

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS – REGIONAL CATALÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO ORGANIZACIONAL
MESTRADO EM GESTÃO ORGANIZACIONAL

CARLOS JOSÉ DOS SANTOS

**O CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: um estudo
multicaso em municípios de pequeno porte do Estado de Goiás**

Catalão
2019

**TERMO DE CIÊNCIA E DE AUTORIZAÇÃO PARA DISPONIBILIZAR VERSÕES ELETRÔNICAS
DE TESES E
DISSERTAÇÕES NA BIBLIOTECA DIGITAL DA UFG**

Na qualidade de titular dos direitos de autor, autorizo a Universidade Federal de Goiás (UFG) a disponibilizar, gratuitamente, por meio da Biblioteca Digital de Teses e Dissertações (BDTD/UFG), regulamentada pela Resolução CEPEC nº 832/2007, sem ressarcimento dos direitos autorais, de acordo com a Lei nº 9610/98, o documento conforme permissões assinaladas abaixo, para fins de leitura, impressão e/ou download, a título de divulgação da produção científica brasileira, a partir desta data.

1. Identificação do material bibliográfico: ☒ Dissertação ☐ Tese

2. Identificação da Tese ou Dissertação:

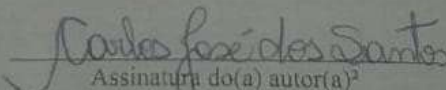
Nome completo do autor: Carlos José dos Santos

Título do trabalho: **O CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: um estudo multicaso em municípios de pequeno porte do Estado de Goiás**

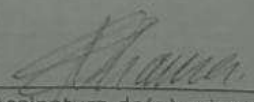
3. Informações de acesso ao documento:

Concorda com a liberação total do documento ☒ SIM ☐ NÃO¹

Havendo concordância com a disponibilização eletrônica, torna-se imprescindível o envio do(s) arquivo(s) em formato digital PDF da tese ou dissertação.


Assinatura do(a) autor(a)²

Ciente e de acordo:


Assinatura do(a) orientador(a)²

Data: 09/01/2020.

¹ Neste caso o documento será embargado por até um ano a partir da data de defesa. A extensão deste prazo suscita justificativa junto à coordenação do curso. Os dados do documento não serão disponibilizados durante o período de embargo.

Casos de embargo:

- Solicitação de registro de patente
- Submissão de artigo em revista científica
- Publicação como capítulo de livro
- Publicação da dissertação/tese em livro

²A assinatura deve ser escaneada.

CARLOS JOSÉ DOS SANTOS

O CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: um estudo multicaso em municípios de pequeno porte do Estado de Goiás

Dissertação de Mestrado vinculada à linha de pesquisa intitulada “Indivíduo, Organização, Trabalho e Sociedade”, apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Organizacional, modalidade Mestrado Profissional, da Universidade Federal de Goiás – Regional Catalão, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Gestão Organizacional.

Orientador: **Prof. Dr. Manoel Rodrigues Chaves**

Catalão

2019

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática do
Sistema de Bibliotecas da UFG

SANTOS, CARLOS JOSE DOS

O CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: um
estudo multicaso em municípios de pequeno porte do Estado de Goiás
[manuscrito] / CARLOS JOSE DOS SANTOS. - 2019.

CXXVII, 127 f.

Orientador: Prof. Dr. MANOEL RODRIGUES CHAVES. Dissertação
(Mestrado) - Universidade Federal de Goiás, Unidade

Acadêmica Especial de Engenharia e Administração, Catalão, Programa de
Pós-Graduação em Gestão Organizacional (profissional), Catalão, 2019.

Bibliografia. Anexos. Apêndice.

Inclui abreviaturas, gráfico, tabelas, lista de figuras, lista de
tabelas.

1. Controle Interno. 2. Administração Pública. 3. Municípios. 4.
Atividades de Controle. I. CHAVES, MANOEL RODRIGUES, orient. II.
Título.

CDU 005



UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS

UNIDADE ACADÊMICA ESPECIAL DE GESTÃO E NEGÓCIOS

ATA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO

Ata nº 12.2019 da sessão de Defesa de Dissertação de **Carlos José dos Santos**, que confere o título de Mestre em **Gestão Organizacional**, na área de concentração em **Gestão Organizacional**.

Aos **onze dias do mês de dezembro de dois mil e dezenove**, a partir das **dez horas**, na **sala 215 do Bloco Multifuncional**, realizou-se a sessão pública de Defesa de Dissertação intitulada **“O CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: UM ESTUDO MULTICASO EM MUNICÍPIOS**

DE PEQUENO PORTE DO ESTADO DE GOIÁS”. Os trabalhos foram instalados pelo Orientador, Professor Doutor **Manoel Rodrigues Chaves (UAE de Geografia/ Universidade Federal de Goiás, Regional Catalão)** com a participação dos demais membros da Banca Examinadora: Professora Doutora **Adriana dos Santos Prado Sadoyama (UAE de Educação/ Universidade Federal de Goiás, Regional Catalão)**, membro titular interno e Professora Doutora **Daniela Rosim (FACE/ Universidade Federal de Goiás, Goiânia)**, membro convidado externo (participação por videoconferência). Durante a arguição os membros da banca **não fizeram** sugestão de alteração do título do trabalho. A Banca Examinadora reuniu-se em sessão secreta a fim de concluir o julgamento da Dissertação, tendo sido o candidato **aprovado** pelos seus membros. Proclamados os resultados pelo Professor Doutor **Manoel Rodrigues Chaves**, Presidente da Banca Examinadora, foram encerrados os trabalhos e, para constar, lavrou-se a presente ata que é assinada pelos Membros da Banca Examinadora, aos **onze dias do mês de dezembro de dois mil e dezenove**.

TÍTULO SUGERIDO PELA BANCA

O CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: UM ESTUDO MULTICASO EM MUNICÍPIOS DE PEQUENO PORTE DO ESTADO DE GOIÁS



Documento assinado eletronicamente por **Adriana Dos Santos Prado Sadoyama, Professor do Magistério Superior**, em 11/12/2019, às 10:34, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Manoel Rodrigues Chaves, Secretário**, em 11/12/2019, às 10:34, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#)



Documento assinado eletronicamente por **Daniela Rosim, Professor do Magistério Superior**, em 09/01/2020, às 14:55, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do

[Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.ufg.br/sei/controlador_externo.php?cao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **1044642** e o código CRC **2BCA1570**.

A vida é assim. O aprendizado é na prática. E a regra é simples: se não posso mudar os fatos, então deixo que os fatos me modifiquem. Quero o crescimento possível, a travessia que me é proposta. Por que ficar parado e lamentando a vida que não quero, é um jeito estranho de abandonar a vida que tanto desejo. Padre Fábio de Melo

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus que me deu capacidade, sabedoria e persistência.

Ao carinho de minha querida família. Minha querida mãe Delvandina e meu estimado pai João (*In memoriam*), base de minha educação e de meus valores, sem os quais não teria tido a oportunidade de concluir mais um sonho e alcançar mais um objetivo. Estes são os grandes responsáveis pelo homem que sou hoje.

Aos meus amores: minha amada esposa, Elijania, e meus filhos, João Miguel e Manuela, não só pela compreensão, mas, principalmente, pelo apoio, incentivo, amor e carinho e por compartilharem dos meus sonhos.

Aos meus queridos amigos, pelo apoio e compreensão em momentos de ausência. Não vou aqui citar nomes para não cometer a injustiça de esquecer alguém, saibam que todos vocês fazem parte da minha vida.

A minha Vó Rosa, e aos meus avós que já não estão fisicamente neste plano, Lina, Enestina, e Darci, mas que foram essenciais para minha formação de ser humano.

Estendo também agradecimentos aos meus sogros, cunhados, tios, primos, compadres, afilhados, e sobrinhos.

Ao Professor Manoel Rodrigues Chaves, pela orientação e incentivo no desenvolvimento deste trabalho.

As professoras Adriana Sadoyama e Daniela Rosim pela disponibilidade em compor a banca de qualificação e defesa e pelas contribuições levantadas na fase de qualificação do projeto.

Aos Professores do Programa de Pós-Graduação em Gestão Organizacional da Universidade Federal de Goiás – Regional Catalão, pelos conhecimentos transmitidos com maestria, competência, dedicação e disciplina.

Aos colegas do Mestrado, em especial a Turma de 2018. Faço um agradecimento especial aos colegas que compartilharam seus conhecimentos, companheirismo e trabalho em equipe, são eles: Ivone, Laurita, Kamila, Roberta, Marcos, Rodrigo e Naiane.

Aos prefeitos e responsáveis pelos órgãos de controle interno dos municípios pesquisados, que disponibilizaram um pouco de seu tempo e conhecimento, possibilitando o desenvolvimento desta pesquisa.

RESUMO

A Constituição Federal de 1988 passou a exigir a implantação do sistema de controle interno nos três poderes, reafirmou a necessidade de manutenção do sistema de controle interno integrado pelos municípios brasileiros. Sendo assim, a presente pesquisa tem por objetivo diagnosticar a estrutura de controle interno implantado nos municípios pesquisados e propor sugestões de melhoria de acordo com as determinações legais, afim de atender à realidade local. Logo, optou-se pela pesquisa de múltiplos casos, utilizando-se de uma amostra intencional, totalizando quatro municípios goianos de pequeno porte, com população estimada de até 50 mil habitantes. Efetuou-se um estudo descritivo, com abordagem qualitativa. Os dados foram coletados por meio de entrevista semiestruturada, análise documental, aplicação de questionário e observação participante. As observações, entrevistas e aplicação do questionário foram realizadas entre os meses de julho a novembro de 2019, com visitas aos responsáveis pelos órgãos centrais de controle interno dos municípios. Os principais documentos analisados foram: leis, decretos, procedimentos normativos, instruções normativas, resoluções, LOA, LDO, PPA, balancetes, balanços, dentre outros. Os dados foram analisados por meio da análise de conteúdo. Para cada objetivo específico foi definido uma categoria e os respectivos elementos de análise. No que se refere à organização administrativa, constata-se a inexistência de instrumentos legais específicos no âmbito municipal. Quanto a hierarquia, os entrevistados declararam ser subordinados ao gestor máximo (prefeito), ou possuem *status* de secretaria, conforme orienta a literatura. Sobre a nomenclatura, verificou-se diversidade dos termos empregados, isso se deve ao fato de não haver padronização pela legislação. Percebe-se uma abrangência e atuação limitada e baixo número de colaboradores envolvidos, revelando pouca compreensão sobre as atividades e procedimentos de controle. Para verificação da atuação desses órgãos de controle interno, buscaram elencar algumas das principais atividades desenvolvidas com base na experiência do pesquisador, são elas: licitação, controle patrimonial, gestão de almoxarifado e fechamento anual das contas de governo e contas de gestão. No que se refere a licitação, constata-se que os municípios não realizam controles preventivos nas fases interna e externa dos processos licitatórios. Com relação ao controle patrimonial, os entrevistados revelaram que o município terceiriza a gestão do patrimônio. Todos os entrevistados são unânimes ao revelar inexistir almoxarifado físico em suas prefeituras. A apreciação das contas de governo e contas de gestão, revelaram deixar a cargo do setor de contabilidade. Em relação ao enquadramento das funções exercidas pelos respectivos órgãos e as atividades disciplinadas pela CF: fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, constata-se que nenhuma das quatro prefeituras desempenham as cinco atividades precípua pela Constituição Federal. Quanto ao nível de maturidade da estrutura de controle interno, os quatro municípios foram enquadrados no nível (0) incipiente. Desta forma, espera-se que os municípios pesquisados institucionalizem o seu sistema de controle interno através de leis municipais específicas, adotem novas práticas, procedimentos e atividades de controle com o objetivo de atender à legislação e a realidade local.

Palavras-Chaves: Controle Interno. Administração Pública. Municípios. Atividades de Controle.

ABSTRACT

The Federal Constitution of 1988 required the implementation of the internal control system in the three powers, reaffirming the need to maintain the internal control system integrated by Brazilian municipalities. Thus, this research aims to diagnose the internal control structure implemented in the municipalities surveyed and propose suggestions for improvement in accordance with legal requirements, in order to meet the local reality. Therefore, we chose to research multiple cases, using an intentional sample, totaling four small cities in Goiás, with an estimated population of up to 50,000 inhabitants. A descriptive, qualitative approach was performed, data were collected through semi-structured interviews, document analysis, questionnaire application and participant observation. Observations, interviews and application of the questionnaire were conducted between July and November 2019, with visits to those responsible for the central internal control agencies of the municipalities. The main documents analyzed were: laws, decrees, normative procedures, normative instructions, resolutions, LOA, LDO, PPA, balance sheets, balance sheets, among others. Data were analyzed through content analysis. For each specific objective was defined a category and the respective elements of analysis. Regarding the administrative organization, there is the absence of specific legal instruments at the municipal level. Regarding the hierarchy, the interviewees declared to be subordinate to the highest manager (mayor), or have secretarial status, as directed by the literature. Regarding the nomenclature, there was a diversity of terms used, this is due to the fact that there is no standardization by the legislation. It is noticed a limited scope and performance and low number of employees involved, revealing little understanding about the activities and control procedures. To verify the performance of these internal control bodies, we sought to list some of the main development activities based on the researcher's experience, namely: bidding, asset control, warehouse management and annual closing of government accounts and management accounts. With regard to bidding, it appears that the municipalities do not perform preventive controls in the internal and external phases of the bidding process. With regard to asset control, respondents revealed that the municipality outsources wealth management. All respondents are unanimous in revealing that there is no physical warehouse in their prefectures. As for the appreciation of government accounts and management accounts, revealed to leave to the accounting industry. Regarding the classification of the functions performed by the respective organs and the activities disciplined by the FC: accounting, financial, budgetary, operational and patrimonial supervision, it is verified that none of the four prefectures perform the five main activities by the Federal Constitution. Regarding the maturity level of the internal control structure, the four municipalities were classified at the incipient level (0). Thus, it is expected that the surveyed municipalities institutionalize their internal control system through specific municipal laws, adopt new control practices, procedures and activities, in order to comply with local legislation and reality.

Keywords: Internal Control. Public administration. Counties. Control Activities.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Comparação entre o número de servidores e o montante receita recebida – ano base 2018.....	59
---	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Questões básicas do sistema de controle interno.....	24
Quadro 2 – Controles contábil e administrativo.....	25
Quadro 3 – Momento de atuação do controle interno	26
Quadro 4 – Conceito e finalidade da auditoria interna.....	28
Quadro 5 – Definição de controle interno a partir da revisão da literatura	28
Quadro 6 - Definição de controle interno a partir das entidades e organizações	30
Quadro 7 – Componentes do controle interno – COSO I.....	39
Quadro 8 – Número de entrevistados por caso.....	48
Quadro 9 – Categorias de análise a partir dos objetivos específicos.....	51
Quadro 10 – Instrumentação legal dos controles internos.....	54
Quadro 11 – Vinculação dos órgãos de controle interno.....	57
Quadro 12 – Atuação do SCI segundo as funções estabelecidas pela CF (artigo 70).....	65
Quadro 13 – Tipologia de atendimento das variáveis do modelo de maturidade	72
Quadro 14 – Lógica de avaliação do nível de maturidade das estruturas do CI	72
Quadro 15 – Resultados da variável 1.1.1 – Destinatários dos padrões de conduta	73
Quadro 16 – Resultados da variável 1.1.2 – Disseminação dos padrões de conduta, ética e valores.....	73
Quadro 17 – Resultados da variável 1.1.3 – Estrutura organizacional para avaliação da aderência aos padrões de conduta	74
Quadro 18 – Resultados da variável 1.3.1 – Responsabilidade de controle interno na organização.....	75
Quadro 19 – Resultados da variável 1.3.2 – Requisitos de competência na organização	76
Quadro 20 – Resultados da variável 1.5.1 – Fatores da avaliação de desempenho.....	76
Quadro 21 – Resultado da variável 1.5.2 – Níveis organizacionais da avaliação de desempenho	77
Quadro 22– Resultados da variável 1.5.5 – Frequência da avaliação de desempenho.....	78
Quadro 23 – Resultados da variável 2.1.1 – Processo de formulação de objetivos	79
Quadro 24 – Resultados da variável 2.1.2 – Participantes do processo de formulação de objetivos	80
Quadro 25 – Resultados da variável 2.1.3 – Tipos de objetivos	80
Quadro 26 – Resultados da variável 2.1.4 – Níveis organizacionais dos objetivos	81
Quadro 27 – Resultados da variável 2.2.1 – Processo de avaliação de riscos.....	82

Quadro 28 – Resultados da variável 3.1.1 – Documentação das atividades de controle.....	83
Quadro 29 – Resultado da variável 3.1.3 – Representação fidedigna da informação contábil- financeira	84
Quadro 30– Resultados da variável 3.1.4 – Segregação de funções	84
Quadro 31 – Resultados da variável 4.1.1 – Relevância e qualidade da informação.....	86
Quadro 32 – Resultados da variável 4.1.2 – Comunicação interna e externa	86
Quadro 33 – Resultados da variável 5.1.1 – Monitoramento contínuo	88
Quadro 34 – Resultados da variável 5.1.2 – Avaliações avulsas	89

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Municípios que compõem a Mesorregião Norte de Goiás	44
Tabela 2 – Composição do órgão de controle interno	59
Tabela 3 – Formação acadêmica dos responsáveis pelo SCI	60
Tabela 4 – Dotação orçamentária e execução da despesa em 2018	61
Tabela 5 – Relação de contas de governo e gestão irregulares ou rejeitadas	69
Tabela 6 – Avaliação do nível de maturidade na dimensão 1 – Ambiente de controle.....	78
Tabela 7 – Avaliação do nível de maturidade na dimensão 2 – Avaliação de riscos.....	82
Tabela 8 – Avaliação do nível de maturidade na dimensão 3 – Atividades de controle	85
Tabela 9 – Avaliação do nível de maturidade na dimensão 4 – Informação e comunicação ...	87
Tabela 10 – Avaliação do nível de maturidade na dimensão 5 – Monitoramento	89
Tabela 11 – Avaliação do nível de maturidade das estruturas de controle.....	90

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Exemplo de processo de controle interno integrado	33
Figura 2 – Linha do tempo – Legislação aplicada ao controle interno.....	34
Figura 3 – Visão esquemática do sistema de controle interno e controle externo	35
Figura 4 – Cubo COSO – Relação entre componentes, objetivos e estrutura organizacional .	39
Figura 5 – Delineamento do percurso metodológico.....	43
Figura 6 – Processo para análise dos dados.....	50
Figura 7 – Aprovação do projeto pelo comitê de ética.....	52
Figura 8 – Organograma ilustrativo dos municípios pesquisados.....	56
Figura 9 – Estrutura organizacional proposta.....	57

LISTA DE ABREVIATURAS

ATRICON – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil

CI – Controle Interno

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGM – Controladoria Geral do Município

CGU – Controladoria Geral da União

CONACI – Conselho Nacional de Controle Interno

COSO - *The Comittee of Sponsoring Organizations*

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IIA – *Institute of Internal Auditors*

IN – Instrução Normativa

INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institution*

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

PPA – Plano Plurianual

SCI – Sistema de Controle Interno

TCM GO – Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás

TCU – Tribunais de Contas da União

UCI – Unidade de Controle Interno

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	18
1.1	OBJETIVOS	20
1.2	JUSTIFICATIVA	20
2	REFERENCIAL TEÓRICO	23
2.1	Diferença entre sistema de controle interno, controle interno e auditoria interna	23
2.2	Conceito de controle interno	28
2.3	Fundamentação legal do controle interno	34
2.4	Metodologia do COSO 2013 – Estrutura integrada de controle interno	37
2.5	Maturidade e nível de maturidade das estruturas de controle interno	40
3	METODOLOGIA	42
3.1	Tipo de estudo	42
3.2	Seleção dos casos	43
3.3	Descrição dos municípios	45
3.3.1	Alto Horizonte	45
3.3.2	Amaralina	45
3.3.3	Mara Rosa	46
3.3.4	Uruaçu	46
3.4	Coleta de dados	47
3.4.1	Documentos	47
3.4.2	Entrevista	47
3.4.3	Observação participante	48
3.4.4	Aplicação de questionários	49
3.5	Procedimentos de análise dos dados	49
3.6	Definição das categorias de análise	50
3.7	Implicações éticas	51
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO	53
4.1	Estrutura organizacional do sistema de controle interno	53
4.2	Atuação do sistema de controle interno	62
4.3	Nível de maturidade das estruturas de controle interno	71
4.3.1	Resultados da dimensão 1 – Ambiente de controle	72
4.3.2	Resultados da dimensão 2 – Avaliação de riscos	79
4.3.3	Resultados da dimensão 3 – Atividades de controle	83

4.3.4	Resultados da dimensão 4 – Informação e comunicação	85
4.3.5	Resultados da dimensão 5 – Monitoramento.....	88
4.3.6	Avaliação do nível de maturidade das estruturas de controle interno	90
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	91
6	REFERÊNCIAS.....	95
APÊNDICE A		104
APÊNDICE B.....		106
APÊNDICE C.....		107
APÊNDICE D		109
APÊNDICE E.....		111
ANEXO A		115
ANEXO B		119

1 INTRODUÇÃO

A administração pública é conceituada como um conjunto de técnicas e procedimentos destinados à realização das atividades precípua de governo, com o objetivo de atender a demanda dos seus governados por intermédio da prestação dos serviços básicos e essenciais à garantia do bem-estar da coletividade (BONIFÁCIO, 2010).

Nesse sentido, Cavalheiro e Flores (2007) afirmam que a nova administração pública brasileira, independentemente da esfera governamental que atue, tem adotado o modelo gerencial em substituição ao modelo burocrático, e a diferença entre eles está justamente nas ferramentas de controle, deixando para trás a visão de que suas ações priorizem apenas os processos, passando a se preocupar mais com os resultados. Outro ponto relevante do modelo gerencial é que o cidadão é visto como usuário dos serviços prestados, sendo este detentor tanto de direitos como de deveres.

Bonifácio (2010) evidencia ainda, que em qualquer administração pública, o responsável por gerir os recursos públicos e a tomar decisões é o gestor público. Com a evolução das organizações, esse gestor passou a ser visto não apenas como um fiel distribuidor de recursos, mas também como um sujeito capaz de transformar recursos públicos escassos em benefícios e melhorias para os seus administrados.

A atuação e atitude dos gestores públicos têm refletido em preocupação da sociedade, que vem exigindo destes maior transparência das prestações de contas das suas ações. As demandas sociais frente à escassez de recursos e à forte tendência de atuação da sociedade tem contribuído para a adoção pela administração pública de mecanismos de controle interno cada vez mais estruturados e atuantes (SILVA, 2017).

O controle interno pode ser definido como o conjunto de planos, métodos, rotinas e procedimentos sistemáticos, com vista a garantir que os objetivos da organização sejam atingidos de forma confiável, assegurando a aplicação de sanções aos possíveis desvios (CHAVES, 2011).

Ressalta-se que na iniciativa privada os controles internos sempre foram implantados e estruturados com maior rigor, a fim de que a organização alcance o retorno do investimento realizado. Já na gestão pública, em especial na escala local isso não vem acontecendo, existindo ainda municípios sem uma estrutura adequada de sistema de controle interno, muitas vezes pelo descaso e falta de compromisso com o dinheiro público (CRUZ; GLOCK, 2008).

Kronbauer et al (2011), constataram que existem municípios brasileiros que ainda não

implantaram o sistema de controle interno. Amado (2016) afirma que apesar do sistema de controle interno ter sido exigências expressas pela Carta Magna de 1988, é um tema que deve ser abordado na atualidade. Evidenciou que os estados e municípios brasileiros não se adequaram a norma maior no mesmo marco temporal, cita o exemplo do Estado do Paraná que veio a institucionalizar a figura do controle interno no âmbito dos municípios no ano de 2007, após determinação do órgão de controle externo daquele estado.

O tema controle interno vem sendo pautado e valorizado pelos órgãos de controle externo, sendo debatida a importância da sua estruturação e efetiva atuação nos municípios brasileiros. Este órgão existe para dar segurança jurídica ao gestor público, o auxiliando no alcance das metas estabelecidas, e na correta aplicação dos recursos públicos (CRUZ; GLOCK, 2008).

Tais pressupostos exigem dos municípios a correta implantação do sistema de controle interno com o objetivo de cumprir a legislação, bem como auxiliar o gestor a planejar e gerir os recursos públicos de acordo com as necessidades da comunidade local (SILVA; ABREU; COUTO, 2017).

A diversidade de municípios no Brasil impõe uma série de desafios à Federação e ao processo de descentralização que se intensificou nas duas últimas décadas com a promulgação da Constituição Federal de 1988. São Municípios de diferentes dimensões territoriais e populacionais, com características socioeconômicas distintas e múltiplos processos históricos de criação (ENAP, 2018). Segundo as estimativas populacionais para 2017, o IBGE identifica que a maioria dos Municípios (68%) conta com população de até 20 mil habitantes, mas 3,6 % do total de Municípios concentram mais da metade da população do país (IBGE, 2017).

O governo municipal tem lugar de destaque no âmbito do poder público no Brasil, devido à complexidade do processo de descentralização em curso e do papel estratégico que ocupa em relação ao desenvolvimento local. É a partir da vida nas cidades que as dinâmicas e as relações sociais e econômicas se desenvolvem, entrelaçando-se com outras dimensões, como a geográfica e a política. (ENAP, 2018).

O Município é um dos entes autônomos que compõe a Federação Brasileira junto com os Estados e a União. Por isso hoje é imprescindível na gestão pública municipal um sistema de controle interno estruturado e efetivo. Essa pesquisa analisa a partir do estudo de caso quatro municípios de pequeno porte do Estado de Goiás, situados na Mesorregião Norte, são eles: Alto Horizonte, Amaralina, Mara Rosa e Uruaçu.

A partir dos pontos levantados surge a seguinte questão da pesquisa: como esses municípios têm estruturado o seu sistema de controle interno consoante a Constituição Federal e demais legislações aplicáveis?

1.1 OBJETIVOS

OBJETIVO GERAL

Diagnosticar a estrutura de controle interno implantado nos municípios pesquisados e propor sugestões de melhoria de acordo com as determinações legais, afim de atender à realidade local.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Diagnosticar o perfil dos órgãos de controle interno municipal, quanto a sua estrutura física e pessoal, seu nível hierárquico e autonomia funcional.

Identificar na Constituição Federal e outras legislações aplicáveis as funções a serem exercidas pelos órgãos de controle interno, e confrontá-las com as atividades exercidas por estes órgãos.

Avaliar o nível de maturidade das estruturas dos controles internos dos municípios pesquisados.

Propor aos municípios pesquisados a padronização das suas atividades de controle interno.

1.2 JUSTIFICATIVA

Recentes escândalos de desvios de recursos públicos envolvendo agentes públicos, empresários e políticos, tanto no âmbito da administração pública federal, estadual e municipal, têm sido noticiados nos principais meios de comunicação do país. Tal fato tem contribuído para que a sociedade exija dos órgãos da administração pública que fortaleçam os seus mecanismos de controle, eficiência, eficácia e efetividade do gasto público.

Na administração pública o sistema de controle interno é entendido como meio eficiente e eficaz para assegurar a economicidade e aplicação correta dos recursos públicos, garantindo o cumprimento da legislação vigente, preservando a integridade do patrimônio público (BOTELHO, 2014).

Com isso, a correta implantação do sistema de controle interno além de cumprir as prerrogativas legais previstas em lei é um tema que atinge toda a sociedade, uma vez que o gestor utiliza os recursos públicos para a realização de políticas públicas que vislumbram promover o bem-estar social (SILVA; ABREU; COUTO, 2017).

Araújo et al. (2009) constataram que existem municípios onde foi observado a ausência da estrutura de controle interno. E ainda, muitos municípios onde foi revelada a existência do controle interno, os servidores responsáveis por estes órgãos relataram que os mesmos funcionam de forma incipiente, sem uma estrutura mínima para coibir práticas de desvio de recursos públicos (ALVES; MORAES JÚNIOR, 2016; CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2013; CIUS, 2013; CRUZ; SILVA; SPINELLI, 2016; GALANTE; BEUREN; OLIVEIRA, 2009).

Santos, Chaves e Bomdespacho (2019) ao sistematizar o conhecimento produzido nos últimos cinco anos acerca do tema constataram que, os gestores municipais têm visto o controle interno como um órgão punitivo, ao contrário, precisam enxergar o controle interno como órgão fiscalizador e orientador que irá auxiliá-los a alcançar as metas e objetivos da sua gestão.

O estudo revela que nos municípios onde há a institucionalização do sistema de controle interno, estes órgãos enfrentam grandes dificuldades na sua forma de atuação, pela falta de qualificação profissional, autonomia funcional, resistência dos demais órgãos, estrutura física adequada, recursos tecnológicos suficientes, hierarquia adequada, normas e procedimentos que regulamente as atividades de controle (SANTOS; CHAVES; BOMDESPACHO, 2019).

Santos, Fernandes-Sobrinho e Chaves (2019), ao analisarem a efetividade da transparência passiva de 28 prefeituras goianas que obtiveram nota igual ou superior a 90 no diagnóstico de avaliação de cumprimento da Lei de Acesso à Informação, realizado pelo Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás, constataram que 26 prefeituras foram consideradas intransparentes na forma passiva, demonstrando fragilidade estrutural dos seus sistemas de controle interno.

Dentro da temática do controle interno alguns autores têm abordado a estrutura do sistema de controle interno da administração direta e indireta da União. Capovilla (2016), analisou o nível estrutural do controle interno do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimentos e empresas públicas e autarquias a ele vinculados. Já nos estudos de Abunahman (2006), Santos (2010) e Santana (2013) o enfoque se deu em analisar o sistema de controle interno em instituições de ensino superior.

Especificamente quanto a estruturação do órgão central de controle interno em municípios alguns autores têm proposto a correta implantação deste órgão, com a edição de

manuals de procedimentos e instruções normativas, cita Cavaleiro e Flores (2007), Cruz e Glock, (2008), Peixe (2011), Chaves (2011), Botelho (2014), Castro (2014) e Blumen (2015).

Alguns trabalhos têm objetivado realizar um diagnóstico da estrutura organizacional e da forma de atuação do sistema de controle interno de municípios de médio e grande porte, como é o caso dos estudos de Chiarelli (2009), Roncalio (2009), Peba (2010), Macedo (2010), Amado (2016), e Oliveira (2017).

Fontoura (2006) e Silva (2009) tem proposto um modelo de estruturação de sistema de controle interno em municípios com população estimada em até cinquenta mil habitantes para os Estados do Rio Grande do Sul e Bahia, respectivamente. As dissertações dos referidos autores, fizeram uma proposta aos municípios apenas com base na revisão da literatura, não realizando uma pesquisa empírica da situação vivenciada que leve em consideração a realidade local.

O tema controle interno mostra-se relevante visto que a sua estruturação adequada vem ao encontro das demandas da sociedade. Os gestores municipais precisam executar o planejamento da sua gestão de maneira eficiente e eficaz, promovendo cada vez mais a transparência das suas ações, atendendo de maneira ampla as necessidades dos seus munícipes.

Ademais, nota-se uma carência na publicação de trabalhos que abordam essa temática, principalmente voltada ao estudo do sistema de controle interno em municípios de pequeno porte, especificamente aos municípios do Estado de Goiás. Essa pesquisa pretende proporcionar aos atuais e futuros gestores dos municípios pesquisados, como referencial técnico para consulta e adequação da estrutura do sistema de controle interno, bem como contribuir para novas pesquisas.

Assim, tornou relevante uma pesquisa que demonstre um modelo de trabalho do controle interno municipal definido através de projeto de leis municipais, instruções normativas e resoluções que estabeleçam uma estrutura mínima para ser implantado pelos municípios pesquisados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Diferença entre sistema de controle interno, controle interno e auditoria interna

A *International Organization of Supreme Audit Institution* (INTOSAI), define o sistema de controle interno como um processo integrado realizado pela própria administração para gerenciar os riscos e garantir que a entidade alcance a sua missão institucional e que os seguintes objetivos gerenciais serão alcançados. Define ainda que, suas operações serão executadas dentro da ética, economia, eficiência e efetividade, em conformidade as leis e regulamentos, e que seus recursos sejam protegidos de uso indevido, perda e danos (INTOSAI, 1992).

Cruz e Glock (2008) esclarecem que:

Aos órgãos responsáveis por licitações e compras, pelo controle patrimonial e de frota, por serviços de apoio e etc. cabe, igualmente, responder pela observância das normas e da legislação respectiva e assim por diante. A área de contabilidade, por deter o registro contábil de todos os bens, das receitas, dos investimentos e das despesas da entidade pública, assume um papel de destaque no contexto do controle interno. Ao somatório destas atividades de controle, permeadas ao longo da estrutura organizacional, pode-se chamar de sistema de controle interno (CRUZ; GLOCK, 2008, p. 25).

Castro (2014), define o sistema controle interno como a formação de diversos subsistemas, ou seja, unidades descentralizadas de controle com o objetivo de fomentar a unidade central de controle interno acerca de informações das suas operações, de modo integrado, tendo como guia as normas e legislações comuns.

Neste aspecto o órgão de controle interno, composto pelas unidades setoriais formaria o sistema de controle interno, com o objetivo de desenvolver suas atividades de maneira integrada. É o que ocorre na estrutura de controle interno da União e dos Estados. Assim, nos municípios qualquer atividade de controle exercida pelas secretarias é legítima reconhecer com atividades setoriais de controle interno (CRUZ; GLOCK, 2008).

Peixe (2011) assevera que o sistema de controle interno é de suma importância para o gestor da entidade, proporcionando uma visão holística da administração, devendo ser capaz de produzir análises das metas estabelecidas com as metas realizadas, permitindo aos setores operacionais a correção de eventuais desvios.

Ainda nesse contexto, Peixe (2011) afirma que um sistema de controle interno precisa responder algumas questões básicas, conforme quadro a seguir:

Quadro 1 – Questões básicas do sistema de controle interno

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	
Abrangência	Deverá definir a área a ser controlada, bem como quais registros, informações e ajustes contábeis abrangem a totalidade dos atos e fatos administrativos.
Exatidão	Identificar se a realização do trabalho levou em consideração a avaliação dos elementos do patrimônio e se as informações prestadas estão claras e concisas.
Legalidade	É um ponto crucial no exercício da função do controle interno, verificar se os atos e fatos praticados são realizados a luz da legislação, normas e padrões vigente.
Disseminação das Informações	Definir quem são os <i>stakeholders</i> do processo de controle, quem deve prestar as informações e quem deve recebê-las e tomar as medidas cabíveis.
Oportunidade	Indicar se as ações de controle estão sendo realizadas no momento mais oportuno, no período mais adequado. E ainda, verificar se o sistema de controle interno está integrado aos sistemas de informações, utilizando processamentos eletrônicos cada vez mais eficientes.

Fonte: Adaptado de Peixe (2011).

O sistema de controle interno está relacionado a um conjunto complexo de procedimentos administrativos, definidos pela Constituição Federal, que inclui as áreas financeira, contábil, orçamentária e patrimonial. Sendo exercido pelos órgãos da administração sobre os seus próprios atos, com o objetivo de promover a vigilância, a fiscalização e a verificação, auxiliando o gestor a se posicionar quanto ao alcance das metas e objetivos estabelecidos (SILVA, 2017).

O controle interno é parte integrante do sistema de controle interno, que por sua vez, tem limitações dentro de um conjunto de procedimentos, métodos e técnicas do sistema. Dessa forma, o controle interno é uma ferramenta que tem a função de auxiliar o administrador a revisar os seus próprios atos a fim de corrigi-los (CASTRO, 2014; SILVA, 2017).

As funções do controle interno vêm evoluindo e aperfeiçoando para atender a demanda de seus usuários, oferecendo informações necessárias ao processo de gestão como um todo, que por sua vez, irá garantir à continuidade das instituições (CAVALHEIRO; FLORES, 2007).

Sendo assim, o controle interno passa a ter um papel importante nas organizações com o

intuito de oferecer aos seus usuários métodos e técnicas para garantir a eficiência de seus controles e suporte a tomada de decisão (MONTEIRO, 2015).

O controle interno é uma ferramenta importante para a gestão de qualquer empreendimento, seja público ou privado (THOMÉ; TINOCO, 2005; BOTELHO, 2014). Ele tem a capacidade de orientar as áreas de gestão administrativa, contábil, financeira e operacional da entidade, demonstrando ao gestor o caminho mais assertivo para a obtenção dos resultados de maneira segura e satisfatória, proporcionando a toda etapa do processo um *feedback* quanto a eficiência, eficácia e efetividade atingida (MACÊDO, 2010).

Na gestão pública o controle interno é entendido como meio eficiente e eficaz para assegurar a economicidade e aplicação correta dos recursos públicos, bem como garantir o cumprimento da legislação vigente, preservando a integridade do patrimônio público e coibindo erros e fraudes de seus agentes que visa supervisionar a gestão orçamentária, financeira, contábil, patrimonial e de pessoal (LIMA; RODERMEL, 2013).

Peixe (2011) apresenta as divisões mais modernas do controle interno com relação a sua área de atuação sendo: o controle contábil e o controle administrativo. O controle contábil consiste nos planos, métodos e técnicas da administração que objetiva a salvaguarda de seus ativos, a exatidão das informações contábeis e a eficiência operacional. Já o controle administrativo é a faculdade da administração em fiscalizar e controlar as suas próprias ações sob os aspectos da legalidade com a finalidade da continuidade dos programas de governo.

Quadro 2 – Controles contábil e administrativo

Controle		
	Compreende:	Objetiva:
Contábil	• Salvaguarda dos ativos • Controle físico dos ativos • Confiabilidade dos registros contábeis • Clareza e exatidão dos relatórios e demonstrativos contábeis • Assegurar a legitimidade dos passivos	• Assegurar a veracidade dos registros das operações • Legitimidade dos atos • Fidelidade funcional • Incentivar a adesão das políticas gerenciais
Administrativo	• Planos estratégicos, táticos e operacionais • Manual de rotinas e procedimentos • Incentivar políticas administrativas • Programas de treinamento e desenvolvimento	• Subsidiar o processo decisório da alta gestão • A eficiência operacional • Controle de qualidade • Análise custo/benefício • O exame da conveniência e oportunidade dos programas • Análise estatísticas

Fonte: Adaptado de Peixe (2011).

Considerando a tempestividade no momento de atuação podemos classificar os controles internos em preventivo, concomitante e subsequente (CRUZ; GLOCK, 2008). O preventivo visa evitar a ocorrência de erro ou irregularidade antes da realização da ação. O concomitante enseja detectar as ocorrências durante a execução da ação, aplicando medidas tempestivas de correção. E o subsequente identifica a situação após sua ocorrência, permitindo a adoção de ações corretivas (CRUZ; GLOCK, 2008; PEIXE, 2011; BOTELHO, 2014).

Quadro 3 – Momento de atuação do controle interno

Tempestividade no momento de atuação do controle interno		
Preventivo ou prévio	Concomitante ou sucessivo	Subsequente ou corretivo
• Elaboração de Leis • Revisão de planos de carreiras • Lei do Plano Plurianual • Lei de Diretrizes Orçamentárias • Lei do Orçamento Anual • Decretos e portarias • Resoluções e Instruções normativas • Quadro de Detalhamento da Despesa • Editais de Licitação, contratos e Atas de Registro de Preços • Notas de empenho	• Acompanhamento da execução orçamentária e patrimonial • Relatórios gerenciais • Análise comparativa da receita estimada com a arrecadada • Análise comparativa da despesa prevista com a realizada • Acompanhamento dos índices constitucionais da saúde, educação e gasto com pessoal • Análise da efetividade das políticas públicas • Inventariação permanente de bens e valores • Balancetes mensais	• Tomada de contas especiais • Emissão de parecer de auditoria • Análise do relatório de gestão • Análise comparativa da previsão com o que foi executado • Transparência dos resultados obtidos pela gestão • Responsabilização dos responsáveis por eventuais irregularidades • Comunicação do Tribunal de Contas e do Poder Legislativo do relatório da gestão

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de Cruz e Glock (2008), Peixe (2011) e Botelho (2014).

A auditoria interna pode ser classificada como uma atividade importantíssima do controle interno (BLUMEN, 2015). Nesse aspecto cabe ao controle interno a adoção de medidas para a efetivação da fiscalização preventiva, contínua e permanente dos atos praticados, com a premissa de sinalizar ao gestor da ocorrência de ações inequívocas, proporcionando medidas corretivas no momento oportuno (SILVA, 2009).

A auditoria interna tem como pressupostos subsidiar as atividades de controle interno através de exames, análises e avaliações sistematicamente estruturadas quanto ao atingimento dos resultados alcançados nas atividades administrativas, contábil e operacional da entidade (CHAVES, 2011; SILVA, 2017).

Por meio da Resolução CFC nº 986/03, de 21 de novembro de 2003, do Conselho Federal de Contabilidade que dispõe sobre a NBC TI 01, tem-se a seguinte definição de auditoria interna:

Compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. A atividade da auditoria interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios (CFC, 2003, p. 5).

A auditoria interna é uma unidade administrativa que presta assessoria a própria entidade tendo sob sua responsabilidade o exame e avaliação das suas operações e atividades buscando a excelência dos controles da organização (TCU, 2012).

A auditoria interna tem um papel fundamental para o desenvolvimento das atividades da organização prestando um papel de assessoramento a alta gestão, com o objetivo de fortalecer e valorizar os mecanismos de controle interno de forma que a organização adote controles mais efetivos minimizando os riscos de que a entidade não alcance suas metas e objetivos estabelecidos (CGU, 2016).

Chaves (2011) acrescenta que:

A atividade de auditoria interna está estruturada em procedimentos com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado. Tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não conformidades apontadas nos relatórios (CHAVES, 2011, p.25).

Cruz e Glock (2008) definem que para a verificação da qualidade do sistema de controle interno, a administração precisa através de uma revisão sistemática independente, analisar como funcionam os seus procedimentos de controles executados sobre suas atividades e operações exercida pelo próprio órgão que recebe o nome de auditoria interna.

Diante dos conceitos abordados é possível resumir a auditoria interna da seguinte forma:

Quadro 4 – Momento de atuação do controle interno

Compreende	Metodologicamente estruturados para:	Com a finalidade de:
• Os exames • Análises • Levantamentos • Comprovações • Planejamento	• Avaliação da integridade dos dados • Adequação • Eficácia • Eficiência • Efetividade • Economicidade • Minimização de riscos • Monitoramento das ações	• Avaliar, assessorar, assistir à administração da entidade, prestando consultoria no cumprimento das metas e objetivos.

Fonte: Adaptado de Chaves (2011).

2.2 Conceito de controle interno

Neste tópico será apresentada uma revisão da literatura acerca do conceito de controle interno aplicado a administração pública. Para isso foram realizadas buscas em livros, revistas, anais de congressos, dissertações de mestrado e artigos científicos em meio digital. Também serão tratados os conceitos aplicados por entidades nacionais e internacionais que disciplinam, regulamentam e orientam a aplicação do controle interno como mecanismo de eficiência da gestão.

O quadro a seguir apresenta a definição de controle interno por estudiosos da temática, sendo possível fazer uma análise comparativa:

Quadro 5 – Definição de controle interno a partir da revisão da literatura

Autor (es), ano e página	Definição de controle interno
CAVALHEIRO; FLORES, 2007, p. 28	É o mecanismo de autocontrole da própria administração, exercido pelas pessoas e unidades administrativas e coordenado por um órgão central, organizado, e em parâmetros gerais, por lei local. Consiste na atuação do sistema de controle, em sua essência, na fiscalização que realizam mutuamente as unidades administrativas, cujas funções se encontram organizadas de tal forma que um processo, decisão ou tarefa não possa ser tomado por um setor sem que outro o acompanhe e/ou revise, desde que sem entraves ao processo.
CRUZ; GLOCK, 2008, p. 20 e 21	A expressão controle interno pode ser entendido como a conjunção de todos os procedimentos de controle exercidos de forma isolada ou sistêmica no âmbito de uma organização, contrapondo-se ao termo controle externo.
RONCALIO, 2009, p. 30	O controle mede o grau de desempenho atingido, o quanto se chegou próximo do resultado almejado, determina o que os gestores devem fazer caso sejam detectadas divergências.
PEIXE, 2011, p. 103	O controle interno é exercido sobre todas as unidades administrativas dos poderes legislativo, executivo e judiciário com as seguintes finalidades: - Criar condições indispensáveis para assegurar a eficácia ao controle

	externo e regularidade à realização da receita e despesa; - Acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento; - Avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos; e - Análise do custo/benefício.
BULIGON, 2012, p. 103	O controle interno deve ser visto como um processo integrado, de modo que não estaria configurado como um fato ou circunstância, mas sim como uma série de ações que permeiam as atividades da entidade.
SOARES; SCARPIN, 2013, p. 08	O controle interno é também conhecido como autocontrole, ou, controle administrativo, ou seja, é aquele que se realiza internamente por meio dos órgãos componentes da própria estrutura que realiza e fiscaliza os atos e fatos sujeitos ao seu controle.
SILVA, 2014, p. 05	Os controles internos são compostos pelo plano de organização e todos os métodos e medidas pelas quais uma organização controla suas atividades, visando assegurar a proteção do patrimônio, exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, e eficiência operacional, como meios para alcançar os objetivos globais da organização.
BOTELHO, 2014, p. 27	Controle interno, no âmbito da administração pública municipal, como o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo poder público.
BEUREN; ZONATTO, 2014, p. 1139	O controle interno assume um papel relevante no contexto das organizações. Por meio dele, os gestores estabelecem ações com o intuito de monitorar as atividades da entidade, a fim de assegurar que seus objetivos possam ser alcançados.
ARAUJO, 2015, p. 34	O enfoque conceitual dos controles internos na administração pública versa sobre procedimentos que devam conduzir as organizações ao alcance de seus objetivos, considerando a eficácia nas ações, para evitar a ocorrência de falhas e desvios.
MONTEIRO, 2015, p. 162	controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s) são expressões com a mesma abordagem finalística, são sinônimos que têm como objetivo fazer referência ao processo composto pelo conjunto de políticas, pelas regras de estrutura organizacional e pelos procedimentos adotados dentro da entidade para vigiar, fiscalizar e verificar, que permite criar mecanismos de correção, prevenção, direção e observação para eventos que possam impactar no alcance dos objetos da organização.
OLIVEIRA, 2017, p. 24 e 25	O Controle Interno consiste na necessidade de cada poder, possuir uma estrutura que tenha por finalidade analisar e conferir cada processo de pagamento, as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), os relatórios, o cumprimento das metas previstas no PPA, LDO e LOA, a execução dos programas estabelecidos, dentre outras atribuições, afim de haver algumas eventuais correções dentro da própria estrutura do poder, antes de serem conferidos pelo controle externo, ou para auxiliar o próprio controle externo.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos autores referenciados.

Há um consenso quanto a abordagem conceitual sobre controle interno, devendo este ser instituído pela própria administração sobre os seus atos denominado de autocontrole (CAVALHEIRO; FLORES, 2007; CRUZ; GLOCK, 2008; SOARES; SCARPIN, 2013; SILVA, 2014; BOTELHO, 2014; BEUREN; ZONATTO, 2014; OLIVEIRA, 2017). A finalidade do controle interno é zelar pelo patrimônio, fiscalizar, verificar e monitorar as

atividades da entidade, demonstrando ao gestor quanto ao alcance dos objetivos organizacionais, proporcionando mecanismos para correção de eventuais falhas ou desvios (RONCALIO, 2009; PEIXE, 2011; BULIGON, 2012, ARAUJO, 2015; MONTEIRO, 2015).

Cruz e Glock (2008) conceituam o ato de controlar como a atividade de verificação sistêmica de um registro de forma permanente ou periódica. O objetivo da ação de controle é averiguar a conformidade do ato ou fato, com um padrão estabelecido, visando a aplicação do que determinam as legislações e normas.

Nas ciências da administração, estudiosos como Chiavenato (2005), conceituam o controle como função administrativa que deve monitorar e avaliar as atividades e resultados atingidos, assegurando que o planejamento, a organização e a direção sejam bem-sucedidos. Já para Fayol (1989) o controle consiste na verificação para atestar que os objetivos foram alcançados conforme planos e métodos estabelecidos.

Enquanto para Anthony e Govindarajan (2008) para realizar o controle é necessário adotar ao menos quatro elementos. O primeiro elemento um mecanismo de sensor que oportuniza medir o que realmente acontece no processo controlado. O segundo, um mecanismo chamado assessor, sendo possível comparar as ações de controle com um padrão pré-estabelecido. O terceiro elemento por sua vez, chamado realizador, tem a função de avaliar os resultados dentro do processo através de *feedback*. O quarto e último elemento, chamado rede de comunicações, tem a função de transmitir as informações entre os atores envolvidos do processo de controle.

Na mesma perspectiva dos autores, as organizações internacionais e nacionais que abordam a temática do controle interno, tem a função de disciplinar e editar normas sobre a sua atuação, tendo contribuído para o fortalecimento e desenvolvimento da teoria. A maioria das instituições têm como principais atribuições serem órgãos reguladores e fiscalizadores das atividades profissionais ligadas ao controle interno, ou têm atuação no âmbito do setor público, disciplinando a fiscalização e aplicação dos recursos públicos (SILVA, 2017). No quadro a seguir, são apresentados os conceitos das principais organizações sobre a temática:

Quadro 6 – Definição de controle interno a partir das Entidades e Organizações

Entidade, ano e página	Definição de controle interno
INTOSAI, 2007, p. 19	Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que a consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: • execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; • cumprimento das obrigações de <i>accountability</i>; • cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;

	• salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos.
CFC, 2008, p. 2	Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de: (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.
CONACI, 2009, p. 3	Sistema de controle interno é o conjunto de órgãos, função e atividades, articulado por um órgão central de coordenação, orientados para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na constituição e normatizadas em cada poder e esfera de governo.
COSO, 2013, p. 6	Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade. Essa definição reflete alguns conceitos fundamentais. O controle interno é: • Conduzido para atingir objetivos em uma ou mais categorias – operacional, divulgação e conformidade. • Um processo que consiste em tarefas e atividades contínuas – um meio para um fim, não um fim em si mesmo. • Realizado por pessoas – não se trata simplesmente de um manual de políticas e procedimentos, sistemas e formulários, mas diz respeito a pessoas e às ações que elas tomam em cada nível da organização para realizar o controle interno. • Capaz de proporcionar segurança razoável - mas não absoluta, para a estrutura de governança e alta administração de uma entidade. • Adaptável à estrutura da entidade – flexível na aplicação para toda a entidade ou para uma subsidiária, divisão, unidade operacional ou processo de negócio em particular.
ATRICON, 2014, p. 8	Sistema de Controle Interno: processo conduzido pela estrutura de governança e executado pela administração e por todo o corpo funcional da entidade, integrado ao processo de gestão em todas as áreas e em todos os níveis de órgãos da entidade, e estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos gerais de controle serão atendidos: • eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações; • integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de <i>accountability</i> ; • conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição; • adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.
CGU, 2016, p. 2	Controles internos da gestão: conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; b) cumprimento das obrigações de <i>accountability</i> ; c) cumprimento das leis e regulamentos

	aplicáveis; e d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. O estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica;
TCU, 2016, p. 250	Processo efetuado pela administração e por todo o corpo funcional, integrado ao processo de gestão em todas as áreas e todos os níveis de órgãos e entidades públicos, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos gerais de controle serão atendidos: I. Eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações; II. Integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de <i>accountability</i>; III. Conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição; IV. Adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.
IIA, 2016, p. 21	Qualquer ação tomada pela administração, conselho ou outras partes para gerenciar os riscos e aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos serão alcançados. A administração planeja, organiza e dirige a execução de ações suficientes para prover razoável certeza de que os objetivos e metas serão alcançados.

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

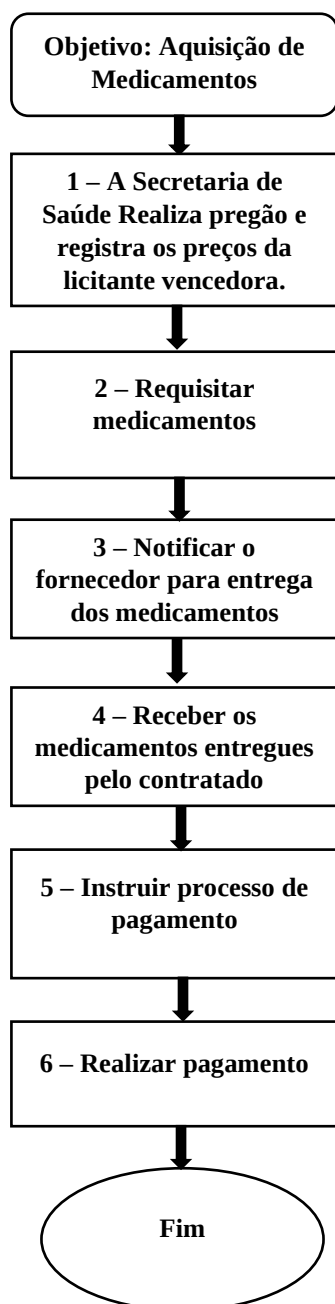
Há um consenso entre os conceitos apresentados no sentido que o controle interno é responsável por auxiliar a gestão da organização no alcance das suas metas e objetivos estabelecidos, sendo ainda responsável pelo gerenciamento dos riscos, afim de apresentar segurança razoável para a missão da entidade (INTOSAI, 2007; CFC, 2008; CONACI, 2009; COSO, 2013; ATRICON, 2014; CGU, 2016; TCU, 2016; IIA, 2016).

Existem fatos que limitam a capacidade do controle interno em garantir segurança razoável quanto ao alcance dos seus objetivos e metas organizacionais. Tais limitações estão associadas aos erros humanos, equívocos, falta de planejamento, ausência de avaliação e monitoramento, conluio de duas ou mais pessoas em suprimir as ações de controle e até mesmo a falta de vontade e incentivo da gestão em fortalecer os mecanismos e instrumentos de controle interno (INTOSAI, 2007).

A maioria das Entidades reconhecem o controle interno como um processo integrado, não uma ação, uma norma, um departamento ou uma atividade isolada (INTOSAI, 2007; COSO, 2013; ATRICON, 2014; CGU, 2016; TCU, 2016). O controle interno precisa ser visto como um conjunto de ações que permeiam todas as atividades da organização, exercido de modo permanente e contínuo, não uma ação adicional obrigatória pela legislação (INTOSAI, 2007).

O CFC (2008), o CONACI (2009) e o IIA (2016), complementam que o controle interno é um processo que deve ser executado pela alta administração e por todos os colaboradores da entidade e em todos os níveis organizacionais. A figura a seguir demonstra na prática o controle interno como processo integrado na administração pública municipal:

Figura 1 – Exemplo de processo de controle interno integrado



1 – A **Secretaria de Saúde**, realiza pregão para registro de preços, para aquisição de medicamentos para atender a farmácia básica, nos quantitativos previamente planejados pela área solicitante. Finalizada a licitação as ganhadoras assinam a ata, com as condições previamente estabelecidas no edital.

2 – Para repor os estoques de medicamentos da farmácia básica das unidades de saúde, a farmacêutica responsável, elabora a lista dos itens, e encaminha para secretaria de saúde, responsável pelo gerenciamento da ata de registro de preços.

3 – Ao receber a solicitação o responsável pelo gerenciamento da ata de registro de preços, emite ordem de fornecimento, acompanhada da nota de empenho, especificando, quantitativo, valor unitário e total, local e prazo de entrega, e encaminha ao fornecedor.

4 – Fornecedor envia os produtos ao local indicado, que deverá ser recebido por **comissão de servidores** designados para esta atividade. Após conferência, dos quantitativos, preços, data de validade, marca, especificações, os servidores atestam o recebimento, através de assinatura e carimbo na nota fiscal.

5 – Após o atestado de recebimento pela comissão de servidores, o fornecedor encaminha a secretaria de saúde, nota fiscal, nota de empenho, requisição, para abertura do processo de pagamento. É feito consulta sobre a situação de regularidade fiscal da empresa e seu resultado anexado ao processo.

6 – Caso os documentos apresentados estejam em conformidade com a legislação, o **gestor financeiro** juntamente com o **ordenador de despesa**, autorizam o processo, emitindo a ordem de pagamento, quitando a obrigação.

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de Silva (2017) e Souza e Brasil (2017).

Na figura é possível observar durante as fases do processo a atuação do controle interno integrado em todas as fases, a começar do planejamento da aquisição, através da elaboração do

termo de referência com a definição do objeto a ser licitado, a justificativa e especificações, passando pelo gerenciamento da ata de registro de preços, no recebimento e liquidação da nota fiscal, no processo de conferência de regularidade da empresa até a emissão da ordem de pagamento (SILVA, 2017). Destaca-se ainda que, todo o processo é executado por servidores que dentro do seu departamento exercem a função de controle interno, corroborando o entendimento do CFC (2008), CONACI (2009) e IIA (2016).

2.3 Fundamentação legal do controle interno

O objetivo do presente tópico é abordar o arcabouço de Leis e Normas que regulamentam o controle interno especificamente para os municípios. A figura 2 apresenta uma linha do tempo com as principais Leis e Normativos:

Figura 2 – Linha do tempo – Legislação aplicada ao controle interno



Fonte: Elaborado pelo autor.

O tema controle interno na administração pública começou a ganhar destaque com a promulgação da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, que exigiu dos gestores públicos a efetivação do controle sobre os orçamentos da sua execução orçamentária e dos balanços públicos (MORAES; OLIVEIRA; NIWA, 2013).

Silva (2017) ressalta a importância da citada Lei nos dias atuais, sendo utilizada para disciplinar a elaboração, execução e acompanhamento das peças de planejamento, atividades de contabilidade, controle e prestação de contas das organizações da administração pública.

Outra norma que está vigente até os dias atuais é o Decreto-lei nº 200/67, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, que estabeleceu diretrizes para a reforma administrativa. No artigo 6º do referido Decreto-lei estabeleceu os princípios fundamentais que

deverão ser observados pela Administração federal, planejamento, descentralização, coordenação, delegação de competência e controle (SILVA, 2017).

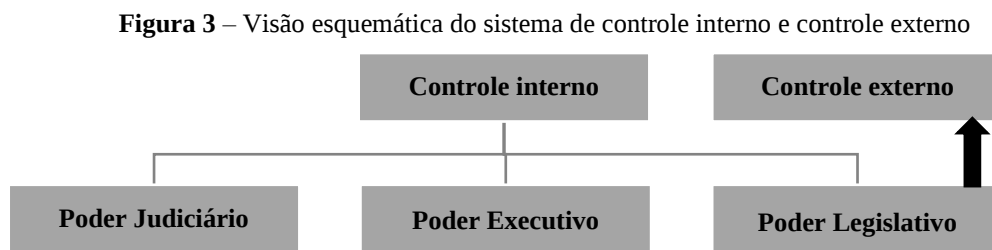
No que diz respeito ao princípio do controle definiu que, a administração federal deverá exercer o controle sobre todas as suas atividades em observância aos padrões e as normas gerais, revelando a necessidade da prestação de contas por parte dos agentes públicos responsáveis por bens e valores públicos (MORAES; OLIVEIRA; NIWA, 2013).

A Constituição 1988 prevê no seu artigo 70, o sistema de controle interno do Poder Executivo, Poder Legislativo e Poder Judiciário (MONTEIRO, 2015), que tem como objetivo principal a avaliação da ação governamental, controle dos bens públicos, de todos os níveis (federal, estadual e municipal), por meio da realização do controle contábil, financeiro, orçamentário, patrimonial, operacional e dos resultados da administração (KRONBAUER; KRUNGER; NASCIMENTO, 2011).

Já o artigo 74 da Constituição Federal de 1988 preconiza que os poderes executivos, legislativo e judiciários deverão manter sistema de controle interno de maneira integrada com o objetivo de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Outra finalidade apresentada pelo texto constitucional é o apoio do controle interno ao controle externo na sua missão institucional. Os responsáveis pelo controle interno, ao detectar qualquer ilegalidade ou irregularidade, deverão comunicar ao Tribunal de Contas sob pena de responderem solidariamente com o gestor (CHAVES, 2011). A figura 3 apresenta uma visão esquemática na prática do sistema de controle interno e do controle externo:



Fonte: Adaptado de Chaves (2011).

Cruz e Glock (2008) asseveram que a Constituição de 1988 atribuiu maiores responsabilidades aos gestores públicos e ordenadores de despesas e ainda inseriu no contexto da gestão da coisa pública os conceitos de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

Peixe (2011) argumenta que o sistema de controle interno é uma das funções fundamentais tratada no texto constitucional da CF de 1988, sendo uma ferramenta importante para a aplicação dos recursos públicos de maneira eficiente. Afirma ainda que, a sociedade tem exigido uma atenção especial dos governantes quanto prestação de contas da execução orçamentária, financeira e patrimonial.

Especificamente no contexto aplicado aos municípios, o artigo 31 da Constituição Federal 1988, define que: *a fiscalização do município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do poder executivo municipal, na forma da lei*. Botelho (2014) acentua que não se pode confundir as ações do controle interno com a fiscalização exercida pela câmara de vereadores, que consiste no acompanhamento periódico e permanente dos atos e fatos da administração pública municipal. Podendo ainda, convocar qualquer servidor para eventuais esclarecimentos dos seus atos.

Outro ponto importante previsto no texto constitucional no parágrafo 3º do artigo 31, é a garantia da realização do controle social, visto que as contas do município ficarão à disposição por sessenta dias para apreciação e análise por parte de qualquer cidadão, que poderá questionar sua legitimidade e legalidade (SILVA, 2017).

A Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal), passou a exigir dos gestores públicos e de todos os governantes o compromisso com a elaboração e execução do Plano Plurianual, Lei Orçamentária Anual e Lei de Diretrizes Orçamentárias, devidamente apresentadas e aprovadas pelo respectivo Poder Legislativo, sendo a fiscalização incumbida ao controle externo, auxiliado pelo sistema de controle interno próprio de cada poder (SILVA, 2009).

Cruz e Glock (2008) destacam que a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu responsabilidades quanto a gestão fiscal e que:

À medida que impõe à administração pública uma série de mecanismos direcionados a garantir o equilíbrio entre a receita e a despesa e, por consequência, a eliminação do endividamento, essa lei resgata na área pública os dois principais instrumentos de gestão: o planejamento e o controle (CRUZ; GLOCK, 2008, p. 35).

Botelho (2014) esclarece que a Lei de responsabilidade Fiscal, não estabelece outras formas de controle além das já citadas pela Constituição Federal de 1988, apenas acrescenta

atribuições ao poder legislativo, assessorado pelo sistema de controle interno de cada poder, a fiscalizar o cumprimento dos limites de gastos e equilíbrio entre receitas e despesas.

A Lei Complementar nº 131 de 27 de março de 2009, conhecida como a Lei da Transparência, alterou dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, quanto a transparência da gestão fiscal. A referida lei determinou a publicação em tempo real da execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Subsidiariamente, essa lei veio fortalecer os meios de comunicação e a realização do controle social, permitindo ao cidadão acesso à informação, quanto aos recursos recebidos e como esses recursos tem sido utilizado pelos órgãos públicos (SILVA, 2017).

Especificamente aos municípios do Estado de Goiás destaca-se no arcabouço jurídico a Resolução Normativa nº 04 de 06 de setembro de 2001, vigorando a partir de 01 de janeiro de 2002. Esta Resolução normativa estabeleceu critérios para a implantação do sistema de controle interno do poder executivo e legislativo dos municípios goianos nos moldes do artigo 74 da Constituição Federal e artigo 82 da Constituição do Estado de Goiás.

2.4 Metodologia do COSO 2013 – Estrutura integrada de controle interno

O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética e da efetividade dos controles internos. A entidade atualizou a definição de controle interno, sendo este um processo integrado realizado pela alta administração, pela gerência e por todos os colaboradores em diferentes níveis, a fim de garantir segurança razoável ao alcance dos objetivos, metas e missão da organização (COSO, 2013).

A metodologia do COSO 2013 é um modelo de avaliação do sistema de controle interno, que deve ser adaptado as particularidades de cada organização, seja ela pública ou privada. Um dos princípios desta metodologia é fornecer critérios de avaliação com maior grau de transparência, tempestividade e clareza das demonstrações e ou relatórios contábeis. Sua principal característica é promover o controle interno contábil integrado (FERREIRA, 2013).

Bonifácio (2010) acrescenta que o COSO tem como característica lidar com a área financeira da organização, com o objetivo de realizar fiscalização quanto a aplicação dos recursos e garantir a fidedignidade dos relatórios financeiros, a fim de otimizar as atividades do setor.

Miranda (2017) argumenta que a estrutura do COSO 2013, além de proporcionar as entidades o fortalecimento dos controles internos com o objetivo de atingir a sua missão institucional, os recentes escândalos envolvendo fraudes e quebras de grandes negócios, tem

forçado o COSO a ampliar suas estratégias no intuito de fortalecer a avaliação e gerenciamento de riscos.

O controle interno não pode ser definido como um processo rígido e estático, mas sim um processo dinâmico e integrado. A estrutura do COSO 2013 pode ser aplicada a todas as entidades, independente do seu porte, ou se é com ou sem fins lucrativos, ou órgãos integrantes da administração pública. O processo de implementação pode ocorrer de diferentes formas, por exemplo, uma prefeitura de um município de pequeno porte terá um sistema de controle interno mais enxuto e estruturação menos formal comparado com uma prefeitura de uma capital, mas mesmo assim será ainda eficaz (SILVA, 2017).

Com relação aos objetivos do controle interno o COSO (2013) classifica-o em três categorias: operacionais, relacionado a verificação da eficiência, eficácia e efetividade das operações; divulgação, relacionado à confiabilidade, transparência e tempestividade das informações financeiras e não financeiras, internas e externas; e conformidade, ligado a verificação do cumprimento da legislação, normas e padrões estabelecidos.

A estrutura de controle interno do COSO 2013, é definida em cinco componentes integrados, que são: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e atividades de monitoramento (COSO, 2013). Para cada componente foi estabelecido um conjunto de princípios com a finalidade de auxiliar a compreensão de seu conteúdo e orientar os esforços de desenvolvimento do componente (CAPOVILLA, 2016; SILVA, 2017).

Quanto aos elementos contidos na estrutura de controle interno do COSO, esta é apresentada na figura de um cubo, onde são apresentadas três camadas, denominadas faces do cubo, a primeira representa os objetivos do controle interno (operacionais, divulgação e conformidade), a segunda os componentes, e a terceira representa a estrutura da organização (RODRIGUES, 2015; ANDRADE, 2018). A figura 4 apresenta a relação entre os objetivos, componentes e estrutura organizacional, definidas pelo COSO:

Figura 4 – Cubo COSO - Relação entre Componentes, Objetivos e Estrutura Organizacional

Fonte: COSO (2013)

A implantação da estrutura desenvolvida pelo COSO 2013, tem condições de auxiliar os gestores municipais a organizar seu sistema de controle interno de acordo com sua capacidade, possibilitando uma comparação entre estruturas de municípios do mesmo porte. Isso pode acarretar um processo contínuo de melhoria, de forma que os municípios se tornem mais eficiente, eficazes, efetivos e transparentes nas suas ações (SILVA, 2017).

O quadro a seguir apresenta as definições dos cinco componentes integrados da estrutura do COSO (2013):

Quadro 7 – Componentes do controle interno – COSO I

Controle Interno – Estrutura Integrada	
Ambiente de Controle	É um conjunto de normas, procedimentos e estruturas que fornece a base para a realização do controle interno por toda a entidade. Abrange a integridade e os valores éticos da organização.
Avaliação de Risco	Envolve um processo dinâmico e interativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos (operacional, divulgação e conformidade), ou seja, estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados.
Atividade de Controle	São ações estabelecidas por meio de políticas, procedimentos e normatizações que auxiliam a minimizar os riscos à realização dos objetivos determinados pela administração. Deve estar presente em todos os níveis hierárquicos da entidade e podem ter natureza preventiva ou detectiva.
Informação e Comunicação	A informação deve ser de qualidade, confiável e tempestiva, originadas de fontes internas e externas. A comunicação é o processo contínuo e interativo de proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias e deve fluir em todas as direções da entidade.
Monitoramento	São avaliações contínuas, independentes ou uma combinação delas, para certificar da presença, funcionamento e eficácia de cada componente de controle interno, proporcionando informações oportunas e identificação de deficiências.

Fonte: Elaboração própria, a partir do COSO (2013).

Capovilla (2016) acrescenta que não se pode garantir com absoluta certeza que os

objetivos da entidade serão alcançados. Todo o processo é acarretado de limitações decorrentes de fatores como definição de objetivos inadequados, viés e erros humanos na tomada de decisão, conluio com o objetivo de burlar o processo de controle interno, falta de planejamento, além de eventos externos da organização. Contudo, o desenho adequado de controle para a realidade da entidade pode minimizar tais limitações.

2.5 Maturidade e nível de maturidade das estruturas de controle interno

Primeiramente, buscou-se entender o conceito mais holístico, adotado pela sociedade. Urdang e Flexner (1968) apresentam um conceito fundamental de maturidade que se refere ao desenvolvimento pleno ou condição perfeita de um processo, atividade ou ação. Já Michaelis (2016), a maturidade significa algo em desenvolvimento pleno dos processos, é a idade adulta, é o estado em que se alcançou o desenvolvimento completo, relativo à excelência, perfeição, plenitude, estado da arte.

Portanto, Silva (2017) define a maturidade como a busca para entender os motivos do sucesso organizacional alcançado, mapeando os caminhos trilhados para corrigir ou prevenir problemas que impediriam a melhoria dos processos, numa perspectiva longitudinal e incremental.

Soler (2002) esclarece que um modelo de maturidade é aquele que aponta os percursos já demarcados pelas quais as organizações deveriam passar e as metas e objetivos que deveriam atingir sequencialmente, a ponto de perseguir os resultados mais efetivos na gestão de seus processos e atividades.

Prado (2010) por sua vez, contribui dizendo que o conceito de maturidade é muito intuitivo e tem aplicação prática no dia a dia; para o autor a maturidade está ligada com o quanto é capaz uma organização de administrar, suas atividades e ações. O autor evidencia que quanto mais maduras as organizações menores são os prazos, maior a aderência aos custos e as entregas de produtos e serviços são feitos conforme o esperado.

Sob o prisma do nível de maturidade, Silveira (2009) argumenta que os modelos de estágios de maturidade em organizações partem do princípio de que os processos de trabalhos podem ser estruturados em estágios e níveis de evolução definidos de forma clara, bem como gerenciados e controlados ao longo do tempo. Esses modelos usam o conceito de nível de maturidade que se refere à mensuração da efetividade ou da capacidade de realizar um processo específico, descrito em níveis de desempenho ou capacidade máxima no processo.

Para a avaliação do nível de maturidade proposto neste trabalho será adotado um modelo para a avaliação da maturidade de estruturas de controle interno. O presente modelo tem seus fundamentos teóricos nos padrões de avaliação de controle interno do COSO, validado por Capovilla (2016).

3 METODOLOGIA

3.1 Tipo de estudo

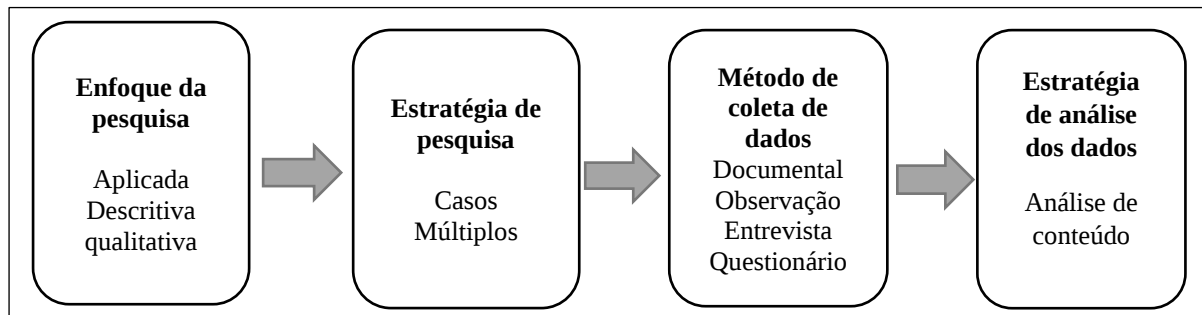
As pesquisas são classificadas quanto à natureza, objetivos, abordagem, procedimentos e técnicas de coletas de dados. No que se refere a este trabalho, pode-se afirmar que esta pesquisa é de natureza aplicada. Segundo Prodanov & Freitas (2009, p. 51) a pesquisa aplicada *objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigida à solução de problemas específicos*. Appolinário (2004) acrescenta que a pesquisa aplicada tem por motivação produzir conhecimentos a fim de encontrar uma solução para problemas ou necessidades concretas e imediatas.

Quanto aos objetivos trata-se de uma pesquisa descritiva, porque identifica as características de determinada população ou fenômeno a partir da produção científica no cenário atual (GIL, 2016).

Raupp e Beuren (2006) acrescentam que o processo de descrever significa identificar, relatar, correlacionar, comparar, entre outros aspectos. Sob esta ótica, este trabalho busca identificar, relatar e comparar as estruturas organizacionais, formas de organização e atuação dos sistemas de controles internos implantados nos municípios selecionados.

Este estudo se enquadra em uma abordagem qualitativa. A pesquisa qualitativa aborda diferentes estratégias de investigação, e métodos de coleta de dados, análise e interpretação, objetivando a compreensão dos fenômenos do problema estudado (RICHARDSON, 2017). Segundo Creswell (2014) este tipo de estudo é adequado para pesquisas que objetivam estudar os fenômenos sociais em seu ambiente natural, proporcionando ao pesquisador uma visão holística do problema estudado.

Quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa de múltiplos casos. O estudo de caso envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento (GIL, 2016). O autor evidencia que o estudo de dois ou mais casos, proporcionam um resultado mais consistente do objeto ou fenômeno estudado.

Figura 5 – Delineamento do percurso metodológico

Fonte: elaboração própria.

Yin (2015) define que uma das vantagens do estudo de caso são as múltiplas fontes de evidências. O autor destaca as principais fontes de coleta de dados em: entrevista, documentação, observação participante, observação não participante, registros de dados em arquivos e artefatos físicos.

Com o intuito de garantir maior confiabilidade para esta pesquisa serão coletadas evidências por distintas fontes de coleta de dados, como: observação participante, entrevistas, documentos, e questionários, a fim de ampliar as informações sobre o fenômeno estudado bem como, proporcionar uma análise aprofundada pelo processo de triangulação (YIN, 2015). Flick (2009) acrescenta que a fidedignidade é um dos aspectos principais na pesquisa qualitativa através dos quatro de tipos triangulação: as fontes de dados, os diferentes pesquisadores, a teoria e os diferentes métodos de pesquisa.

Yin (2015) descreve a triangulação como um mecanismo de assegurar a compreensão em profundidade dos fenômenos em estudo. Não visa encontrar a verdade absoluta, mas alcançar a maior segurança para interpretar os fenômenos. Desse modo, a triangulação por meio das distintas fontes de coletas de dados possibilitará uma maior convergência das informações, proporcionando uma vantagem estratégica do estudo de caso.

Por fim, Yin (2015) define que no estudo de casos múltiplos, a lógica para a seleção de cada caso deve ser a mesma e o objetivo da seleção deve ser criteriosamente para prever resultados análogos, ou seja, uma replicação literal, ou que os resultados sejam opostos, mas de maneira esperada, uma replicação teórica.

3.2 Seleção dos casos

A escolha dos municípios para compor o estudo, primeiramente, se deu por meio de uma estratificação não probabilística de conveniência ou acessibilidade em que o pesquisador seleciona os casos ou participante da pesquisa pela facilidade de acesso em virtude do número

reduzido de recursos humanos e financeiros (RICHARDSON, 2017).

Num primeiro momento foi selecionada a Mesorregião Norte do Estado de Goiás que é subdividida em duas Microrregiões, sendo elas: a de Chapada dos Veadeiros com 8 municípios, e a de Porangatu composta por 19 municípios.

Os municípios da Mesorregião Norte de Goiás foram estratificados por microrregião e de acordo com o seu número populacional IBGE (2017), conforme tabela a seguir:

Tabela 1 – Municípios que compõem a Mesorregião Norte de Goiás

Faixa populacional (habitantes)	Município	Microrregião	Nº de habitantes
Até 20 mil	Alto Horizonte	Porangatu	6.218
	Alto Paraíso de Goiás	Chapada dos Veadeiros	7.558
	Amaralina	Porangatu	3.778
	Bonópolis	Porangatu	4.316
	Campinaçu	Porangatu	3.649
	Campinorte	Porangatu	12.486
	Campos Belos	Chapada dos Veadeiros	19.764
	Campos Verdes	Porangatu	2.459
	Cavalcante	Chapada dos Veadeiros	9.693
	Colinas do Sul	Chapada dos Veadeiros	3.404
	Estrela do Norte	Porangatu	3.286
	Formoso	Porangatu	4.325
	Mara Rosa	Porangatu	9.646
	Monte Alengre de Goiás	Chapada dos Veadeiros	8.527
	Montividiu do Norte	Porangatu	4.449
	Mutunópolis	Porangatu	3.793
	Nova Iguaçu de Goiás	Porangatu	2.923
	Nova Roma	Chapada dos Veadeiros	3.293
	Santa Tereza de Goiás	Porangatu	3.431
	Santa Terezinha de Goiás	Porangatu	8.931
	São João d'Aliança	Chapada dos Veadeiros	13.387
	Teresina de Goiás	Chapada dos Veadeiros	3.416
	Trombas	Porangatu	3.501
20 mil – 50 mil	Minaçu	Porangatu	29.353
	Niquelândia	Porangatu	46.039
	Porangatu	Porangatu	45.151
	Uruaçu	Porangatu	40.217

Fonte: Elaborado pelo autor, com base no IBGE (2017)

Para definição da quantidade de municípios onde os dados seriam coletados, foi utilizado o critério das variáveis: tempo disponível para levantamento de dados, recursos financeiros, acessibilidade e volume de dados que fossem suficientes para demonstrar uma realidade empírica.

Sendo assim, foram selecionados quatro municípios que estão em destaque de cinza na tabela 1, os municípios selecionados pertencem a Microrregião de Porangatu, atendendo as

variáveis e critérios de seleção da amostra. Para a seleção considerou a seguinte lógica:

- ✓ 03 municípios com população de até 20 mil habitantes (Alto Horizonte, Amaralina e Mara Rosa);
- ✓ 01 municípios com população de 20 mil a 50 mil habitantes (Uruaçu);
- ✓ Destaca-se que a Mesorregião Norte de Goiás não possui nenhum município com população igual ou superior a 50 mil habitantes;

Ressalta-se ainda, que para escolha dos municípios citados acima, considerou a existência de secretarias e/ou departamentos que comprovaram a existência da figura do controle interno implantado. Tal verificação foi realizada a partir do portal da transparência dos municípios em destaque, o que é corroborado pelo Quadro 7 que demonstra a existência de profissional nomeado para responder pelo sistema de controle interno do poder executivo da amostra selecionada.

3.3 Descrição dos municípios

3.3.1 Alto Horizonte

É um município brasileiro pertencente à Mesorregião Norte do Estado de Goiás. Fundada em 1991, a 375 m de altitude. Sua extensão territorial com 505,6 km² com 6.218 habitantes de acordo com a contagem populacional de 2017. Alto horizonte possui o maior Produto Interno Bruto (PIB) per capita de Goiás, chegando a mais de 150 mil reais por habitante graças à exploração mineral (IBGE, 2017).

O IDH do município, segundo índices disponibilizados pelo *site* Atlas de Desenvolvimento Humano no Brasil do ano 2010, é de 0,719, refletindo um aumento de 29,08% em relação ao índice anterior, de 2000, que era de 0,557.

Conforme dados disponibilizados no Portal do cidadão do Tribunal de Contas de Goiás, sobre a execução orçamentária do município, sua receita orçamentária arrecadada em 2018 foi de R\$ 93.728.903,90 e sua despesa orçamentária realizada R\$ 89.637.373,30, gerando um superávit de R\$ 4.091.530,60.

3.3.2 Amaralina

É um município brasileiro pertencente à Mesorregião Norte do Estado de Goiás. Fundada em 1995, a 484 m de altitude. Sua extensão territorial com 1413 km² com 3.778 habitantes de

acordo com a contagem populacional de 2017 (IBGE, 2017).

O IDH do município, segundo índices disponibilizados pelo *site* Atlas de Desenvolvimento Humano no Brasil do ano 2010, é de 0,609, refletindo um aumento de 25,82% em relação ao índice anterior, de 2000, que era de 0,484.

Conforme dados disponibilizados no Portal do cidadão do Tribunal de Contas de Goiás, sobre a execução orçamentária do município, sua receita orçamentária arrecadada em 2018 foi de R\$ 14.577.186,80 e sua despesa orçamentária realizada R\$ 14.157.511,34, o que gerou um superávit de R\$ 419.675,46.

3.3.3 Mara Rosa

É um município brasileiro do Estado de Goiás, pertencente à Mesorregião Norte. Sua população foi de 9.646 habitantes (IBGE, 2017). Fundada no dia 2 de setembro de 1953, Mara Rosa é conhecida por ser a capital do açafrão, sendo à base de sua economia o Arranjo Produtivo Local, formado por cultivadores e beneficiadores do açafrão.

O IDH do município, segundo índices disponibilizados pelo *site* Atlas de Desenvolvimento Humano no Brasil do ano 2010, é de 0,691, refletindo um aumento de 27,96% em relação ao índice anterior, de 2000, que era de 0,540.

Conforme dados disponibilizados no Portal do cidadão do Tribunal de Contas de Goiás, sobre a execução orçamentária do município, sua receita orçamentária arrecadada em 2018 foi de R\$ 27.741.957,15 e sua despesa orçamentária realizada R\$ 28.601.045,81, o que gerou um déficit de R\$ 859.088,66.

3.3.4 Uruaçu

É um município brasileiro do Estado de Goiás, pertencente à Mesorregião Norte. Sua população estimada em 2017 é de 40.217 habitantes (IBGE, 2017). Em Uruaçu se encontra um dos maiores lagos artificiais de Usina Hidrelétrica do mundo, o Lago de Serra da Mesa.

Uruaçu tem muitos atrativos turísticos como: o Lago Serra da Mesa, várias cachoeiras e trilhas, museus e praças, parques como o Parque das Araras, além do Memorial Serra da Mesa considerado um patrimônio nacional.

O IDH do município, segundo índices disponibilizados pelo *site* Atlas de Desenvolvimento Humano no Brasil do ano 2010, é de 0,737, refletindo um aumento de 27,50%

em relação ao índice anterior, de 2000, que era de 0,578.

Conforme dados disponibilizados no Portal do cidadão do Tribunal de Contas de Goiás, sobre a execução orçamentária do município, sua receita orçamentária arrecadada em 2018 foi de R\$ 88.854.745,05 e sua despesa orçamentária realizada R\$ 89.605.806,09, o que gerou um déficit de R\$ 751.601,04.

3.4 Coleta de dados

Para a coleta de dados utilizou-se as seguintes fontes (documentos, questionário, observação participante e entrevista), permitindo a triangulação na análise, conforme propõe Yin (2015). Os dados foram obtidos entre os meses de julho a novembro de 2019. Na presente pesquisa foram utilizadas fontes primárias e fontes secundárias, o que possibilita uma melhor análise do fenômeno estudado. As fontes de coletas de dados serão detalhadas a seguir:

3.4.1 Documentos

Os documentos como leis, decretos, instruções normativas, manuais de procedimentos, portarias, demonstrativos contábeis, informações sobre recursos humanos, recursos materiais, etc. foram obtidos por meio de solicitações de informação (Apêndice D) protocolada na sede do poder executivo dos municípios pesquisados, endereçada ao responsável pelo controle interno.

Foi realizada uma consulta no portal da transparência dos municípios pesquisados, e no portal do cidadão disponibilizado no sítio eletrônico do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás, a fim de localizar documentações complementares como: prestação de contas, relatórios de gestão, relatórios da execução orçamentária, cumprimento das obrigações constitucionais, dentre outras documentações para subsidiar a presente pesquisa.

3.4.2 Entrevista

As entrevistas foram aplicadas aos servidores públicos, comissionados ou efetivos, responsáveis pelo departamento, setor ou secretaria de controle interno. A seleção dos

indivíduos entrevistados foi feita a partir de negociação com a autoridade responsável de cada poder executivo, totalizando 4 entrevistas no geral.

As entrevistas foram agendadas de acordo com a disponibilidade de cada órgão e entrevistado, e ocorreram entre os meses de setembro a novembro de 2019. O tempo aproximado para a realização da entrevista foi de aproximadamente 60 (sessenta) minutos. O projeto de pesquisa e o roteiro de entrevistas foi enviado previamente por e-mail para os entrevistados. A ordem cronológica da pesquisa de campo por município foi: Uruaçu, Alto Horizonte, Mara Rosa e Amaralina. O número de entrevistas por caso está listado no quadro a seguir:

Quadro 8 – Número de entrevista por caso

Caso	Estado	Quantidade de Entrevistados	Cargo/função
1	Alto Horizonte	1	Secretário municipal de controle interno
2	Amaralina	1	Diretor de controle interno
3	Mara Rosa	1	Chefe do controle interno
4	Uruaçu	1	Auditor geral do município
		4	

Fonte: Dados da pesquisa.

As entrevistas realizadas foram guiadas por um roteiro semiestruturado (Apêndice B) elaborado a partir da revisão da literatura (RICHARDSON, 2017).

3.4.3 Observação participante

Observação participante passiva consiste na participação real do entrevistador no cotidiano do grupo ou situação estudada sem realizar interferências (MÓNICO et al, 2017). Todas as observações foram registradas em roteiro de observação previamente elaborado a partir da revisão da literatura (Apêndice C), a fim de complementar o uso de outras técnicas de coletas de dados (FERNANDES, 2011).

As observações participantes foram realizadas nos departamentos ou secretarias de controle interno dos municípios selecionados, com o objetivo de familiarizar o pesquisador quanto à rotina de atividades desempenhadas pelos controles internos analisados.

Inicialmente o planejamento era para que as visitas ocorressem semanalmente, porém,

pela dificuldade de agenda, acúmulo de funções e responsabilidades alegada pelos responsáveis dos órgãos de controle interno, os números de observações foram reduzidos para quatro visitas previamente agendadas em cada município. As observações ocorreram durante os meses julho, agosto, setembro e outubro de 2019, em dias e períodos alternados.

3.4.4 Aplicação de questionários

As primeiras evidências desta pesquisa foram coletadas por meio da aplicação de dois questionários. O primeiro chamado Questionário de Diagnóstico da Unidade de Controle Interno (QDUCI), elaborado e validado no estudo de (SILVA, 2017). O referido questionário tem como premissa avaliar o sistema de controle interno quanto aos aspectos de funcionamento, estrutura e normatização. Os respondentes foram os responsáveis pelo controle interno dos municípios pesquisados.

O segundo questionário visa verificar o nível de maturidade dos sistemas de controles internos das entidades pesquisadas, este modelo de maturidade, foi validado por (CAPOVILLA, 2016), e consiste em 35 variáveis divididas em dimensões e subdimensões. O referido questionário foi adaptado à realidade do presente estudo e foi respondido com base nas informações contidas na documentação previamente solicitada.

O objetivo do segundo questionário foi analisar em qual estágio está situado a estruturação do sistema de controle interno dos municípios pesquisados quanto aos componentes do COSO (2013), ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento.

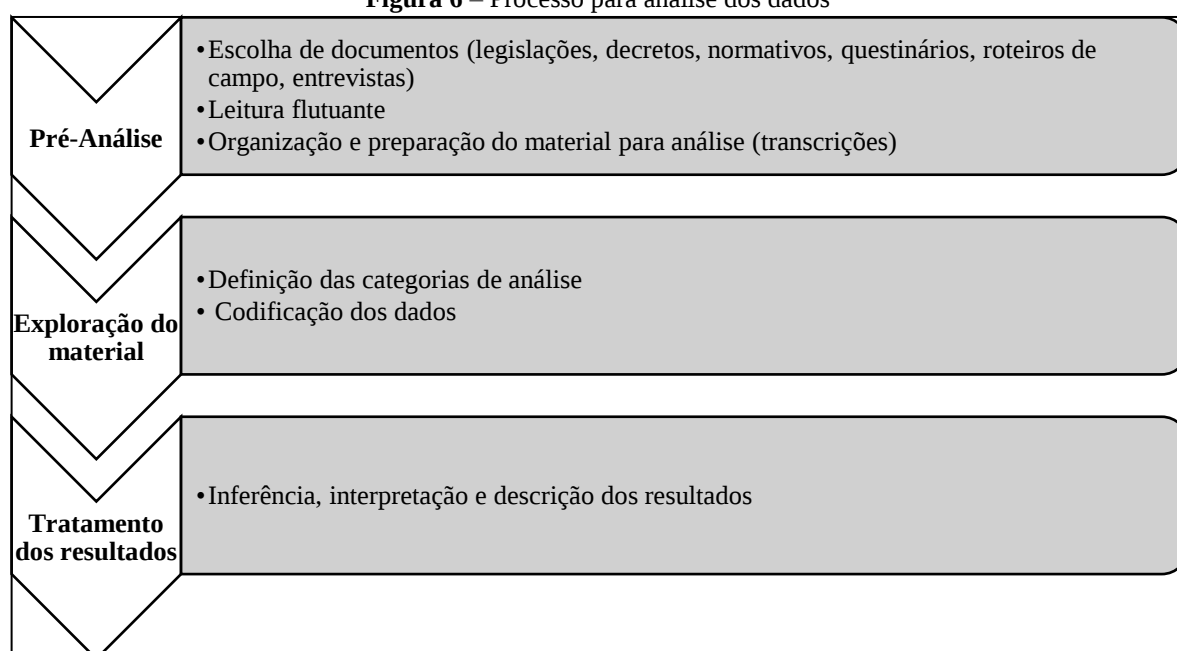
3.5 Procedimentos de análise dos dados

Este tópico da pesquisa refere-se à preparação, organização, sistematização e interpretação dos dados coletados por meio da análise de conteúdo. Bardin (2011) esclarece que a análise de conteúdo se constitui em um conjunto de técnicas que, por meio de procedimentos sistemáticos, visa promover a inferência de conhecimentos acerca das mensagens.

Cavalcante, Calixto e Pinheiro (2014) explicam que essa técnica emerge da necessidade de transpor as incertezas consequentes de hipóteses e pressupostos, e também pela necessidade da leitura através da interpretação, compreensão de significados e códigos das falas propriamente ditas.

Oliveira (2008) aponta que a análise de conteúdo possui diferentes técnicas que podem ser adotadas pelos pesquisadores. A adoção da respectiva técnica dependerá da linha teórica e do sujeito que irá aplicá-la. Pode-se sintetizar a análise de conteúdo nas várias técnicas, são elas: análise temática ou categorial, análise de avaliação ou representacional, análise de enunciação, análise da expressão, análise das relações ou associações, análise do discurso, dentre outras. A presente pesquisa adotará a análise temática para interpretar os dados coletados, a fim de entender a estrutura e organização dos controles internos dos municípios pesquisados.

Figura 6 – Processo para análise dos dados



Fonte: Elaborado pelo Autor, com base em Bardin (2011)

A análise de conteúdo foi dividida em três fases: pré-análise, exploração do material, e tratamento dos resultados (Bardin, 2011). A primeira fase consistiu na escolha dos documentos, leitura flutuante, organização do material coletado e das ideias, para dar embasamento às fases posteriores. É, portanto, um planejamento operacional da análise (MOZZATO; GRYBOVSKI, 2011). Nessa etapa também foi feita a preparação do material coletado nas entrevistas, ou seja, as transcrições na íntegra das gravações. Na exploração do material foram feitas as codificações dos dados e definidas as categorias de análise e por último, a inferência, interpretação e descrição dos resultados.

3.6 Definição das categorias de análise

Foram definidas categorias com base na fundamentação teórica deste estudo relacionando-a aos objetivos específicos propostos. Desta forma, levou-se em consideração a estrutura organizacional e áreas de atuação dos controles internos (BOTELHO, 2014; CRUZ; GLOCK, 2008; PEIXE, 2011; CHAVES, 2011; CAPOVILLA, 2016).

A seguir cada uma delas foram definidas de modo operacional, como apresenta o quadro 09. O quadro retrata as categorias e seus respectivos elementos de análise.

Quadro 09 – Categorias de análise a partir dos objetivos específicos

Objetivo específico	Categoria	Elementos de análise	Fonte	Referência teórica
Diagnosticar o perfil dos órgãos de controle interno dos municípios pesquisados	Organização administrativa	Institucionalização Estrutura física Composição da equipe Autonomia Vinculação Nomenclatura Estrutura básica	Leis, normativos, decretos, observação, questionário (QDUCI) e entrevista	Botelho (2014), Cruz e Glock (2008), Peixe (2011) e Chaves (2011)
Identificar as funções exercidas pelo órgão de controle interno	Atuação do controle interno	Planejamento das ações Focos de atuação Atribuições Competências Relacionamento	Documentação, observação e entrevista	Botelho (2014), Cruz e Glock (2008), Peixe (2011) e Chaves (2011)
Avaliar o nível de maturidade das estruturas de controle interno	Nível de maturidade	Ambiente de controle Avaliação de riscos Atividades de controle Informação e comunicação Monitoramento	Documentação e entrevista	Capovilla (2016)

Fonte: elaborado pelo autor.

Com base nessa revisão teórica chegou-se à definição a priori de duas categorias de análise: organização administrativa e atuação do controle interno. A terceira categoria nível de maturidade está embasada no constructo validado por Capovilla (2016), que visa avaliar o nível de maturidade dos sistemas de controle interno a partir da metodologia (COSO, 2013) implantados nos municípios pesquisados. O quarto objetivo específico será atendido a partir da análise das categorias estabelecidas.

3.7 Implicações éticas

O projeto de pesquisa foi encaminhado para apreciação e aprovação por meio da Plataforma Brasil do Conselho Nacional de Ética em Pesquisa (CONEP), obedecendo aos preceitos da Resolução 466/2012 (BRASIL, 2012).

Figura 7: Aprovação do projeto pelo comitê de ética

DETALHAR PROJETO DE PESQUISA	
— DADOS DA VERSÃO DO PROJETO DE PESQUISA	
Título da Pesquisa: O CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: UM ESTUDO MULTICASO EM MUNICÍPIOS DE PEQUENO PORTE DO ESTADO DE GOIÁS Pesquisador Responsável: CARLOS JOSE DOS SANTOS Área Temática: Versão: 2 CAAE: 03674818.7.0000.8409 Submetido em: 22/01/2019 Instituição Proponente: UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS Situação da Versão do Projeto: Aprovado Localização atual da Versão do Projeto: Pesquisador Responsável Patrocinador Principal: Financiamento Próprio	
Comprovante de Recepção:  PB_COMPROVANTE_RECEPCAO_1264671	

Fonte: Plataforma Brasil (2019).

A participação dos indivíduos será voluntária e respeitar-se-á o sigilo, o anonimato, a privacidade, de forma a manter a identidade dos mesmos.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Esta seção destina-se à apresentação dos dados encontrados neste estudo e apresenta três tópicos. Para tanto, o tópico 6.1 destina-se a discussão relacionada ao objetivo específico 1 – diagnosticar o perfil dos órgãos de controle interno municipal, quanto a sua estrutura física e pessoal, seu nível hierárquico e autonomia funcional.

O item 6.2 está associado ao objetivo específico 2 – identificar na Constituição Federal e outras legislações aplicáveis as funções a serem exercidas pelos órgãos de controle interno, e confrontá-las com as atividades exercidas por estes órgãos. Finalmente, o tópico 6.3 analisa o proposto no objetivo específico 3, que é avaliar o nível de maturidade das estruturas dos controles internos pesquisados.

4.1 Estrutura organizacional do sistema de controle interno

As pesquisas demonstram que no Brasil a esfera que possui um melhor sistema de controle interno implantado, é na esfera federal. As principais ações de destaque do seu órgão de controle têm realizado atividades voltadas para a execução de programas de governo, avaliação da efetividade de políticas públicas, programas de prevenção e combate ao desvio de recursos públicos (SILVA, 2017).

Recentes pesquisas apontam que o ideal seria os municípios brasileiros implantar na sua estrutura organizacional, o seu órgão de controle interno nos moldes da Controladoria Geral da União. A estrutura da CGU, órgão central do sistema de controle interno do poder executivo federal, hoje atua em quatro áreas que desenvolve suas atividades de forma integrada, são elas: auditoria e fiscalização, corregedoria, prevenção da corrupção, e ouvidoria. Muitos municípios brasileiros, principalmente as capitais e os municípios de grande porte tem espelhado na CGU para implantar sua Controladoria Geral do Município – CGM (BOTELHO, 2014; CRUZ ; SILVA; SPINELLI, 2016; SILVA, 2017).

A participação da sociedade civil organizada tem exigido dos municípios brasileiros a implantação e/ou criação de órgãos de controle interno cada vez mais comprometidos em auxiliar no controle dos recursos públicos. Os recentes escândalos de corrupção e desvio tem contribuído para tal cobrança. É nesse cenário de incerteza e descrédito com a gestão da coisa pública que surge a necessidade de fortalecer a estruturação destes órgãos, com a função

essencial de prevenir e combater o mau uso de dinheiro, recursos e bens públicos (ALVES; MORAES JÚNIOR, 2016; CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2013; CIUS, 2013; GALANTE; BEUREN; OLIVEIRA, 2009; SILVA, 2017).

A literatura esclarece que o município ao implantar o seu sistema de controle interno deverá realizar por meio de lei específica de iniciativa do chefe do poder executivo (CRUZ; GLOCK, 2008; BOTELHO, 2014; BLUMEN, 2015). Assim, foi indagado aos responsáveis do controle interno, sobre a existência de lei específica que define a estrutura organizacional dos respectivos órgãos. Ainda, foi solicitado cópias das respectivas leis e decretos de regulamentação. No quadro a seguir, é apresentado o resultado deste quesito:

Quadro 10 – Instrumentação legal dos controles internos

Município	Lei Específica	Manuais de procedimentos	Código de ética e conduta
Alto Horizonte	Sim	Não	Não
Amaralina	Não	Nao	Nao
Mara Rosa	Nao	Não	Não
Uruaçu	Não	Não	Não

Fonte: Dados da pesquisa.

O quadro acima revela uma deficiência de institucionalização do sistema de controle interno dos municípios analisados. Alto Horizonte foi o único município a apresentar lei específica que cria a estrutura de controle interno. O ponto de destaque é que existe duas leis vigentes, a primeira cria a secretaria municipal de controle interno, e a segunda estabelece sobre a implantação da Controladoria Geral do Município. Contudo, a estrutura implantada na atualidade é sobre o prisma da primeira lei.

O município de Amaralina possui apenas a figura do chefe do departamento de controle interno, não há estrutura organizacional implantada e nem a sua inserção na estrutura organizacional da prefeitura. Em Mara Rosa há apenas lei que cria o cargo de chefe de controle interno com suas atribuições do cargo definidas em decreto municipal. Já em Uruaçu o que se constata é um servidor nomeado em cargo de auditor geral do município, que responde pelo sistema de controle interno, não sendo criado o respectivo órgão e sua estrutura organizacional.

Cruz e Glock (2008) esclarecem que a finalidade da intitucionalização é dar caráter de instituição, tornando ações mais efetivas, é o processo de transformar atividades exercidas de forma aleatória em procedimentos e padrões claramente definidos, com atribuição de competências e responsabilização.

Os referidos autores acrescentam que as prefeituras municipais devem criar seu sistema de controle interno mediante leis municipais específicas. Tal premissa se baseia no conteúdo deste instrumento legal, que deve retratar os interesses da comunidade local, não sendo um

assunto de interesse apenas do chefe do poder executivo. Diante disso, Cruz e Glock (2008) alertam para a inadmissibilidade da criação, estruturação, definição de finalidades e competências do controle interno, por meio da edição de decreto ou outro instrumento legal de iniciativa apenas do chefe do executivo municipal.

O que podemos constatar é que em três municípios pesquisados (Amaralina, Mara Rosa e Uruaçu) há simplesmente a inclusão na estrutura administrativa de um responsável pelo órgão ou departamento de controle interno. Nos referidos municípios, as suas leis criam apenas uma coordenação, uma chefia ou um cargo com a finalidade de desenvolver as atribuições do controle interno no âmbito do município.

A Resolução nº 04/2001 (atualizada pela Resolução nº 04/2002) do Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás, determinou aos municípios goianos a implantação do sistema de controle interno em sua estrutura administrativa. O que a presente Resolução não definiu aos municípios goianos foi sobre a forma da inserção do sistema de controle interno em sua estrutura.

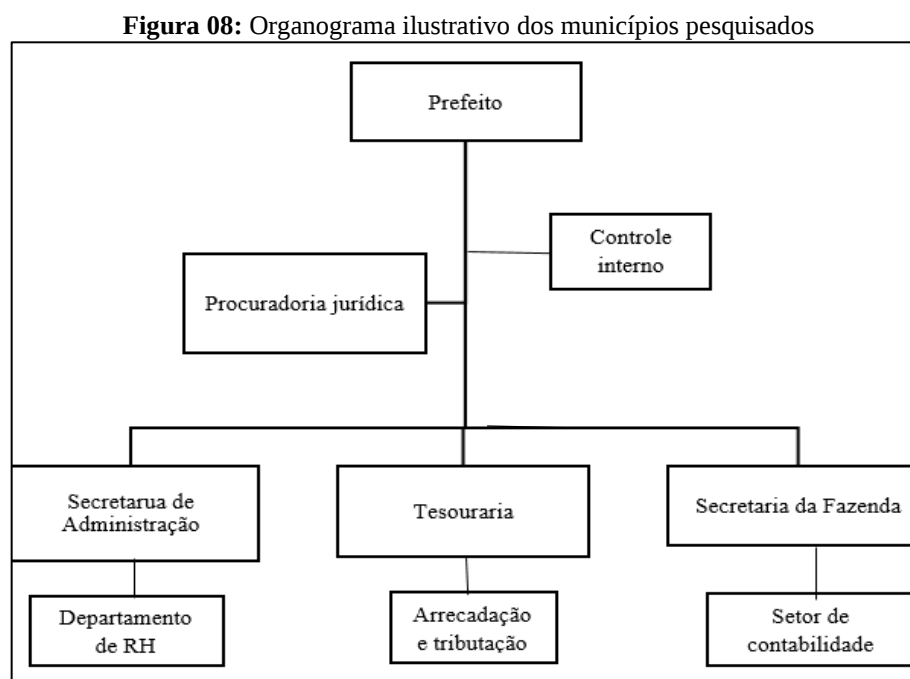
Outro fator importante para a correta implantação do controle interno nos municípios brasileiros, está relacionado à vontade política, ligado à iniciativa do agente político. Cabe ao prefeito, gestor máximo, planejar e organizar a estruturação do sistema de controle interno, promovendo todas as condições de trabalho (CAVALHEIRO; FLORES, 2007; NUNES; LOCK, 2013).

Sobre a existência de manuais de procedimentos administrativos (departamento pessoal, compras e licitações, protocolo, arrecadação, finanças, contabilidade, dentre outros) que regulamentam todo o processo interno da gestão, a existência de código de ética e conduta que disciplina as ações e processos administrativos disciplinares. Todos os entrevistados revelaram não existir tais documentos, e se existem no âmbito do seu respectivo município desconhecem.

Quanto à existência de manuais que regulamentam o funcionamento dos sistemas de controle interno e código de ética, a pesquisa de Silva (2017) demonstrou que de um total de 61 municípios alagoanos, 52 revelaram não possuir manual que tenha por finalidade disciplinar o funcionamento das CGM. Reforça essa fragilidade a inexistência de um código de ética, pré-requisito de integridade e valores éticos. Silva (2017) ressalta ainda, que os municípios que responderam possuir tais normativos não os disponibilizaram quando foram solicitados.

Um ponto importante destacado pela literatura é que para a implantação adequada do sistema de controle interno é preciso conhecer a estrutura organizacional do órgão, observando a quem atribuir responsabilidades as possíveis irregularidades encontradas pelo controle interno (BOTELHO, 2014).

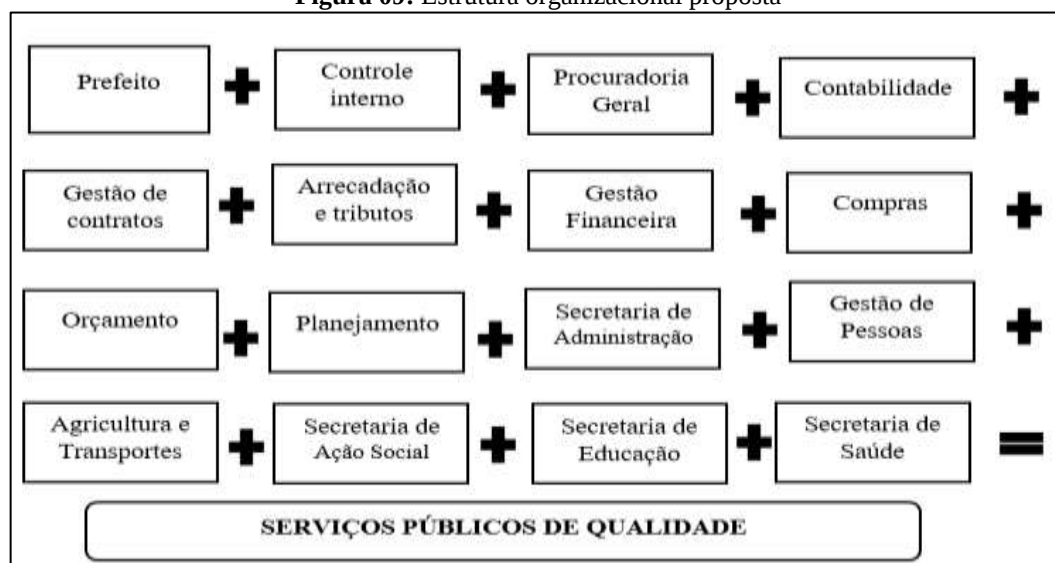
O autor acrescenta que as realizações de uma organização não são obtidas pelo esforço individual, mas pelo esforço de toda equipe de trabalho. É comum nos dias de hoje, encontrar a figura do organograma que traz o gestor máximo como superior, e sem interligações entre os setores ou departamentos. A figura a seguir foi elaborada a partir da estrutura organizacional existente nos quatro municípios pesquisados:



Fonte: Elaborado pelo autor.

Botelho (2014) relata não afirmar que o modelo proposto acima não atenda às necessidades administrativas, mas garante que esse modelo não retrata a evolução da administração pública. Pode-se observar a falta de inter-relacionamento entre alguns departamentos, como é o caso da contabilidade e departamento de recursos humanos, que no dia a dia, um depende de informações do outro, prejudicando a transparência, celeridade e qualidade dos serviços públicos.

Botelho (2014) propõe uma estruturação administrativa do órgão público em geral, que compreenda os elementos de forma colaborativa, dinâmica e ordenada, levando em consideração as peculiaridades de cada município. O modelo proposto tem objetivo claro de promover a excelência na prestação de serviços públicos colocados à disposição da comunidade local. A figura a seguir apresenta um modelo de estrutura organizacional que poderá ser adotado pelos municípios pesquisados:

Figura 09: Estrutura organizacional proposta

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de Botelho (2014)

Na estrutura organizacional proposta, é nítido que se houver comprometimento de todos os envolvidos nos diversos departamentos ou setores, o produto final entregue ao cidadão será serviços públicos de qualidade. Ressalta que o modelo proposto não é rígido, podendo ser adaptado conforme a demanda e realidade do município, desde que os setores estejam inter-relacionados para garantir o sucesso da organização (Botelho, 2014).

Quanto a hierarquia do sistema de controle interno, a literatura posiciona-se no sentido que este órgão deve estar subordinado à autoridade máxima da organização (GOMES; BENINI, 2016). No caso dos municípios o sistema de controle interno, deve possuir independência funcional para poder cumprir as suas funções e obrigações legais, ter *status* igual ou superior ao de uma secretaria e ter remuneração equiparada ao de secretário municipal (CAVALHEIRO; FLORES, 2007; CRUZ; GLOCK, 2008; BOTELHO, 2014). O quadro a seguir aponta para a situação encontrada nos municípios pesquisados:

Quadro 11 – Vinculação do órgão de controle interno

Município	Denominação do órgão	Vinculação/status	Equiparação de vencimentos
Alto Horizonte	Secretaria Municipal de Controle Interno	Status de secretaria	Sim
Amaralina	Departamento de controle interno	Gestor máximo	Não
Mara Rosa	Chefia de controle interno	Gestor máximo	Sim
Uruaçu	Auditoria Geral do Município	Gestor máximo	Não

Fonte: Dados da pesquisa.

O quadro acima demonstra que os quatro municípios atendem a recomendação da literatura. Nos municípios de Amaralina, Mara Rosa e Uruaçu a vinculação é direta ao Chefe

do Poder Executivo, gestor máximo (prefeito), possuindo uma posição de órgão de *staff*, como uma assessoria. Já o município de Alto Horizonte foi criado a estrutura de uma secretaria municipal. Silva (2017) argumenta que o fator preocupante e limitante da atuação do órgão de controle interno, é quando este é vinculado ou subordinado a uma secretaria municipal, como por exemplo, vinculado à secretaria municipal de administração e planejamento.

Silva (2017) aponta que isso não quer dizer que a situação favorável da vinculação por *status* de secretaria ou ser um órgão na linha de *staff*, garanta o pleno funcionamento e atuação do órgão. O prefeito, que é o gestor máximo, precisa fornecer outras condições para funcionamento satisfatório do órgão, como: local adequado, recursos tecnológicos, pessoal técnico dentre outras.

Quanto a denominação do sistema de controle interno, percebe-se não haver uma padronização quanto a nomenclatura, isso deve ao fato da legislação não disciplinar sobre essa matéria, deixando a cargo do município a escolha que melhor adeque a sua realidade local. Quanto a equiparação de vencimentos ao dos agentes políticos (secretários municipais), apenas Alto Horizonte e Mara Rosa atendem a recomendação.

A literatura orienta os municípios brasileiros a espelharem na esfera federal ao implantar o seu sistema de controle interno, criando a Controladoria Geral do Município – CGM (CHAVES, 2011; PEIXE, 2011; BOTELHO, 2014; BLUMEN, 2015).

Cruz e Glock (2008) fazem uma alerta quanto a adoção da nomenclatura do sistema de controle interno, denominando-o de auditoria interna ou auditoria geral. Esclarecem que a atividade de auditoria é apenas uma das atribuições do controle interno, podendo dentro da estrutura do sistema de controle interno existir o departamento específico de auditoria, como é o caso a União.

Quando o assunto é a estrutura de pessoal que compõe a equipe do sistema de controle interno, a literatura é clara que é responsabilidade do ente promover a admissão de profissionais por meio de concursos públicos, com nível superior (graduação), sendo vedada a sua terceirização (CAVALHEIRO; FLORES 2007; CRUZ; GLOCK, 2008; BOTELHO, 2014; BLUMEN, 2015).

O ente deve formar equipes multidisciplinares para atuar no controle interno, devendo seus servidores ter conhecimento nas áreas de planejamento, auditoria, finanças, orçamento, contabilidade, economia, compras e licitação, direito administrativo, gestão de riscos, e em número suficiente que atenda à demanda local (CRUZ; GLOCK, 2008, PEIXE, 2011; CHAVES, 2011; CONACI, 2016; SILVA, 2017; ALVES; MORAES JÚNIOR, 2016; CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2013; CIUS, 2013; CRUZ; SILVA; SPINELLI,

2016; GALANTE; BEUREN; OLIVEIRA, 2009). A tabela a seguir, demonstra a realidade dos municípios pesquisados:

Tabela 2 – Composição do órgão de controle interno

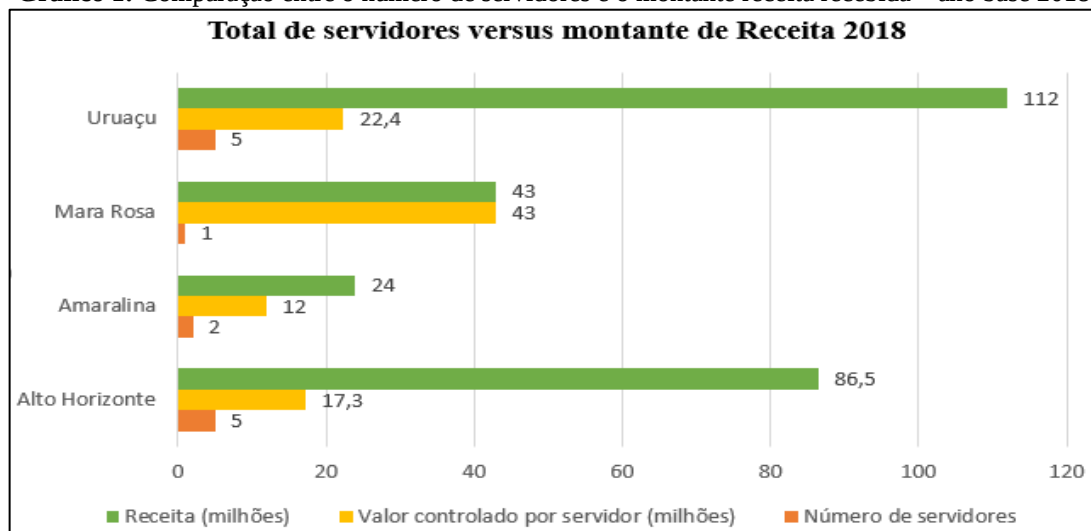
Município	Número de servidores	Efetivos	Comissionados	Plano Cargos e Salários do SCI
Alto Horizonte	05	01	04	Não
Amaralina	02	02	Nenhum	Não
Mara Rosa	01	01	Nenhum	Não
Uruaçu	05	01	04	Não

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto ao número de servidores que deveria existir num órgão ou departamento de controle interno, não há estudos e nem normas legais que demonstrem qual o número ideal, contudo alguns estudiosos indicam o uso do bom senso por parte dos gestores, levando em conta a realidade local, a estrutura administrativa, a complexidade das operações e o montante de recursos a ser controlado (CRUZ; GLOCK, 2008; CASTRO, 2014; BLUMEN, 2015).

A figura a seguir, realiza uma comparação entre o montante de receitas recebidas durante o exercício financeiro de 2018, e o número de servidores lotados na UCI, demonstrando o volume de recursos que cada servidor é responsável por acompanhar:

Gráfico 1: Comparação entre o número de servidores e o montante receita recebida – ano base 2018.



Percebe-se que município de Mara Rosa conta com apenas uma servidora que responde pelo sistema de controle interno, fazendo uma comparação entre o volume de receita recebida em 2018, e o número de servidores lotados no SCI, nota-se que o volume de recursos a ser controlado é de 43 (quarenta e três) milhões de reais.

Silva (2017) ao analisar a estrutura de controle interno dos municípios do Estado de Alagoas, constata que em 37 municípios de um total de 61, foi encontrado somente um servidor exercendo as funções de controle interno. Os municípios de Alto Horizonte e Uruaçu possuem uma estrutura

administrativa mais complexa e com um montante maior de recursos a ser controlado, isso explicaria um número maior de servidores lotados no órgão.

Silva (2017) explica que dois fatores são determinantes para o número reduzido de servidores lotados no SCI, o primeiro está relacionado a estrutura administrativa deficitária dos municípios, e o segundo a não compreensão por parte dos gestores públicos da importância de possuírem em sua estrutura, um sistema de controle interno estruturado adequadamente, e munidos com profissionais capacitados e treinados.

Quanto ao vínculo dos servidores lotados no sistema de controle interno, a Instrução Normativa nº 08/2014, do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás, determina que o órgão seja composto por servidor efetivo, evitando alternância devido a mudança de gestão. Embora seja uma determinação, constata-se que nenhum dos municípios pesquisados adequaram quanto a efetivação dos servidores que compõem a estrutura do controle interno.

Todos os quatro municípios alegaram possuir pelo menos um servidor efetivo na sua estrutura, contudo, estes servidores não são efetivos do sistema de controle interno, o que não garante a sua permanência numa possível mudança de gestão. Os quatro municípios revelaram não existir plano de carreira, cargos e salários para o sistema de controle interno, descumprindo a determinação do TCMGO.

A referida Instrução Normativa determina ainda que, a chefia do sistema de controle interno seja exercida por servidor efetivo, o que é descumprido nos municípios de Alto Horizonte e Uruaçu, os entrevistados afirmaram ser apenas “comissionados”. Já em Amaralina e Mara Rosa, apesar de não serem efetivos do SCI, afirmaram ser “concursados em cargos administrativos” pertencentes a outras áreas e órgãos.

A presente pesquisa buscou investigar a formação acadêmica e o tempo de exercício no cargo dos responsáveis pelo sistema de controle interno. A tabela a seguir apresenta os resultados:

Tabela 3 – Formação acadêmica dos responsáveis pelo SCI

Município	Escolaridade	Curso de formação	Tempo de exercício
Alto Horizonte	Ensino Médio	-	9 meses
Amaralina	Ensino Superior	Gestão Pública	11 anos
Mara Rosa	Ensino Superior	Recursos Humanos	5 anos
Uruaçu	Ensino Superior	Ciências Contábeis	5 meses

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da pesquisa vem de encontro com as recomendações da literatura que os coordenadores ou responsáveis pelo sistema de controle interno possuam formação superior, com exceção do Município de Alto Horizonte. A literatura recomenda que estes servidores

detenham conhecimentos nas áreas de administração, economia, direito, contabilidade, orçamento, licitação, planejamento, dentre outras, garantindo uma atuação de excelência (CRUZ; GLOCK, 2008; BOTELHO, 2014). No estudo de Silva (2017) verificou-se que 49 prefeituras das 61 analisadas, os responsáveis pelo SCI eram detentores de formação superior, com uma forte tendência para graduação na área contábil.

Quanto ao tempo de serviço, nos municípios de Amaralina e Mara Rosa foi observado um período superior a cinco anos de exercício por um único servidor na coordenação do controle interno, isso se deve ao contexto político local. Já nos municípios de Alto Horizonte e Uruaçu foi constatado o exercício na função pelos respondentes num período inferior a um ano, além de não ser reeleição dos agentes políticos, os entrevistados alegam ter ocorrido troca dos responsáveis pelo SCI, recentemente. O caso mais crítico de alternância é o de Alto Horizonte em que o respondente alega ser o terceiro secretário de controle interno só nesse mandato.

Um ponto importante discutido pelos teóricos é que o SCI precisa de subsistência e independência orçamentária e financeira para o desempenho de suas atividades. O poder executivo municipal precisa garantir condições mínimas de autonomia financeira para que esses órgãos possam atuar de forma imparcial, eficiente, eficaz e efetiva nas atividades de fiscalização (BOTELHO, 2014; CRUZ; GLOCK, 2008; PEIXE, 2011; CHAVES, 2011).

Nesse sentido, foram pesquisadas nas peças de planejamento (LOA, LDO e PPA) do ano de 2018 dos municípios analisados, se estes possuem dotação orçamentária própria para as atividades do controle interno. O Resultado é apresentado na tabela a seguir:

Tabela 4 – Dotação orçamentária e execução da despesa em 2018

Município	Dotação orçamentária	Valor Orçado para 2018 (R\$)	Despesa executada em 2018 (R\$)	Programa de combate a corrupção
Alto Horizonte	Sim	238.100,00	0,0	Não
Amaralina	Não	-	-	Não
Mara Rosa	Não	-	-	Não
Uruaçu	Sim	205.904,45	0,0	Não

Fonte: Dados da pesquisa.

Para compor os dados da tabela acima, foi indagado aos responsáveis do SCI dos municípios pesquisados, se possuía dotação orçamentária específica na LOA ano 2018, todos alegaram possuir dotação orçamentária em seus orçamentos. Para corroborar as respostas foi realizado consulta no portal da transparência, e só foram identificadas as unidades orçamentárias na LOA dos municípios de Alto Horizonte e Uruaçu.

Porém, ao consultar o relatório da execução orçamentária dos municípios citados, percebe-se que não há efetiva execução dos recursos destinados ao sistema de controle interno.

Com essa atitude, podemos concluir que os Municípios de Alto Horizonte e Uruaçu mesmo possuindo dotação orçamentária para o SCI, não contam com recursos orçamentários e financeiros para desempenhar suas funções.

SILVA (2017) é categórico ao afirmar que a não destinação de recursos para órgão de controle interno tem impacto direto na sua capacidade institucional. Afirma ainda que, a falta de recursos orçamentários e financeiros, deixa essas unidades impossibilitadas de atuarem, pois não há como planejar as suas ações e desenvolver suas atividades.

Silva (2017) constata que em 54 municípios dos 61 pesquisados, não possuem programas de governo no PPA, e nem dotação orçamentária específica na LOA que objetiva combater a corrupção ou garantir o exercício do controle interno. Os responsáveis pelo SCI dos municípios que comporam este trabalho, afirmaram desconhecer qualquer ação do poder executivo que trate do combate a corrupção.

4.2 Atuação do sistema de controle interno

A pesquisa a respeito das atividades e áreas de atuação do SCI demonstra que para que eles cumpram sua finalidade, é necessário que se realize um planejamento das suas atividades, (RONCALIO, 2009; MACEDO, 2010; CHAVES, 2011; BOTELHO, 2014). Sobre a realização do planejamento e a periodicidade que ele é elaborado, os entrevistados alegaram não possuir um planejamento das suas ações e que a atuação ocorre de acordo com a necessidade e demanda:

Eu estou implantando, aliás estou querendo implantar agora, baseado em um curso que eu estou fazendo, até por que eu nunca trabalhei nessa área, baseado em um curso promovido pelo Tribunal de Contas dos Municípios, sobre essa questão de planejamento. Sobre a periodicidade, eu estou pensando em focar mais em certos tipos de cada período focar em uma coisa diferente, entendeu, essa questão do planejamento muitas vezes a gente já está reunindo, orientando os gestores como que é o meio mais adequado questão, por exemplo, quantitativo quando vai fazer algum processo licitatório essas coisas que muitas vezes não existe, são vários fatores que a gente vai procurar priorizar alguns (Entrevistado 1).

Estamos tentando implantar a controladoria mesmo, o regime de controladoria. Esse sistema estamos implantando agora. Um plano de ação completo nós não temos. A gente está tentando planejar as nossas ações conforme vamos executando (Entrevistado 2).

Não existe planejamento. É de acordo com as demandas, vai acontecendo as rotinas, e aí a gente vai fazendo (Entrevistado 3).

Nós não fazemos esse planejamento aqui, até porque a minha função aqui, é vamos dizer assim, arrochada. É o seguinte: eu sozinho, praticamente sozinho, acaba não sendo o certo, mas não dá tempo devido a quantidade de documentação, de processos, mas a gente acaba se organizando, exemplo, preparando para a parte de licitação, documentação, parte de compras, parte de decretos e leis. A gente não tem um planejamento mas acaba fazendo de acordo com as necessidades, vai surgindo os problemas e a gente vai resolvendo (Entrevistado 4).

Chaves (2011) define que é função do planejamento determinar previamente quais os objetivos que devem ser atingidos, e o que deve-se fazer para atingi-los. O planejamento é o passo-a-passo de onde se quer ir, o que precisa ser feito, e qual a sequência de prioridades.

Sobre as atividades desempenhadas pelos órgãos centrais de controle interno dos municípios pesquisados, em um primeiro momento foram indagados sobre quais os focos, áreas ou atividades de atuação desses órgãos de controle nas prefeituras, ou seja, esse tema foi livremente tratado pelos entrevistados conforme as percepções de competências e as atividades desenvolvidas para cumprir com essas competências.

As respostas dos entrevistados demonstraram que os quatro municípios possuem atividades similares, e muitas dessas não seriam específicas do órgão de controle interno, atividades que deveriam ser realizadas pelos diversos departamentos onde os processos são atuados ou analisados.

Hoje a gente faz muito a análise dos processos, se está tudo de acordo com o que rege a lei. Hoje também toda a fase de liquidação é elaborada pelo controle interno, hoje o foco da análise do controle aqui no município é a análise dos processos licitatórios, tanto como outro qualquer. Aqui é feito o processo de liquidação, aqui é feita toda a parte de liquidação, inclusive só é liquidado após feito averiguação dos documentos e depois passa para pagamento. O que tem que ter no processo, a solicitação tem que estar protocolada, tem que ter o despacho do gestor autorizando a despesa, tem que ter o cronograma do orçamento, se tem disponibilidade ou não, se tem dotação orçamentária, autorização de compra pelo responsável, aí vem a nota de empenho, aí depois da nota de empenho vem a nota fiscal devidamente atesta por servidor responsável, as cinco certidões fiscais (Entrevistado 1).

O foco hoje, basicamente do controle é auditoria corriqueira mesmo. Acompanhamento de compras, acompanhamento da execução orçamentária, acompanhamento de contratos, o básico do controle hoje é isso. Hoje todo processo de compras está passando por aqui, os processos licitatórios estamos vendo se consegue, dentro do projeto da controladoria que ele passe por aqui também, os editais, mas os outros processos de compras e a execução das compras está passando por aqui. Num processo de execução das compras, confere a aplicabilidade dele no contrato, se ele realmente foi feito dentro do contrato, se ele obedece às normas, se a empresa está credenciada realmente, se ela possui suas certidões, isso é de todas as compras, nossa rotina é essa, nada passa sem essa conferência (Entrevistado 2).

O trabalho do dia-a-dia é averiguar as notas fiscais, é verificar pagamento, está acontecendo licitação tem que ver se está tudo correto, as compras, por que tudo leva a minha assinatura, então tem que está tudo ok, a rotina em geral mais é sobre pagamento, notas fiscais, por que a licitação acontece no começo do ano, aí praticamente algumas no meio do ano. Com relação as notas são os processos de pagamento, a pessoa vem presta serviços, protocola, aí passa por mim para ver se está tudo ok para pagamento. Eu olho no processo se está tudo em dias, as certidões, se prestou mesmo o serviço para depois passar para pagamento (Entrevistado 3).

É a parte do setor de compras, é a fiscalização de obras, parte de fiscalização de contratos, setor de frotas eu que faço, acaba sobrando para mim fazer, controle de frotas nosso aqui nós temos mais 70 veículos e máquinas, saída de viagem, planilhas acaba arrojando muito nesse sentido. A parte que te falei de decretos, nomeações a gente acaba analisando, contratos o dia a dia, documentação no caso da baixa de contratos, vê se tem saldos, o dia a dia da gente é esse (Entrevistado 4).

A literatura é unânime ao defender o processo de controle interno de forma integrada e não uma ação isolada que deve ser observada apenas por um departamento ou órgão (INTOSAI, 2007; COSO, 2013; ATRICON, 2014; CGU, 2016; TCU, 2016; BOTELHO, 2014; CRUZ; GLOK, 2008; BULIGON, 2012; CASTRO, 2014). O que se constata é que a unidade de controle interno dos municípios pesquisados realizam atividades que deveriam ser desempenhadas por outros departamentos ou secretarias, por exemplo, conferência de notas fiscais, certidões apresentadas por fornecedores, realizar o processo de liquidação, e gestão de contratos.

Botelho (2014) define uma das atividades precípua do sistema de controle interno é quanto a observância da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade da aplicação dos recursos públicos nos mais diversos programas de governo, previstos nas peças de planejamento (PPA, LDO e LOA), essas atividades compõem os controles substanciais. Nenhum dos entrevistados relataram realizar tais atividades, constatando uma forte tendência para a realização apenas de controles formais.

Após coletados os dados sobre a atuação dos órgãos centrais de controle interno junto aos entrevistados, e apartir da observação realizada e anotada no diário de campo, efetuou-se um enquadramento das atividades desenvolvidas àquelas áreas cuja Constituição Federal atribui a competência de atuação dos órgãos de controle interno e externo, verificando-se assim, se os órgãos pesquisados atuam em consonância com a determinação da Lei Maior do nosso país.

O quadro a seguir apresenta as atividades realizadas pelos controles internos frente àquelas funções estabelecidas pelo artigo 70 da Constituição Federal, ou seja, identificar se as atividades e verificações relacionam-se ao acompanhamento da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial.

Quadro 12: Atuação do SCI, segundo as funções estabelecidas pela CF (artigo 70)

Município	Atuação do controle interno, segundo as funções estabelecidas pela Constituição Federal (artigo 70)	
Alto Horizonte	1. Fiscalização e Controle Contábil • Acompanhamento contábil. 2. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira • Acompanhamento da execução financeira 3. Fiscalização e Controle Orçamentário • Acompanhamento da execução orçamentária. • Participação em audiências públicas municipais. • Acompanhamento da aplicação de recursos em saúde e educação e limites de gastos de pessoal.	4. Fiscalização e Controle Operacional • Análise dos processos licitatórios, de dispensa e inexigibilidade, pregão, tomada de preços. • Acompanhamento do processo de compras. • Monitoramento dos contratos. • Acompanhamento e monitoramento do Portal da Transparência.
Amaralina	2. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira • Acompanhamento da execução financeira. 3. Fiscalização e Controle Orçamentário • Participação em audiências públicas municipais. • Análise da aplicação de recursos em saúde e educação e limites de gastos de pessoal.	4. Fiscalização e Controle Operacional • Controle de nomeações, decretos e portarias. • Análise dos processos de compras. • Gestão do frota. 5. Fiscalização e Controle Patrimonial • Fiscalização de Obras em andamento.
Mara Rosa	1. Fiscalização e Controle Contábil • Liberação de empenhos. 2. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira • Acompanhamento dos pagamentos.	4. Fiscalização e Controle Operacional • Acompanhamento dos processos licitatórios. • Acompanhamento do processo de compras.
Uruaçu	1. Fiscalização e Controle Contábil • Liquidação dos processos 3. Fiscalização e Controle Orçamentário • Acompanhamento da execução orçamentária. • Participação em audiências públicas municipais.	4. Fiscalização e Controle Operacional • Análise dos processos licitatórios, de dispensa e inexigibilidade, pregão, tomada de preços. • Acompanhamento do processo de compras. • Monitoramento dos contratos.

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao realizar o enquadramento das atividades desenvolvidas pelos órgãos de controle interno das prefeituras pesquisadas constata-se que em nenhuma delas atuam em todas as cinco áreas estabelecidas pelo artigo 70 da CF. Nos municípios de Alto Horizonte e Uruaçu, não foram relatadas nenhuma atividade relacionada a fiscalização e controle patrimonial. No município de Amaralina não foi detectado nenhuma atividade relativa a fiscalização contábil. Já em Mara Rosa, não foi identificado atividades inerentes ao controle orçamentário e patrimonial.

Quanto às áreas específicas que foram perguntadas aos entrevistados, a escolha baseou-se na experiência do pesquisador. São áreas carentes de controle que podem auxiliar nas decisões administrativas e contribuir para melhoria da gestão, são elas: licitação, patrimônio,

almoxarifado e controle das contas anuais do chefe do poder executivo e dos gestores municipais.

Inicialmente, os entrevistados foram questionados sobre a atuação do controle interno em processos licitatórios, justifica-se por entender que os procedimentos de controle e verificação em licitações, existem para garantir o direito de negociar e competir a todos os interessados, e a escolha da proposta mais vantajosa para a administração (BOTELHO, 2014). Quando indagados sobre como ocorria atuação do controle interno nos processos licitatórios as respostas foram:

É o que te falei ele parte de uma solicitação do gestor, aí ela é protocolada e encaminhada para o departamento de compras e licitação, aí eles fazem o termo de referência, mas o correto seria já vir com o termo de referência de cada pasta. Tem também a verificação de disponibilidade orçamentária (Entrevistado 1).

É centralizado na secretaria de compras, onde é feito uma solicitação a mesma, que emite autorização ou requisição de compras, daí depois executa a compra, se for mediante a contrato é feito dentro do contrato. A gente faz auditoria nos processos de compras no ato da liquidação, a gente verifica a solicitação, a requisição, a autorização da compra, a nota fiscal, o atesto. Quem recebe os bens ou serviços realiza o atesto na nota fiscal, o recebedor é o responsável por cada secretaria ou departamento, geralmente é o próprio gestor (Entrevistado 2).

A licitação tem uma equipe, agora eu já não faço parte mais, nesse ano, por que ano passado eu fazia muita parte, eu que fazia as publicações no TCM, e agora mudou entrou uma lei no começo do ano que agora eles mesmo que fazem. A fiscalização dos contratos é feita pelo pessoal da licitação, tem um advogado, a equipe de advogados que faz (Entrevistado 3).

A questão das compras lá é o seguinte os meninos fazem o levantamento do que precisa e a quantidade é dividida por secretaria, com dotação orçamentária. A licitação é feita sempre no final do ano para o ano seguinte, nesse caso aqui a gente usa muito o sistema para cadastrar a licitação. O setor de compras quando vai comprar faz uma ordem de compra. A licitação ocorre nos trâmites normais, nos quantitativos solicitado por cada secretaria (Entrevistado 4).

Os entrevistados responderam de maneira superficial sobre como é o funcionamento da execução dos processos de licitação em seus municípios, não demonstraram e nem explicaram como é feita a atuação do órgão de controle interno sobre as licitações. Em nenhuma das prefeituras foi detectado a realização do controle prévio nas minutas de editais, termos de referências, projeto básico, projeto executivo e nem o acompanhamento efetivo nas fases interna e externa da licitação. Os acompanhamentos e atividades que foram relatadas tratam de controles subsequente.

A literatura recomenda que seja adotado nos processos licitatórios o controle prévio, pois visa corrigir possíveis falhas e irregularidades antes da realização da ação. Já o controle subsequente acarretaria prejuízo à administração, por exemplo, num caso de superfaturamento a ação do controle poderia ocorrer após o dano ao erário, cabendo apenas responsabilização aos envolvidos (CRUZ; GLOCK, 2008; BOTELHO, 2014).

Sobre o controle patrimonial, além de ser uma das funções da administração pública, este deve ser enfoque do sistema de controle interno em virtude das novas regras da contabilidade aplicada ao setor público convergente às normas internacionais de contabilidade, pois é necessário que o gestor público saiba o que o poder público possui para decidir sobre prioridades (RONCALIO, 2009). Os entrevistados foram indagados sobre como ocorre o controle patrimonial:

Recentemente foi contratado uma empresa para fazer o levantamento e agora tem a comissão nomeada pelo prefeito, esse pessoal dessa comissão assim como o responsável pelo patrimônio, está fazendo essa parte (Entrevistado 1).

A gente estava meio que sem controle com isso, foi requisitado a contratação de uma empresa para fazer o inventariamento, zerou tudo e está começando desde o zero. Inclusive está em processo de finalização, aí a partir daí a gente vai implementar o controle melhor do patrimônio (Entrevistado 2).

No final do ano tem que nomear uma comissão, não tem uma fixa para todos os anos, por que acontece muitas vezes de um funcionário ou outro ter saído, é nomeado três servidores, para fazer o levantamento de todo patrimônio que foi adquirido durante o ano (Entrevistado 3).

O controle patrimonial a gente tem um déficit também, é outro problema, a prefeitura sempre contrata uma empresa para vim aqui fazer o levantamento de todos os bens patrimoniais, aí tem um programinha que eles têm todos esses dados, aí ao adquirir os bens para o município eles vão cadastrando, hoje é feito terceirizado (Entrevistado 4).

Embora seja uma atividade de responsabilidade da administração pública, percebe-se que a maioria dos municípios optam por contratar uma empresa terceirizada para realizar o controle patrimonial dos seus bens móveis e imóveis. Em três municípios os entrevistados deixaram claro que como está registrado os seus bens patrimoniais é impossível controlá-los, primeiramente, é preciso efetuar levantamentos patrimoniais, e é isso que está acontecendo.

Com relação ao controle e gestão do Almoxarifado os entrevistados responderam da seguinte forma:

Isso foi tema do último módulo que eu fiz no curso, já cheguei aqui já distribui memorandos, por que como eu peguei agora, eu estou implantando isso aí, eu já exigi, por que eu fiz uma análise no sistema e eu vejo o que está lançado no sistema, como eu já te falei, como é um município muito grande, não tem como eu está a par disso no físico, o que eu olho geralmente eu acompanho pelo sistema, eu vi que pelo sistema não é a realidade (Entrevistado 1).

Não existe o departamento de almoxarifado, nosso controle de almoxarifado está deficitário. Uma medida que foi implantada que agente pretende a partir dela melhorar foi a contratação de uma empresa para fazer o levantamento geral do patrimônio, zeraram tudo, e estão fazendo o levantamento geral, isso está acontecendo agora. A secretaria de saúde tem um pequeno almoxarifado dentro das unidades de saúde por exemplo, para receber medicamentos, só especificamente para receber medicamentos, algumas unidades têm esse pequeno almoxarifado, é pequeno também, não é nada central, não é nada centralizado. No geral agente não faz estoque, a gente compra o necessário, entendeu? Na medida que vai chegando, que chega, dá entrada no patrimônio ou saída (Entrevistado 2).

Aqui não tem o setor de almoxarifado, tem apenas o setor de compras. Funciona da seguinte forma o setor de compras faz uma grande compra e os setores de acordo com o que precisam faz uma solicitação com o que precisam, aí vem e retira o que precisa. Almoxarifado em si não existe (Entrevistado 3).

Aqui não existe almoxarifado, o que existe é a compra direta, aqui tem o setor de compras que é os meninos que fazem lá na garagem, aí lá eles dão a ordem de compra, ao chegar aqui vai dando baixa nos contratos. Aqui não armazena nada, não tem um almoxarifado específico (Entrevistado 4).

A instrução Normativa nº 04/2001 expedida pelo Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás, estabelece que os bens de consumo adquiridos serão controlados por agente responsável por sua guarda e administração, através de fichas de controle, preenchidos com base na nota de empenho e nota fiscal na data da entrega do material.

Desde 2001 é exigido dos municípios goianos a implantação do departamento de almoxarifado. Passados duas décadas, constata-se por meio dos entrevistados que os municípios pesquisados não possuem sistema de gestão de suprimentos, quando existem funcionam de forma isolada e precária.

Recente pesquisa divulgada em seu *site* o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás (2018), analisou o controle e a gestão do almoxarifado nas prefeituras goianas, do total de 173 municípios que participaram da pesquisa, 74 revelaram não possuir almoxarifado, outras 58 prefeituras revelaram possuir o departamento de almoxarifado, porém, não atendem eficientemente as determinações da INº 04/2001.

Outro aspecto que se revelou como carente de acompanhamento pelos órgãos de controle interno municipais é a prestação de contas anuais do chefe do poder executivo (contas de governo) e a prestação de contas dos gestores municipais dos fundos e órgãos da administração direta e indireta (contas de gestão).

Os entrevistados revelaram desconhecer como é feito as respectivas prestações de contas e atribuíram ao departamento de contabilidade a responsabilidade pela entrega do produto final das prestações de contas ao Tribunal de Contas dos Municípios:

Como tenho apenas cinco meses na função desconheço como é realizada as prestações de contas (Entrevistado 1).

Olha ela é feita mais dentro do departamento de contabilidade, a gente aqui está trabalhando mais só na análise dos pareceres. Antes os pareceres já estavam vindo pronto, de um tempo para cá eu já estou fazendo os meus próprios pareceres dentro dessa análise. Isso já está sendo feito e é uma medida do projeto de implantação da controladoria (Entrevistado 2).

Eu só assino, mas quem fecha tudo é a contabilidade, eles mesmo geram o relatório e só vai para mim assinar (Entrevistado 3).

Essa parte quem faz, quem mexe é a contabilidade, vem tudo pronto da contabilidade para assinar (Entrevistado 4).

A Instrução Normativa nº 08/2015 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás, dispõe sobre a formalização e apresentação das prestações de contas de gestão (balancetes) e as contas de governo (balanço geral), do exercício de 2016 e os anos seguintes.

Para o sistema de controle interno a referida IN, atribuiu diversas atividades e ações,

dentre elas a emissão de relatórios que comprovem a avaliação do cumprimento das metas previstas no PPA, avaliação da administração e dos gestores públicos, e avaliação do cumprimento das disposições estabelecidas na LRF.

Constata-se um descumprimento pelos sistemas de controle interno analisados. Os entrevistados revelaram não emitir pareceres sobre as contas de gestão e contas de governo, ficando a cargo do departamento de contabilidade a elaboração, e eles apenas “assinam”.

A tabela a seguir demonstra o número de contas de governo e contas de gestão rejeitadas ou com parecer pela rejeição dos municípios pesquisados:

Tabela 5: Relação de contas de gestão e contas de governo rejeitadas – Julho de 2018

Município	Contas de gestão julgadas irregulares pelo TCMGO	Contas de governo (prefeitos e ex-prefeitos) com parecer pela rejeição TCMGO	Contas de governo rejeitadas pelas Câmaras Municipais
Alto Horizonte	18	06	-
Amaralina	02	-	-
Mara Rosa	14	04	-
Uruaçu	31	07	01

Fonte: Dados da pesquisa.

Com o objetivo de garantir a transparência e promover o cumprimento à Lei de Acesso à Informação (nº 12.527 de 18 de novembro de 2011), o TCMGO disponibiliza em seu *site* o rol de agentes públicos com contas julgadas irregulares ou com parecer pela rejeição e que transitaram em julgado nos últimos oito anos, a lista é atualizada todos os anos que acontece eleições municipal, estadual e federal.

Vale ressaltar que as contas de governo dos prefeitos e ex-prefeitos, o TCMGO apenas emite parecer pela aprovação ou rejeição, cabendo a câmara municipal de vereadores, acompanhar ou refutar o parecer emitido pelo controle externo.

A tabela apresenta três municípios (Alto Horizonte, Mara Rosa e Uruaçu) com contas de governo com parecer pela rejeição, porém apenas em Uruaçu há um parecer de rejeição aprovado pelo legislativo. Esse fato se deve a morosidade da tramitação interna dos processos nas câmaras locais. Após a emissão do parecer pelo TCMGO sobre as contas de governo, as mesmas são encaminhadas ao legislativo que deve proceder o julgamento e após comunicar ao TCMGO da decisão.

Embora o município de Amaralina tenha demonstrado um sistema de controle interno deficitário, constata-se apenas dois balancetes mensais, com contas de gestão julgadas

irregulares pelo TCMGO, ao passo que no período analisado nenhum dos ex-prefeitos e atual prefeito receberam parecer pela rejeição do seu balanço geral.

Os municípios de Alto Horizonte e Uruaçu possuem uma estrutura administrativa mais complexa e um volume maior de recursos financeiros a ser controlados. Dentre os municípios pesquisados, estes detêm o maior número de gestores de fundos, ex-prefeitos e prefeitos com contas julgadas irregulares ou rejeitadas. Isso reforça a necessidade de uma estruturação efetiva dos sistemas de controle interno municipal.

Cruz e Glock (2008) apontam que não se pode deixar de considerar o que disciplina o parágrafo primeiro do artigo 74 da CF, que diz: os responsáveis pelo sistema de controle interno ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ato de ilegalidade deverá comunicar ao TCU, sob pena de responder solidariamente. Esse dispositivo foi compilado para as Constituições Estaduais e se aplica aos municípios.

Sobre o relacionamento do órgão de controle interno com o controle externo e as secretarias e demais órgãos vinculados ao ente, temos o seguinte:

Eu avalio que é bom, eu até parabeneizei eles, pela iniciativa deles de estar levando esses controladores internos para dar esse curso, por que realmente você pega muita coisa, e é daí que parte para você não fazer erro que talvez nem é de má fé é por que você não tem conhecimento. Tem muita gente que pensa que o controle interno está querendo atrapalhar o processo, mas na verdade não, pelo contrário ele quer é ajudar, por que tem muita gente que tem o controle interno como inimigo. Aqui até que é tranquilo, mas lógico de vez enquanto tem uma resistência, podem até não gostar, mas sempre acatam o que o controle interno determina. O bom é que os gestores hoje que estão aqui, o controle interno tem autonomia, se não é para fazer não faz (Entrevistado 1).

Na questão do controle externo, até mesmo pelo órgão de controle externo, ele está buscando uma maior aproximação dos controladores, hoje eu acho que eu tenho um relacionamento bom com o controle externo, porque eu faço um curso lá dentro, já tenho um certo conhecimento do sistema lá dentro, uma certa facilidade de questionamentos, de tirar dúvidas, perguntar. Aqui dentro da prefeitura apesar de ser um cargo comissionado, a gente nunca teve aquele assim impedimento, muito impedimento, às vezes acontece uma certa resistência de certas partes, certas secretarias, o que é normal num órgão de controle, mas impedimento a gente nunca teve. Todo controle gera uma resistência, isso é normal gerar, eu não vejo isso como algo que vai atrapalhar (Entrevistado 2).

Até agora está tudo bem, está tudo bem. Assim eles são muito receptivos, quando você tem dúvidas você pode ligar, eles vêm se você solicitar cursos. Com as secretarias são tudo de boa, não tem resistência, se a contabilidade vem e fala que está faltando algum documento, aí eu tenho que ir atrás para ver o que aconteceu, mas geralmente ocorre tudo bem, graças a Deus os gestores são todos certinhos (Entrevistado 3).

Eu avalio bom, o relacionamento é o mais básico possível, acaba sendo deficiente da parte estrutural, mas quando precisa de diálogo com o tribunal de contas é tranquilo. Com a administração pública pega um pouco a gente fica um pouco amarrado, você deveria ser mais eficiente, bater mais de frente com a administração pública (Entrevistado 4).

Cruz e Glock (2008) elencam algumas atividades atribuídas ao sistema de controle interno que demonstra um relacionamento satisfatório entre esses órgãos e o controle externo. São elas:

O ato de cientificar o tribunal de irregularidades apuradas; A coordenação, a preparação e o encaminhamento das prestações de contas e respostas a diligências; Acompanhamento e monitoramento de todos os processos que tramitam no Tribunal de Contas dos Municípios; A coordenação do atendimento às solicitações de documentos e de informações; e o encaminhamento e acompanhamento das auditorias e inspeções *in loco*, efetuadas pelo TCMGO.

É possível notar, entre os entrevistados, uma forte tendência a considerar como satisfatória dentro do escopo do relacionamento do sistema de controle interno e o TCMGO, os cursos e treinamentos promovidos pela Escola de Contas. Outro ponto avaliado de forma positiva trata-se das orientações e dúvidas sanadas pelo TCMGO. Quanto às atividades que demonstram um forte elo entre o controle interno e o Tribunal de Contas, percebe-se uma fragilidade na atuação dos órgãos analisados.

Os entrevistados são unânimes ao considerar positivo o relacionamento com as secretarias e setores do Poder Executivo Municipal, embora, reconheçam resistência e barreiras por algumas áreas. Contudo, alegam que tais barreiras não impedem ou atrapalham a atuação do sistema de controle interno.

4.3 Nível de maturidade das estruturas de controle interno

O primeiro passo para responder a esta categoria de análise foi encaminhar uma solicitação de um conjunto de documentos, elaborado com embasamento nos critérios das variáveis do modelo de maturidade (CAPOVILLA, 2016). Ressalta-se que muitos documentos solicitados que compunham o rol não foram entregues. Foi alegado pelos municípios pesquisados a inexistência de tais documentos. A ausência de documentação solicitada será considerada fragilidade de atuação do sistema de controle interno, e tal informação será utilizada para análise do nível de maturidade.

O quadro a seguir apresenta a tipologia dos critérios de atendimento às variáveis do modelo de maturidade validado por Capovilla (2016):

Quadro 13 – Tipologia de atendimento das variáveis do modelo de maturidade

Juízo	Características
Sim	As evidências encontradas na análise documental foram consideradas suficientes para afirmar que a estrutura de controle interno da entidade analisada atende integralmente ao critério definido.
Parcial	A análise identificou evidências de que a estrutura de controle interno da entidade analisada atende apenas a parte dos elementos do critério definido, ou identificou indícios de atendimento ao critério, porém insuficientes para afirmar que o critério definido seja atendido integralmente.
Não	A análise não identificou evidências de que a estrutura de controle interno da entidade analisada atenda ao critério definido, ou identificou evidências suficientes para afirmar que a estrutura de controle interno da entidade analisada não atende ao critério definido.

Fonte: Adaptado do estudo de Capovilla (2016)

Capovilla (2016) ressalta que a partir do atendimento aos critérios das variáveis analisadas, será atribuído o peso das variáveis em cada nível de maturidade. A atribuição do peso das variáveis ocorrerá da seguinte sistemática: nos níveis de maturidade (1) Inicial, (2) Em Formação e (3) Estabelecido foi tipificada em: 100%, quando o critério do nível de maturidade for satisfatoriamente atendido (Sim); 50%, quando o critério do nível de maturidade foi parcialmente atendido (Parcial); e 0%, quando o critério do nível de maturidade não for atendido (Não).

O autor explica ainda que, a avaliação final quanto à maturidade da estrutura de controle interno das prefeituras levará em consideração a média do peso das variáveis em cada nível de maturidade e a lógica implícita aos modelos de maturidade, segundo a qual o alcance de determinado estágio depende do cumprimento dos requisitos dos estágios anteriores. Por exemplo para ser considerado no nível de maturidade estabelecido precisa atender os requisitos dos níveis de maturidade anterior, inicial e em formação.

O quadro a seguir apresenta a lógica implícita aos modelos de maturidade elaborados por Capovilla (2016):

Quadro 14 – Lógica de avaliação do nível de maturidade das estruturas do CI das entidades estudadas

Nível de Maturidade	Características
(1) Inicial	A estrutura de controle interno é classificada no nível de maturidade (1) Inicial quando a média do peso das variáveis no nível de maturidade (1) for igual ou superior a 50%.
(2) Em Formação	A estrutura de controle interno é classificada no nível de maturidade (2) Em Formação quando a média do peso das variáveis nos níveis de maturidade (1) e (2) for igual ou superior a 50%.
(3) Estabelecido	A estrutura de controle interno é classificada no nível de maturidade (3) Estabelecido quando a média do peso das variáveis nos níveis de maturidade (1), (2) e (3) for igual ou superior a 50%.
(0) Incipiente	A estrutura de controle interno é classificada no nível de maturidade (0) Incipiente quando não for classificada em nenhum dos demais níveis de maturidade.

Fonte: Elaborado por Capovilla (2016)

4.3.1 Resultados da dimensão 1 – Ambiente de controle

Na presente dimensão será analisado as seguintes subdimensões: 1.1 Padrões de conduta,

1.3 responsabilidades de controle interno e requisitos de competências, e 1.5 Avaliação de desempenho.

Resultados da variável 1.1.1 – Destinatários dos padrões de conduta

Quadro 15 – Resultados da variável 1.1.1 – Destinatários dos padrões de conduta

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de padrões de conduta próprios da prefeitura.	A prefeitura possui padrões de conduta próprios.	Padrões de conduta da prefeitura incluem disposições específicas para gerentes e gestores.	Padrões de conduta da prefeitura incluem disposições específicas para terceiros.
Alto Horizonte	Parcial	Não	Não
Amaralina	Parcial	Não	Não
Mara Rosa	Parcial	Não	Não
Uruaçu	Parcial	Não	Não

Fonte: Dados da pesquisa.

Para análise dessa variável foram solicitadas documentações relativas a manuais, normas, regulamentos e códigos de ética.

Todos os quatro municípios alegaram desconhecer código de ética formalizado, que disciplina as relações do servidor público municipal. Contudo, mesmo a norma sendo ausente, foi observado que os municípios em algum momento instauraram Procedimentos Administrativos Disciplinares, com o objetivo de apurar possíveis desvios de atribuição ou finalidade dos seus colaboradores.

Resultados da variável 1.1.2 – Disseminação dos padrões de conduta, ética e valores

Quadro 16 – Resultados da variável 1.1.2 – Disseminação dos padrões de conduta, ética e valores

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de ações de disseminação dos padrões de conduta e temas ligados a ética e valores na prefeitura.	A prefeitura realiza ações de disseminação dos padrões de conduta e temas ligados a ética e valores.	As ações de disseminação dos padrões de conduta da prefeitura temas ligados a ética e valores são programadas e incluem treinamento presencial	As ações de disseminação dos padrões de conduta e temas ligados a ética e valores incluem a sensibilização de terceirizados e parceiros.
Alto Horizonte	Não	Não	Não
Amaralina	Não	Não	Não
Mara Rosa	Não	Não	Não
Uruaçu	Não	Não	Não

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a análise da maturidade nesta variável foram solicitados às prefeituras analisadas os

seguintes documentos: normas e regulamentos referentes a programas de capacitação ou programas de desenvolvimento de competências dos servidores; normas e regulamentos que contenham determinações a respeito da realização de treinamentos sobre os padrões de conduta; Planos de trabalho da comissão de ética; relatórios de atividades da comissão de ética.

Nenhum dos municípios apresentou a documentação citada, o que permite inferir que o sistema de controle interno não promove ação destinada a divulgar os padrões, valores, normas e conduta da organização.

Resultados da variável 1.1.3 – Estrutura organizacional para avaliação da aderência aos padrões de conduta

Quadro 17 – Resultados da variável 1.1.3 – Estrutura organizacional para avaliação da aderência aos padrões de conduta

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de estrutura organizacional para avaliação da aderência aos padrões de conduta da prefeitura.	A prefeitura instituiu Comissão de Ética e avalia a gestão da ética conforme processo coordenado pela Comissão de Ética Pública	A Comissão de Ética da prefeitura realiza a apuração dos desvios e dispõe de canal de comunicação para denúncias anônimas.	Política da prefeitura determina a realização periódica de auditoria de ética, conduzida pela auditoria interna ou auditor independente.
Alto Horizonte	Sim	Não	Não
Amaralina	Sim	Não	Não
Mara Rosa	Sim	Não	Não
Uruaçu	Sim	Não	Não

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a análise da maturidade nesta variável foram solicitados às entidades estudadas os seguintes documentos: norma que institui a comissão de ética; relatórios com os resultados dos processos de avaliação da gestão da ética. Embora os municípios não possuam legislação própria que institui a comissão de ética, todos justificaram a existência de Comissão Disciplinar Administrativa, que em tese realiza atividades inerentes ao de uma Comissão de Ética Pública. Essa comissão é responsável por apurar responsabilidades de servidor por infração praticada no exercício da sua função.

Resultados da variável 1.3.1 – Responsabilidades de controle interno na organização

Quadro 18 – Resultados da variável 1.3.1 – Responsabilidades de controle interno na organização

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de definição das autoridades e responsabilidades de controle interno na prefeitura.	Definição das autoridades e responsabilidades de controle interno para a gestão da prefeitura.	Definição das autoridades e responsabilidades de controle interno para os departamentos e setores da prefeitura.	Definição das autoridades e responsabilidades de controle interno para todos os servidores e terceirizados da prefeitura.
Alto Horizonte	Sim	Parcial	Não
Amaralina	Sim	Não	Não
Mara Rosa	Sim	Não	Não
Uruaçu	Sim	Parcial	Não

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a análise desta variável foram solicitados às prefeituras os seguintes documentos: descrições de cargos dos servidores; normas e regulamentos referentes a responsabilidades de controle interno para os servidores. Foram consultadas as leis que criaram a estrutura administrativa dos municípios analisados quanto a normas e regulamentos referentes a responsabilidades de controle interno para os servidores. Os entrevistados alegaram desconhecer qualquer norma com esse teor.

Todos os quatro municípios possuem a figura do controle interno no seu organograma ocupando uma posição de assessoramento. Alto Horizonte e Uruaçu, alegaram está em fase de elaboração da norma que regulamenta e estrutura todas as ações de controle interno, com atribuição e responsabilização de todos os envolvidos.

Para que uma estrutura de controle interno funcione adequadamente e atue de maneira eficiente os seus servidores devem possuir conhecimento de suas responsabilidades e competências (COSO, 2013). Nesse aspecto, quanto mais transparente forem as atribuições de responsabilidades, maior a tendência de que os servidores atuem conforme o planejado e contribuam para a realização dos objetivos e metas organizacionais.

Resultados da variável 1.3.2 – Requisitos de competências na organização

Quadro 19 – Resultados da variável 1.3.2 – Requisitos de competências na organização

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de definição dos requisitos de competências na prefeitura.	Definição de requisitos gerais de competências, exigíveis de todos os empregados da prefeitura e prestadores de serviços terceirizados.	Definição de requisitos de competências específicos para empregados e gerentes das divisões, unidades operacionais.	Definição de requisitos de competências específicos para a alta gerência da prefeitura.
Alto Horizonte	Não	Não	Não
Amaralina	Não	Não	Não
Mara Rosa	Não	Não	Não
Uruaçu	Não	Não	Não

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a análise desta variável foram solicitados às entidades estudadas os seguintes documentos: descrições de cargos dos servidores; normas e regulamentos referentes a requisitos ou expectativas de competências para os servidores. Nesse ponto nenhum dos municípios atenderam a expectativa da variável.

Resultados da variável 1.5.1 – Fatores da avaliação de desempenho

Quadro 20 – Resultados da variável 1.5.1 – Fatores da avaliação de desempenho

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de definição de fatores de avaliação de desempenho.	Avaliação da produtividade dos empregados da prefeitura.	Avaliação da conduta ética dos empregados da prefeitura.	Avaliação das competências dos empregados da prefeitura.
Alto Horizonte	Não	Não	Não
Amaralina	Não	Não	Não
Mara Rosa	Não	Não	Não
Uruaçu	Não	Não	Não

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a análise da maturidade nesta variável foram solicitados às entidades estudadas os seguintes documentos: normas e regulamentos referentes à avaliação de desempenho dos servidores. Os quatro municípios deixaram evidente não realizar a avaliação da produtividade, da conduta ética e das competências dos seus empregados. Se estas avaliações ocorrem de forma isolada por alguma secretaria ou setor, os dados não são publicados e entregues ao sistema de controle interno.

A avaliação de desempenho é uma ferramenta importantíssima para instigar o cumprimento das atribuições e responsabilidades de controle interno por todos os colaboradores da organização (COSO, 2013). Nesse sentido, é um elemento relevante para o estabelecimento

de um ambiente de controle favorável ao funcionamento da estrutura de controle interno, contribuindo para a realização das metas e objetivos organizacionais.

Resultados da variável 1.5.2 – Níveis organizacionais da avaliação de desempenho

Quadro 21 – Resultados da variável 1.5.2 – Níveis organizacionais da avaliação de desempenho

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de definição de níveis organizacionais na avaliação de desempenho.	Avaliação de desempenho dos empregados e gerência da prefeitura.	Avaliação de desempenho da alta gerência da prefeitura.	Avaliação de desempenho da direção executiva e corpo diretivo da . prefeitura
Alto Horizonte	Não	Não	Não
Amaralina	Não	Não	Não
Mara Rosa	Não	Não	Não
Uruaçu	Não	Não	Não

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a análise da maturidade nesta variável foram solicitados às entidades estudadas os seguintes documentos: normas e regulamentos referentes à avaliação de desempenho dos servidores. Novamente foi alegado pelos municípios pesquisados a inexistência de normas relativas a avaliação de desempenho, alegam que se existem elas são desconhecidas pelo sistema de controle interno.

A literatura defende que a avaliação de desempenho é um instrumento de alinhamento entre a forma de atuação dos servidores e as projeções da organização, com isso, ela precisa ser abrangente, incluir desde os trabalhadores operacionais à alta gerência, pois todos estão inseridos e compõem o ambiente de controle (COSO, 2013; ANDRADE, 2018).

Capovilla (2016) relata que ausência da alta gestão, no caso dos municípios, prefeito, secretários e gestores na avaliação de desempenho resulta na ausência de *feedback*, prejudicando sua atuação no alcance dos objetivos da organização, e fortalecimento do ambiente de controle.

Resultados da variável 1.5.5 – Frequência da avaliação de desempenho

Quadro 22– Resultados da variável 1.5.5 – Frequência da avaliação de desempenho

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de definição da frequência da avaliação de desempenho.	Avaliação de desempenho realizada anualmente.	Avaliação de desempenho realizada semestralmente.	Avaliação de desempenho realizada quadrimestralmente (ou frequência maior).
Alto Horizonte	Sim	Não	Não
Amaralina	Sim	Não	Não
Mara Rosa	Sim	Não	Não
Uruaçu	Sim	Não	Não

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a análise da maturidade nesta variável foram solicitados às entidades estudadas os seguintes documentos: normas e regulamentos referentes à avaliação de desempenho dos servidores. Em todas as prefeituras avaliadas, periodicidade que é realizado a avaliação de desempenho é anual, atendendo ao critério do nível de maturidade (1) Inicial.

Espera-se que a avaliação de desempenho ocorra em periodicidade adequada que atenda as especificidades e realidade local, para que os servidores recebam *feedback* tempestivo a respeito de sua atuação proporcionando que estes façam ajuste necessários para que as expectativas organizacionais sejam alcançadas (COSO, 2013).

4.3.1.1 Avaliação do nível de maturidade das entidades na dimensão 1 – ambiente de controle

A tabela a seguir apresenta o resultado final dos procedimentos de avaliação do nível de maturidade das prefeituras estudadas na dimensão Ambiente de Controle. Para o resultado foi aplicado o peso de cada nível de maturidade, definido pela média aritmética dos valores estabelecidos pelo atendimento dos critérios dentro das variáveis da dimensão, conforme está exemplificado no apêndice E deste trabalho.

Tabela 6 – Avaliação do nível de maturidade na dimensão 1 – Ambiente de controle

Nível de maturidade	Alto Horizonte	Amaralina	Mara Rosa	Uruaçu
(0) Incipiente	50%	50%	50%	50%
(1) Inicial	43,8%	43,8%	43,8%	43,8%
(2) Em Formação	6,2%	0%	0%	6,2%
(3) Estabelecido	0%	0%	0%	0%
Avaliação	(0) Incipiente	(0) Incipiente	(0) Incipiente	(0) Incipiente

Fonte: Dados da pesquisa.

Constata-se nas quatro prefeituras pesquisadas uma fragilidade quanto a avaliação da

dimensão ambiente de controle não há normas, regulamentos que estruture a atuação do controle interno. O COSO (2013) demonstra que as entidades precisam elaborar e implantar um conjunto de normas, procedimentos e estruturas que fornece a base para a realização do controle interno por toda a entidade. O ambiente de controle abrange a integridade, padrões de conduta, os valores éticos e avaliação de desempenho da organização.

4.3.2 Resultados da dimensão 2 – Avaliação de riscos

Resultados da variável 2.1.1 – Processo de formulação de objetivos

Quadro 23 – Resultados da variável 2.1.1 – Processo de formulação de objetivos

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de processos para a definição de objetivos.	Prefeitura possui objetivos definidos de forma casuística, sem processo formalmente estabelecido.	Processo formalmente estabelecido para definição dos objetivos da prefeitura.	Processo de definição de objetivos é realizado periodicamente dos objetivos da prefeitura.
Alto Horizonte	Sim	Parcial	Não
Amaralina	Sim	Parcial	Não
Mara Rosa	Sim	Parcial	Não
Uruaçu	Sim	Parcial	Não

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a análise desta variável foram solicitados às prefeituras estudadas os seguintes documentos: planos estratégicos; planos táticos; planos operacionais; normas e regulamentos referentes aos processos de planejamento estratégico, tático e operacional.

Foram analisadas as peças de planejamento dos municípios analisados (PPA, LDO e LOA), os entrevistados alegaram não existir a formalização do planejamento estratégico da administração pública municipal e nem de um processo de revisão dos objetivos estratégicos, razão pela qual entende que as quatro prefeituras atendem integralmente ao critério do nível de maturidade (1) Inicial e cumpre apenas parcialmente os requisitos dos níveis de maturidade (2) Em Formação.

Araújo (2014) explica que o primeiro passo antes da organização é identificar e avaliar riscos, bem como adotar medidas para solucioná-los, é primordial que existam objetivos fixados no âmbito do planejamento estratégico, os quais servem de base para a fixação de objetivos operacionais, de comunicação e de conformidade.

Resultados da variável 2.1.2 – Participantes do processo de formulação de objetivos

Quadro 24 – Resultados da variável 2.1.2 – Participantes do processo de formulação de objetivos

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de definição dos participantes do processo de formulação de objetivos.	Processo para a formulação de objetivos envolve apenas a alta gerência da prefeitura.	Processo para a formulação de objetivos envolve ampla participação dos empregados da prefeitura.	Processo para a formulação de objetivos envolve ampla participação, inclusive de partes interessadas externas.
Alto Horizonte	Sim	Parcial	Parcial
Amaralina	Sim	Parcial	Parcial
Mara Rosa	Sim	Parcial	Parcial
Uruaçu	Sim	Parcial	Parcial

Fonte: dados da pesquisa.

Considerando ainda a elaboração do planejamento governamental, verifica-se que as diretrizes do processo de planejamento estratégico das quatro prefeituras atendem ao critério do nível de maturidade (1) Inicial, mas satisfazem parcialmente os critérios definidos para os níveis (2) Em Formação e (3) estabelecido, pois na elaboração do (PPA, LDO e LOA), é realizado audiências públicas com participação de toda comunidade local, para auxiliar na definição dos programas e ações governamentais.

A INTOSAI (2007) destaca a necessidade de participação de todos os envolvidos, em todos os níveis hierárquicos na definição dos objetivos da organização, de modo a obter o comprometimento com a sua execução. É importante a colaboração dos funcionários no planejamento estratégico, pois podem promover benefícios para o fortalecimento da estrutura do controle interno. Os mais diversos funcionários espalhados por todos os níveis da organização possuem uma maior clareza dos objetivos, metas e ações, para implementação e podem compreender melhor seu papel dentro da organização.

Resultados da variável 2.1.3 – Tipos de objetivos

Quadro 25 – Resultados da variável 2.1.3 – Tipos de objetivos

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de definição de tipos de objetivos.	Os objetivos são definidos no nível estratégico, mas não são desdobrados no nível operacional.	Os objetivos são definidos até o nível operacional, a partir do desdobramento dos objetivos estratégicos.	Também são definidos objetivos de conformidade e objetivos de comunicação (relatórios internos e externos).
Alto Horizonte	Sim	Não	Não
Amaralina	Sim	Não	Não
Mara Rosa	Sim	Não	Não
Uruaçu	Sim	Não	Não

Fonte: dados da pesquisa.

Todas as prefeituras possuem objetivos estratégicos estabelecidos, porém nota-se a ausência de desdobramento em objetivos operacionais, de conformidade e relatórios. Nesse sentido atendem ao critério do nível de maturidade (1) Inicial. Capovilla (2016) demonstra que ausência de desdobramento dos objetivos estratégicos em objetivos operacionais pode acarretar na definição de objetivos inconsistentes com prejuízos ao desempenho das organizações governamentais.

Resultados da variável 2.1.4 – Níveis organizacionais dos objetivos

Quadro 26 – Resultados da variável 2.1.4 – Níveis organizacionais dos objetivos

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de definição de níveis organizacionais nos objetivos.	Definição apenas de objetivos gerais, em nível de prefeitura.	Definição de objetivos para as unidades e subunidades organizacionais.	Definição de objetivos para as atividades dos processos relevantes.
Alto Horizonte	Sim	Não	Não
Amaralina	Sim	Não	Não
Mara Rosa	Sim	Não	Não
Uruaçu	Sim	Não	Não

Fonte: dados da pesquisa.

As quatro prefeituras analisadas possuem objetivos estratégicos estabelecidos, aplicáveis à entidade como um todo, ausente o desdobramento ao longo dos níveis organizacionais. Nesse ponto, atendem ao critério do nível de maturidade (1) Inicial.

O desdobramento dos objetivos em nível de entidade até o nível de atividade é primordial para garantir a coerência e coesão entre os objetivos das secretarias municipais e departamentos e atividades com os objetivos gerais da entidade (COSO, 2013). A inexistência desse desdobramento pode ocasionar na definição de objetivos desajustados e inconsistentes, prejudicando o desempenho organizacional.

Resultados da variável 2.2.1 – Processo de avaliação de riscos

Quadro 27 – Resultados da variável 2.2.1 – Processo de avaliação de riscos

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de processo para a avaliação de riscos.	Prefeitura possui avaliação de riscos realizada de forma casuística, sem processo estabelecido.	Prefeitura possui processo formalmente estabelecido para a avaliação de riscos.	Processo de avaliação de riscos é realizado periodicamente (mínimo de uma vez ao ano).
Alto Horizonte	Não	Não	Não
Amaralina	Não	Não	Não
Mara Rosa	Não	Não	Não
Uruaçu	Não	Não	Não

Fonte: dados da pesquisa.

Os municípios pesquisados não apresentaram os documentos solicitados para evidenciar o atendimento aos critérios dessa variável.

A INTOSAI (2007) ressalta que a avaliação de risco deve ser um processo contínuo e permanente, visto que as condições governamentais, econômicas, planejamento, normativas e operacionais estão em constante mudança. Isso também exige do sistema de controle interno uma adaptação no sentido de gerenciar os novos riscos identificados no processo de avaliação.

4.3.2.1 Avaliação do nível de maturidade das entidades na dimensão 2 – Avaliação de riscos

A tabela a seguir apresenta o resultado final dos procedimentos de avaliação do nível de maturidade das prefeituras estudadas na dimensão avaliação de riscos. Para o resultado foi aplicado o peso de cada nível de maturidade, definido pela média aritmética dos valores estabelecidos pelo atendimento dos critérios dentro das variáveis da dimensão, conforme está exemplificado no apêndice E deste trabalho.

Tabela 7 – Avaliação do nível de maturidade na dimensão 2 – Avaliação de riscos

Nível de maturidade	Alto Horizonte	Amaralina	Mara Rosa	Uruaçu
(0) Incipiente	20%	20%	20%	20%
(1) Inicial	80%	80%	80%	80%
(2) Em Formação	20%	20%	20%	20%
(3) Estabelecido	10%	10%	10%	10%
Avaliação	(2) Em formação	(2) Em formação	(2) Em formação	(2) Em formação

Fonte: dados da pesquisa.

Apesar de os procedimentos de avaliação de maturidade terem conferido a todas as prefeituras estudadas o nível de maturidade (2) Em formação, cabe observar que nenhuma das prefeituras apresentaram evidências de terem realizado avaliações e gestão de riscos, tendo alcançado este nível de maturidade em razão das características de definição de objetivos.

Recomenda-se aos municípios a implantação de processos de gerenciamento e gestão de riscos para o aprimoramento das estruturas de controle interno.

4.3.3 Resultados da dimensão 3 – Atividades de controle

Resultados da variável 3.1.1 – Documentação das atividades de controle

Quadro 28 – Resultados da variável 3.1.1 – Documentação das atividades de controle

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de documentação das atividades de controle.	Elaboração de Matriz de Riscos e Controles.	Documentação das atividades de controle, incluindo a infraestrutura de tecnologia da prefeitura.	Mapeamento dos processos relevantes para a realização dos objetivos da prefeitura, em nível de atividade.
Alto Horizonte	Não	Não	Não
Amaralina	Não	Não	Não
Mara Rosa	Não	Não	Não
Uruaçu	Não	Não	Não

Fonte: dados da pesquisa.

Para a análise da maturidade desta variável foram solicitados às prefeituras os seguintes documentos: descrição dos principais processos; descrição das atividades dos principais processos; manuais de procedimentos das atividades de controle interno; instruções normativas, resoluções normativas elaboradas pelo controle interno e que disciplina a atuação dos processos internos.

Os entrevistados das prefeituras estudadas alegaram não existir a normatização das atividades e ações do sistema de controle interno. Nesse sentido, os municípios não apresentaram evidências do cumprimento dos critérios da variável. Botelho (2014) demonstra que um dos passos iniciais para a implantação do sistema de controle interno é estruturar as atividades, atribuir competências e responsabilização a todos os envolvidos da organização. A estruturação proposta pelo autor é através da elaboração de manuais e normas que devem ser elaboradas de acordo com a estrutura organizacional e que atenda a realidade local.

Resultados da variável 3.1.3 – Representação fidedigna da informação contábil-financeira

Quadro 29 – Resultados da variável 3.1.3 – Representação fidedigna da informação contábil-financeira

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de processos para a representação fidedigna da informação contábil-financeira.	Processos formalmente estabelecidos para a realização dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (MCASP).	Processo formalmente estabelecidos para a conformidade contábil das demonstrações financeiras.	Processos estabelecidos para a conciliação entre os dados registrados nos sistemas da Administração Pública Federal.
Alto Horizonte	Parcial	Parcial	Não
Amaralina	Parcial	Parcial	Não
Mara Rosa	Parcial	Parcial	Não
Uruaçu	Parcial	Parcial	Não

Fonte: dados da pesquisa.

Para a análise da maturidade desta variável foram consultadas as demonstrações contábeis das prefeituras analisadas. Constata-se que os relatórios contábeis atendem ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, porém não há normas expedidas pelo sistema de controle interno que disciplina as atividades e processos contábeis.

Diante do exposto, como nenhuma das prefeituras apresentaram evidências de estabelecimento de um processo para a realização da conformidade contábil, entende-se que atendem apenas parcialmente ao critério do nível de maturidade (1) inicial e (2) Em Formação, pois mesmo não havendo normas expedidas, os relatórios contábeis e demonstrações financeiras foram elaboradas dentro do escopo do MCASP.

Resultados da variável 3.1.4 – Segregação de Funções

Quadro 30 – Resultados da variável 3.1.4 – Segregação de funções

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de diagnóstico da segregação de funções nos processos, políticas e procedimentos relevantes para a realização dos objetivos da prefeitura.	A prefeitura elabora matriz de controle de acesso e segregação de funções (autorização, aprovação e verificação)	A prefeitura identifica os processos, políticas e procedimentos relevantes para a realização dos objetivos que não podem ter a segregação de funções.	Política da prefeitura determina a reavaliação periódica da matriz de controle de acesso e segregação de funções.
Alto Horizonte	Não	Não	Não
Amaralina	Não	Não	Não
Mara Rosa	Não	Não	Não
Uruaçu	Não	Não	Não

Fonte: dados da pesquisa.

Para a análise da maturidade desta variável foram solicitados às prefeituras os seguintes documentos: descrição dos principais processos; descrição das atividades dos principais processos; manuais de procedimentos das atividades de controle interno; instruções normativas, resoluções normativas elaboradas pelo controle interno e que disciplina a atuação dos processos

internos. Nenhuma das prefeituras analisadas apresentaram evidências de cumprimento desta variável.

Botelho (2014) aponta que a segregação de funções é mecanismo de controle de suma importância, um dos seus objetivos é minimizar a ocorrência de erros e fraudes nas ações e consequentemente garantir a correta aplicação de recursos públicos. O autor aborda que nos municípios, principalmente nos municípios de pequeno porte é comum um único servidor atuar em todas as fases de um processo, por exemplo, ele autoriza o processo de compras, ele formaliza o processo de compras, ele empenha, liquida a despesa e ele mesmo realiza o pagamento.

4.3.3.1 Avaliação do nível de maturidade das entidades na dimensão 3 – Atividades de controle

A tabela a seguir apresenta o resultado final dos procedimentos de avaliação do nível de maturidade das prefeituras estudadas na dimensão atividades de controle. Para o resultado foi aplicado o peso de cada nível de maturidade, definido pela média aritmética dos valores estabelecidos pelo atendimento dos critérios dentro das variáveis da dimensão, conforme está exemplificado no apêndice E deste trabalho.

Tabela 8 – Avaliação do nível de maturidade na dimensão 3 – Atividades de controle

Nível de maturidade	Alto Horizonte	Amaralina	Mara Rosa	Uruaçu
(0) Incipiente	66,7%	66,7%	66,7%	66,7%
(1) Inicial	16,7%	16,7%	16,7%	16,7%
(2) Em Formação	16,7%	16,7%	16,7%	16,7%
(3) Estabelecido	0%	0%	0%	0%
Avaliação	(0) Incipiente	(0) Incipiente	(0) Incipiente	(0) Incipiente

Fonte: dados da pesquisa.

Os procedimentos de avaliação conferiram a todas prefeituras analisadas o nível de maturidade (0) Incipiente. O baixo índice nos demais níveis, inicial, em formação e estabelecido, demonstra que as prefeituras analisadas necessitam de uma estruturação dos seus sistemas de controle interno, promovendo a normatização das atividades atribuindo competências e responsabilização a todos envolvidos.

4.3.4 Resultados da dimensão 4 – Informação e comunicação

Resultados da variável 4.1.1 – Relevância e qualidade da informação

Quadro 31 – Resultados da variável 4.1.1 – Relevância e qualidade da informação

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de diagnóstico dos processos para a disponibilização das informações necessárias para apoiar o funcionamento o controle interno da prefeitura.	Processo formalmente estabelecido para identificar e documentar as necessidades de informações para apoiar o funcionamento do controle interno da prefeitura.	Processos formalmente estabelecidos para produzir ou coletar, tratar, armazenar, processar e descartar os dados e informações que apoiam o funcionamento do controle interno da prefeitura.	A prefeitura estabelece um programa de governança para a manutenção da qualidade dos dados e informações que apoiam o funcionamento da estrutura de controle interno.
Alto Horizonte	Não	Não	Não
Amaralina	Não	Não	Não
Mara Rosa	Não	Não	Não
Uruaçu	Não	Não	Não

Fonte: dados da pesquisa.

Para a análise da maturidade desta variável foram solicitados às prefeituras os seguintes documentos: manuais, normas e regulamentos que identifiquem o processo de comunicação e informação adotados no âmbito da estrutura de controle interno. Nenhuma das prefeituras analisadas apresentou evidências de cumprimento dos critérios da variável.

A tomada de decisão é uma atividade exercida todos os dias dentro das organizações, que é diretamente afetada pela qualidade da informação, o que evidencia que esta deva ser adequada, tempestiva, precisa, transparente e acessível, permitindo que os atores envolvidos no processo cumpram suas responsabilidades (INTOSAI, 2007).

Resultados da variável 4.1.2 – Comunicação interna e externa

Quadro 32 – Resultados da variável 4.1.2 – Comunicação interna e externa

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de diagnóstico dos processos de comunicação interna e externa.	Processos formalmente estabelecidos para comunicar tempestivamente ao público interno e externo as informações necessárias e esperadas.	Processos de comunicação interna e externa incluem a seleção dos métodos de comunicação, levando em consideração a tempestividade, audiência, natureza da comunicação.	A prefeitura define canais de comunicação internos e externos múltiplos e bidirecionais para evitar a perda de informações relevantes, incluindo canal de denúncias.
Alto Horizonte	Não	Não	Não
Amaralina	Não	Não	Não
Mara Rosa	Não	Não	Não
Uruaçu	Não	Não	Não

Fonte: dados da pesquisa.

Para a análise da maturidade desta variável foram solicitados às prefeituras os seguintes documentos: manuais, normas e regulamentos que identifiquem o processo de comunicação e informação adotados no âmbito da estrutura de controle interno. Embora os municípios disponibilizam canais de comunicação no portal da transparência, nenhuma das prefeituras analisadas apresentou evidências de cumprimento dos critérios da variável.

A estruturação dos processos de comunicação interna e externa é importante para o funcionamento adequado da estrutura de controle interno. Os processos devem assegurar que as informações necessárias para o funcionamento dos controles sejam disponibilizadas de maneira oportuna e consisa; os canais de comunicação devem permitir que os usuários internos e externos dialoguem com a gestão da organização. Não basta apenas disponibilizar os canais de comunicação é preciso implementá-los (COSO, 2013).

4.3.4.1 Avaliação do nível de maturidade das entidades na dimensão 4 – Informação e comunicação

A tabela a seguir apresenta o resultado final dos procedimentos de avaliação do nível de maturidade das prefeituras estudadas na dimensão informação e comunicação. Para o resultado foi aplicado o peso de cada nível de maturidade, definido pela média aritmética dos valores estabelecidos pelo atendimento dos critérios dentro das variáveis da dimensão, conforme está exemplificado no apêndice E deste trabalho.

Tabela 9 – Avaliação do nível de maturidade na dimensão 4 – Informação e comunicação

Nível de maturidade	Alto Horizonte	Amaralina	Mara Rosa	Uruaçu
(0) Incipiente	100%	100%	100%	100%
(1) Inicial	0%	0%	0%	0%
(2) Em Formação	0%	0%	0%	0%
(3) Estabelecido	0%	0%	0%	0%
Avaliação	(0) Incipiente	(0) Incipiente	(0) Incipiente	(0) Incipiente

Fonte: dados da pesquisa.

Os procedimentos de avaliação conferiram a todas as prefeituras analisadas o nível de maturidade (0) Incipiente.

Andrade (2018) argumenta que para avaliar o processo de informação e comunicação, alguns pontos necessitam ser observados: se há a estruturação adequada de sistema de informação confiável e seguro, se há processo de acompanhamento e atualização periódica desses sistemas, se acontece a adoção de políticas e procedimentos que assegurem a qualidade

e tempestividade das informações e se as informações são acessíveis e chegam a todos os envolvidos na organização.

Diante dos pontos elencados constata-se que, os municípios apresentam fragilidades no seu processo de comunicação interna e externa, o que prejudica o funcionamento do controle interno e por consequência dificulta o alcance dos objetivos, contrário com o que recomenda a metodologia do COSO (2013).

4.3.5 Resultados da dimensão 5 – Monitoramento

Resultados da variável 5.1.1 - Monitoramento contínuo

Quadro 33 – Resultados da variável 5.1.1 – Monitoramento contínuo

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de diagnóstico das atividades de monitoramento contínuo dos processos da prefeitura.	Os processos da prefeitura possuem atividades de monitoramento integradas.	As atividades de monitoramento são documentadas seguindo modelos padronizados pela prefeitura.	As atividades de monitoramento dos processos, da prefeitura são automatizadas, com o uso de tecnologia.
Alto Horizonte	Não	Não	Não
Amaralina	Não	Não	Não
Mara Rosa	Não	Não	Não
Uruaçu	Não	Não	Não

Fonte: dados da pesquisa.

Para a análise da maturidade desta variável foram solicitados às prefeituras os seguintes documentos: manuais, normas e regulamentos que identifiquem o processo contínuo de monitoramento das ações no âmbito da estrutura de controle interno. Nenhuma das prefeituras analisadas apresentou evidências de cumprimento dos critérios da variável.

O monitoramento contínuo é aquele que está incorporado nas atividades normais, corriqueiras e repetidas de uma organização. É realizado em tempo real e possui uma maior flexibilidade e adaptabilidade às mudanças que envolvem os processos da organização (ANDRADE, 2018).

Resultados da variável 5.1.2 – Avaliações avulsas

Quadro 34 – Resultados da variável 5.1.2 – Avaliações avulsas

(0) Incipiente	(1) Inicial	(2) Em Formação	(3) Estabelecido
Ausência de avaliações avulsas da estrutura de controle interno da prefeitura.	Avaliações avulsas da estrutura de controle interno são realizadas periodicamente pela gerência da prefeitura.	Avaliações avulsas da estrutura de controle interno são realizadas periodicamente pela auditoria interna.	Avaliações avulsas da estrutura de controle interno são realizadas periodicamente por auditoria independente ou consultores externos.
Alto Horizonte	Não	Não	Não
Amaralina	Não	Não	Não
Mara Rosa	Não	Não	Não
Uruaçu	Não	Não	Não

Fonte: dados da pesquisa.

Para a análise da maturidade desta variável foram solicitados às prefeituras os seguintes documentos: manuais, normas e regulamentos que identifiquem o processo contínuo de monitoramento das ações no âmbito da estrutura de controle interno, relatórios de auditoria e fiscalização. Nenhuma das prefeituras analisadas apresentou evidências de cumprimento dos critérios da variável. Embora o entrevistado do município de Alto Horizonte tenha alegado realizar auditorias em processos de compras e licitações, não foi disponibilizados os resultados das auditorias.

4.3.5.1 Avaliação do nível de maturidade das entidades na dimensão 5 – Monitoramento

A tabela a seguir apresenta o resultado final dos procedimentos de avaliação do nível de maturidade das prefeituras estudadas na dimensão monitoramento. Para o resultado foi aplicado o peso de cada nível de maturidade, definido pela média aritmética dos valores estabelecidos pelo atendimento dos critérios dentro das variáveis da dimensão, conforme está exemplificado no apêndice E deste trabalho.

Tabela 10 – Avaliação do nível de maturidade na dimensão 5 – Monitoramento

Nível de maturidade	Alto Horizonte	Amaralina	Mara Rosa	Uruaçu
(0) Incipiente	100%	100%	100%	100%
(1) Inicial	0%	0%	0%	0%
(2) Em Formação	0%	0%	0%	0%
(3) Estabelecido	0%	0%	0%	0%
Avaliação	(0) Incipiente	(0) Incipiente	(0) Incipiente	(0) Incipiente

Fonte: dados da pesquisa.

Os procedimentos de avaliação conferiram a todas as prefeituras analisadas o nível de maturidade (0) Incipiente.

Desse modo, a principal recomendação para o aperfeiçoamento das estruturas de controle interno de Alto Horizonte, Amaralina, Mara Rosa e Uruaçu é a implantação de um sistema de monitoramento que garanta uma avaliação periódica e permanente das atividades da organização.

4.3.6 Avaliação do nível de maturidade das estruturas de controle interno

A tabela a seguir apresenta o resultado geral da avaliação do nível de maturidade das estruturas de controle interno das entidades estudadas, considerando a média aritmética simples do peso de todas as variáveis do modelo em cada dimensão, conforme o apêndice E.

Tabela 11 – Avaliação do nível de maturidade das estruturas de controle interno

Nível de maturidade	Alto Horizonte	Amaralina	Mara Rosa	Uruaçu
(0) Incipiente	55%	55%	55%	55%
(1) Inicial	40%	40%	40%	40%
(2) Em Formação	10%	2,5%	2,5%	10%
(3) Estabelecido	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%
Avaliação	(0) Incipiente	(0) Incipiente	(0) Incipiente	(0) Incipiente

Fonte: dados da pesquisa.

Os procedimentos de avaliação do nível de maturidade proposto por Capovilla (2016) demonstrou que as estruturas de controle interno das prefeituras de Alto Horizonte, Amaralina, Mara Rosa e Uruaçu encontram-se no nível (0) incipiente. A aplicação do instrumento possibilitou identificar fragilidades que afetam a avaliação da eficiência, eficácia e efetividade das atividades e ações realizadas pelos sistemas de controle interno municipais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho objetivou diagnosticar a estrutura de controle interno implantado nos municípios pesquisados e propor sugestões de melhoria de acordo com as determinações legais, afim de atender à realidade local, a partir das fragilidades detectadas. Esse trabalho abordou o tema controle interno na administração pública municipal de maneira teórica-empírica, pois baseou-se na literatura, em documentos, observação participante, entrevista e questionários dando suporte a coleta e análise de dados sobre a organização e atuação dos órgãos de controle interno. Sendo assim, considera-se que o presente estudo respondeu ao objetivo geral e específicos propostos.

Quanto a institucionalização do sistema de controle interno no âmbito municipal, apenas Alto Horizonte possui lei específica que cria a estrutura do órgão de controle interno, porém a lei que cria a controladoria não foi implementada. Os Municípios de Amaralina, Mara Rora e Uruaçu, apenas instituíram a figura do controle interno por meio da criação de cargo de provimento comissionado. Recomenda-se aos municípios pesquisados a institucionalização do seu sistema de controle interno mediante lei específica, que seja elaborada de acordo com as características e realidade local.

Constata-se uma fragilidade normativa nos municípios pesquisados. As atividades operacionais (departamento pessoal, compras, licitação, financeiro, contabilidade, arrecadação, dentre outros), não possuem manuais, instruções normativas, fluxogramas e código de ética expedidos pelo sistema de controle interno, com a finalidade de definir competências e atribuir responsabilidades a todos os envolvidos da organização.

Ainda sob a ótica da organização administrativa do controle interno, recomenda-se aos municípios analisados a adoção da estrutura organizacional proposta na figura 09 do presente estudo, que compreende a organização das secretarias e órgãos de forma dinâmica, colaborativa e inter-relacionada. O intuito de sugerir tal estruturação aos municípios, é proporcionar a melhoria da prestação de serviços públicos colocados à disposição da comunidade local.

Quanto a hierarquia do sistema de controle interno todos os entrevistados alegaram estar vinculados ao gestor máximo (prefeito municipal) ou possuir *status* de secretaria. Quanto a equiparação dos vencimentos do responsável pelo controle interno ao de agente político (secretário municipal), apenas Alto Horizonte e Mara Rosa atendem ao posicionamento da literatura.

Quanto a nomenclatura do órgão de controle interno percebe-se não haver padronização,

isso se justifica pela ausência de leis que discipline sobre essa matéria. Nesse sentido, destaca-se o município de Uruaçu que ao instituir em sua Lei Orgânica o sistema de controle interno, atribuiu a nomenclatura de auditoria geral do município. A literatura é clara ao definir o conceito de auditoria, sendo ela apenas uma das atividades exercidas pelo sistema de controle interno.

Quanto ao vínculo dos servidores lotados no órgão de controle interno, os quatro municípios descumprem as determinações do TCMGO, que determina que o órgão seja composto por servidor efetivo. Recomenda-se que os municípios ao elaborar a lei específica do sistema de controle interno já disponha sobre a criação de cargos efetivos específicos para este órgão, evitando a alternância e rotatividade em virtude da mudança de governo. O TCMGO no mesmo dispositivo determina que a chefia do controle interno seja exercido por servidor efetivo. Constata-se nos municípios de Alto Horizonte e Uruaçu o descumprimento de tal recomendação, os entrevistados alegaram possuir apenas vínculo em comissão.

Quanto a atuação do sistema de controle interno, primeiramente questionou sobre o planejamento das atividades. Os entrevistados revelaram não planejar as ações e atividades e que as mesmas acontecem de acordo com a necessidade e demanda. Ao enquadrar as atividades desenvolvidas pelos órgãos de controle interno das prefeituras pesquisadas constata-se que nenhum deles tem atuado em todas as cinco áreas estabelecidas pelo artigo 70 da CF. Nos Municípios de Alto Horizonte e Uruaçu não foram relatadas nenhuma atividade relacionado a fiscalização e controle patrimonial. No Município de Amaralina não foi detectado nenhuma atividade relativa a fiscalização contábil. Já em Mara Rosa não foi identificado atividades inerentes a fiscalização e controle orçamentário e patrimonial.

Relativo as áreas específicas que foram indagadas aos entrevistados, a escolha baseou-se na experiência do pesquisador. São áreas carentes de controle que podem auxiliar nas decisões administrativas e contribuir para melhoria da gestão, são elas: licitação, patrimônio, almoxarifado e controle das contas anuais do chefe do poder executivo e dos gestores municipais. Quanto a atuação nos processos de licitação, percebe-se que os entrevistados não realizam as atividades com eficiência, eficácia e efetividade, não realizam o controle preventivo nas minutas de editais, contratos e termo de referência. Quando atuam nos procedimentos licitatórios realizam o controle subsequente.

Quanto atuação do controle patrimonial percebe-se que a maioria dos municípios optam por terceirizar o controle patrimonial dos seus bens móveis e imóveis. Em três municípios os entrevistados deixaram claro que da situação que se encontra registrado os seus bens patrimoniais é impossível controlá-los, primeiramente, é preciso efetuar levantamentos

patrimoniais, e é isso que está acontecendo.

O Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás tem exigido dos municípios goianos desde 2001, a implantação do departamento de almoxarifado. Os entrevistados alegaram que os Municípios (Alto Horizonte, Amaralina, Mara Rosa e Uruaçu) não possuem sistema de gestão de suprimentos, quando existem funcionam de forma isolada e precária, por exemplo, nas unidades de saúde, possuem um estoque de medicamentos e insumos hospitalares.

O TCMGO por meio da IN nº 008/2015, atribuiu diversas atividades a serem exercidas pelo sistema de controle interno dos municípios goianos quanto a formalização da prestação de contas dos prefeitos e gestores municipais. Dentre elas a emissão de parecer dos cumprimentos da LRF e avaliação da execução das peças de planejamento. Os entrevistados argumentaram que o departamento de contabilidade emitem os pareceres e relatórios e eles apenas “assinam”.

Quanto a avaliação do nível de maturidade da estrutura de controle interno dos municípios pesquisados, os quatro (Alto Horizonte, Amaralina, Mara Rosa e Uruaçu) foram classificados no nível de maturidade (0) Incipiente. Na análise por dimensões, alcançaram o nível de maturidade (0) Incipiente na dimensão Ambiente de Controle e (2) Em Formação na dimensão Avaliação de Riscos, vale esclarecer que nessa dimensão avaliou apenas quanto a formulação e fixação dos objetivos, não analisando quando ao gerenciamento de riscos. Nas demais dimensões (atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento) prevaleceu o nível de maturidade (0) Incipiente.

As principais recomendações para desenvolvimento da estrutura de controle interno dos municípios de Alto Horizonte, Amaralina, Mara Rosa e Uruaçu incluem: elaborar e implantar um código de conduta próprio e um programa para a sua ampla divulgação; implantar políticas de gestão por competências; elaborar procedimentos para a avaliação do desempenho dos gestores e coordenadores de área; implantar a formalização de processos para a definição dos objetivos e a avaliação de riscos; estruturar o mapeamento dos processos e das atividades de controle, diagnosticar a segregação de funções; expedir normas quanto a análise dos procedimentos contábeis, patrimoniais, orçamentários, e operacionais; estabelecer processos para a melhoria da comunicação interna e externa; promover a disseminação de informações necessárias ao funcionamento da estrutura de controle interno; implantar as atividades de monitoramento; regulamentar política de monitoramento, incluindo avaliações periódicas pela gestão; e definir políticas para resolução de problemas identificados nas atividades de monitoramento.

Para que o sistema de controle interno dos municípios pesquisados possa desempenhar o seu papel com excelência, o chefe do poder executivo precisa assegurar as condições mínimas

de sua existência. O ponto inicial é a institucionalização legal do controle interno. Recomenda-se que esteja vinculado ao gestor máximo e possua *status* de secretaria, com os mesmos benefícios de secretário. Os municípios analisados necessitam providenciar com a máxima urgência a realização de concursos públicos para compor a estrutura de controle. A efetivação da estrutura além de ser uma determinação do TCMGO, evita a alternância que costumeiramente ocorre no início de mandato.

Espera-se que, a partir desse diagnóstico estrutural, os municípios pesquisados adotem novas práticas, procedimentos e atividades de controle, e que futuramente outras avaliações possam ser realizadas, como, por exemplo, pelo órgão de controle externo, ou por outros pesquisadores, com o objetivo de avaliar se as sugestões de melhorias da estruturas de controle interno foram implantadas. Recomenda-se que pesquisas futuras possam compreender a percepção dos gestores municipais e a percepção do órgão de controle externo quanto a importância de implantar uma estrutura de controle interno integrado, eficiente, eficaz e efetivo.

6 REFERÊNCIAS

ABUNAHMAN, José Geraldo. **Controle interno na administração pública federal: estudo do modelo de prestação de contas na universidade federal fluminense**. 2006. 120 f. Dissertação (Mestrado Sistemas de Gestão) – Universidade Federal Fluminense, Niteroi, 2006. Disponível em: http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=35940> Acesso em: 20 ago. 2019.

ALVES, André Gomes de Souza.; MORAES JÚNIOR, Valdério Freire. O Sistema de Controle Interno da Gestão Pública do Poder Executivo do Município de Patos/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 4, n. 3, p. 56-71, 2016. Disponível em <<http://periodicos.ufpb.br/index.php/recfin/article/view/23429>> Acesso em: 12 ago. 2018.

AMADO, Cleber da Silva. **O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: um estudo de caso na prefeitura de Pinhão, Estado do Paraná**. 2016. 120 f. Dissertação (Mestrado profissional em administração) – Universidade Estadual do Centro-Oeste, Guarapuava, 2016. Disponível em: <<http://www2.unicentro.br/ppgadm/files/2015/08/O-Controle-Interno-do-Setor-Publico-Dissertacao-de-Mestrado-Cleber-da-Silva-Amado.pdf>> Acesso em: 20 ago. 2019.

ANDRADE, Amanda Kariny Paula de. **A metodologia COSO como ferramenta de melhoria do controle interno do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso com base na estrutura e atuação da Controladoria Geral do Estado**. 2018. 56 f. Monografia (graduação em ciências contábeis) – Universidade Federal do Mato Grosso, Cuiabá, 2018. Disponível em: <http://bdm.ufmt.br/bitstream/1/339/1/TCC_2018_Amanda%20Kariny%20Paula%20de%20Andrade.pdf> Acesso em: 14 de abr. 2019.

ANTHONY, Robrt N; GOVINDARAJAN; Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. AMGH Editora, 2008.

APPOLINÁRIO, Fábio. **Dicionário de metodologia científica: um guia para a produção do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2004.

ARAUJO, Davi Jônatas Cunha. **Um estudo referente às constatações em relatórios emitidos pelas unidades de controle interno de municípios brasileiros a partir das perspectivas do COSO II**. 179 f. Dissertação (Mestrado em contabilidade) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2015. Disponível em <<https://www.bdttd.ufpe.br/handle/123456789/14084>> Acesso em: 16 fev. 2019.

ARAÚJO, Richard Medeiros et al. Controle interno no Rio Grande do Norte: um estudo na visão dos cotrollers municipais. **Nucleus**, v. 14, n. 1, p. 79-94, 2017. Disponível em<<http://nucleus.feituverava.com.br/index.php/nucleus/article/view/2143>> Acesso em: 12 set. 2018.

Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON). Resolução Atricon nº 05/2014 – Controle Interno dos Jurisdicionados. Brasília: ATRICON, 2014. Disponível em:

<<http://www.atricon.org.br/normas/resolucao-atricon-no-052014-controle-interno-dos-jurisdicionados/>> Acesso em: 15 abril. 2019.

ATLAS DE DESENVOLVIMENTO HUMANO. Brasil, 2010. Disponível em:<Disponível em:<<http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/ranking>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BEUREN, Ise Maria; ZONATTO, Vinicius Costa da Silva. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 5, p. 1135-1164, 2014. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/33340>> Acesso em: 05 mar. 2018.

BLUMEN, Abrão. **Controle interno como suporte estratégico de governança no setor público**. Coordenação: Valmir Leôncio e Eurípedes Sales. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

BONIFÁCIO, Roseli Costa. **A implantação dos sistemas de controle interno nos municípios da região da AMUREL/SC e os reflexos na atividade desempenhada pelo contador**. 2010. 203 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/103256>> Acesso: em 13 abr. 2019.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal: apresentando modelos de procedimentos, rotinas, instruções normativas, decretos, portarias**. Curitiba, 3ª edição: Juruá, 2014.

BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE SAÚDE. **Resolução 466/12**. Dispõe sobre pesquisas com seres humanos. 2012. Disponível em <http://conselho.saude.gov.br/ultimas_noticias/2013/06_jun_14_publicada_resolucao.html> Acesso em: 13 mar. 2018.

_____. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. **República Federativa do Brasil**, 1964. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm> Acesso em: 13 set. 2018.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil. **República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 01 out. 2018.

_____. Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. **República Federativa do Brasil**, 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 02 out. 2018.

BULIGON, Diego. **O controle interno na administração pública como instrumento de governança e governabilidade na gestão dos municípios paranaenses**. 2012. Dissertação de Mestrado. Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Disponível em <<http://repositorio.utfpr.edu.br:8080/jspui/handle/1/380>> Acesso em: 05 out. 2018.

CAPOVILLA, Ricardo Augusto. **Análise das estruturas de controle interno de organizações**

governamentais por meio de modelo de maturidade. Dissertação (mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis e Atuariais – FACE. Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN), Brasília, DF, 2016. Disponível em <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/21318>> Acesso em: 05 fev. 2019.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial.** 3ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

CAVALCANTE, Ricardo Bezerra; CALIXTO, Pedro; PINHEIRO, Marta Macedo Kerr. Análise de conteúdo: considerações gerais, relações com a pergunta de pesquisa, possibilidades e limitações do método. **Informação & Sociedade: Estudos**, v. 24, n. 1, p. 13-18, 2014.

CAVALCANTE, Denival Souza; PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcos Vinicius. Organização dos Órgãos de Controle Interno Municipal no Estado do Ceará: Um estudo na região metropolitana de Fortaleza. **ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 4, n. 1, p. 24-43, 2013. Disponível em <<http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/36>> Acesso em: 12 set. 2018.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. A organização do sistema de controle interno municipal. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. **Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil–ATRICON.** Porto Alegre:[sn], 2007. Disponível em <http://www.imperatore.com.br/Artigos_Controladoria/ORGANIZACAO.pdf> Acesso em: 10 set. 2018.

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e controladoria no setor público: Fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU.** Curitiba, 2ª edição: Juruá 2011.

CHIARELLI, Lucinéia. **Características de sistema de controle interno municipal para atuação reguladora e orientadora da gestão pública.** 142 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009. Disponível em <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/23427>> Acesso em: 18 out. 2019.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos.** Elsevier Brasil, 2005.

CIUS, Rogério. Efetividade do sistema de controle interno do município de Irati–PR. **Revista de Estudos Contábeis**, v. 3, n. 4, p. 68-81, 2013. Disponível em <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/rec/article/view/14467>> Acesso em: 12 set. 2018.

Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). **Controle Interno - Estrutura Integrada: Estrutura e Anexos.** Tradução da PriceWaterhouseCoopers. Estados Unidos da América: COSO, 2013. Disponível em: <http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/COSO-I-ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf> Acesso em: 13 abr. 2019.

Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI). **Diretrizes para controle interno no setor público.** Brasília: CONACI, 2009. Disponível em: <<http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2012/05/DiretrizesparaControleInternonoSetorPublico.pdf>> Acesso em: 15 abr. 2019.

CRUZ, Maria do Carmo Meirelles Toletto; SILVA, Thomaz Anderson Barbosa; SPINELLI, Mario Vinicius. O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros. **Cadernos EBAPE. BR**, v. 14, n. 3, p. 721, 2016. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cadernosebape/article/view/31556>> Acesso em: 13 set. 2018.

Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Resolução nº 986/2003. Aprova as normas brasileiras e contabilidade: auditoria interna: **NBC TI 01 e NBC PI 01**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2003. Disponível em <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ti-de-auditoria-interna/>> Acesso em: 27 mar. 2019.

Controladoria Geral da União (CGU) e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016. **Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal**. Brasília: CGU, 2016. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf> Acesso em: 15 abr. 2019.

Creswell, John W. (2014). *Research Design Qualitative, Quantitative, and Mixed Method Approaches* (4th ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

CRUZ, Flávio; GLOCK, José Osvaldo O. **Controle Interno nos Municípios**. São Paulo, 3ª edição: Atlas, 2008.

FAYOL, Henri. **Administração Industrial e Geral: previsão, organização, comando, coordenação, controle**. Tradução para o português de Irene de Bojano e Mário de Souza. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 1989.

FERREIRA, Helem Maria Confessor. **Aplicação do modelo COSO ERM na avaliação de sistemas de controles internos: um estudo de caso para verificar a validade desse sistema no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte**. 2013. 80 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2013. Disponível em: < <http://repositorio.unb.br/handle/10482/13133>> Acesso em: 13 abr. 2019.

FLICK, Uwe. *Qualidade na Pesquisa Qualitativa*. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FONTOURA, Tarcisio Neves da. **Modelagem de um sistema de controle interno para municípios com até cinquenta mil habitantes do estado do Rio Grande do Sul**. 90 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2006. Disponível em <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=35640> Acesso em: 12 ago. 2019.

FUNDAÇÃO ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – ENAP. Diretoria de Educação Continuada. **Políticas Públicas e Governo Local**. O Município na Federação Brasileira – módulo I, 2018.

GALANTE, Celso; BEUREN, Ilse Maria; OLIVEIRA, Antônio Benedito da Silva. *Controle*

Interno: seu uso por municípios da região oeste do Estado de Santa Catarina. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 1, n. 1, 2009. Disponível em <<https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/14704>> Acesso em: 13 set. 2018.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. São Paulo, 6ª edição: Editora Atlas, 2016.

IBGE; INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Estimativas da população residente nos municípios brasileiros com data de referência em 1º de julho de 2017. Disponível em <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html>> Acesso em: 12 set. 2018.

Institute of Internal Auditors (IIA). **Normas internacionais para a prática profissional da auditoria interna**. Rev. out. 2016. Disponível em: <<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2019.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). **GOV 9100 Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector**. 1992. Disponível em <<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries>> Acesso em: 29 mar. 2019.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público**. 2007. Disponível em: <https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf> Acesso em: 13 abr. 2019.

FERNANDES, Fernando Manuel Bessa. **Considerações metodológicas sobre a técnica da observação participante**. Mattos, Ruben Araújo de; Baptista, Tatiana Wargas de Faria. Caminhos para análise das políticas de saúde, p. 262-274, 2011. Disponível em <www.ims.uerj.br/ccaps> Acesso em: 09 set. 2018.

KRONBAUER, Clóvis Antônio. et al. 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, 2011. Disponível em <<https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34794>> Acesso em: 12 set. 2018.

LIMA, Matilene Rodrigues; RODERMEL, Pedro Monir. O Controle Interno na Administração Pública. **Caderno Gestão Pública**, v. 2, n. 1, p. 46-56, 2013. Disponível em <<https://www.uninter.com/revistaorganizacaoorganizacao/index.php/cadernogestaoorganizacao/publica/article/view/120>> Acesso em: 15 mar. 2019.

MACÊDO, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro. **Diretrizes para implantação de uma unidade de controladoria no município de Sobral**. 133 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, Universidade federal do Ceará-UFC. Fortaleza, 2010. Disponível em <http://www.ppac.ufc.br/images/Corpo_Discente_-_Mestrado_Profissional/francisca_francivania_rodrigues_ribeiro_macedo_2010.pdf> Acesso em: 14 fev. 2019.

MICHAELIS. **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos,

2010. Disponível em: < <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php> >. Acesso em: 16 nov. 2019.

MIRANDA, Joelson. **Controle interno baseado na metodologia COSO: um estudo de caso aplicado à Fundação Araucária de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico do estado do Paraná**. 2017. 103 f. Monografia (Especialização em auditoria integral) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017. Disponível em: < <https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/54711/R%20-%20E%20-%20JOELSON%20MIRANDA.pdf?sequence=1> > Acesso em: 13 abr. 2019.

MÓNICO, Lisete et al. A Observação Participante enquanto metodologia de investigação qualitativa. *CIAIQ 2017, Anais...* 2017, 3. Disponível em < <https://proceedings.ciaiq.org/index.php/ciaiq2017/article/view/1447> > Acesso em: 17 set. 2019.

MONTEIRO, Renato Pereira. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015. Disponível em < <https://www.redalyc.org/pdf/762/76238832008.pdf> > Acesso em: 18 mar. 2019.

MORAES, Maria Aparecida de; OLIVEIRA, Antônio Gonçalves de; NIWA, Tiago Hideki. Controle interno como instrumento de planejamento, organização e transparência na administração pública municipal: Um estudo no município de Guareí/SP. **Revista Controle TCE/CE**, v. XI, n. 2, p. 218-238, 2013. Disponível em < <https://www.tce.ce.gov.br/edicoes/revista-controle-volume-xi-n-2-dezembro-2013> > Acesso em: 14 fev. 2019.

MOZZATO, Anelise Rebelato; GRZYBOVSKI, Denize. Análise de conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no campo da administração: potencial e desafios. **RAC-Revista de Administração Contemporânea**, v. 15, n. 4, p. 731-747, 2011.

NUNES, Eliane Pereira; LOCK, Fernando do Nascimento. Utilização dos instrumentos de controle interno: O caso da pró-reitoria de administração da UNIPAMPA. **Revista Sociais e Humanas**, v. 26, n. 3, p. 551-570, 2013. Disponível em: < <https://periodicos.ufsm.br/index.php/sociaishumanas/article/view/5854> > Acesso em: 19 jan. 2019.

OLIVEIRA, Denize Cristina de. Análise de conteúdo temático-categorial: uma proposta de sistematização. **Rev. enferm. UERJ**, v. 16, n. 4, p. 569-576, 2008.

OLIVEIRA, Diego Farias de. **Proposta para implantação da controladoria no município de Maceió**. 158 f. Dissertação (Mestrado profissional em Administração Pública) – Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2017. Disponível em < <http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/3151> > Acesso em: 18 jan. 2019.

PEBA, Reginaldo de Almeida. **Percepção sobre a eficiência do controle interno nos órgãos que compõem o poder executivo municipal: um estudo de caso na auditoria da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGMRJ**. 163 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em <

http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UERJ_e4196e7d5f67a7253a79138b47c8dc48 > Acesso em: 18 out. 2019.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças públicas: Controladoria Governamental**. 1ª ed. 8ª reimpr. Curitiba: Juruá, 2011.

PRADO, Darci Santos do. **Maturidade em gerenciamento de projetos**. Nova Lima: indg Tecnologia e serviços Ltda. 2ª ed. 2010.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico**. Novo Hamburgo: Feevale, 2009.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências: Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. São Paulo, 4ª edição: Atlas, 2017.

RODRIGUES, Alexandre. **Percepção de auditores internos acerca da aplicabilidade do coso 2013 como instrumento de avaliação dos controles internos**. 2015. 195 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria empresarial) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2015. Disponível em: < <http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/966> > Acesso em: 13 abr. 2019.

RONCALIO, Michele Patricia. **Controle interno na administração pública municipal: um estudo sobre a organização e a atuação de órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas na Constituição Federal**. 196 f. Dissertação (Mestrado em contabilidade) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009. Disponível em <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/92900/272535.pdf?sequence=1>> Acesso em: 12 fev. 2019.

SANTANA, Poliana Myriam Felipe Rodrigues de. **Sistema de Controle Interno: Estudo de Caso Sobre um Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia na Perspectiva da Eficiência da Gestão**. 2013. 159 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública), da Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2013. Disponível em < http://repositorio.ufla.br/jspui/bitstream/1/1011/1/DISSERTACAO_Sistema%20de%20Contr%20Interno....pdf > Acesso em: 29 set. 2019.

SANTOS, Salete de Jesus Oliveira dos. **O controle interno: como política pública na gestão do estado do Pará com enfoque em instituição estadual de ensino superior**. 2010. 124 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Políticas Públicas), da Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2010. Disponível em < http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=201350 > Acesso em: 28 set. 2019.

SANTOS, Carlos José dos; CHAVES, Manoel Rodrigues; BOMDESPACHO, Laurita de Queiroz. **O controle interno no poder executivo municipal: uma revisão integrativa. Observatorio de la Economía Latinoamericana**, 2019, febrero. Disponível em <

<https://www.eumed.net/rev/oel/2019/02/control-interno.html>> Acesso em: 17 set. 2019.

SANTOS, Carlos José dos; FERNANDES-SOBRINHO, Marcos; CHAVES, Manoel Rodrigues. .O que se pode dizer sobre a efetividade da transparência passiva e do Serviço Eletrônico de Informação ao Cidadão (e-SIC) em prefeituras do Estado de Goiás?.

In: Encontro Brasileiro de Administração Pública, 6, 2019, Salvador – BA, **Anais...** Salvador, 2019. Disponível em < <http://ebap.sbap.org.br/>> Acesso em: 17 set. 2019

SILVA, Pedro Gomes da. **Controle Interno na gestão pública municipal: Modelo de sistema de controle interno para municípios de pequeno porte do Estado da Bahia**. 159f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009. Disponível em <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/7410>> Acesso em: 12 mar. 2019.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne. O papel do controle interno na administração pública. **ConTexto**, v. 2, n. 2, 2014.

SILVA, Adolfo Henrique Coutinho; ABREU, Carolina Lima de; COUTO, Devisom Carlos de França. Evolução do controle interno no setor público: Um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 22, n. 2, p. 20-38, 2017. Disponível em <<http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/UERJ/article/viewArticle/3070>> Acesso em: 28 mar. 2019.

SILVA, José William Gomes da. **Avaliação dos sistemas de controle interno dos municípios do Estado de Alagoas: aplicação da metodologia do COSO 2013**. 2017. 229 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração, da Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017. Disponível em <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/25693>> Acesso em: 25 mar. 2019.

SILVEIRA, Victor Natanael Schwetter. Modelos Multiestágios de Maturidade: um Breve Relato de sua História, sua Difusão e sua Aplicação na Gestão de Pessoas por meio do People Capability Maturity Model (P-CMM). **Revista de Administração Contemporânea**, v. 13, n. 2, p. 228, 2009. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/rac>. Acesso em: 14 nov. 2019.

SOARES, Maurélio; SCARPIN, José Eduardo. Controle interno na administração pública: avaliando sua eficiência na gestão municipal. **Revista de Ciências Jurídicas**, v. 14, n. 1, 2013. Disponível em <<http://revista.pgskroton.com.br/index.php/juridicas/article/view/422>> Acesso em: 24 mar. 2019.

SOLER, Alonso Mazini. Maturidade Organizacional e o Modelo de Avaliação PMIOPM3. **Ed. Rio de Janeiro: Campus**, 2002.

SOUZA, Kleberon; BRASIL, Franklin. **Como Gerenciar Riscos na Administração Pública: estudo prático em licitações**. Curitiba: Editora Negócios Públicos, 2017.

THOMÉ, Valmir Alberto; TINOCO, José Eduardo Prudêncio. A existência do Controle Interno como auxílio à governança para gerar informações aos *stakeholders* das entidades públicas: a realidade em 20 prefeituras do estado do Paraná–Brasil. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2005. Disponível em <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/35533/analise-do-sistema-de-control-interno-no-brasi-->> Acesso em: 16 nov. 2018.

Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás (TCMGO). Resolução Normativa nº 08, de 09 de julho de 2014. **Orienta os Municípios goianos a comporem seus Sistemas de Controle Interno com servidores do quadro efetivo, com a finalidade de se evitar a alternância inadequada de pessoas nestas funções.** Goiás: TCMGO: 2014. Disponível em <<https://www.tcm.go.gov.br/site/wp-content/uploads/2017/08/IN008-2014.pdf>> Acesso em: 13 mar. 2019.

Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás (TCMGO). Instrução Normativa nº 04, de 06 de setembro de 2001. **Dispõe sobre a implantação do sistema de controles interno no poder legislativo e executivo dos municípios goianos.** Goiás: TCMGO: 2001. Disponível em <http://www.tcm.go.gov.br/mpc/RN_004-01.pdf> Acesso em: 14 nov. 2019.

Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás (TCMGO). **Resultado da Pesquisa sobre Vínculo Profissional de Engenheiros/Arquitetos, Recebimento de Obras e Controle de Almoxarifado.** Goiás: TCMGO: 2018. Disponível em <<https://www.tcm.go.gov.br/site/wp-content/uploads/2018/08/Resultado-da-pesquisa-obras-TCMGO-3.8.18-.docx.pdf>> Acesso em: 16 nov. 2019.

Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás (TCMGO). **Rol de agentes públicos com contas julgadas irregulares ou com parecer pela rejeição e que transitaram em julgado nos últimos oito anos.** Goiás: TCMGO: 2018. Disponível em <<https://tcm.go.gov.br/contaseleicoes/>> Acesso em: 18 nov. 2019.

Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás (TCMGO). **Portal do cidadão.** Goiás: TCMGO: 2019. Disponível em <<https://www.tcm.go.gov.br/pentaho/api/repos/%3Apublic%3ATCM%3ADashBoards%3APortalCidadao%3APrincipal.wcdf/generatedContent>> Acesso em: 10 abr. 2019.

Tribunal de Contas da União (TCU). Técnica de observação direta em auditoria. Brasília: **Tribunal de Contas da União**, 2010. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>> Acesso em: 15 set. 2018.

Tribunal de Contas da União (TCU). **Curso de avaliação de controles internos.** Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Bruno Medeiros Papariello. 2. ed. – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/avaliacao-de-controles-internos-8A81881F6364D8370163BE6255D23F7E.htm>> Acesso em: 10 set. 2018.

Tribunal de Contas da União (TCU). Vocabulário de controle externo do Tribunal de Contas da União. Brasília: **Tribunal de Contas da União**, 2016. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25232C6DE015265358C6F16B6&inline=1>> Acesso em: 18 out. 2018.

URDANG, Laurence; FLEXNER, Stuart Berg. **The Random House dictionary of the English language.** 1968.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos.** Porto Alegre, 5ª edição: Bookman editora, 2015.

APÊNDICE A

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO – TCLE

Você/Sr./Sra. está sendo convidado (a) a participar, como voluntário (a), da pesquisa intitulada **“O controle interno na gestão pública municipal: Um estudo multicasco em municípios de pequeno porte do Estado de Goiás”**. Meu nome é **Carlos José dos Santos**, sou o pesquisador responsável e minha área de atuação é na gestão pública municipal. Após receber os esclarecimentos e as informações a seguir, se você aceitar fazer parte do estudo, assine ao final deste documento, que está impresso em duas vias, sendo que uma delas é sua e a outra pertence ao (à) pesquisador (a) responsável. Esclareço que em caso de recusa na participação você não será penalizado (a) de forma alguma. Mas se aceitar participar, as dúvidas *sobre a pesquisa* poderão ser esclarecidas pelo (s) pesquisador (es) responsável (is), via e-mail **carloscienc@hotmail.com** e, inclusive, sob forma de ligação a cobrar, através do (s) seguinte (s) contato (s) telefônico (s): (62) 98130-8339/ (62) 98267-8713. Ao persistirem as dúvidas *sobre os seus direitos* como participante desta pesquisa, você também poderá fazer contato com o **Comitê de Ética em Pesquisa** da Universidade Federal de Goiás – Regional Catalão, no endereço: Avenida Doutor Lamartine Pinto de Avelar, nº 1120, Setor Universitário, Catalão – Goiás, Bloco Didático 1, pelo telefone (64) 3441-7609.

1. Informações Importantes sobre a Pesquisa:

1.1 Título, justificativa, objetivos;

TÍTULO:

O CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: UM ESTUDO MULTICASO EM MUNICÍPIOS DE PEQUENO PORTE DO ESTADO DE GOIÁS

JUSTIFICATIVA:

O sistema de controle interno é entendido como meio eficiente e eficaz para assegurar a economicidade e aplicação correta dos recursos públicos, garantindo o cumprimento da legislação vigente, preservando a integridade do patrimônio público (BOTELHO, 2014).

Assim, tornou-se relevante uma pesquisa que demonstre um modelo de trabalho do controle interno municipal definido através de projeto de leis municipais, instruções normativas e resoluções que estabeleçam uma estrutura mínima, para ser implantado pelos municípios pesquisados.

OBJETIVO GERAL

Elaborar e propor aos municípios pesquisados uma estrutura mínima de sistema de controle interno, que desenvolva suas atividades de acordo com as determinações legais.

- 1.2 Para coleta de dados será utilizada a técnica de entrevistas semiestruturadas, guiadas por um roteiro elaborado a partir da revisão da literatura e um questionário de diagnóstico da unidade de controle interno. Caso os entrevistadores não se oponha a entrevista será gravada. A observação participante será realizada através da participação real do entrevistador no cotidiano do grupo. O tempo médio para a realização da entrevista será de aproximadamente 60 minutos.

A observação participante será realizada no departamento ou secretaria de controle interno dos municípios selecionados, durante quatro meses, em dias e períodos alternados, sendo realizado uma visita semanal em cada

município.

- 1.3 Como critério de inclusão e exclusão serão entrevistados após aprovação pelo Comitê de Ética e Pesquisa, os responsáveis pelo departamento e ou secretaria de controle interno dos municípios selecionados, e serão excluídos servidores sem a atribuição de responsável pelo departamento de controle interno.
- 1.4 Os riscos em participar dessa pesquisa, podem estar relacionados ao desconforto emocional, intimidação, angústia, insatisfação, irritação e algum mal-estar frente aos questionamentos. Contudo, caso isso ocorra, por gentileza, fique à vontade em interromper a sua participação, em qualquer fase da pesquisa, sem qualquer penalidade. Neste caso, na desistência de responder a uma determinada pergunta devido a algum desconforto, as questões respondidas serão consideradas como objeto de análise desta pesquisa.
- 1.5 Você também terá o direito de pleitear indenização decorrente da participação nessa pesquisa, garantidos por Lei, caso se sinta prejudicado por danos imediatos ou futuros.
- 1.6 Sendo sua resposta positiva em participar voluntariamente dessa pesquisa, garante-se o direito do sigilo, privacidade e anonimato dos dados coletados, bem como, a guarda do material por cinco anos, a contar da última coleta. Cabe ressaltar que, esses dados serão utilizados somente para essa pesquisa, sob forma de um banco de dados que ficará sob a guarda dos pesquisadores do projeto. Depois desse prazo, os dados serão destruídos. Dessa forma, podemos garantir que em nenhum momento durante os processos de análise e divulgação dos resultados os participantes terão a identidade exposta.

1.7 Consentimento da Participação na Pesquisa:

Eu,, inscrito (a) sob o RG/CPF....., abaixo assinado, concordo em participar do estudo intitulado “**O controle interno na gestão pública municipal: Um estudo multicase em municípios de pequeno porte do Estado de Goiás**”. Informo ter mais de 18 anos de idade e destaco que minha participação nesta pesquisa é de caráter voluntário. Fui devidamente informado (a) e esclarecido (a) pelo pesquisador (a) responsável **Carlos José dos Santos** sobre a pesquisa, os procedimentos e métodos nela envolvidos, assim como os possíveis riscos e benefícios decorrentes de minha participação no estudo. Foi-me garantido que posso retirar meu consentimento a qualquer momento, sem que isto leve a qualquer penalidade. Declaro, portanto, que concordo com a minha participação no projeto de pesquisa acima descrito.

..... de de

Assinatura por extenso do (a) participante

Carlos José dos Santos

Assinatura por extenso do (a) pesquisador (a) responsável

APÊNDICE B
UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS – CATALÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO ORGANIZACIONAL
ROTEIRO DE ENTREVISTA
RESPONSÁVEL PELO CONTROLE INTERNO

Nome: _____

Cargo/Função: _____

1. Há quanto tempo trabalha na administração pública? E no controle interno?
2. O cargo que ocupa é proveniente de concurso público?
3. O sistema de controle interno executa planejamento das ações de controle em algum período específico? Se existe como ele é executado? Com qual periodicidade?
4. Há programas de treinamento específico para a equipe do sistema de controle interno, promovido pela própria administração? E qual periodicidade?
5. Na sua visão, o sistema de controle interno o qual você responde, possui autonomia funcional (Recursos: humanos, materiais, tecnológicos, financeiro e orçamentário)?
6. Quais os focos/áreas/atividades de atuação do controle interno do município ao qual o senhor (a) responde?
7. Como é realizado o controle do almoxarifado e quais as normas para entrega de materiais?
8. Como é feito o controle referente a gestão de frota?
9. Como a comissão para inventariar os bens pertencentes ao patrimônio executa esta atividade?
10. Como é formalizado o processo de compras, licitações e gestão de contratos na prefeitura?
11. Como é feita liberação de empenhos e o controle de despesas dentro de cada órgão da Prefeitura?
12. É feito o controle das contas anuais do prefeito e das contas de gestão dos fundos municipais? Em caso afirmativo quem o faz e qual o produto gerado desta análise?
13. Como o senhor (a) avalia o relacionamento do controle interno com o Tribunal de Contas dos Municípios? E com as demais secretarias e áreas do Poder Executivo Municipal?
14. Na sua percepção qual a importância do sistema de controle interno no processo de avaliação da efetividade das políticas públicas implementadas no seu município? E como isso é feito no seu município?
15. O que o senhor avalia que pode ou deve ser melhorado no âmbito do controle interno do seu município?

Fonte: Autor da Pesquisa, com base em Macêdo (2010).

APÊNDICE C
UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
REGIONAL CATALÃO
PROGRAMA DE PÓSGRADUAÇÃO STRICTO SENSU
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO ORGANIZACIONAL

ROTEIRO DE OBSERVAÇÃO PARTICIPANTE

Departamento: _____ Cidade: _____

Observações feitas por: _____ Data: ____/____/____

	Comentários do observador:
Caracterização do órgão de controle interno: (estruturação e condições de espaço físico, qualidade e quantidade de recursos tecnológicos).	
Caracterização do acervo de documentos a disposição do controle interno: (espaço, localização, logística, forma de arquivamento).	
Caracterização do corpo técnico-administrativo do órgão: (formação, quantidade de funcionários e forma de vínculo).	
Planejamento das atividades de controle: Existe? Como ele é realizado, diariamente, semanalmente, mensalmente, anualmente?	
Quanto ao conhecimento do entrevistado acerca do assunto: Demonstra conhecimento sobre o assunto, objeto da entrevista? Fornecem todas as informações solicitadas? Há mudança constante de assunto? Recorre a terceiros ou bibliografia para responder à entrevista? Conhece bem as legislações aplicadas ao controle interno?	
Interação da equipe do controle interno com as demais secretarias ou órgãos: (relação de cordialidade, respeito; o controle interno possui autonomia para fiscalizar qualquer departamento ou órgão	

dentro da prefeitura; há subordinação a algum departamento ou secretaria).	
Rotina: (Descrever as principais rotinas processuais das atividades exercidas pelo controle interno).	
Comentários adicionais do observador:	

Fonte: Autor da Pesquisa, com base TCU (2010).

APÊNDICE D
SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS AOS MUNICÍPIOS PESQUISADOS

A Sua Senhoria o Senhor

Nome Completo Cargo Ocupado Endereço da Entidade

Prezado Senhor,

Com o objetivo de subsidiar os procedimentos do estudo de caso do município... no âmbito da pesquisa acadêmica **“O CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: UM ESTUDO MULTICASO EM MUNICÍPIOS DE PEQUENO PORTE DO ESTADO DE GOIÁS”**, realizada nos termos da carta de apresentação anexada, solicito a documentação conforme a lista a seguir:

Lei de Criação do controle interno;

Estatuto dos servidores;

Regimento Interno;

Instruções normativas e resoluções normativas;

Organogramas;

Relatório de Gestão emitido pelo controle interno;

Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT);

Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT);

Normas, regulamentos, padrões ou Código de Conduta;

Normas e regulamentos referentes a programas de capacitação ou programas de desenvolvimento de competências dos servidores;

Norma que institui a Comissão de Ética;

Relatórios com os resultados dos processos de avaliação da gestão da ética;

Regimento ou regulamento da Comissão de Ética;

Relatórios de atividades da Comissão de Ética;

Descrições de cargos de gestão;

Planos Estratégicos, táticos e operacionais;

Plano de carreira dos servidores;

Manuais de procedimentos das atividades do controle interno;

Relatórios de avaliação de riscos;

Relatórios de avaliação de riscos das atividades do controle interno;

Matrizes de riscos e controles;

Descrição das atividades de controle;

Demonstrações contábeis;

Normas e regulamentos referentes aos processos para a conformidade das demonstrações contábeis (conformidade contábil);

Matrizes de responsabilidades ou segregação de funções;

Política de segurança de TI;

Política de controle de acesso à TI;

Normas e regulamentos referentes a processos de comunicação interna e externa;

Normas e regulamentos referentes a canais de comunicação internos e externos; Descrição das atividades de monitoramento;

Manuais de procedimentos das atividades de monitoramento;

Relatórios de avaliações de controles internos realizadas pelos gerentes;

Normas e regulamentos referentes à avaliação de controles internos;

Relatórios de avaliações de controles internos realizadas pela auditoria interna;

A documentação poderá ser entregue em formato e mídia eletrônica, ou encaminhada ao endereço de correio eletrônico internet do pesquisador (carloscienc@hotmail.com). Eventuais dúvidas a respeito da documentação solicitada serão esclarecidas pelo pesquisador, por mensagem ao endereço internet mencionado ou por telefone (62) 98130-8339.

Sem mais para o momento, aproveito o ensejo para manifestar-lhes cordiais saudações.

APÊNDICE E

AVALIAÇÃO DO NÍVEL DE MATURIDADE DAS PREFEITURAS PESQUISADAS

Dimensão 1 – Ambiente de controle

Variável	Alto Horizonte				Amaralina			
	(0)	(1)	(2)	(3)	(0)	(1)	(2)	(3)
1.1.1	0%	50%	0%	0%	0%	50%	0%	0%
1.1.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
1.1.3	0%	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%
1.3.1	0%	100%	50%	0%	0%	100%	0%	0%
1.3.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
1.5.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
1.5.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
1.5.5	0%	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%
Avaliação	50%	43,8%	6,2%	0%	50%	43,8%	0%	0%
	(0) Incipiente				(0) Incipiente			

Variável	Mara Rosa				Uruaçu			
	(0)	(1)	(2)	(3)	(0)	(1)	(2)	(3)
1.1.1	0%	50%	0%	0%	0%	50%	0%	0%
1.1.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
1.1.3	0%	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%
1.3.1	0%	100%	0%	0%	0%	100%	50%	0%
1.3.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
1.5.1	100%	0%	0%	100%	100%	0%	0%	0%
1.5.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
1.5.5	0%	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%
Avaliação	50%	43,8%	0%	0%	50%	43,8%	6,2%	0%
	(0) Incipiente				(0) Incipiente			

Dimensão 2 – Avaliação de riscos

Variável	Alto Horizonte				Amaralina			
	(0)	(1)	(2)	(3)	(0)	(1)	(2)	(3)
2.1.1	0%	100%	50%	0%	0%	100%	50%	0%
2.1.2	0%	100%	50%	50%	0%	100%	50%	50%
2.1.3	0%	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%
2.1.4	0%	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%
2.2.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
Avaliação	20%	80%	20%	10%	20%	80%	20%	10%
	(2) Em formação				(2) Em formação			

Variável	Mara Rosa				Uruaçu			
	(0)	(1)	(2)	(3)	(0)	(1)	(2)	(3)
2.1.1	0%	100%	50%	0%	0%	100%	50%	0%
2.1.2	0%	100%	50%	50%	0%	100%	50%	50%
2.1.3	0%	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%
2.1.4	0%	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%
2.2.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
Avaliação	20%	80%	20%	10%	20%	80%	20%	10%
	(2) Em formação				(2) Em formação			

Dimensão 3 – Atividades de Controle

Variável	Alto Horizonte				Amaralina			
	(0)	(1)	(2)	(3)	(0)	(1)	(2)	(3)
3.1.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
3.1.3	0%	50%	50%	0%	0%	50%	50%	0%
3.1.4	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
Avaliação	66,7%	16,7%	16,7%	0,0%	66,7%	16,7%	16,7%	0,0%
	(0) Incipiente				(0) Incipiente			

Variável	Mara Rosa				Uruaçu			
	(0)	(1)	(2)	(3)	(0)	(1)	(2)	(3)
3.1.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
3.1.3	0%	50%	50%	0%	0%	50%	50%	0%
3.1.4	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
Avaliação	66,7%	16,7%	16,7%	0,0%	66,7%	16,7%	16,7%	0,0%
	(0) Incipiente				(0) Incipiente			

Dimensão 4 – Informação e comunicação

Variável	Alto Horizonte				Amaralina			
	(0)	(1)	(2)	(3)	(0)	(1)	(2)	(3)
4.1.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
4.1.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
Avaliação	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%
	(0) Incipiente				(0) Incipiente			

Variável	Mara Rosa				Uruaçu			
	(0)	(1)	(2)	(3)	(0)	(1)	(2)	(3)
4.1.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
4.1.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
Avaliação	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%
	(0) Incipiente				(0) Incipiente			

Dimensão 5 – Monitoramento

Variável	Alto Horizonte				Amaralina			
	(0)	(1)	(2)	(3)	(0)	(1)	(2)	(3)
5.1.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
5.1.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
Avaliação	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
	(0) Incipiente				(0) Incipiente			

Variável	Mara Rosa				Uruaçu			
	(0)	(1)	(2)	(3)	(0)	(1)	(2)	(3)
5.1.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
5.1.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
Avaliação	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
	(0) Incipiente				(0) Incipiente			

ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO

Variável	Alto Horizonte				Amaralina			
	(0)	(1)	(2)	(3)	(0)	(1)	(2)	(3)
1.1.1	0%	50%	0%	0%	0%	50%	0%	0%
1.1.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
1.1.3	0%	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%
1.3.1	0%	100%	50%	0%	0%	100%	0%	0%
1.3.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
1.5.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
1.5.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
1.5.5	0%	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%
2.1.1	0%	100%	50%	0%	0%	100%	50%	0%
2.1.2	0%	100%	50%	50%	0%	100%	50%	50%
2.1.3	0%	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%
2.1.4	0%	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%
2.2.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
3.1.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
3.1.3	0%	50%	50%	0%	0%	50%	50%	0%
3.1.4	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
4.1.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
4.1.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
5.1.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
5.1.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
Avaliação	55%	40%	10%	2,5%	55%	40%	2,5%	2,5%
	(0) Incipiente				(0) Incipiente			

Variável	Mara Rosa				Uruaçu			
	(0)	(1)	(2)	(3)	(0)	(1)	(2)	(3)
1.1.1	0%	50%	0%	0%	0%	50%	0%	0%
1.1.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
1.1.3	0%	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%
1.3.1	0%	100%	0%	0%	0%	100%	50%	0%
1.3.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
1.5.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
1.5.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
1.5.5	0%	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%
2.1.1	0%	100%	50%	0%	0%	100%	50%	0%
2.1.2	0%	100%	50%	50%	0%	100%	50%	50%
2.1.3	0%	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%
2.1.4	0%	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%
2.2.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
3.1.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
3.1.3	0%	50%	50%	0%	0%	50%	50%	0%
3.1.4	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
4.1.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
4.1.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
5.1.1	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
5.1.2	100%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
Avaliação	55%	40%	2,5%	2,5%	55%	40%	10%	2,5%
	(0) Incipiente				(0) Incipiente			

ANEXO A

Questionário de Diagnóstico da Unidade de Controle Interno (QDUCI)

Parte I		
Identificação do respondente		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
1. Nome Completo:		
2. Descrição do Cargo Ocupado:	☐ Secretário Municipal de Controle Interno	
	☐ Controlador-Geral do Município	
	☐ Auditor-Geral do Município	
	☐ Controlador Interno Municipal	
	☐ Outro: _____	
3. Tempo de exercício no cargo:	☐ 1 ano	
	☐ 2 anos	
	☐ 3 anos	
	☐ 4 anos	
	☐ 5 anos	
	☐ Outro período: _____	
4. Escolaridade:	☐ ensino fundamental	
	☐ ensino médio	
	☐ ensino superior incompleto	
	☐ ensino superior completo:	
4.1 Curso (Formação Acadêmica)	☐ Administração	
	☐ Ciências Contábeis	
	☐ Economia	
	☐ Direito	
	☐ Outro: _____	

Parte II		
Instrumentação Legal		Utilize para detalhes que julgar necessários
Questões		
Descrição	Resposta	
5. Existe uma base legal e ou regulamentar que trate do Controle Interno no âmbito do município, como a Lei de criação do Órgão Controle Interno, que estabeleça as atividades a serem desenvolvidas, etc.?	☐ Sim.	
	☐ Não	
6. Existem manuais que disciplinem o funcionamento e a atuação dos servidores do controle interno?	☐ Sim	
	☐ Não	
7. Existe código de ética?	☐ Sim	
	☐ Não	

Parte III			
Estruturação Organizacional do Órgão de Controle Interno			
Questões			Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta		
8. Qual a denominação do Órgão de Controle Interno?	☐ Controladoria-Geral do Município		
	☐ Auditoria-Geral do Município		
	☐ Controladoria-Geral Municipal		
	☐ Secretaria Municipal de Controle Interno		
Parte III			
Estruturação Organizacional do Órgão de Controle Interno			
Questões			Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta		
	☐ Outro: _____		
9. Na estrutura organizacional do município, o Órgão de Controle Interno ocupa que posição?	☐ Vinculado ao Gestor Máximo (Prefeito)		
	☐ É uma Secretaria ou tem status de uma		
	☐ Estar vinculado a uma Secretaria Municipal específica, como Planejamento ou Finanças		
Parte IV			
Recursos Humanos			
Questões			Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta		
10. Quantos servidores trabalham na Controladoria Municipal?	☐ 00	☐ 06	
	☐ 01	☐ 07	
	☐ 02	☐ 08	
	☐ 03	☐ 09	
	☐ 04	☐ 10	
	☐ 05	☐ ____ (outro)	
11. Quantos servidores são concursados?	☐ 00	☐ 06	
	☐ 01	☐ 07	
	☐ 02	☐ 08	
	☐ 03	☐ 09	
	☐ 04	☐ 10	
	☐ 05	☐ ____ (outro)	
12. Quantos servidores são comissionados?	☐ 00	☐ 06	
	☐ 01	☐ 07	
	☐ 02	☐ 08	
	☐ 03	☐ 09	
	☐ 04	☐ 10	
	☐ 05	☐ ____ (outro)	
13. Qual a denominação dos cargos na controladoria?	☐ Analista de Finanças e Controle		
	☐ Técnico de Finanças e Controle		
	☐ Auditor interno		
	☐ Analista		
	☐ Outro: _____		
14. Existe um plano de cargos e salários (carreira) para o Órgão de Controle Interno?	☐ Sim		
	☐ Não		

Parte V		
Funcionamento do Órgão de Controle Interno		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
15. A Controladoria elabora planejamento de suas atividades para atuação no âmbito municipal?	☐ Sim	
	☐ Não	
16. A Controladoria realizou atividades típicas de controle (auditoria operacional, auditoria de contas, auditoria de gestão, fiscalizações, e acompanhamento de adoção das recomendações do órgão de controle interno e externo pelas unidades auditadas) nos últimos 5 (cinco) anos?	☐ Sim	
	☐ Não	
17. Foram gerados relatórios em decorrência dos trabalhos do Controle Interno?	☐ Sim	
	☐ Não	
18. Os resultados desses trabalhos são publicados, divulgados na Internet?	☐ Sim	
	☐ Não	
19. A Controladoria possui link para espaço específico no sítio na internet da prefeitura?	☐ Sim	
	☐ Não	
20. Caso a resposta à questão 16 for “não”, assinale na sua opinião o que impossibilita a realização de ações de controle (auditoria e fiscalização). Po de marcar mais de uma alternativa.	☐ Falta de pessoal preparado para realização de ações de controle (auditorias e fiscalizações)	
	☐ As Secretarias não disponibilizam as informações e documentos quando solicitados.	
	☐ O Órgão de Controle Interno não dispõe de infraestrutura para realizar as atividades típicas do controle interno previsto na legislação.	
	☐ O Órgão de Controle Interno não se planeja para a realização de ações de controle e demais atividades típicas de controle interno.	
Parte VI		
Recursos Financeiros e Materiais		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
21. Possui dotação orçamentária específica para o seu funcionamento na LOA 2015 e 2016?	☐ Sim	
	☐ Não	
22. O Município possui um programa de governo que trate do “combate à corrupção” e do “controle interno” no PPA, LDO e LOA?	☐ Sim	
	☐ Não	
23. O Órgão de Controle Interno possui equipamentos que possibilitem o desempenho das atividades, como veículos, máquinas fotográficas, notebooks e outros?	☐ Sim	
	☐ Não	
24. O Controle Interno dispõe de local próprio para funcionamento?	☐ Sim	
	☐ Não	
25. O Órgão de Controle Interno dispõe de sistemas de informática para realizar as atividades de controle interno e fazer os monitoramentos necessários das atividades da área meio e área finalística da administração pública municipal?	☐ Sim	
	☐ Não	

Parte VII		
Dados Demográficos		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
26. Dado Pessoais do Controlador do Geral/ou Equivalente (Opcional)	CPF:	
	Endereço:	
	E-mail:	
	Telefones:	
	Possui pós-graduação:	
	Município:	

Fonte: Silva (2017).

ANEXO B

PROPOSTA DE MODELO DE MATURIDADE DE SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO EM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS

DIMENSÃO 1 – AMBIENTE DE CONTROLE

SUBDIMENSÃO 1.1 – PADRÕES DE CONDUTA				
VARIÁVEL	(0) INCIPIENTE	(1) INICIAL	(2) EM FORMAÇÃO	(3) ESTABELECIDO
Destinatários dos Padrões de Conduta	Ausência de padrões de conduta próprios da entidade.	A entidade possui padrões de conduta próprios, com disposições gerais, aplicáveis a todos os empregados.	Padrões de conduta da entidade incluem disposições específicas para gerentes, indivíduos do corpo diretivo e empregados de funções relevantes para a realização dos objetivos da entidade.	Padrões de conduta da entidade incluem disposições específicas para terceiros (fornecedores de produtos e serviços e empregados terceirizados que atuam em nome da entidade), exigidas contratualmente.
Disseminação dos Padrões de Conduta, Ética e Valores	Ausência de ações de disseminação dos padrões de conduta e temas ligados a ética e valores na entidade.	A entidade realiza ações de disseminação dos padrões de conduta e temas ligados a ética e valores.	As ações de disseminação dos padrões de conduta da entidade e temas ligados a ética e valores são programadas e incluem treinamento presencial e ações de sensibilização à distância por múltiplos canais de comunicação.	As ações de disseminação dos padrões de conduta e temas ligados a ética e valores incluem a sensibilização de terceirizados e parceiros.
Estrutura Organizacional para Avaliação da Aderência aos Padrões de Conduta	Ausência de estrutura organizacional para avaliação da aderência aos padrões de conduta da entidade.	A entidade instituiu Comissão de Ética e avalia a gestão da ética conforme processo coordenado pela Comissão de Ética Pública – CEP, nos termos da legislação vigente.	A Comissão de Ética da entidade realiza a apuração dos desvios conforme legislação vigente e dispõe de canal de comunicação para denúncias anônimas.	Política de entidade determina a realização periódica de auditoria de ética, conduzida pela auditoria interna ou auditor independente.

SUBDIMENSÃO 1.2 – INDEPENDÊNCIA E COMPETÊNCIA DO CORPO DIRETIVO				
VARIÁVEL	(0) INCIPIENTE	(1) INICIAL	(2) EM FORMAÇÃO	(3) ESTABELECIDO

Políticas de Due Diligence para o Corpo Diretivo	Ausência de políticas de <i>due diligence</i> para os indivíduos do corpo diretivo da entidade.	Políticas da entidade estabelecem a realização de procedimentos de <i>due diligence</i> como parte do processo de seleção dos candidatos ao corpo diretivo.	Políticas da entidade estabelecem a realização periódica de procedimentos de <i>due diligence</i> para a confirmação da competência e independência dos membros do corpo diretivo.	Políticas da entidade estabelecem que os procedimentos de <i>due diligence</i> sejam supervisionados por um comitê de nomeação independente ou firma de contratação e os resultados devem ser divulgados.
Requisitos de Competências do Corpo Diretivo	Ausência de definição de requisitos de competências para os integrantes do corpo diretivo da entidade.	Definição de requisitos gerais de competências, exigidos de todos os integrantes do corpo diretivo.	Exigência de indivíduos com conhecimentos especializados no corpo diretivo da entidade, de acordo com as necessidades de supervisão.	Exigência de que os integrantes do corpo diretivo cumpram um programa de capacitação para manutenção dos conhecimentos adequados para as responsabilidades de supervisão.

SUBDIMENSÃO 1.3 – RESPONSABILIDADES DE CONTROLE INTERNO E REQUISITOS DE COMPETÊNCIAS				
VARIÁVEL	(0) INCIPIENTE	(1) INICIAL	(2) EM FORMAÇÃO	(3) ESTABELECIDO
Responsabilidades de Controle Interno na Organização	Ausência de definição das autoridades e responsabilidades de controle interno na entidade.	Definição das autoridades e responsabilidades de controle interno para a alta gerência e a auditoria interna da entidade.	Definição das autoridades e responsabilidades de controle interno para os gerentes das divisões, unidades operacionais e funções de suporte relevantes para a realização dos objetivos da entidade.	Definição das autoridades e responsabilidades de controle interno para os empregados das divisões, unidades operacionais e funções de suporte, e prestadores de serviços terceirizados relevantes para a realização dos objetivos da entidade.
Requisitos de Competências na Organização	Ausência de definição dos requisitos de competências na entidade.	Definição de requisitos gerais de competências, exigíveis de todos os empregados da entidade e prestadores de serviços terceirizados.	Definição de requisitos de competências específicos para empregados e gerentes das divisões, unidades operacionais e funções de suporte relevantes para a realização dos objetivos da entidade, inclusive a auditoria interna.	Definição de requisitos de competências específicos para a alta gerência da entidade.

SUBDIMENSÃO 1.4 – ATRAÇÃO, DESENVOLVIMENTO E RETENÇÃO DE INDIVÍDUOS				
VARIÁVEL	(0) INCIPIENTE	(1) INICIAL	(2) EM FORMAÇÃO	(3) ESTABELECIDO

Programa de Desenvolvimento de Competências	Ausência de programa de desenvolvimento de competências para os empregados da entidade.	A entidade possui um programa de desenvolvimento de competências.	O programa de desenvolvimento de competências abrange as funções e atividades relevantes para a realização dos objetivos da entidade.	O programa de desenvolvimento de competências da entidade inclui múltiplas técnicas de entrega (ações instrucionais em sala de aula, autoestudo e treinamento no trabalho).
--	---	---	---	---

SUBDIMENSÃO 1.5 – AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO				
VARIÁVEL	(0) INCIPIENTE	(1) INICIAL	(2) EM FORMAÇÃO	(3) ESTABELECIDO
Fatores da Avaliação de Desempenho	Ausência de definição dos fatores de avaliação de desempenho.	Avaliação da produtividade dos empregados da entidade.	Avaliação da conduta ética dos empregados da entidade.	Avaliação das competências dos empregados da entidade.
Níveis Organizacionais da Avaliação de Desempenho	Ausência de definição de níveis organizacionais na avaliação de desempenho.	Avaliação de desempenho dos empregados e gerência da entidade.	Avaliação de desempenho da alta gerência da entidade.	Avaliação de desempenho da direção executiva e corpo diretivo da entidade.
Níveis Organizacionais das Metas de Desempenho	Ausência de definição de níveis organizacionais nas metas de desempenho.	Definição de metas de desempenho em nível de entidade.	Definição de metas de desempenho para as unidades e subunidades organizacionais da entidade.	Definição de metas de desempenho individuais, para cada empregado da entidade.
Recompensas e Sanções da Avaliação de Desempenho	Ausência de definição de recompensas e sanções na avaliação de desempenho.	Recompensas e sanções de caráter administrativo e disciplinar.	Parcela variável da remuneração dos empregados é afetada.	Promoção (evolução nos níveis da carreira) e movimentação (inclusive remoção) levam em consideração as avaliações de desempenho do empregado.
Frequência da Avaliação de Desempenho	Ausência de definição da frequência da avaliação de desempenho.	Avaliação de desempenho realizada anualmente.	Avaliação de desempenho realizada semestralmente.	Avaliação de desempenho realizada quadrimestralmente (ou frequência maior).

DIMENSÃO 2: AVALIAÇÃO DE RISCOS

SUBDIMENSÃO 2.1 – DEFINIÇÃO DE OBJETIVOS				
VARIÁVEL	(0) INCIPIENTE	(1) INICIAL	(2) EM FORMAÇÃO	(3) ESTABELECIDO
Processo de Formulação de Objetivos	Ausência de processos para a definição de objetivos.	Entidade possui objetivos definidos de forma casuística, sem processo formalmente estabelecido.	Processo formalmente estabelecido para definição dos objetivos da entidade.	Processo de definição de objetivos é realizado periodicamente (mínimo de uma vez ao ano) para a reavaliação dos objetivos da entidade.

Participantes do Processo de Formulação de Objetivos	Ausência de definição dos participantes do processo de formulação de objetivos.	Processo para a formulação de objetivos envolve apenas o corpo diretivo e alta gerência da entidade.	Processo para a formulação de objetivos envolve ampla participação dos empregados da entidade.	Processo para a formulação de objetivos envolve ampla participação, inclusive de partes interessadas externas.
Tipos de Objetivos	Ausência de definição de tipos de objetivos.	Os objetivos são definidos no nível estratégico, mas não são desdobrados no nível operacional.	Os objetivos são definidos até o nível operacional, a partir do desdobramento dos objetivos estratégicos.	Além dos objetivos operacionais, também são definidos objetivos de conformidade e objetivos de comunicação (relatórios internos e externos).
Níveis Organizacionais dos Objetivos	Ausência de definição de níveis organizacionais nos objetivos.	Definição apenas de objetivos gerais, em nível de entidade.	Definição de objetivos para as unidades e subunidades organizacionais, ou desdobramento dos objetivos gerais em objetivos específicos.	Definição de objetivos para as atividades dos processos relevantes para a realização dos objetivos da entidade.
Mensuração dos Objetivos	Ausência de mensuração dos objetivos da entidade.	Os objetivos da entidade são mensurados.	Os objetivos da entidade possuem metas associadas.	Os objetivos da entidade possuem cronograma e orçamento definidos para a sua realização.

SUBDIMENSÃO 2.2 – IDENTIFICAÇÃO, ANÁLISE E RESPOSTA AOS RISCOS				
VARIÁVEL	(0) INCIPIENTE	(1) INICIAL	(2) EM FORMAÇÃO	(3) ESTABELECIDO
Processo de Avaliação de Riscos	Ausência de processo para a avaliação de riscos.	Entidade possui avaliação de riscos realizada de forma casuística, sem processo formalmente estabelecido.	Entidade possui processo formalmente estabelecido para a avaliação de riscos.	Processo de avaliação de riscos é realizado periodicamente (mínimo de uma vez ao ano), para a reavaliação dos riscos.

SUBDIMENSÃO 2.2 – IDENTIFICAÇÃO, ANÁLISE E RESPOSTA AOS RISCOS				
VARIÁVEL	(0) INCIPIENTE	(1) INICIAL	(2) EM FORMAÇÃO	(3) ESTABELECIDO
Participantes da Avaliação de Riscos	Ausência de definição dos participantes do processo de avaliação de riscos.	O processo de avaliação de riscos tem a participação do corpo diretivo e alta gerência da entidade.	O processo de avaliação de riscos tem a participação da gerência e empregados, inclusive das funções de suporte relevantes para a realização dos objetivos da entidade.	O processo de avaliação de riscos inclui <i>benchmarking</i> ou participação de auditor ou especialista externo à entidade.

Fatores Considerados na Avaliação de Riscos	Ausência de definição dos fatores que devem ser considerados na avaliação de riscos.	O processo de avaliação de riscos considera fatores internos e externos à entidade.	O processo de avaliação de riscos da entidade inclui mecanismos para a antecipar a identificação, análise e resposta a riscos decorrentes de mudanças (no ambiente externo, nas políticas públicas de responsabilidade da entidade e na liderança da entidade).	O processo de avaliação de riscos inclui o risco de fraude (incentivos e pressões, oportunidades, atitudes e racionalizações, abordagens para burlar controles).
Níveis Organizacionais da Avaliação de Riscos	Ausência de definição de níveis organizacionais na avaliação de riscos.	Avaliação de riscos em nível de atividade, para os processos mais relevantes para a realização dos objetivos da entidade.	Avaliação de riscos levando em consideração as unidades e subunidades organizacionais.	Avaliação de riscos em nível de entidade.

DIMENSÃO 3: ATIVIDADES DE CONTROLE

SUBDIMENSÃO 3.1 – PROJETO DE CONTROLES PARA MITIGAÇÃO DE RISCOS				
VARIÁVEL	(0) INCIPIENTE	(1) INICIAL	(2) EM FORMAÇÃO	(3) ESTABELECIDO
Documentação das Atividades de Controle	Ausência de documentação das atividades de controle.	Elaboração de Matriz de Riscos e Controles.	Documentação das atividades de controle, incluindo a infraestrutura de tecnologia que provê suporte ao funcionamento dos controles, seguindo modelos padronizados pela entidade.	Mapeamento dos processos relevantes para a realização dos objetivos da entidade, em nível de atividade.
Níveis Organizacionais das Atividades de Controle	Ausência de diagnóstico dos níveis organizacionais das atividades de controle.	Atividades de controle em nível de transações, para os processos relevantes para a realização dos objetivos da entidade.	Atividades de controle em nível de unidades e subunidades organizacionais.	Atividades de controle em nível de entidade e controles para terceiros que realizam funções relevantes para a realização dos objetivos da entidade.

SUBDIMENSÃO 3.1 – PROJETO DE CONTROLES PARA MITIGAÇÃO DE RISCOS				
VARIÁVEL	(0) INCIPIENTE	(1) INICIAL	(2) EM FORMAÇÃO	(3) ESTABELECIDO

Representação Fidedigna da Informação Contábil-Financeira	Ausência de processos para a representação fidedigna da informação contábil-financeira.	Processos formalmente estabelecidos para a realização dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (MCASP Parte II).	Processo formalmente estabelecidos para a conformidade contábil das demonstrações financeiras.	Processo formalmente estabelecidos para a conciliação entre os dados registrados no SIAFI e outros sistemas da Administração Pública Federal (SPIUNET, SIASG, RMB).
Segregação de Funções	Ausência de diagnóstico da segregação de funções nos processos, políticas e procedimentos relevantes para a realização dos objetivos da entidade.	A entidade elabora matriz de controle de acesso e segregação de funções (autorização, aprovação e verificação) para os processos, políticas e procedimentos relevantes para a realização dos objetivos da entidade.	A entidade identifica os processos, políticas e procedimentos relevantes para a realização dos objetivos que não podem ter a segregação de funções adequada e elabora atividades de controle alternativas.	Política da entidade determina a reavaliação periódica da matriz de controle de acesso e segregação de funções.

SUBDIMENSÃO 3.2 – IMPLANTAÇÃO DE CONTROLES				
VARIÁVEL	(0) INCIPIENTE	(1) INICIAL	(2) EM FORMAÇÃO	(3) ESTABELECIDO
Políticas e Procedimentos de Controle	Ausência de políticas e procedimentos para definir responsabilidades e orientar a implantação dos controles da entidade.	A entidade elabora políticas e procedimentos para definir as responsabilidades e orientar a implantação dos controles dos processos relevantes para a realização dos objetivos entidade.	As políticas e procedimentos especificam a tempestividade (frequência ou oportunidade) na execução dos controles, as ações corretivas caso sejam identificados problemas e o nível de competência e autoridade necessária para a execução adequada.	Política da entidade determina a revisão periódica das políticas e procedimentos de controles da entidade, ou sempre que forem identificadas mudanças nas atividades, sistemas e processos relevantes para a realização dos objetivos da entidade.

SUBDIMENSÃO 3.3 – PROJETO DE CONTROLES SOBRE A TECNOLOGIA				
VARIÁVEL	(0) INCIPIENTE	(1) INICIAL	(2) EM FORMAÇÃO	(3) ESTABELECIDO

Uso da Computação de Usuário Final	Ausência de diagnóstico do uso de computação do usuário final nos processos, políticas e procedimentos relevantes para a realização dos objetivos da entidade.	O uso de computação do usuário final nos processos, políticas e procedimentos relevantes para a realização dos objetivos da entidade e nas atividades de controle associadas é identificado e documentado.	Gerência avalia os riscos decorrentes do uso de computação do usuário final nos processos, políticas e procedimentos relevantes para a realização dos objetivos da entidade e nas atividades de controle associadas e elabora controles adicionais conforme necessário.	As atividades de controle dos processos, políticas e procedimentos relevantes para a realização dos objetivos da entidade são automatizadas com o apoio de aplicativos, sistemas de informações outros recursos de tecnologia.
Políticas de Segurança de TI	Ausência de políticas de segurança de TI.	A entidade possui políticas de segurança de TI formalmente estabelecidas.	A entidade possui política de controle de acesso à informação e aos recursos de TI formalmente estabelecida, consistente com as funções do trabalho e com a segregação de funções.	A infraestrutura de TI que suporta os processos, políticas e procedimentos relevantes para a realização dos objetivos da entidade possui plano de continuidade de serviços e plano de recuperação de desastres.
Processos de Aquisição, Desenvolvimento e Manutenção da TI	Ausência de processos de gerenciamento de configuração e mudança para a infraestrutura de TI da entidade.	Processos formalmente estabelecidos para o gerenciamento de configuração e mudança da infraestrutura de TI que suporta os processos, políticas e procedimentos relevantes para a realização dos objetivos da entidade.	Entidade adota um ciclo de vida de desenvolvimento de sistemas completo, tanto para o <i>software</i> desenvolvido internamente quanto para os pacotes adquiridos.	Fases e controles previstos no ciclo de vida de desenvolvimento de sistemas da entidade são definidos em função de uma classificação de riscos da mudança, definida conforme o tamanho, esforço, complexidade e impactos em processos e controles relevantes para a realização dos objetivos da entidade.

DIMENSÃO 4: INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

SUBDIMENSÃO 4.1 – SISTEMA DE INFORMAÇÃO DA ENTIDADE				
VARIÁVEL	(0) INCIPIENTE	(1) INICIAL	(2) EM FORMAÇÃO	(3) ESTABELECIDO

Relevância e Qualidade da Informação	Ausência de diagnóstico dos processos para a disponibilização das informações necessárias para apoiar o funcionamento o controle interno da entidade.	Processo formalmente estabelecido para identificar e documentar as necessidades de informações para apoiar o funcionamento do controle interno da entidade.	Processos formalmente estabelecidos para produzir ou coletar, tratar, armazenar, processar e descartar os dados e informações que apoiam o funcionamento do controle interno da entidade.	A entidade estabelece um programa de governança para a manutenção da qualidade dos dados e informações que apoiam o funcionamento da estrutura de controle interno.
Comunicação Interna e Externa	Ausência de diagnóstico dos processos de comunicação interna e externa.	Processos formalmente estabelecidos para comunicar tempestivamente ao público interno e externo as informações necessárias e esperadas.	Processos de comunicação interna e externa incluem a seleção dos métodos de comunicação, levando em consideração a tempestividade, audiência, natureza da comunicação e requisitos, expectativas legais, regulatórias e contratuais, e a relação custo-benefício.	A entidade define canais de comunicação internos e externos múltiplos e bidirecionais para evitar a perda de informações relevantes, incluindo canal de denúncias com garantia de anonimato para a comunicação de questões significativas relacionadas ao controle interno.

DIMENSÃO 5: MONITORAMENTO

SUBDIMENSÃO 5.1 – MONITORAMENTO DA ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO				
VARIÁVEL	(0) INCIPIENTE	(1) INICIAL	(2) EM FORMAÇÃO	(3) ESTABELECIDO
Monitoramento Contínuo	Ausência de diagnóstico das atividades de monitoramento contínuo dos processos, políticas e procedimentos relevantes para a realização dos objetivos da entidade.	Os processos, políticas e procedimentos relevantes para a realização dos objetivos da entidade possuem atividades de monitoramento integradas.	As atividades de monitoramento são documentadas seguindo modelos padronizados pela entidade.	As atividades de monitoramento dos processos, políticas e procedimentos relevantes para a realização dos objetivos da entidade são automatizadas, com o uso de tecnologia.
Avaliações Avulsas	Ausência de avaliações avulsas da estrutura de controle interno da entidade.	Avaliações avulsas da estrutura de controle interno são realizadas periodicamente pela gerência da entidade.	Avaliações avulsas da estrutura de controle interno são realizadas periodicamente pela auditoria interna.	Avaliações avulsas da estrutura de controle interno são realizadas periodicamente por auditoria independente ou consultores externos.

SUBDIMENSÃO 5.1 – MONITORAMENTO DA ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO				
VARIÁVEL	(0) INCIPIENTE	(1) INICIAL	(2) EM FORMAÇÃO	(3) ESTABELECIDO

Comunicação das Deficiências de Controle Interno e Acompanhamento das Ações Corretivas	Ausência de políticas e processos para a comunicação das deficiências de controle interno e acompanhamento das ações corretivas.	A entidade possui políticas formalmente estabelecidas definindo a classificação dos problemas identificados nas atividades de monitoramento, além do nível de detalhe da documentação, as responsabilidades pelas ações corretivas e as partes que devem ser comunicadas, conforme a classificação.	A entidade possui processos formalmente estabelecidos para o acompanhamento das ações corretivas para as deficiências identificadas nos controles internos.	A entidade possui processos formalmente estabelecidos para a verificação da eficácia das ações corretivas adotadas para deficiências de controles internos significativas.
---	--	---	---	--

Fonte: Capovilla (2016)