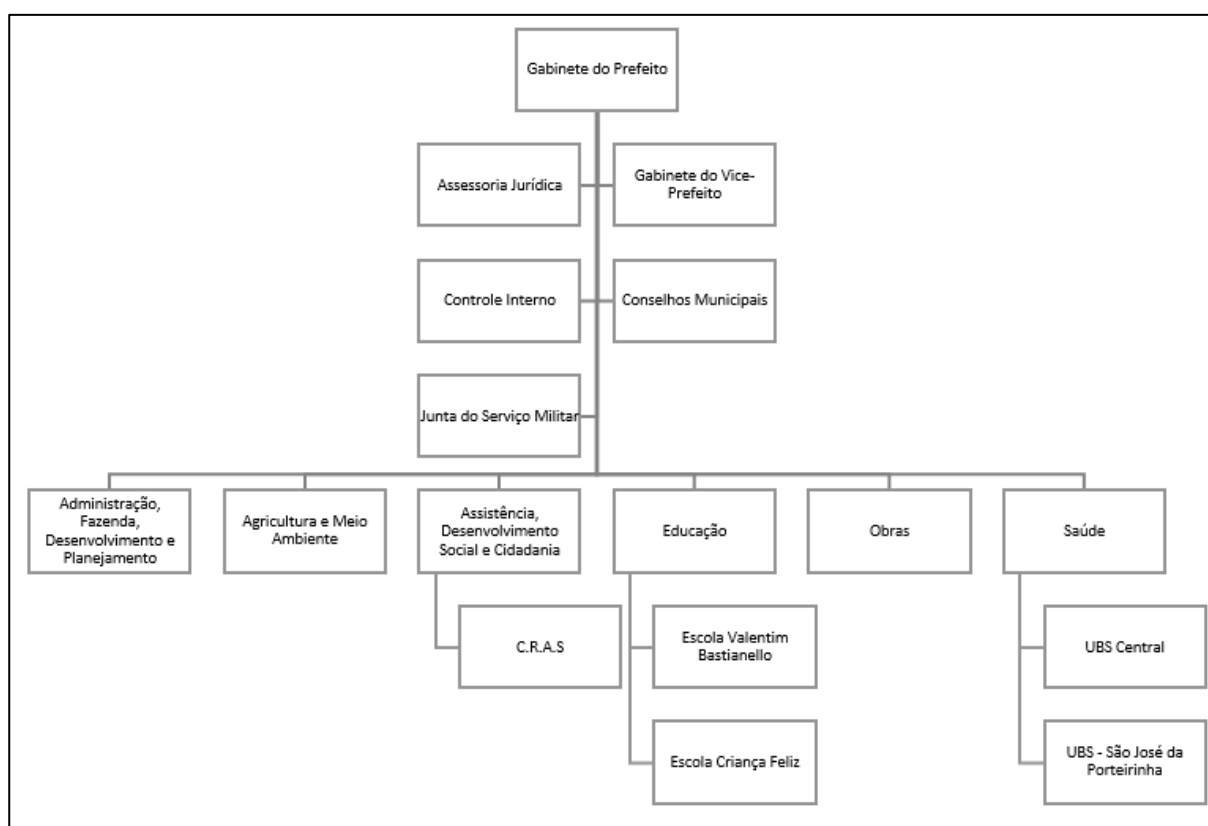
O IBGE também demonstra² que em 2016 o PIB municipal era de R\$ 123.264.220,00, sendo 65,16% do valor adicionado originário da agricultura, 15,43% do serviço público, 14,03% da prestação de serviços e 5,38% da indústria, sendo sua economia dependente do setor primário.

A estrutura administrativa da Prefeitura está prevista pela Lei Municipal nº 672 de 22 de maio de 2014, conforme Figura 8. Para a execução dos serviços públicos, o Poder Executivo Municipal conta com 161 servidores, sendo 139 estatutários, 14 em cargos

² <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rs/dilermando-de-aguiar/pesquisa/38/46996>

comissionados e 8 estagiários, distribuídos entre as seguintes órgãos e unidades: Gabinete do Prefeito, Junta do Serviço Militar, Secretarias Municipais (Administração, Fazenda, Desenvolvimento e Planejamento; Agricultura e Meio Ambiente; Assistência, Desenvolvimento Social e Cidadania; Educação; Obras; e Saúde), Unidades Básicas de Saúde (Central e São José da Porteirinha), Unidades Educacionais (Escola de Ensino Fundamental Valentim Bastianello e Escola de Educação Infantil Criança Feliz) e Centro de Referência em Assistência Social – CRAS.

Figura 8 – Organograma da Prefeitura de Dilermando de Aguiar – RS



Fonte: Lei Municipal nº 672 de 22 de maio de 2014, alterada pela Lei Municipal nº 803 de 19 de dezembro de 2017.

Como canais de subsídio ao fortalecimento da participação democrática da população na formulação e implementação de políticas públicas, através da deliberação, consulta, formulação e controle a execução dessas políticas, os conselhos municipais, demonstrados no Quadro 11, realizam um importante acompanhamento do Poder Executivo Municipal.

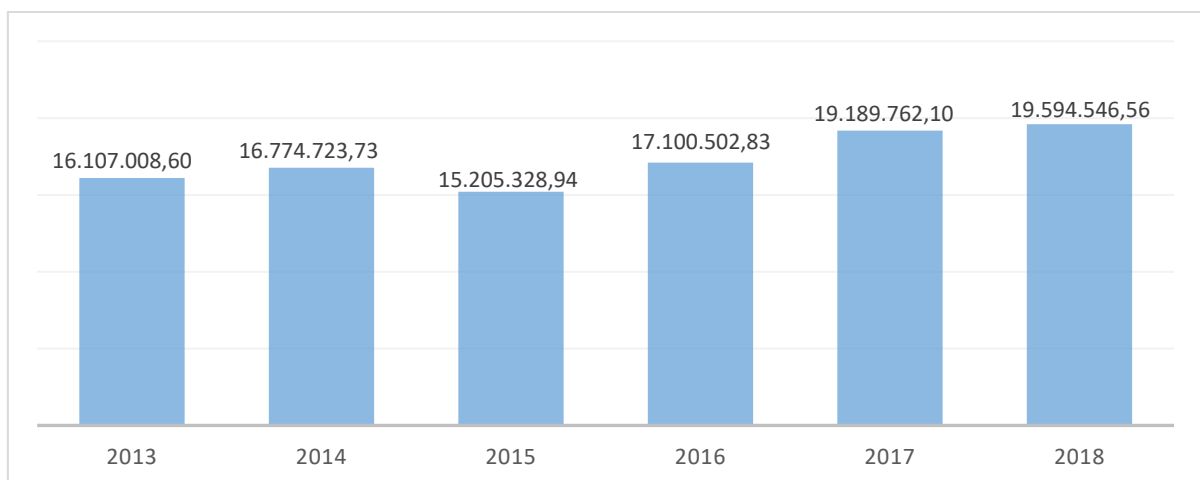
Quadro 11 – Relação dos Conselhos Municipais

Conselho	Lei Municipal
Direitos da Pessoa com Deficiência	724/2015
Segurança Pública de Dilermando de Aguiar	710/2015
Gestor do Telecentro Comunitário	697/2014
Meio Ambiente	630/2013
Segurança Alimentar	590/2011
Alimentação Escolar	580/2011
Educação	554/2010
Política de Recursos Humanos	530/2010
Assistência Social	528/2010
Tutelar	527/2010
Desenvolvimento Rural	525/2010
Habitação	489/2009
Acompanhamento, Controle Social, Comprovação e Fiscalização dos Recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização do Magistério	479/2009
Saúde	468/2008
Escolar	320/2005
Desenvolvimento	264/2003

Fonte: BLM/TCE-RS.

O Poder Executivo municipal depende em 85,4% de transferências financeiras da União e dos estados para o financiamento da máquina pública. A receita líquida média, em valores correntes, no período 2013-2018 foi de R\$ 17.328.645,46 apresentando tendência de crescimento, conforme Gráfico 1.

Gráfico 1 – Evolução da receita líquida municipal (2013-2018)



Fonte: SICONF.

Nas próximas seções serão realizadas as análises e discussões acerca das informações obtidas na pesquisa bibliográfica, entrevistas, coleta documental e de informações eletrônicas e observação direta.

4.2 DISCUSSÃO E INTERPRETAÇÃO ANALÍTICA DOS RESULTADOS

A partir de critérios previamente definidos, demonstrados na parte metodológica da pesquisa e orientados pela revisão de literatura, foram desenvolvidas categorias temáticas, obedecendo critérios semânticos, conforme ensina Bardin (2016). Inicialmente foram estabelecidas metas e propostas de temas de análise conforme a estrutura teórica, constituindo assim a pré-categorização, a qual resultou em 17 categorias temáticas.

Todavia, após o reagrupamento progressivo das categorias com uma generalidade mais fraca, resultaram em 06 categorias finais, demonstradas no Quadro 12. Esse reagrupamento obedeceu os critérios estabelecidos por Bardin (op.cit.): exclusão mútua, homogeneidade, pertinência, objetividade, fidelidade e produtividade.

Quadro 12 – Relação Pré-categorização – Categorização Final

Pré-categorização	Categorização Final
Visão de controle interno	Organização do Sistema de Controle Interno
Princípios de controle interno	
Categorias de controle.	
Unidade Central de Controle – UCCI	
Cumprimento das finalidades legais	Cumprimento das finalidades legais
Estratégia organizacional	Cultura, Capacidade e Propósitos Organizacionais
Capacidade organizacional	
Aprendizagem organizacional	
Estabelecimento e implantação dos propósitos organizacionais	
Cultura corporativa	
Comprometimento das práticas organizacionais	Sistemas Informacionais e Comunicacionais
Sistema de informações gerenciais	
Processos de informação e comunicação	Ambiente, Atividades e Monitoramento do Controle
Ambiente de controle	
Atividades de controle	
Monitoramento do controle	Avaliação de Riscos
Avaliação de riscos	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Além das questões de categorização, a discussão e análise das informações está pautada na coleta realizada em 42 sistemas de informações eletrônicas (próprios ou de terceiros) utilizados pela Prefeitura, 822 documentos internos, 08 horas e 30 minutos de entrevistas, 25 observações sistemáticas e pesquisa em 94 materiais bibliográficos. Dessa forma, devido a necessidade de reduzir essa grande quantidade de dados e fontes de informações, para que a compreensão de maneira mais aprofundada o conteúdo e o significado do texto analisado, foi utilizada a Análise de Conteúdo, conforme recomendado por Flick (2004).

Como elemento central da análise de conteúdo, as entrevistas nortearam a condução do trabalho, sendo o mesmo complementado através da triangulação com as demais fontes de informação. Os entrevistados possuem idades entre 33 e 53 anos, sendo 50% do gênero masculino e 50% do gênero feminino. Todos possuem nível de escolaridade superior, apesar de ocuparem cargos que possuem requisitos inferiores.

Esses profissionais possuem 8,25 anos em média de tempo de serviço no cargo, sendo o mais novo 06 meses e o mais antigo 21 anos. Em relação à experiência no serviço público a média é de 10 anos, sendo a menor 04 e a maior 21 anos. Os principais assuntos identificados nas entrevistas encontram-se ilustrados na Figura 9.

Figura 9 – Nuvem de palavras das entrevistas



Fonte: Elaborado pelo autor.

Nas próximas seções são desenvolvidas, através de 06 temáticas as análises e discussões acerca da Organização do Sistema de Controle Interno; Cumprimento das Finalidades Legais; Cultura, Capacidade e Propósitos Organizacionais; Sistemas Informacionais e Comunicacionais; Ambiente, Atividades e Monitoramento do controle; e Avaliação de Riscos.

4.2.1 Organização do Sistema de Controle Interno

A organização e a atuação do Sistema de Controle Interno – SCI no município de Dilermando de Aguiar é regulada pela Lei Municipal nº 636 de 12 de julho de 2013. Com atuação prévia, concomitante e posterior aos atos administrativos, o SCI visa o controle e a avaliação da ação governamental e da gestão fiscal dos administradores municipais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quando à legalidade, à impessoalidade, à moralidade, à publicidade e à eficiência, aplicação das subvenções e renúncias de receitas.

Atendendo as disposições do inciso III, art. 2º da Resolução TCE-RS nº 936 de 07 de março de 2012 o SCI é estruturado de forma centralizada, via Unidade Central de Controle Interno – UCCI, sendo suas atividades desempenhadas por 01 servidor ocupante do cargo de Agente de Controle Interno, cujas atribuições sintéticas determinadas pela Lei Municipal nº 637 de 12 de julho de 2013 são “Organizar o sistema de controle interno do Município, incluindo administração direta e indireta e todos os Poderes, planejar e executar auditorias internas e apoiar ao controle externo”. Os requisitos do cargo são Curso superior em nível de graduação em Ciência Contábeis com registro no Conselho Regional de Contabilidade – CRC.

São partes integrantes do SCI conforme a Lei Municipal 636/2013: Poder Executivo (administração direta, fundos especiais, autarquias, fundações públicas, os consórcios públicos que o município fizer parte) e o poder legislativo. A citada lei também faz as oportunas conceituações para o desempenho dos CI:

a) Sistema de controle interno: O conjunto de pessoas e unidades administrativas que integram os processos, e rotinas que integram o sistema de informações para a gestão, articuladas a partir de uma Unidade central de Controle Interno – UCCI, e são orientadas para o desempenho das articulações do controle interno, através de normatização específica para o município.

b) Unidade Central de Controle Interno: Órgão central responsável pela coordenação das atividades de controle a serem exercidas por todo o sistema de controle interno no processo de geração de informações, e que normatiza, treina, orienta, fiscaliza e audita as unidades administrativas e pessoais, rotinas e fluxo de trabalho. As atribuições do cargo de Agente de Controle Interno e da UCCI, bem como os requisitos para atuar nesta unidade, também estão previstas nas Leis Municipais nº 637/2013 e 636/2013, conforme Quadro 13.

Quadro 13 – Síntese das atribuições do cargo de Agente de Controle Interno, da UCCI e requisitos para a atuação

<p>Atribuições Agente de Controle Interno</p> <ul style="list-style-type: none"> - Organizar os controles internos através da utilização de princípios e técnicas de controle interno, NBCASP, normas e princípios previstos em manual ou regulamento do Controle Interno; - Utilizar técnicas de gestão por processos, análises de balanços, custos e de qualidade; - Regulamentar as atividades de controle através de Instruções Normativas; - Sugerir a realização de treinamentos aos servidores em razão das falhas encontradas; - Elaborar o plano e os programas de auditoria; - Representar ao Prefeito, em caso de irregularidade não ser sanada pelas Secretarias, ou ao Presidente da Câmara, no caso de falhas do Poder Legislativo; - Representar ao TCE em caso de a falha não ser sanada pelos Chefes dos Poderes Executivo ou Legislativo; - Representar ao Ministério Público em casos de indícios de improbidade ou crime; - Determinar aos Administradores devoluções ao Erário em caso de erros ou fraudes apurados em regular processo de auditoria, observado o contraditório e ampla defesa; - Disponibilizar ao TCE, na forma estabelecida por este, todos os atos de seu exercício de organização e auditoria; - Instruir processo de tomada de contas especial, conforme Regimento do TCE; - Emitir relatórios de auditoria, parecer anual sobre as contas de cada Unidade auditada, parecer sobre as demonstrações contábeis das entidades, parecer sobre a utilização de recursos ou órgãos solicitados pelo Tribunal de Contas, parecer sobre as contas prestadas ou tomadas por órgãos e entidades relativas a recursos públicos repassados pelo Município; - Aprovar, rejeitar e solicitar esclarecimentos ou documentos de prestações de contas dos recursos públicos recebidos pelo Município a órgãos de outras esferas de governo; - Assinar o RGF e demais demonstrativos fiscais do Chefe do Poder Executivo e do Poder Legislativo, assim como as solicitações onde haja previsão de manifestação do Controle Interno.
<p>Atribuições da Unidade Central de Controle</p> <ul style="list-style-type: none"> - Organização e normatização sobre as rotinas e processos que integram o sistema de informações para o controle interno; - Planejamento e execução de auditorias e perícias; - Manifestação sobre a legalidade dos atos administrativos relativos a pessoal; - Apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional; - Recebimento e processamento da Ouvidoria; e - Emissão de pareceres técnicos exigidos, exclusivamente, pelos órgãos de fiscalização externa, ou outras esferas de governo, quando o convênio ou congêneres assim exigir. - O servidor responsável pelas atividades de análise e verificação de relatórios e demonstrações contábeis, assim como o processo de escrituração contábil, deverá possuir curso superior em ciências contábeis e registro profissional no Conselho Regional de Contabilidade
<p>Requisitos para a atuação na UCCI</p> <ul style="list-style-type: none"> - Servidores investidos em cargos de provimento efetivo, recrutados entre categorias profissionais distintas, cuja a habilitação seja compatível com a natureza das respectivas atribuições de coordenação do sistema de controle interno. - Não poderão ser designados os servidores: Que tiverem sofrido penalização administrativa, civil ou penal, transitada em julgado; que sejam filiados a partidos ou possuam atividades político-partidária; que exerçam concomitantemente com a atividade pública, qualquer outra atividade profissional; que possuam parentesco com o chefe do Poder Executivo, até o terceiro grau; que possuam qualquer outra circunstância que possa afetar autonomia profissional, a segurança dos controles ou a segregação de funções; é vedada a participação dos servidores que integram a UCCI em comissões especiais ou permanentes, e em conselhos municipais.

Fonte: Leis Municipais nº 636/2013 e 637/2013.

Preliminarmente observou-se que em sua estrutura atual as atividades da UCCI são desempenhadas apenas pelo servidor ocupante do cargo de Agente de Controle Interno, o qual não encontra nenhum dos impedimentos previstos nos art. 5º da Lei Municipal 636/2013. Essa estrutura administrativa, através da criação de cargo efetivo de ou da concessão de gratificação de função à servidor efetivo já integrante do quadro, tem-se apresentado como a forma mais adequada e produtiva nos municípios onde o Sistema de Controle Interno é efetivamente atuante, conclui Gomes (2007). Todavia, a subordinação administrativa da UCCI à estrutura do Gabinete do Prefeito implica na redução da autonomia dos trabalhos de controle, Cavalcante, Peter e Machado (2011) verificaram que algumas UCCI ainda são um órgão que sofre subordinação direta do chefe do Poder Executivo, pois em muitas ocasiões encontram-se integradas à estrutura do Gabinete do Prefeito, prevalecendo seus interesses. Para Queiroz e outros (2008) a subordinação ao chefe do poder executivo é um problema para o funcionamento do SCI.

Contudo, as atribuições da UCCI (perícias, manifestação sobre a legalidade dos atos administrativos relativos a pessoal, recebimento e processamento de representações da sociedade sobre o atendimento à população – ouvidoria) não estão previstas no anexo de atribuições do cargo de Agente de Controle Interno, podendo causar desvio de função, caso executadas.

Além dessas limitações de natureza legal, nas observações OB01, OB02, OB23, OB24 e OB25 foi verificado que os seguintes fatores prejudicam a atuação da UCCI: falta de capacitação inicial e continuada para o Agente de Controle Interno, falta de condições estruturais (pessoal, materiais e normativas) e o isolamento da unidade em relação às operações realizadas pela Prefeitura. Nesse aspecto, a responsabilidade pela mitigação desses fatores é do Prefeito Municipal, conforme art. 4º da Lei Municipal – LM nº 636/2013.

Essa conjuntura estrutural também foi analisada por Roncalio (2009) a qual verificou que nenhuma das UCCI dos municípios catarinenses possui estrutura de pessoal adequada, sendo baixo o número de servidores que atuam no órgão central ou de maneira descentralizada desenvolvendo atividades específicas. Essa deficiência também é observada por Queiroz e outros (2008) o qual detectou que 86,36% dos entrevistados afirmaram que os municípios paraibanos não possuem funcionários capacitados para operar o SCI.

Essas limitações contribuem para que a atuação da UCCI seja preponderantemente realizada *à posteriori*, fato observado por 66,67% dos entrevistados. Segundo E5 “Acredito ali se evita muito pouca coisa, nosso sistema de controle interno aqui da prefeitura. Porque as coisas acontecem depois o controle interno responde. Faz atuação posterior”. Esse

entendimento é compartilhado por E6 “O controle interno hoje eu vejo mais como um apaga fogo e uma apaga fogo num aspecto de tentar diminuir a responsabilidade do prefeito em algum erro cometido, eu acho que é a visão que eu tenho hoje.”.

A realização de controles posteriores aos atos contraria a opinião de Cruz e Glock (2008) que acreditam no caráter preventivo do controle, sendo esse instrumento auxiliar de gestão exercido permanentemente e voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos. Visão corroborada por Meirelles (1988) o qual acredita que a postura preventiva visa ao assessoramento do gestor, buscando a integração do ciclo planejamento, orçamento, finanças e controle, com a finalidade de dar suporte à administração por meio da busca do melhor controle do gasto.

A visão dos entrevistados E2 e E4 é que a UCCI não realiza atividades externas, *in loco*, fazendo com que a maioria dos problemas seja percebida somente após o acontecimento dos fatos. As principais características da UCCI relatadas nas entrevistas foram: “funcionamento parcial”, “deficiente”, “inadequado”, “remediativo”, “estanque”, “superficial”, “posterior”, “distante”, “de gabinete”. Essa característica de controle posterior implica em uma série de questões importantes percebidas pelos entrevistados e nas OB 01, 03, 04, 06, 07, 15, 20 à 23 e 25 em relação à sistemática de atuação da UCCI:

- a) Fiscalizações internas se dão em função de problemas e/ou anomalias;
- b) Perda do caráter preventivo das ações;
- c) Foco na resposta aos apontamentos do TCE-RS em detrimento às medidas mitigativas (auditorias internas, regulamentações, treinamentos, orientações, ...); e
- d) Concentração dos esforços para evitar multas e pareceres desfavoráveis aos gestores;

As limitações de atuação da UCCI também foram encontradas por Roncalio (2009), segundo a qual os órgãos centrais de controle interno dos municípios catarinenses pesquisados não atuam em todas as áreas de sua competência, sendo as principais deficiências relacionadas à fiscalização e ao acompanhamento patrimonial e contábil.

Também foi verificado, com base nas OB 03, 04 ,10, 14, 25 e na análise dos documentos recebidos e gerados pela UCCI entre 2012 e 2018 que a maior parte dos trabalhos desempenhados pela UCCI se dá em virtude da constante demanda do TCE-RS: Denúncias, questionários e preenchimento de sistemas informatizados. Contudo, verificou-se que essas rotinas não apoiam o desenvolvimento institucional do sistema de controle interno, seja através de auditorias internas, regulamentações, treinamentos ou orientações, como demonstra a Figura 10.

Figura 10 – Principal fluxo de rotinas da UCCI



Fonte: Elaborado pelo autor, à partir das observações.

Apesar dessas limitações na atuação da UCCI, também observou-se iniciativas para a mudança desse panorama, são elas a elaboração de planos anuais de auditoria desde 2015, culminando na realização de 35 auditorias internas nesse período representando uma média de 8,75 auditorias por ano. Além das auditorias, nesse período foram editadas 04 Instruções Normativas: controle de diárias, controle de bordo dos veículos e controle de ponto (02). Esses resultados parciais da pesquisa fornece os primeiros subsídios para analisar a estrutura do sistema de controle interno do município de Dilermando de Aguiar.

Apesar da maioria dos entrevistados e dos servidores observados acreditarem que a UCCI e o SCI são a mesma coisa, foi verificado que a estrutura de do sistema de controle interno é mais abrangente, sendo organizada através de comissões, as quais possuem, entre outras, funções de controle. Quando indagado sobre quais controles eram conhecidos, E1 respondeu “Controle interno, as fiscalizações, tem várias comissões, cada uma fiscaliza um setor, [...]”. De fato, essas comissões são previstas na LM 755/2013 e regulamentadas pelos Decretos Municipais nº 007 de 31 de janeiro de 2017 e 031 de 22 de maio de 2017.

Além dos controles realizados pela UCCI, os demais entrevistados citaram outros, realizados pelas secretarias: frotas, medicamentos, merenda escolar, licitações, pagamentos, recursos humanos, atos administrativos, administrativos, compras, tributação, abastecimento e diárias. E3 destaca os controles realizados pelos sistemas informatizados da Prefeitura: “O LICITACON é feito semanalmente, ele tem o controle de todo o material de licitação e as sextas-feiras são lançados no sistema”.

Dessa forma, a discussão sobre a forma de organização do CI municipal via Unidade Central de Controle parece oportuna. Os entrevistados apresentaram uma heterogeneidade em suas respostas sobre a centralização do CI, conforme Quadro 14.

Quadro 14 – Respostas dos entrevistados à centralização da UCCI

Prós	Contras
<p>Acho melhor centralizado do que no setor. Não sei, tipo se a pessoa já é daquele setor, quando vê ela poderia até camuflar alguma informação e assim se ela é um setor totalmente independente e não tem como interferirem. Eu acho que centralizado o controle como é na prefeitura, é melhor. (E1)</p> <p>Acho que sim, acho que a ucci deve ser centralizada. Acho que numas quantas secretarias acaba dando no comportamento de cada um né, tu bota o central na administração, é pessoa é de determinado partido, puxa mais para o lado de uma partido, ela vai acabar batendo de frente com a central. (E2)</p>	<p>Descentralizado vai um pra cada lado, tem um lado bom que vai ter várias opiniões, tem um lado ruim que é não chegar a um consenso. (E2)</p> <p>(...) mas se descentralizasse mais eu acho que funcionaria melhor, o sistema. Sendo uma pessoa só não tem como descentralizar, mas se fosse, por exemplo obras, tem muita coisa que não tem como ficar sabendo. Acho que meio impossível uma pessoa só. (E3)</p> <p>(...)eu diria que isso depende de cada prefeitura ter capacidade de investimento para isso, mas ele sendo descentralizado, ele certamente produziria muito mais e ajudaria muito mais a administração pública. (E4)</p> <p>Eu acho que poderia ter um centralizado e nas secretarias cada uma ter o seu controle. (E5)</p> <p>No meu entendimento descentralizado, até para não sobrecarregar quem tá ali. Hoje o controle interno se confunde numa só pessoa que é o agente de controle interno, não tem pessoas que dão suporte para as atividades do controle, tu não tem um administrativo atrelado à unidade de controle interno.</p> <p>(...)Se tu descentralizar e trabalhar lá na ponta, nas áreas onde efetivamente tem que ter um pouquinho mais de controle o efeito seria maior do que centralizado, tem que estar muito bem preparado para isso. Eu te diria que a centralização no meu entendimento é um retrocesso, porque tu acaba absorvendo muitas obrigações que as vezes não deveriam ser produzidas na centralização e sim vindas das secretarias fins. O controle interno estando próximo das pessoas, das suas atividades, não é que dê mais respeito, mas te dá mais, as pessoas respeitam mais. Os controle internos vão estar próximos da execução. (E6)</p>

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os princípios de controle que conduzem essas estruturas administrativas são, segundo os entrevistados: controle sobre a autorização de atos, segregação de funções, transparência, vinculação dos resultados ao desempenho individual, a promoção das questões motivacionais e a resposta ao risco. O controle sobre a autorização dos atos se dá de maneira eletrônica pelo sistema, quando se trata de questões de operações administrativas, pelo Gabinete do Prefeito quando envolvem questões de recursos humanos e nos demais atos administrativos não foram verificados controles robustos.

O princípio da segregação de funções demonstrou ser o mais claro e consensual entre os entrevistados e participantes das observações. Todavia, os servidores verificaram uma série de limitações à sua aplicabilidade, são elas:

a) Corpo técnico reduzido – a maioria dos cargos técnicos com registro nos órgãos de classe, possuem apenas 01 membro, tornando mais amplo seu espectro de atuação em detrimento à segregação;

b) Falta de profissionalização dos servidores – gera a necessidade de tornar mais extensos os processos, conseqüentemente mais segregados;

c) Retenção de conhecimento dos profissionais – como forma de manutenção do poder e da assimetria informacional, alguns servidores retém o conhecimento de processos específicos, dificultando a segregação dos mesmos;

d) Desconhecimento – a maioria dos gestores desconhece esse princípio de controle e tem a visão da segregação apenas como um meio burocrático;

e) Falta de planejamento – As eventuais substituições de servidores por motivos de afastamento ocorrem de maneira não planejada, fazendo com que os servidores disponíveis diminuam a segregação.

Outro princípio de CI que se demonstrou relevante nas informações coletadas foi a delegação de poderes e responsabilidades. Nesse sentido as atribuições dos cargos, órgãos e comissões encontram-se claramente definidas em leis e decretos municipais. Todavia, os poderes e responsabilidades decorrentes dessas atribuições, não são claros ou definidos em manuais de rotinas e procedimentos ou em instruções normativas de controle. Esse fato, aliado ao excesso de informalidade e à falta de capacitação das chefias, prejudica a execução das tarefas, conforme explica E6:

Embora eu como servidor sei que tem uma lei que estabelece as minhas atribuições, as minhas funções, mas eu acredito que a maioria dos servidores 99% deles, o que vale é a questão verbal, do que o secretário, o diretor chegam e te colocam uma atribuição que muitas vezes nem é tua. Isso ocorre muito aqui na prefeitura, se utiliza óbvio através de portarias, muitas vezes não é nem informado que o servidor recebeu aquela delegação formal através de portaria. [...] O controle interno no meu entender deveria criar e normatizar essas rotinas, o que não é feito. Eu acho que se tu tiver uma boa formação, uma estruturação do controle interno da prefeitura esses problemas da informalidade, de 90% que ocorre, mais da metade seria cortado. É que nem um sistema, quando tu tem um manual, tu vai saber operar, tu vai ter orientação escrita, se tu não tem isso que deveria ser produzido pelo controle interno, não digo nas minúcias, mas que tu tenha uma orientação. E6 [00:49:12.28]

Os princípios da transparência dos controles, vinculação dos resultados ao desempenho individual, promoção da cultura motivacional e respostas ao riscos apareceram na pesquisa, porém com menor frequência. Esse princípio da transparência dos controles possui diversas limitações internas à sua aplicabilidade: linguagem inacessível, insuficiência de publicidade, foco apenas na publicização legal e o desinteresse na produção de informações.

Em relação à vinculação dos resultados aos desempenhos individuais, foi observado na OB 05 que essa vinculação ocorre apenas quando há possibilidade de dividendos políticos

para o gestor, mesmo assim, a vinculação não desse bom desempenho não se dá aos setores/servidores, mas sim ao gestor. A promoção da cultura motivacional, princípio o qual resultará no comprometimento dos envolvidos é afetada por uma série de fatores, descritos no Quadro 15.

Quadro 15 – Fatores que influenciam a promoção da cultura motivacional

Fatores	Características
Remuneratórios	Não regulamentação da LM 540/10 no que se refere a produtividade; servidor efetivo quando em exercício de chefia, direção ou assessoramento recebe 50% do valor recebido por servidor comissionado conforme a LM 756/2017; Priorização da ocupação dos cargos de chefia, direção ou assessoramento para pessoas com menor qualificação profissional em detrimento à mão-de-obra interna, a qual é qualificada.
Qualificação	Ausência de previsão legal específica para qualificação; desqualificação das chefias.
Controle	Inoperância da UCCI (“Se ninguém fiscaliza, por que vou fazer?”); falta de condições materiais e capacitação.
Políticos	Foco do governo nas pessoas com alinhamento político à atual gestão; falta de atenção à determinados setores/atividades; falta de entendimento da importância da capacitação (ocasionada pela desqualificação dos gestores); descontinuidade dos programas de governo.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas observações, entrevistas, documentos e legislação.

Essa organização do sistema de controle interno municipal, estudada até o momento, tem influência sobre as demais temáticas a serem desenvolvidas no presente trabalho. Essas interações serão discutidas nos próximos tópicos: Cumprimento das Finalidades Legais; Cultura, Capacidade e Propósitos organizacionais; Sistemas Informacionais e Comunicacionais; Ambiente, Atividades e Monitoramento do controle; e Avaliação de Riscos.

4.2.2 Cumprimento das Finalidades Legais

O presente tópico aborda o comportamento do município em relação ao cumprimento das finalidades do controle interno municipal sob a perspectiva regulatória de agentes externos. Nesse aspecto, foi verificado a adequabilidade da estrutura, padrões e atividades de controle que são regulamentadas pela União e pelo Estado do Rio Grande do Sul.

Assim, verifica-se que a legislação básica para o atendimento das finalidades do CI foi emitida pelo Governo Federal, Conselho Federal de Contabilidade e Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Desse modo, a atenção das análises volta-se para os aspectos

diretamente aplicáveis ao CI, embora haja um amplo arcabouço legal que tangencia a temática. Contudo, essa amplitude normativa encontra-se mais voltada para as questões da União do que propriamente dos municípios. Esse aspecto é evidenciado por Coutinho e Silva, Abreu e Couto (2017) os quais verificaram que no período 2003-2016 foram emitidas 34 normas relativas ao controle interno, sendo o principal emissor a Controladoria Geral da União, estimulada pelas ações decorrentes da 1ª fase da operação Lava-Jato.

No caso do presente estudo, buscou-se verificar através da aplicação de entrevistas, da observação sistemática e da consulta aos sistemas informatizados, o cumprimento da legislação básica e da legislação local. Todavia, a análise do atendimento de legislações tangenciais, será abordado nos demais tópicos desta dissertação. Foram analisados 39 (trinta e nove) dispositivos regulatórios, previstos na Constituição Federal, Lei 4320/64, Lei Complementar 101/00, Resolução CFC nº 1.135/2008 e Resolução TCE-RS nº 936/2012, conforme apresentado nos Quadros 16, 17 e 18.

Quadro 16 – Verificação do atendimento à legislação federal

Legislação	Status ³		
	R	PR	NR
CF (1988) – art. 74, inc. I (PPA).			X
CF (1988) – art. 74, inc. I (programas de governo).			X
CF (1988) – art. 74, inc. I (execução dos orçamentos).			X
CF (1988) – art. 74, inc. II (Comprovação da legalidade)			X
CF (1988) – art. 74, inc. II (Avaliação dos resultados)			X
CF (1988) – art. 74, inc. III		X	
CF (1988) – art. 74, inc. IV	X		
Lei 4.320/64 art. 75, inc. I (arrecadação da receita).			X
Lei 4.320/64 art. 75, inc. I (realização da despesa).		X	
Lei 4.320/64 art. 75, inc. I (nascimento ou a extinção de direitos e obrigações)			X
Lei 4.320/64 art. 75, inc. II			X
Lei 4.320/64 art. 75, inc. III (termos monetários).			X
Lei 4.320/64 art. 75, inc. III (termos de realização de obras e prestação de serviços).			X
Lei 101/00 Art. 54 parágrafo único	X		
Lei 101/00 art. 59			X
Lei 101/00 art. 59 inc. I			X
Lei 101/00 art. 59 inc. II (operações de crédito).		X	
Lei 101/00 art. 59 inc. II (Restos a Pagar).	X		
Lei 101/00 art. 59 inc. III			X
Lei 101/00 art. 59 inc. IV			X
Lei 101/00 art. 59 inc. V			X
Lei 101/00 art. 59 inc. VI	X		

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas observações, entrevistas, documentos e legislação.

³ R- Realizado; PR-Parcialmente Realizado; NR – Não Realizado

Quadro 17 – Verificação do atendimento as normas do CFC

Legislação	Status ⁴		
	R	PR	NR
Resolução 1135/CFC/2008 (salvaguarda dos ativos).		x	
Resolução 1135/CFC/2008 (componentes patrimoniais).		x	
Resolução 1135/CFC/2008 (registro contábil)			x
Resolução 1135/CFC/2008 (informação).			x
Resolução 1135/CFC/2008 (normas e diretrizes).			x
Resolução 1135/CFC/2008 (eficiência operacional).			x
Resolução 1135/CFC/2008 Auxílio na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações			x

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas observações, entrevistas, documentos e legislação.

Quadro 18 – Verificação do atendimento as normas do TCE-RS

Legislação	Status ⁵		
	R	PR	NR
Resolução 936/TCE-RS/2012 art. 1º			x
Resolução 936/TCE-RS/2012 art. 6º inc I	x		
Resolução 936/TCE-RS/2012 art. 6º inc II		x	
Resolução 936/TCE-RS/2012 art. 6º inc III	x		
Resolução 936/TCE-RS/2012 art. 7º	x		
Resolução 936/TCE-RS/2012 art. 3º, inc. II, alínea d		x	
Resolução 936/TCE-RS/2012 art. 4º, inc. I, alínea d			x
Resolução 936/TCE-RS/2012 art. 4º, inc. II, alíneas a, b, c, d, e, f, g, h		x	
Resolução 936/TCE-RS/2012 art. 4º, inc. III, alíneas a, b		x	
Resolução 936/TCE-RS/2012 art. 5º	x		

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas observações, entrevistas, documentos e legislação.

Dos sete dispositivos constitucionais verificados, o município deixou de atender 71,43% do previsto, observando na integralidade um item e parcialmente outro. Chama a atenção que o único item atendido é o apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional. Esse aspecto também é evidenciado pelo entrevistado E6, quando questionado como se dá o apoio ao controle externo: “Paliativamente, na verdade como o controle interno não exerce sua função real que deveria exercer, o que ele tem que fazer? Tentar suprir, muitas vezes tapando o sol com a peneira as demandas do controle externo”.

⁴ R- Realizado; PR-Parcialmente Realizado; NR – Não Realizado

⁵ R- Realizado; PR-Parcialmente Realizado; NR – Não Realizado

Em relação ao atendimento de Lei Federal nº 4320/64 foram verificados seis aspectos, dos quais cinco (83,33%) não são plenamente atendidos. Nesse quesito, verificou-se que é atendido apenas o controle sobre a legalidade dos atos de que resultem na realização da despesa. Todavia, nas OB 01, 03, 04, 06, 08, 09, 15, 25 foi observado que esse controle ocorre de forma difusa e desestruturado, pois o *locus* das análises de legalidade realizadas pela Prefeitura e Câmara de Vereadores se dá em virtude dos aspectos relacionados a realização de procedimentos licitatórios ou contratuais, em detrimento aos demais aspectos relacionados à legalidade da despesa.

Ressalta-se que a emissão de pareceres jurídicos, na grande maioria das ocasiões ocorreu apenas na realização de processo licitatório. Esse olhar também é realizado pelos entrevistados, os quais entendem que os responsáveis pela realização das despesas são na maioria das vezes ocupantes de cargos em comissão, sem a qualificação prévia e treinamento necessário ao controle de legalidade da despesa.

No que tange a Lei de Responsabilidade Fiscal, foi atendido 44,44% dos nove itens verificados. Os itens atendidos se referem à assinatura do Relatório de Gestão Fiscal e ao controle dos limites do Poder Legislativo e a inscrição em restos à pagar. Esses aspectos atendidos pelo CI municipal são exigências realizadas pelo TCE-RS para o encaminhamento eletrônico do Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas (SIAPC) exigidos pela Resolução 1099/TCE-RS/2018.

Também observou-se que a fiscalização dos limites e condições para a realização de operações de crédito não se dá de maneira contínua pelo CI, mas sazonalmente, especialmente em decorrência de eventuais solicitações de crédito à instituições financeiras, momentos os quais o controle é realizado pela setor de contabilidade da Prefeitura, sem qualquer acompanhamento da UCCI.

Dos sete itens previstos pela Resolução CFC nº 1.135/2008 apenas dois tem atendimento parcial, sendo inobservados os demais. O atendimento parcial da existência, forma e efetivação da veracidade dos componentes patrimoniais e da salvaguarda de ativos ocorre apenas com os componentes do ativo imobilizado, alvo de controles patrimoniais específicos. Esses controles são decorrentes de processos internos regulamentados, periodicamente analisados e exigidos pelos setores da Prefeitura, em especial: controle na aquisição de bens, registro patrimonial tempestivo dos itens passíveis de controle, acompanhamento contratual das despesas de aquisição de bens de capital, controle de movimentação patrimonial, registro de responsabilidades sobre a carga patrimonial e a realização de inventários periódicos. Contudo, os demais componentes patrimoniais do ativo

da Prefeitura possuem apenas registros analíticos, sem qualquer tipo de controle sistêmico, checagem, auditoria, definição de processos ou consolidação das informações.

Enquanto que o município não observa a maior parte dos preceitos legais básicos de controle interno emitidos pelas instâncias federais, o mesmo observa a maioria (80%) das exigências realizadas pelo TCE-RS através da Resolução nº 936/2012. Desses quesitos, apenas foram observadas falhas na fiscalização sobre a gestão administrativa, financeira e patrimonial do município e no exame das receitas. Contudo, verificou-se nas OB 07 e 09, existe uma precariedade no seu cumprimento, fato ressaltado pelo atendimento parcial das exigências ou pelo atendimento compulsório através de controle eletrônico pelo TCE-RS.

Analisando os relatórios emitidos pelos municípios brasileiros na perspectiva do COSO, Araújo (2015) constatou que o CI desses municípios situavam-se, em sua maior parte, na execução de ações de controle ou das atividades operacionais conforme limites estabelecidos na Constituição, e nas normas dos TCE/TCM ou ainda o controle de suas operações financeiras. Essa conjuntura também foi observada que por Buligon (2012), segundo o qual no sistema de controle interno dos municípios paranaenses não está sendo utilizado como instrumento de gestão (dirigido à governança e governabilidade), sendo a preocupação maior deste dar atendimento a normativas e procedimentos impostos pelos órgãos de fiscalização.

Quanto ao plano de trabalho anual o Tribunal de Contas gaúcho exige que áreas da contabilidade, de orçamento, de patrimônio, das finanças públicas, da gestão administrativa e de pessoal, incluídos os atos de admissão, bem como o atendimento do parágrafo único do artigo 54 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 são itens de verificação obrigatória. Todavia, conforme relato do entrevistado E3, o plano de trabalho desenvolvido pela UCCI contempla mais a parte de licitação, de pessoal, do RPPS, financeiro, contabilidade, da dívida ativa.

Em relação aos demais itens exigidos pelo TCE-RS, verificou-se que o atendimento à legislação ocorreu em virtude da obrigatoriedade do envio de informações através de sistemas informatizados como o SIAPES, LICITACON e MCI, referentes aos atos de pessoal, licitação/contratos e LRF, respectivamente. Assim, o a observância dos incisos II e III do art. 4º da Resolução 936/TCE-RS/2012 são realizados e função das necessidades informacionais do Tribunal de Contas estadual e não em virtude da gestão municipal.

O acompanhamento das despesas com manutenção e desenvolvimento de ensino (MDE), das ações e serviços públicos em saúde (ASPS) e da gestão do regime próprio de previdência social (RPPS) é realizado somente à *posteriori*, sem a realização do

acompanhamento prévio e concomitante. Esse controle à posteriori é decorrente dos processos de prestação de contas realizado pela Prefeitura aos órgãos de controle social: Conselho Municipal de Saúde (CMS), Conselho de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEB (CACCS) e Conselho Municipal do RPPS.

Contudo somente nas áreas de MDE, ASPS as despesas médias no período 2014-2018 representam 40,40% da receita arrecadada do município, conforme Tabela 2. Já as disponibilidades financeiras do RPPS apresentaram constante crescimento no período 2014-2018, representando neste último ano 49,47% da receita arrecadada.

Tabela 2 – Representatividade das despesas MDE, ASPS e da Disponibilidade Financeira do RPPS em relação à receita total do município – Período 2014 a 2018

	2014	2015	2016	2017	2018
Receita Total	13.153.667,66	13.195.654,51	15.773.514,88	18.222.348,55	19.318.199,63
Disponibilidade Financeira RPPS	3.428.543,75	4.362.608,45	5.960.213,28	7.719.261,93	9.557.059,30
Despesas MDE	3.330.738,25	3.888.214,56	4.163.052,40	4.327.469,71	4.257.480,15
Despesas ASPS	1.889.408,69	1.981.994,80	2.417.716,05	2.823.577,68	2.867.459,30

Fonte: Relatório de Validação e Encaminhamento (RVE) 2014 à 2018 emitido pelo TCE-RS.

A precariedade no cumprimento da legislação de controle dos recursos referentes ao MDE, ASPS e RPPS torna-se mais relevante em virtude de ambas as áreas possuírem proporcionalmente os maiores dispêndios de recursos municipais e ambas serem tratadas meramente como fundos contábeis, sem qualquer estrutura administrativa específica para tal. Por outro lado, apesar da escassez de controles internos prévios e concomitantes, o controle externo e o controle social realizam constantes fiscalizações e controles posteriores, utilizando principalmente meios eletrônicos e processos de prestações de contas junto ao TCE-RS, FNDE, SES-RS e SPS.

Quanto ao exame da legalidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal verificou-se a ausência de procedimentos específicos para esse tipo de controle. Os exames de legalidade, de forma geral, ocorrem apenas quando o ato é submetido ao controle externo do TCE-RS, MP-RS, Poderes Legislativo ou Judiciário. Também verifica-se que a análise legal desses atos visa evitar que os gestores sejam responsabilizados por seus atos, sendo um controle mais voltado à pessoa física do que à instituição.

Em nível local, o sistema de controle interno é regulado pela Lei Municipal nº 636 de 12 de julho de 2013, a qual revogou a LM 345/2005 em virtude da necessidade de atualização e aderência à Resolução nº 936/TCE-RS/2012. Essa atualização da norma aliada à criação do cargo de Agente de Controle Interno, provocou uma mudança no escopo e na estrutura organizacional do Sistema de Controle Interno, conforme Quadro 19.

Quadro 19 – Comparativo LM 345/2005 e LM 636/2013 – Escopo, estrutura, abrangência e estrutura de pessoal

LM 345/2005	LM 636/2013
Escopo do SCI	
Promoção da fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, no tocante à legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade e eficiência na administração dos recursos e bens públicos.	Atuação prévia, concomitante e posterior aos atos administrativos, visa ao controle e a avaliação da ação governamental e da gestão fiscal dos administradores municipais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quando à legalidade, à impessoalidade, à moralidade, à publicidade e à eficiência, aplicação das subvenções e renúncias de receitas.
Estrutura SCI	
Descentralizada. Coordenação Central (UCCI) e órgãos setoriais.	Centralizada. Unidade Central de Controle Interno apenas.
Abrangência	
Não há	Poder Executivo em sua administração direta, incluindo os fundos especiais, autarquias, fundações públicas instituídas pelo município de direito público ou privado, os consórcios públicos que o município fizer parte, poder legislativo e pessoas físicas/jurídicas, de direito público e privado, que recebem recursos públicos.
Estrutura de Pessoal da UCCI	
Escolhidos pelo Prefeito dentre servidores, detentores de cargo de provimento efetivo, sendo no mínimo 01 (um) Contador ou Técnico em Contabilidade, devidamente registrado no CRC e 02 (dois) servidores de nível médio ou superior.	Composta unicamente por servidores investidos em cargos de provimento efetivo, recrutados entre categorias profissionais distintas, cuja a habilitação seja compatível com a natureza das respectivas atribuições de coordenação do sistema de controle interno;

Fonte: Leis Municipais 342/2005 e 636/2013.

Além das questões estruturais, a Lei Municipal 636/2013 apresentou uma série de inovações em relação à Unidade Central de Controle Interno e forma de atuação do Sistema de Controle Interno. Nesse aspecto, observa-se que há uma preocupação da nova legislação em tentar dar mais independência ao órgão central do SCI, bem como sua devida autonomia, conforme Quadro 20.

Quadro 20 – Comparativo LM 345/2005 e LM 636/2013 – Proibições, atribuições SCI/UCCI, Prazos de resposta ao CI

LM 345/2005	LM 636/2013
Proibições para participar da UCCI	
<p>Servidores que tenham sido declarados, administrativa ou judicialmente, em qualquer esfera, de forma definitiva, responsáveis pela prática de atos considerados irregulares e/ou lesivos ao patrimônio público.</p>	<p>Não poderão ser designados os servidores:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Que tiverem sofrido penalização administrativa, civil ou penal, transitada em julgado; - que sejam filiados a partidos ou possuam atividades político-partidária; - Que exerçam concomitantemente com a atividade pública, qualquer outra atividade profissional; - Que possuam parentesco com o chefe do Poder Executivo, até o terceiro grau; - que possuam qualquer outra circunstância que possa afetar autonomia profissional, a segurança dos controles ou a segregação de funções. - É vedada a participação dos servidores que integram a UCCI em comissões especiais ou permanentes, e em conselhos municipais.
Síntese da atribuições do SCI/UCCI	
<p>SCI</p> <p>Avaliar o PPA e a LDO; verificar os limites e condições de operações de crédito e restos a pagar; verificar o limite da despesa com pessoal; avaliar o montante da dívida e endividamento do Município; controlar os recursos obtidos com a alienação de ativos; verificar o cumprimento do limite de gastos do legislativo; controlar a execução orçamentária; avaliar os procedimentos para a realização da receita e da despesa; verificar a aplicação das transferências voluntárias; controlar a destinação de recursos para os setores público e privado; verificar a escrituração das contas públicas; acompanhar a gestão patrimonial; apreciar e assinar o RGF; avaliar a execução dos programas de governo e aplicação dos recursos orçamentários; apontar as falhas dos expedientes encaminhados e indicar as soluções; verificar a implementação das soluções indicadas; criar condições para atuação do controle externo; orientar e expedir atos normativos para os Órgãos Setoriais.</p>	<p>UCCI</p> <p>Organização/normatização de rotinas e processos; auditorias e perícias; manifestação sobre a legalidade dos atos administrativos relativos a pessoal; apoio ao controle externo; recebimento e processamento de informações da Ouvidoria; emissão de pareceres técnicos exigidos, exclusivamente, pelos órgãos de fiscalização externa, ou outras esferas de governo.</p>
Prazo para respostas ao Controle Interno	
Não há	Não inferior à 30 dias

Fonte: Leis Municipais 342/2005 e 636/2013.

A Lei Municipal 636/2013 também inovou ao dar poderes para determinar a devolução de valores ao erário, se autoregulamentar por manual de controle e legislar através de Instruções Normativas. Por outro lado apresentou omissão ou retrocesso em alguns aspectos, conforme Quadro 21.

Quadro 21 – Comparativo LM 345/2005 e LM 636/2013 – Demais aspectos comparativos entre a LM 345/2005 e 636/2013

LM 345/2005	LM 636/2013
Poderes para determinar devoluções ao erário	
Não há	A UCCI poderá determinar a devolução de valores que não atendam aos princípios constitucionais ou normas de gestão financeira e administrativa.
Forma de cumprimento das instruções de CI	
Recomendações	Instruções Normativas de Controle Interno.
Forma de regulamentação do SCI	
Por Decreto.	Por Manual do SCI.
Garantias dos servidores da UCCI	
Não há.	Autonomia profissional; Acesso a documentos, informações e banco de dados
Periodicidade de reuniões	
Mensal. Na segunda quinzena do mês de dezembro de cada ano, UCCI fará relatório circunstanciado de suas atividades.	Não há.
Critérios éticos de atuação	
- manter, no desempenho das tarefas a atitude de independência, serenidade e imparcialidade; - representar, por escrito, ao Prefeito ou Presidente da Câmara; - guardar sigilo sobre dados e informações.	Não há

Fonte: Leis Municipais 342/2005 e 636/2013.

Como se observa a Lei Municipal n° 636/2013 apresentou uma série de inovações em relação à legislação anterior. Essas alterações legislativas ocorreram principalmente por exigência do art. 3° da Resolução n° 936/TCE-RS/2012 a qual previu os aspectos mínimos da lei local. Nesse aspecto verifica-se que as principais inovações decorrentes da LM 636/2013 são referentes a ampliação do escopo de atuação, da abrangência da ação, da estrutura, dos poderes, das regulamentações e garantias da UCCI.

Quanto à ampliação do escopo e da abrangência da ação, a nova legislação reforça a necessidade controlar e avaliar a ação governamental e a gestão fiscal dos administradores municipais de forma prévia, concomitante e posterior. Já o aumento da abrangência de ação do CI, verifica-se agora condições de atuação nos fundos especiais, autarquias, fundações públicas, consórcios públicos, Poder Legislativo e pessoas físicas/jurídicas de direito público ou privado que recebam recursos públicos municipais.

O empoderamento do CI por sua vez decorre da implantação de prazo legal para a respostas de suas demandas, da possibilidade da UCCI determinar a devolução ao erário, do

poder para regulamentar as questões relativas ao controle e das garantias aos servidores da UCCI. Esse poder de regulamentação própria ocorre de duas formas: pela elaboração de Instruções Normativas de Controle Interno e pela elaboração do Manual do Sistema de Controle Interno. Nesse interim a força e a autonomia de regulamentação dadas à UCCI são relevantes:

As Instruções Normativas de Controle Interno terão força de regras que, em sendo descumpridas, importarão em infração disciplinar a ser apurada nos termos do regime de trabalho a que se enquadra o agente público infrator. (§ 2º, art. 11, LM 636/2012)

Observa-se que na legislação anterior o cumprimento das orientações do controle interno não possuíam prazos, as regulamentações eram sujeitas a aprovação do Prefeito ou Presidente da Câmara e a organização das rotinas e procedimentos do SCI eram remetidas a regulamentação por Decreto Municipal. Apesar dos avanços da LM 636/2013, alguns itens foram precarizados, como a estrutura mínima de pessoal para trabalhar na UCCI, a periodicidade das reuniões e os padrões éticos dos servidores atuantes no controle.

Nesse sentido, verifica-se que enquanto na legislação anterior a estrutura mínima do SCI era composta de 01 (um) Contador ou Técnico em Contabilidade, 02 (dois) servidores de nível médio ou superior e de 01 (um) membro setorial por Secretaria de Governo, hoje a estrutura é limitada à 01 (um) Agente de Controle Interno, reduzindo assim a força de trabalho destinada ao controle. Esse aspecto, aliado ao aumento do escopo e da área de atuação do SCI implicam na redução da efetividade das ações de controle, como verificado nas observações de pesquisa.

Um claro exemplo dessa redução de efetividade se dá quando percebemos que mesmo dotada de autonomia para legislar sob aspectos próprios do CI, a UCCI editou no período de 2013 a 2018 apenas quatro Instruções Normativas de Controle Interno. Além disso, até o presente momento não foi editado e não há perspectivas de edição do Manual de Controle Interno. Nessa seara, conforme discutido por Coutinho e Silva, Abreu e Couto (2017), o governo federal executou o aprimoramento das práticas de controle interno, especialmente quanto as dimensões “informação e comunicação” e “ambiente de controle”, previstos no COSO, o que não aconteceu no município estudado. Esse contexto permite inferir a necessidade de discussão e da avaliação da legislação local elaborada sob a circunstâncias do ano de 2013 e anteriores.

Essa falta de aderência à legislação externa e a regulamentação local é influenciada por diversos fatores identificados na observação sistemática e nas entrevistas, sendo os mais

relevantes: foco nas exigências do TCE-RS em detrimento as necessidades internas, dependência de consultoria jurídica externa, desconhecimento da legislação pelos gestores, falta da aplicação de penalidades pelo descumprimento da legislação e a existência de eventuais hiatos entre a legislação em vigor e a conveniência administrativa. Silva (2017) observa que as fragilidades do CI são decorrentes do desconhecimento pelos gestores da necessidade de serem implantados mecanismos formais para que as informações cheguem aos responsáveis por conduzirem os diversos processos de trabalho, tendo como consequência dessas deficiências de comunicação a baixa eficiência na aplicação dos recursos públicos. Essas percepções também são destacadas por E6, quando indagado sobre a aderência das ações governamentais à legislação:

Eu te diria que quase nenhum controle, [...] os únicos controles efetivados são aqueles que tu tem que cumprir por exigência de lei, e ainda as leis que cobram do gestor. [...]

Eu acho que as pessoas tem acesso aos órgãos de consultoria internas, mas as respostas que muitas vezes a gente busca nesses órgão são respostas que são adequadas a administração e não ao fato de resolver o problema. Esses órgãos muitas vezes são manipulados pela vontade política. [...]

Por exemplo assim, eu não tenho a senha da consultoria, eu faço uma consulta, a resposta fica na página de acesso restrito, se vier uma resposta e não for conveniente a administração, eu não tenho acesso a essa informação. Existe um hiato entre a aderência legal e a conveniência administrativa. E6 [00:20:26.28] à [00:39:57.00]

Esse aspecto relatado por E6 é complementado por E1 e E3 quando questionados acerca da forma de estímulo ao cumprimento da legislação: “Isso que é para prevenir apontamentos do tribunal, também se os setores não cumprirem as normas e diretrizes, com certeza vai ocasionar problemas” E1 – [00:14:35.17]; “Até acredito que em alguns setores possa ter, mas no aspecto geral acho que não. Não muito das chefias, mas sim dos técnicos. As chefias muitas vezes não sabem, por isso não tem como estimular.” E3 – [00:39:46.01]. Esses aspectos também são evidenciados por Queiroz et. al. (2008), segundo os quais o funcionamento dos controles internos das prefeituras paraibanas ocorrem em função da satisfação das obrigações legais, como forma de evitar eventuais sanções. Essa condição é complementada por Araújo et. al. (2016b) segundo os quais nas definições dos objetivos relacionados ao controle interno, as ações municipais são voltadas para o atendimento das leis e atendimento das metas fiscais e orçamentárias.

A busca do atendimento das ações governamentais em consonância com a legislação é um dos principais aspectos da existência de um sistema de controle interno na administração pública. Essa perspectiva é abordada por Vasconcelos, Sampaio, Neto e Duque (2012), quando estudado os controles internos das Prefeituras da região metropolitana do estado do

Rio Grande do Norte, para os autores, naquela realidade, o desenho dos CI são focados para o atendimento à legislação em detrimento aos aspectos gerenciais.

Na seção 4.2.3 serão apresentadas as principais informações acerca da cultura, capacidade e propósitos organizacionais encontradas na pesquisa. Logo após serão discutidos os achados e triangulados com a teoria.

4.2.3 Cultura, Capacidade e Propósitos Organizacionais

Os aspectos referentes à cultura, capacidade e propósitos organizacionais serão discutidos no presente tópico. Nesse aspecto salienta-se que o assunto possui menor robustez material, tendo em vista questões de natureza mais delicada e dificilmente trazida documentalmente à tona, o que não impede a sua discussão. Em relação à cultura organizacional, os entrevistados relataram a influência de três principais aspectos relacionados ao controle interno:

- a) Padrões de comportamento;
- b) Hiato funcional entre os servidores ocupantes de cargos efetivos e ocupantes de cargos em comissão; e
- c) Questões de natureza política versus estabelecimento de controles.

Os padrões comportamentais relatados pelos entrevistados concentram-se em questões éticas, comportamentais, estabelecimento de relações de (des)confiança e comprometimento dos servidores. No aspecto ético, a legislação municipal não estabelece um código de ética ou regramento específico acerca dos padrões comportamentais. Contudo, existem algumas previsões específicas no Regime Jurídico Único dos Servidores Municipais:

Art. 21 O funcionário nomeado em caráter efetivo sujeitar-se-á ao estágio probatório com duração de três anos, durante os quais serão realizadas avaliações especiais.

§ 1º Dentre outros definidos a partir da realidade funcional de cada secretaria, serão necessariamente aferidos os seguintes critérios:

I – idoneidade moral e conduta adequada;

Art. 149 Além dos que lhe cabem em virtude de seu cargo e dos que decorrem, em geral, de sua condição de servidor público, são deveres do servidor:

II – lealdade às instituições a que servir;

III – observância das normas legais e regulamentares;

IV – cumprimento às ordens superiores, exceto quando manifestamente ilegais;

VII – tratar com urbanidade os colegas e as partes, atendendo a estas sem preferência pessoal;

VIII – manter cooperação e solidariedade em relação aos companheiros de trabalho;

IX – guardar sigilo sobre os assuntos administrativos;

XI – representar aos seus superiores sobre irregularidades, ilegalidades e abuso de poder;

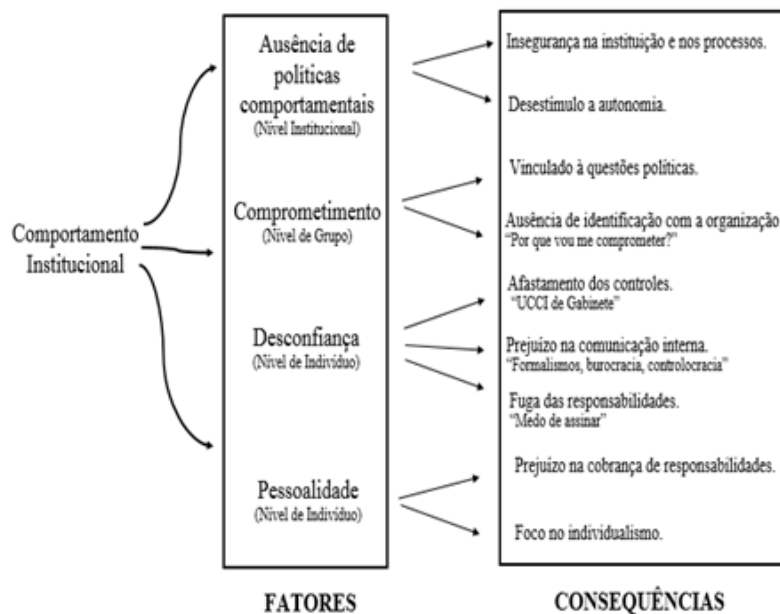
XIII – manter conduta compatível com a moralidade administrativa;

(DILERMANDO DE AGUIAR, 2010).

Apesar da previsão estatutária de deveres funcionais no aspecto comportamental, a organização não possui de forma clara o comprometimento com valores éticos. Contudo, na percepção de E3 a ética institucional decorre do conjunto de valores individuais e não do estímulo da organização: “Acho que como instituição até que sim, claro que acontece né, tem pessoas, na verdade somos um conjunto né mas a instituição em sim, acho que é uma instituição ética. Eu não sei se a gestão é comprometida, acho que isso é uma consequência, não vou fazer coisa errada porque posso ser preso, posso ser punido. Não que a gestão tenha compromisso. Acho que a parte de valores individuais.”.

Os padrões comportamentais dos servidores, segundo a observação sistemática e os relatos dos entrevistados decorrem de questões relacionadas aos fatores de ausência de políticas comportamentais, comprometimento, desconfiança e personalidade, conforme Figura 11.

Figura 11 – Esquema dos principais padrões comportamentais voltados ao controle



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Apesar da previsão estatutária de deveres funcionais no aspecto comportamental não há código ética, regulamentação sobre padrões morais, éticos ou de posturas. Essa ausência de políticas comportamentais específicas influencia na insegurança dos servidores e gestores em relação ao que se é esperado do ponto de vista comportamental, o que contribui para a diminuição da autonomia funcional, segundo relatos de E1, E3 e E6:

Abaixo do Prefeito estão os Secretários, os diretores e os servidores se dirigem a eles. No caso, tudo precisa de autorização dos cargos de confiança eu acredito. A gente como servidor não temos autonomia para fazer atos sem autorização dos chefes. E1 [00:18:10.21]

Não tem regulamento, o que é usado é a legislação. Não necessariamente vai ser seguido o que está ali. E3 [00:01:52.04]

Não, até porque as vezes nem o gestor sabe que tem, o próprio gestor desconhece ou não quer ou realmente não sabe. Se os técnicos não instigarem, não vai partir do gestor isso. E6 [00:24:28.00]

Em nível de grupo o fator comprometimento apresenta uma série de aspectos que giram em torno da vinculação ao partido do atual governo e ausência da identificação dos servidores com a instituição. O comprometimento organizacional estritamente relacionado com a proximidade do servidor em relação ao poder atual, ou seja, se há identificação com o governo a pessoa fica comprometida, porém se esse vínculo é inexistente, o comportamento volta-se ao restrito cumprimento do dever funcional.

Além disso, conforme relatos E2 e E6 a promoção e o estímulo do comprometimento são voltados à questões políticas: “Com certeza, bastante, ainda mais se pender para o lado da política, muda muita coisa, as vezes enfraquecer um tipo de controle, fazer vista grossa, não ver porque é do meu partido ou algo do tipo, isso prejudica em qualquer lugar.” E2 – [00:08:09.14]. “O Prefeito não promove porque, me representa atualmente que não há essa intenção, só precisa estar motivado que realmente é do lado da administração.” E6 – [00:00:50.19]. Essa conjuntura de falta de regulamentação, estabelecimento de padrões comportamentais e desestímulo ao comprometimento dos servidores que apresentam opinião política contrária ao do grupo no poder, contribui para a não identificação de grupos e indivíduos com a organização: “Se a administração não te dá condições igualitárias, porque que o servidor tem que se preocupar em exigir? porque vai ter a responsabilidade?” reflete E6.

Em relação aos aspectos individuais, os fatores da desconfiança e da personalidade apareceram com maior ênfase nos resultados. Os vínculos individuais de confiança se apresentaram como fator relevante na manifestação do comportamento organizacional favorável ao controle interno bem desenhado. As questões que envolvem a confiança tiveram como consequências o afastamento dos controles centralizados, o prejuízo na comunicação interna e o estímulo a fuga de responsabilidades. Essa desconfiança entre os indivíduos é manifestada pelo distanciamento da UCCI dos processos que ocorrem diuturnamente nas secretarias. Na percepção dos entrevistados, esse isolamento da UCCI causa prejuízo ao sistema de controle interno:

Eu acho que falta uma orientação antes de alguma coisa é, acaba faltando antes né de executar a execução mas depois de acompanhar a coisa, acho que acompanha tranquilo. E2 – [00:01:35.22]

[...], com certeza, é o relacionamento pessoal, se não houver um bom relacionamento pessoal e alguém ver o controle interno como um órgão fiscalizador e que imprime medo, então isso acaba afastando, eu acho que todo o servidor público deve ter o controle interno como um aliado, enxergar nele uma possibilidade de resolver problemas e evitar problemas, e esse relacionamento ele tem que existir, ele tem que ter esse estreitamento de relacionamento de todos os servidores com o controle interno, para que se possa ter uma melhor fiscalização e uma confiabilidade nos atos administrativos a serem desempenhados. E4 [00:06:29.20]

Na realidade acontece que ninguém pergunta nada para o controle interno, não existe isso de evitar, não sei se é uma rotina que foi criada. E5 – [00:01:38.05]

Hoje eu vejo um distanciamento muito grande desses profissionais que atuam no controle interno, não vejo esses planos de ação que são extremamente importantes e fundamentais na execução dos trabalhos. E6 – [00:00:42.25]

O fator desconfiança também implica na comunicação interna e na fuga de responsabilidades. No primeiro aspecto a falta de confiança tem como consequência a adoção de formalismos e a inibição de fontes de informação para o controle, conforme E2 e E3: “No comportamento mesmo né, ajudar o controle interno a enxergar as coisas antecipado, as denúncias não sei se é uma coisa que ajuda muito, mas às vezes pode abrir os olhos pra alguma coisa” E2 – [00:10:14.14]. “Se a gente tem um acesso, uma conversa tranquila, eu vou dizer: eu vi que tem isso, isso e isso, o que tu acha? se eu não tenho um bom relacionamento, eu vou chegar lá e vou levar escrito.” E3 – [00:23:11.13]. A fuga de responsabilidades ocorre quando os servidores tentam maximizar o uso de informações verbais e pelo “medo” em assinar documentos, especialmente pareceres, de acordo com E5 e E6: “eu acho que o pessoal tem uma resistência em assinar os documentos, por causa do medo do que pode acontecer depois, [...] mas a gente vê "eu faço porque não assino" e tem coisas que a gente sabe que não tá bem certinho.” E5 [00:03:41.29]. “As informações ficam só no verbal por medo das responsabilizações.” E6. [00:22:08.25].

O último fator comportamental de natureza individual encontrado no estudo relaciona-se aos aspectos da personalidade. Nesse quesito o fato da organização ser de pequeno porte, proporcionada que os indivíduos estejam mais próximos tanto no aspecto físico, quanto nos aspectos funcionais, procedimentais e emocionais. Assim, a criação de fortes vínculos de amizade e inimizade permeiam os processos organizacionais.

Os entrevistados relatam dois aspectos importantes na execução das rotinas de controle interno, no que tange a personalidade. O primeiro aspecto, relatado por E6, denota a dificuldade dos responsáveis pelo controle interno em cobrar as responsabilidades das pessoas

do seus círculos de amizade. Já E4 enfatiza que as relações de proximidade contribuem tanto para os vínculos de colaboração, como para os vínculos de proteção.

Nesses aspectos as OB 11,12 23 revelaram a existência de grupos que por fatores de personalidade se auto protegem, enquanto que existem outros indivíduos, cujas relações são mais impessoais, os quais ficam vulneráveis à eventuais cobranças de responsabilidades. Assim, os indivíduos que possuem uma conduta impessoal buscam guarida na burocracia ou na não participação nos processos, como forma de proteção de eventuais responsabilizações.

O segundo item relevante acerca da cultura organizacional deve-se a existência de uma divisão funcional entre os servidores ocupantes de cargos efetivos e ocupantes de cargos em comissão ou função gratificada. Foi observado nas OB 11,12,23 que na maioria das situações os servidores ocupantes de cargos efetivos, sem vinculação partidária ou recebimento de função gratificada, possuem uma inclinação de resistência às ações do governo, independente do mérito. Por outro lado, os ocupantes de cargos políticos, cargos em comissão, funções gratificadas e filiados partidários ao atual governo possuem uma proposta de defesa das ações, independente das mesmas estarem contrariando aspectos técnicos.

Nas entrevistas essa separação entre apoiadores e opositores do governo aparece de maneira discreta, porém constante. Assim, a existência desses dois grupos não se dá apenas em virtude do apoio o do comprometimento pessoal, mas também nos aspectos relacionados à qualificação profissional e a assimetria informacional. Desse modo, os entrevistados relatam que de modo geral a desqualificação dos cargos em comissão prejudica a implantação e o desempenho dos controles internos.

Eu dou um exemplo um CC quando entra aqui na prefeitura, ele não sabe, ele não tem digamos a formação para muitas vezes estar trabalhando num setor de direção ou de coordenação, ele não tem formação para trabalhar, ele está ali mais ou menos para [...] é um cabide de emprego [...] inclusive nas nossas leis, muitas vezes o cc é de livre nomeação e exoneração, teria que ter um pré-requisito mínimo pra gerir por exemplo um sistema na saúde, sistema de projetos da saúde, como ele vai cumprir as suas atribuições, como ele vai poder delegar alguma coisa para o próprio servidor se ele não tem o entendimento? E6 [00:25:55.25]

O entrevistado E6 também entende que a institucionalização dos controles depende da qualificação técnica para que as secretarias andassem normalmente, independente do gestor. “Vou pegar o fluxo da despesa por exemplo, aqui na prefeitura, nós estabelecemos um critério, mas mudou um secretário por exemplo, já se estabelece outro, então não é a parte institucional que prevalece e sim a vontade do gestor” complementa E6. Nesse quesito de qualificação dos cargos de chefia, direção e assessoramento, verificou-se um retrocesso

promovido pela Lei Municipal nº 803/2017, a qual suprimiu requisitos para a ocupação de alguns cargos.

Observou-se que essa separação cultural entre a gestão e os servidores efetivos favorece a manutenção da cultura de que processos de controle interno e transparência são entraves à execução da política de governo. Contudo, essa percepção contraria o entendimento de Coutinho e Silva, Abreu e Couto (2017), segundo os quais o aprimoramento dos controles internos passa pelo aumento da transparência na gestão pública, através da melhoria nas prestações de contas e aumento da comunicação com a sociedade, mediante a aplicação dos controles que garantam a integridade das informações divulgadas.

Nessa seara, Buligon (2012) detectou um alto número de gestores que consideram o controle interno pouco importante ou mesmo um empecilho, o que justificaria em muitos casos a falta de investimento, de capacitação de servidores ou de melhoria do sistema de controle, pois essa melhoria de estrutura criaria procedimentos que dificultariam ou limitariam os atos de governo. Todavia, a cultura de controle interno em Dilermando de Aguiar vai em direção oposta, conforme E6:

Eu entendo que hoje o gestor se preocupa mais com as questões políticas e que o controle interno é digamos a figura que vai emperrar as ações da administração pública, mas em contrapartida disso o que que a gente vê? São apontamentos de coisas que as vezes poderiam ser feitas até com mais qualidade e que acabam sendo apontadas, serviço mal feito por não seguirem de repente normas, prerrogativas de controle [...] Nós poderíamos ter um serviço de maior qualidade se o processo iniciasse da forma correta, se o processo não beneficiasse apenas quem é "amigo do rei" e isso aí é um problema não só de modo geral, mas de todo o serviço público. E6 -[00:10:46.12]

Por exemplo assim, eu não tenho a senha da consultoria, eu faço uma consulta, a resposta fica na página de acesso restrito, se vier uma resposta e não for conveniente a administração, eu não tenho acesso a essa informação. Existe um hiato entre a aderência legal e a conveniência administrativa. E6 – [00:39:57.00]

Quando se fala em transparência até pra cumprimento da lei de responsabilidade fiscal, o que que os governos fazem e estão fazendo dentro de Dilermando de Aguiar, eles cumprem tabela, publicam o que tem que publicar, se tem que publicar alguma coisa tu vai publicar, mas não com aquele intuito de que seria de dar a sociedade um conhecimento exato do que está acontecendo, até mesmo numa linguagem mais acessível ao cidadão. Eu acho que se mascara muito isso, eu acho que não há interesse nas administrações em dar o verdadeiro sentido naquela informação. Vai colocar a informação porque tem que colocar, porque o tribunal de contas vai te cobrar, mas até que ponto a informação vai chegar no cidadão de forma correta? Eu acho que se mascara muito isso. E6 -[00:06:51.07]

Explicar pra população claramente que a participação deles vai fazer a diferença, e na verdade é o que o político não quer, ele já vem com aquela retórica pronta, de campanha e justamente ele inibe a população de participar, porque ele já quer fazer aquilo que acha que tem que fazer, e muitas vezes empiricamente. E6 – [00:09:27.12]

Além da cultura corporativa a capacidade organizacional e estabelecimento dos propósitos ajudam a entender a dinâmica de instituição e execução do SCI. Os aspectos

levantados em relação à capacidade do município de Dilermando de Aguiar são referentes à estrutura instalada, forma de procedimentos e aprendizagem organizacional.

Quanto à estrutura instalada, observam-se aspectos positivos e negativos. Os pontos positivos são relacionados a existência de legislação local sobre o controle interno, a existência e ocupação do cargo de Agente de Controle Interno, a disponibilização de softwares de gestão nas áreas administrativa, financeira, patrimonial e contábil. Além disso, questões como a contratação de assessorias especializadas nas áreas contábeis, previdenciárias, fiscais e ambientais dão condições ao exercício do CI. Por outro lado, observou-se severas deficiências nas áreas de gestão documental, especialmente quanto ao protocolo e arquivo de documentos, a ausência de responsáveis por controles descentralizados, a falta de qualificação permanente do quadro e a dependência de serviços terceirizados.

Quanto as questões estruturais E4 e E6 se manifestam de forma complementar em relação à influência da capacidade organizacional sobre os controles internos: “Eu vejo que as prefeituras devem investir mais no controle interno dando cursos, fornecendo o material, quando falo em fornecer material, isso vai desde o equipamento eletrônico, informação, cursos tanto faz ser EAD como presencial” E4 – [00:20:44.01]. “Influencia diretamente, porque tu tem o comprometimento, veste a camisa, mas tu não tem as ferramentas e nem a habilidade, [...], as vezes pode ter vontade, mas não ter ferramentas adequada para conseguir isso aí.” E6 – [00:09:11.26].

Sob a perspectiva procedimental observou-se que a terceirização das análises, o escopo do CI estar em função do TCE-RS, a informalidade, o empirismo e o sistema de comunicação, influenciam diretamente a capacidade organizacional. A terceirização das análises representa procedimento bastante presente na rotina da Prefeitura. Essa terceirização é remetida à órgãos externos à Prefeitura, principalmente ao IGAM (empresa que presta consultoria ao município). Fato também observado por Silva (2017) o qual verificou que nos municípios alagoanos a concentração de informações relevantes ficam no poder de terceiros ou nas mãos de poucas pessoas, com a transferência da execução de processos críticos a empresas terceirizadas, geralmente escritórios de contabilidade e assessorias, os quais não sofrem qualquer tipo de acompanhamento administrativo. Isso ocorre porque não há um programa permanente de qualificação profissional, uma manualização de processos e rotinas e porque a aprendizagem fica retida em locais específicos da administração, em detrimento à aprendizagem organizacional. O fato do desenho do SCI de Dilermando de Aguiar estar voltado principalmente para as demandas do TCE-RS acaba prejudicando a capacidade

organizacional. A mudança da cultura corporativa dos gestores consiste em fator decisivo para a transformação do SCI em mecanismo de governança, ao passo que a inexistência de pressão por parte dos órgãos de fiscalização externa e social, resultam apenas no cumprimento das formalidades legais CI, tornando-o inócuo (BULIGON, 2012).

Já as questões relacionadas à informalidade, empirismo e forma de comunicação decorrem da falta de institucionalização do Sistema de Controle Interno e de questões culturais já relatadas no decorrer deste trabalho. Essa informalidade dos gestores municipais, foi estudada por Silva (2017), segundo o qual as ações são desenvolvidas com base no empirismo, sendo adotadas ações reativas após a ocorrência dos eventos, que, em sua maioria, são rotineiros e previsíveis. Essas observações também foram pautadas pelo entrevistado E6:

O controle interno no meu entender deveria criar e normatizar essas rotinas, o que não é feito. Eu acho que se tu tiver uma boa formação, uma estruturação do controle interno da prefeitura esses problemas da informalidade, de 90% que ocorre, mais da metade seria cortado. E6 -[00:25:55.25]

O último aspecto da capacidade está relacionado com a aprendizagem organizacional, vista com relevância pelos entrevistados. Quando questionados acerca da influência da aprendizagem organizacional sobre os controles internos, as respostas foram variadas:

Olha, influencia para melhor, a pessoa aprende, se fez alguma coisa errada, vai refazer, futuramente com certeza não vai fazer errado. E1 – [00:36:17.08]

Melhor controle, quanto mais organizado tiver, melhor controle vai ter. E2 – [00:20:55.15]

Se tu tiver num setor que tenha capacidade técnica boa vai influenciar positivamente. Se não tiver nem controle vai ter. E3 – [00:15:08.08]

Na qualidade do fornecimento do serviço, no desempenho de suas funções vai ter um desempenho muito mais qualificado, mais confiável, mais seguro, eu acho que ajuda dessa forma. E4 – [00:21:33.25]

Assim a gente tem uma experiência da rotina diária no setor, tu larga uma pessoa totalmente leiga aqui ou que saiba só a teoria, não consegue né, ter uma finalidade. A experiência do setor contribui para os controles, não só a capacitação. E5 – [00:02:33.10]

Se tu tem uma forma desordenada como hoje, nesse aspecto institucional, tu não tem como comparar um período de um ano atrás com que está acontecendo aqui. Isso dificulta os controles, como tu vai comparar coisas desiguais ou feitas de maneira desigual? E6 – [00:20:47.16]

Os propósitos organizacionais serão discutidos no último item desse tópico, foi observado na OB 13 que não há um claro delineamento desses propósitos. O planejamento governamental no município segue o Plano Plurianual, conforme previsão constitucional.

Nesse aspecto, E6 ressalta que os propósitos da organização são estabelecidos de forma empírica, prejudicando assim a sua comunicação, acompanhamento e controle. Segundo o entrevistado a comunicação desses objetivos ajudaria os servidores a nortear as suas ações, sendo a UCCI um instrumento viabilizador dos propósitos.

Quando indagado se a organização estabelece e comunica planos para orientar os esforços para atingir os objetivos, E3 responde: “Acho que esse sim né, mas não que seja passado para o controle interno, mas para os CC deles”. Os entrevistados entendem que é positiva a influência do estabelecimento desses propósitos organizacionais sobre os controles internos: “Para gerar mais cobranças na pessoa responsável pelo andamento, para fazer acontecer a meta estabelecida.” E1 – [00:26:46.01]. “Caso não tenha os propósitos definidos o controle interno vai ficar solto, sem saber qual a próxima ação do prefeito. O controle interno sabendo os passos do prefeito, ele já vai prevenir, e não sabendo ele só vai remediar.” E2 – [00:18:11.07].

4.2.4 Sistemas Informativos e Comunicacionais

Neste tópico serão abordadas as questões relativas aos sistemas informativos e comunicacionais em relação aos controles internos municipais. Conforme a Lei Municipal nº 636/2013 a responsabilidade pela visão sistêmica da gestão, organização e documentação dos fluxos de relacionamentos entre as unidades administrativas e procedimentos e documentos de cada unidade é da Unidade Central de Controle Interno. Os sistemas de informação utilizados no município de Dilermando de Aguiar são divididos em quatro categorias: Sistemas informatizados próprios; Sistemas informatizados de terceiros; Sistemas documentais; e Sistemas informais.

Os sistemas informatizados próprios são aqueles que a prefeitura utiliza para atender suas necessidades internas. Esses softwares são contratados junto à empresas especializadas e destinam-se à gestão, principalmente das seguintes áreas: administrativa, orçamentária, financeira, contábil, patrimonial, previdenciária, legislação, tributária, ouvidoria, transparência e comunicação com a sociedade, conforme Quadro 22.

Quadro 22 – Principais funcionalidades dos sistemas informatizados próprios

Softwares de Gestão	Funcionalidades principais
Administrativa	Estoque, almoxarifado, controle de ponto, compras, licitações e recursos humanos.
Orçamentária	Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual, Empenho Liquidação, Pagamento, Registro de Receitas.
Financeira	Operações de tesouraria.
Contábil	Folha de Pagamento, contabilidade, prestação de contas.
Patrimonial	Registro, movimentação, controle e baixa patrimonial.
Previdenciária	Concessão de benefícios previdenciários. Controle de aposentadorias, afastamentos e pensões.
Legislação	Controle e publicação de Leis e Decretos.
Ouvidoria	Recebimento de denúncias, elogios, reclamações e sugestões, conforme Lei Federal nº 13460/2017.
Transparência	Disponibilização em tempo real das informações contábeis e serviço de informação ao cidadão.
Comunicação social	Comunicação do cidadão com os órgãos municipais.
Tributária	Controle e lançamento de tributos e dívidas, controle dos créditos à receber, emissão de notas fiscais, controle da fiscalização, integração com cartórios.
Saúde	Gestão de prontuário, cadastro de pacientes, organização da farmácia.

Fontes: Observação sistemática e levantamento documental.

Esses sistemas segundo as entrevistas, possuem banco de dados integradas, possibilitando que as informações de uma área sejam aproveitadas por outros softwares sem a necessidade da intervenção humana. Todavia, foi observado nas OB 01, 02, 03, 04, 06, 09, 10, 14, 15, 16, 24 e 25 a inexistência de regulamentações acerca do controle, da inserção de informações e da gestão de processos administrativos que sejam viabilizados por esses sistemas. Perspectiva também verificada por Araújo (2016), segundo o qual a maior parte dos municípios estudados não possuíam um fluxo regular de informações. Nesse sentido, percebe-se que não há uma maximização no uso dessas ferramentas informacionais, servindo as mesmas apenas para o cumprimento das certas demandas legais e para a mecanização de processos. Os sistemas informatizados próprios, além de limitado seu uso pelo não aproveitamento do escopo, ainda não fornece a segurança necessária aos usuários da informação, conforme relata E6.

O grande gargalo hoje é que você tem sistema e ele não é alimentado corretamente, as pessoas tem um bloqueio, não sei se politicamente ou por vontade dos servidores que poderiam alimentar esse sistema, esses sistemas eles não alimentam adequadamente. Se tivesse um cobrança do controle interno, da central de controle interno em relação à isso, o tribunal já fez essa cobrança, daí o que que acontece, você faz uma resposta lá e passa em branco, depois o próprio tribunal muitas vezes dizem que acompanham, mas muitas vezes eles não voltam in loco novamente naquele foco como deveria ser, e outra coisa, quando tu é cobrado numa coisa tu vai tentar resolver o problema, daí tu tapa o sol com a peneira, resolve paliativamente para não receber um apontamento e logo ali adiante vai cair em descaso e vão ocorrer os mesmos problemas. E6 – [00:13:20.06]

Essa supervisão necessária sobre a operação de sistemas de gestão não ocorre de forma precária no município, pois não há designação de servidor para esse acompanhamento. Nesse sentido destaca-se que a UCCI, concentra-se apenas na verificação do cumprimento dos aspectos legais envolvidos, principalmente no tocante aos prazos estabelecidos na legislação ou pelos órgãos de controle. Já o Setor de Tecnologia da Informação, foca sua força de trabalho na manutenção, estabilização e atualização dos softwares e equipamentos.

Apesar de parecer robusta a informatização das rotinas administrativas do município, verificou-se em procedimento de observação a ausência de softwares nas áreas de educação (controle de frequência, matrículas, histórico escolar, planos de aulas e planos de ensino), assistência social (controle de benefícios, mapeamento de vulnerabilidades, conselho tutelar), frotas (controle de abastecimentos, manutenção, escala de motoristas), protocolo e arquivo. Essa conjuntura, as respostas das entrevistas e as OB 10, 14, 23, 24 25 permitem inferir que mesmo com os altos custos decorrentes da aquisição, implantação, treinamento e manutenção desses ativos tecnológicos, seu uso é limitado devido aos principais fatores observados: Escopo do parque tecnológico ser voltado para o atendimento das questões legais e exigências dos órgãos de fiscalização; Ausência de controles internos e regulamentação acerca do uso das ferramentas informacionais próprias; Deficiência de treinamento no uso das ferramentas; Não disponibilização de softwares para áreas sensíveis da administração municipal; Concentração da força de trabalho na alimentação de sistemas informatizados de terceiros.

Como sistemas informatizados de terceiros, entende-se que são os softwares gerenciados e exigidos por órgãos externos à Prefeitura, os quais em virtude de legislações específicas tornam seu uso e alimentação obrigatórios pelo município. Esses sistemas podem ser divididos em três locais: União, Estado e TCE-RS.

Observou-se que grande parte do esforço laboral do município está voltado para a alimentação desses sistemas de informações, exigindo a disponibilização de equipes de trabalho, aquisição de softwares e equipamento e desenho de processos voltados para esse fim. O atendimento das exigências de órgãos externos ocupam significativa parte das rotinas administrativas do município, pois a não alimentação desses sistemas pode gerar na aplicação de sanções administrativas, legais e o bloqueio de recursos financeiros externos (principal fonte de receita municipal). Contudo, os controles e regulamentos sobre esse sistema de informações é incipiente, além das informações produzidas pelos mesmos terem pouca utilidade em âmbito municipal, conforme Quadro 23.

Quadro 23 – Controles sobre sistemas informatizados próprios

Órgão	Sistema	Áreas	R	D	I	C	U	B	S	A
TCE-RS	LICITACON	Licitações e contratos municipais.		X		X			X	
	PROCESSO ELETRÔNICO	Contas de governo e contas de gestão.		X			X		X	
	ESPAÇO DO CONTROLE INTERNO	Denúncias encaminhadas pela sociedade.		X		X	X		X	
	SIAPES	Pessoal, contratações e inativações.		X		X			X	
	SIAPC	Contabilidade municipal.		X			X		X	
	SAPIEM	Pensões e inativações		X		X			X	
	BLM	Legislação Municipal		X					X	
Governo Estadual	MGS	Prestação de contas da saúde.						X	X	
	S2ID	Sistema Integrado de Informações Sobre Desastres (Defesa Civil)						X		
	CHE	Adimplência nos requisitos para o recebimento de transferências estaduais.				X		X		X
Governo Federal	SICONF	Lei de Responsabilidade Fiscal.			X			X	X	
	RFB	Situação Fiscal			X		X	X		X
	CAUC	Adimplência nos requisitos para receber transferências voluntárias da união.			X		X	X		X
	SIOPS	Prestação de contas da saúde.		X				X	X	
	SIOPE	Prestação de contas da educação.			X			X	X	
	SUASWEB	Prestação de contas da assistência social.			X			X	X	
	SICONV	Acompanhamento, gestão e prestação de contas de convênios federais.			X		X	X	X	
	SIGARP	Gerenciamento de Atas de Registro de Preço								X
	CNES	Estabelecimentos de Saúde			X	X		X	X	
	HÓRUS	Assistência Farmacêutica						X		
	SIAB	Sistema de Informação da Atenção Básica			X			X		
	SIA	Produção Ambulatorial			X			X		
	SI-PNI	Surtos ou epidemias			X	X		X		
	CADSUAS	Entidades sociais			X			X		
	SIGPBF	Bolsa Família			X		X			
	CRP	Regularidade Previdenciária						X		
	CADPREV	Demonstrativos Previdenciários			X			X	X	
	GESCON	Normas RPPS			X					X
	SIPREV	Gestão RPPS			X			X	X	
	COMPREV	Compensação previdenciária RPPS/RGPS						X		
	SISCOLO/SISMAMA	Câncer de colo de útero e de mama			X			X		
	SISPRENATAL	Acompanhamento de gestantes			X			X		
	SIGECON	Conselhos de Alimentação Escolar			X			X	X	
	SIGPC	Prestação de contas da educação.			X			X	X	
	SIMEC	Monitoramento Execução e Controle de recursos da educação							X	
Governo Federal	SISÁGUA	Qualidade da Água para Consumo Humano			X	X	X		X	
	SISMOB	Obras da saúde			X			X		
	SERMILMOB	Junta do Serviço Militar			X					

Legenda:
R – Existência de regulamentação local. U – Uso das informações pelo município.
D – Designação formal de servidor responsável. B – A não alimentação bloqueia recursos.
I – Designação informal de responsável. S – A não alimentação implica em sanções.
C – Existência de controle interno específico. A – O sistema se alimenta sem o auxílio do município.

Fontes: Observação sistemática e levantamento documental.

Além dos sistemas de informações utilizando softwares, observou-se que o município utiliza em larga escala documentos e métodos informais. No primeiro item, as informações documentais são produzidas principalmente através de ofícios, memorandos, pareceres, relatórios, planilhas, termos de convênio, contratos, notas de empenho, correspondência eletrônica (e-mail), leis e decretos.

Os métodos informais de produção de informações são a realização de reuniões, encaminhamento de notícias relevantes, entrega de materiais técnicos produzidos pelos órgãos de assessoria (IGAM, FAMURS, CNM, ...), a coleta de informações em redes sociais e a participação em grupos de discussão hospedados em aplicativos móveis. Esses meios também foram observados por E1 e E3: “Verbalmente, muitas pessoas vem ao gabinete falar com o prefeito, agendam um horário e falam verbalmente com ele as informações.” – E1 [00:26:49.21]. “Se o tema é mais grave eu vou e converso com o prefeito, mas coloco por escrito pra me resguardar posterior. A relação secretários-prefeito aí já fica mais difícil [...] eu acho que é mais na conversa mesmo. Entre as secretarias é via memorando” E3 [00:06:45.23].

Em ambos os meios utilizados, documental ou informal, observou-se que na organização estudada o escopo desse sistema de informação desconsidera os fatores de estímulo à produção e uso de informações; controle documental (protocolo e gestão eletrônica de documentos) e a política de armazenamento/descarte desses materiais. Nesse quesito a falta de parâmetros de controle e de regulação influencia no fluxo informacional da organização, contribuindo para que hajam locais de concentração informacional, como relata E6:

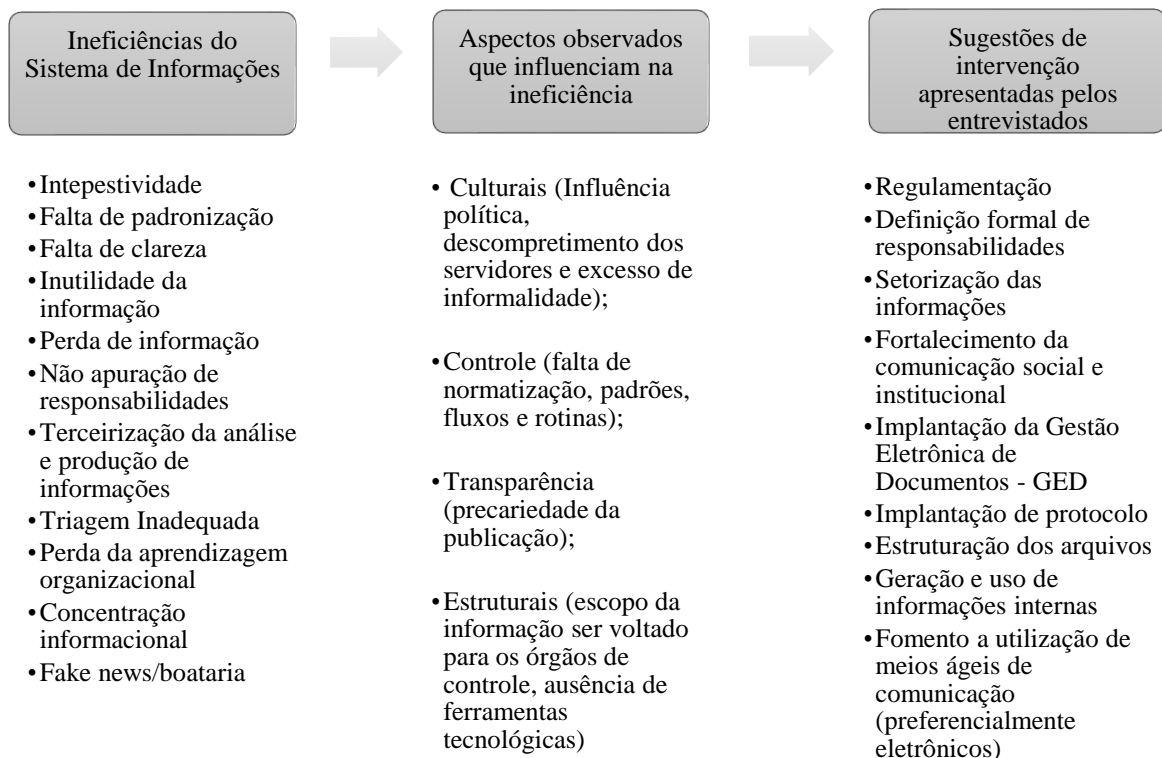
Eu acho que há uma dependência muito grande, apesar da ferramenta boa que temos, do setor contábil. Talvez falte treinamento adequado, falte interesse do gestor em buscar essa auto informação. Não vou dizer que isso não seja bom, a contabilidade pode te dar uma informação mais apurada aos gestores, tu pegar o relatório e fazer a tua interpretação, sem ter uma interpretação técnica, sem ter um auxílio técnico, muitas vezes pode te levar a ter uma interpretação errada de alguma informação. É importante né, o gestor deve ter autonomia de buscar informações, mas deve também ter aquele aprimoramento da informação junto a um técnico. E6 – [00:01:02.05]

Essa concentração informacional em certos setores, fomentada pela precária gestão, controle e regulação, prejudica a autonomia e a aprendizagem organizacional, estimulando a terceirização na produção e análise de informações. Dessa forma, a falta de um mecanismo eficiente de gestão informacional aumenta a assimetria informacional da organização, provoca a perda de informações e a intempestividade das mesmas. Além dos aspectos estruturais, a cultura corporativa contribui para a precarização dos fluxos informacionais, seja por aspectos políticos, medo de responsabilização dos servidores ou pelo uso majoritário da comunicação verbal (em virtude da personalidade), conforme explica E6:

O protocolo eu entendo que é resistência do servidor, resistência do administrador em implantar. Imagina tu saber que o processo "x" tá lá com o que entrou dia 10/01, que o prazo tá vencido, que tu poderia cobrar o fulano, aquilo tá registrado, tu poderia ver onde tá o problema da coisa, mas as pessoas são resistentes a isso, [...] porque tu vai externar efetivamente onde está o problema, então as vezes por proteção a gente não quer implantar esse tipo de controle.” E6 – [00:49:21.03].
 Se é uma informação que pode prejudicar a ação da administração, de repente não vou mandar para o controle interno nem para a contabilidade, vou guardar pra mim. As informações dependem da pro atividade e do comprometimento de cada servidor. E6 -[00:05:30.22]
 As informações ficam só no verbal por medo das responsabilizações. E6 – [00:22:08.25]

As causas da precarização dos sistemas de informação do município culminam em uma série de consequências para a organização. Essas consequências podem ser decorrentes do próprio processo de alimentação dos sistemas de informações de terceiros, ocasionando sanções, perdas de oportunidades ou de recursos financeiros. Além disso, em nível interno a falta de controle sobre as informações onera a eficiência operacional e administrativa da instituição, causa insegurança administrativa e jurídica, prejudica a aprendizagem institucional e reforça os aspectos negativos da cultura organizacional, conforme Figura 12.

Figura 12 – Relações do sistema de informações de controle



Fonte: Entrevistas da pesquisa e observação sistemática.

Percebe-se que a manutenção desse ciclo fomenta a assimetria informacional e intensifica o hiato entre a parte política e a técnica, as quais passam a pautar as suas relações de forma competitiva em detrimento a forma colaborativa.

4.2.5 Ambiente, Atividades e Monitoramento do Controle Interno

Nesta seção serão desenvolvidos os aspectos referente ao ambiente, atividades e monitoramento exercidos sobre o sistema de controle interno de Dilermando de Aguiar. A Lei Municipal nº 636/2013 institui que a responsabilidade pelas condições de estabelecimento de um ambiente de controle, com legislação atualizada, estrutura física adequada e alocação de recursos para treinamento e desenvolvimento das pessoas, onde se previnam erros, fraudes e desperdícios, é do Prefeito Municipal.

Na instituição do Sistema de Controle Interno a LM nº 636/2013 focou o ambiente de controle sob duas óticas, a primeira estrutural, onde os principais aspectos são a legislação, estrutura física e capacitação. A segunda ótica, de natureza conceitual tem como ponto chave a palavra prevenção, especialmente sobre erros, fraudes e desperdícios. Todavia, as observações realizadas, análises documentais e entrevistas apresentaram essas e outras variáveis que representam o ambiente de controle:

- a) Aspectos legais – relacionados à previsão, uso e controle de normas, bem como eventuais responsabilizações pelo seu descumprimento;
- b) Aspectos informacionais – relacionados à produção, tramitação, uso e arquivo das comunicações e informações;
- c) Aspectos culturais – relacionados à institucionalização de práticas ineficientes, principalmente relacionadas a interferência de questões político partidárias, descomprometimento funcional e questões de personalidade (desconfiança e individualismo);
- d) Aspectos estruturais – relacionados ao espaço físico, quantidade de servidores, disponibilização de equipamentos, materiais e recursos;
- e) Aspectos de monitoramento – relacionados à supervisão, acompanhamento e desenvolvimento dos controles existentes; e
- f) Aspectos de aprendizagem organizacional – relacionados ao aumento da capacidade institucional, diminuição das assimetrias informacionais, fomento a autonomia dos setores, manualização e padronização de procedimentos e rotinas de controle.

Desse modo, percebe-se que a o ambiente de controle proposto na LM 636/2013 possui certa defasagem quando comparada as necessidades atuais. Esse fato implica na limitação ao atendimentos dos objetivos conceituais referentes à prevenção. Assim, o ambiente proposto na legislação e o desenvolvido até o momento foca nos aspectos corretivos da atuação do SCI, principalmente os voltados as funções de ouvidoria e correição, conforme relato: “[...] na verdade como o controle interno não exerce sua função real que deveria exercer, o que ele tem que fazer? Tentar suprir, muitas vezes tapando o sol com a peneira as demandas do controle externo. Entendo que é muito falha, tu responder apagando fogo” E6 – [00:07:52.15].

A negligência nas considerações das questões culturais, informacionais e de monitoramento do SCI contribuem para que o escopo desse sistema não seja adequado as necessidades e conjunturas internas. Por outro lado, o foco do ambiente de controle apenas nos aspectos físicos e legais, contribui para que a organização esteja alinhada para o atendimento das necessidades dos órgãos de fiscalização, especialmente o TCE-RS, segundo E3:

Tudo o que foi solicitado a gente sempre encaminha. (...) Não sei se foge disso, de encaminhar a documentação, de tirar as dúvidas que eles tem. Por e-mail, por whatsapp, ou levar lá os documentos. É praticamente o envio de documentos que eles solicitam. E3 – [00:31:31.08]

Sob o aspecto estrutural, os entrevistados têm a percepção que os principais fatores para um ambiente de controle adequado estão a constante capacitação dos servidores, a proposição de diretrizes e metas de controle, a manualização de procedimentos e a institucionalização da cultura de controle:

Eu acho que a principal coisa é a capacitação de quem tá no controle interno. Se capacitar e ter a estrutura física para ele ali sozinho, mas ter uma capacitação, acompanhar mais, ter uma relação de capacitação com o tribunal de contas que é quem mais aponta, fazendo capacitação, curso à distância, etc... E2 – [00:07:11.22]

Se a pessoa tem uma norma, uma diretriz para seguir, quando ela tem dúvida também, fazendo também, ela pode pesquisar, verificar se tá fazendo de acordo conforme, isso ajuda na eficiência. Se tu tem no que te basear é mais difícil de tu fazer errado, no caso né. E1 [00:15:26.10]

Em primeiro lugar, não existe o controle institucionalizado, os controles em cada setor, não tem uma normativa nesse sentido, então se tu não tem controle, obviamente tu não tem parâmetro de mensuração. E6 [00:15:22.06]

Essa manualização do SCI, está prevista no artigo 12 da LM 636/2013, segundo o qual através de Instrução Normativa de Controle Interno será regulamentado o Manual do Sistema de Controle Interno, documento que deverá conter orientações sobre:

- a) Princípios, conceitos e técnicas de controle interno a serem observadas por todas as unidades administrativas;
- b) Técnicas de controladoria, auditoria e fiscalização a serem utilizadas pela UCCI;
- c) Organização dos planos, programas e relatórios de auditoria;
- d) Itens de verificação obrigatórios em auditorias que digam respeito às receitas, despesas, gestão e atos de pessoal, e conerá, dentre outros, os itens de observância obrigatórias na Lei Orgânica, Lei Complementar nº 101 e orientações do Tribunal de Contas do Estado;
- e) Abrangência e atuação da UCCI;
- f) Padronização e organização de documentos; e
- g) Modelagem de processos e rotinas de trabalho.

O ambiente de controle estabelecido pelo município desde a sua concepção legal, opta por um modelo centralizado, através de uma Unidade Central de Controle Interno, composta atualmente por apenas um servidor público ocupante do cargo de Agente de Controle Interno. Nesse aspecto, observa-se que em alguns casos as fragilidades dos SCI têm ligação com o mau funcionamento do órgão central dos sistemas de controle interno, sem possuir as condições mínimas de funcionamento, não há como esse sistema funcionar dentro dos padrões mínimos exigidos no modelo do COSO (SILVA, 2017).

É conveniente salientar que na literatura não existe um padrão que sirva para estruturar os controles internos nos municípios, voltados para o alcance da eficiência e eficácia nos procedimentos operacionais (ARAÚJO, 2016). Em tese, essa opção institucional mais objetiva e enxuta seria uma facilidade ao monitoramento, execução e padronização das atividades de controle. A consequência imediata da inexistência de implantação de atividades de controle, sejam manuais ou com o uso da tecnologia, é o descontrole (SILVA, 2017). Todavia, isso não foi observado nas OB 01, 02, 03, 04, 06, 09, 10, 14, 15, 16, 24 e 25. Pelo contrário, a estrutura centralizada dificultou o monitoramento, a execução e a padronização das atividades.

Nesse sentido verificou-se nas OB 01, 02, 06, 15, 16, 24 e 25 que o monitoramento esbarra nas questões de pessoalidade envolvidas, ao passo que a execução fica limitada à uma única pessoa, enquanto que a padronização depende desse esforço e da qualificação da UCCI, o que nem sempre é viável. Essa perspectiva é corroborada por E6, o qual: “Hoje o controle

interno se confunde numa só pessoa que é o agente de controle interno, não tem pessoas que dão suporte para as atividades do controle” E6 – [00:10:54.14].

As atividades de controle no município são realizadas pela UCCI, por comissões especiais e pelas Secretarias de Governo. Nessa seara, a responsabilidade pela operacionalização dos controles internos e fiscalização pelos atos praticados por outras unidades administrativas que façam parte do processo administrativo é de cada unidade administrativa e, conseqüentemente, de sua chefia imediata, de acordo com a Lei Municipal nº 636/2013. Além disso, observou-se a existência de atividades com o controle regulamentado conforme Quadro 24. Por outro lado, as demais atividades não possuem controles formais.

Quadro 24 – Atividades de controle regulamentadas

Tipo	Legislação Municipal	Itens regulamentados	R	M	S	F	A	I
Contábeis	Decreto nº 003/2017	Procedimento de aquisição de materiais e prestação de serviços	X	X				
	Decreto nº 006/2017	Processo de empenho	X		X			
	Decreto nº 024/2012	Controle patrimonial	X	X	X	X	X	X
	Decreto nº 120/2018	Avaliação e depreciação de bens		X		X	X	X
	Decreto nº 030/2015	Ordem cronológica dos pagamentos à fornecedores.	X			X		X
Normativos/Conformidade	Decreto nº 007/2017	Estrutura das comissões municipais	X					X
	Decreto nº 050/2017	Termos de colaboração e de fomento e o acordo de cooperação entre a administração pública e organizações da sociedade civil	X					
	Decreto nº 056/2017	Eleição de diretores escolares	X	X				
	Decreto nº 174/2018	Responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública municipal.	X		X			
	Lei 425/2007	Prestação de Contas	X		X			
	Decreto nº 127/2018	Concursos públicos	X			X		X
Operacionais	Decreto nº 017/2013	Sistema de registro de preços	X					X
	Decreto nº 021/2018	Uso da internet e ativos de TI	X	X	X			
	Decreto nº 031/2017	Atribuição das comissões municipais	X					
	Decreto nº 032/2017	Uso do ginásio de esportes	X		X			
	Decreto nº 042/2012	Entrega de equipamentos de proteção individual	X	X				
	INC nº 001/2015	Manual de bordo dos veículos	X	X	X			X
	INC nº 002/2015	Controle de ponto	X	X	X	X	X	X
	INC nº 001/2014	Controle de diárias.	X	X	X	X	X	X
Legenda INC – Instrução Normativa de Controle R – Definição de responsabilidades M – Existência de manual, modelos ou padrões S – Existência de sanções pelo descumprimento F – Existência de efetiva fiscalização por controle externo A – Existência de acompanhamento rotineiro pela UCCI I – Controle efetivamente observado na organização.								

Fonte: Sistema de legislação municipal, disponível em <https://leismunicipais.com.br/prefeitura/rs/dilermando-de-aguiar>, acesso em 30 mai 2019.

Apesar do rol das atividades de controle que estão regulamentadas contemplarem aspectos contábeis, operacionais e de conformidade, observou-se a tímida participação da UCCI na instituição de novas regulamentações e no acompanhamento rotineiro das regulamentações já implantadas. Ressalta-se que nesse ponto a LM 636/2013 concedeu autonomia à UCCI para a edição de Instruções Normativas de Controle. Apesar da conjuntura permitir regulamentações, essa atividade foi incipiente, relata E6:

Eu não vi até hoje uma instrução normativa gerada pelo controle interno, eu não vi um documento que te dê condições de regramento através de instruções, não há isso, não há atuação do controle interno nesse aspecto. E6 – [00:10:16.26]

Esses dados reforçam a ideia que esse escopo de controle centralizado, escolhido pelo município, acaba voltado para o atendimento de questões externas à organização, as quais possam gerar algum tipo de sanção ao gestor ou perda de receitas financiadas pelo estado e união. Durante a aplicação dos instrumentos de pesquisa, observou-se que a linha de atuação da UCCI consiste na apuração de denúncias encaminhadas pelo TCE-RS, a alimentação de sistemas informatizados exigidos por esse tribunal, o acompanhamento de processos de contas do Prefeito e a resolução de problemas administrativos que possam ter reflexo nas contas do gestor, principalmente os decorrentes de pedido de informações realizados pelo Poder Legislativo ou pelos órgãos de controle social. A adoção de tal sistemática também foi encontrada em contextos semelhantes nos municípios catarinenses e paraibanos (RONCALIO, 2009; ARAÚJO ET. AL. 2016b)

Essa proximidade em relação ao gestor é relatada por E1: “geralmente o controle interno despacha documentação quando precisa fazer adequações para o gabinete do prefeito[...]. Algumas vezes ela encaminha direto para os setores mas depende da gravidade, a UCCI passa primeiro para o conhecimento do prefeito” E1 – [00:28:36.12]. Por outro lado, a grande parte das atividades de controle existentes são realizadas pelas Secretarias de Governo ou por Comissões Especiais. Esses controles realizados pelas Secretarias, na maioria das vezes é auxiliado por ferramentas eletrônicas, conforme observam E3, E5 e E6:

Tecnologia sim, na parte que envolvem os sistemas, até porque foi trocado o sistema pra tentar melhorar. E3 – [00:37:56.15]

Não controlam nada, só os controles do sistema, os controles para compras, tributação [...] no geral ninguém controla quando vai vencer um contrato, quando vai vencer um estimativo de empenho, nada, não tem controle de nada [...] Só via sistema. E5 – [00:04:41.03]

Ferramentas eu acho que teve um bom investimento, porém está subutilizado pelos gestores. E6 – [00:41:47.10]

Os controles realizados pelas comissões internas, previstas na LM 755/2013 e regulamentadas pelos Decretos Municipais nº 007 de 31 de janeiro de 2017 e 031 de 22 de maio de 2017 visam suprir a demanda nas áreas em que a UCCI não consegue atender, mas que são importantes para a gestão. Essas áreas estão dispostas no Quadro 25.

Quadro 25 – Organização das comissões internas

Comissão	Controles administrativos	Estrutura
Comissão Permanente de Licitações	Controle, gestão e guarda dos documentos relativos ao processo de despesa pública.	03 membros titulares (sendo no mínimo 02 de provimento efetivo) e 03 suplentes. 01 dos membros titulares é escolhido pelo Prefeito para presidir a Comissão.
Comissão de Avaliação de Estágios Probatórios	Controle, gestão e guarda dos documentos relativos ao estágio probatório.	03 membros titulares e 03 suplentes. Os membros deverão se servidores de provimento efetivo. 01 dos membros titulares é escolhido pelo Prefeito para presidir a Comissão.
Comissão de Sindicância, Processo Administrativo e Inativações	Controle, gestão e guarda dos documentos relativos à sindicâncias, processos administrativos e inativações.	
Comissão de Inventário, Fiscalização, Avaliação e Junta do Serviço Militar	Inventários permanentes e periódicos.	
Comissão para Acompanhamento e Fiscalização da Frota de Veículos	Manutenção; documentos dos veículos e máquinas; CNH motoristas, operadores e mecânico; treinamentos e multas de trânsito.	

Fontes: Lei Municipal nº 755/2017, Decretos Municipais nº 007/2017 e 031/2017.

Como destaques positivos das atividades de controle, podem ser citados os controles de registro de ponto, patrimonial e de diárias. Esses controles são geridos pela Unidade Central de Controle Interno, pela Comissão de Inventário, Fiscalização, Avaliação e Junta do Serviço Militar e pela Secretaria de Fazenda, respectivamente. Esses controles que se destacaram possuem alto grau de aceitação cultural, foram instituídos de forma perene, sem inconstâncias, são estimulados pelos gestores, cobrados pelos responsáveis e regulamentados intenamente.

Por outro lado, o controle de frotas, destacou-se negativamente, mesmo existindo a adequada regulamentação e padronização de informações. Sendo verificado que a ausência de fiscalização, a forma de implementação e a não aceitação cultural contribuíram para que essa ferramenta não fosse efetiva. Isso denota uma fragilidade da organização, haja vista a relevância de recursos financeiros investidos na aquisição de máquinas e veículos, manutenção da frota e consumo de combustível.

Dessa forma, foi observado que a Comissão de Controle de Frotas não executa as atividades mínimas na instituição de mecanismos de acompanhamento da situação. Os fatores de influência no sucesso ou fracasso desses controles são descritos no Quadro 26.

Quadro 26 – Fatores de efetividade de atividades de controle específicas

Controle (Responsável)	Forma	Fatores de Sucesso/Fracasso
Ponto Eletrônico (UCCI)	Híbrida, com atividades de controle e coleta realizadas pelo Setor de RH, e individualmente através do registro diário. É operacionalizado através de biometria em equipamentos eletrônicos instalados nos setores.	<ul style="list-style-type: none"> - Definição de responsabilidades/sanções; - Existência de regulamentação; - Padronização de procedimentos; - Efetivo acompanhamento dos responsáveis;
Patrimônio (comissão especial)	Híbrida, com atividades de inventário realizadas por comissão, pelo controle e registro realizado por servidor especialmente designado e individualmente através do controle de carga patrimonial. Utiliza documentos físicos e sistema eletrônico para o controle.	<ul style="list-style-type: none"> - Institucionalização do controle como política administrativa; - Aceitação na cultura corporativa; - Comprometimento dos servidores;
Diárias (Secretaria Municipal da Fazenda)	Híbrida, com atividades de controle realizadas pelo Setor de Contabilidade, e individualmente através da prestação de contas. É operacionalizado através da conferência dos documentos probatórios e lançamento nos softwares de gestão.	<ul style="list-style-type: none"> - Existência de servidor designado para o registro do controle; - Uso de meios eletrônicos.
Controle de Frotas (comissão especial)	Híbrida, com atividades de controle realizadas por comissão e individualmente pelo registro no diário de bordo pelo condutor. Utiliza documentos físicos, sendo o principal o diário de bordo.	<ul style="list-style-type: none"> - Não aplicação de sanções; - Não acompanhamento pelos responsáveis e pela UCCI; - Inexistência de servidor designado para o registro do controle; - Uso de meios físicos.

Fontes: Legislação municipal, entrevistas e observação sistemática.

Os procedimentos de avaliação, monitoramento e desenvolvimento do SCI conforme relatado por E1, E3 e E6 são inexistentes. Essa falta de supervisão segundo os entrevistados ocorre em virtude da falta de tempo, de estrutura, de vontade política e de cobrança pelos controles externo e social. Além disso, foi observado nas OB 16, 23, 24 e 25 que a organização não desenvolve avaliações contínuas para se certificar-se da presença e do funcionamento dos controles internos. Nessa perspectiva de monitoramento, Araújo (2016), verificou que poucos relatórios apresentaram informações referente a avaliação de seus SCI, fato que contribuiu para que não houvesse uma padronização e monitoramento naqueles municípios.

As causas para a ausência de atividades de monitoramento segundo Silva (2017) são: a inexistência de identificação dos pontos de controle dos processos de trabalhos que não são mapeados; a inexistência de normativos enfatizando que a responsabilidade por essa atividade

é dos gerentes; a inexistência de plano de avaliação dos SCI pela Controladoria; a falta de reuniões com os agentes administrativos e com os chefes de setores para avaliar os controles internos; a ausência de estímulos para que os servidores identifiquem os pontos fracos nos controles internos e façam os relatos para as correções; e a falta de um plano de monitoramento estabelecido pela Controladoria.

Essa conjuntura preocupa E6: “Por não ter eu acho altamente prejudicial, se tu não tem a avaliação do teu desempenho, como é que tu vai saber se está trabalhando da maneira correta, como você vai saber se aquilo que está implementando está adequado?” E6 [00:02:08.00].

Quanto o monitoramento do desempenho organizacional em relação às metas e indicadores identificados nos objetivos e planos, na OB18 verificou-se o descumprimento da Lei de Diretrizes Orçamentárias que fixa em 31 de janeiro do ano seguinte o prazo para a disponibilização da avaliação dos programas de governo. Também preocupa o fato da UCCI não observar o cumprimento da Lei Orgânica Municipal que prevê

A Câmara e a Prefeitura 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 do Município;

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 Municipal bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. (art. 51 da Lei Orgânica Municipal)

Não obstante, os entrevistados apresentaram suas perspectivas de como o controle interno poderia ser melhorado, são elas: cobrança pelo Gabinete do Prefeito, auto avaliação pela UCCI, através da solicitação de relatórios periódico e pelo TCE-RS.

4.2.6 Avaliação de Riscos

O último tópico analisado no presente estudo trata da avaliação de riscos e sua relação com o sistema de controle interno utilizado no município. Inicialmente ressalta-se que a palavra “risco” não é encontrada nas leis municipais nº 636/2013, nº 637/2013 e Resolução nº 936/2012 do TCE-RS, que regulam o sistema de controle interno municipal, o cargo de Agente de Controle Interno e as diretrizes para a estruturação dos controles internos municipais, respectivamente.

De fato, causa estranheza a legislação omitir o componente risco, tão debatido no COSO e na literatura contemporânea de controle. Porém, ao levantar a legislação de

Dilermando de Aguiar, verificou-se que a palavra “risco” estava presente apenas nas leis de diretrizes orçamentárias, leis de saúde, leis ambientais e leis de benefícios sociais. Nesses casos a palavra “risco” é associada aos “riscos fiscais”, “risco epidemiológico”, “riscos ambientais” e “situação de risco”. Com base nessa semântica, nas entrevistas e na pesquisa documental, observou-se que em âmbito municipal os riscos mais evidenciados foram:

- a) Riscos fiscais – decorrentes da queda da arrecadação e subdimensionamento de projetos;
- b) Riscos ambientais – decorrentes de eventos climáticos que afetem a produção agrícola;
- c) Riscos de saúde pública – decorrentes de surto endêmico;
- d) Riscos sociais – decorrentes de situação de vulnerabilidade social, insegurança alimentar e precariedade habitacional;
- e) Riscos jurídicos – decorrentes de ações fora do controle administrativo.

Apesar da existência desses riscos, a administração não faz uma análise para gerenciá-los, afirma E6: “Não é feita esta análise, mas poderia ser feita e com resultados, ter uma boa agilidade e com risco calculado, eu acho que poderia minimizar bastante esse risco, e aí vai desde de tu ter um mecanismo formal que estabeleça as responsabilidades pra tu poder cobrar.” E6 – [01:17:45.21]. Verificou-se que sequer a avaliação do PPA, principal instrumento de planejamento da prefeitura, é objeto de avaliação, como essa observação pode-se inferir também que os demais riscos inerentes à execução das políticas públicas não são avaliados formalmente, essa complexidade é relatada nas entrevistas:

A questão do próprio PPA de tu avaliar na câmara, não é feito, isso não é uma coisa do gestor atual, isso não é feito porque ninguém cobra e porque os agentes políticos desconhecem, os próprios vereadores que são os fiscalizadores do poder executivo talvez nem saibam que isso exista, o órgão que é fiscalizador direto das Prefeituras de controle externo que é o tribunal não cobra, o próprio controle interno que tem condições específicas de fazer esse tipo de cobrança não cobra, há uma falta de ação nos controles, há uma inércia [...] E6 – [00:20:26.28]

Por outro lado, verificou-se nas OB 17, 18, 19, 23 e 25 que a identificação de riscos ocorre de forma informal e segundo E3: “Pode até identificar, mas não no papel. [...] Até identifica, sabe o que pode ser feito mas arrisca mesmo assim fazer coisa, pra depois se acontecer o risco aí tentar corrigir. Acho que ter um plano de contingências é outro nível.” E3 – [00:26:43.18]. Essa tese é corroborada por Araújo (2016), o qual explica que ao mesmo tempo em que os municípios avaliam o risco, não desenvolvem procedimentos de controle, como resposta para seu controle.

Nesse aspecto, a única exceção é o anexo de riscos fiscais ressalta E6, todavia, segundo o entrevistado essa mensuração ocorre apenas para cumprir formalidades legais. Contudo, o entrevistado manifesta sua preocupação com esse planejamento:

Eu te diria que o anexo de riscos fiscais é elaborado na contabilidade, o ideal seria num setor de planejamento, mas recai na contabilidade que tem os dados. Se estabelece um percentual da receita corrente líquida, usualmente se busca de 2 à 3% da receita corrente líquida. Tu não avalia as condições do teu município, tu não avalia teu histórico passado e também não avalia de uma forma mais técnica. Nos riscos tu deveria um integração muito forte com a procuradoria jurídica. E6 – [00:12:52.27]

Devido a análise de riscos não ser uma pauta de destaque, a resposta aos riscos também fica limitada, entendem E3 e E6. Segundo esses entrevistados no caso da ocorrência de riscos fiscais no município, a resposta seria tardia e desorganizada. Além disso, E6 ressalta que geralmente na elaboração da LDO, existe um mecanismo legal que permite consumir 1/12 mensalmente da reserva de contingência para novos projetos, ou seja, a medida em que o ano vai passando a quantidade de recursos orçamentários disponíveis para a resposta aos riscos vai diminuindo. Essa conjuntura, aliada a ausência de reservas financeiras, mapeamento de riscos e planos contingenciais expõe a fragilidade do sistema de controle interno, o qual fica vulnerável a eventualidades.

Quando indagados acerca da influência da avaliação de riscos sobre o sistema de controle interno, os entrevistados E1, E2, E3 e E6 possuem percepções complementares: “Previne que saiam errados os projetos, nem só os projetos, tudo o que for lei, tem que ser revisado antes de fazer.” E1 [00:06:51.22]; “eu digo que seria interessante o controle interno sempre participar antes de qualquer projeto, de qualquer coisa, o controle interno fazer parte para inclusive avaliar os riscos” E2 [00:11:08.01]; “Eu não sei o quanto influenciaria no controle porque depende da pessoa que está ali, porque não adianta eu identificar o risco e continuar fazendo, sabe.” E3 [00:32:35.07]; “O pessoal não tem avaliação efetiva, é só para cumprir tabela. [...] Tu monta um anexo de riscos porque a legislação te exige, agora efetivamente, não há um acompanhamento efetivo se aquilo foi suficiente” E6 [00:24:32.21].

Outras questões relacionadas à cultura organizacional diminuem a sensação de riscos e o eventual potencial para a fraude. Fato esse que merece atenção, pois segundo Albelo (2007) 63% das fraudes são originadas pela falta de controles internos, sendo 51% dos casos de fraude detectados pelo SCI de cada setor. Para Coutinho e Silva, Abreu e Couto (2017) a recente evolução dos SCI pode contribuir para a prevenção de falhas, fraudes e corrupção na gestão pública, através da aplicação gestão de risco e monitoramento das atividades

desenvolvidas pelos agentes públicos. Contudo, os entrevistados entendem que as questões de pessoalidade implicam em um dilema moral a desconfiança da honestidade dos colegas, fazendo com que esse assunto não seja abordado diretamente pelo SCI.

4.3 SÍNTESE DOS RESULTADOS

As discussões contidas no Capítulo 4 trataram das categorias de análise: Organização do Sistema de Controle Interno; Cumprimento das Finalidades Legais; Cultura, Capacidade e Propósitos Organizacionais; Sistemas Informacionais e Comunicacionais; Ambiente, Atividades e Monitoramento do Controle; e Avaliação de Riscos. Nesse aspecto a relação entre os resultados e os objetivos específicos do trabalho estão descritos no Quadro 27.

Quadro 27 – Relação dos objetivos específicos e resultados

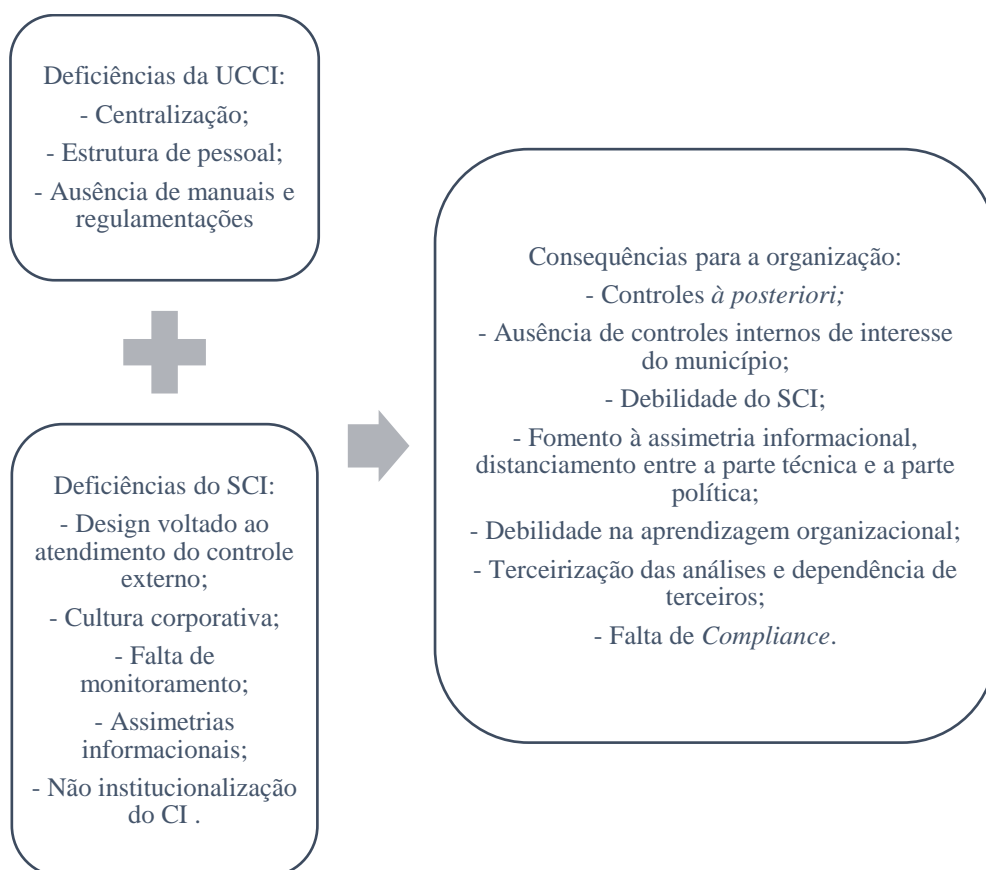
Objetivo	Resultados
Compreender o funcionamento do sistema de controle interno da organização estudada	<ul style="list-style-type: none"> - A organização do SCI é voltada a partir de uma perspectiva e necessidade exógena, principalmente decorrente da atuação do TCE-RS; - O Ambiente de controle é centralizado, com o auxílio indireto das secretarias de governo e de comissões específicas. Além disso, a forma de condução de trabalho da UCCI ocorrer na maioria das vezes <i>à posteriori</i> aliado a inércia desse setor em expedir Instruções Normativas de Controle (apesar de ter autonomia para tal) produzem agravam a precariedade do SCI; - O CI não possui de monitoramento, acompanhamento e desenvolvimento do controle interno.
Verificar a estrutura teórica e a legislação em vigor sobre o controle interno municipal	<ul style="list-style-type: none"> - Cumprimento parcial das finalidades legais, especialmente nos aspectos exigidos e fiscalizados pelo TCE-RS ou por órgãos com poder de distribuição de recursos ou aplicação de sanções ao município.
Discutir as estruturas e práticas realizadas em relação à estrutura teórica e legislação em vigor	<ul style="list-style-type: none"> - Cultura organizacional pautada em aspectos políticos e pessoais, em detrimento à institucionalização da cultura de controle; - Capacidade institucional limitada com a desqualificação do quadro de pessoal, ausência de aprendizagem organizacional, terceirização do conhecimento e das análises, concentração informacional; - Fragilidade no estabelecimento dos propósitos organizacionais, bem como a divulgação dos mesmos, principalmente no que tange os servidores de caráter efetivo; - Atividades de controle sem: regulação, fiscalização, responsável e utilização de meios eletrônicos. - Ausência da avaliação de riscos.
Identificar as informações produzidas pelo sistema de controle interno.	Deficiências nos sistemas de informações e comunicações, evidenciados pela intempestividade, falta de clareza, indefinição de fluxos, geração, utilização e arquivamento de informações e documentos. Fato agravado pela ausência de reguamentos para esta área e ausência de ferramentas de gestão documental, arquivos e protocolo.

Fontes: Legislação municipal, entrevistas e observação sistemática.

Quanto à organização do Sistema de Controle interno, verificou-se que o mesmo está centralizado na UCCI, unidade a qual conta com apenas um servidor, ocupante do cargo de Agente de Controle Interno – ACI. Verificou-se também que as atribuições do ACI são mais restritas que as atribuições da UCCI, infere-se então que esse desenho atualmente executado não comporta as atividades exigidas na LM 636/2013.

Como pontos fortes a UCCI possui autonomia para a regulamentação, poderes e garantias para o exercício do controle, boa estrutura de softwares de gestão e assessorias técnicas especializadas, por outro lado, a centralização dos controles, a falta de pessoal e ausência de manualização de setores/procedimentos são seus pontos fracos. Essa opção institucional em centralizar a estrutura de controle na UCCI acaba refletindo no Sistema de Controle Interno como um todo, conforme Figura 13.

Figura 13 – Estrutura do SCI e suas consequências



Fonte: Sistema de legislação municipal.

Todavia, mesmo com esse desenho centralizado, verificou-se que na prática ainda existem controles realizados pelas secretarias de governo e por comissões específicas. Esse arranjo institucional de controles suplementares surgiu da necessidade de atender situações governamentais específicas, contudo, esse desenho possui os mesmos problemas que a unidade central.

Essa conjuntura até o momento apresentada, também impacta no *compliance* da instituição, pois a mesma está alinhada apenas e em parte com o cumprimento das exigências específicas do TCE-RS em detrimento aos demais aspectos legais. Os principais aspectos do não atendimento à legislação específica de controle está voltado ao *design* do SCI ser voltado ao atendimento do TCE-RS, ao conflito de interesses entre o cumprimento legal e a conveniência político-administrativa e a falta de monitoramento do CI, em especial da UCCI.

Nesse aspecto é conveniente mencionar que a UCCI possui autonomia e empoderamento legal para legislar e implantar controles, porém não faz uso dessas prerrogativas, fato comprovado pelo baixo número de Instruções Normativas de Controle publicadas até hoje.

Sob a perspectiva da cultura organizacional foram verificados três principais itens: a existência de padrões comportamentais dos servidores, o hiato entre servidores de provimento efetivo (de carreira) e de provimento temporário (comissionados e cargos políticos), e o conflito de interesses entre as questões político-administrativas e o funcionamento dos controles.

Essa dimensão cultural, apesar de ser de difícil mensuração, ajuda a explicar aspectos comportamentais que influenciam o Sistema de Controle Interno: Insegurança, falta de autonomia dos setores, o comprometimento estar vinculado apenas as questões políticas, ausência com o sentimento de identificação com a organização, afastamento da UCCI das atividades operacionais, comunicação interna deficiente, fuga das responsabilidades e pessoalização das atividades de controle.

Nessa colenda, a estrutura organizacional, seus aspectos culturais, legais e informacionais influenciam na capacidade da organização em instituir, manter e desenvolver seus controles internos.

Essa baixa capacidade organizacional, aliada a falta de clareza nos estabelecimento de propósitos, acompanhamento/monitoramento/desenvolvimento do SCI e ausência da avaliação de riscos, formam um cenário prejudicial ao exercício das atividades e práticas de controle.

Os resultados finais da pesquisa referem-se aos sistemas de informação, atividades de controle e avaliação de riscos. Quanto aos sistemas de informação, percebe-se que o município possui uma boa estrutura tecnológica instalada, especialmente no que se refere aos softwares de gestão. Contudo, ferramentas de gestão documental, protocolo e arquivos estão defasados em termos tecnológicos, operacionais, regulamentares e administrativos.

No quesito informacional, percebe-se que a força institucional está voltada a alimentação/operacionalização de sistemas de informações de terceiros, em especial o TCE-RS ou órgãos que possuam a capacidade de liberar recursos ou aplicar sanções ao município. Esse aspecto aliado à ausência de ações na área da informação, implica na precariedade de informações gerenciais, dificuldades comunicacionais, intempestividade dos processos, dependência de terceiros na análise de dados, concentração informacional e consequentemente o aumento das assimetrias informacionais.

Sob a perspectiva das atividades de controle, verificou-se que o escopo do SCI voltado à terceiros, a falta de acompanhamento/monitoramento/desenvolvimento dos controles, o afastamento de UCCI, a falta de manualização e informatização de procedimentos e a falta de cobrança pelo TCE-RS e pelos gestores, fragilizam todas as atividades de controle. Nesse aspecto, observou-se que apenas os controles patrimoniais, de diárias e de controle do ponto dos servidores estão consolidados de forma minimamente organizada.

A avaliação de riscos por sua vez, não consta sequer na legislação, fato que contribui de maneira decisiva para sua inobservância pelo município. Por outro lado, também observa-se que não são avaliadas as metas do Plano Plurianual, o que contribui para a falta de parâmetros da organização e para o estabelecimento de *benchmarks*, itens sem os quais fica praticamente impossível saber os riscos ao atendimento dos objetivos organizacionais.

5 CONCLUSÃO

Este estudo versou sobre as práticas de controle interno adotadas em Dilermando de Aguiar-RS e a estrutura conceitual constituída, especialmente no tocante aos aspectos teóricos e legais. As discussões e análises foram baseadas nas informações produzidas a partir do ano de 2012, data na qual as diretrizes a serem observadas na estruturação e funcionamento dos sistemas de controle interno municipais passaram a ter regulamentação específica do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul por meio da Resolução nº 936/2012.

Foi evidenciado que apesar de ter implantado um sistema controle interno observando as diretrizes do TCE-RS, o município não conseguiu traduzir essa estrutura em melhorias administrativas ou operacionais, bem como em seus indicadores fiscais e sociais. Esse fato, associado a falta de um modelo específico de controle interno municipal tanto em termos regulatórios como em termos teóricos justificaram a realização do presente trabalho. Assim, foram estabelecidos objetivos específicos, no propósito de contribuir para a resposta do problema de pesquisa: compreender o funcionamento do sistema de controle interno da organização estudada; verificar a estrutura teórica e a legislação em vigor sobre o controle interno municipal; discutir as estruturas e práticas realizadas em relação à estrutura teórica e legislação em vigor; e identificar as informações produzidas pelo sistema de controle interno.

Quanto ao funcionamento do sistema de controle interno o presente trabalho verificou que não existe no município um sistema, através de um conjunto de unidades articuladas, procedimentos regulamentados e ações voltadas ao desempenho organizacional como prevê a teoria e a legislação. No caso estudado identificou-se que o controle interno não funciona de forma sistêmica, planejada ou institucionalizada, mas sim de forma esparsa e difusa.

A operacionalização do controle interno em Dilermando de Aguiar ocorre através de uma Unidade Central, cuja prioridade é o atendimento das demandas realizadas pelo TCE-RS e em segundo plano a defesa dos interesses político-administrativos da alta gestão. O município complementarmente executa controles internos específicos através de comissões específicas ou das próprias secretarias de governo, porém, sem a sinergia, orientação, supervisão, inteligência e planejamento necessários.

Dessa forma, conclui-se que o *design* do SCI é prioritariamente voltado ao atendimento das necessidades exógenas ou para a proteção da alta gestão em detrimento as necessidades endógenas e a institucionalização dos controles. Assim, a necessidade do município remodelar seu sistema de controle interno é outro aspecto verificado por esta

dissertação, sendo as deficiências apresentadas por este estudo um possível ponto de partida para essa reestruturação.

Em relação à estrutura teórica e a legislação em vigor foi verificado que não existe modelo teórico de controle específico para a administração pública municipal. Também foi verificado que a legislação de controle municipal está alicerçada principalmente na CF, Leis Federais 4320/64 e 101/00, Resolução CFC 1135/2008, Resolução TCE-RS 936/2012 e Leis Municipais nº 636/2013 e 637/2013.

Nessa perspectiva, a escolha dos modelos COSO, CoCo e *Organizational Management Control System* auxiliam na organização teórica, porém possuem uma série de limitações. Assim, os resultados do trabalho não podem ser classificados quantitativamente em relação ao atendimento de quaisquer padrões dos *frameworks* utilizados, porém, cada uma dessas estruturas contribuiu para o entendimento qualitativo do caso estudado. Este fato que reforça a tese que é difícil adotar de uma estrutura padrão, sobretudo internacional, sem a observância das peculiaridades locais.

Sob a ótica teórica conclui-se que para entender o caso, a estrutura do COSO precisou ser complementada pelo CoCo e o *Organizational Management Control System* já que essas duas últimas forneceram perspectivas complementares, especialmente quanto ao aspecto humano da organização. Também se verifica a assertiva do projeto de pesquisa em não contemplar os *frameworks* que possuíam como principal aspecto a análise de riscos, pois a conjuntura do caso estudado limitaria a sua utilização.

Sob a ótica do cumprimento da legislação relativa ao controle interno conclui-se que o município prioriza o atendimento das normas exigidas e fiscalizadas pelo TCE-RS ou aquelas que possam implicar em sanções para alta gestão ou bloqueio de recursos. Isso permite inferir que de modo geral o controle interno municipal não está alinhado com as concepções teóricas e legais.

Referente às estruturas e as práticas realizadas em relação à estrutura teórica e legislação em vigor conclui-se que a modelagem de construção do CI municipal a partir de uma necessidade prioritariamente exógena (TCE-RS) em detrimento a estruturação endógena relativa à organização, normatização, comunicação, propósitos organizacionais, prevenção, aprendizagem organizacional e gestão de riscos prejudicou o município no atendimento dos objetivos primordiais do controle, implicando na precarização de estruturas e processos, sendo a consequência mais grave o caráter de *à posteriori* das atividades de controle.

Ainda no aspecto de estruturas e práticas verificou-se que o controle interno não é avaliado, acompanhado ou desenvolvido, o que dificulta a verificação da efetividade desse

política de controle. Nesse mesmo aspecto a eficácia dos controles não pode ser mensurada, haja vista o não estabelecimento e comunicação clara dos objetivos organizacionais. Em relação aos objetivos do CI nos quesitos operacional, divulgação e conformidade, conclui-se que a atuação do controle interno foi limitada em virtude dos principais fatores: cultura organizacional pautada em aspectos políticos e pessoais; falta de avaliação, supervisão e desenvolvimento do CI; limitação da capacidade organizacional; deficiências nos sistemas de informação e comunicação; centralização do controle na UCCI, precariedade nos procedimentos de controle e ausência da avaliação de riscos.

Em relação às necessidades informacionais dos *stakeholders* que podem ser produzidas pelo sistema de controle interno, conclui-se que o amplo aparato organizacional instalado atende a necessidade dos órgãos de controle, em especial o TCE-RS. Em âmbito interno, conclui-se que o sistema de informações é precário e não atende as necessidades dos *stakeholders*, principalmente em decorrência da intempestividade, falta de clareza, indefinição de fluxos, geração, utilização e arquivamento de informações e documentos. Assim, pode se inferir que medidas como a elaboração de regulamentos, a aquisição e treinamento em ferramentas de gestão documental, arquivos e protocolo são os meios mais adequados ao atendimento das necessidades informacionais de controle interno.

Dessa forma o atendimento dos objetivos específicos até o momento descritos, contribuíram para atender o objetivo geral de explicitar como estão estruturadas as práticas do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal de Dilermando de Aguiar – RS em relação à estrutura teórica e a legislação em vigor. Assim, conclui-se que as práticas de controle interno do Poder Executivo Municipal de Dilermando de Aguiar – RS não estão organizada sob a forma de sistema e que a modelagem do controle interno municipal implica no inócuo atendimento aos aspectos teóricos e legais.

O presente trabalho teve uma série de limitações, sendo as mais relevantes as decorrentes do modelo de pesquisa escolhido (estudo de caso), ausência de teoria específica e diretamente aplicável, ausência de estudos consistentes realizados no estado do Rio Grande do Sul, em circunstâncias análogas e a escolha da abordagem total do SCI. Quanto ao último item, a escolha de qualquer uma das seis categorias verificadas na pós-categorização seriam suficientes para uma discussão mais aprofundada, tanto em nível empírico, quanto em nível teórico.

A contribuição desse trabalho para o meio acadêmico, está na exposição qualitativa de estruturas, procedimentos, fatores e consequências que influenciam na implantação e gestão de controles internos do caso estudado, podendo fornecer subsídios para a discussão em

outras organizações brasileiras. Esses subsídios podem estimular a realização de estudos análogos, permitindo que esses aspectos e fatores sejam discutidos em organizações semelhantes, para que em um futuro, utilizando sofisticação estatístico-quantitativa possa ser construído um modelo robusto de pesquisa. Sob a perspectiva externa é necessário que a academia produza estudos na tentativa de estabelecer uma modelagem de controle interno municipal, ou pelo menos estabeleça *benchmarks* ou confirme os fatores necessários para um bom SCI nos municípios brasileiros.

Buscou-se com o presente estudo o avanço no estudo do controle interno, item básico, mas primordial ao avanço da ciência, especialmente quanto à literatura contemporânea de avaliação de riscos e governança, temas importantes, mas inócuos sem o denso e consistente entendimento das perspectivas de controle.

Para futuros trabalhos, sugere-se que as categorias discutidas em conjunto no presente estudo, sejam verificadas isoladamente e com maior profundidade. Também seria interessante a realização de outros estudos de caso em municípios semelhantes no estado do Rio Grande do Sul para que sejam confrontados os achados com a presente pesquisa.

Por fim, destaca-se que esta pesquisa atingiu os propósitos estabelecidos e que seus resultados ajudaram a responder o problema proposto. Também espera-se que o estudo seja útil para a implantação de melhorias no município de Dilermando de Aguiar – RS e demais cidades brasileiras de pequeno porte.

REFERÊNCIAS

ABRAMO, C. Prevenção x punição para o controle do setor público. **Revista do Tribunal de Contas da União** ANO 35. NÚMERO 101. JULHO/SETEMBRO,2004. Disponível em <http://revista.tcu.gov.br/ojsp/index.php/RTCU/article/download/630/690> . Acesso em 18 mar. 2018.

ALBELO. L.(2007). **Controle Interno na Administração Pública Municipal: Um estudo de caso na Prefeitura de Panelas – PE**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco. 212 f. Recife – PE

ANTHONY, R. N. **Planning and Control Systems: Framework for Analysis**. Boston: Graduate School of Business Administration, Harvard University. 180 pp. ISBN 978-0-8758-4047-5, 1965.

ANTHONY, R.; DEARDEN, J. e BEDFORD, N. (1989), **Management Control Systems**, Irwin, Homewood, IL

ATLAS DO DESENVOLVIMENTO HUMANO NO BRASIL – 2013. Disponível em: http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/perfil/dilermando-de-aguiar_rs. Acesso em: 10 de mar. 2018.

ARAÚJO, D. **Um estudo referente às constatações em relatórios emitidos pelas unidades de controle interno de municípios brasileiros a partir das perspectivas do COSO II**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2015, 177 f., 2015.

ARAÚJO, D.; LIBONATI, J.; MIRANDA, L. e RAMOS F. (2016 b.) Unidades de Controle Interno dos Municípios Brasileiros: Análise sob a ótica do COSO II. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337 Blumenau, v. 12, n. 2, p. 39-58, abr./jun., 2016

AZEVEDO, T. **Investigação das características das controladorias no setor público: um estudo nas prefeituras pernambucanas**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife -PE, 2016. 212 f.

BABBIE, E. **The practice of social research**. 13th ed. Belmont, CA: Wadsworth, 2013.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 277 p., 2016.

BERRY, A.J., BROADBENT, J. AND OTLEY, D.T., **Management Control: Theories, Issues and Practices**, Macmillan, London, 1995.

BODDY, D. 2008. **Management: an introduction**. 4th ed. Harlow (UK): Pearson Education Limited. 728 pp. ISBN 978-0-273-71106-3

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 17 mar. 2018.

_____. Lei n. 13.460, de 26 de junho de 2017. Dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2017/lei/113460.htm>. Acesso em: 17 mar. 2018.

_____. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm Acesso em: 17 mar. 2018.

_____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 17 mar. 2018.

_____. Instituto Brasileiro de Geografia Estatística. **Regiões de Influência das Cidades**. Rio de Janeiro: IBGE, 2007.

BRINCKLOE, W.; COUGHLIN, M. **Managing Organizations**. (Encino, CA: Glencoe Press). p. 298, 1977.

BRYMAN, A. **Social research methods**. 3rd Ed. Oxford: Oxford University Press, 2008.

BULIGON, D. **O Controle interno na administração pública como instrumento de governança e governabilidade na gestão dos Municípios paranaenses**. Dissertação de Mestrado. Curitiba: UTFPR, 2012 245f. ;il., 2012.

CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS – CICA. **Criteria of Control Board: Guidance on control**. Canadá. ISBN 0-88800-436-1, 1995.

CAVALCANTE, D.; PETER, M.; MACHADO, M. **Organização dos Órgãos de Controle Interno Municipal no Estado do Ceará: um estudo na região metropolitana de Fortaleza**. Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo, v.4, n.1, p.24-43, 2011.

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

CHUA, W.F., LOWE, T. AND PUXTY, T. (Eds), **Critical Perspectives in Management Control**, Macmillan, Basingstoke, 1989.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 1.135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135. Acesso em 17 mar. 2018.

COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Controle Interno, Estrutura Integrada, Sumário Executivo**. Disponível em http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf acesso em 17 mar. 2018.

COSO (b), Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura e Gerenciamento de Riscos na Empresa – Integrated Framework: Application Techniques.** Disponível em <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf> acesso em 17 mar. 2018.

COUTINHO E SILVA, ABREU E COUTO. **Evolução do Controle Interno no Setor Público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016.** Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online), Rio de Janeiro, v. 22, n.2, p. 20 – p. 38, maio/ago., 2017. ISSN 1984-3291

CRUZ, F.; GLOCK, J. **Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DAVIS, M. BLASCHEK, J. **Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia.** 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo: jul/2006. Disponível em http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos62006/an_resumo.asp . Acesso em 18 mar. 2018.

DAWSON, S., **Analysing Organisations**, Macmillan, London, 1996.

DENZIN, N. K. **The research act: A theoretical introduction to sociological methods.** Chicago: Aldine Pub. Co. 1970.

DIAMOND, J. **The role of Internal Audit in Government Financial Management: An international perspective.** IMF Working Paper, Washington, WP/02/94, 35p, 2002. Disponível em: www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp0294.pdf . Acesso em 24 mar. 2018

DILERMANDO DE AGUIAR. **Lei Orgânica Municipal.** Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/a1/lei-organica-dilermando-de-aguiar-rs>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

_____. **Lei n. 342, de 22 de novembro de 2005.** Institui o sistema de controle interno no município de Dilermando de Aguiar e dá outras providências. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/a1/rs/d/dilermando-de-aguiar/lei-ordinaria/2005/35/342/lei-ordinaria-n-342-2005-institui-o-sistema-de-controle-interno-no-municipio-de-dilermando-de-aguiar-e-da-outras-providencias?q=342>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

_____. **Lei n. 425, de 19 de outubro de 2007.** Institui o regime de prestação de contas das entidades beneficiadas pelo município e dá outras providências. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/a1/rs/d/dilermando-de-aguiar/lei-ordinaria/2007/43/425/lei-ordinaria-n-425-2007-institui-o-regime-de-prestacao-de-contas-das-entidades-beneficiadas-pelo-municipio-e-da-outras-providencias?q=425>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

_____. **Lei n. 636, de 12 de julho de 2013.** Dispõe sobre a organização e da atuação do sistema de controle interno no município e dá outras providências. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/a1/rs/d/dilermando-de-aguiar/lei-ordinaria/2013/64/636/lei-ordinaria-n-636-2013-dispoe-sobre-a-organizacao-e-da-atuacao-do-sistema-de-controle-interno-no-municipio-e-da-outras-providencias?q=636>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

_____. **Lei n. 637, de 12 de julho de 2013.** Inclui o cargo de Agente de Controle Interno e exclui o cargo de Arquiteto no art. 5º e anexo I da lei 540. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/a1/rs/d/dilermando-de-aguiar/lei-ordinaria/2013/64/637/lei-ordinaria-n-637-2013-inclui-o-cargo-de-agente-de-controle-interno-e-extingue-o-cargo-de-arquiteto-no-artigo-5-e-anexo-i-da-lei-540?q=637>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

_____. **Lei n. 672, de 22 de maio de 2014.** Dispõe sobre a reforma administrativa do Poder Executivo de Dilermando de Aguiar e dá outras providências. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/a1/rs/d/dilermando-de-aguiar/lei-ordinaria/2014/68/672/lei-ordinaria-n-672-2014-dispoe-sobre-a-reforma-administrativa-do-poder-executivo-do-municipio-de-dilermando-de-aguiar-e-da-outras-providencias?q=672>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

_____. **Lei n. 755, de 13 de janeiro de 2017.** Altera a Lei Municipal nº 673 de 22 de maio de 2014 que altera o art. 18 da Lei Municipal nº 540/2010 que dispõe sobre o Plano de Carreira dos Funcionários Públicos Efetivos do Poder Executivo e dá outras providências. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/a1/rs/d/dilermando-de-aguiar/lei-ordinaria/2017/76/755/lei-ordinaria-n-755-2017-altera-a-lei-municipal-n-673-de-22-de-maio-de-2014-que-altera-o-art-18-da-lei-municipal-n-540-2010-que-dispoe-sobre-o-plano-de-carreira-dos-funcionarios-publicos-efetivos-do-poder-executivo-e-da-outras-providencias?q=755>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

_____. **Lei n. 756, de 30 de janeiro de 2017.** Altera a Lei Municipal nº 672 DE 22 DE MAIO DE 2014 que dispõe sobre a Reforma Administrativa do Poder Executivo do Município de Dilermando de Aguiar e dá outras providências. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/a1/rs/d/dilermando-de-aguiar/lei-ordinaria/2017/76/756/lei-ordinaria-n-756-2017-altera-a-lei-municipal-n-672-de-22-de-maio-de-2014-que-dispoe-sobre-a-reforma-administrativa-do-poder-executivo-do-municipio-de-dilermando-de-aguiar-e-da-outras-providencias?q=756>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

_____. **Lei n. 539, de 1º de setembro de 2010.** Dispõe sobre o Regime Jurídico Único dos Servidores Públicos do Município de Dilermando de Aguiar. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/a1/rs/d/dilermando-de-aguiar/lei-ordinaria/2010/54/539/lei-ordinaria-n-539-2010-dispoe-sobre-o-regime-juridico-unico-dos-servidores-publicos-do-municipio-de-dilermando-de-aguiar?q=539>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

_____. **Lei n. 540, de 1º de setembro de 2010.** Dispõe sobre o Plano de Carreira dos Servidores Públicos do Município de Dilermando de Aguiar. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/a1/rs/d/dilermando-de-aguiar/lei-ordinaria/2010/54/540/lei-ordinaria-n-540-2010-altera-o-art-5o-da-lei-municipal-no-540-de-1o-de-setembro-de-2010?q=540>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

_____. **Decreto n. 024, de 17 de julho de 2012.** Regulamenta o controle da movimentação dos bens patrimoniais móveis da administração pública direta do município.

_____. **Decreto n. 042, de 05 de dezembro de 2012.** Estabelece o modelo padrão de termo de responsabilidade e a ficha de entrega de EPI.

_____. **Decreto n. 017, de 10 de maio de 2013.** Regulamenta o Sistema de Registro de Preços, previsto no artigo 15 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, no Município de Dilermando de Aguiar e dá outras providências.

_____. **Decreto n. 030, de 11 de dezembro de 2015.** Dispõe sobre a observância da ordem cronológica de pagamentos.

_____. **Decreto n. 003, de 03 de janeiro de 2017.** Estabelece os procedimentos administrativos para a aquisição de materiais e prestação de serviços e dá outras providências.

_____. **Decreto n. 006, de 30 de janeiro de 2017.** Normatiza o processo de empenho no âmbito do Poder Executivo Municipal.

_____. **Decreto n. 007, de 31 de janeiro de 2017.** Regulamenta a Lei Municipal nº 755 de 13 de janeiro de 2017.

_____. **Decreto n. 031, de 22 de maio de 2017.** Regulamenta as atribuições das comissões previstas na Lei Municipal nº 755 de 13 de janeiro de 2017 e dá outras providências.

_____. **Decreto n. 032, de 23 de maio 2017.** Regulamenta a utilização e a permissão de uso do Ginásio Municipal de Escola Valentim Bastianello e dá outras providências.

_____. **Decreto n. 050, de 12 de setembro de 2017.** Regulamenta a aplicação da Lei Federal nº 13.019, de 31 de julho de 2014, com suas respectivas alterações, no Município de Dilermando de Aguiar, para o fim de dispor, em âmbito local, sobre os termos de colaboração e de fomento e o acordo de cooperação entre a administração pública e organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco.

_____. **Decreto n. 056, de 16 de outubro de 2017.** Regulamenta a Lei Municipal nº 573/2011 no que estabelece critérios para a nomeação de Diretores das escolas municipais de ensino.

_____. **Decreto n. 021, de 03 de abril de 2018.** Estabelece a política de uso da internet, ativos de informática e rede interna, no âmbito do Poder Executivo Municipal e dá outras providências.

_____. **Decreto n. 127, de 18 de outubro de 2018.** Institui o regulamento para a realização de concurso público no âmbito administração direta e indireta do Poder Executivo Municipal de Dilermando de Aguiar-RS

_____. **Decreto n. 174, de 12 de dezembro de 2018.** Regulamenta no âmbito do Poder Executivo Municipal a Lei Federal nº 12.846 de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública municipal e dá outras providências.

_____. Instrução Normativa de Controle Interno n. 001, de 20 de abril de 2015. **Diário de Bordo.**

_____. Instrução Normativa de Controle Interno n. 002, de 30 de novembro de 2015.
Controle de Ponto.

_____. Instrução Normativa de Controle Interno n. 001, de 25 de novembro de 2014.
Controle de Diárias.

DRUCKER, P. F. **Management: Tasks, Responsibilities, Practices.** (New York: Harper & Row. 1974). p. 497.

EILON, S. 1971. **Management Control.** Studies in Management. London: Macmillan Education. 217 pp. ISBN 978-1-349-01281-7.

EMMANUEL, C. R., OTLEY, D. T. e MERCHANT, K. A. **Accounting for Management Control.** Second Edition. London: Springer Science Business Media. 518 pp. ISBN 978-0-412-37480-7, 1990.

FAYOL, H. **General and Industrial Management.** London: Pitman. 110 pp.

FERNANDES, F.; HEINZMANN, L. e WIENHAGE, P. **Controles Internos: Comparativo entre estruturas padrão.** XIII SEMEAD, setembro de 2010. ISSN 2177-3866. 1949.

FINANCIAL MANAGEMENT CAPACITY BUILDING COMMITTEE – FMCBC. **Enhancing Management Involvement with Internal Control.** FMCBC Recommended Practices – 2005. Disponível em <https://www.nsmfc.ca/municipal-documents/483-enhancing-management-involvement-with-internal-control/file.html> Acesso em 29 mar. 2018.

FLICK, U. **Uma introdução à pesquisa qualitativa.** Porto Alegre: Bookman, 2004.

GERRING, J. *What is a case study, and what is it good for?* The American Political Science Review, 98 (2): 341–354, 2004.

GIL, A. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GILLHAM, B. **The Research Interview.** 1. ed. Londres, Continuum, 2000.

GIVEN, L. M. **The sage encyclopedia of qualitative research methods.** Thousand Oaks, CA Sage, 2008.

GOMES, G. (2007). Atuação do controle interno. In: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. **Ciclo de estudos de controle público da administração municipal.** 10. ed. Florianópolis-SC: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina / Instituto de Contas, 2007.

HAIR, J. F., BABIN, B., MONEY, A. H., & SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração.** Porto Alegre: Bookman, 2003.

HERATH, S. K. **A framework for management control research,** Journal of Management Development, Vol. 26 Issue: 9, pp.895-915, 2007.
<https://doi.org/10.1108/02621710710819366>.

HOPPER, T.M. e POWELL, A., Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. **The Journal of Management Studies**, Vol. 22 No. 5, pp. 429-65, 1985.

HSIEH, H., & SHANNON, S. E. Three approaches to qualitative content analysis. **Qualitative Health Research**, 15(9), 1277-1288, 2005.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA. **Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense**. IIA, July, 2015. Disponível em <https://www.coso.org/Documents/COSO-2015-3LOD.pdf>. Acesso em 30 mar. 2018.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Governance in the public sector: a governing body perspective**. IFAC, August, 2001. Disponível em: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>. Acesso em 15/04/2018.

_____. **Evaluating and Improving Internal Control in Organizations**.in Professional Accountants in Business Committee International Good Practice Guidance, IFAC, June, 2012.

INFORMATION SYSTEMS AUDIT AND CONTROL ASSOCIATION (ISACA). **Internal Control Using COBIT-5**. Disponível em <https://www.isaca.org/Knowledge-Center/Research/ResearchDeliverables/Pages/internal-control-using-cobit-5.aspx> 2016 Acesso em 15 mar. 2018.

INTERNATIONAL STANDARDS OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector**. 2004. Disponível em http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm. Acesso em 17 mar. 2018.

_____. (b). **ISSAI 3000** – Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI, 2004. Disponível em

<http://www.tce.mg.gov.br/projetoauditar/normas/Auditoria%20de%20Desempenho%20ISSAI%203000-3100.pdf>. Acesso em 17 mar. 2018.

KOONTZ, H., O'DONNELL, C. e WEIHRICH, H. **Management**, 7th ed. New York: McGraw-Hill, p.722, 1980.

KUMAR, R. **Research Methodology: A Step-by-Step Guide For Beginners**. 2nd ed. Londres: Sage Publications, 2005.

LACERDA, R. T. O.; ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R. Uma análise bibliométrica da literatura sobre estratégia e avaliação de desempenho. **Gestão & Produção**, v. 19, n. 1, p. 59-78, 2012. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-530X2012000100005>

LEAVY, P. (Ed.). Oxford library of psychology. The Oxford handbook of qualitative research. New York, NY, US: **Oxford University Press**, 2014.

LOWE, T. e PUXTY, T., **The problems of a paradigm: a critique of the prevailing orthodoxy in management control**, in Chua, W.F., Lowe, T. and Puxty, T. (Eds), **Critical Perspectives in Management Control**, Macmillan, Basingstoke, pp. 9-26, 1989.

MANN, S., **The Research Interview: reflexivity and reflective practice in research processes**. London: Palgrave Macmillan, 2016.

MALHOTRA, N. K., **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. São Paulo: Bookman, 2004.

MARCONI, M.; LAKATOS, E. **Técnicas de pesquisa**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MARCUSCHI, L. A. **Análise da conversação**. São Paulo: Ática, 1986.

MARÇOLA, C.. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista do Serviço Público**, v. 62, n. 1, p. 75-87, 2014.

MARSCHNER, P.; SOMMER, A; WELTER, L., Sistema de Controle Interno na Gestão Pública de um Município de Pequeno Porte **Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí – REAVI**, v. 7, n. 10, p. 48-61, jun., 2018 ISSN: 2316-4190, DOI: 10.5965/2316419007102018048

MEIRELLES, H. Direito administrativo brasileiro. 16.ed.atual.,2.tir.São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1998.

MERCHANT, K., The control function of management, **Sloan Management Review**, Vol. 23 No. 40, p. 43-55, 1982. Disponível em <https://sloanreview.mit.edu/article/the-control-function-of-management/>Acesso em 15 mar. 2018.

MISUN, J., **Changes in management function of control**. In : International Conference SocioEconomic Perspectives in the Age of XXI Century Globalization. Tirana : University of Tirana, Faculty of Economy, Department of Economics. p. 204-217, 2017.

OLIVIERI, C.; NAKANO, B. Controle interno nos estados brasileiros: evolução, transparência e desempenho. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 19., Quito. **Anais...** Quito: Clad, 2014.

OTLEY, D., VAGNUER, K., WILKINSON, C. e BERRY, A.J., Some issues in management control in Beyond Constraint: **Exploring the Management Control Paradox**, The Management Control Association, London, 1996.

OUCHI, W., The relationship between organizational structure and organizational control. **Administrative Science Quarterly**. ISSN 0001-8392, vol. 22, no. 1, p. 95-113, 1977.

_____. A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. **Management Science**, Vol. 25 No. 9, 1979.

PATTON, M. **How to use qualitative methods in evaluation**. California: Sage Publications, 1987.

PEREIRA MONTEIRO, R. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade** [online] 2015, 12 (Janeiro-Abril). Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=76238832008>> acesso em 17 mar 2018. ISSN 1807-1821.

PESSOA, M.; NETO, L.; ARAUJO, L. Brasília : ESAF, 1997. 52 p. Monografia vencedora em 3º lugar no II Prêmio STN de Monografia. **Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública: desenho e análise custo-benefício**, set, 1997.

PETER, M.; MACHADO, M. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

PISCITELLI, R. **O controle interno na administração pública federal brasileira**. Brasília. ESAF, 1998.

QUEIROZ, D.; CUNHA, M.; SANTOS, J.; QUEIROZ, E. e QUEIROZ, R. Uma Análise do Funcionamento do Sistema de Controle Interno nas Administrações Públicas Municipais Paraibanas. XV Congresso Brasileiro de Custos – Curitiba – PR, Brasil, **Anais...12** a 14 de novembro de 2008. Disponível em <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/1243/1243> acesso em 07 abr. 2018

RAUPP, F.; BEUREN, I. **Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria. Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, cap. 3, p. 76-97, 2006.

REIS, S. 2017. Evolução do Controle Interno no Poder Executivo Federal Brasileiro: um panorama de suas transformações institucionais e de suas tensões constitutivas. **Boletim de Análise Político-Institucional** | n. 12 | Jul.-Dez. 2017. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2017. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8104/1/BAPI_n12_Evolu%C3%A7%C3%A3o.pdf Acesso em 31 maio 2018.

RIBEIRO, R., O Problema Central do Controle da Administração Pública pode ser resumido ao Debate sobre Modelos? **Revista TCU**, v.33, n. 93. Brasília – DF jul/set 2002.

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

RITCHIE, J.; LEWIS, J. (eds.), **Qualitative Research Practice: A Guide for Social Science Students and Researchers**. Sage Publications, London, 2003.

ROCHA, C. **O Modelo de Controle Externo exercido pelos Tribunais de Contas e as Proposições Legislativas sobre o Tema**. 2002. Disponível em <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/156/41.pdf?sequence=4> . Acesso em 18 mar. 2018

RONCALIO, M., **Controle interno na administração pública municipal: um estudo sobre a organização e a atuação de órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas na Constituição Federal**. UFSC, dissertação de mestrado Florianópolis, SC. 195 f., 2009.

SANTOS, A. **Controle Interno na Gestão Pública Municipal: à luz do Plano de Ação do Poder Executivo Municipal nas Prefeituras da Zona da Mata Setentrional de Pernambuco.** Dissertação (Mestrado). Curso de Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013.

SARENS, G.; VISSCHER, C.; VAN GILS, D.. **Risk Management and Internal Control in the Public Sector: An In-Depth Analysis of Belgian Social Security Public Institutions.** Bulletin de documentation/Service public fédéral finances, v. 70, n. 3, p. 65-90, 2010.

SILVA, L. **Contabilidade Governamental**, 2004.

SILVA, W.; GOMES, M.; ARAÚJO, E.. Controles Internos Determinantes para a Eficiência na Gestão do CEFET/MG. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 1. 2014.

SILVA, J., **Avaliação dos sistemas de controle interno dos municípios do estado de Alagoas: aplicação da metodologia do COSO 2013** Dissertação de mestrado. 229 f. Universidade Federal da Bahia, Escola de Administração, Salvador, 2017.

SIMONS, R., **Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal**, Harvard Business School Press, Boston, MA, 1995.

SIMONS, H., **Case study research in practice**. London: Sage, 2009.

SITKIN, S. B., CARDINAL, L. B.; BIJLSMA-FRANKEMA, K. M. **Organizational Control**. Cambridge (UK): Cambridge University Press. 541 pp., 2010. ISBN 978-0-521-51744-7.

SEIDMAN, I., **Interviewing as qualitative research: A guide for researchers in education and the social sciences**. 3th ed. New York: Teachers College Press, 2006.

STONER, J.A.F. e WANKEI, C., **Management**, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ, 1986.

TASCA, J. E. et al. An approach for selecting a theoretical framework for the evaluation of training programs. **Journal of European Industrial Training**, v. 34, n. 7, p. 631- 655, 2010. <http://dx.doi.org/10.1108/03090591011070761>

TEALL, H., **Winning with strategic management control systems**. CMA Management, Vol. 66 No. 2, 1992.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Resolução nº 936, de 07 de março de 2012**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas na estruturação e funcionamento do sistema de controle interno municipal e dá outras providências.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Resolução nº 1099, de 07 de novembro de 2018**. Dispõe sobre prazos, documentos e informações que deverão ser entregues ao TCE-RS, em formato eletrônico, para exame dos processos de contas de governo e de gestão da esfera municipal, nos termos previstos nos artigos 71, parágrafo único, e 82, do Regimento Interno, aprovado pela Resolução nº 1028, de 4 de março de 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Técnica de observação direta em auditoria**. Boletim do Tribunal de Contas da União Especial Brasília-DF, 2010. Disponível em:

<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A158FE98EE0158FF0E079C79F4> . Acesso em acesso em 17 mar 2018.

USAID. **Using direct observation techniques**. Center for Development Information and Evaluation Série: performance monitoring and evaluation – tips. Number 4., 1996.

VASCONCELOS, M.; SAMPAIO, F.; NETO, A; DUQUE, C., Funcionalidade do Controle Interno nos Municípios: Um estudo nas prefeituras de uma região metropolitana do nordeste brasileiro. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. São Paulo, v.5, n.2, p. 201-221, 2012.

WEBER, R.P., **Basic content analysis**. Newbury Park: CA: Sage, 1990.

WENGRAF, T., **Qualitative Research Interviewing: Biographic Narratives and Semi-structured Methods**. Sage: London, 424 pages, ISBN 0 8039 7501 5, 2001.

WHITLEY, R., Firms, institutions and management control: the comparative analysis of coordination and control systems, **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 24 Nos 5/6, pp. 507-24, 1999.

YIN, R. K., **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4a ed. Tradução de Ana Thorell; revisão técnica de Cláudio Damacena. Porto Alegre: Bookman, 2010. 248 p. ISBN 978-85-7780-655-3, 2010.

YIN, R. K., **Qualitative research from start to finish**. New York, NY, US: The Guilford Press, 2011.

APÊNDICE A – MODELO DE TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE)

(Uma via para o entrevistado outra é arquivada pelo pesquisador)

Título do Estudo: CONTROLE INTERNO MUNICIPAL: Um estudo acerca da adequabilidade de uma prefeitura gaúcha ao arcabouço teórico-legal.

Pesquisadores Responsáveis: Mestrando Ricardo da Rosa Nogueira e Orientador Fernando do Nascimento Lock.

Instituição / Departamento:

UFSM – Centro de Ciências Sociais e Humanas

Programa de Pós-Graduação em Gestão de Organizações Públicas

Telefone para Contato: 055.3220.9316

Local da Coleta de Dados: _____

Prezado (a) Senhor (a):

Você está sendo convidado (a) a participar da pesquisa intitulada: “**CONTROLE INTERNO MUNICIPAL: Um estudo acerca da adequabilidade de uma prefeitura gaúcha ao arcabouço teórico-legal**”, que tem por objetivo O objetivo geral deste estudo é verificar como está funcionando o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal de Dilermando de Aguiar – RS em relação ao arcabouço teórico-legal existente. O informante poderá desistir de participar deste estudo a qualquer momento durante a coleta de dados, retirando este consentimento sem penalização alguma. Os benefícios decorrentes do preenchimento do questionário serão em termos sociais, pois visa contribuir para a sistematização e divulgação do conhecimento científico, o qual será difundido em formato de artigo. Esses elementos de informação servirão de ponto de partida para o aprofundamento do assunto possibilitando aos gestores públicos de diversas áreas a ampliação de seus conhecimentos. Quanto aos riscos, o preenchimento deste questionário não representará qualquer risco de ordem física ou psicológica para o participante, podendo causar apenas algum cansaço e desconforto pelo tempo gasto no seu preenchimento. A participação nesta pesquisa é livre e voluntária. Não haverá nenhuma forma de compensação financeira e também não haverá custos para o participante. A identidade do participante permanecerá em sigilo durante toda a pesquisa e, especialmente, no momento da publicação dos resultados. O participante terá a garantia de esclarecimentos antes e durante o curso do estudo. Em caso de dúvida, poderá entrar em contato com o Prof. Dr. Fernando do Nascimento Lock (055.______). Todos os dados coletados ficarão armazenados junto aos pesquisadores responsáveis, durante o período de 3 anos, estando à sua disposição a qualquer momento. Após este período, serão incinerados.

Eu, _____, ciente e após ter lido as informações acima, aceito participar desta pesquisa, assinando este consentimento em duas vias, ficando com a posse de uma delas.

(local), (data)

Assinatura do participante

APÊNDICE B – ROTEIRO DAS ENTREVISTAS – GRUPO A

Parte I – Perfil

Nome:

Idade: Gênero: Formação:

Função atual:

Tempo de organização:

Tempo de serviço público:

Parte II – Questões específicas

Tema 1: Visão de Controle

Objetivo: Verificar a visão de controle interno da organização e seus *stakeholders*.

Questões:

1º Qual a sua percepção sobre o controle interno da Prefeitura de Dilermando de Aguiar?

Tema 2: Princípios de Controle

Objetivo: Verificar a instituição sobre os princípios de controle interno

Questões:

1º O que você entende por segregação de funções?

2º De que forma ela ocorre na Prefeitura?

3º Como ocorre a delegação de poderes e responsabilidades?

4º Como é verificado se as ações realizadas são aderentes as diretrizes e normas?

5º Como é realizado os controle e autorizações sobre os atos?

6º Você considera que os controles internos auxiliam no alcance dos objetivos da Prefeitura? Por que?

7º A organização promove o incentivo a questões motivacionais?

8º Existe alguma forma de vinculação dos resultados ao desempenho individual?

9º Como a organização se garante que as competências são suficientes para um bom controle?

10º Como a organização responde aos riscos que está sujeita?

11º Como você percebe as questões de transparência, responsabilidade e prestação de contas?

Tema 3: Categorização

Objetivo: Verificar quais as categorias de controle estão implantadas e qual sua forma de efetivação.

Questões:

1º Quais os controles da Prefeitura que você conhece?

2º Como esses controles são executados?

Tema 4: Finalidade Legal

Objetivo: Verificar como o controle interno cumpre com sua finalidade legal, qual a extensão do atendimento à legislação e quais questões influenciam nesse cumprimento.

Questões:

1º Como é realizada a avaliação do cumprimento das metas previstas no PPA?

2º Como é realizada a avaliação da execução dos programas de governo?

3º Como é realizada a avaliação da execução dos orçamentos?

4º Como é realizada a comprovação da legalidade da gestão orçamentária?

5º Como é realizada a comprovação da legalidade da gestão financeira? E quanto a eficiência e eficácia?

6º Como é realizada a comprovação da legalidade da gestão patrimonial? E quanto a eficiência e eficácia?

7º Como é realizada a comprovação da legalidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado? E quanto a eficiência e eficácia?

8º Como é realizada a comprovação da legalidade dos atos que resultem em arrecadação da receita, especialmente o exame das transferências intergovernamentais; do lançamento e da respectiva cobrança de todos os tributos da competência local; da cobrança da dívida ativa e dos títulos executivos emitidos pelo TCE?

9º Como é realizada a comprovação da legalidade dos atos que resultem na realização da despesa?

10º Como é realizada a comprovação da legalidade dos atos que resultem o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações?

11º Como é realizado o controle sobre a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos

12º Como é realizado o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres?

- 13° Como é realizado o apoio ao controle externo?
- 14° Como é realizado o controle e a consequente assinatura do Relatório de Gestão Fiscal?
- 15° Como é realizada a fiscalização do cumprimento da LRF?
- 16° Como é fiscalizado o atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias?
- 17° Como é fiscalizado os limites e condições para a inscrição em Restos a Pagar?
- 18° Como são fiscalizadas as medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite?
- 19° Como são fiscalizadas as providências tomadas para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites?
- 20° Como é fiscalizada destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos?
- 21° Como é fiscalizado o cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais?
- 22° Como é realizada a salvaguarda dos ativos da Prefeitura?
- 23° Como é realizada a comprovação da veracidade dos componentes patrimoniais?
- 24° Como é realizada a conformidade ao registro contábil em relação ao ato?
- 25° Como é realizada a promoção de informação oportuna e adequada?
- 26° É estimulada a adesão de normas e diretrizes fixadas? De que forma?
- 27° Como o CI contribui para a promoção da eficiência operacional da entidade?
- 28° Qual a forma de atuação do CI na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações?
- 29° Como é realizada a fiscalização sobre a gestão administrativa municipal?
- 30° O município possui plano anual de trabalho, desenvolvido pela UCCI ao longo do exercício? Quais os itens que o contempla?
- 31° A UCCI elabora relatórios periódicos decorrentes do cumprimento do plano anual de trabalho, com a indicação dos resultados de eventuais medidas corretivas sugeridas pela UCCI em face de irregularidades ou ilegalidades verificadas em exame precedente? Quais? Em que periodicidade?
- 32° Como é realizado o acompanhamento ao processamento das tomadas de contas especiais?
- 33° Como é realizada a informação ao Tribunal de Contas, no prazo e na forma pelo mesmo definidos, as providências adotadas em face das demandas recebidas pela Ouvidoria da Corte e por esta repassadas àquela?
- 34° Como é realizada a ciência aos respectivos administradores e ao Tribunal de Contas das irregularidades ou ilegalidades constatadas no curso da fiscalização interna, bem como o momento e a forma de adoção dessas providências?
- 35° Como é realizado o exame da execução da folha de pagamento?
- 35° Como é realizado o exame da manutenção da frota de veículos e equipamentos?
- 36° Como é realizado o controle e acompanhamento dos bens patrimoniais?
- 37° Como é realizado o exame dos procedimentos licitatórios e da execução dos contratos em vigor?
- 38° Como é realizado o acompanhamento das despesas com a manutenção e desenvolvimento do ensino?
- 39° Como é realizado o acompanhamento das despesas com as ações e serviços públicos de saúde?
- 40° Como é realizado o acompanhamento da gestão dos regimes próprios de previdência?
- 41° Como é realizada a manifestação sobre a legalidade dos atos de admissão de pessoal por concurso, por processo seletivo público e mediante contratação por tempo determinado e legalidade dos atos administrativos derivados de pessoal?
- 42° A UCCI é composta unicamente por servidores investidos em cargos de provimento efetivo, recrutados entre categorias profissionais distintas, cuja habilitação seja compatível com a natureza das respectivas atribuições, os quais tem atuação exclusiva na unidade?

Tema 5: Estrutura Organizacional e Estratégia

Objetivo: Entender a existência e a forma da estrutura e da estratégia da organização.

Questões:

- 1° Como é estabelecida a hierarquia organizacional?
- 2° Como são estabelecidas regras e regulamentos?
- 3° Como são estabelecidas as relações de subordinação?
- 4° Como são estabelecidas metas e objetivos organizacionais?
- 5° Você considera a estrutura organizacional e a estratégia importantes para a o desempenho dos controles internos?

Tema 6: Cultura Corporativa

Objetivo: Verificar a influência da cultura corporativa nos controles internos.

Questões:

- 1° Quais são valores, crenças e normas corporativas?
- 2° Existem padrões de comportamento dos gestores e dos colaboradores?
- 3° Você considera que fatores comportamentais influenciam os controles internos?

Tema 7: Sistema de Informações Gerenciais

Objetivo: Compreender o sistema de informações gerenciais relativos aos controles internos.

Questões:

- 1° Quais são sistemas formais e informais de informação para os gestores?
- 2° O banco de dados possui estrutura integrada?

Tema 8: Central de Controle

Objetivo: Compreender a função da Unidade Central de Controle – UCCI.

Questões:

- 1° Qual a forma de efetivação das regras, práticas e procedimentos utilizados/orientados pela UCCI? Centralizado? Descentralizado?
- 2° Como a UCCI contribui para que o comportamento organizacional seja alinhado aos objetivos da organização?
- 3° Você considera que a concentração do controle interno na UCCI é estrutura mais adequada?

Tema 9: Ambiente de Controle

Objetivo: Compreender o ambiente de controle.

Questões:

- 1° A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos? De que forma?
- 2° A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos? De que forma?
- 3° Como é realizada a supervisão do desenvolvimento e desempenho do controle interno?
- 4° A administração estabelece, através da governança, as estruturas, os níveis de subordinação, as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos? Como?
- 5° A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos? Como?
- 6° A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos? Como?
- 7° Como você acha que o ambiente organizacional influencia o controle interno?

Tema 10: Avaliação de riscos

Objetivo: Verificar se a organização realiza a avaliação de riscos e de que forma ela lida com os mesmos

Questões:

- 1° A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos?
- 2° A organização analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados?
- 3° A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos?
- 4° A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar o sistema de controle interno?
- 5° A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos?
- 6° Como você acha que a avaliação de riscos influencia o controle interno?

Tema 11: Atividades de controle

Objetivo: Verificar quais as atividades de controle estabelecidas, se estão alinhadas com a necessidade e como são estabelecidas.

Questões:

- 1° Quais são as atividades, internas e externas mais importantes que a Prefeitura realiza?
- 2° A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos?
- 3° A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos?
- 4° A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas?
- 5° As atividades de controle são concebidas como parte integrante da organização, levando em consideração seus objetivos, os riscos para sua realização e a inter-relação dos elementos de controle.
- 6° Como as atividades de controle podem influenciar os controles internos?

Tema 12: Informação e comunicação

Objetivo: Verificar como são geridos os processos de informação e comunicação da organização para o desempenho dos controles internos.

Questões:

1° A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno?

2° A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle?

3° Políticas elaboradas para apoiar a consecução dos objetivos de uma organização e a gestão de seus riscos devem ser estabelecidos, comunicados e praticados para que as pessoas entendam o que é esperado delas e o alcance de sua liberdade de agir.

4° A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno?

5° Quais informações você considera necessárias a execução de um bom controle?

6° Como seria uma boa forma de comunicação para você?

7° Os processos de comunicação apoiam os valores da organização e a realização de seus objetivos?

8° Informações suficientes e relevantes são identificadas e comunicadas em tempo hábil para permitir que as pessoas desempenhem suas responsabilidades designadas?

9° Como os processos de comunicação podem influenciar os controles internos?

Tema 13: Atividades de monitoramento

Objetivo: Verificar como são monitoradas as atividades de controle interno.

Questões:

1° A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos controles internos?

2° A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável?

3° O desempenho da organização é monitorado em relação às metas e indicadores identificados nos objetivos e planos?

4° Como o controle interno deve ser monitorado?

Tema 14: Propósitos

Objetivo: Verificar os mecanismos de estabelecimento e implantação dos propósitos organizacionais.

Questões:

1° A organização estabelece e comunica seus objetivos?

2° A organização estabelece e comunica planos para orientar os esforços para atingir os objetivos?

3° Os objetivos e planos relacionados incluem metas e indicadores mensuráveis de desempenho?

4° Qual a influência do estabelecimento dos propósitos organizacionais sobre os controles internos?

Tema 15: Comprometimento

Objetivo: Verificar o comprometimento das práticas organizacionais em relação aos objetivos estabelecidos.

Questões:

1° Como são estabelecidos e praticados os valores éticos (incluindo integridade) na organização?

2° As políticas e práticas de recursos humanos são consistentes com os valores éticos da organização e com a realização dos seus objetivos?

3° Autoridade, responsabilidade e *accountability* são claramente definidas e consistentes com os objetivos da organização?

4° É fomentada uma atmosfera de confiança mútua para apoiar o fluxo de informação entre pessoas e seu desempenho efetivo para atingir os objetivos da organização?

5° Como o comprometimento dos colaboradores pode influenciar os controles internos?

Tema 16: Capacidade

Objetivo: Verificar a capacidade da organização para o exercício do controle.

Questões:

1° As pessoas têm o conhecimento, habilidades e ferramentas necessárias para apoiar a realização dos objetivos da organização?

2° As decisões e ações de diferentes partes da organização são coordenadas?

3° Como a capacidade da organização pode influenciar os controles internos?

Tema 17: Monitoramento e Aprendizagem

Objetivo: Verificar os principais aspectos da aprendizagem organizacional.

Questões:

1° Ambientes externos e internos são monitorados para obter informações que possam indicar a necessidade de reavaliar os objetivos ou controle da organização?

- 2° As suposições por trás dos objetivos de uma organização são periodicamente desafiadas?
- 3° As necessidades de informação e os sistemas de informação relacionados são reavaliados à medida que os objetivos mudam ou as deficiências de comunicação são identificadas?
- 4° Procedimentos de acompanhamento são estabelecidos e executados para garantir que mudanças ou ações apropriadas ocorram?
- 5° Como a aprendizagem organizacional pode influenciar os controles internos?

APÊNDICE C – ROTEIRO DAS ENTREVISTAS – GRUPO B

Parte I – Perfil

Nome:

Idade: Gênero: Formação:

Função atual:

Tempo de organização:

Tempo de serviço público:

Parte II – Questões específicas

Tema 1: Visão de Controle

Objetivo: Verificar a visão de controle interno da organização e seus *stakeholders*.

Questões:

1 – Qual a sua percepção sobre o controle interno da Prefeitura de Dilermando de Aguiar?

Tema 2: Princípios de Controle

Objetivo: Verificar a instituição sobre os princípios de controle interno

Questões:

1º O que você entende por segregação de funções?

2º De que forma ela ocorre na Prefeitura?

3º Como ocorre a delegação de poderes e responsabilidades?

4º Como é verificado se as ações realizadas são aderentes as diretrizes e normas?

5º Como é realizado os controle e autorizações sobre os atos?

6º Você considera que os controles internos auxiliam no alcance dos objetivos da Prefeitura? Por que?

7º A organização promove o incentivo a questões motivacionais?

8º Existe alguma forma de vinculação dos resultados ao desempenho individual?

9º Como você percebe as questões de transparência, responsabilidade e prestação de contas?

Tema 3: Categorização

Objetivo: Verificar quais as categorias de controle estão implantadas e qual sua forma de efetivação.

Questões:

1º Quais os controles da Prefeitura que você conhece?

2º Como esses controles são executados?

Tema 4: Finalidade Legal

Objetivo: Verificar como o controle interno cumpre com sua finalidade legal, qual a extensão do atendimento à legislação e quais questões influenciam nesse cumprimento.

Questões:

1º É estimulada a adesão de normas e diretrizes fixadas? De que forma?

2º Como o CI contribui para a promoção da eficiência operacional da entidade?

3º Qual a forma de atuação do CI na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações?

4º Como é realizada a fiscalização sobre a gestão administrativa municipal?

Tema 5: Estrutura Organizacional e Estratégia

Objetivo: Entender a existência e a forma da estrutura e da estratégia da organização.

Questões:

1º Como é estabelecida a hierarquia organizacional?

2º Como são estabelecidas regras e regulamentos?

3º Como são estabelecidas as relações de subordinação?

4º Como são estabelecidas metas e objetivos organizacionais?

5º Você considera a estrutura organizacional e a estratégia importantes para a o desempenho dos controles internos?

Tema 6: Cultura Corporativa

Objetivo: Verificar a influência da cultura corporativa nos controles internos.

Questões:

1° Quais são valores, crenças e normas corporativas?

2° Você considera que fatores comportamentais influenciam os controles internos?

Tema 7: Sistema de Informações Gerenciais

Objetivo: Compreender o sistema de informações gerenciais relativos aos controles internos.

Questões:

1° Quais são sistemas formais e informais de informação para os gestores?

Tema 8: Central de Controle

Objetivo: Compreender a função da Unidade Central de Controle – UCCI.

Questões:

1° Qual a forma de efetivação das regras, práticas e procedimentos utilizados/orientados pela UCCI? Centralizado? Descentralizado?

2° Você considera que a concentração do controle interno na UCCI é estrutura mais adequada?

Tema 9: Ambiente de Controle

Objetivo: Compreender o ambiente de controle.

Questões:

1° A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos? De que forma?

2° Como é realizada a supervisão do desenvolvimento e desempenho do controle interno?

3° A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos? Como?

4° A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos? Como?

5° Como você acha que o ambiente organizacional influencia o controle interno?

Tema 10: Avaliação de riscos

Objetivo: Verificar se a organização realiza a avaliação de riscos e de que forma ela lida com os mesmos

Questões:

1° A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos?

2° Como você acha que a avaliação de riscos influencia o controle interno?

Tema 11: Atividades de controle

Objetivo: Verificar quais as atividades de controle estabelecidas, se estão alinhadas com a necessidade e como são estabelecidas.

Questões:

1° Quais são as atividades, internas e externas mais importantes que a Prefeitura realiza?

2° A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas?

3° As atividades de controle são concebidas como parte integrante da organização, levando em consideração seus objetivos, os riscos para sua realização e a inter-relação dos elementos de controle.

4° Como as atividades de controle podem influenciar os controles internos?

Tema 12: Informação e comunicação

Objetivo: Verificar como são geridos os processos de informação e comunicação da organização para o desempenho dos controles internos.

Questões:

1° A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno?

2° A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle?

3° Políticas elaboradas para apoiar a consecução dos objetivos de uma organização e a gestão de seus riscos devem ser estabelecidos, comunicados e praticados para que as pessoas entendam o que é esperado deles e o alcance de sua liberdade de agir?

4° A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno?

5° Quais informações você considera necessárias a execução de um bom controle?

6° Como seria uma boa forma de comunicação para você?

7° Os processos de comunicação apoiam os valores da organização e a realização de seus objetivos?

8º Informações suficientes e relevantes são identificadas e comunicadas em tempo hábil para permitir que as pessoas desempenhem suas responsabilidades designadas?

9º Como os processos de comunicação podem influenciar os controles internos?

Tema 13: Atividades de monitoramento

Objetivo: Verificar como são monitoradas as atividades de controle interno.

Questões:

1º A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos controles internos?

2º A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável?

3º O desempenho da organização é monitorado em relação às metas e indicadores identificados nos objetivos e planos?

4º Como o controle interno deve ser monitorado?

Tema 14: Propósitos

Objetivo: Verificar os mecanismos de estabelecimento e implantação dos propósitos organizacionais.

Questões:

1º A organização estabelece e comunica seus objetivos?

2º A organização estabelece e comunica planos para orientar os esforços para atingir os objetivos?

3º Os objetivos e planos relacionados incluem metas e indicadores mensuráveis de desempenho?

4º Qual a influência do estabelecimento dos propósitos organizacionais sobre os controles internos?

Tema 15: Comprometimento

Objetivo: Verificar o comprometimento das práticas organizacionais em relação aos objetivos estabelecidos.

Questões:

1º Como são estabelecidos e praticados os valores éticos (incluindo integridade) na organização?

2º Autoridade, responsabilidade e *accountability* são claramente definidas e consistentes com os objetivos da organização?

3º É fomentada uma atmosfera de confiança mútua para apoiar o fluxo de informação entre pessoas e seu desempenho efetivo para atingir os objetivos da organização?

4º Como o comprometimento dos colaboradores pode influenciar os controles internos?

Tema 16: Capacidade

Objetivo: Verificar a capacidade da organização para o exercício do controle.

Questões:

1º As pessoas têm o conhecimento, habilidades e ferramentas necessárias para apoiar a realização dos objetivos da organização?

2º As decisões e ações de diferentes partes da organização são coordenadas?

3º Como a capacidade da organização pode influenciar os controles internos?

Tema 17: Monitoramento e Aprendizagem

Objetivo: Verificar os principais aspectos da aprendizagem organizacional.

Questões:

1º As necessidades de informação e os sistemas de informação relacionados são reavaliados à medida que os objetivos mudam ou as deficiências de comunicação são identificadas?

2º Procedimentos de acompanhamento são estabelecidos e executados para garantir que mudanças ou ações apropriadas ocorram?

3º Como a aprendizagem organizacional pode influenciar os controles internos?

APÊNDICE D – ROTEIRO DAS ENTREVISTAS – GRUPO C

Parte I – Perfil

Nome:

Idade: Gênero: Formação:

Função atual:

Tempo de organização:

Tempo de serviço público:

Parte II – Questões específicas

Tema 1: Visão de Controle

Objetivo: Verificar a visão de controle interno da organização e seus *stakeholders*.

Questões:

1 – Qual a sua percepção sobre o controle interno da Prefeitura de Dilermando de Aguiar?

Tema 2: Princípios de Controle

Objetivo: Verificar a instituição sobre os princípios de controle interno

Questões:

1º Você considera que os controles internos auxiliam no alcance dos objetivos da Prefeitura? Por que?

2º Como você percebe as questões de transparência, responsabilidade e prestação de contas?

Tema 3: Categorização

Objetivo: Verificar quais as categorias de controle estão implantadas e qual sua forma de efetivação.

Questões:

1º Quais os controles da Prefeitura que você conhece?

Tema 5: Estrutura Organizacional e Estratégia

Objetivo: Entender a existência e a forma da estrutura e da estratégia da organização.

Questões:

1º Você considera a estrutura organizacional e a estratégia importantes para a o desempenho dos controles internos?

Tema 6: Cultura Corporativa

Objetivo: Verificar a influência da cultura corporativa nos controles internos.

Questões:

1º Você considera que fatores comportamentais influenciam os controles internos?

Tema 8: Central de Controle

Objetivo: Compreender a função da Unidade Central de Controle – UCCI.

Questões:

1º Você considera que a concentração do controle interno na UCCI é estrutura mais adequada?

Tema 9: Ambiente de Controle

Objetivo: Compreender o ambiente de controle.

Questões:

1º Como você acha que o ambiente organizacional influencia o controle interno?

Tema 10: Avaliação de riscos

Objetivo: Verificar se a organização realiza a avaliação de riscos e de que forma ela lida com os mesmos

Questões:

1º Como você acha que a avaliação de riscos influencia o controle interno?

Tema 11: Atividades de controle

Objetivo: Verificar quais as atividades de controle estabelecidas, se estão alinhadas com a necessidade e como são estabelecidas.

Questões:

1º Quais são as atividades, internas e externas mais importantes que a Prefeitura realiza?

2º Como as atividades de controle podem influenciar os controles internos?

Tema 12: Informação e comunicação

Objetivo: Verificar como são geridos os processos de informação e comunicação da organização para o desempenho dos controles internos.

Questões:

1º Como os processos de comunicação podem influenciar os controles internos?

Tema 13: Atividades de monitoramento

Objetivo: Verificar como são monitoradas as atividades de controle interno.

Questões:

1º Como o controle interno deve ser monitorado?

Tema 14: Propósitos

Objetivo: Verificar os mecanismos de estabelecimento e implantação dos propósitos organizacionais.

Questões:

1º Qual a influencia do estabelecimento dos propósitos organizacionais sobre os controles internos?

Tema 15: Comprometimento

Objetivo: Verificar o comprometimento das práticas organizacionais em relação aos objetivos estabelecidos.

Questões:

1º Como o comprometimento dos colaboradores pode influenciar os controles internos?

Tema 16: Capacidade

Objetivo: Verificar a capacidade da organização para o exercício do controle.

Questões:

1º Como a capacidade da organização pode influenciar os controles internos?

Tema 17: Monitoramento e Aprendizagem

Objetivo: Verificar os principais aspectos da aprendizagem organizacional.

Questões:

1º Como a aprendizagem organizacional pode influenciar os controles internos?

APÊNDICE E – MODELO DE FORMULÁRIO DE REGISTRO DE OBSERVAÇÃO

Descrição da atividade, evento ou fenômeno:

Data, horário e local:

Atores: _____

Tempo de observação: _____

Tema1: Visão do Controle

- Controle como meio de direção ou regulação.
- Controle como meio de dominação de uma ou mais pessoas ou grupos de pessoas.
- Controle como um sistema ou processo.
- Controle como uma atividade ou medida.
- Controle como um estado ou resultado.
- Não se aplica ou não consegue ser observado.

Observações:

Tema 2: Princípios de Controle

Existência:

- Segregação de funções.
- Delegação de poderes.
- Determinação de responsabilidades.
- Aderência as diretrizes e normas.
- Controle e autorização sobre as transações.
- Apoio aos objetivos da organização.
- Promoção de cultura motivacional.
- Vinculação ao desempenho individual.
- Garantia de competências suficientes.
- Respostas aos riscos.
- Transparência dos controles.
- Accountability.
- Não se aplica ou não consegue ser observado.

Forma de efetivação:

Segregação de funções: _____

Delegação de poderes: _____

Determinação de responsabilidades: _____

Aderência as diretrizes e normas: _____

Controle e autorização sobre as transações: _____

Apoio aos objetivos da organização: _____

Promoção de cultura motivacional: _____

Vinculação ao desempenho individual: _____

Garantia de competências suficientes: _____

Respostas aos riscos: _____

Transparência dos controles: _____

Accountability: _____

Controles contábeis: _____

Observações: _____

Tema 3: Categorização

Existência, forma e efetivação:

Controles contábeis: _____

Controles operacionais: _____

Controles normativos/conformidade: _____

Controles de divulgação: _____

 Não se aplica ou não consegue ser observado.

Observações: _____

Tema 4: Finalidade Legal

Existência, forma e efetivação do (a)

Avaliação do cumprimento das metas previstas no PPA _____

Avaliação da execução dos programas de governo _____

Execução dos orçamentos _____

Comprovação da legalidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. _____

Avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado _____

Controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres _____

Apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional _____

Controle sobre a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita _____

Controle sobre a legalidade dos atos de que resultem na realização da despesa _____

Controle sobre a legalidade dos atos de que resultem o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações _____

Controle sobre a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos _____

Controle sobre o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários _____

Controle sobre o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos de realização de obras e prestação de serviços: _____

Assinatura do Relatório de Gestão Fiscal _____

Fiscalização do cumprimento da LRF _____

Fiscalização do atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias _____

Fiscalização dos limites e condições para realização de operações de crédito _____

Fiscalização dos limites e condições para a inscrição em Restos a Pagar _____

Fiscalização das medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite _____

Fiscalização das providências tomadas para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites _____

Fiscalização da destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos _____

Fiscalização do cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais _____

Salvaguarda dos ativos _____

Veracidade dos componentes patrimoniais _____

Conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente _____

Promoção de informação oportuna e adequada _____

Estímulo à adesão de normas e diretrizes fixadas _____

Contribuição para a promoção da eficiência operacional da entidade _____

Auxílio na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações _____

Fiscalização sobre a gestão administrativa, financeira e patrimonial do município _____

Plano anual de trabalho, a ser desenvolvido pela UCCI ao longo do exercício, contemplando os itens de verificação obrigatória _____

Elaboração de relatórios periódicos decorrentes do cumprimento do plano anual de trabalho, com a indicação dos resultados de eventuais medidas corretivas sugeridas pela UCCI em face de irregularidades ou ilegalidades verificadas em exame precedente: _____

Acompanhamento ao processamento das tomadas de contas especiais, manifestando-se ao final da respectiva instrução, as quais deverão ser encaminhadas ao Tribunal de Contas, a fim de ensejar a possível

responsabilização dos administradores ou agentes subordinados por atos omissivos ou comissivos que importarem em dano ao erário: _____

Informação ao Tribunal de Contas, no prazo e na forma pelo mesmo definidos, as providências adotadas em face das demandas recebidas pela Ouvidoria da Corte e por esta repassadas àquela:

Ciência aos respectivos administradores e ao Tribunal de Contas das irregularidades ou ilegalidades constatadas no curso da fiscalização interna, bem como o momento e a forma de adoção dessas providências:

Quando às receitas:

Exame: das transferências intergovernamentais; do lançamento e da respectiva cobrança de todos os tributos da competência local; da cobrança da dívida ativa e dos títulos executivos emitidos pelo TCE; das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município:

Quando às despesas e ao conjunto da gestão:

Exame: da execução da folha de pagamento; da manutenção da frota de veículos e equipamentos; do controle e acompanhamento dos bens patrimoniais; dos procedimentos licitatórios e da execução dos contratos em vigor; acompanhamento dos limites dos gastos com pessoal; acompanhamento das despesas com a manutenção e desenvolvimento do ensino e com as ações e serviços públicos de saúde; da gestão dos regimes próprios de previdência; da legalidade e avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades do direito privado. _____

Quando às admissões de pessoal:

Exame sobre a manifestação sobre a legalidade dos atos de admissão de pessoal por concurso, por processo seletivo público e mediante contratação por tempo determinado:

_____Manifestação sobre a legalidade dos atos administrativos derivados de pessoal: _____

Quando a UCCI ser composta unicamente por servidores investidos em cargos de provimento efetivo, recrutados entre categorias profissionais distintas, cuja habilitação seja compatível com a natureza das respectivas atribuições, os quais terão atuação exclusiva na unidade: _____

Não se aplica ou não consegue ser observado.

Observações: _____

Tema 5: Estrutura Organizacional e Estratégia

Existência, forma e efetivação do (a):

Hierarquia organizacional: _____

Regras e regulamentos: _____

Relações de subordinação: _____

Metas e objetivos organizacionais: _____

Alcance das metas: _____

Não se aplica ou não consegue ser observado.

Observações: _____

Tema 6: Cultura Corporativa

Existência, forma e efetivação do (a):

Coleção de valores, crenças e normas corporativas: _____

Existência de padrões de comportamento: _____

Não se aplica ou não consegue ser observado.

Observações: _____

Tema 7: Sistema de Informações Gerenciais

Existência, forma e efetivação do (a):

Sistemas formais e informais de informação para os gestores: _____

Estrutura integrada de bancos de dados: _____

Fluxo de informações: _____

Coleta, transferência e apresentação de informações: _____

Não se aplica ou não consegue ser observado.

Observações: _____

Tema 8: Central de Controle

Existência, forma e efetivação do (a):

Conjunto de regras, práticas e procedimentos como um processo de feedback: _____

Conjunto de mecanismos de controle comportamental: _____

Não se aplica ou não consegue ser observado.

Observações: _____

Tema 9: Ambiente de Controle

A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.

Sim Não

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

Sim Não

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

Sim Não

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

Sim Não

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

Sim Não

Não se aplica ou não consegue ser observado.

Observações: _____

Tema 10: Avaliação de riscos

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

Sim Não

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

Sim Não

A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.

Sim Não

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

Sim Não

Não se aplica ou não consegue ser observado.

Observações: _____

Tema 11: Atividades de controle

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

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

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

Sim Não

Não se aplica ou não consegue ser observado.

Observações: _____

Tema 12: Informação e comunicação

A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.

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

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

Não se aplica ou não consegue ser observado.

Observações: _____

Tema 13: Atividades de monitoramento

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

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

Não se aplica ou não consegue ser observado.

Observações: _____

Tema 14: Propósitos

A organização estabelece e comunica seus objetivos.

Sim Não

A organização identifica e avalia os riscos internos e externos significativos enfrentados no alcance de seus objetivos.

Sim Não

Políticas elaboradas para apoiar a consecução dos objetivos de uma organização e a gestão de seus riscos devem ser estabelecidos, comunicados e praticados para que as pessoas entendam o que é esperado delas e o alcance de sua liberdade de agir.

A organização estabelece e comunica planos para orientar os esforços para atingir os objetivos.

Sim Não

Os objetivos e planos relacionados devem incluir metas e indicadores mensuráveis de desempenho.

Não se aplica ou não consegue ser observado.

Observações: _____

Tema 15: Comprometimento

Valores éticos compartilhados, incluindo integridade, devem ser estabelecidos, comunicados e praticados em toda a organização.

Sim Não

As políticas e práticas de recursos humanos devem ser consistentes com os valores éticos de uma organização e com a realização dos seus objetivos.

Sim Não

Autoridade, responsabilidade e accountability devem ser claramente definidas e consistentes com os objetivos de uma organização para que as decisões e ações sejam tomadas pelas pessoas apropriadas.

Uma atmosfera de confiança mútua deve ser fomentada para apoiar o fluxo de informação entre pessoas e seu desempenho efetivo para atingir os objetivos da organização.

Não se aplica ou não consegue ser observado.

Observações: _____

Tema 16: Capacidade

As pessoas devem ter o conhecimento, as habilidades e as ferramentas necessárias para apoiar a realização dos objetivos da organização.

Os processos de comunicação devem apoiar os valores da organização e a realização de seus objetivos.

Informações suficientes e relevantes devem ser identificadas e comunicadas em tempo hábil para permitir que as pessoas desempenhem suas responsabilidades designadas.

As decisões e ações de diferentes partes da organização devem ser coordenadas.

As atividades de controle devem ser concebidas como parte integrante da organização, levando em consideração seus objetivos, os riscos para sua realização e a inter-relação dos elementos de controle.

Não se aplica ou não consegue ser observado.

Observações: _____

Tema 16: Monitoramento e Aprendizagem

Ambientes externos e internos devem ser monitorados para obter informações que possam indicar a necessidade de reavaliar os objetivos ou controle da organização.

Sim Não

O desempenho deve ser monitorado em relação às metas e indicadores identificados nos objetivos e planos da organização.

Sim Não

As suposições por trás dos objetivos de uma organização devem ser periodicamente desafiadas.

Sim Não

As necessidades de informação e os sistemas de informação relacionados devem ser reavaliados à medida que os objetivos mudam ou as deficiências de comunicação são identificadas.

Procedimentos de acompanhamento devem ser estabelecidos e executados para garantir que mudanças ou ações apropriadas ocorram.

A gerência deve avaliar periodicamente a eficácia do controle em sua organização e comunicar os resultados para os responsáveis:

Não se aplica ou não consegue ser observado.

Observações: _____

Percepção geral sobre a atividade, evento ou fenômeno:

Percepção geral sobre o comportamento dos atores:

APÊNDICE F – QUADRO DE RELACIONAMENTO ENTRE TEMAS, ITENS DE OBSERVAÇÃO E TEORIA

(continua)

Tema	Item de observação	Base teórica
Visão do Controle	Controle como meio de direção ou regulação.	Chua, Lowe e Puxty (1989) e Misun (2017)
	Controle como meio de dominação de uma ou mais pessoas ou grupos de pessoas.	
	Controle como um sistema ou processo.	IFAC (2012)
	Controle como uma atividade ou medida.	
	Controle como um estado ou resultado.	
Princípios de Controle	Existência e nível da segregação de funções.	Pessoa, Neto e Araújo (1997); Peter e Machado (2003); Cavalheiro e Flores (2007); IFAC (2012)
	Existência, formalização e efetivação da delegação de poderes.	
	Existência, formalização e efetivação da determinação de responsabilidades.	
	Efetivação da aderência as diretrizes e normas.	
	Existência, forma e efetivação do controle e autorização sobre as transações.	
	Existência e forma de apoio aos objetivos da organização.	IFAC (2012)
	Existência e forma de promoção de cultura motivacional.	
	Existência e forma da vinculação ao desempenho individual.	
	Existência e forma da garantia de competências suficientes.	
	Existência, forma e efetivação das respostas aos riscos.	
	Existência e forma de transparência dos controles.	
	Existência e forma de <i>accoutability</i> .	
Categorização	Existência, forma e efetivação de controles contábeis	CFC (2008)
	Existência, forma e efetivação de controles operacionais.	CFC (2008); COSO (2013)
	Existência, forma e efetivação de controles normativos/conformidade.	
	Existência, forma e efetivação de controles de divulgação.	
Finalidade Legal	Existência, forma e efetivação da avaliação do cumprimento das metas previstas no PPA.	Constituição Federal (1988)
	Existência, forma e efetivação da avaliação da execução dos programas de governo.	
	Existência, forma e efetivação da avaliação da execução dos orçamentos.	
	Existência, forma e efetivação da comprovação da legalidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.	
	Existência, forma e efetivação da avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.	
	Existência, forma e efetivação do controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres.	
	Existência, forma e efetivação do apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional.	

QUADRO DE RELACIONAMENTO ENTRE TEMAS, ITENS DE OBSERVAÇÃO E TEORIA

(continuação)

Tema	Item de observação	Base teórica
Finalidade Legal	Existência, forma e efetivação do controle sobre a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita.	Lei Federal nº 4.320 (1964)
	Existência, forma e efetivação do controle sobre a legalidade dos atos de que resultem na realização da despesa.	
	Existência, forma e efetivação do controle sobre a legalidade dos atos de que resultem o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;	
	Existência, forma e efetivação do controle sobre a a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;	
	Existência, forma e efetivação do controle sobre o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários.	
	Existência, forma e efetivação do controle sobre o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos de realização de obras e prestação de serviços.	
	Existência, forma e efetivação da assinatura do Relatório de Gestão Fiscal.	Lei Complementar nº 101 (2000)
	Existência, forma e efetivação da fiscalização do cumprimento da LRF.	
	Existência, forma e efetivação da fiscalização do atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias.	
	Existência, forma e efetivação da fiscalização dos limites e condições para realização de operações de crédito.	
	Existência, forma e efetivação da fiscalização dos limites e condições para a inscrição em Restos a Pagar.	
	Existência, forma e efetivação da fiscalização das medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite.	
	Existência, forma e efetivação da fiscalização das providências tomadas para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites.	
	Existência, forma e efetivação da fiscalização da destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos.	
	Existência, forma e efetivação da fiscalização do cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais.	
	Existência, forma e efetivação salvaguarda dos ativos.	
	Existência, forma e efetivação da veracidade dos componentes patrimoniais.	
	Existência, forma e efetivação da conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente.	
	Existência, forma e efetivação da promoção de informação oportuna e adequada.	
	Existência, forma e efetivação do estímulo à adesão de normas e diretrizes fixadas.	

QUADRO DE RELACIONAMENTO ENTRE TEMAS, ITENS DE OBSERVAÇÃO E TEORIA

(continuação)

Tema	Item de observação	Base teórica
Finalidade Legal	Existência, forma e efetivação da contribuição para a promoção da eficiência operacional da entidade.	Resolução TCE-RS n° 936 (2012)
	Existência, forma e efetivação do auxílio na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações	
	Existência, forma e efetivação na fiscalização sobre a gestão administrativa, financeira e patrimonial do município.	
	Existência, forma e efetivação do plano anual de trabalho, a ser desenvolvido pela UCCI ao longo do exercício, contemplando os itens de verificação obrigatória;	
	Existência, forma e efetivação da elaboração de relatórios periódicos decorrentes do cumprimento do plano anual de trabalho, com a indicação dos resultados de eventuais medidas corretivas sugeridas pela UCCI em face de irregularidades ou ilegalidades verificadas em exame precedente;	
	Existência, forma e efetivação do acompanhamento ao processamento das tomadas de contas especiais, manifestando-se ao final da respectiva instrução, as quais deverão ser encaminhadas ao Tribunal de Contas, a fim de ensejar a possível responsabilização dos administradores ou agentes subordinados por atos omissivos ou comissivos que importarem em dano ao erário;	
	Existência, forma e efetivação da informação ao Tribunal de Contas, no prazo e na forma pelo mesmo definidos, as providências adotadas em face das demandas recebidas pela Ouvidoria da Corte e por esta repassadas àquela.	
	Existência, forma e efetivação da ciência aos respectivos administradores e ao Tribunal de Contas das irregularidades ou ilegalidades constatadas no curso da fiscalização interna, bem como o momento e a forma de adoção dessas providências.	
	Quanto às receitas, a existência, forma e efetivação do exame: das transferências intergovernamentais; do lançamento e da respectiva cobrança de todos os tributos da competência local; da cobrança da dívida ativa e dos títulos executivos emitidos pelo TCE; das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município;	
	Quanto às despesas e ao conjunto da gestão, a existência, forma e efetivação do exame: da execução da folha de pagamento; da manutenção da frota de veículos e equipamentos; do controle e acompanhamento dos bens patrimoniais; dos procedimentos licitatórios e da execução dos contratos em vigor; acompanhamento dos limites dos gastos com pessoal; acompanhamento das despesas com a manutenção e desenvolvimento do ensino e com as ações e serviços públicos de saúde; da gestão dos regimes próprios de previdência; da legalidade e avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades do direito privado.	
Quanto às admissões de pessoal: a existência, forma e efetivação do exame sobre: manifestação sobre a legalidade dos atos de admissão de pessoal por concurso, por processo seletivo público e mediante contratação por tempo determinado; manifestação sobre a legalidade dos atos administrativos derivados de pessoal.		

QUADRO DE RELACIONAMENTO ENTRE TEMAS, ITENS DE OBSERVAÇÃO E TEORIA

(continuação)

Tema	Item de observação	Base teórica
Finalidade Legal	Quanto a UCCI ser composta unicamente por servidores investidos em cargos de provimento efetivo, recrutados entre categorias profissionais distintas, cuja habilitação seja compatível com a natureza das respectivas atribuições, os quais terão atuação exclusiva na unidade.	Resolução TCE-RS nº 936 (2012)
	Existência, forma e efetivação da contribuição para a promoção da eficiência operacional da entidade.	
	Existência, forma e efetivação do auxílio na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações	
	Existência, forma e efetivação na fiscalização sobre a gestão administrativa, financeira e patrimonial do município.	
	Existência, forma e efetivação do plano anual de trabalho, a ser desenvolvido pela UCCI ao longo do exercício, contemplando os itens de verificação obrigatória;	
	Existência, forma e efetivação da elaboração de relatórios periódicos decorrentes do cumprimento do plano anual de trabalho, com a indicação dos resultados de eventuais medidas corretivas sugeridas pela UCCI em face de irregularidades ou ilegalidades verificadas em exame precedente;	
	Existência, forma e efetivação do acompanhamento ao processamento das tomadas de contas especiais, manifestando-se ao final da respectiva instrução, as quais deverão ser encaminhadas ao Tribunal de Contas, a fim de ensejar a possível responsabilização dos administradores ou agentes subordinados por atos omissivos ou comissivos que importarem em dano ao erário;	
	Existência, forma e efetivação da informação ao Tribunal de Contas, no prazo e na forma pelo mesmo definidos, as providências adotadas em face das demandas recebidas pela Ouvidoria da Corte e por esta repassadas àquela.	
	Existência, forma e efetivação da ciência aos respectivos administradores e ao Tribunal de Contas das irregularidades ou ilegalidades constatadas no curso da fiscalização interna, bem como o momento e a forma de adoção dessas providências.	
	Quanto às receitas, a existência, forma e efetivação do exame: das transferências intergovernamentais; do lançamento e da respectiva cobrança de todos os tributos da competência local; da cobrança da dívida ativa e dos títulos executivos emitidos pelo TCE; das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município;	
	Quanto às despesas e ao conjunto da gestão, a existência, forma e efetivação do exame: da execução da folha de pagamento; da manutenção da frota de veículos e equipamentos; do controle e acompanhamento dos bens patrimoniais; dos procedimentos licitatórios e da execução dos contratos em vigor; acompanhamento dos limites dos gastos com pessoal; acompanhamento das despesas com a manutenção e desenvolvimento do ensino e com as ações e serviços públicos de saúde; da gestão dos regimes próprios de previdência; da legalidade e avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades do direito privado.	

QUADRO DE RELACIONAMENTO ENTRE TEMAS, ITENS DE OBSERVAÇÃO E TEORIA

(continuação)

Tema	Item de observação	Base teórica
Finalidade Legal	Quanto às admissões de pessoal: a existência, forma e efetivação do exame sobre: manifestação sobre a legalidade dos atos de admissão de pessoal por concurso, por processo seletivo público e mediante contratação por tempo determinado; manifestação sobre a legalidade dos atos administrativos derivados de pessoal.	Resolução TCE-RS nº 936 (2012)
	Quanto a UCCI ser composta unicamente por servidores investidos em cargos de provimento efetivo, recrutados entre categorias profissionais distintas, cuja habilitação seja compatível com a natureza das respectivas atribuições, os quais terão atuação exclusiva na unidade.	
Estrutura Organizacional e Estratégia	Existência, forma e efetivação da hierarquia organizacional.	Herath (2007)
	Existência, forma e efetivação das regras e regulamentos.	
	Existência, forma e efetivação das relações de subordinação.	
	Existência, forma e efetivação das metas e objetivos organizacionais.	
	Existência e formas de alcance das metas.	
Cultura Corporativa	Existência e forma da coleção de valores, crenças e normas corporativas.	
	Existência de padrões de comportamento.	
Sistema de Informações Gerenciais	Existência, forma e efetivação de sistemas formais e informais de informação para os gestores.	
	Existência, forma e efetivação da estrutura integrada de bancos de dados.	
	Existência, forma e efetivação do fluxo de informações.	
	Existência, forma e efetivação da coleta, transferência e apresentação de informações	
Central de Controle	Existência, forma e efetivação de conjunto de regras, práticas e procedimentos como um processo de feedback.	
	Existência, forma e efetivação de conjunto de mecanismos de controle comportamental.	
Ambiente de Controle	A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.	COSOI (2013)
	A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.	
	A administração estabelece, com a suspensão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.	
	A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.	
	A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.	
Avaliação de riscos	A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.	
	A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.	

QUADRO DE RELACIONAMENTO ENTRE TEMAS, ITENS DE OBSERVAÇÃO E TEORIA

(continuação)

Tema	Item de observação	Base teórica
Avaliação de riscos	A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.	COSO I (2013)
	A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.	
Atividades de controle	A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.	
	A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.	
	A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.	
Informação e comunicação	A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.	
	A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.	
	A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.	
Atividades de monitoramento	A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.	
	A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável.	
Propósitos	A organização estabelece e comunica seus objetivos.	CoCo (1995)
	A organização identifica e avalia os riscos internos e externos significativos enfrentados no alcance de seus objetivos.	
	Políticas elaboradas para apoiar a consecução dos objetivos de uma organização e a gestão de seus riscos devem ser estabelecidos, comunicados e praticados para que as pessoas entendam o que é esperado deles e o alcance de sua liberdade de agir.	
	A organização estabelece e comunica planos para orientar os esforços para atingir os objetivos.	
	Os objetivos e planos relacionados devem incluir metas e indicadores mensuráveis de desempenho.	
Comprometimento	Valores éticos compartilhados, incluindo integridade, devem ser estabelecidos, comunicados e praticados em toda a organização.	
	As políticas e práticas de recursos humanos devem ser consistentes com os valores éticos de uma organização e com a realização dos seus objetivos.	
	Autoridade, responsabilidade e accountability devem ser claramente definidas e consistentes com os objetivos de uma organização para que as decisões e ações sejam tomadas pelas pessoas apropriadas.	
	Uma atmosfera de confiança mútua deve ser fomentada para apoiar o fluxo de informação entre pessoas e seu desempenho efetivo para atingir os objetivos da organização.	
Capacidade	As pessoas devem ter o conhecimento, as habilidades e as ferramentas necessárias para apoiar a realização dos objetivos da organização.	

QUADRO DE RELACIONAMENTO ENTRE TEMAS, ITENS DE OBSERVAÇÃO E TEORIA

(conclusão)

Tema	Item de observação	Base teórica
Capacidade	Os processos de comunicação devem apoiar os valores da organização e a realização de seus objetivos.	CoCo (1995)
	Informações suficientes e relevantes devem ser identificadas e comunicadas em tempo hábil para permitir que as pessoas desempenhem suas responsabilidades designadas.	
	As decisões e ações de diferentes partes da organização devem ser coordenadas.	
Capacidade	As atividades de controle devem ser concebidas como parte integrante da organização, levando em consideração seus objetivos, os riscos para sua realização e a inter-relação dos elementos de controle.	
Monitoramento e Aprendizagem	Ambientes externos e internos devem ser monitorados para obter informações que possam indicar a necessidade de reavaliar os objetivos ou controle da organização.	
	O desempenho deve ser monitorado em relação às metas e indicadores identificados nos objetivos e planos da organização.	
	As suposições por trás dos objetivos de uma organização devem ser periodicamente desafiadas.	
	As necessidades de informação e os sistemas de informação relacionados devem ser reavaliados à medida que os objetivos mudam ou as deficiências de comunicação são identificadas.	
	Procedimentos de acompanhamento devem ser estabelecidos e executados para garantir que mudanças ou ações apropriadas ocorram.	
	A gerência deve avaliar periodicamente a eficácia do controle em sua organização e comunicar os resultados para os responsáveis.	

Fonte: Elaborado pelo autor.

APÊNDICE G – METAS E PROPOSTAS INICIAIS DE ANÁLISE

(continua)

Meta	Proposta de Análise
Verificar a visão de controle interno da organização e seus <i>stakeholders</i> .	<p>1° Identificar, através das entrevistas, a percepção da organização e seus <i>stakeholders</i> sobre o controle interno (CI).</p> <p>2° Confirmar, através da triangulação com a observação e a análise documental, a percepção dos entrevistados é condizente com a efetivamente executada pela organização.</p> <p>3° Discutir os achados com a teoria proposta pela pesquisa bibliográfica.</p>
Verificar a instituição sobre os princípios de controle interno.	<p>1° Identificar, através das entrevistas, a percepção da organização e seus <i>stakeholders</i> sobre os princípios de controle interno, bem como a sua forma de execução.</p> <p>2° Confirmar, através da triangulação entre a análise documental, pesquisa eletrônica e a observação a forma e a efetivação dos princípios de controle interno, bem como se a percepção dos entrevistados é condizente com a efetivamente executada pela organização.</p> <p>3° Discutir os achados com a teoria proposta pela pesquisa bibliográfica.</p>
Verificar quais as categorias de controle estão implantadas e qual sua forma de efetivação.	<p>1° Identificar, através das entrevistas, a existência, forma e efetivação de controles contábeis, operacionais, normativos, conformidade e de divulgação.</p> <p>2° Confirmar, através da triangulação entre a análise documental, pesquisa eletrônica e a observação, se a existência, forma e efetivação dos controles contábeis, operacionais, normativos, conformidade e de divulgação é observada empiricamente.</p> <p>3° Verificar a existência de controles informatizados ou externos e sua relação com os controles apontados nas entrevistas.</p> <p>4° Verificar através da análise documental e da pesquisa eletrônica a forma, categorização e a efetivação dos controles internos.</p> <p>5° Discutir os achados com a teoria proposta pela pesquisa bibliográfica.</p>
Verificar como o controle interno cumpre com sua finalidade legal, qual a extensão do atendimento à legislação e quais questões influenciam nesse cumprimento.	<p>1° Identificar, através das entrevistas, a existência, forma e efetivação do cumprimento da legislação aplicável.</p> <p>2° Confirmar, através da triangulação entre a análise documental, pesquisa eletrônica e a observação, se a percepção dos entrevistados é confirmada empiricamente, observando principalmente o cumprimento da legislação e sua extensão, bem como as questões que permeiam o assunto.</p> <p>3° Verificar, através da pesquisa eletrônica a existência de controles informatizados ou externos e sua relação com os controles previstos na legislação.</p> <p>4° Discutir os achados com a teoria proposta pela pesquisa bibliográfica.</p>
Entender a existência e a forma da estrutura e da estratégia organizacional.	<p>1° Identificar, através das entrevistas, a estrutura e a estratégia da organização.</p> <p>2° Confirmar, através da triangulação entre a análise documental e a observação, se a percepção dos entrevistados é condizente com a efetivamente executada pela organização.</p> <p>3° Discutir os achados com a teoria proposta pela pesquisa bibliográfica.</p>
Verificar a influência da cultura corporativa nos controles internos.	<p>1° Identificar, através das entrevistas, a cultura corporativa e sua relação com o CI.</p> <p>2° Confirmar, através da triangulação entre a análise documental e a observação, se a percepção dos entrevistados é condizente com a efetivamente executada pela organização.</p> <p>3° Discutir os achados com a teoria proposta pela pesquisa bibliográfica.</p>
Compreender o sistema de informações gerenciais relativos aos controles internos.	<p>1° Identificar, através das entrevistas, a existência, forma e efetivação do sistema de informações gerenciais, bem como as eventuais assimetrias informacionais.</p> <p>2° Confirmar, através da triangulação entre a análise documental, pesquisa eletrônica e a observação, se a percepção dos entrevistados é condizente com a efetivamente executada pela organização.</p> <p>3° Verificar quais os sistemas de informações estão estabelecidos, de que forma e qual a sua relação com os controles internos.</p> <p>4° Verificar através da análise documental, observação e da pesquisa eletrônica o processo de informações gerenciais.</p> <p>5° Discutir os achados com a teoria proposta pela pesquisa bibliográfica.</p>

METAS E PROPOSTAS INICIAIS DE ANÁLISE

(continuação)

Meta	Proposta de Análise
Compreender a funcionalidade da Unidade Central de Controle – UCCI.	1º Identificar, através das entrevistas, a centralização na UCCI das rotinas, regras e práticas de controle. 2º Confirmar, através da triangulação entre a análise documental e a observação, se a percepção dos entrevistados é condizente com a efetivamente executada pela organização. 3º Identificar a influência da UCCI sobre os controles internos. 4º Discutir os achados com a teoria proposta pela pesquisa bibliográfica.
Compreender o ambiente de controle.	1º Identificar, através das entrevistas, como é estabelecido o ambiente de controle. 2º Confirmar, através da triangulação entre a análise documental e a observação, se a percepção dos entrevistados é condizente com a efetivamente executada pela organização. 3º Identificar, através da observação como os gestores influenciam no ambiente de controle. 4º Discutir os achados com a teoria proposta pela pesquisa bibliográfica.
Verificar se a organização realiza a avaliação de riscos e de que forma ela lida com os mesmos	1º Identificar, através das entrevistas, qual a forma de gestão de riscos. 2º Confirmar, através da confrontação com a observação e análise documental, se a percepção dos entrevistados é condizente com a efetivamente executada pela organização. 3º Identificar, através da observação, quais os fatores influenciam na gestão de riscos. 4º Discutir os achados com a teoria proposta pela pesquisa bibliográfica.
Verificar quais as atividades de controle estabelecidas, se estão alinhadas com a necessidade e como são estabelecidas.	1º Identificar, através das entrevistas, qual a forma de instituição e gestão das atividades de controle e a sua relação com o alcance dos objetivos organizacionais. 2º Identificar, através das entrevistas, quais são as atividades fundamentais da Prefeitura. 3º Identificar, através das entrevistas, quais são os controles esperados. 4º Confirmar, através da triangulação entre a análise documental, pesquisa eletrônica e a observação, se a percepção dos entrevistados é condizente com a efetivamente executada pela organização. 5º Expor, a partir da triangulação, os fluxos e procedimentos dos controles considerados importantes pelos <i>stakeholders</i> . 6º Confrontar as necessidades dos <i>stakeholders</i> com as exigências legais. 7º Discutir os achados com a teoria proposta pela pesquisa bibliográfica.
Verificar como são geridos os processos de informação e comunicação da organização para o desempenho dos controles internos.	1º Identificar, através das entrevistas, qual a forma gestão dos processos informacionais e comunicacionais. 2º Identificar, através das entrevistas, quais são as informações fundamentais para o controle. 3º Identificar, através das entrevistas, qual é a forma esperada de comunicação. 4º Confirmar, através da triangulação entre a análise documental, pesquisa eletrônica e a observação, se a percepção dos entrevistados é condizente com a efetivamente executada pela organização. 5º Expor, a partir da triangulação, os fluxos e procedimentos informacionais considerados importantes pelos <i>stakeholders</i> . 6º Discutir os achados com a teoria proposta pela pesquisa bibliográfica.
Verificar como são monitoradas as atividades de controle interno.	1º Identificar, através das entrevistas, qual a forma de monitoramento das atividades de controle. 2º Identificar, através das entrevistas, qual a forma de monitoramento do desempenho da organização. 3º Identificar, através das entrevistas, qual é a forma esperada de monitoramento. 4º Confirmar, através da triangulação entre a análise documental, pesquisa eletrônica e a observação, se a percepção dos entrevistados é condizente com a efetivamente executada pela organização. 5º Expor, a partir da triangulação, os fluxos e procedimentos de monitoramento considerados importantes pelos <i>stakeholders</i> .

METAS E PROPOSTAS INICIAIS DE ANÁLISE

(conclusão)

Meta	Proposta de Análise
Verificar como são monitoradas as atividades de controle interno.	6° Confrontar as necessidades dos <i>stakeholders</i> com a forma de monitoramento atual. 7° Discutir os achados com a teoria proposta pela pesquisa bibliográfica.
Verificar os mecanismos de estabelecimento e implantação dos propósitos organizacionais.	1° Identificar, através das entrevistas, como a organização estabelece e comunica seus objetivos e planos. 2° Confirmar, através da triangulação entre a análise documental e a observação, se a percepção dos entrevistados é condizente com a efetivamente executada pela organização. 3° Confrontar as necessidades dos <i>stakeholders</i> com a forma implantação dos propósitos organizacionais utilizada atualmente. 4° Discutir os achados com a teoria proposta pela pesquisa bibliográfica.
Verificar o comprometimento das práticas organizacionais em relação aos objetivos estabelecidos.	1° Identificar, através das entrevistas, como se dá a aderência das práticas organizacionais em relação aos objetivos estabelecidos. 2° Confirmar, através da triangulação entre a análise documental e a observação, se a percepção dos entrevistados é condizente com a efetivamente executada pela organização. 3° Confrontar as necessidades dos <i>stakeholders</i> com a forma aderência das práticas organizacionais em relação aos objetivos estabelecidos atual. 4° Discutir os achados com a teoria proposta pela pesquisa bibliográfica.
Verificar a capacidade da organização para o exercício do controle.	1° Identificar, através das entrevistas qual a capacidade organizacional para o exercício do controle. 2° Confirmar, através da triangulação entre a análise documental e a observação, se a percepção dos entrevistados é condizente com a efetivamente executada pela organização. 3° Confrontar as necessidades dos <i>stakeholders</i> com a capacidade organizacional para o exercício do controle. 4° Discutir os achados com a teoria proposta pela pesquisa bibliográfica.
Verificar os principais aspectos da aprendizagem organizacional.	1° Identificar, através das entrevistas como se dá a aprendizagem organizacional nos aspectos de controle. 2° Confirmar, através da triangulação entre a análise documental e a observação, se a percepção dos entrevistados é condizente com a efetivamente executada pela organização. 3° Confrontar as necessidades dos <i>stakeholders</i> com a forma de aprendizagem organizacional atual. 4° Discutir os achados com a teoria proposta pela pesquisa bibliográfica.

Fonte: Elaborado pelo autor.

APÊNDICE H – CRITÉRIOS PARA ELABORAÇÃO DO ROTEIRO DE OBSERVAÇÃO DIRETA

(continua)

Quesito	Premissas	Aplicação metodológica
Determinação de Foco	A observação tem que ser seletiva, olhando para algumas atividades, eventos ou fenômenos que são centrais para a avaliação questões. Em seguida, divide cada atividade, evento ou fenômeno em sub-componentes.	Foram observados as atividades, eventos ou fenômenos centrais ligados ao cumprimento legal e os apontados com maior relevância na questão de entrevista: “Quais são as atividades, internas e externas mais importantes que a Prefeitura realiza?”
Desenvolvimento das formas de observação direta	O formulário de registro de observação deve listar os itens a serem observados e fornecer espaços para registrar observações. Estes formulários são semelhantes aos questionários de pesquisa, mas os investigadores registram suas próprias observações, não as respostas dos entrevistados. Formulários de registro de observação ajudam a padronizar a observação processar e garantir que todos os itens importantes sejam cobertos.	O formulário de registro de observação (APÊNDICE E) contemplou os 111 itens de observação propostos no projeto de pesquisa, através de questionários binários, múltipla escolha, e espaço aberto para as anotações de natureza qualitativa e intangíveis pelo pesquisador.
Seleção de locais	Quando os formulários estiverem prontos, o próximo passo é decidir onde as observações serão realizadas e se será com base em um ou mais locais Na maioria dos casos, os locais são selecionados com base em conselhos de especialistas.	Foram observados os locais de ocorrência das atividades, eventos ou fenômenos centrais ligados ao cumprimento legal e os apontados com maior relevância na questão de entrevista: “Quais são as atividades, internas e externas mais importantes que a Prefeitura realiza?”
Definição do melhor período para observação	O tempo é crítico na observação direta, especialmente quando os eventos devem ser observados à medida que ocorrem. Cronometragem errada pode distorcer os achados, pois as pessoas e as organizações seguem rotinas diárias associadas a horários definidos.	Os horários, datas e locais de observação respeitaram as rotinas das atividades, eventos ou fenômenos centrais, contudo, o corte temporal seguirá o estipulado no cronograma da pesquisa.
Condução da observação	Antes de iniciar a observação direta, um certo nível de relacionamento deve ser estabelecido como pessoas, comunidade ou organização a ser estudada. A presença de observadores externos, especialmente se funcionários ou especialistas, pode gerar alguma os observados. Muitas vezes conversas amigáveis e informais reduzir os níveis de ansiedade. Além disso, deixe-os saber que o propósito da observação não é relatório sobre o desempenho dos indivíduos, mas para descobrir o que tipo de problemas em geral estão sendo encontrados. Reserve tempo suficiente para observação direta. Visitas breves podem ser enganosas, em parte porque as pessoas tendem a se comportar de maneira diferente na presença de observadores. Se os observadores permanecerem por períodos relativamente mais longos, as pessoas se tornarão menos autoconscientes e gradualmente começarão a se comportar naturalmente. É essencial ficar pelo menos dois ou três dias em um local para reunir dados confiáveis e válidos.	A condução da observação ocorreu de acordo com as orientações teóricas.

APÊNDICE H – CRITÉRIOS PARA ELABORAÇÃO DO ROTEIRO DE OBSERVAÇÃO DIRETA

(conclusão)

Quesito	Premissas	Aplicação metodológica
Registro das observações	Tome notas tão discretamente quanto possível. A melhor hora para gravar é durante a observação. No entanto, isso nem sempre é viável porque pode tornar algumas pessoas autoconscientes ou perturbar a situação. Nestes casos, a gravação deve ocorrer o mais rapidamente possível após a observação.	Devido às limitações da pesquisa a única forma de registro das observações foi o formulário de registro de observação (APÊNDICE E).
Análise dos dados	Dados de perguntas fechadas do formulário de observação pode ser analisado usando procedimentos básicos como contagens de frequência e tabulações cruzadas. A análise de qualquer questão de entrevista aberta também pode fornecer uma riqueza extra de compreensão e insights. Aqui, o uso de software de gerenciamento de banco de dados com recursos de armazenamento de texto, pode ser útil.	<ul style="list-style-type: none"> - Os dados oriundos das questões fechadas receberam tratamento estatístico descritivo simples, com o auxílio do programa MS Excel. - Os dados qualitativos foram organizados em planilhas eletrônicas, sendo após categorizados com juntamente com as entrevistas, observando método da Análise de Conteúdo (Bardin, 2016).
Confirmação da confiabilidade e da validade das observações	As técnicas de observação direta são suscetíveis a erros e vies que pode afetar a confiabilidade e a validade. Estes podem ser minimizados seguindo alguns dos procedimentos sugeridos, como verificar a representatividade da amostra dos locais selecionados; usando categorias de respostas fechadas e não ambíguas nos formulários de observação, registrando as observações prontamente e usando equipes de observadores em cada local.	Contemplado no formulário de registro de observação (APÊNDICE E).

Fonte: Adaptado de USAID (1996).