



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANDRÉ LUIS DOS SANTOS ALVES

**UMA ANÁLISE ACERCA DAS CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE
CONTROLE INTERNO MUNICIPAIS**

**RECIFE – PE
2022**

ANDRÉ LUIS DOS SANTOS ALVES

**UMA ANÁLISE ACERCA DAS CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE
CONTROLE INTERNO MUNICIPAIS**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Luiz Carlos Miranda, Ph.D

**RECIFE – PE
2022**

Catálogo na Fonte
Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

- | | |
|-------|---|
| A474a | <p>Alves, André Luis dos Santos
Uma análise acerca das características dos sistemas de controle interno municipais / André Luis dos Santos Alves. – 2022.
53 folhas: il. 30 cm.</p> <p>Orientador: Prof. Luiz Carlos Miranda, PhD.
Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2022.
Inclui referências.</p> <p>1. Auditoria. 2. Tribunais de contas. 3. Controladoria. I. Miranda, Luiz Carlos (Orientador). II. Título.</p> <p>657 CDD (22. ed.)
UFPE (CSA 2022 – 017)</p> |
|-------|---|

ANDRÉ LUIS DOS SANTOS ALVES

**UMA ANÁLISE ACERCA DAS CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE
CONTROLE INTERNO MUNICIPAIS**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovado em: 15/02/2022.

BANCA EXAMINADORA

Prof^o. Dr. Luiz Carlos Miranda (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof^o. Dr. Daniel José Cardoso da Silva (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof^a. Dr^a. Juliana Matos Meira (Examinador Externo)
University of Sheffield

AGRADECIMENTOS

À Universidade Federal de Pernambuco, ao PPGCC, seus docentes e servidores, pela dedicação ao ensino.

Ao meu orientador, o professor Luiz Carlos Miranda, pelo aprendizado e desenvolvimento acadêmico e pessoal que me proporcionou nesse período de parceria e confiança, bem como por toda disponibilidade em sempre me ajudar e aconselhar. Suas orientações foram de grande valia para o meu crescimento.

Ao meu pai, José Carlos, mesmo não estando mais presente, sempre me deu a força necessária para que eu alcançasse meus objetivos. Ele sempre foi fonte de inspiração e um exemplo a ser seguido por mim. Tenho certeza de que ele estaria orgulhoso neste momento, por ver o seu filho superar mais essa etapa da vida acadêmica.

À minha noiva Millena, por todo apoio e compreensão.

À minha mãe, Maria de Fátima pela força e por sempre se fazer presente.

A minhas irmãs pela parceria de sempre.

Por fim, gostaria de agradecer a todos que acreditaram em mim e que, mesmo sem saber, influenciaram e contribuíram nessa trajetória.

“Nossas dúvidas são traidoras e nos fazem perder o que, com frequência, poderíamos ganhar, por simples medo de arriscar.”

(William Shakespeare)

RESUMO

O presente estudo tem o objetivo de avaliar as características do Sistema de Controle Interno (SCI) Municipal, bem como analisar a relação dessas características com a recomendação contida no parecer prévio expedido pelos Tribunais de Contas (TCs) acerca das contas de governo. No capítulo I é aprofundada a análise dessa relação. Para realização do estudo foi utilizada a regressão Logit com dados de uma amostra composta por 214 municípios brasileiros com características diferentes e localizados em diferentes regiões do país. As informações utilizadas na pesquisa foram obtidas através de envio de questionários para as prefeituras, bem como consulta nos portais eletrônicos dos respectivos TCs. Os resultados descrevem que, apesar de o SCI ter sido implantado com a finalidade de melhorar a aderência dos municípios às normas e antecipar erros que, porventura, possam vir a acontecer, o estudo mostra que a relação entre a aprovação das contas de governo pelos TCs e a existência de um SCI no município não é estatisticamente significativa. Adicionalmente, observa-se que também não é estatisticamente significativa a relação entre a aprovação das contas e o fato de o responsável pelo SCI ser funcionário efetivo e reportar diretamente para o chefe do Poder Executivo. Em contrapartida, foi identificada que a relação entre a aprovação das contas e a realização de auditorias periódicas é estatisticamente significativa. O capítulo II se propõe a apresentar o resultado da pesquisa enviada para os municípios contendo perguntas sobre as características do Sistema de Controle Interno e Auditoria Interna de cada um dos respondentes. Para isso foram coletados dados de uma amostra composta por 307 municípios brasileiros com características diferentes e localizados em diferentes regiões do país. As informações utilizadas na pesquisa foram obtidas através de envio de questionários para as prefeituras. Em suma, os resultados demonstram que houve uma evolução na implantação do controle interno nos municípios, principalmente, a partir dos anos 2000. No entanto, ainda carece de aprimoramento em alguns aspectos de modo que seja possível concretizar sua missão institucional de maneira efetiva e mitigando o risco de ameaças à independência funcional dos profissionais de controle interno. De modo geral, os resultados propiciam melhor entendimento sobre o Sistema de Controle Interno municipal, contribuindo para o avanço acadêmico e prático, à medida que os resultados ajudam no entendimento e aprofundamento da temática.

Palavras-chave: Controle Interno; Auditoria; Tribunais de Contas; Controle Externo; Controladoria.

ABSTRACT

The research aims to evaluate the characteristics of the Municipal Internal Control System (SCI), as well as the relationship of these characteristics with the recommendation contained in the previous opinion issued by the Courts of Auditors (TCs) on government accounts. In chapter I, the analysis of this relationship is deepened. To perform the analysis, Logit regression was used with data from a sample composed of 214 Brazilian municipalities with different characteristics and located in different regions of the country. The information used in the research was obtained by sending questionnaires to the city halls, as well as consulting the electronic portals of the respective TCs. The results describe that, although the SCI has been implemented with the purpose of improving the municipalities' adherence to the norms and anticipating errors that, by chance, may happen, the study shows that the relationship between the approval of government accounts by the TCs and the existence of an SCI in the municipality is not statistically significant. Additionally, it is observed that the relationship between the approval of the accounts and the fact that the person responsible for the SCI is a permanent employee and reports directly to the head of the Executive Branch is also not statistically significant. On the other hand, it was identified that the relationship between the approval of accounts and the performance of periodic audits is statistically significant. Chapter II proposes to present the result of the survey sent to the municipalities containing questions about the characteristics of the Internal Control and Internal Audit System of each of the respondents. For this, data were collected from a sample composed of 307 Brazilian municipalities with different characteristics and located in different regions of the country. The information used in the research was obtained by sending questionnaires to city halls. In short, the results demonstrate that there has been an evolution in the implementation of internal control in the municipalities, mainly from the 2000s onwards. However, it still lacks improvement in some aspects so that it is possible to achieve its institutional mission effectively and mitigating the risk of threats to the functional independence of internal control professionals. In general, the results provide a better understanding of the municipal Internal Control System, contributing to academic and practical progress, as the results contribute to the understanding and deepening of the theme.

Keywords: Internal Control; Audit; Court of Auditors; External Audit; Controllership.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Tamanho populacional dos municípios	40
Figura 2 - Ano de implantação do SCI nos municípios.....	42
Figura 3 - Órgão responsável pelo Sistema de Controle Interno.....	43
Figura 4 - Forma de provimento chefe do controle interno	44
Figura 5 - Órgão responsável pela auditoria interna.....	45
Figura 6 - Linha de reporte da auditoria interna.....	45
Figura 7 - Forma de contratação do responsável auditoria interna	46

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Municípios da amostra do estudo do capítulo 1	21
Quadro 2 - Variáveis independentes do modelo econométrico	24
Quadro 3 - Questionário sobre controle interno e auditoria interna do estudo do capítulo 1	25
Quadro 4 - Municípios da amostra do estudo do capítulo 2.....	38
Quadro 5 - Questionário sobre controle interno e auditoria interna do estudo do capítulo 2	40

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Características da amostra do estudo do capítulo 1.....	21
Tabela 2 - Teste de multicolinearidade	26
Tabela 3 – Resultados da regressão logística	27
Tabela 4 - Características da amostra do estudo do capítulo 2.....	40

Sumário

INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO I – O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL E O IMPACTO NA AVALIAÇÃO DAS CONTAS DE GOVERNO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS.....	13
1. INTRODUÇÃO	14
2. CONTEXTUALIZAÇÃO	15
3. REFERENCIAL TEÓRICO	16
4. METODOLOGIA	21
5. DESCRIÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	26
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	29
CAPÍTULO 2 - UMA PESQUISA SOBRE AS CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E AUDITORIA INTERNA DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS.....	30
1. INTRODUÇÃO	31
2. REFERENCIAL TEÓRICO	34
3. METODOLOGIA	38
4. DESCRIÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	41
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	46
CONCLUSÃO GERAL	48
REFERÊNCIAS	49

INTRODUÇÃO

O arcabouço constitucional e legal brasileiro preconiza que os municípios devem instituir e manter Sistema de Controle Interno com a finalidade de assegurar a correta gestão e utilização dos recursos públicos, bem como o adequado fornecimento de informações à sociedade. Com o advento da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, houve um intenso movimento de criação dessas estruturas de controle internos nos municípios brasileiros.

Com o intuito de avaliar as características dessas estruturas criadas pelos diversos municípios, foram redigidos dois capítulos com objetivos diferentes. O capítulo I avalia, através da aplicação do modelo Logit, a relação entre as características dos Sistemas de Controle Interno municipais e a recomendação contida no parecer prévio expedido pelos respectivos Tribunais de Contas (TCs) acerca das contas de governo tomando como base uma amostra com 214 municípios. Ao final deste capítulo, é possível verificar as características que têm potencial de exercer influência em relação à aprovação das contas de governo pelos TCs.

O capítulo II apresenta como os municípios estão estruturando seus sistemas de controle interno. Para alcançar esse objetivo e coletar os dados relacionados às características dos sistemas de controles internos municipais, foi aplicado um questionário e foram analisadas as respostas de uma amostra de 307 municípios. Ao final deste capítulo, é possível verificar as características dos sistemas de controle internos municipais.

Esta dissertação está dividida em introdução, primeiro capítulo, segundo capítulo e conclusão. O primeiro e segundo capítulos também contêm seções específicas de introdução / contextualização, referencial teórico, metodologia, apresentação dos resultados e considerações finais.

CAPÍTULO I – O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL E O IMPACTO NA AVALIAÇÃO DAS CONTAS DE GOVERNO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

1. INTRODUÇÃO

O controle interno no âmbito da administração pública ocupa lugar de destaque na legislação brasileira. A Constituição Federal de 1988 atribui ao Sistema de Controle Interno (SCI) a competência de realizar fiscalizações de natureza contábil, orçamentária, financeira, patrimonial e operacional (CF, art. 70). Além disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal, por exemplo, atribuiu diversas competências e responsabilidades ao Sistema de Controle Interno, principalmente voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e adequação das contas. Em decorrência disso, vários municípios se viram diante da obrigatoriedade de instituir Sistemas de Controle Interno (SCI) sob pena de não estarem em conformidade com a legislação vigente.

O controle externo, por sua vez, é o conjunto de ações de controle executadas por órgão diverso do que realizou o ato fiscalizado. Meirelles (1997) entende que controle externo é aquele realizado por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado e visa comprovar a probidade da Administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, bem como a fiel execução do orçamento. No Brasil, o titular do controle externo é o Poder Legislativo, que é auxiliado pelos Tribunais de Contas (TCs) no exercício dessa competência (CF, art. 71). Portanto, o Tribunal de Contas é o órgão, de caráter técnico, responsável por auxiliar o Poder Legislativo na fiscalização contábil, financeira e orçamentária dos municípios. Um dos meios utilizados pelas Cortes de Contas para cumprir essa atribuição é a apreciação das contas de governo e posterior emissão de parecer prévio contendo a recomendação pela aprovação ou rejeição de tais contas (CF, art. 71).

Sendo assim, os controles interno e externo devem atuar de maneira conjunta para garantir o cumprimento das normas e o alcance do interesse público. Logo, a existência de um SCI nos municípios é vista como um instituto importante e que colabora para o aprimoramento da gestão municipal, inclusive no que tange à avaliação realizada, anualmente, pelos Tribunais de Contas através da emissão de parecer prévio acerca da adequação das contas de governo do respectivo ente. Nesse sentido, o SCI deve atuar de forma a antecipar problemas através da identificação de eventuais inconformidades. Essa atuação tempestiva possibilita o tratamento e correção dos problemas em tempo hábil. Sendo assim, o SCI de cada um dos entes pode ajudar na melhoria da adequação da informação reportada aos Tribunais de Contas.

O presente trabalho busca reunir elementos para verificar a relação entre as características dos Sistemas de Controle Interno municipais e a recomendação contida no parecer prévio expedido pelos respectivos Tribunais de Contas acerca das contas de governo tomando como base uma amostra com 214 municípios. Para realizar esse trabalho, elaborou-se questionário sobre o SCI que foi enviado aos municípios. Adicionalmente, a informação relativa à decisão do parecer prévio foi obtida através de consulta a banco de dados elaborado com base nas informações contidas nos portais eletrônicos dos respectivos Tribunais de Contas.

Por fim, este artigo está estruturado em 6 seções, além da introdução. A primeira seção é dedicada à contextualização do problema. Em seguida, é detalhada a revisão da literatura enfatizando os principais autores que suportam o desenvolvimento teórico desse trabalho. Na seção seguinte, a metodologia é explicada através da exposição dos critérios de definição da amostra, das variáveis, do modelo econométrico e dos procedimentos de coleta de dados. Posteriormente, os resultados encontrados são analisados e apresentados. Por fim, é apresentada a conclusão dos trabalhos, bem como as referências utilizadas.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO

O Sistema de Controle Interno no âmbito federal foi instituído pela Lei 4.320/64 e passou por modificações em decorrência dos normativos que vieram em seguida, tais como: o Decreto-Lei 200/67 e a Constituição Federal de 1967. No entanto, o controle interno ganhou protagonismo com o advento da Constituição Federal de 1988 e da Lei de Responsabilidade Fiscal promulgada no ano 2000. Com o passar do tempo a atualização desses normativos legais e a criação de outros vem atribuindo novas competências ao Sistema de Controle Interno.

A Carta Magna de 1988, no seu artigo 74, estabeleceu a obrigatoriedade dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterem, de forma integrada, SCI com diversas finalidades, tais como: avaliação de cumprimento de metas do PPA, comprovação da legalidade dos atos, avaliação dos resultados e apoio ao controle externo. Adicionalmente, a Lei de Responsabilidade Fiscal também atribuiu importantes competências para o controle interno, como a fiscalização do cumprimento das normas de gestão fiscal. No âmbito dessa fiscalização, o controle interno deve realizar verificações de atingimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias,

limites para realização de operações de crédito, limites dos montantes de dívida consolidada, dentre outros.

Diante do exposto, observa-se que o controle interno possui um rol extenso de atribuições relacionadas à gestão fiscal e ao apoio ao controle externo. Sendo assim, com esse trabalho pretende-se responder à seguinte questão orientadora: As características dos SCI implantados estão associados com a probabilidade de obtenção de melhores resultados nas avaliações realizadas pelos respectivos Tribunais de Contas e expressos nos seus pareceres prévios de avaliação das contas de governo?

3. REFERENCIAL TEÓRICO

A teoria da agência busca explicar os conflitos de interesses que podem existir na relação contratual entre um principal e um agente, uma vez que este dispõe de mais informações do que aquele para o processo de tomada de decisões. Com isso, o agente poderá procurar atingir seus próprios objetivos, mesmo que ocasione menos lucro para o principal. (SLOMSKI, 2005). Nesse sentido, podemos admitir que a administração pública é um ambiente onde é factível a existência de problemas de agência, sendo a sociedade o principal e o gestor público o agente. Nesse contexto é que surgem os controles internos como instrumento para minimizar os eventuais conflitos existentes entre a sociedade e o governante, zelando assim pelo interesse do principal (no caso a sociedade). Sendo assim, o Sistema de Controle Interno funciona como o “fiel da balança”, tendo em vista que tem como missão garantir a adequação aplicação dos recursos públicos, respeitando o planejamento, a legislação e garantindo a supremacia do interesse público sobre os interesses individuais. (GALVÃO, 2016).

A gestão pública deve procurar ampliar a participação social e valorizar o *accountability* de modo que suas ações estejam alinhadas ao conceito de cidadania e voltadas para o bem comum. Esses conceitos unidos com a definição de estratégias e objetivos para alcance dos resultados foram a base de valores da governança pública (ALBERNAZ; GOMEZ, 2019). A governança corporativa pode ser entendida como um conjunto de mecanismos de incentivo e controle que tem como objetivo tornar a relação entre acionistas e gestores mais harmônica em decorrência da redução dos problemas de agência. (SILVEIRA, 2004). Portanto, a governança corporativa também procura atuar na redução dos conflitos de agência. Na perspectiva de Timmers (2000), a governança

pública consiste nas salvaguardas necessárias para garantir o correto relacionamento entre gestão e controle com a finalidade de concretizar os objetivos das políticas públicas, bem como providenciar e divulgar as respectivas prestações de contas para demonstração dos benefícios gerados para os stakeholders. O IFAC considera que existem 4 dimensões relacionadas à governança de entidades pública, a saber: padrões de comportamento e cultura organizacional; processos e estrutura organizacional; controle; relatórios externos. Portanto, o controle interno é um dos pilares para a governança corporativa. No mesmo sentido, Bianchi (2005) considera que o controle organizacional é base importante da boa governança, e as práticas de governança corporativa deveriam ser norteadas por controles que possibilitem, aos interessados pela organização, concluir pela transparência nos atos da administração, assegurando que conflitos de interesses não interfiram na capacidade organizacional de obtenção de resultados econômicos.

Ao focar a análise no controle interno, observamos que o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) e o CFC possuem definições semelhantes para controle interno uma vez que afirmam que compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular a obediência às políticas administrativas estabelecidas.

No âmbito da administração pública, a atuação do controle interno é regulada nos diversos dispositivos constitucionais e legais, que foram explicados na seção anterior desse artigo. Com base nesses dispositivos, observa-se que uma das finalidades do controle interno é realizar a fiscalização dos atos administrativos a fim de que seja possível mitigar riscos e antecipar irregularidades de modo que haja tempo hábil de detectá-las e corrigi-las. Dervishi e Kadriu (2014) corroboram a importância do Sistema de Controle Interno ao afirmarem que, “sob elevado risco e incerteza os gestores tendem a se afastar do cumprimento de normas e regulamentos. Isso tende a ser prejudicial na administração pública, que gerencia recursos da sociedade e tem como um princípio básico a legalidade”. Nesse contexto, os sistemas de controle (interno e externo) exercem importante função de fiscalização de modo que a atuação do gestor público seja direcionada ao interesse público e à legalidade.

Sendo assim, tendo a vista o elevado número de atribuições do SCI, é possível observar a importância que esse instituto tem no arcabouço jurídico e administrativo brasileiro. Nesse sentido, José Filho (2008, p.1) afirma que:

Ainda que o controle interno não possa ser considerado a panaceia contra os desvios de conduta, não há similar e nem mais eficaz ferramenta no combate ao erro e à fraude, se alicerçado em um sistema de informação e avaliação que o torne capaz de inibir as irregularidades e atingir os objetivos de resguardar os bens públicos, bem como avaliar a ação governamental no que diz respeito ao cumprimento de metas e execução de orçamentos, e avaliar a gestão dos administradores públicos nos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia.

A importância do SCI também foi abordada por Widyaningsih (2016) ao afirmar que o ambiente de controle e as atividades de controle têm influência significativa na qualidade das demonstrações financeiras elaboradas. No seu trabalho sobre o controle interno e prestações de contas de escolas de uma cidade da Indonésia, o autor afirma que um bom sistema de controle interno pode gerar uma alta qualidade informações do relatório financeiro e, claro, irá encorajar o aumento da qualidade das informações financeiras das escolas na prestação de contas. Além disso, Nogueira e Jorge (2017) afirmam que existe uma relação significativa e positiva entre o controle interno (incluindo auditoria interna) a que as informações financeiras e orçamentárias estão sujeitas, e sua utilidade percebida para a tomada de decisão municipal. Por fim, Baltaci e Yilmaz (2006) indicam que o Sistema de Controle Interno e auditoria interna são componentes-chave dos sistemas de gestão financeira pública para aumentar a eficiência e a eficácia nas operações do governo local.

A Constituição Federal de 1988, no parágrafo 1º do artigo 31, prevê que o controle externo municipal será exercido pela Câmara Municipal com auxílio dos Tribunais de Contas. Nesse sentido, para cumprimento dessa atribuição constitucional, os Tribunais de Contas devem emitir pareceres prévios acerca das contas de governo do Chefe do Executivo. Esses pareceres prévios contém a recomendação dos Tribunais de Contas que será encaminhada ao Poder Legislativo acerca das contas de governo dos municípios. Essa recomendação pode ser pela aprovação, aprovação com ressalvas ou reprovação das respectivas contas.

Esses dois sistemas de controle (interno e externo) devem ter uma atuação integrada de modo que o interesse público seja alcançado. A própria Constituição Federal de 1988 prevê, como uma das competências do Sistema de Controle Interno, que este deve apoiar o Controle Externo no cumprimento de sua missão institucional. Esse apoio pode ser materializado através do fornecimento de informações acerca de irregularidades

ou ilegalidades identificadas, inclusive no que tange às prestações de contas. Balbe (2014, n.p) afirma que:

O mais tradicional dos controles no âmbito da administração pública é o de prestação de contas. No Brasil, em razão das mudanças ocorridas no funcionamento dos controles externo e interno, notadamente no final da década de 1960, essa atividade representa o principal mecanismo de interface entre os dois segmentos do controle. O ciclo tem início com os gestores públicos prestando contas. Na sequência, o controle interno certifica e inclui seu parecer sobre as contas apresentadas. Ao final, o controle externo julga as contas dos administradores públicos.

Além disso, Baltaci e Yilmaz (2006) também afirmam que uma estrutura de controle interno adequada poderia ajudar no processo de auditoria externa e auxiliar os governos centrais em seus esforços de monitoramento sobre os governos locais em relação à eficácia, corrupção, desperdício e uso indevido. Adicionalmente, Carvalheiro e Flores (2007) asseveram que os sistemas de controle externo e interno devem se complementar numa única relação operacional, pois o controle interno suporta as atividades do controle externo. De acordo com Kronbauer et al. (2011), a redução das irregularidades se dá a partir de um controle interno mais ativo, tendo em vista que o controle interno garante o autocontrole da Administração Pública, e auxilia na lisura e legalidade dos atos da gestão pública.

Portanto, ao analisar os estudos acerca dos controles interno e externo, observa-se a relevância deles para o cumprimento das metas e alcance do interesse público, bem como a importância da sua atuação integrada para a realização desses objetivos. Sendo assim, o presente estudo também visa ampliar a literatura no sentido de avaliar a contribuição do Sistema de Controle Interno na aprovação das contas municipais pelo controle externo (Tribunais de Contas), bem como suas principais características.

No que tange à eficácia do controle interno, considerando o resultado das avaliações feitas pelos Tribunais de Contas (controle externo), há algumas referências relacionados ao tema. Silva, Lima e Almeida (2008) realizaram uma análise dos resultados da avaliação das contas de algumas unidades gestoras do governo federal localizadas no estado do Amazonas. Foram consideradas unidades que possuem Sistema de Controle Interno e unidades que não tem. A partir disso, foi confrontado com os resultados da avaliação das contas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e os autores

perceberam que as unidades que não possuíam controle interno apresentaram dificuldades na prestação de contas e não obtiveram aprovação do Tribunal de Contas da União. Sendo assim, observa-se que o controle interno deve, dentre outras atribuições, auxiliar o controle externo e atuar na prevenção da ocorrência de erros, irregularidades e ilegalidades.

Com relação ao auxílio ao controle externo, Baltaci & Yilmaz (2006) afirmam que “uma estrutura moderna de controle interno acompanhada por um processo efetivo de auditoria interna poderia ajudar o processo de auditoria externa”. O estudo de Kronbauer et al. (2011) consistiu em identificar os fatores que podem explicar a ocorrência de inconformidades apontadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS) na gestão municipal. Os autores identificaram que a LRF representa um fator relevante para os resultados advindos da atuação do controle externo. Além disso, apontaram que as principais irregularidades identificadas estão relacionadas com: a) administração de pessoal; b) despesas, receitas; c) procedimentos licitatórios; d) contratos e convênios; e e) sistemas de controles internos (SCI), perfazendo 83,4% do total de inconformidades. Sendo assim, observa-se que o Sistema de Controle Interno é um dos grupos de irregularidades. No entanto, não foi objeto do estudo a avaliação das características do Sistema de Controle Interno, nem a sua relação com a aprovação / rejeição das contas.

Os estudos de Pinto et al (2011) objetivaram identificar os fatores geradores das ressalvas apresentadas nas prestações de contas dos municípios do Estado do Paraná relativas a 2007. Os autores identificaram que mais de 80% dos municípios apresentaram irregularidades e concluíram que os fatores geradores estão relacionados com a contabilização, auditoria-controladoria, Sistema de Controle Interno e gestão. Já Santos et al (2016) estudaram as características dos municípios fluminenses e suas falhas ressaltadas nos Pareceres de Prestação de Contas do TCE-RJ de modo a verificar quais características estão relacionadas às falhas identificadas. Os autores identificaram que o Sistema de Controle Interno representa um grupo de falhas apontadas pelo TCE-RJ, tendo em vista que os pareceres apresentavam ressalvas referente a esse tema. No entanto, apesar de representar um grupo de falhas, não foi escopo do trabalho a avaliação das características do Sistema de Controle Interno.

4. METODOLOGIA

Para atingir o objetivo proposto, selecionou-se municípios, definindo-se uma amostra aleatória estratificada, combinando tamanho do município (medido pela população) e estágio de desenvolvimento (medido pelo índice de desenvolvimento humano municipal - IDHM), bem como a condição de integrar ou não regiões metropolitanas ao redor de capitais de estado. Além disso, para análise dos dados é importante que o município tenha respondido ao questionário sobre o Sistema de Controle Interno, bem como estarem disponíveis os pareceres prévios emitidos pelos respectivos Tribunais de Contas. A tabela 1 resume dos dados estatísticos da amostra:

Tabela 1 - Características da amostra do estudo do capítulo 1

Região	Municípios da Amostra	Média da População do Municípios da amostra
Norte	6	222.121
Nordeste	65	330.339
Centro-Oeste	20	340.046
Sudeste	79	332.629
Sul	44	339.043
Total	214	329.253

Fonte: Elaboração própria.

A tabela 1 demonstra em que região do Brasil estão localizados os municípios da amostra, bem como a média populacional desses municípios que constam nos relatórios do SICONFI. Diante disso, é possível observar que todas as regiões do Brasil foram contempladas e que, com exceção da região norte que é notadamente menos populosa que as demais, a média populacional dos municípios por região é semelhante. O detalhamento de cada município que consta na amostra é apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Municípios da amostra do estudo do capítulo 1

Estados	Municípios
Bahia	Araci, Caetitê, Cairu, Feira de Santana, Itabuna e Salvador.
Ceará	Caucaia, Crato, Fortaleza, Juazeiro do Norte, Maracanaú, Sobral.
Espírito Santo	Alegre, Aracruz, Cachoeiro de Itapemirim, Cariacica, Dolores do Rio Preto, Fundão, Itapemirim, João Neiva, Linhares, Vila Velha e Vitória
Goiás	Ceres
Maranhão	Imperatriz, São Luís e Timon

Minas Gerais	Araguari, Belo Horizonte, Betim, Bonito de Minas, Cachoeira da Prata, Confins, Contagem, Curvelo, Esmeraldas, Governador Valadares, Ipatinga, Itajubá, Itaú de Minas, Juiz de Fora, Lagoa Santa, Lavras, Montes Claros, Poços de Caldas, Salinas, Santa Luzia, São Francisco, Uberaba, Varginha e Viçosa
Mato Grosso do Sul	Campo Grande, Dourados e Glória de Dourados
Mato Grosso	Alta Floresta, Cáceres, Campo Novo do Parecis, Campo Verde, Campos de Júlio, Cotriguaçu, Cuiabá, Gaúcha do Norte, Jaciara, Lucas do Rio Verde, Nova Mutum, Rondonópolis, Sinop, Sorriso, Tangará da Serra e Várzea Grande
Pará	Abaetetuba, Belém e Canaã dos Carajás
Paraíba	Areia, Boa Vista, Cajazeiras, Cuité, João Pessoa, Mamanguape, Marcação e São José da Lagoa Tapada
Pernambuco	Abreu e Lima, Afrânio, Araçoiaba, Araripina, Arcoverde, Bezerros, Bonito, Brejão, Cabo de Santo Agostinho, Cabrobó, Camaragibe, Carpina, Caruaru, Condado, Cupira, Custódia, Escada, Flores, Gameleira, Garanhuns, Goiana, Gravatá, Ipojuca, Itaíba, Itapissuma, Jaboatão dos Guararapes, Olinda, Paudalho, Paulista, Pesqueira, Petrolina, Pombos, Recife, São Lourenço da Mata, Surubim, Tamandaré, Triunfo e Vitória de Santo Antão
Piauí	Teresina
Paraná	Castro, Colombo, Curitiba, Foz do Iguaçu, Inácio Martins, Londrina, Maringá, Pato Branco, Ponta Grossa, Santo Antônio do Sudoeste, São José dos Pinhais e Sarandi
Rio de Janeiro	Barra Mansa, Belford Roxo, Iguaba Grande, Mangaratiba, Miguel Pereira, Natividade, Niterói, Nova Friburgo, Petrópolis, Queimados, Rio das Ostras, Rio de Janeiro, São José de Ubá, São Sebastião do Alto, Teresópolis e Volta Redonda
Rio Grande do Norte	Marcelino Vieira e Natal
Rio Grande do Sul	Alvorada, Amaral Ferrador, Antônio Prado, Barão do Triunfo, Candelária, Canoas, Capão do Leão, Carlos Barbosa, Casca, Caxias do Sul, Erechim, Farroupilha, Garibaldi, Gravataí, Nova Araçá, Porto Alegre, Santiago, São José do Norte, Três Arroios e Viamão
Santa Catarina	Anita Garibaldi, Balneário Camboriú, Blumenau, Cerro Negro, Chapecó, Florianópolis, Governador Celso Ramos, Guabiruba, Ilhota, Itajaí, Joaçaba e Monte Carlo
Sergipe	Aracaju
São Paulo	Águas de São Pedro, Barra Bonita, Barra do Turvo, Barueri, Buri, Campinas, Capão Bonito, Cotia, Cubatão, Diadema, Ferraz de Vasconcelos, Guarulhos, Ilha Solteira, Iracemápolis, Itapeçerica da Serra, Itapevi, Lençóis Paulista, Mogi das Cruzes, Nova Campina, Osasco,

	Ribeirão Branco, Santo André, Santos, São José dos Campos, São Paulo, Suzanópolis, Suzano e Vinhedo
Tocantins	Alvorada, Dois Irmãos do Tocantins e Palmas

Fonte: Elaboração própria.

A análise quantitativa mensura a influência da atuação do SCI dos municípios na aprovação das contas de governo levando em conta a opinião expedida pelos Tribunais de Contas no parecer prévio. Para realização da análise quantitativa, será utilizado o modelo Logit, com a finalidade de verificar quais os atributos e características do Sistema de Controle Interno podem exercer influência na aprovação das contas de governo dos municípios em escopo (levando em consideração o parecer prévio expedido pelo respectivo Tribunal de Contas). O modelo Logit é utilizado quando a variável dependente é categórica, assumindo valores binários, que, no caso dessa pesquisa foram considerados como 1, se a recomendação do parecer prévio é de aprovação das contas e, 0 se a recomendação for de reprovação das contas.

O modelo para este estudo é expresso por:

$$APR_i = \alpha + \beta_1 SCI_i + \beta_2 AUD_i + \beta_3 REP_i + \beta_4 EFE_i + \beta_5 EDU_i + \beta_6 IDH - M_i$$

onde:

- APR = Aprovação das Contas de Governo;
- SCI = Existência de Sistema de Controle Interno na prefeitura;
- AUD = Realização de auditoria interna na prefeitura;
- REP = Reporte direto do responsável pelo SCI para o Chefe do Poder Executivo;
- EFE = Responsável pelo SCI possui cargo efetivo;
- EDU = Percentual de educação de nível superior;
- IDH-M = Índice de Desenvolvimento Humano Municipal;
- i = município “ i ”.

A variável dependente será a aprovação das contas pelos Tribunais de Contas contidas nos pareceres prévios emitidos anualmente acerca das contas de governo. Essa

variável será representada por Aprovação das Contas (APR) e assume os valores 1 para recomendação de aprovação ou aprovação com ressalvas e 0 para recomendação de reprovação das contas. Esses pareceres auxiliam a decisão das Câmaras de Vereadores no julgamento das contas dos prefeitos de cada município. Com relação às variáveis independentes, detalhamos cada uma delas no Quadro 2.

Quadro 2 - Variáveis independentes do modelo econométrico

Variável	Nomenclatura	Sigla	Descrição	Fundamentação
Explicativa	Sistema de Controle Interno	SCI	Variável binária que assume o valor 1 se o município possuir o SCI, e 0 caso não possua.	Widyaningsih (2016) Nogueira & Jorge (2017) Silva, Lima & Almeida (2008)
	Auditoria Interna	AUD	Variável binária que assume o valor 1 se o município possuir auditoria interna, e 0 caso não possua.	Baltaci & Yilmaz, (2006) Vijayakumar & Nagaraja (2012) Nogueira & Jorge (2017)
	Reporte diretamente para o chefe do executivo	REP	Variável binária que assume o valor 1 se o SCI reportar diretamente para o chefe do executivo, e 0 caso reporte para outro indivíduo.	Santos et al. (2016) Roza et al. (2012) Conti & Carvalho (2011)
	Servidor efetivo	EFE	Variável binária que assume o valor 1 se o responsável pelo SCI é servidor efetivo, e 0 caso não seja servidor efetivo.	Santos et al. (2016)
Controle	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal	IDH-M	Variável numérica que representa o índice de desenvolvimento dos municípios com base nas dimensões de longevidade, educação e renda	Santos et al. (2016)
	Percentual de educação de nível superior	EDU	Variável numérica que representa o percentual de cidadãos com 25 anos ou mais com nível superior completo.	Kronbauer et al. (2011) Santos et al. (2016)

Fonte: Elaboração própria.

As informações relacionadas às variáveis explicativas foram obtidas através da aplicação do questionário que é detalhado no Quadro 3. Já as informações de IDH-M e percentual de educação de nível superior foram obtidas através de consulta ao sítio eletrônico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

As variáveis elencadas acima foram selecionadas com base na revisão da literatura que foi realizada. O Sistema de Controle Interno como fator relevante para a qualidade das contas apresentadas consta nos trabalhos de Silva, Lima & Almeida (2008), Widyaningsih (2016) e Nogueira & Jorge (2017). Já Baltaci & Yilmaz (2006), Vijayakumar & Nagaraja (2012), Nogueira & Jorge (2017) demonstram a importância da auditoria interna como componente-chave da gestão pública. Conti & Carvalho (2011) afirmam que a unidade de controle interno somente pode estar subordinada ao dirigente máximo do órgão, não sendo possível que integre a administração de forma que fique vinculada a qualquer outro órgão ou dirigente.

Adicionalmente, Santos et al (2016) aborda a relação da aprovação das contas pelo Tribunal de Contas do Rio de Janeiro com o IDH-M, o nível de educação e a presença de servidores efetivos nos municípios analisados.

Para cada um dos municípios constantes na amostra, foi analisado o questionário a respeito do Sistema de Controle Interno. O referido questionário pode ser visualizado no Quadro 3.

Quadro 3 - Questionário sobre controle interno e auditoria interna do estudo do capítulo 1

Questões sobre o Sistema de Controle Interno e Auditoria Interna	
1	A partir de que ano o Sistema de Controle Interno foi implantado na Prefeitura?
2	A quem o responsável pelo Sistema de Controle Interno da Prefeitura está subordinado hierarquicamente?
3	Atualmente, qual a forma de contratação do responsável pelo Controle Interno da Prefeitura (Servidor Efetivo, Comissionado Externo com Remuneração, Comissionado Efetivo com Gratificação, ou Comissionado Efetivo sem Gratificação)?
4	A Prefeitura possui algum órgão responsável por realizar a Auditoria Interna?

Para obter as respostas, foram utilizados os Sistemas de Informação ao Cidadão (e-SIC) e, quando não houve sucesso na obtenção das informações via essa ferramenta, foram enviados e-mails e até cartas direcionadas aos responsáveis. Segundo a Lei de

Acesso à Informação, vigente desde 2011, os órgãos públicos devem responder aos pedidos de informações formulados pelos interessados no prazo legal. No entanto, apesar da existência de previsão legal, alguns dos questionários enviados não foram recebidos. Sendo assim, foi utilizada a amostra detalhada anteriormente com 214 municípios para os quais recebemos os questionários e existiam parecer prévio do respectivo Tribunal de Contas disponível para consulta nos portais públicos.

Além das respostas do questionário, foi analisado o resultado da avaliação das contas de governo dos gestores dos municípios que constam na nossa amostra de modo a verificar se os municípios que possuem controle interno conseguiram melhores avaliações dos Tribunais de Contas. Na seção a seguir serão abordados os resultados obtidos através da aplicação do modelo econométrico proposto. Para realizar a execução do modelo foi utilizada a ferramenta *IBM SPSS Statistics*.

5. DESCRIÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nessa seção, serão discutidos os resultados identificados mediante a aplicação, utilizando o software SPSS, do modelo econométrico nos dados coletados durante o trabalho. Os dados não apresentaram multicolinearidade conforme pode ser visto pelo VIF na tabela 2.

Tabela 2 - Teste de multicolinearidade

Variável	Tolerância	VIF
SCI	0,779	1,283
REP	0,875	1,143
EFE	0,869	1,150
AUD	0,849	1,177
RPC	0,114	8,738
IDH-M	0,201	4,981
EDU	0,184	5,437

Fonte: Elaboração própria.

Uma vez que foi verificada a ausência de multicolinearidade, foi executada a regressão logística binária e foram obtidos os resultados que constam na tabela 3 descrita abaixo.

Tabela 3 – Resultados da regressão logística

Variável	Coefficiente	Erro padrão	Wald	P-Valor	Exp(B)
SCI	1,199	1,006	1,419	0,234	3,316
REP	0,421	0,555	0,575	0,448	1,523
EFE	-0,725	0,341	4,527	0,033	0,484
AUD	-1,061	0,371	8,203	0,004	0,346
IDH-M	7,197	3,700	3,784	0,052	1335,866
EDU	-0,53	0,045	1,408	0,235	0,948

Fonte: Elaboração própria.

Com base nos resultados encontrados, é possível observar que o resultado da regressão logística indica que não é estatisticamente significativa a relação entre a aprovação das contas de governo pelos Tribunais de Contas e a existência do Sistema de Controle Interno no município. Quando confrontamos os resultados do presente artigo com os obtidos por Widyaningsih (2016), observa-se que não basta implantar um Sistema de Controle de Interno. Para que esse sistema cumpra o propósito e gere valor para o ente municipal, é necessário que sejam fornecidas as ferramentas e estruturas necessárias. Adicionalmente, sua atuação deve ser livre de influências políticas, tendo em vista que sua atuação e atribuições são majoritariamente técnicas e devem ser executadas em linha com o que prevê a legislação vigente e as normas técnicas acerca do tema. Nessa linha de raciocínio, Conti & Carvalho (2011) afirmam que o “controle interno deve, ao mesmo tempo, integrar o órgão a que pertence e ter autonomia e independência suficientes para exercer livremente suas atribuições”. Portanto, caso o município institua o SCI apenas para cumprir as formalidades e não forneça o aparato e independência necessária para seu funcionamento, a probabilidade de sucesso é reduzida. Nesse mesmo sentido, Silva, Lima e Almeida (2008) afirmam que a administração deve ser assessorada por uma equipe de Controle Interno bem-preparada, capaz de apontar falhas e corrigir o direcionamento da gestão. Já Santos et al (2016) afirmam que um dos motivos para as falhas identificadas nos pareceres prévios dos municípios analisados no seu estudo foi o fato de o setor de controle interno não abordar em seu relatório todas as falhas apontadas na presente prestação de contas, bem como as medidas porventura adotadas com vistas a elidi-las, não sendo observada sua atribuição disciplinada nos artigos 70 a 74 da Constituição Federal de 1988. Na mesma linha, Cannavina & Parisi (2015) identificaram que os órgãos do poder executivo federal não utilizam plenamente os controles internos como

ferramenta para melhorar seu desempenho e alcançar seus objetivos institucionais. Sendo assim, observa-se que, apesar de existir o Sistema de Controle Interno implantado, houve falhas no seu dever de antecipar as inconsistências existentes no município do qual faz parte.

Com relação à variável referente ao reporte do responsável pelo SCI diretamente para o chefe do executivo, esperava-se que o reporte direto para o prefeito apresentasse significância estatística com a aprovação das contas de governo pelos Tribunais de Contas, tendo em vista que, nesse caso, presume-se que o controle interno pudesse atuar com mais independência e autonomia na fiscalização e verificação das atividades realizadas pelas diversas secretarias que compõem a prefeitura. No entanto, diferentemente do esperado, foi observado que não há significância estatística entre o reporte direto para o prefeito e a aprovação das contas de governo pelos Tribunais de Contas. Além disso, o fato de o responsável pelo SCI ser um servidor efetivo também não teve significância estatística em relação à aprovação das contas. Esse fato corrobora os estudos de Santos et al. (2016), que afirma que a proporção de servidores estatutários não apresentava significância com as falhas identificadas pelo Tribunal de Contas do Rio de Janeiro.

Por fim, a realização de auditorias periódicas tem significância estatística com a aprovação das contas de governo e corrobora os estudos realizados por Baltaci & Yilmaz (2006) que afirmam que a auditoria interna é um componente-chave dos sistemas de gestão financeira pública. Adicionalmente, o resultado também está em linha com os estudos de Vijayakumar & Nagaraja (2012) que concluíram que um forte sistema de auditoria interna auxilia na prevenção e detecção de erros e fraudes. Além disso, José Filho (2008, p. 98) “evidenciou a necessidade da presença efetiva do Controle Interno na Administração Pública, que juntamente com a Auditoria Interna, constituem-se em ferramentas indispensáveis no combate ao desvio de conduta e ao erro [...]”. De fato, espera-se que, com verificações e fiscalizações periódicas, seja possível identificar as inconsistências antecipadamente e atuar na sua correção de modo que, quando da verificação por parte dos Tribunais de Contas, as irregularidades já estejam sanadas, aumentando a probabilidade de aprovação das contas.

No que tange às variáveis de controle, nem o IDH-M, nem o percentual de educação superior no município foram estatisticamente significativas em relação à aprovação das contas de governo pelos Tribunais de Contas. Esse fato corrobora os trabalhos realizados por Santos et al. (2016), que afirmam que, quanto maior o IDH-M,

maior a probabilidade de o município apresentar maior número de grupos de falhas ressaltadas nos pareceres de prestação de contas emitidos pelo TCE-RJ.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo apresentado nesse artigo verifica a relação entre as características do Sistema de Controle Interno e a aprovação das contas de governo desses municípios. Os resultados, de maneira resumida, apontam para o fato de que não há uma significância estatística entre a existência de um Sistema de Controle Interno e a aprovação das contas. Esse resultado reforça a discussão acerca da qualidade da implantação dos Sistemas de Controle Interno no Brasil, bem como da necessidade de independência e autonomia para sua correta atuação, ou seja, não basta apenas instituir tal sistema formalmente, é necessário que sejam fornecidos recursos e ferramentas suficientes de modo que seja possível que o Sistema de Controle Interno realize suas atribuições da melhor maneira e com mais eficácia e efetividade. Adicionalmente, o estudo mostra que os municípios nos quais são realizadas auditorias internas periódicas apresentam maior possibilidade de ter as contas aprovadas pelos Tribunais de Contas. Isso pode ser explicado pelo fato de que, ao realizar auditorias internas, o município tem a possibilidade de identificar erros antecipadamente e corrigi-los.

O presente trabalho faz uma contribuição de modo prático para os gestores municipais no que tange à conscientização e orientação de que o processo de implantação de um Sistema de Controle Interno é complexo e deve ser realizado atendendo ao que prevê a legislação, a doutrina e as melhores práticas, de modo a aumentar a probabilidade de êxito. Adicionalmente, esse artigo também pode ser útil aos órgãos de controle em razão de evidenciar a relação entre o Sistema de Controle Interno dos municípios e a aprovação das respectivas contas.

Novos estudos sobre o tema podem ser realizados aumentando a quantidade de municípios analisados. Adicionalmente, pode ser desenvolvido um estudo de modo a verificar qual seria o modelo do Sistema de Controle Interno mais adequado, ou seja, quais seriam as características essenciais para um Sistema de Controle Interno efetivo e eficaz.

CAPÍTULO 2 - UMA PESQUISA SOBRE AS CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E AUDITORIA INTERNA DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

1. INTRODUÇÃO

A ideia de controle está presente na sociedade há muito tempo. Montesquieu, na sua obra “O espírito das leis”, já preconiza que “todo o homem que tem em mãos o poder é sempre levado a abusar dele, e assim irá seguindo, até que encontre algum limite”. Sendo assim, o poder está vinculado ao poder. Logo, a necessidade de se controlar o poder decorre da possibilidade de este ser mal utilizado. (CASTRO, 2014)

Nesse sentido, existem diversas definições para controle. Para Filho (2018), “o controle é um processo de redução do poder, entendida essa expressão no sentido de imposição da vontade e do interesse de um sujeito sobre outrem”. Já Meirelles (1997) apresenta um conceito de controle mais relacionado à vertente de orientação e correção que uma autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro. Guerra (2005) fornece uma definição mais abrangente acerca do controle interno:

Em síntese, controle da Administração Pública é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um Poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme aos modelos desejados anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática. Trata-se, na verdade de poder-dever, já que, uma vez determinado em lei, não poderá ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização por omissão do agente infrator.

Os mecanismos de controle, historicamente, estão muito relacionados a finanças e associados a atividades de verificação da adequação de dados. Entretanto, a atividade de controle não está restrita à verificação da aplicação de recursos, tendo em vista que também se preocupa com aspectos variados da gestão governamental, tais como: acompanhamento das metas do plano plurianual e verificação da eficiência e eficácia da gestão.

Nas palavras de Meirelles (1997), “controle na administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder exerce sobre a conduta funcional de outro”. À palavra controle pode ser atribuída uma concepção negativa ou positiva. A primeira está voltada para a correção das pessoas. Já a interpretação positiva considera a capacidade de fazer com que a ação ocorra segundo o que foi planejado. No Brasil, o foco do controle interno sempre foi mais negativo, voltado para correção, do que positivo ou administrativo, em busca de objetivos. Adicionalmente, na Administração

Pública, existe uma certa rejeição ao controle. Um motivo para isso é o desejo que todo o dirigente tem de possuir autoridade e fugir da responsabilidade. (CASTRO, 2018).

O controle, no âmbito da administração pública, apresenta-se como um instrumento essencial à democracia. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, no artigo 15, preconiza que: “A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público sobre sua administração”. Com base nisso, é possível observar que o controle social, bem como o controle sobre as decisões dos agentes públicos acerca dos gastos públicos já era objeto de discussão nesse período.

Em virtude dessa importância, a própria Constituição Federal de 1988, bem como uma série de outros normativos infraconstitucionais preveem que os entes e poderes da república devem instituir sistema de controle interno com a finalidade de avaliar a adequação dos atos praticados pelos agentes públicos. Sendo assim, um dos objetivos precípuos do controle interno é assegurar o cumprimento das leis, normas e políticas aplicáveis a determinado ente com a finalidade de mitigar o risco de ocorrência de fraudes e desperdícios.

Autores como Bataglia e Farranha (2019) e Dupuis (2006) ressaltam a importância da existência de uma unidade especializada de controle interno no setor público. Entretanto, a implantação desses órgãos requer investimentos e os municípios, por serem entes que possuem menor orçamento, podem enfrentar maiores dificuldades em implantar estruturas adequadas para o controle da atividade estatal. O IBGE (2019) afirma que os municípios de pequeno porte (até 50.000 habitantes) representam cerca de 88% dos municípios brasileiros. Naturalmente, esses municípios com uma menor estrutura de recursos humanos, materiais e técnicos tendem a enfrentar maiores obstáculos para implantação de sistemas de controle interno. Esse fato pode acarretar uma maior vulnerabilidade aos riscos de ineficácia na prestação de serviços públicos e na implantação de políticas públicas. (ANGELI et al, 2020).

Além do fato da prestação de serviços deficientes e implantação de políticas públicas ineficazes impactarem a adequada aplicação dos recursos públicos, a corrupção também é uma realidade na sociedade brasileira, tendo em vista que, nos últimos anos, o Brasil tem vivido diversos escândalos de corrupção envolvendo a gestão dos recursos públicos. As ações de controle sobre as operações contábeis, orçamentárias, financeiras, operacionais e patrimoniais podem auxiliar na diminuição da probabilidade de ocorrência de corrupção e têm sido adotadas como meio de permitir, aos gestores públicos, uma

melhor gestão do patrimônio público (OLIVEIRA JÚNIOR; CHAVES JÚNIOR; LIMA, 2009).

Ademais, a própria sociedade está clamando por mais transparência e controle no uso da coisa pública. Atualmente, os cidadãos têm uma postura mais ativa no que tange à fiscalização das ações dos agentes públicos e, por isso, exigem conhecer como eles estão aplicando os recursos públicos. (HENRIQUE; CHAGAS; GUIMARÃES; JUNIOR, 2016).

Com base nesse cenário, é esperado que os entes, incluindo os municípios, implantem um sistema de controle interno que atenda à legislação vigente, bem como aos anseios da sociedade. Nesse contexto, muitos já implantaram estruturas com esse propósito. No entanto, não basta apenas implantar formalmente esses sistemas, é importante avaliar suas características e verificar se, sob a ótica da literatura atual, estão atendendo às melhores práticas relacionadas ao assunto.

Sob essa perspectiva de necessidade de implantação e estruturação de um Sistema de Controle Interno nos municípios, visa responder à seguinte questão: quais as principais características dos Sistemas de Controle Interno implantados nos municípios brasileiros?

A produção científica brasileira acerca dos controles internos ainda é pequena. (DAL VESCO; RONCON, 2014). Além disso, há ainda uma menor frequência de estudos relacionados a análises municipais no Brasil. (LOPES et al (2020) Nesse sentido, o presente trabalho visa contribuir para a ampliação do referencial teórico acerca da temática a partir da apresentação das principais características das áreas responsáveis pelos controles internos nos municípios analisados.

Por fim, este capítulo está estruturado em 5 seções, além da introdução. A primeira seção é dedicada à revisão da literatura enfatizando os principais autores que suportam o desenvolvimento teórico desse trabalho. Na seção seguinte, a metodologia é explicada através da exposição dos critérios de escolha da amostra, da definição e conteúdo do questionário da pesquisa e dos procedimentos de coleta de dados. Posteriormente, os resultados encontrados são analisados e apresentados. Por fim, é apresentada a conclusão dos trabalhos, bem como as referências utilizadas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O controle, na concepção de Fayol (1916), é uma das quatro funções básicas da administração, a saber: planejamento, organização, direção e controle. Para definir controle, Koontz e O'Donnel (1995, p.36) afirmam que:

Controlar é avaliar e corrigir as atividades de subordinados para garantir que tudo ocorra conforme os planos. O controle indica onde estão os desvios negativos, e ao pôr em ação medidas para corrigir esses desvios, ajuda a assegurar a realização dos planos.

A organização constitucional do Estado brasileiro estabelece que o controle da administração pública se dá por meio de um arranjo institucional “controle externo-controle interno”. (ANGELI et al, 2020). O controle interno é aquele que cada um dos Poderes exerce sobre os seus próprios atos e agentes. Já o externo é aquele exercido por um dos Poderes sobre o outro. (DI PIETRO, 2016).

O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), em 1949, apresentou uma definição de controle interno que ainda é uma das mais difundidas até hoje. O AICPA afirmou que o controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas. Além disso, posteriormente, ainda apresentou uma divisão dos controles internos em:

- **Controles Administrativos:** estão relacionados com os procedimentos referentes à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas;
- **Controles Contábeis:** estão relacionados com os procedimentos referentes à consistência e a fidedignidade dos registros contábeis.

As principais finalidades do controle interno, segundo Castro (2018), são:

- Segurança ao ato praticado e obtenção de informações adequadas;
- Promover a eficiência operacional da entidade;

- Estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas;
- Proteger os ativos;
- Inibir a corrupção.

Adicionalmente, existem alguns princípios que devem ser seguidos pelo controle interno. Castro (2014) nos apresenta os seguintes:

- **Segregação de Funções:** as funções administrativas devem ser segregadas entre vários agentes, órgãos ou entes. A segregação de funções cria um ciclo em que cada um dos executores poderá conferir a tarefa feita alhures e dar o devido prosseguimento ao processo de execução;
- **Independência técnico-funcional:** pressupõe que o controlador, seja ele interno ou externo, não dependa do auxílio de outros órgãos para a realização mister do controle. O controle só pode ser efetivo técnica e funcionalmente se o controlador e os órgãos de controle forem dotados de recursos financeiros para que possam realizar suas atividades;
- **Relação custo / benefício:** o administrador deve sempre ter em mente a relação entre o custo da restrição / correção da atividade de controle e o benefício que ela trará;
- **Qualificação adequada:** os órgãos de controle devem estar preparados com equipe técnica multidisciplinar para a realização de uma fiscalização efetiva, e não uma fiscalização distante dos objetivos precípuos da instituição;
- **Aderência a diretrizes e normas:** os atos da Administração Pública jamais podem desvincular-se das normas, sob pena de nulidade do negócio jurídico que vier a ser celebrado sem essas observâncias.

Nesse cenário, é que a Constituição Federal prevê no seu artigo 31 que os municípios devem instituir sistemas de controle interno com o fito de atender às finalidades descritas anteriormente, bem como levando em consideração os princípios elencados acima. No entanto, essa implantação não é tarefa simples e, conforme explicamos anteriormente, principalmente os municípios menores, enfrentam alguns desafios para o atendimento dessa obrigação e estruturação de uma área de controle interno que atenda o previsto na legislação e nas práticas recomendadas. Ressalta-se que,

após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), verificou-se uma maior conscientização da importância de realização de ações governamentais mais efetivas. A adoção de controles internos adequados é elemento importante para o alcance desse objetivo. (PEREIRA; REZENDE, 2013).

Entretanto, a literatura tem indicado baixa efetividade entre aqueles que instituíram um sistema de controle interno. (TEIXEIRA; CRUZ; SILVA, 2014). Uma série de fatores pode contribuir para essa baixa efetividade dos sistemas de controles internos municipais. Lino et al (2019) afirmam, por exemplo, que os recursos humanos são necessários, mas não são suficientes e apontam três aspectos que são importantes para adoção de novas práticas em governos locais como os sistemas de controles internos:

- Deve existir esforço de atores com poder para acúmulo constante e preservação de capital institucional de apoio às novas práticas por tempo suficiente até que não seja necessário mais esforço, pois tais práticas já se tornaram parte da organização (*embedded*);
- As fontes externas e internas de legitimação operam como combustível para o trabalho institucional relacional que promove o acúmulo de capital institucional;
- O capital institucional favorável às novas práticas ajuda o trabalho institucional no processo de mudança, mas também protege os estágios já alcançados de ataques por atores que queiram interromper a reforma.

Com base no exposto acima, observamos que, segundo os autores, é necessário capital institucional, ou seja, o patrocínio dos detentores do poder é essencial para que mudanças sejam implantadas com sucesso na Administração Pública. A implantação de um sistema de controle interno é uma mudança significativa dentro de uma organização, tendo em vista que altera a dinâmica de trabalho ao incluir um processo de vigilância e fiscalização dos atos praticados pelos agentes. Nesse sentido, é necessário o capital institucional para cancelar a atuação da equipe de controle interno.

Outro problema enfrentado é a falta de autonomia e independência dos controles internos, notadamente expressa pela ausência de subordinação direta ao prefeito e o vínculo não efetivo com a Administração Pública (Barros et al., 2015). Esses problemas comprometem o desempenho dos controles internos e fragilizam o sistema, possibilitando

a existência de atos de corrupção (Vasicek et al, 2010). Conti & Carvalho (2011) afirmam que a unidade de controle interno somente pode estar subordinada ao dirigente máximo do órgão, não sendo possível que integre a administração de forma que fique vinculada a qualquer outro órgão ou dirigente. Nessa mesma linha, Angeli et al (2019) demonstra que a existência de correlação significativa entre o índice de atuação do controle interno municipal e a existência de servidores concursados na controladoria municipal. Já Cunha & Callado (2019) observaram que, apesar de contarem com carreiras específicas de controle interno, em alguns municípios, os servidores se enquadram como profissionais que não são da carreira de controle ou são funcionários comissionados.

Diante de tudo o que foi explicado anteriormente, observa-se que existem algumas características que são importantes para um sistema de controle interno, tais como:

- a) Existência de um órgão dedicado à atividade de controle interno;
- b) Subordinação direta ao Chefe do Poder Executivo;
- c) Existência de vínculo efetivo com a Administração Pública do responsável pelo controle interno.

Outra atividade de suma importância para asseguar a adequação dos atos praticados pelos agentes públicos é a realização periódica de auditoria interna. Baltaci e Yilmaz (2006) indicam que o Sistema de Controle Interno e a auditoria interna são componentes-chave dos sistemas de gestão financeira pública para aumentar a eficiência e a eficácia nas operações do governo local. Adicionalmente, Vijayakumar & Nagaraja (2012) concluíram que um forte sistema de auditoria interna auxilia na prevenção e detecção de erros e fraudes. Além disso, Alves et al (2021) identificaram que existe uma correlação significativa entre a realização de auditorias internas periódicas e a aprovação das contas pelo respectivo Tribunal de Contas.

Sendo assim, de maneira resumida, o controle interno é importante tanto para os gestores quanto para os auditores, pois o principal papel de uma auditoria interna é garantir para os dirigentes da entidade que os controles internos estão funcionando adequadamente. Quanto maior o risco e a incerteza, mais importante será a verificação sobre o funcionamento adequado dos controles internos. (CASTRO;2018)

3. METODOLOGIA

Para atingir o objetivo proposto, selecionou-se municípios, definindo-se uma amostra aleatória estratificada, combinando tamanho do município (medido pela população) e estágio de desenvolvimento (medido pelo índice de desenvolvimento humano municipal - IDHM), bem como a condição de integrar ou não regiões metropolitanas ao redor de capitais de estado. Além disso, para a coleta de dados, foi enviado um questionário para os municípios e, posteriormente, realizada a análise das respostas. O Quadro 4 mostra os municípios que estão na amostra analisada neste estudo.

Quadro 4 - Municípios da amostra do estudo do capítulo 2

Estado	Municípios
Acre	Rio Branco
Alagoas	Pão de Açúcar, Paripueira
Amazonas	Anamã, Autazes, Coari, Itacoatiara, Japurá, Manacapuru, Manaus, Manicoré, Parintins, Presidente Figueiredo, São Paulo de Olivença, Silves, Tabatinga
Amapá	Cutias, Itauba, Macapá, Oiapoque, Santana, Tartarugalzinho
Bahia	Alagoinhas, Araci, Barreiras, Caetitê, Cairu, Camaçari, Feira de Santana, Ilhéus, Itabuna, Itapicuru, Lauro de Freitas, Pilão Arcado, Salvador, Simões Filho
Ceará	Caucaia, Crato, Fortaleza, Juazeiro do Norte, Maracanaú, Sobral
Distrito Federal	Brasília
Espírito Santo	Alegre, Aracruz, Cachoeiro de Itapemirim, Cariacica, Dolores do Rio Preto, Fundão, Itapemirim, João Neiva, Linhares, Vila Velha, Vitória
Goiás	Aparecida de Goiânia, Ceres, Goiânia, Rio Verde
Maranhão	Açailândia, Imperatriz, São Luís, Timon
Minas Gerais	Araguari, Belo Horizonte, Betim, Bonito de Minas, Cachoeira da Prata, Confins, Contagem, Curvelo, Esmeraldas, Governador Valadares, Ibirité, Ipatinga, Itajubá, Itaú de Minas, Juiz de Fora, Lagoa Santa, Lavras, Montes Claros, Nova Lima, Poços de Caldas, Pouso Alegre, Salinas, Santa Luzia, São Francisco, Taquaraçu de Minas, Uberaba, Uberlândia, Varginha, Viçosa
Mato Grosso do Sul	Campo Grande, Dourados, Glória de Dourados, Paranaíba
Mato Grosso	Alta Floresta, Cáceres, Campo Novo do Parecis, Campo Verde, Campos de Júlio, Cotriguaçu, Cuiabá, Gaúcha do Norte, Jaciara, Lucas do Rio Verde, Nova Mutum, Rondonópolis, Sinop, Sorriso, Tangará da Serra, Várzea Grande
Pará	Abaetetuba, Ananindeua, Belém, Canaã dos Carajás

Paraíba	Areia, Boa Vista, Cajazeiras, Campina Grande, Cuité, Guarabira, João Pessoa, Mamanguape, Marcação, São José da Lagoa Tapada, Várzea
Pernambuco	Abreu e Lima, Afrânio, Araçoiaba, Araripina, Arcoverde, Bezerros, Bonito, Brejão, Cabo de Santo Agostinho, Cabrobó, Camaragibe, Carpina, Caruaru, Condado, Cupira, Custódia, Escada, Flores, Gameleira, Garanhuns, Goiana, Gravatá, Ipojuca, Itaíba, Itapetim, Itapissuma, Jaboatão dos Guararapes, Olinda, Paudalho, Paulista, Pesqueira, Petrolina, Pombos, Recife, Santa Cruz do Capibaribe, São Lourenço da Mata, Surubim, Tamandaré, Triunfo, Verdejante, Vitória de Santo Antão
Piauí	Cocal, Teresina
Paraná	Castro, Colombo, Curitiba, Foz do Iguaçu, Inácio Martins, Londrina, Maringá, Palmas, Pato Branco, Ponta Grossa, Quatro Pontes, Santo Antônio do Sudoeste, São José dos Pinhais, Sarandi
Rio de Janeiro	Barra Mansa, Belford Roxo, Iguaba Grande, Mangaratiba, Miguel Pereira, Natividade, Niterói, Nova Friburgo, Petrópolis, Queimados, Rio das Ostras, Rio de Janeiro, São Gonçalo, São José de Ubá, São Sebastião do Alto, Sumidouro, Teresópolis, Volta Redonda
Rio Grande do Norte	Marcelino Vieira, Natal, Ouro Branco
Rondônia	Ji-Paraná, Nova Mamoré, Pimenta Bueno, Porto Velho, Vilhena
Roraima	Alto Alegre, Boa Vista, Caracará, Mucajaí, Rorainópolis, São João da Baliza, São Luiz, Uiramutã
Rio Grande do Sul	Alvorada, Amaral Ferrador, Antônio Prado, Barão do Triunfo, Candelária, Canoas, Capão do Leão, Carlos Barbosa, Casca, Caxias do Sul, Erechim, Farroupilha, Florianópolis, Garibaldi, Gravataí, Ivoti, Nova Araçá, Passo Fundo, Porto Alegre, Restinga Sêca, Rosário do Sul, Santana da Boa Vista, Santiago, São José do Norte, Três Arroios, Viamão
Santa Catarina	Abelardo Luz, Anita Garibaldi, Balneário Camboriú, Biguaçu, Blumenau, Cerro Negro, Chapecó, Florianópolis, Governador Celso Ramos, Guabiruba, Ilhota, Itajaí, Joaçaba, Joinville, Lages, Leoberto Leal, Monte Carlo, Palhoça, Santo Amaro da Imperatriz, São Bento do Sul, São José
Sergipe	Aracaju, Nossa Senhora do Socorro
São Paulo	Águas de São Pedro, Barra Bonita, Barra do Turvo, Barueri, Buri, Campinas, Capão Bonito, Cotia, Cubatão, Diadema, Ferraz de Vasconcelos, Guarujá, Guarulhos, Holambra, Ilha Solteira, Iracemápolis, Itapeverica da Serra, Itapevi, Lençóis Paulista, Mogi das Cruzes, Nova Campina, Osasco, Poá, Ribeirão Branco, Ribeirão Preto, Riversul, Saltinho, Santana de Parnaíba, Santo André, Santos, São Bernardo do Campo, São Caetano do Sul, São José do Rio Preto, São José dos Campos, São Paulo, Suzanápolis, Suzano, Vinhedo
Tocantins	Alvorada, Dois Irmãos de Tocantins, Palmas

Fonte: elaboração própria

A Tabela 4 demonstra em que região do Brasil estão localizados os municípios da amostra, bem como a população dos municípios em análise por região, de acordo com o IBGE. Diante disso, é possível observar que está sendo coberto mais de 40% da população

brasileira, tendo em vista que a população dos municípios em escopo totaliza 91.107.758, bem como constatar que todas as regiões do Brasil foram contempladas na análise:

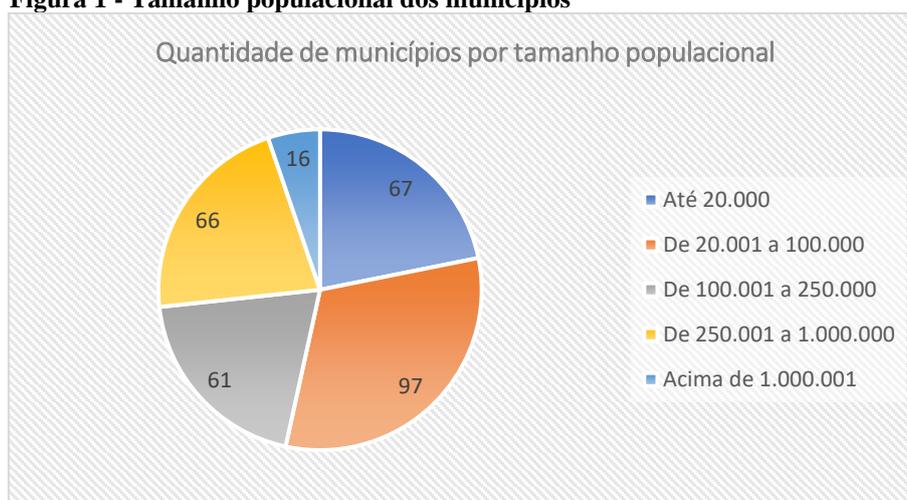
Tabela 4 - Características da amostra do estudo do capítulo 2

Região	Quantidade de municípios na amostra	População dos municípios da amostra
Centro-Oeste	25	8.521.239
Nordeste	85	20.742.801
Norte	40	7.923.234
Sudeste	96	43.288.086
Sul	61	11.254.067
Total	307	91.729.427

Fonte: elaboração própria

Além disso, na figura 1, é demonstrada a caracterização dos municípios por tamanho populacional. Nela, é possível verificar que foram contemplados, na amostra, municípios dos mais variados portes.

Figura 1 - Tamanho populacional dos municípios



Fonte: elaboração própria

Para cada um dos municípios que constam na amostra, foi analisado o questionário a respeito do Sistema de Controle Interno e Auditoria e Interna. As perguntas foram definidas com base nas discussões atuais acerca das características dos Sistemas de Controle Interno e que foram abordadas na revisão da literatura desse estudo. O referido questionário pode ser visualizado no Quadro 5.

Quadro 5 - Questionário sobre controle interno e auditoria interna do estudo do capítulo 2

#	Questão
1	A partir de que ano o Sistema de Controle Interno foi implantado na Prefeitura?
2	Qual é o órgão responsável pela gestão do Sistema de Controle Interno da Prefeitura?

3	A quem o responsável pelo Sistema de Controle Interno da Prefeitura está subordinado hierarquicamente?
4	Atualmente, qual a forma de contratação do responsável pelo Controle Interno da Prefeitura (Servidor Efetivo, Comissionado Externo com Remuneração, Comissionado Efetivo com Gratificação, ou Comissionado Efetivo sem Gratificação)?
5	A Prefeitura possui algum órgão responsável por realizar a Auditoria Interna?
6	Se na Prefeitura há um órgão responsável por realizar a Auditoria Interna, qual é esse?
7	A quem o responsável pela Auditoria Interna está subordinado hierarquicamente?
8	Qual a forma de contratação do responsável pela Auditoria Interna da Prefeitura (Servidor Efetivo, Comissionado Externo com Remuneração, Comissionado Efetivo com Gratificação, Comissionado Efetivo sem Gratificação, Empresa Terceirizada Contratada, ou Funcionário Terceirizado Contratado)?
9	A partir de que ano foi criada a Auditoria Interna na Prefeitura?

Para obter as respostas, foram utilizados os Sistemas de Informação ao Cidadão (e-SIC) e, quando não houve sucesso na obtenção das informações via essa ferramenta, foram enviados e-mails e até cartas direcionadas aos responsáveis. Segundo a Lei de Acesso à Informação, vigente desde 2011, os órgãos públicos devem responder aos pedidos de informações formulados pelos interessados no prazo legal. No entanto, apesar da existência de previsão, alguns dos questionários enviados não foram recebidos. Sendo assim, foi utilizada a amostra detalhada anteriormente com 307 municípios para os quais recebemos os questionários respondidos. Na seção a seguir serão detalhados os resultados identificados, bem como as análises e discussões realizadas acerca das respostas recebidas.

4. DESCRIÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nessa seção, serão discutidos os resultados identificados mediante a análise dos questionários respondidos e recebidos das prefeituras que constam na nossa amostra. Com relação aos resultados relacionados às questões referentes ao controle interno dos municípios, a primeira indagação consistiu em identificar qual o ano de implantação dos sistemas de controle interno. A Figura 2 demonstra como os municípios responderam essa questão.

Figura 2 - Ano de implantação do SCI nos municípios

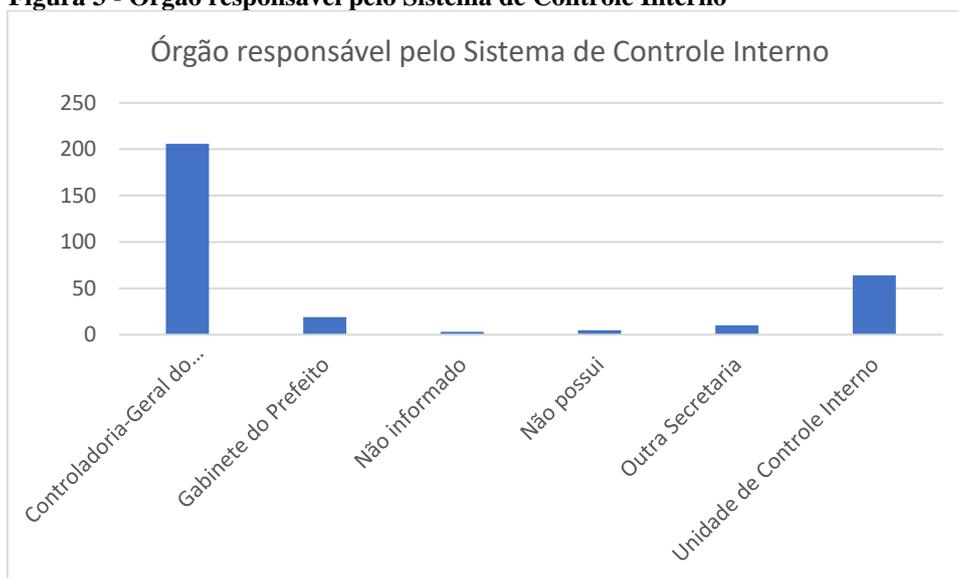
Fonte: elaboração própria

O cenário traçado pelas respostas obtidas demonstra que a maioria dos sistemas de controle interno foram criados após o ano de 2001. Com o advento da Constituição Federal de 1988, o controle interno municipal ganhou maior destaque e houve a obrigatoriedade de instituição por parte dos municípios. No entanto, apenas com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que impôs uma série de obrigações e sanções para os agentes públicos que desrespeitassem suas disposições, é que se observou ações concretas para instituição de tais sistemas. Segundo Andrade & Fortes (2005), a LRF trouxe maior segurança para gestão pública, inserindo-se no contexto das reformas estruturais a transparência e responsabilidade dos gestores e proporcionando ações com base em planejamento e controle. Ao analisar o gráfico da figura 2, é possível perceber que apenas 10% dos SCI foram instituídos entre 1988 e 2000. Por outro lado, cerca de 80% dos SCI foram instituídos a partir do ano de 2001, mostrando a possível influência que o disposto na LRF teve sobre a decisão de instituir o controle interno. O resultado identificado para a presente questão está em linha com o trabalho de Pereira & Rezende (2013) que afirmam que houve uma maior conscientização da importância do controle interno após a promulgação da LRF.

No que tange ao órgão responsável pelo Sistema de Controle Interno na estrutura organizacional do município, observa-se, no gráfico abaixo, que cerca de 67% dos respondentes possuem um órgão denominado Controladoria-Geral do Município, com status de secretaria municipal, responsável pelo Sistema de Controle Interno. Adicionalmente, em alguns municípios o órgão responsável é uma unidade de controle

interno, sem status de secretaria municipal e em outros não existe um órgão dedicado a esta atividade, ficando a cargo de outra secretaria (na maioria dos casos, finanças, administração ou fazenda) ou do gabinete do prefeito. O fato de a maioria dos municípios ter uma Controladoria-Geral como responsável pelo SCI corrobora as conclusões de Cunha & Callado (2019), que afirmam que as unidades de controle interno são denominadas Controladoria-Geral do Município e possuem status de secretaria municipal.

Figura 3 - Órgão responsável pelo Sistema de Controle Interno



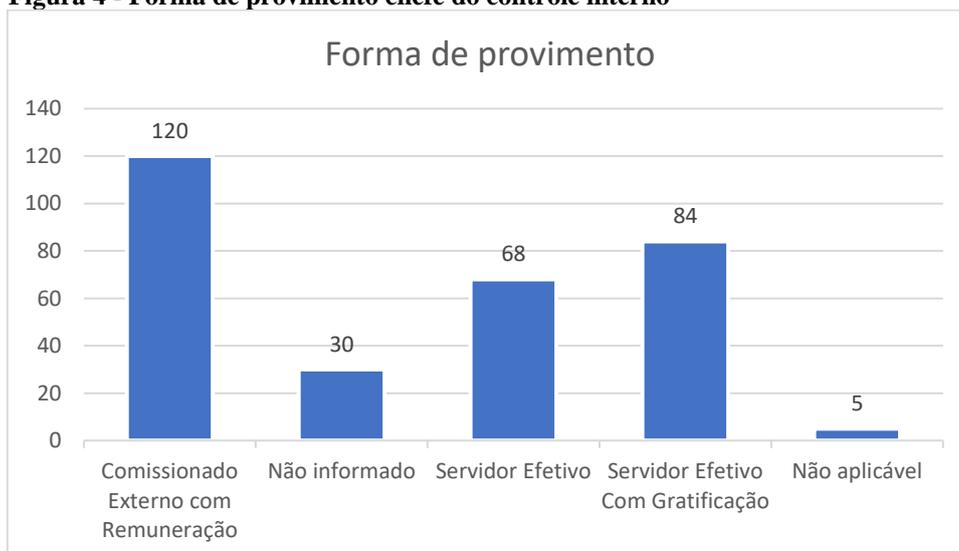
Fonte: elaboração própria

Com relação à linha de reporte, 82% dos respondentes afirmaram que o órgão de controle interno está subordinado diretamente ao chefe do Poder Executivo. Esse fato alinha-se às conclusões de Conti & Carvalho (2011), Barros et al (2015) e Vasicek et al (2010). Esse aspecto visa fornecer uma maior independência aos órgãos de controle, tendo em vista que, estando subordinado ao dirigente máximo do ente (Chefe do Poder Executivo), haveria maior liberdade para realizar as verificações em cada uma das secretarias, minimizando assim o risco de sofrer influências negativas / limitações no seu trabalho. Sendo assim, apesar de fazer parte da estrutura do ente auditado, devem ser adotadas medidas para garantir a autonomia e independência do controle interno.

Outro aspecto que influencia no grau de independência dos controladores internos é a forma de contratação do profissional responsável pelo controle interno. No gráfico abaixo é possível observar que em 39% dos municípios o chefe do controle interno é um profissional externo ocupante de cargo em comissão. Em contrapartida, em 49% dos

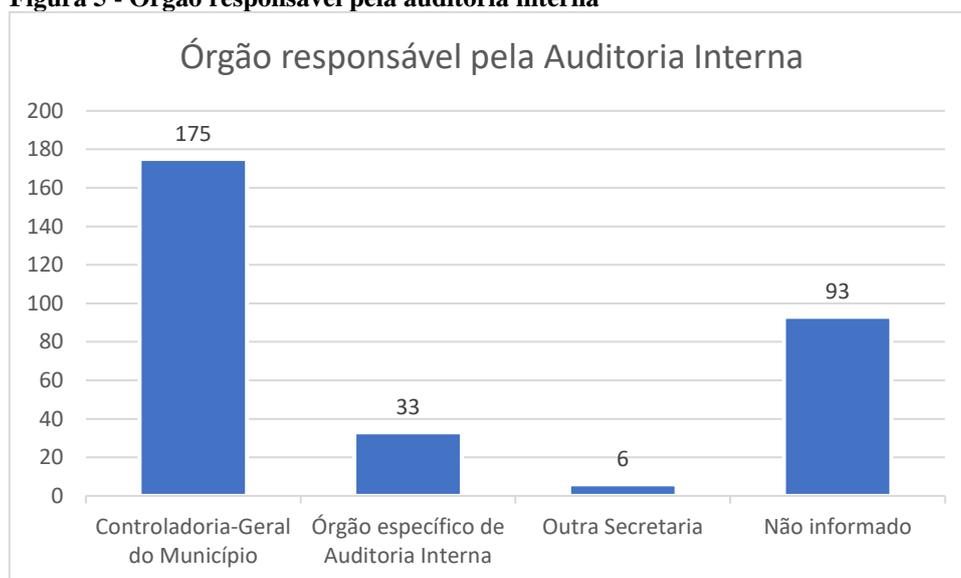
municípios, o ocupante é servidor efetivo, sendo 22% sem gratificação ou 27% com gratificação. O fato de os servidores possuírem vínculo precário com a administração pública (comissionado) representa uma fragilidade do Sistema de Controle Interno (Barros et al, 2015). Adicionalmente, os estudos de Vasicek et al (2010) consideram que a estabilidade no emprego é um fator importante na independência do controlador interno. Na mesma linha, Cavalcante et al (2011) afirmam que o controlador interno contratado por meio de empresa terceirizada tem pouca ou nenhuma autonomia para realizar o trabalho. Sendo assim, observa-se que a forma de provimento influencia na independência do controlador interno. Portanto, espera-se que esses profissionais possuam vínculo efetivo e estável com a administração pública de modo a mitigar o risco de influências políticas negativas na execução do trabalho de controle interno. Veja a Figura 4 com os resultados encontrados.

Figura 4 - Forma de provimento chefe do controle interno



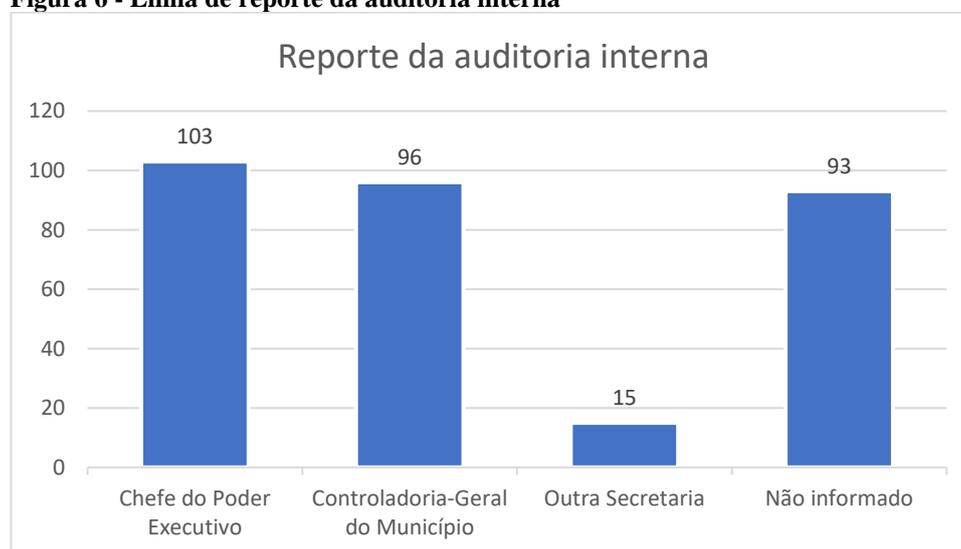
Fonte: elaboração própria

Além da estruturação de um sistema de controle interno, os entes públicos devem realizar auditoria periódica. Ao analisar os resultados obtidos através da aplicação da pesquisa relacionados ao tema, observa-se que 70% dos municípios afirmaram que possuem auditoria interna. Esse achado está em linha com a importância dada à auditoria interna pelos estudos de Baltaci e Yilmaz (2006), Vijayakumar & Nagaraja (2012) e Alves et al (2021). Com relação ao responsável pela realização da auditoria interna, 57% informaram que esta é uma responsabilidade do órgão de controle interno e 11% afirmaram possuir um órgão específico e segregado do controle interno para realização dessas verificações. A Figura 5 mostra as respostas obtidas.

Figura 5 - Órgão responsável pela auditoria interna

Fonte: elaboração própria

A pesquisa aplicada também demonstrou que a linha de reporte do responsável da auditoria está dividido, principalmente, entre o chefe do poder executivo e o responsável pelo órgão de controle interno. Observe os detalhes na Figura 6.

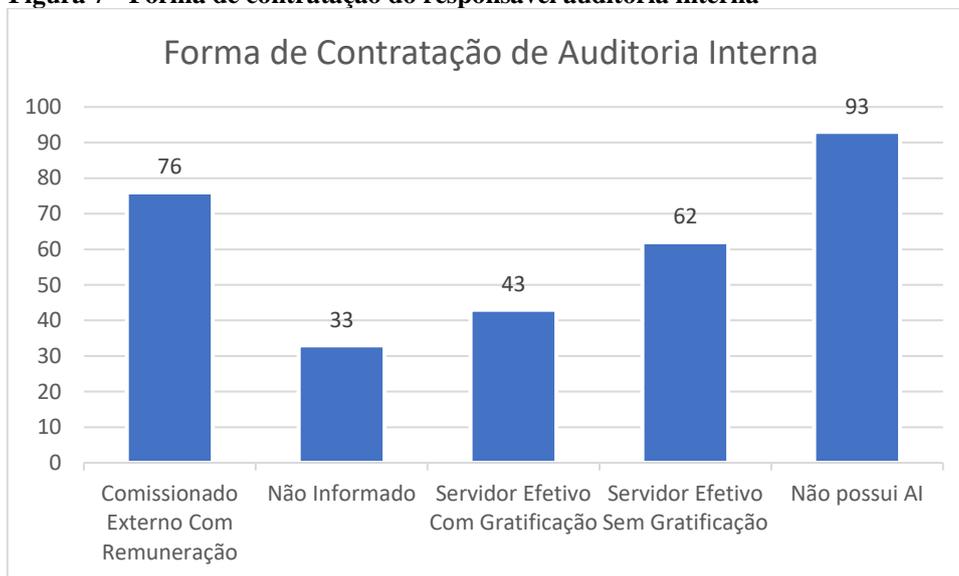
Figura 6 - Linha de reporte da auditoria interna

Fonte: elaboração própria

No que tange à forma de contratação do responsável pela auditoria interna, observa-se que 25% dos responsáveis são ocupantes de cargo em comissão, 20% são servidores efetivos sem gratificação e 14% são servidores efetivos com gratificação. As

considerações feitas anteriormente acerca da importância da independência do controle interno também são aplicáveis para a auditoria interna. Observe os detalhes na Figura 7.

Figura 7 - Forma de contratação do responsável auditoria interna



Fonte: elaboração própria

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em um ambiente no qual a sociedade clama por maior transparência e controle dos gastos públicos, é de suma importância a implantação de um Sistema de Controle Interno nos municípios, não apenas para cumprir a legislação vigente, mas também para atender aos anseios da população e aprimorar a gestão e aplicação dos recursos públicos.

Na pesquisa realizada e apresentada neste estudo, observa-se que, principalmente após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, os municípios estão organizando estruturas responsáveis pelas atividades de controle. Adicionalmente, na maioria dos municípios analisados, existe uma unidade dedicada de controle interno, geralmente com status de secretaria que reporta diretamente para o chefe do poder executivo (dirigente máximo do ente).

No entanto, também existem algumas características que não são totalmente aderentes ao disposto na legislação, nem alinhadas integralmente às melhores práticas apresentadas pela literatura especializada. A forma de provimento do responsável pelo controle interno e auditoria interna, na maioria dos municípios respondentes, é através de nomeação para cargo em comissão de profissional externo ou com gratificação, ou seja,

essas posições não são ocupadas, em alguns casos, por profissionais efetivos da carreira de controle interno. Esse fato pode representar uma fragilidade no aspecto da independência funcional que é de suma importância para atuação dos controladores.

Adicionalmente, é importante que, além da estruturação do Sistema de Controle Interno, também sejam realizadas auditorias periódicas com a finalidade de verificar a adequação dos atos praticados pelos gestores públicos. Apesar de a maioria dos municípios relatarem que possuem área responsável pela realização dessa atividade, ainda existem alguns que não realizam esse procedimento. Esse fato pode conduzir a uma inefetividade do Sistema Controle Interno implementado, levando ao não atingimento dos objetivos esperados.

O presente trabalho contribui para a literatura relacionada ao tema, pois apresenta as características dos Sistemas de Controle Interno que estão sendo implantados nos municípios brasileiros. Em suma, os resultados demonstram que houve uma evolução na implantação do controle interno nos municípios, principalmente, a partir dos anos 2000. No entanto, ainda carece de aprimoramento em alguns aspectos de modo que seja possível concretizar sua missão institucional de maneira efetiva e mitigando o risco de ameaças a independência funcional dos profissionais de controle interno.

As mudanças organizacionais, principalmente as mais sensíveis como é o caso da instituição do controle interno, demandam tempo e patrocínio da alta administração para que possam ser postas em prática na sua plenitude. Nesse sentido, as organizações públicas, devem continuar trilhando o caminho de aprimoramento das suas estruturas de controle e, para isso, é necessário o apoio e comprometimento da alta administração para assumirem a responsabilidade pela implantação e gerenciamento de um sistema de controle interno, bem com sua profissionalização e independência.

Novos estudos sobre o tema podem ser realizados aumentando a quantidade de municípios analisados, bem como incluindo novas questões, como a existência de orçamento próprio, de modo a avaliar o nível de independência orçamentário da unidade de controle interno. Adicionalmente, também pode ser analisado quais seriam as características essenciais para um Sistema de Controle Interno efetivo e eficaz.

CONCLUSÃO GERAL

O estudo apresenta um panorama acerca das características dos Sistemas de Controle Interno instituídos nos municípios brasileiros. Para traçar esse panorama sobre o controle interno foram redigidos dois capítulos. O capítulo I aponta, através da aplicação do modelo Logit, que não há uma significância estatística entre a existência de um Sistema de Controle Interno e a aprovação das contas de governo. Já o capítulo II destaca que, principalmente após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, houve um movimento mais intenso de implantação de sistemas de controle interno nos municípios. No entanto, ressalta que existem aspectos que podem ser aprimorados com a finalidade de tornar esses sistemas mais aderentes à legislação vigente e às melhores práticas.

De maneira geral ambos os estudos contribuírem para a literatura e de maneira prática para a administração pública. Tanto ao apresentar as principais características dos sistemas de controle interno, quanto ao demonstrar um impacto da instituição desses sistemas na aprovação das contas de governo pelos Tribunais de Contas.

No cenário atual em que a sociedade exige alto nível de transparência e prestação de contas por parte dos governantes, é importante um estudo relacionado ao controle interno, tendo em vista que se trata de uma ferramenta poderosa e que, se bem implementado, pode aprimorar a gestão pública, bem como proporcionar um melhor atendimento dos anseios da sociedade.

O presente trabalho também contribui para os gestores municipais no que tange à orientação de que o processo de implantação de um Sistema de Controle Interno é complexo e deve ser realizado atendendo ao que prevê a legislação, a doutrina e as melhores práticas, de modo a aumentar a possibilidade de êxito.

REFERÊNCIAS

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants. Disponível em: <<http://www.aicpa.org>>. Acesso em: 20 de ago. 2021

ALBERNAZ, L.R.; GOMES, M.B. **Governança Pública e Controle. Controladoria no Setor Público (capítulo 6)**. 2ª Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

ALVES, A.L.S.; MIRANDA, L.C.; FREITAS, M.A.L. O Sistema de Controle Interno Municipal e o Impacto na Avaliação das Contas de Governo pelos Tribunais de Contas. In: **Congresso AdCont**, XII, 2021, Rio de Janeiro.

ANDRADE, N.A.; FORTES, M. A Lei de Responsabilidade Fiscal nos Municípios - Uma Revisão Crítica. *Revista Reuna*, Belo Horizonte, v. 10, n. 3, 2005.

ANGELI, A.E., SILVA, J.W.G., SANTOS, R.A. As Controladorias Municipais em Perspectiva Analítica: diagnóstico da atuação das unidades do controle interno dos municípios de Alagoas. **Revista da CGU**, v. 12, n. 21, p. 23-44, 2020.

BALBE, R. S. **Controle interno e o foco nos resultados**. Curitiba: Fórum, 2017.

BALTACI, M., & YILMAZ, S. Keeping an eye on Subnational Governments: Internal control and audit at local levels. World Bank Institute, Washington, DC. 2006.

BARROS, C.C.; MINEIRO, D.P.S.; DORNELES, J.C. Avaliação dos sistemas de controles internos dos municípios do estado de Roraima. In: **Congresso ANPCONT**, IX, 2015, Curitiba.

BATAGLIA, M. B.; FARRANHA, A. C. Governança e Administração Pública: o uso de tecnologias para a prevenção da corrupção e promoção da transparência. *Revista da CGU*, v. 11, n. 18, p. 1076-1097, 2019.

BIANCHI, M. **A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente**. 2005. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis. Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2005.

BRASIL. **Lei nº 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, Brasília, DF, 1964.. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm Acesso em 24 de Abril de 2021.

BRASIL. **Decreto-Lei 200/1967**, 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1964. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm Acesso em 24 de Abril de 2021.

BRASIL. [**Constituição (1967)**]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm Acesso em 24 de Abril de 2021.

BRASIL. [**Constituição (1988)**]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 de novembro 2021.

BRASIL, **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2000. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 24 de Abril de 2021.

CANNAVINA, V. C.; PARISI, C. Gestão Pública em Entidades Brasileiras: adequação dos Procedimentos de Controles Internos às Normas Coso/Intosai. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 3, p. 6-26, 2015.

CARVALHEIRO, J. B., FLORES, P. C. **A Organização do Sistema de Controle Municipal**. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 4.ed. Porto Alegre, 2007.

CASTRO, R.P.A. **Sistema de Controle Interno – Uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

CASTRO, D.P. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2018.

CAVALCANTE, D.S.; PETER, M.G.A.; MACHADO, M.V.V. 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.

CONTI, J.M.; CARVALHO, A.C. O controle interno na administração pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. **Revista Direito Público**, Brasília, v. 8, n. 37, 2011.

CUNHA, T. M.; CALLADO, A.LC. Funções das controladorias municipais: Um estudo nas prefeituras das capitais brasileiras. **Revista Gestão Organizacional**, Chapecó, v. 12, n. 3, Edição Especial, p. 123-140, 2019.

DAL VESCO, D.; FERNANDES, F. C.; RONCON, A. Controles de gestão atrelados ao gerenciamento de risco: uma análise das produções científicas brasileiras sob a perspectiva de redes sociais. **Redes. Revista hispana para el análisis de redes sociales**, [S.l.], v. 25, n. 2, p. 163-185, 2014.

DERVISHI, A., KADRIU, I. Decision making under the conditions of risk and uncertainty in some enterprises of Prishtina and Ferizaj. **European Scientific Journal**, 1 (special issue), 224-228, 2014.

DI PIETRO, M.S.Z. (2016). **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DUPUIS, J. **Modern Comptrollership and The Management Accountability Framework**. April, 2006.

FAYOL, H. **Administration industrielle et générale**. Paris: Dunod, 1979.

FILHO, M.J. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

GALVÃO, P.R. A implantação do sistema de controle interno em órgãos públicos como tecnologia de redução do Conflito de Agência Pública/Governamental. **Revista de Tecnologia Aplicada (RTA)**, v.5, n.2, p.39-53, 2016.

GUERRA, E.M. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

HENRIQUE, J.C.; CHAGAS, L.; GUIMARÃES, V.A.; JUNIOR, I.C.L. Análise da sistemática do controle interno do município de Três Rios. **Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**, v.11, n. 3, p. 31-41, 2016.

JOSÉ FILHO, A. A importância do controle interno na gestão pública. **Revista Diversa**, v. 1, n. 1, p. 85-99, 2008.

KOONTZ, H.; O'DONNELL, C. **Principles of management: an analysis of managerial functions**. New York: McGraw-Hill Book, 1955.

KRONBAUER, C. A.; KRÜGER, G. P.; OTT, E.; NASCIMENTO, C. J. (2011). Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 12, p. 48-71, 2011.

LINO, A. F.; CARVALHO, L.B.; AQUINO, A.C.B.; AZEVEDO, R.R. A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 53, n. 2, 2019.

LOPES, G.B.; VALADARES, J.L.; LEROY, R.S.D. Sistema de controle interno no setor público: o que se tem discutido na academia desde a lei de acesso à informação. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 25, n.1, p. 22 - p. 34, 2020.

MEIRELLES, H.L. (1997). **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1997.

MONTESQUIEU, C. S. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

NOGUEIRA, S. P. S.; JORGE, S. M. F. The perceived usefulness of financial information for decision making in Portuguese municipalities: The importance of internal control. **Journal of Applied Accounting Research**, v. 18, n. 1, p. 116-136, 2017.

OLIVEIRA JÚNIOR, N. J.; CHAVES JÚNIOR, O. D. L.; LIMA, M. S. A controladoria nas organizações públicas municipais: um estudo de caso. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 5, n. 1, p. 38-54, 2009.

PEREIRA, E.T.A.; REZENDE, D.A. Planejamento e gestão estratégica municipal: estudo de caso do controle interno da prefeitura municipal de Curitiba. **Revista Economia e Gestão**, Belo Horizonte, v. 13, n. 31, 2013.

PINTO, V. M.; ESPEJO, M. M. D. S. B.; CLEMENTE, A.; CARNEIRO JUNIOR, M. Controle da Gestão Pública a partir da investigação dos fatores geradores de ressalvas das contas municipais do Paraná de 2007. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista**, v. 11, n. 21, p. 113–131, 2013.

ROZA, M. M. C.; LUNKES, R. J.; ALBERTON, L. Perfil dos controles internos em prefeituras do Rio Grande do Sul: uma análise nas maiores cidades gaúchas. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 17, n. 1, p. 18-31, 2012.

SANTOS, C. M. V.; RANGEL, T. P.; PIMENTA, M. M.; OHAYON, P. Características dos municípios fluminenses e suas falhas ressalvadas nos pareceres de prestação de contas do TCE-RJ. In: **ADCONT - 17ª Edição do prêmio contador Geraldo de La Rocque**, 2016, Rio de Janeiro.

SILVA, C.S., LIMA, M.S., ALMEIDA, J.C. A importância do Controle Interno para o Gestor Público. In: **Congresso Brasileiro de Custos, XIV**, 2008, João Pessoa.

SILVEIRA, A. D. M. **Governança corporativa e estrutura de propriedade: determinantes e relações com o desempenho das empresas no Brasil**. 2004. 254 f. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

SLOMSKI, V. et al. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

SOUSA, R.G., SOUTO, S.D.A.S., NICOLAU, A.M. Em um mundo de incertezas: um *survey* sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 14, n. 31, p. 155-176, 2017.

TEIXEIRA, M.; CRUZ, M.; SILVA, T. Análise das Controladorias Municipais Brasileiras Frente ao Modelo da Controladoria-Geral da União: Avanços e Desafios na Promoção da Transparência e do Controle Social. Em **Anais XIX Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**. Quito: CLAD. 2014.

TIMMERS, H. Government governance: corporate governance in the public sector, why and how? **The Hague: Netherlands Ministry of Finance, Government Audit Policy Directorate (DAR)**, nov. 2000.

VASICEK, V.; DRAGIJA, M.; HLADIKA, M. Impact of public internal financial control on public administration in Croatia. **Theoretical and Applied Economics**, Bucureste, v. 17, n. 4, p. 71-86, 2010.

VIJAVAKUMAR, A. N.; NAGARAJA, N. Internal Control Systems: Effectiveness of Internal Audit in Risk Management at Public Sector Enterprises. **BVIMR Management Edge**, v. 5, n. 1, p. 1-8, 2012.

WIDYANINGSIH, A. Internal control system on the quality of financial statement information and financial accountability in primary schools in Bandung, Indonesia. **Research Journal of Finance and Accounting**, 7(10), 10-16, 2016.