

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL  
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM REDE  
NACIONAL – PROFIAP**

**MARCELO PEREIRA DA SILVA**

**AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DE MUNICÍPIOS SOB JURISDIÇÃO DO  
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**

**CAMPO GRANDE/MS**

**2023**

**MARCELO PEREIRA DA SILVA**

**AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DE MUNICÍPIOS SOB JURISDIÇÃO DO  
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP – realizado na Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, como requisito à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Fernando Thiago

**CAMPO GRANDE/MS**

**2023**

**MARCELO PEREIRA DA SILVA**

**AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DE MUNICÍPIOS SOB JURISDIÇÃO DO  
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP – realizado na Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, como requisito à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Fernando Thiago  
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul  
(Orientador)

---

Prof. Dr. Alessandro Gustavo Souza Arruda  
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul  
(Membro interno)

---

Prof. Dr. Marcelo Henrique Pereira dos Santos  
Universidade Federal do Vale do São Francisco  
(Membro externo – Rede Profiap)

---

Prof. Me. Devanildo Braz da Silva  
Universidade  
(Membro externo)

Campo Grande, 6 de outubro de 2023

## RESUMO

Com base em estudos sobre os conceitos, princípios e normas de controle interno, este projeto teve como objetivo investigar os aspectos da conformidade da atual estrutura, modo de funcionamento e atuação dos órgãos de controle interno de municípios sul-mato-grossenses discutindo a sua relevância como instrumento de melhoria da administração pública, voltada à concretização dos direitos e garantias dos administrados – usuários (efetividade da governança) e legitimação do Estado (governabilidade). Selecionou-se a estrutura de controle interno de municípios sob jurisdição do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul, avaliando sua existência, se é necessária e, se é suficiente para atingir seus objetivos constitucionais e legais. A pesquisa proposta tem um caráter descritivo e com ênfase em abordagens quantitativas, utilizando o método de análise documental em que apresenta uma descrição quantitativa, a partir do estudo de uma amostra de documentos selecionados para atendimento ao objetivo proposto. Os dados foram coletados por meio de processos de Prestação de Contas de Governo disponibilizados ao Tribunal de Contas do Estado. Os municípios selecionados para esta pesquisa foram os quatro com maior orçamento anual e os quatro com menor orçamento anual do Estado de Mato Grosso do Sul. Os resultados mostraram que os sistemas de controle interno desses municípios apresentam-se minimamente sistêmico e em estágio embrionário. Em termos de recursos humanos apresentaram dificuldades em relação à conformidade com a legislação, rotatividade de pessoal e participação no encaminhamento da prestação de contas ou nas respostas a intimações do Tribunal. Em relação aos controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos, como leis e normas regulamentares, inspeções, auditorias entre outros, são pouco eficientes, ineficientes ou mesmo não existem ações de controle. Em termos de transparência fiscal ativa, foi evidenciado que os controles internos ainda não atendem o quesito de que todas as informações sejam amplamente divulgadas e tem participação do órgão central do sistema. Por fim, observa-se que as deficiências de controle interno têm influenciado na utilização e aplicação eficiente dos recursos públicos.

**Palavras-chave:** Controle Interno. Administração Pública. Governo Municipal. Governança Pública.

## **ABSTRACT**

Based on studies on the concepts, principles and norms of internal control, this project aimed to investigate the aspects of compliance of the current structure, mode of operation and performance of the internal control bodies of municipalities in Mato Grosso do Sul, discussing its relevance as an instrument for improving public administration, aimed at the realization of the rights and guarantees of the administered – users (effectiveness of governance) and legitimacy of the State (governability). The internal control structure of municipalities under the jurisdiction of the Court of Auditors of Mato Grosso do Sul was selected, evaluating its existence, whether it is necessary and whether it is sufficient to achieve its constitutional and legal objectives. The proposed research has a descriptive character and emphasis on quantitative approaches, using the method of document analysis in which it presents a quantitative description, based on the study of a sample of documents selected to meet the proposed objective. The data were collected through Government Accountability processes made available to the State Court of Accounts. The municipalities selected for this research were the four with the highest annual budget and the four with the lowest annual budget in the State of Mato Grosso do Sul. The results showed that the internal control systems of the municipalities are minimally systemic and in an embryonic stage. In terms of human resources, they presented difficulties in relation to compliance with legislation, staff turnover and participation in the forwarding of accountability or responses to court summonses. Regarding preventive, detective, corrective and directive controls, such as laws and regulatory standards, inspections, audits, among others, they are inefficient, inefficient or even do not have control actions. In terms of active fiscal transparency, it was evidenced that internal controls still do not meet the requirement that all information be widely disseminated and have the participation of the central body of the system. Finally, it is observed that deficiencies in internal control have influenced the efficient use and application of public resources.

**Keywords:** Internal control. Public administration. Municipal government. Public Governance.

## SUMÁRIO

RESUMO.....	4
ABSTRACT .....	5
SUMÁRIO.....	6
1 INTRODUÇÃO .....	7
1.2 OBJETIVOS .....	10
1.3 JUSTIFICATIVA .....	10
2 REVISÃO DA LITERATURA E NORMATIVA.....	12
2.1 REVISÃO DA LITERATURA .....	12
2.2 REFERENCIAL NORMATIVO .....	18
2.2.1 Constituição Federal de 1988 (CF/88) .....	19
2.2.2 Lei Federal nº 4.320/1964 .....	20
2.2.3 Decreto-Lei nº 200/67 .....	21
2.2.4 Lei Complementar nº 101/00.....	22
2.2.5 Lei nº 10.180/01 .....	26
2.2.6 Decreto nº 9.203/17 .....	26
2.2.7 MCASP 8ª Edição/2018 .....	27
2.2.8 ADI 3602/GO-STF/2011 .....	29
3 CLASSIFICAÇÃO METODOLÓGICA E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA .....	32
3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	34
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES .....	41
5 PROGNÓSTICO DE INTERVENÇÃO .....	50
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	55
7 REFERÊNCIAS .....	59

## 1 INTRODUÇÃO

De forma progressiva, estamos vendo as necessidades dos cidadãos mudando e por causa da crescente conscientização da população possibilitada a partir da inovação tecnológica (ferramentas de comunicação). Por um lado, os cidadãos têm expectativas altas concernentes aos serviços públicos e intervenções governamentais. Por outro lado, os gestores públicos e os políticos eleitos têm ambições crescentes quanto à melhoria dos mecanismos de governança pública e ao controle mais rígido. Consequentemente, as tarefas públicas tornaram-se cada vez mais complexas e se transformaram em “emaranhados de problemas” ou até mesmo “problemas iníquos” - problemas que muitas vezes são difíceis de resolver por uma única entidade ou incluem muitas camadas diferentes de complexidade (SØRENSEN; TORFING, 2011, SØRENSEN; TORFING, 2010).

Assim, legitimamos um Estado Democrático de Direito com a aproximação do cidadão às suas demandas junto ao Estado, visando atingir o bem comum. Nesse contexto, a governança, a governabilidade, a *accountability* e a gestão pública são interdependentes. Ou seja, a boa governança, ocorre com a aproximação entre o cidadão e o Estado, isto aumenta a governabilidade, e atrelada aos princípios da transparência e *accountability*, com consequências no controle social e a busca do bem comum (RIBCZUK; NASCIMENTO, 2015).

Dessa maneira, temos a relação imediata da governança com uma gestão pública eficiente, desta forma, apresenta como continuidade do modelo de Administração Pública gerencial, também focada em eficácia. Além do mais, sua aplicação é de grande relevância em relação às vantagens para sociedade, ainda mais que nesse novo modelo a população têm acesso aos espaços onde participam das decisões políticas. A Governança Pública, não deixa de obedecer ao princípio constitucional da legalidade, que servirá como base para Administração Pública, sendo obrigatória em relação às ações dos gestores públicos (RIBCZUK; NASCIMENTO, 2015).

Ademais, também observamos que o controle das ações do poder público adquiriu relevância no âmbito da Administração, indicando uma grande preocupação dos gestores quanto à existência de instrumentos mais eficientes nos órgãos ou

entidades em que são responsáveis, seja no âmbito interno e/ou externo. Contudo, limitamos as fronteiras deste trabalho em sua essência ao Controle Interno.

Avistamos que o controle interno, sobretudo nos últimos anos, tem adquirido grande relevância, em razão das novas competências atribuídas aos gestores e ao Estado com o advento da Constituição Federal de 1988, respectivas emendas e a dinâmica da legislação infraconstitucional.

Desse modo, destacamos a importância do tema do controle da Administração Pública. Assim, pressupomos que a adequação e eficiência da estrutura do controle, em todas as suas dimensões, é requisito para a boa administração com um controle interno preventivo, o que em última análise constitui um processo de cidadania. Ou seja, temos a convicção que o tema controle tem suscitado intensos debates não só nos meios jurídicos, mas também na vertente política e institucional dentro de um Estado Contemporâneo (MARQUES NETO, 2010).

De outro modo, conforme nossas pesquisas, o controle interno sob seu enfoque preventivo, funcionando de maneira correta, deveria se constituir num arcabouço de informações, das mais variadas áreas do governo, contribuindo para a tomada de decisão por parte do gestor. Esse tipo de controle não representa sua potencialidade e efetividade, nem mesmo demonstra a plenitude de suas funções, devendo também sê-lo efetivo concomitantemente e a posteriori (MARQUES NETO, 2010).

Vislumbramos que há um postulado de que o controle interno se constitui apenas como órgão de apuração de irregularidades. Desse jeito, verificamos que tal noção acarretou e acarreta para o gestor dificuldade na sua implantação, pois existe o receio de que controle traria empecilhos à administração, visto impor-lhes limites e procedimentos que, por sua vez, dificultariam e limitariam seus atos de gestão (PACINI, 1995).

Desta forma, para nós independentemente de quem promova determinada decisão, o controle interno pode propiciar que esta seja melhor, segura e mais bem fundamentada, em razão dos subsídios originados pela análise dos dados recebidos e tratados. Assim, justificamos a necessidade da busca por atingir princípios elementares da governança pública, representados na prestação de contas (*accountability*), transparência (*disclosure*), responsabilidade (*responsibility*) e equidade (*fairness*) (ANDRADE; ROSSETTI, 2014).

Fundamentamos o presente estudo em conceitos, princípios e normas de controle interno. Este, o controle interno, também é denominado de controle interno administrativo da administração pública, foi reestruturado no Brasil desde a implantação na União por meio da Medida Provisória nº 480, em 27 de abril de 1994, acompanhando as respectivas mudanças estruturais do Estado e da gestão (CASTRO, 2011, p. 284). O autor também pontuou o controle administrativo na visão da American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) como sendo:

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas.

Em 1992, ao vermos que a International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) atualizou, em 2001, o Guia para *las normas de control interno del sector publico*, e incorporou os avanços em relação ao estudo do controle interno (BAHIA, 2007, p. 21), definindo-o como segue:

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 na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de *accountability*;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Nesse contexto e, pelo conhecimento que acumulamos na participação em cursos ministrados por colegas servidores de outros órgãos de controle externo da União e de outros Entes subnacionais, somados a nossa percepção com a de colegas do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul resultados de reuniões para padronização de procedimentos, verificamos as inúmeras falhas que acontecem nos municípios. Estas, as falhas, no envio das prestações de contas e nas fiscalizações (auditorias e inspeções) em que realizamos o planejamento, com levantamento de informações, na execução, realizada *in loco* e no relatório no qual concluímos pela regularidade dos atos e fatos disponíveis para apreciação com recomendações de diligências aos responsáveis visando pedagogicamente as boas práticas na Administração Pública.

A metodologia que utilizamos caracteriza-se como descritiva e qualitativa, utilizando a técnica de pesquisa documental. Os dados foram coletados dos seguintes documentos no sistema e-TCE do Tribunal de Contas do Estado: a) Ato de Nomeação

do Controlador Interno; b) Demonstrativo Contábeis; c) Pareceres do Controle Interno Municipal; d) Análise dos Auditores Estaduais de Controle Externo – ACE ou dos Técnicos de Controle Externo – TCEX; e) Pareceres dos Auditores Substitutos de Conselheiros – ASC; e, f) Pareceres Prévios; bem como verificações no Cadastro de Jurisdicionados - eCJUR por meio de processos de Prestação de Contas de Governo disponibilizados ao Tribunal de Contas do Estado.

Assim, realizamos o estudo a partir dos aspectos da conformidade da atual estrutura, modo de funcionamento e atuação dos órgãos de controle interno desses municípios sul-mato-grossenses discutindo a sua relevância como instrumento de melhoria da administração pública, voltada à concretização dos direitos e garantias dos administrados – usuários (efetividade da governança) e legitimação do Estado (governabilidade). Dessa forma, no contexto da Unidade Técnica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, a problemática consiste em saber: Como o sistema de controle interno está sendo executado na gestão municipal de municípios sul-mato-grossenses em função da Prestação de Contas com Responsabilização?

## 1.2 OBJETIVOS

### **Geral**

Avaliar o Sistema de Controle Interno – SCI de municípios sob jurisdição do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.

### **Específicos**

1. Descrever a estrutura de pessoal, normativa e de funcionamento do SCI existente nos municípios;
2. Verificar as deficiências e boas práticas do SCI;
3. Apresentar proposta de estrutura para avaliação do SCI dos municípios.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

A Administração Pública atual é limitada pela premissa de que para demandas ilimitadas existem recursos limitados. É fundamental o controle desses recursos para

evitar desperdícios. Desse modo, quem mais importante para agir no processo do que o Controle Interno? Este, dentro de suas competências e habilidades pode ter atitudes pró-ativas e pode estabelecer uma linha de defesa mais aproximada e de forma concomitante aos fatos e eventos que ocorrem naquele ente público.

Nessa linha, este estudo pode contribuir para avaliar o papel desempenhado pelo Controle Interno nos municípios sul-mato-grossenses com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços públicos. Dessa forma, essa pesquisa tem a finalidade de evidenciar as consequências que a implantação do controle interno pode trazer para a boa governança.

Nesse momento, para o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, o controle interno é o mais importante aliado para auxiliar os gestores a administrar com vigilância para evitar desperdícios e assim disponibilizar recursos com qualidade.

Portanto, trata-se de uma justificativa gerencial a realização desta pesquisa, contribuindo tecnicamente com os municípios envolvidos e com o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA E NORMATIVA

### 2.1 REVISÃO DA LITERATURA

Para a busca de material adequado, foi aplicada uma *string* de pesquisa e feito o *download* dos artigos encontrados. A *string* de busca utilizada foi a seguinte: “*Internal Control*” AND (“*Public Administration*” OR “*Government*” OR “*Governance*” OR “*evaluation*” OR “*Municipalities*” OR “*Cities*” OR “*accountability*”).

Na primeira etapa da pesquisa realizada nas bases, em março de 2022, com a *string* “public administration” foram encontrados 23.873 resultados. As informações encontradas e disponibilizadas na base Scopus foram: título do documento, autor(es), ano da publicação, fonte da informação ou nome do periódico, e a quantidade de citações que o artigo científico foi referenciado na base Scopus. As informações foram enriquecidas pela análise do fator de impacto dos periódicos da publicação. O estudo foi baseado na contagem do primeiro autor, de países e de autores.

Registra-se que o resultado encontrado de 2.706 incluiu áreas do conhecimento divergentes do objeto do estudo. Optou-se, então, pela busca inicial com a aplicação do filtro por ano, de 2016 a 2020, por área da matéria, na base Scopus, Negócios, Gestão e Contabilidade; Economia, Econometria e Finanças; Ciências Sociais e Ciências da Decisão, na base Web of Science, *Business Finance* ou *Management* ou *Business* ou *Economics* ou *Social Sciences Interdisciplinary* ou *Operations Research* *Management Science* ou *Public Administration* ou *Political Science* ou *Social Sciences Mathematical Methods* ou *Social Issues* e por tipo de documento: artigo científico. O resultado, na base Scopus, foi de 350 registros e, na base Web of Science, foi de 385 registros. Assim, ao todo, foram 735 registros.

A partir desse resultado, foi realizada a mescla de artigos duplicados, leitura dos títulos das 735 publicações com o objetivo de excluir os trabalhos estranhos à temática abordada nesta pesquisa. Ao término da leitura de todos os títulos, restaram 96 trabalhos.

Na sequência, a seleção do portfólio bibliográfico passou por mais duas etapas: leitura dos resumos dos 96 trabalhos selecionados na etapa anterior e posterior leitura dos artigos remanescentes. Ao fim, o portfólio bibliográfico contemplou 42

documentos, sendo todos artigos de periódicos. O processo está demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1. Quantidade de trabalhos encontrados na pesquisa.

<b>Base</b>	<b>String</b>	<b>Quantidade</b>
Scopus (Elsevier) e Web Of Science	<i>Public Administration</i>	23.873
Scopus (Elsevier) e Web Of Science	<i>Internal Control AND (Public Administration OR Government OR Governance OR evaluation OR Municipalities OR Cities OR accountability)</i>	2.706
Scopus (Elsevier) e Web Of Science	Refino na busca nas bases: a) por ano (2016 a 2020); b) por matéria especificadas; c) por tipo de documento (artigo científico).	735
Scopus (Elsevier) e Web Of Science	Refino na busca nas bases: a) mescla de artigos duplicados; b) exclusão dos trabalhos estranhos à temática.	96

Fonte: dados da pesquisa.

Foi realizada a exportação dos trabalhos da busca resultante na base de dados Scopus e Web of Science no formato de arquivo .RIS para o gerenciador de referências Zotero. Na sequência, foi realizado um segundo processo de seleção dos trabalhos que comporiam o portfólio de artigos de estudo. Essa segunda etapa, inicialmente, consistiu em se fazer a leitura de todos os títulos dos 42 trabalhos encontrados, relacionados ao tema do estudo e, logo em seguida, foram lidos os resumos e selecionados 20 trabalhos. Desses trabalhos selecionados, foi feita a busca pelos textos na Internet, no qual se conseguiu fazer o *download* dos 20 trabalhos.

Segundo Ensslin, Ensslin e Pinto (2013), a seleção do portfólio é realizada para se reunir e selecionar os trabalhos científicos relacionados ao tema que foi pesquisado levando-se em conta a percepção do pesquisador sobre o objeto de análise e o conjunto com as delimitações impostas para o estudo.

A bibliometria é uma técnica utilizada nos procedimentos de quantificação da comunicação escrita, utilizando-se de métodos para análise estatística sobre a produção e disseminação do conhecimento científico (ARAÚJO, 2006; FORESTI, 1989). Por meio da bibliometria é possível fazer o mapeamento e a análise quantitativa das informações produzidas em determinado campo do conhecimento.

A bibliometria estuda a organização dos setores científicos e tecnológicos desde as fontes bibliográficas e patentes, para verificar os autores, suas associações e direcionamentos; já a cienciometria se encarrega do estudo do aperfeiçoamento da produção científica, fazendo uso de sistemas matemáticos e diagnóstico estatístico para investigar as características da averiguação científica (SPINAK, 1996).

Enquanto a bibliometria estuda os aspectos quantitativos da produção, divulgação e uso de informações registradas, a cienciométrica se ocupa do estudo dos aspectos quantitativos da ciência enquanto uma disciplina ou atividade econômica. Métodos bibliométricos e cienciométricos permitem aferir o comportamento de campos permeados pela ciência (MACIAS-CHAPULA, 1998; TAGUE-SUTCLIFFE, 1992).

Para a realização dessas análises de bibliométrica e cienciométrica, este trabalho se valeu da etapa inicial do ProKnow-C - Knowledge Development Process-Constructivist, proposto por Ensslin, Ensslin e Pinto (2013), que é um método utilizado para a identificação e seleção de trabalhos relevantes, que geram conhecimento científico e que dão suporte aos pesquisadores. O processo em questão é composto por quatro etapas, a saber: (a) seleção de um portfólio de artigos sobre o tema da pesquisa; (b) análise bibliométrica do portfólio; (c) análise sistêmica; e, (d) definição das perguntas de pesquisa e objetivo de pesquisa.

Além disso, pode-se verificar nos resultados e considerações a seguir delimitados os aspectos a serem conhecidos na temática abordada nesta pesquisa: a) competências dos recursos humanos; b) nível de desempenho e resultado orçamentário; c) controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos; d) tamanho do município em relação a qualidade do planejamento; e) as deficiências de controle interno aumentam à medida que a condição financeira se deteriora; f) funções exercidas na área de controle interno, gerencial-estratégica, de controle de risco, contábil, fiscal, de proteção e controle do patrimônio; g) componentes da metodologia COSO-II; h) novas práticas de governança propostas nas reformas compulsórias nos governos locais; i) a divulgação de informações financeiras na internet e o sistema controle interno é assegurada por meio do portal da transparência.

A competência dos recursos humanos tem um efeito sobre a qualidade das demonstrações financeiras do governo. Assim, a relação entre competências de recursos humanos e a teoria da agência define que os agentes devem realizar contratos na forma de leis e regulamentos feitos pelo principal, ou seja, o funcionário autorizado a fazer regulamentos no setor público. Em que, no desempenho de funções, como um bom serviço público, os funcionários devem treinar competência ou habilidade e agregar conhecimento no campo de contabilidade. Dessa forma, a relação de agência tem como objetivo estimular a criação da boa governança e para

o agente ser recompensado pelos esforços em obedecer a regulamentos. Ademais, o pessoal que ocupa cargos estratégicos na administração financeira deve ser selecionado segundo requisitos como educação, treinamento, experiência suficiente e atitude mental (SUMARYATI et al., 2020; DEWI; FERDOUS AZAM; YUSOFF, 2019; PRIONO et al., 2019).

De outro modo, existem evidências do efeito do sistema de controle interno no aumento do nível de desempenho e de resultado orçamentário. Os governos com menos sistemas de controle interno conduzem a maiores níveis de endividamento e, portanto, governos com bons sistemas de controle interno, segregação de funções, uma maior qualidade do sistema, a estabilidade para desenvolver esta função, têm níveis mais elevados de desempenho. Por isso, sistemas de controle interno eficientes contribuem para o uso eficiente dos recursos financeiros dos municípios. E, além disso, também pode-se concluir que quanto maior o nível de autofinanciamento, maior o resultado orçamentário, pois uma maior independência financeira implica uma gestão orçamentária mais objetiva (MORENO-ENGUIX; GRAS-GIL; HENÁNDEZ-FERNÁNDEZ, 2017; TULLAH et al., 2017).

Os determinantes da conformidade do Controle Interno nas organizações públicas utilizam controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos. Dentre esses tipos de controle, os preventivos são proativos, oportunos e muito convenientes, e requerem menos recursos para manter a conformidade. Assim, pode-se inferir que os controles preventivos impedem a ocorrência de erros na contabilidade e melhoram a qualidade das demonstrações contábeis e a conformidade dos atos (LARTEY et al., 2020).

No Brasil, o Índice de Efetividade de Gestão Municipal (IEGM), desenvolvido pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP), indicou que quanto maior o município pior é a qualidade do planejamento orçamentário. De outro modo, o orçamento *per capita* tem efeito positivo sobre o planejamento, tendo em vista que quanto maior o orçamento per capita maior será a qualidade do orçamento. Assim, nos municípios menores, com alto orçamento, proporcional ao número de habitantes, a qualidade do planejamento orçamentário sobe (SPEEDEN; PEREZ, 2020).

A incidência e gravidade das deficiências de controle interno aumentam à medida que a condição financeira se deteriora, ou seja, uma condição financeira em declínio tende a aumentar a probabilidade e a gravidade das deficiências financeiras.

A partir dessas constatações extrai-se três implicações. A primeira, a escassez de caixa ao longo de vários anos é o aspecto mais saliente e importante que influencia os comportamentos fiscais. Em segundo, o esforço em monitorar as condições financeiras e prevenir o estresse fiscal ajuda também a diminuir as deficiências de controle interno, o que pode melhorar a responsabilidade financeira, reduzindo a possível fraude, desperdício e abuso. Em terceiro, os governos tendem a usar estratégias mais imediatas para lidar com condições financeiras em declínio, isso ajuda a antecipar restrições financeiras futuras (KIM; MATKIN, 2019).

No Brasil, o órgão responsável pelo sistema de controle interno do município, ou seja, as Controladorias evidenciam funções exercidas na área de controle interno, gerencial-estratégica, de controle de risco, contábil, fiscal, de proteção e controle do patrimônio. Sendo a função fiscal, de proteção e controle do patrimônio e de riscos menos contempladas na realidade da maioria dos municípios (DE AZEVEDO; LEITÃO; CALLADO, 2019).

A gestão de riscos como política pública é assegurada quando uma organização possui controles eficientes e com base na gestão de riscos. Isso garante que o objeto de uma licitação pública seja executado conforme contratado, mitiga a responsabilidade da Administração Pública sobre os encargos trabalhistas e auxilia no fomento ao controle social sobre os serviços contratados. Dessa forma, pela perspectiva da tecnologia de gestão de risco COSO-II é possível constatar-se que os controles internos referentes à gestão e fiscalização de contratos mostram-se fragilizados e não aptos a fornecer informações suficientes para tomada de decisão. Assim, por exemplo, ao término do prazo de execução de um contrato, os gestores não são informados se devem prorrogar ou não, de modo a assegurar a prestação de serviços com eficiência. Ademais, também é possível ressaltar que o incentivo ao controle social para auxiliar na fiscalização dos contratos é de suma importância, já que a atividade dos gestores e fiscais de contratos não se resumem apenas na fiscalização (ORTIGARA; RAZZOLINI, 2020).

Do mesmo modo, a eficiência da aplicação dos componentes de controle interno deve ter auditorias internas como base na estrutura COSO para executar tarefas e serviços com transparência, para garantir integridade e melhorar a qualidade e a eficiência. Assim, os cinco componentes da estrutura devem ser efetivamente implantados. Ou seja, para um ambiente adequado a eficiência dos componentes

com: a) maior grau de sistemas de comunicação; b) procedimentos e atividades de acompanhamento e controle; c) ambiente de controle; d) procedimentos de resposta e avaliação de riscos; e) acompanhamento adequado (KHESIAT, 2020). Devido a impossibilidade do controle, por meio dos auditores internos e responsáveis pela governança, verificarem se tudo no setor público está de acordo com princípios do controle interno, a alternativa será então a apresentação de relatórios financeiros de qualidade, *compliance*, comprometimento com valores éticos e a busca de objetivos estratégicos e operacionais com base na boa governança. Ademais, as implicações dos riscos também devem ser incorporadas na mente dos servidores como parte da cultura organizacional (KONG et al., 2018).

A adoção das novas práticas de governança deve ser proposta nas reformas compulsórias nos governos locais. Assim, são observados três aspectos: Primeiro, os atores poderosos trabalham para acumular e preservar continuamente o capital institucional da organização para apoiar novas práticas por tempo suficiente para que essas práticas sejam perenemente incorporadas à instituição. Sendo que, o conceito de capital institucional está relacionado à densidade do tecido organizacional de uma região, que é formado por relações entre organizações conduzidas por regras e normas. A sustentabilidade do capital institucional depende da presença de uma estratégia de desenvolvimento territorial baseada na cooperação entre as entidades presentes nesse espaço (ALBUQUERQUE; CÂNDIDO, 2014). No segundo, as fontes externas e internas de legitimação funcionam como combustível para o trabalho nas instituições que promovam acumulação de capital institucional. No terceiro, o capital institucional favorável a novas práticas contribui com o trabalho institucional no processo de implementação das mudanças e protege o que já foi implementado, com o apoio de atores que desejam mudanças. Nessas práticas, os Tribunais de Contas e Controladorias são os principais promotores do controle interno e de outras inúmeras mudanças no ciclo de finanças públicas. Desta forma, considerando o capital institucional e estratégias, estes *stakeholders* podem estreitar relações com: a) indivíduos a engajar na lógica pró-controle; b) atores poderosos; e, c) fontes de legitimação (LINO et al., 2019).

A relação entre a divulgação de informações financeiras na Internet e o sistema controle interno é assegurada por meio do portal da transparência. Cabe destacar a influência do sistema de controle interno na qualidade e no volume de informações

que as entidades publicaram nos portais da transparência. Um dado importante e desfavorável é o de que municípios mais endividados publicam volumes menores de informações em seus portais da transparência. Ademais, o papel da gestão financeira na melhoria do desempenho do governo é assegurado por meio da competência do pessoal e pelos controles internos (MORENO-ENGUIX; GRAS-GIL; HENÁNDEZ-FERNÁNDEZ, 2019; PRIONO et al., 2019).

O referencial acima foi construído com base nos aspectos relevantes da administração pública. Desse modo, eles passaram pela seleção no aspecto temporal daquilo que já está mais consolidado no período de 2016 a 2020. Verificou-se também o aspecto formal e material para o controle dos órgãos e entidades especificamente na área contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

No aspecto formal e material, pode-se realizar uma busca dos tópicos mais importantes para o objetivo do nosso tema. Assim, finalizou-se com a leitura dos artigos e identificou-se os temas, objetivos, metodologias, resultados, conclusões e limitações de cada estudo.

Por conseguinte, chegou-se a importantes aspectos a serem considerados quando se realiza a avaliação do controle interno nos municípios bem como quais podem ser as consequências de sua inexistência, insuficiência e necessidade. Identificou-se também quais os atores que podem fomentar essa implementação com oportunidades que podem gerar benefícios futuros em função da escassez de recursos.

## 2.2 REFERENCIAL NORMATIVO

Este referencial considera o “método normativo-estruturante em que reconhecemos a inexistência de identidade entre a norma jurídica e o texto normativo”. Mas, de modo diverso, deve ser analisada a “concretização da norma em relação à realidade social”. Desse modo, será concretizada pelo “legislador”, pelo “judiciário”, pela “administração”, demais normativos do governo entre outras Normas Jurídicas válidas para concretização dos direitos sociais (LENZA, 2022). Sendo assim, considerou-se Normas Jurídicas plenamente válidas para esse Referencial Normativo: A Constituição Federal de 1988; a Lei nº 4.320/1964; o Decreto-Lei nº 200/67; A Lei

Complementar nº 101/00; A Lei nº 10.180/01; Decreto nº 9.203/17; MCASP 9ª Edição e ADI 3602 (STF).

### 2.2.1 Constituição Federal de 1988 (CF/88)

A Constituição Federal de 1988 dedicou especial atenção ao controle, isso pode ser verificado em relação a todos os entes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios bem como órgãos da Administração Indireta como Autarquias, Fundações, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista. No que toca especificamente ao controle interno, os dispositivos que dão suporte à legislação infraconstitucional estão fixados nos art. 31, 74 e 75 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que disciplinam

Art. 31. 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.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

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

- avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- 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;
- exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

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

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

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

Denota-se que os artigos tratam do "sistema" de controle interno estão dispostos com o objetivo de acompanhar contas de governo e de gestão, e, por último, de apoiar ao controle externo (BRASIL, 1988).

Esses novos objetivos para a gestão pública evidenciam maior importância ao controle, mesmo após o término do exercício do mandato de cada governante. Com

efeito, esses órgãos de controle podem elucidar problemas que são criados nos momentos de transição de governo (BRASIL, 1988).

Assim, o sistema de controle interno deve auxiliar na gestão de recursos primando pela eficiência, eficácia e economicidade obedecendo sempre a legalidade compondo atividades de um núcleo estratégico do Estado (BRASIL, 1988).

### 2.2.2 Lei Federal nº 4.320/1964

A Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, "Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal" (BRASIL, 1964).

A referida lei está vigente, embora alguns dos seus dispositivos foram revogados por outra legislação. Embora aprovada com *status* de Lei Ordinária, em razão da matéria de que trata teve reconhecido o *status* de Lei Complementar (MENDES; BRANCO, 2017).

Foi este normativo que em seu "Capítulo II" pela primeira vez utilizou o termo "controle interno", impondo o ajustamento da nova sistemática para as três esferas da administração pública tal como previsto em suas disposições preliminares (art. 1.º). O controle interno estava alocado no Título VIII relativo a "controle da execução orçamentária", que nos termos do art. 75 (BRASIL, 1964) compreendia:

- Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:
- a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
  - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
  - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Este artigo "concentra toda a filosofia que justifica a existência de sistemas de controle ao determinar o controle sobre os atos administrativos, fidelidade funcional dos agentes, o cumprimento dos limites financeiros e o alcance dos resultados" (VALE; SILVA, 2018, p. 200).

O art. 76 do citado diploma expressamente consigna que o controle interno deve exercer os três tipos de controle a que faz referência o art. 75, não restando prejudicado o controle pelo Tribunal de Contas (BRASIL, 1964).

Ainda, restou previsto que a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária ocorreria de maneira prévia, concomitante e subsequente (BRASIL, 1964).

A referida lei inovou também quando, em seu art. 78, previu a possibilidade, a qualquer tempo, de serem promovidos levantamentos, tomadas de contas ou mesmo exigida prestação de contas (além da anual) de todos aqueles responsáveis por bens ou valores públicos. É uma das formas do controle subsequente dirigido ao controle interno (BRASIL, 1964).

### 2.2.3 Decreto-Lei nº 200/67

O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

No que diz respeito ao controle, nos termos do referido Decreto, este foi qualificado como princípio fundamental da administração federal, como disposto em seu artigo 6.º, V (BRASIL, 1967).

TÍTULO II  
DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS  
Art. 6.º As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:  
I - Planejamento.  
II - Coordenação.  
III - Descentralização.  
IV - Delegação de Competência.  
V - Contrôle.

Ademais, o referido normativo previu que "entre os seus princípios norteadores o da descentralização" que se fará em três planos (DI PIETRO, 2022, p. 1.266):

- a) dentro dos quadros da Administração Federal, distinguindo-se claramente o nível de direção do de execução;
- b) da Administração Federal para as unidades federadas, quando estejam devidamente aparelhadas e mediante convênio;
- c) da Administração Federal para a órbita privada, mediante contratos ou concessões.

O controle deveria ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos da administração federal, compreendendo, nos termos do art. 13 (BRASIL, 1967).

Art. 13 [...]

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Para definir o foco do controle a norma dispõe em obediência ao princípio da eficiência que o controle será “de resultados (arts. 13 e 25, V) fortalece o sistema de mérito (art. 25, VII), sujeita a Administração indireta a supervisão ministerial quanto à eficiência administrativa (art. 26, III) e recomenda a demissão ou dispensa do servidor comprovadamente ineficiente ou desidioso (art. 100)” (DI PIETRO, 2022, p. 278), como transcrito a seguir:

Art. 25. [...]

V - Avaliar o comportamento administrativo dos órgãos supervisionados e diligenciar no sentido de que estejam confiados a dirigentes capacitados.

[...]

VII - Fortalecer o sistema do mérito.

Art. 25. [...]

III - A eficiência administrativa.

[...]

Art. 100. Instaurar-se-á processo administrativo para a demissão ou dispensa de servidor efetivo ou estável, comprovadamente ineficiente no desempenho dos encargos que lhe competem ou desidioso no cumprimento de seus deveres.

#### 2.2.4 Lei Complementar nº 101/00

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

É popularmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF. Tal diploma aumentou substancialmente as responsabilidades dos gestores quanto à gestão fiscal. Assim, pressupõe (BRASIL, 2000):

Art. 1º [...]

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Ademais, o controle interno tem obrigações definidas na seção Relatório de Gestão Fiscal e na seção VI – Da Fiscalização da Gestão Fiscal, dispostas nesta Norma (BRASIL, 2000):

Do Relatório de Gestão Fiscal

Art. 54. [...]

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

Art. 59. O Poder Legislativo, [...] e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público fiscalizarão o cumprimento desta Lei Complementar, consideradas as normas de padronização metodológica editadas pelo conselho de que trata o art. 67, com ênfase no que se refere a: (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

A citada lei – quanto ao seu efetivo cumprimento – foi potencialmente ampliada com a Lei Federal nº 10.028/00, pois a despeito do avanço da LRF, esta não tem o objetivo de punir os gestores, mas sim os entes e órgãos da Administração Pública. Entretanto, a Lei Federal nº 10.028 previu sanções para ilícitos dispostos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, na Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950 (conhecida como Lei dos Crimes de Responsabilidade, Lei do Impeachment), e no Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967 (Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores) (BRASIL, 2000).

Desse modo, já sendo o controle interno um instrumento para boa gestão, com a LRF passou a ser essencial (BRASIL, 2000).

Dentre os temas previstos na LRF que impõem que os municípios possuam um eficiente controle interno podem ser destacados: 1) controle de fontes vinculadas; 2) controle de despesas com pessoal; 3) controle de convênios; 4) restos a pagar; 5) publicações quadrimestrais.

Faz-se necessário, assim, um breve comentário sobre cada um dos referidos pontos (BRASIL, 2000).

1) **Controle de fontes vinculadas:** A referida lei dispõe sobre esse controle por fonte de recursos (art. 8º, parágrafo único; art. 24; art. 47, parágrafo único, II; art. 52, I, a, II, a e art. 53, § 1º, III; art. 59, V) com a necessidade de mecanismo que crie vínculo entre as receitas e as consequentes despesas legalmente autorizadas pelo Legislador:

Art. 8º [...]

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Art. 24. Nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio total, nos termos do § 5o do art. 195 da Constituição, atendidas ainda as exigências do art. 17.

Art. 47. [...] Parágrafo único. [...]

II - recursos recebidos do controlador, a qualquer título, especificando valor, fonte e destinação;

Art. 52. [...] I - [...]

a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;

II - [...]

a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;

Art. 53. [...] § 1º [...]

III - da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

Art. 59. [...]

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar.

2) **Controle de despesas com pessoal:** Em relação aos referidos gastos a LRF estabeleceu limites para os municípios (54% da Receita Corrente Líquida no caso do Poder Executivo - Art. 20, III, "b"), bem como a necessidade de efetivo monitoramento (art. 59, III), como transcrito em parágrafo anterior. É forçoso destacar apenas que quando a despesa com pessoal exceder a 95% desse limite será imposta ao poder uma série de vedações. O Tribunal de Contas do Estado, quando a despesa alcança o patamar de 90% do limite, expede alerta ao município.

Art. 20. [...] III - [...]

b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

Art. 22. A verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 será realizada ao final de cada quadrimestre.

Parágrafo único. Se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:

Art. 59. [...]

§ 1o Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem: [...]

II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite.

3) **Controle de convênios:** As transferências decorrentes de convênios firmados pelos municípios, designados pela LRF de "transferências voluntárias", passaram a ter maiores exigências de requisitos para responsabilidade na gestão fiscal.

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.

Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo [...]

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido e enquanto perdurar o excesso, o Poder ou órgão referido no art. 20 não poderá:

I - receber transferências voluntárias;

Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

§ 2º É vedada a utilização de recursos transferidos em finalidade diversa da pactuada.

4) **Restos a Pagar:** O decreto nº 93.872/86 define o conceito de restos a pagar como “despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas” discriminando a seguir: “Entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas”. Ademais, a LRF (art. 42) prevê a impossibilidade do gestor deixar dívida para seu sucessor, sem a respectiva disponibilidade de caixa, ou seja, preservação de um equilíbrio orçamentário e financeiro.

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. [...]

5) **Publicações quadrimestrais:** A Lei previu para responsabilidade na gestão fiscal, além da prestação de contas anual, obrigatoriedade de obediência ao princípio da publicidade quanto ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO, de divulgação bimestral e do Relatório de Gestão Fiscal – RGF, de divulgação quadrimestral. Os artigos 52 e 54 preveem o detalhamento do que deve ser informado.

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre [...]

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal [...]

Enfim, dispõe-se, ainda, sobre os conceitos de transparência ativa e passiva. Sendo, a primeira aquela em que os governos disponibilizam informações nos portais da transparência ou sites específicos na rede e o segundo em que qualquer cidadão pode requerer o acesso a informações do governo (LIMA et al., 2020; BRASIL, 2011).

#### 2.2.5 Lei nº 10.180/01

A Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001 que “organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências” (BRASIL, 2001).

A referida lei tem a finalidade de promover a articulação com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, visando a compatibilização de normas e tarefas afins aos diversos Sistemas, nos planos federal, estadual, distrital e municipal (BRASIL, 2001).

Neste compasso, o art. 29 da respectiva lei federal dispõe sobre as vedações para nomeação do cargo, inclusive em comissão, no sistema de controle interno, de pessoas que nos últimos cinco anos sejam responsáveis por irregularidades ou crimes contra a Administração Pública em todas as esferas (BRASIL, 2001).

Assim, fica a cargo das demais esferas de governo, incluindo os municípios, a instituição e manutenção de sistemas de controle interno municipal com a finalidade de agir como agente normativo e regulador para que exerça, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e fomento, como descrito no art. 174 da Carta Magna (BRASIL, 1988).

#### 2.2.6 Decreto nº 9.203/17

O Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017 dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.

A referida norma tem a finalidade na governança de promover um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (BRASIL, 2017).

Ademais, os princípios de governança pública transcritos a seguir representam valores que representam um avanço na Administração Pública Gerencial tendo o cidadão como centro do debate (BRASIL, 2017).

Art. 3º [...]

I - capacidade de resposta;

II - integridade;

III - confiabilidade;

IV - melhoria regulatória;

V - prestação de contas e responsabilidade; e

VI - transparência.

Por sua vez, o controle interno torna-se de extrema importância no plano estratégico do ente ao dispor sobre diretrizes no art. 4º “VI - implementar controles internos fundamentados na gestão de risco, que privilegiará ações estratégicas de prevenção antes de processos sancionadores” (BRASIL, 2017).

Nesse sentido, como mecanismo para o exercício da governança público o art. 5º dispõe que:

O controle compreende processos estruturados para mitigar os possíveis riscos com vistas ao alcance dos objetivos institucionais e para garantir a execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das atividades da organização, com preservação da legalidade e da economicidade no dispêndio de recursos públicos (BRASIL, 2017).

Por fim, a alta administração do ente, nos termos do art. 17 e 18, deverá:

Estabelecer, manter, monitorar e aprimorar sistema de gestão de riscos e controles internos com vistas à identificação, à avaliação, ao tratamento, ao monitoramento e à análise crítica de riscos que possam impactar a implementação da estratégia e a consecução dos objetivos da organização no cumprimento da sua missão institucional

A auditoria interna governamental deverá (BRASIL, 2017):

Art. 18 [...] deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles e da governança, por meio da:

I - realização de trabalhos de avaliação e consultoria de forma independente, segundo os padrões de auditoria e ética profissional reconhecidos internacionalmente;

II - adoção de abordagem baseada em risco para o planejamento de suas atividades e para a definição do escopo, da natureza, da época e da extensão dos procedimentos de auditoria; e

III - promoção à prevenção, à detecção e à investigação de fraudes praticadas por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais.

## 2.2.7 MCASP 8ª Edição/2018

O MCASP dispõe no seu art. 2º que a:

Contabilidade no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observará as orientações contidas na Parte I do MCASP – Procedimentos Contábeis Orçamentários, sem prejuízo do atendimento dos instrumentos normativos vigentes (BRASIL, 2018).

Ademais, prevê também:

melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas a toda a sociedade, de modo a possibilitar o exercício da cidadania no processo de fiscalização da arrecadação das receitas e da execução das despesas, bem como o efetivo controle social sobre as contas dos Governos Federal, Estaduais, Distrital e Municipais (BRASIL, 2018).

Nesse sentido, “cada ente deve observar os procedimentos e prazos determinados em normativos específicos do seu ente, e ainda, em regras estabelecidas pelos órgãos de controle interno e externo aos quais esteja jurisdicionado” (BRASIL, 2018).

Ademais, os princípios orçamentários para conferir racionalidade, eficiência e nos processos preveem além da elaboração e execução, o controle. Do mesmo modo, a padronização da classificação dos recursos sendo este “um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos”. Alguns recursos incluem os direitos da entidade a uma série de benefícios como (BRASIL, 2018):

- a. Utilizar o recurso para a prestação de serviços (inclusive bens);
- b. Utilizar os recursos de terceiros para prestar serviços como, por exemplo, arrendamento mercantil;
- c. Converter o recurso em caixa por meio da sua alienação;
- d. Beneficiar-se da valorização do recurso; ou e. Receber fluxos de caixa”.

Além disso, para avaliar se controla o referido recurso, alguns indicadores são necessários, como (BRASIL, 2018):

- a. Propriedade legal;
- b. Acesso ao recurso ou a capacidade de negar ou restringir o acesso a esses;
- c. Meios que assegurem que o recurso seja utilizado para alcançar os seus objetivos; ou
- d. A existência de direito legítimo ao potencial de serviços ou à capacidade para gerar os benefícios econômicos advindos do recurso.

Por fim, o Manual dispõe sobre o controle em regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual prevendo regras para a Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários; Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais; Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos; Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público; e Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. (BRASIL, 2018).

## 2.2.8 ADI 3602/GO-STF/2011

Neste estudo pode-se ver que a política de controle interno é indispensável para a concretização da transparência na gestão do gasto público. É também parte integrante e ativa do ciclo de gestão do governo, prevenindo irregularidades, integrando-se e facilitando o trabalho do controle externo. O controle interno contribui para o alcance de uma boa governança pública, à transparência e à redução de vulnerabilidades e riscos de ocorrência da corrupção (BRASIL, 2011).

Ademais, a função de controlador interno é incompatível com qualquer outro tipo de investidura/provimento que não seja o efetivo. A função de controlador interno pressupõe independência para poder relatar e apontar livremente eventuais irregularidades. Tal independência resta comprometida quando o cargo de Controlador Interno não é de provimento efetivo, o que permite que seu ocupante possa ser destituído a qualquer tempo (BRASIL, 2011).

Nesse sentido, o entendimento do STF sobre a questão:

Por entender violada a exigência constitucional do concurso público (CF, art. 37, II), o Plenário julgou procedente pedido formulado em ação direta ajuizada pelo Procurador-Geral da República para declarar a inconstitucionalidade do artigo 16-A, XI, XII, XIII, XVIII, XIX, XX, XXIV e XXV, da Lei 15.224/2005, do Estado de Goiás, bem como do Anexo I da mesma norma, na parte em que criou os cargos de provimento em comissão. Asseverou-se que, na espécie, os cargos em comissão instituídos - perito médico-psiquiátrico, perito médico-clínico, auditor de controle interno, produtor jornalístico, repórter fotográfico, perito psicólogo, enfermeiro, motorista - teriam atribuições eminentemente técnicas, nos quais inexistiria relação de confiança entre nomeante e nomeado. Assim, apontou-se que tais cargos deveriam ser preenchidos regularmente pela via do concurso público. ADI 3602/GO, rel. Min. Joaquim Barbosa, 14.4.2011 (ADI-3602).

Sendo assim, ante a regra de instituir e manter o controle interno de acordo com as normas apresentadas, nos termos do art. 71, inciso IX da CF/88, combinado com o art. 77, inciso IX da Constituição Estadual, o Município tem a necessidade de instituir o controle interno com independência do cargo (BRASIL, 2011).

Ou seja, a norma no Brasil impõe o controle interno efetivo, por exemplo, ao mencionar a necessidade do cumprimento do artigo 38 da Lei Complementar n.º 141/2012 (BRASIL, 2012):

Art. 38. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, do sistema de auditoria do SUS, do órgão de controle interno e do Conselho de Saúde de cada ente da Federação, sem prejuízo do que dispõe

esta Lei Complementar, fiscalizará o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que diz respeito:

- I - à elaboração e execução do Plano de Saúde Plurianual;
- II - ao cumprimento das metas para a saúde estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- III - à aplicação dos recursos mínimos em ações e serviços públicos de saúde, observadas as regras previstas nesta Lei Complementar;
- IV - às transferências dos recursos aos Fundos de Saúde;
- V - à aplicação dos recursos vinculados ao SUS;
- VI - à destinação dos recursos obtidos com a alienação de ativos adquiridos com recursos vinculados à saúde.

Portanto, as atividades a serem desenvolvidas pelo órgão de controle interno aumentam a importância deste órgão ainda mais quando se trata de verificar a gestão fiscal do município, como está descrito no art. 59 da LRF (BRASIL, 2000). Veja:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

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

Na mesma linha de raciocínio, as atividades do controle interno devem evidenciar informações sobre o cumprimento do FUNDEB e da aplicação dos recursos em MDE. Assim, por exemplo o que determina a Lei 11.494/2007 (BRASIL, 2007):

Art. 26. A fiscalização e o controle referentes ao cumprimento do disposto no art. 212 da Constituição Federal e do disposto nesta Lei, especialmente em relação à aplicação da totalidade dos recursos dos Fundos, serão exercidos:

- I - pelo órgão de controle interno no âmbito da União e pelos órgãos de controle interno no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Portanto, a par do texto constitucional e dos dispositivos legais já citados que regem a responsabilidade fiscal e aplicação dos mínimos em saúde e educação, dos programas que compõem o orçamento (Lei 4.320/64 – artigos 75 e 76) bem como da jurisprudência dominante no STF, o entendimento da norma dispõe que cabe um sistema de controle interno e um órgão com servidores efetivos concursados no cargo para evitar solução de continuidade, para no mínimo:

- a) fiscalizar e evidenciar o cumprimento ou não das normas de responsabilidade fiscal: planejamento, limites, renúncia de receita, alienação de ativos, endividamento, restos a pagar entre outros previstos em Lei;

- b) traz ao conhecimento público da informação e evidências quanto aos montantes aplicados em saúde e educação para os mínimos constitucionais e o limite com despesa de pessoal;
- c) Verificar e fazer publicar o cumprimento do PPA, LOA, das metas de resultado nominal e primário;
- d) Dispor sobre o repasse do duodécimo ao Poder Legislativo.

Enfim, considerando as normas jurídicas acima citadas, os trabalhos dos profissionais da área de controle seriam mais eficientes e eficazes bem como atenderiam a norma, por exemplo, se tivessem: memória de cálculo e dados relativos às contas analisadas, mencionando, de maneira expressa os pontos de controle realizados e, se na opinião fundamentada órgão em memória de cálculo ou outros procedimentos de auditoria devidamente explicitados de maneira transparente, foram cumpridas as normas da CF/88 (título IV, capítulo I, seção IX - da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial; e, no título VI, capítulo II – Das Finanças Públicas), da Lei 4.320/64 (pontos de controle descritos nos artigos 75 e 76), da LRF (pontos de controle descritos no art. 54), da LC 141/2014 (pontos de controle descritos no art. 38), da Lei 11.494/2007 (pontos de controle descritos no art. 26) com a utilização de instrumentos de fiscalização dispostos em norma instituída e mantida pelo ente federado para melhor gestão dos recursos.

### 3 CLASSIFICAÇÃO METODOLÓGICA E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva e qualitativa, utilizando a técnica de pesquisa documental. A pesquisa qualitativa se destina ao levantamento em que apresenta uma descrição qualitativa de tendências, atitudes e opiniões de uma população ou testes para associações entre as variáveis de uma população, a partir do estudo de uma amostra dessa população (CRESWELL; CRESWELL, 2021).

Desse modo, neste estudo a pesquisa documental pode ser aplicada na área de Ciências Sociais, especificamente na Administração Pública, com a finalidade de levantar dados e informações digitais disponibilizados na internet ou em redes privadas.

A despeito das limitações e da menção de outras possibilidades de aplicação da pesquisa documental, reitera-se o contributo deste artigo em apresentar, a partir de um caso ilustrativo, uma proposta sistematizada de operacionalização da pesquisa documental como recurso para auxiliar ingressantes e interessados na sua (re)aplicação acadêmica enquanto método científico ou na sua replicação técnica diante das demandas organizacionais da área de Administração Pública (SILVA; EMMENDOERFER; CUNHA, 2020, p. 38).

Os dados foram coletados dos seguintes documentos no sistema e-TCE do Tribunal de Contas do Estado: a) Ato de Nomeação do Controlador Interno; b) Demonstrativo Contábeis; c) Pareceres do Controle Interno Municipal; d) Análise dos Auditores Estaduais de Controle Externo – ACE ou dos Técnicos de Controle Externo – TCEX; e) Pareceres dos Auditores Substitutos de Conselheiros – ASC; e, f) Pareceres Prévios; bem como verificações no Cadastro de Jurisdicionados - eCJUR por meio de processos de Prestação de Contas de Governo disponibilizados ao Tribunal de Contas do Estado. Essas informações permitiram inferir a situação em que se encontra cada ente federado bem como possibilidades de melhoria.

A amostra nesta pesquisa foi realizada nos quatro municípios com maior orçamento anual e os quatro com menor orçamento anual do Estado de Mato Grosso do Sul, tendo em vista a necessidade de evidenciar o comportamento tanto em entes com mais possibilidade de obter recursos quanto dos municípios menores em relação aos aspectos econômicos. Utilizou-se para esse fim, a coleta de dados pela Internet via análise documental dos processos para emissão de pareceres prévios das contas de governo emitidos pelo respectivo Tribunal de Contas, no período de 2016 a 2020, em virtude do prazo legal para emissão do referido parecer, mais especificamente na

análise da Unidade Técnica e no parecer do Auditor do Corpo Especial bem como outro documento disponibilizado no respectivo processo de Prestação de Contas.

Com base no referencial teórico-normativo, mas com limitação dos aspectos a serem pesquisados, em virtude do tempo e ausência de disponibilidade de dados e informações referentes às outras variáveis resultantes do referencial teórico, os dados coletados foram baseados nas variáveis: a) competências dos recursos humanos; b) controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos; c) as deficiências de controle interno aumentam à medida que a condição financeira se deteriora; e, d) a divulgação de informações financeiras na Internet e o sistema controle interno é assegurada por meio do portal da transparência no Quadro 1

**Quadro 1.** Variáveis e parâmetros de coleta de dados

Variáveis	Parâmetros	Fontes
a) competências dos recursos humanos	Identificar o pessoal do órgão responsável pelo controle interno e demais servidores responsáveis por controle administrativo e contábil e verificar se possuem a competência necessária (educação, treinamento, experiência suficiente e atitude mental).	Sumaryati et al. (2020), Dewi et al. (2019) e Priono et al. (2019).
b) controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos	Identificar se existem os respectivos controles em sistemas e pessoal em cada órgão com legislação, processos, fiscalização, prestação de contas e avaliação.	Lartey et al. (2020).
c) as deficiências de controle interno aumentam à medida que a condição financeira se deteriora	Comparar a evolução financeira no período de 2016 a 2020 dos Demonstrativos de Fluxo de Caixa. Verificar se existem controles internos em caso de insuficiência de caixa. Identificar estratégias para melhorar condições financeiras em declínio.	Kim e Matkin (2019).
d) a divulgação de informações financeiras na internet e o sistema controle interno é assegurada por meio do portal da transparência	Identificar no período de 2016 a 2020 se disponibiliza na internet os planos, todos os orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. Atende ou não.	Moreno-Enguix, Gras-Gil e Henández-Fernández (2017) e Priono et al. (2019).

Fonte: dados da pesquisa.

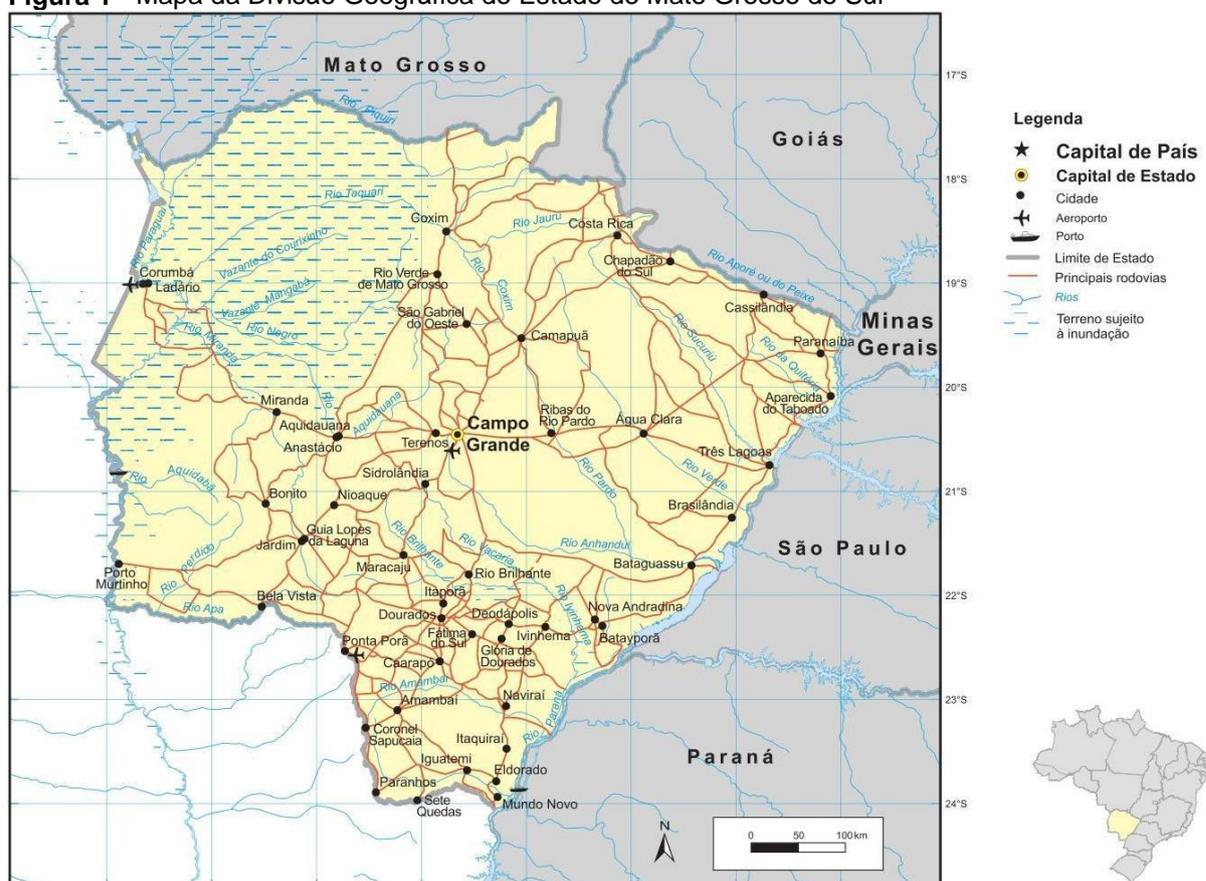
Os dados documentais foram tratados com base na análise de conteúdo, esta se caracterizou pelo conjunto de particularidades de um universo definido para fornecer resultados determinados pela precisão estatística. A análise de conteúdo possibilitou identificar a pluralidade de temas existentes em um *corpus*, e também aferiu a frequência com que esses temas se repetem, proporcionando a criação de agrupamentos e de categorias das palavras, como citado (MARCONI; LAKATOS, 2022).

### 3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Entende-se por população (ou universo) "a soma de todos os elementos que compartilham algum conjunto de características comuns, conformando o universo para o problema de pesquisa" (MALHOTRA, 2019, p. 289).

Considerando os objetivos deste estudo, a população da pesquisa depende de dados documentais sobre as controladorias internas ou órgão responsável pelo controle interno de municípios do Estado de Mato Grosso do Sul, os quais, de acordo com a divisão política do Estado (Figura 1), totalizam 79.

**Figura 1 -** Mapa da Divisão Geográfica do Estado de Mato Grosso do Sul



Fonte: IBGE (s/d).

A amostra constitui-se em parte da população, ou seja, se a população é "um conjunto de elementos que formam o universo de nosso estudo que são passíveis de ser observados, sob as mesmas condições" então a amostra será "parte dos elementos de uma população". A amostra pode ser aleatória (simples, sistemática, estratificada, de conglomerados) e não aleatória (por cotas, por julgamento, estudos comparativos) (BARBETTA; REIS; BORNIA, 2010, p. 17).

Para este estudo considera-se a prestação de contas um ato complexo que depende da ação de diversos órgãos do município e do Tribunal de Contas do Estado como auxiliar técnico do legislativo municipal. Assim, visando fazer um retrato das 4 grandes e 4 pequenas economias municipais em função do orçamento anual dentro de uma asseguarção razoável analisou-se grande quantidade de documentos dentro dos processos como: atos de nomeação, parecer do controle interno, demonstrativos contábeis, emissão de documentos da unidade técnica, da auditoria, respostas de intimações, emissão de parecer prévio e revisão de outros documentos oficiais juntados ao processo de Prestação de Contas de Governo, no período de 2016 a 2020 disponibilizados nos sistemas e-TCE e e-CJur do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, como citado na Tabela 1.

**Tabela 1.** Orçamento dos Municípios do Estado de Mato Grosso do Sul

<b>Município</b>	<b>Receita Prevista/Despesa Fixada (R\$)</b>	<b>Fontes</b>
Campo Grande	4.303.005.317,00	LOA – Diário Oficial, de 21/01/2020
Dourados	1.110.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 27/12/2019
Três Lagoas	700.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 20/12/2019
Corumbá	666.929.000,00	LOA – Diário Oficial, de 17/12/2019
Ponta Porã	401.400.000,00	LOA – Diário Oficial, de 17/12/2019
Naviraí	225.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 13/12/2019
Maracaju	217.638.682,80	LOA – Diário Oficial, de 23/12/2019
Sidrolândia	215.180.000,00	LOA – Diário Oficial, de 30/12/2019
Amambai	206.616.555,00	LOA – Diário Oficial, de 06/12/2019
Nova Andradina	198.800.000,00	LOA – Diário Oficial, de 26/11/2019
Rio Brilhante	190.800.000,00	LOA – Diário Oficial, de 05/12/2019
São Gabriel Do Oeste	184.052.005,28	LOA – Diário Oficial, de 19/12/2019
Chapadão Do Sul	182.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 26/11/2019
Aquidauana	169.770.000,00	LOA – Diário Oficial, de 20/12/2019
Paranaíba	156.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 12/12/2019
Costa Rica	143.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 18/12/2019
Coxim	136.200.000,00	LOA – Diário Oficial, de 17/12/2019
Caarapó	124.220.000,00	LOA – Diário Oficial, de 18/12/2019
Aparecida do Taboado	121.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 23/12/2019
Ribas do Rio Pardo	110.540.333,00	LOA – Diário Oficial, de 27/12/2019
Ivinhema	107.172.449,38	LOA – Diário Oficial, de 05/12/2019
Cassilândia	104.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 30/12/2019
Nova Alvorada do Sul	101.500.000,00	LOA – Diário Oficial, de 16/12/2019
Bonito	94.300.000,00	LOA – Diário Oficial, de 27/11/2019
Jardim	88.500.000,00	LOA – Diário Oficial, de 19/12/2019
Bataguassu	87.500.000,00	LOA – Diário Oficial, de 27/11/2019
Bela Vista	87.376.000,00	LOA – Diário Oficial, de 19/12/2019
Terenos	87.376.000,00	LOA – Diário Oficial, de 23/12/2019
Água Clara	86.200.000,00	LOA – Diário Oficial, de 20/12/2019
Porto Murtinho	85.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 12/12/2019

Rio Verde de Mato Grosso	81.655.202,65	LOA – Diário Oficial, de 17/01/2020
Brasilândia	79.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 18/12/2019
Miranda	76.300.000,00	LOA – Diário Oficial, de 17/12/2019
Ladário	76.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 19/12/2019
Anastácio	75.790.700,00	LOA – Diário Oficial, de 19/12/2019
Itaporã	74.730.000,00	LOA – Diário Oficial, de 23/12/2019
Sonora	74.262.093,00	LOA – Diário Oficial, de 12/12/2019
Serviria	70.600.000,00	LOA – Diário Oficial, de 16/12/2019
Mundo Novo	70.309.612,50	LOA – Diário Oficial, de 13/11/2019
Itaquirai	69.880.000,00	LOA – Diário Oficial, de 19/12/2019
Anaurilândia	65.259.631,00	LOA – Diário Oficial, de 24/12/2019
Iguatemi	63.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 12/12/2019
Fátima do Sul	62.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 17/12/2019
Camapuã	61.500.000,00	LOA – Diário Oficial, de 13/11/2019
Paraíso das Águas	57.490.800,00	LOA – Diário Oficial, de 17/12/2019
Inocência	56.729.122,00	LOA – Diário Oficial, de 04/11/2019
Paranhos	55.319.514,00	LOA – Diário Oficial, de 16/12/2019
Bodoquena	54.700.000,00	LOA – Diário Oficial, de 13/12/2019
Aral Moreira	54.456.000,00	LOA – Diário Oficial, de 12/12/2019
Coronel Sapucaia	53.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 23/12/2019
Eldorado	50.510.640,00	LOA – Diário Oficial, de 26/11/2019
Nioaque	50.260.000,00	LOA – Diário Oficial, de 27/11/2019
Dois Irmãos Do Buriti	47.660.000,00	LOA – Diário Oficial, de 30/12/2019
Jatei	45.740.500,00	LOA – Diário Oficial, de 20/12/2019
Laguna Carapã	45.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 18/12/2019
Alcinópolis	44.350.000,00	LOA – Diário Oficial, de 11/12/2019
Tacuru	43.344.000,00	LOA – Diário Oficial, de 13/12/2019
Angélica	42.700.000,00	LOA – Diário Oficial, de 24/12/2019
Bataypora	42.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 18/12/2019
Deodápolis	40.809.029,54	LOA – Diário Oficial, de 19/12/2019
Santa Rita do Pardo	40.301.000,00	LOA – Diário Oficial, de 21/11/2019
Sete Quedas	39.749.000,00	LOA – Diário Oficial, de 20/12/2019
Japorã	39.456.120,00	LOA – Diário Oficial, de 19/12/2019
Antônio João	39.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 26/12/2019
Guia Lopes da Laguna	39.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 20/12/2019
Juti	38.113.673,00	LOA – Diário Oficial, de 17/12/2019
Gloria de Dourados	35.500.000,00	LOA – Diário Oficial, de 13/12/2019
Bandeirantes	35.355.327,89	LOA – Diário Oficial, de 07/01/2020
Douradina	35.240.000,00	LOA – Diário Oficial, de 12/12/2019
Caracol	31.500.000,00	LOA – Diário Oficial, de 17/12/2019
Taquarussu	31.300.000,00	LOA – Diário Oficial, de 13/12/2019
Pedro Gomes	31.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 24/12/2019
Vicentina	30.500.000,00	LOA – Diário Oficial, de 17/12/2019
Jaraguari	29.915.000,00	LOA – Diário Oficial, de 24/12/2019
Novo Horizonte do Sul	29.750.000,00	LOA – Diário Oficial, de 07/01/2020
Corguinho	29.000.000,00	LOA – Diário Oficial, de 28/11/2019
Figueirão	28.874.593,67	LOA – Diário Oficial, de 18/11/2019
Rochedo	27.800.000,00	LOA – Diário Oficial, de 20/12/2019
Rio Negro	22.100.000,00	LOA – Diário Oficial, de 03/12/2019

Fonte: Sistema e-TCE do Tribunal de Contas do Estado.

Considerando esse número como escopo mínimo de retorno das observações propostas, o instrumento de coleta de dados (análise documental) nos seguintes documentos: a) Ato de nomeação do Controlador Interno; b) Demonstrativo Contábeis; c) Pareceres do Controle Interno Municipal; d) Análise dos Auditores Estaduais de Controle Externo – ACE ou dos Técnicos de Controle Externo – TCEX; e) Pareceres dos Auditores Substitutos de Conselheiros – ASC; e, f) Pareceres Prévios; bem como verificações no Cadastro de Jurisdicionados – e-CJUR por meio de processos de Prestação de Contas de Governo para emissão de Parecer Prévio das 8 controladorias internas municipais (4 maiores e 4 menores orçamentos anuais), do período de 2016 a 2020. O Quadro 2 apresenta a relação de processos que possuem documentos a serem analisados.

**Quadro 2.** Amostra - documentos selecionados para a pesquisa

Município	Processos	Ano	Tipo	Autores
Campo Grande	TC/07088/2017	2016	Ato de Nomeação, Parecer do Controle Interno; Balanço Patrimonial, Análise da Unidade Técnica (Divisão de Fiscalização de Contas de Governo e Gestão – Coordenadoria de Contas Municipais); Parecer da Auditoria do Corpo Especial ou do Ministério Público de Contas; Respostas de Intimações; e, Parecer Prévio do Tribunal.	Jurisdicionados do Tribunal (Municípios que prestam contas anuais, nos termos da Resolução nº 88/TCE-MS); Auditores Estaduais de Controle Externo e Técnicos de Controle Externo vinculados a respectiva Divisão; Auditores Substitutos de Conselheiro; Plenário do Tribunal (7 Conselheiros).
	TC/2528/2018	2017		
	TC/2682/2019	2018		
	TC/3539/2020	2019		
	TC/2922/2021	2020		
Corumbá	TC/07133/2017	2016		
	TC/2560/2018	2017		
	TC/2828/2019	2018		
	TC/3412/2020	2019		
	TC/3102/2021	2020		
Dourados	TC/06799/2017	2016		
	TC/2647/2018	2017		
	TC/2629/2019	2018		
	TC/3442/2020	2019		
Três Lagoas	TC/3279/2021	2020		
	TC/07559/2017	2016		
	TC/3045/2018	2017		
	TC/2637/2019	2018		
	TC/3438/2020	2019		
Corguinho	TC/3063/2021	2020		
	TC/07307/2017	2016		
	TC/2933/2018	2017		
	TC/2652/2019	2018		
	TC/3533/2020	2019		
Figueirão	TC/3953/2021	2020		
	TC/07110/2017	2016		
	TC/2871/2018	2017		
	TC/2819/2019	2018		
	TC/3605/2020	2019		
Rio Negro	TC/3062/2021	2020		
	TC/06937/2017	2016		
	TC/2570/2018	2017		
	TC/2812/2019	2018		
Rochedo	TC/3661/2020	2019		
	TC/3201/2021	2020		
	TC/06984/2017	2016		
	TC/2562/2018	2017		
	TC/2677/2019	2018		

	TC/3525/2020	2019		
	TC/3077/2021	2020		

Fonte: Sistema e-TCE: <<https://e-tce.tce.ms.gov.br/Home#/>> e e-CJur: <<https://ww4.tce.ms.gov.br/ecjur/Login/Login?ReturnUrl=%2f#/>> do Tribunal de Contas do Estado.

Conforme apresentado no Quadro 2 e, levando-se em conta a população objeto da pesquisa, obteve-se um retorno de 60% de municípios com processo de emissão de parecer prévio concluído para julgamento das contas de governo pelo Legislativo Municipal.

O perfil descritivo e base analítica dos documentos estão elencados logo abaixo no Quadro 3.

**Quadro 3:** Perfil descritivo dos documentos analisados

Variáveis	Referencial	Documento Pesquisado	Itens verificados nos documentos
a) competências dos recursos humanos.	Sumaryati et al. (2020), Dewi, Ferdous Azam e Yusoff (2019) e Priono et al. (2019). CF/88 Lei 10.180/2001. Decreto-Lei 200. ADI 3602.	Ato de Nomeação. Parecer Controle Interno. Análise ACE ou TCEX. Parecer ASC. Cadastro e-CJUR.	a1) Possui servidor efetivo de provimento no cargo de Controlador Interno ou assemelhado. a2) Qual o tempo de permanência no cargo (Rotatividade do cargo) verificado no e-CJUR? a3) Houve participação do Controlador Interno nas respostas de falhas verificadas em análise ACE ou TCEX e Parecer ASC?
b) controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos.	Lartey et al. (2020). CF/88. Lei 4.320/64. Lei 10.180/2001. Decreto-Lei 200/67. MCASP/2021.	Demonstrativos Contábeis. Parecer Controle Interno. Análise ACE ou TCEX. Parecer ASC. Emissão de Parecer Prévio.	b1) Existem instrumentos de fiscalização (Auditoria, Inspeção, Tomada de Conta Especial entre outros) encaminhados na Prestação de Contas? Se sim, quais? b2) Os Pareceres Prévios evidenciam falta de controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos? Se sim, quais? b3) Foi juntado ao processo de Prestação de Contas Normas Municipais de controles internos instituídos bem como os responsáveis por cada controle? Se sim, quais?
c) as deficiências de controle interno aumentam à medida que a condição financeira se deteriora	Kim e Matkin (2019). LRF. CF/88. Lei 10.180/2001. Decreto 9.203/17.	Demonstrativos Contábeis. Parecer Controle Interno. Análise ACE ou TCEX. Parecer ASC. Emissão de Parecer Prévio.	c1) O Balanço Patrimonial evidencia disponibilidade de caixa após dedução dos Restos a Pagar e depósitos/consignações a serem liquidados no exercício seguinte? Se sim, quanto em relação ao orçamento anual? c2) O Parecer do Controle Interno evidencia essa disponibilidade? c3) A análise ACE ou TCEX, bem com o Parecer ASC retrata deficiências nas disponibilidades de caixa? Se sim, quais?

			c4) A Emissão de Parecer Prévio evidencia deficiências nas disponibilidades de caixa? Se sim, quais?
d) a divulgação de informações financeiras na internet e o sistema controle interno é assegurada por meio do portal da transparência.	Moreno-Enguix, Gras-Gil e Henández-Fernández (2017) e Priono et al. (2019). LRF. Decreto 9.203.	Parecer Controle Interno. Análise ACE ou TCEX. Parecer ASC. Emissão de Parecer Prévio.	d1) No Parecer do Controle Interno o órgão dispõe em algum item sobre a Transparência Ativa e Passiva disponibilizada no Portal da Transparência? Se sim, quais? d2) A análise ACE ou TCEX e Parecer ASC evidenciam deficiências no Portal da Transparência? Se sim, quais? d3) A Emissão de Parecer Prévio evidencia falhas no Portal da Transparência? Se sim, quais?

**Fonte:** elaborado pelo autor.

No quadro 3, dentro de cada variável, as perguntas dos itens verificados foram elaboradas na forma de interrogação direta ou indireta considerando os critérios do referencial teórico-normativo em relação às informações disponíveis em cada documento pesquisado. Assim, os resultados são encontrados por meio de procedimentos obedecendo a aspectos formais e legais.

Na primeira variável, considerou-se que as competências humanas são melhor desenvolvidas quando se tem um processo seletivo em que são verificados previamente os conhecimentos, habilidades e atitudes por meio do concurso público de provas ou de provas e títulos para escolha de servidores de maneira justa impedindo arbitrariedades e abusos com obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência em que são reunidas competências para realizações de atribuições eminentemente técnicas a longo prazo (BRASIL, 1988; QUEIROGA, 2009; SUMARYATI et al., 2020; DEWI, FERDOUS AZAM E YUSOFF, 2019; e, PRIONO et al., 2019).

Já na segunda variável, verificam-se os controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos. Os preventivos são realizados em momento anterior à realização dos atos ou fatos administrativos de modo a prevenir erros. De maneira restrita, os detectivos são realizados em momento concomitante logo após os atos e fatos para detectar erros. Já, os diretivos são realizados de forma ampla em todos os momentos, prévia, concomitante e posterior aos atos e fatos para orientar as ações a serem realizadas. Por fim, os corretivos são realizados após os atos e fatos para remediar as falhas apresentadas pelos controles detectivos. Desse modo, os resultados demonstram se durante o processo de prestação de contas foi verificada a

existência desses controles e quais os tipos de controles mais evidentes (TRISCIUZZI, 2009; LARTEY et al., 2020).

Por sua vez, na terceira variável verifica-se a relação que existe entre a deterioração financeira a curto prazo e as deficiências do controle interno. Ou seja, essa condição financeira em declínio e sem monitoramento do controle interno pode configurar deficiências no sistema. Isso, a longo prazo, vai influenciar comportamentos fiscais ineficientes na execução dos orçamentos. Nessa análise, verifica-se nos pareceres do controle interno e das demais partes do processo opiniões que citam a falta de disponibilidade financeira ao término do exercício financeiro, ou seja, em 31 de dezembro. Nessas circunstâncias, pode-se ver qual o esforço em ver essa disponibilidade financeira no curto prazo (KIM; MATKIN, 2019).

Enfim, na quarta variável pode-se ver a relação entre a divulgação de informações financeiras na Internet, mais precisamente dispendo sobre a transparência fiscal ativa, em obediência aos artigos 48 e 48-A da Lei de Responsabilidade Fiscal. Assim, na transparência fiscal ativa será disponibilizado ao cidadão acesso às informações orçamentárias e financeiras sobre receitas e despesas do governo que comprovam a responsabilidade na gestão fiscal (MORENO-ENGUIX; GRAS-GIL; HENÁNDEZ-FERNÁNDEZ, 2019; PRIONO et al., 2019; ABREU; GOMES, 2021).

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Esta pesquisa tratou da análise dos resultados em função dos objetivos propostos pelo exame das seguintes variáveis: a) competências dos recursos humanos; b) controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos; c) as deficiências de controle interno aumentam à medida que a condição financeira se deteriora; e, d) a divulgação de informações financeiras na internet e o sistema controle interno é assegurada por meio do portal da transparência. Os resultados estão disponíveis na Tabela 2.

**Tabela 2.** Resultados encontrados. Legenda: Menores = Municípios com menores orçamentos; Maiores = Municípios com maiores orçamentos; A = Atende; NA = Não atende.

Variáveis	Itens verificados nos documentos	Menores		Maiores		Total	
		A	NA	A	NA	A	NA
a) competências dos recursos humanos.	a1) Existência de servidor efetivo de provimento no cargo de Controlador Interno ou assemelhado, conforme Ato de nomeação, parecer do Controle interno, Análise ACE ou TCEX, ou, Parecer ASC.	0	4	0	4	0	8
	a2) Tempo de permanência no cargo (Rotatividade do cargo no período de 2016-2020) verificado no e-CJUR é maior ou igual a 5 anos.	1	3	0	4	1	7
	a3) Participação do Controlador Interno no envio da Prestação de Contas ou nas respostas de falhas verificadas em análise ACE ou TCEX e Parecer ASC.	1	3	0	4	1	7
b) controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos.	b1) Existência de instrumentos de fiscalização (Auditoria, Inspeção entre outros) encaminhados na Prestação de Contas.	0	4	0	4	0	8
	b2) Os Pareceres Prévios evidenciam falta de controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos.	0	4	1	3	1	7
	b3) Juntada ao processo de Prestação de Contas de Normas Municipais de controles internos instituídos bem como os responsáveis por cada controle.	0	4	0	4	0	8
c) as deficiências de controle interno aumentam à medida que a condição financeira se deteriora	c1) Balanço Patrimonial com evidência de disponibilidade de caixa após dedução dos Restos a Pagar e depósitos/consignações a serem liquidados no exercício seguinte.	1	3	3	1	4	4
	c2) Existência de parecer do Controle Interno que evidencia essa disponibilidade	1	3	0	4	1	7
	c3) Existência de análise ACE ou TCEX e Parecer ASC que retrate deficiências nas disponibilidades de caixa.	1	3	3	1	4	4

	c4) Existência de Parecer Prévio que evidencie deficiências nas disponibilidades de caixa.	1	3	3	1	4	4
d) a divulgação de informações financeiras na internet e o sistema controle interno é assegurada por meio do portal da transparência.	d1) Existência de parecer do Controle Interno que dispõe em algum item sobre a Transparência Ativa e Passiva disponibilizada no Portal da Transparência.	0	4	0	4	0	8
	d2) Existência de Análise ACE ou TCEX e Parecer ASC que evidenciem deficiências no Portal da Transparência.	1	3	0	4	2	6
	d3) Existência de Parecer Prévio que evidencie falhas no Portal da Transparência.	3	1	1	3	4	4

**Fonte:** elaborado pelo autor.

A análise refere-se a amostra de 8 municípios, em 40 processos de Contas de Governo no período de 5 anos.

Na variável competências dos recursos humanos, no item existência de servidor efetivo de provimento no cargo de Controlador Interno há o mesmo resultado nos municípios menores e maiores. Sendo que, nenhum dos 8 municípios disponibilizaram pessoal efetivo no cargo de Controlador Interno provido por concurso público. Nessas circunstâncias, infere-se que as prefeituras têm a tendência de não colocar servidor efetivo como responsável pela análise da gestão e conformidade dos órgãos da Prefeitura, ou seja, não se encontra instituído, obedecendo ao referencial normativo, um processo seletivo de pessoal com verificação do conhecimento, habilidades e atitudes necessárias ao referido cargo.

Uma deficiência que é verificada na falta do servidor efetivo no cargo é a falta de preparação antes da nomeação no cargo porque para os servidores efetivos com o edital do concurso ou até antes começa a preparação e a seleção de acordo com as disciplinas cobradas no concurso ou a formação necessária para o cargo e até ocorrem exigência de certidões negativas ou investigação social para ver antecedentes do futuro servidor. Assim, sem esse processo, ou seja, com a nomeação por meio de cargo em comissão não são realizadas seleção de pessoal mais transparentes e na maioria das vezes com falhas a serem verificadas após o andamento dos trabalhos técnicos.

Ademais, nesta variável, quanto ao item tempo de permanência no cargo dispõe-se que a maioria dos controladores internos não permanecem no cargo por mais de 4 anos. Sendo que apenas 1 município entre os menores apresentou o mesmo servidor com mais de 4 anos. Ou seja, independente do orçamento do ente

municipal, a rotatividade do cargo também é grande. Assim, pode-se considerar que após a transmissão de mandatos eletivos de Prefeitos perde-se esta competência em pessoal.

Outra constatação, foi que como não se tem a permanência do servidor após o término do mandato do Prefeito, as informações financeiras de modo amplo serão perdidas ou apresentam distorções de apresentação no primeiro de governo do sucessor bem como o novo responsável pelo controle interno não consegue assegurar a integridade ou fidedignidade das informações anteriores. Isso também traz dificuldades até para o gestor a época que responde intimações sobre informações que não tem por vezes acesso já que o responsável pelo controle interno foi trocado pelo novo governo. Portanto, para o novo governo e o governo daquela época os transtornos são grandes.

Também nesta variável, no item participação do controlador interno no envio da prestação de contas ou nas respostas de falhas verificadas, o resultado foi que em apenas 1 município, dos menores, o referido servidor participou da prestação de contas, assinando o encaminhamento de documentos junto ao prefeito. Ademais, o resultado demonstra que esse servidor carece de responsabilidades junto ao processo de prestação de contas. Desse modo, é provável que se subestime as competências que podem ser realizadas por esse servidor.

Assim, as falhas que foram levadas ao conhecimento do gestor à época não são divulgadas ou até não são levadas em consideração na atual gestão. Ou seja, o controle interno não tem como fazer evitar que as falhas voltem a acontecer e as consequências podem ser a repetição por anos e anos do mesmo erro que pode se agravar gerando por vezes prejuízos em uma gestão fiscal responsável.

Sendo assim, pode-se verificar que nos municípios ainda não foi criado um ambiente que favoreça o aperfeiçoamento no item pessoal (competências dos recursos humanos), especificamente para o cargo de controlador interno, o que afeta de modo generalizado a agregação de conhecimentos, habilidades e atitudes nos diversos campos, como contabilidade, administração, direito e economia que podem ser verificados por meio de processo seletivo (concurso público), com a finalidade de criar a boa governança e recompensar os esforços do agente que obedece a Lei (SUMARYATI et al., 2020; DEWI; FERDOUS AZAM; YUSOFF, 2019; PRIONO et al., 2019; BRASIL, 1988; BRASIL, 2001; BRASIL, 1967; BRASIL, 2011).

Na variável controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos, item existência de instrumentos de fiscalização encaminhados na prestação de contas, foi visto que no processo de prestação de contas nenhum dos 8 municípios evidencia qualquer tipo de fiscalização. Sendo que a importância da fiscalização para efetividade do controle (art. 70), incluindo “inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial” (art. 71, IV) foi destacada na seção IX – Da Fiscalização contábil, financeira e orçamentária da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988). Assim, o processo de prestação de contas no âmbito desses municípios analisados carece de atuação do órgão de controle interno.

Esse item mostra que o município, pelo menos levando em consideração o que foi apresentado na prestação de contas, não comprova que realizou qualquer tipo de fiscalização de modo prévio, concomitante ou posterior. Sendo que sem essa fiscalização de um órgão que está mais próximo de cada ato administrativo que é realizado no referido ente não é possível melhorar a prestação de serviços públicos aos cidadãos (LEHNEN, 2021).

No item os pareceres prévios evidenciam falta de controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos dentre os 8 municípios, 7 não atendem, ou seja, não apresentam nenhum tipo de controle, seja preventivo, detectivo, corretivo ou diretivo. Neste caso, os municípios menores apresentaram maiores falhas no quesito. Isso indica que a falta de ações de controle a exemplo de inspeções ficou evidenciada nos pareceres prévios que são encaminhados para julgamento pelo poder legislativo. Portanto, essas ações de controle poderiam evitar um julgamento desastroso das contas de governos municipais.

Pode-se afirmar conforme esse parecer prévio que dentre todos os controles o único que por vezes é realizado, mas após intimações do Tribunal, é o corretivo. Sendo este o que menos tem efetividade na gestão dos serviços públicos ao cidadão, pois este tipo de controle não tem mais como alterar uma realidade na época em que o ato deveria ser feito, por exemplo, quando deveria tomar medidas para cumprir os índices de educação e saúde ou para limitar despesas de pessoal.

Por sua vez, no item normas municipais de controles internos instituídos bem como os responsáveis por cada controle também não foi verificado o item em nenhum dos 8 municípios analisados. Desse modo, tanto os municípios maiores quanto os menores têm realizado seu processo de prestação de contas apenas fundamentado

em normas estaduais ou federais. Sendo assim, a realização de fiscalizações e também a prestação de contas de governo provavelmente é realizada sem nenhuma legislação municipal. Por isso, o funcionamento (modo de operar / não instituição) da controladoria de todos os 8 municípios examinados requer a instituição desses processos (fiscalização e prestação de contas) por meio de lei, decreto, resolução, portaria, entre outros normativos.

Nesse item também se verifica que a prestação de contas ao cidadão não tem grande importância comparada a prestação de contas ao tribunal de contas. Dessa maneira, inverte-se a ordem do processo porque somente após a prestação de contas ao tribunal ou até para a Câmara Municipal é que o cidadão vai ter acesso a prestação de contas se possível livre de falhas.

Se os municípios têm por objetivo atingir à eficiência e eficácia nas ações de controle, então será necessário instituir normativos sobre o sistema de controle interno municipal e efetivamente aplicar sob direção de um órgão central de controle interno, ou seja, a Controladoria de Controle Interno a prestação de contas ainda na fase interna no âmbito municipal deixando a disposição de qualquer cidadão para o controle social e após isso fundamentar a prestação de contas no âmbito externo ao tribunal (LARTEY et al., 2020; BRASIL, 1988; BRASIL, 1964; BRASIL, 2001; BRASIL, 1967; BRASIL, 2021).

Por sua vez, ao tratar da variável: as deficiências de controle interno aumentam à medida que a condição financeira se deteriora, no item o balanço patrimonial evidencia disponibilidade de caixa após dedução dos restos a pagar e depósitos/consignações a serem liquidados no exercício seguinte verifica-se que dentre os 8 municípios, 4 evidenciam disponibilidade de caixa. Sendo que dos 4 municípios de menor orçamento, 3 deles não apresentaram disponibilidade de caixa no final do exercício financeiro. Nos 4 municípios de maior orçamento, somente 1 deles não apresentou a referida disponibilidade de caixa. Demonstrando dificuldades financeiras naqueles municípios de menor orçamento.

Por esse resultado é provável que a falta de disponibilidade financeira de caixa no final de cada ano em metade desses municípios traga consequências para o cumprimento de despesas no curto prazo. Ou seja, os municípios estão trabalhando no limite de seus orçamentos anuais sem margem para fazer investimentos de longo prazo. Desse modo, pode-se concluir que se apresenta ao órgão central do sistema

de controle a oportunidade de controlar as despesas durante o ano para evitar que insuficiências de caixa causem prejuízos aos serviços disponibilizados à população.

No que tange ao item existência de parecer do Controle Interno que evidencia essa disponibilidade de caixa, foi visto que em regra dos 8 municípios 7 não evidenciaram sua situação financeira em função dessa disponibilidade. De maneira que dos 4 municípios de menor orçamento, em 3 deles o parecer não trata da existência ou não de disponibilidade de caixa. E, nos 4 municípios de maior orçamento, o parecerista não atende ao quesito em nenhum deles. Isso parece demonstrar falta de opinião do Controlador quanto ao tema.

O responsável pelo órgão central do sistema de controle interno não demonstra assim que acompanha a disponibilidade de caixa nos municípios. Evidenciando que se houver insuficiência de caixa serão descontinuados serviços públicos independente de qualquer parecer do controle interno recomendando o uso dos recursos com limitação para evitar essas insuficiências.

Já, no item existência de análise de ACE ou TCEX e parecer de ASC que retrate deficiências nas disponibilidades de caixa, dos 8 municípios examinados a opinião foi de que em 4 deles aparecem deficiências na disponibilidade de caixa, como contrariar norma da Constituição Federal de 1988 ou não encaminhamento de extratos bancários. Sendo que, nos 4 municípios de menor orçamento, 3 deles apresentaram as referidas deficiências. E, nos 4 municípios de maior orçamento, 1 deles apresentou deficiências nesta disponibilidade. Isso, certifica que os municípios de menor orçamento apresentam um quantitativo maior de deficiência, sendo as opiniões dos ACE, do TCEX ou dos ASC do Tribunal.

Desse modo, metade desses municípios examinados não obedecem a normas constitucionais para disponibilidade de caixa. Isso mostra que estes entes subnacionais ainda têm dificuldades em cumprir disposições básicas na administração pública, ou seja, fazer ou deixar de fazer o que está previsto na lei (DI PIETRO, 2022, p. 1413).

Por conseguinte, no item existência de Parecer Prévio que evidencie deficiências nas disponibilidades de caixa foi considerado também que dos 8 municípios pesquisados 4 deles apresentam deficiências na referida disponibilidade. Ademais, do mesmo modo versado no item anterior essas deficiências foram citadas em 3 dos 4 municípios de menor orçamento. E, também foi sabido que em 1 de 3

municípios com maior orçamento foi disposta deficiências na disponibilidade de caixa na emissão de Parecer Prévio. Assim, fica conhecido que na amostra selecionada as deficiências na disponibilidade de caixa influenciam na opinião que é retratada pelo corpo deliberativo do Tribunal de Contas do Estado.

Assim, na opinião do Tribunal, as deficiências na disponibilidade de caixa afetam as contas de governo. Sendo assim, a administração pública do ente municipal segundo o Tribunal como órgão de controle externo deverá corrigir falhas na referida disponibilidade. Por isso, sabendo da opinião do Tribunal nesses casos, falhas como essa poderiam ser evitadas se houvesse um sistema de controle interno mais eficiente, eficaz e assim efetivo (DA SILVA, 2002).

Essas deficiências segundo a opinião das partes que participam do processo de Prestação de Contas no Tribunal mostram que as contas dos gestores que apresentam deterioração da condição financeira da disponibilidade de caixa têm pouca atuação do controle interno (KIM; MATKIN, 2019; BRASIL, 2000; BRASIL, 1988; BRASIL, 2001; BRASIL, 2017).

Por seu turno, na variável: a divulgação de informações financeiras na internet e o sistema controle interno é assegurada por meio do portal da transparência, especialmente no item existência de parecer do Controle Interno que dispõe em algum tópico sobre a Transparência Ativa e Passiva disponibilizada no Portal da Transparência foi sabido, em regra, que todos os 8 municípios, tanto de menor quanto maior orçamento, não tratam da referida disponibilização da transparência nem ativa e muito menos da passiva. Sendo, transparência ativa aquela em que os gestores disponibilizam acesso a informações de interesse público ao cidadão que fizer uma busca no portal da transparência. Já, a transparência passiva fica sendo aquela em que o cidadão faz um pedido de informações no referido portal. Por fim, o sistema de controle interno tem por definição os conceitos de sistema e de controle interno. É, portanto, 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.” (BRASIL, 2019, p. 14; CAVALHEIRO; FLORES, 2007, p. 28).

Assim, os órgãos de controle interno desses municípios certificam de modo deficiente que tanto a transparência ativa como a passiva não é relevante o suficiente para tratar no parecer daquele órgão. Isso corrobora com a necessidade de melhoria

do órgão central de controle interno com responsabilidade na manutenção e aperfeiçoamento da transparência ativa e passiva. Para assegurar de forma razoável a transparência fiscal ativa, é necessário que a divulgação das informações orçamentárias e financeiras seja clara, precisa e concisa, proporcionando aos cidadãos meios de controle social (DA SILVA, 2015).

Além disso, no item existência de análise de ACE ou de TCEX e Parecer de ASC que evidenciem deficiências no Portal da Transparência foi averiguado que dos 8 municípios analisados, em regra 6 municípios não atenderam ao item. Nesses casos, dentre os 4 municípios de menor orçamento anual 3 não atenderam e evidenciaram deficiências segundo as opiniões dos ACE, TCEX ou dos ASC. De modo quase similar, nos 4 municípios de maior orçamento anual nenhum atendeu ao item. Desse modo, as opiniões foram de que a grande maioria desses municípios não atende a transparência ativa, particularmente a transparência na gestão fiscal (Art. 48 e 48-A) da LRF (BRASIL, 2019, p. 14; BRASIL, 2000).

Além do que no item existência de parecer prévio que evidencie falhas no portal da transparência foi definido que em geral dos 8 municípios 4 permaneceram com provas de falhas nos respectivos portais da transparência. Sendo que, nos 4 municípios de menor orçamento anual 1 não atendeu o quesito e permaneceu com a referida falha. De modo diverso, nos 4 municípios de maior orçamento anual, 3 deles permanecem sem regularizar esses erros. Ou seja, isso demonstra que o Tribunal de Contas considera de grande importância um sistema de controle interno responsável pela correção dessas falhas para emitir um parecer prévio favorável às contas de governo do município.

A transparência da gestão fiscal dos municípios teve avanços com a Lei de Responsabilidade Fiscal, mas ainda permanece com atrasos na disponibilização das informações orçamentárias e financeiras da execução do orçamento o que pode deixar deficiências na participação popular nas decisões que os gestores públicos tomam na utilização de recursos públicos (SACRAMENTO; PINHO, 2007).

Enfim, esta variável dispõe que para que haja um controle eficiente dos recursos no processo de prestação de contas o órgão de controle interno tem o papel preponderante de promover um sistema de controle interno que assegure a integridade das informações no portal da transparência do município com o objetivo de garantir ao cidadão informações de interesse público sobre o resultado da gestão

das despesas para efetividade do controle social (MORENO-ENGUIX; GRAS-GIL; HENÁNDEZ-FERNÁNDEZ, 2019; PRIONO et al., 2019; BRASIL, 2000; BRASIL, 2017; BRASIL, 2019).

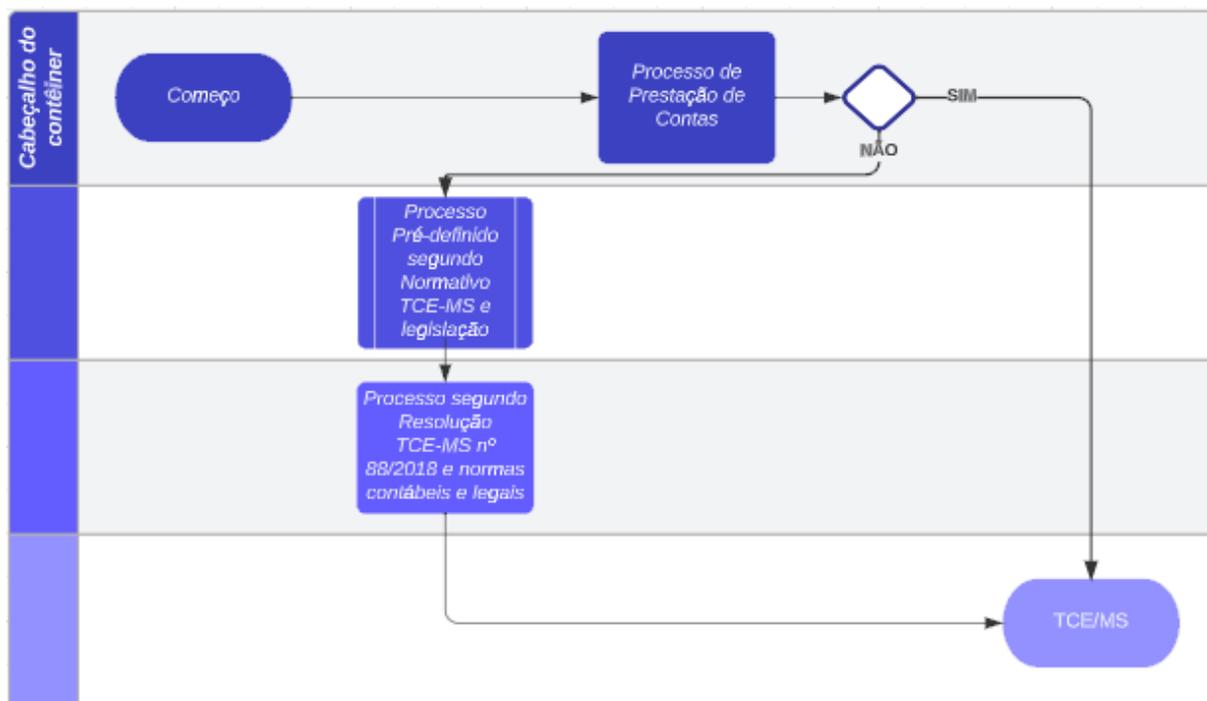
Portanto, com base nesse diagnóstico, ou seja, inexistência de um ambiente que favoreça o aperfeiçoamento no item competências de pessoal; bem com falta de instituição de controles preventivos, detectivos ou diretivos e corretivos a cargo do órgão central de controle interno; verificação de que a deterioração da condição financeira aumenta as deficiências do controle interno e vice-versa; e, necessidade de melhoria do órgão central de controle interno com responsabilidade na manutenção e aperfeiçoamento da Transparência Ativa e Passiva é que se apresenta na próxima subseção o prognóstico de intervenção.

## 5 PROGNÓSTICO DE INTERVENÇÃO

Este item tem a finalidade de propor ao Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul – TCE/MS possíveis mudanças nos procedimentos no âmbito interno dos municípios e normativos do TCE/MS com intuito de avaliar o Sistema de Controle Interno - SCI dos municípios do Estado para promover mudanças tanto no controle interno realizado dos municípios, na prestação de contas aos cidadãos e na emissão do Parecer Prévio do TCE/MS. Sendo que para isso não basta somente a realização de pesquisas nos entes, mas, uma ampla série de movimentos políticos, jurídicos e administrativos que envolve os municípios por meio de órgãos dos Legislativo e Executivo, a sociedade por meio de associações civis, como a Associação dos Municípios de Mato Grosso do Sul, Associações de Controle Interno, Associações de Controle Externo e outros órgãos como o Ministério Público Estadual e da União bem como o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.

Neste aspecto, a Figura 2, apresenta o fluxograma atual do Tribunal de Contas para análise das prestações de contas dos municípios e na Figura 3 a proposta para um novo fluxograma em que serão implementadas mudanças para que haja uma transição de uma prestação de contas primeiro para o cidadão, para efetivação do controle social e a cidadania, de forma preventiva, detectiva, diretiva e corretiva e após uma prestação de contas ao Tribunal para ações de controle apenas em caráter pedagógico, punitivo ou de revisão.

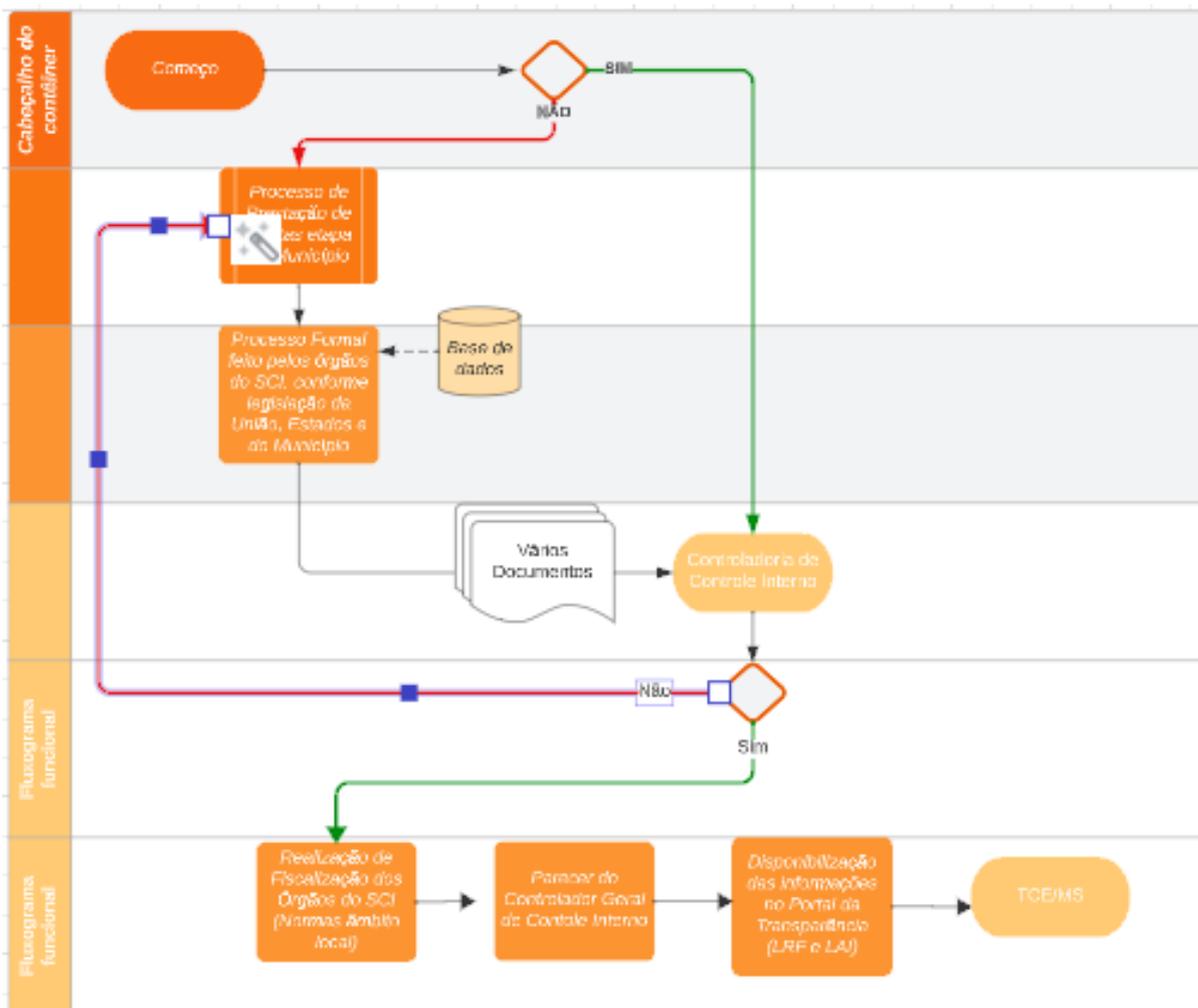
Figura 2 - Estado Atual



Fonte: Elaborado pelo autor.

Na Figura 2, a atual prestação de contas de governo apresenta possibilidade de ações que podem ser implementadas apenas pelo tribunal seja na utilização das suas competências fiscalizatória; normativa; judicante; consultiva; pedagógica; corretiva; informativa; de ouvidoria e sancionatória (SILVA FILHO, 2014). Ademais, como o Tribunal não está próximo dos municípios no momento da execução do orçamento fica bem deficiente as ações de controle em momento prévio ou concomitante a cada ato. Ainda fica evidente nessa configuração que o tribunal serve como revisor dos atos do Executivo substituindo a falta do sistema de controle interno para análise das prestações de contas dos municípios (ROSILHO, 2016). Sendo assim, fica pendente de implementação de linhas de defesa nos municípios com o sistema de controle interno municipal.

Figura 3 – Estado Futuro



Fonte: Elaborado pelo autor.

Na figura 3, com o novo cenário o sistema de controle interno sob chefia do Controlador Geral responsável pelo órgão central do sistema vai implementar medidas de fiscalização com a finalidade assegurar a prestação de contas de forma autônoma e com estrutura definida com pessoal suficiente e necessário para realizar as atividades obedecendo às normas constitucionais e legais.

Para isso, sugere-se à instituição, a manutenção e aperfeiçoamento das seguintes atividades:

a) por meio de minuta de projetos de resolução para instituição de unidade de controle interno subordinada a Divisão de Fiscalização de Contas Governo e Gestão, com previsão legal das competências, organização e funcionamento no Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado e composição mínima de 3 cargos de Auditor Estadual de Controle Externo (sendo um de supervisão dos trabalhos) e responsáveis por realizar fiscalização ordinária dos 79 municípios com o objetivo de avaliar (medir) por meio de procedimentos previstos em normativos do Tribunal para auditoria

operacional ou de conformidade considerando pelo menos as seguintes variáveis: competências dos recursos humanos; controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos; as deficiências de controle interno aumentam à medida que a condição financeira se deteriora; e, a divulgação de informações financeiras na internet e o sistema controle interno é assegurada por meio do portal da transparência. O resultado dessa auditoria traria subsídios para os Processos de Prestação de Contas de Governo e de Gestão.

Considerando as variáveis acima dispostas terão como resultado a prestação de contas no ambiente interno das prefeituras feita sem solução de continuidade com pessoal efetivo, ou seja, sem perda de memória viva, com uso de processos e procedimentos formais, com redução de deterioração financeira pelo controle de despesas financeiras pela Controladoria Interna bem como pela clareza, publicidade e transparência das informações para controle social (BRASIL, 1988; BRASIL, 2000; BRASIL, 2011).

b) instituir comissão interna do Tribunal de Contas composta por setores estratégicos (Presidência do Tribunal, Secretaria de Controle Externo, Chefia das Divisões de Fiscalização do Tribunal, Ministério Público de Contas com a finalidade de aprovar minuta de Resolução do Manual de Fiscalização dos Órgãos de Controle interno municipais com fins de evidenciar as deficiências e boas práticas administrativas do SCI (BRASIL, 2019);

c) A supracitada comissão também terá a responsabilidade de aprovar minuta de projetos de Lei e de Resolução para alterar a Lei Orgânica e o Regimento Interno do TCE prevendo na Lei e regulamentando que alterar o Regimento Interno, os requisitos mínimos a serem verificados na avaliação do cumprimento de Normas Constitucionais e legais pelo órgão Central do SCI e as respectivas sanções aos responsáveis por esses órgãos no descumprimento da Lei ou de outras irregularidades não comunicadas ou não apuradas junto ao departamento de contabilidade do Ente por meio de Prestação, Tomada de Contas ou Tomada de Contas Especial, a qualquer momento, antes, durante ou após a ocorrência de atos ou fato administrativos (BRASIL, 1988; BRASIL, 2000; BRASIL, 2011);

d) instituir e manter, por meio de minuta de resolução aprovada pela supracitada comissão interna, arquivo público permanente para as Divisões de Fiscalização e demais setores relacionados à atividade-fim, estratégica e

comunicação do TCE/MS sobre papéis de trabalho e resultados de fiscalização bem como de informações e legislações desses órgãos de controle interno para criar banco de dados de informações para futuras fiscalizações, sob responsabilidade de guarda e atualização da Unidade de Controle Interno da Divisão de Fiscalização de Contas de Governo e Gestão (BRASIL, 2000; BRASIL, 2011);

e) Instituir comissão externa com integrantes do setor público e da sociedade composta por integrantes da área que vai efetivamente realizar as atividades, representante dos municípios indicados pelo Legislativo e Executivo Municipal, órgão de controle estadual e federal diretamente interessados, Associações de classe interessadas, das Chefias das Divisões de Fiscalização, da Secretaria Geral de Controle Externo do Tribunal presididas por este último para institucionalizar o processo de avaliação dos sistemas de controle interno municipais por meio de quatro pilares básicos e questões de avaliação dispostas no quadro 3: a) Do Controlador Interno; b) Das ações de controle em função das competências do Controlador Interno; c) Da relação deterioração financeira e as deficiências do controle; e, d) Portal da Transparência e o SCI com a finalidade de prevenir falhas na prestação de contas com eficiência, eficácia e efetividade com fundamento na cidadania. Sendo este em caráter inicial com propostas de melhoria de qualidade e quantidade verificadas a cada ano (SCHMITTER, 1965; BOBBIO, 1987; BRASIL, 1988, BRASIL, 1964, BRASIL, 2000).

Sendo que a comissão terá membros do setor público e privado de fora do Tribunal de Contas que terão funções orientativas na normatização do trabalho de avaliação do SCI municipal e membros de setores do TCE-MS que terão a função de elaboração das normas de avaliação desse sistema.

Por fim, ratifica-se a importância de implantar medidas para promover um ambiente de controle que possa prevenir, detectar e direcionar as atividades desenvolvidas nos municípios, para antes de tudo não deixar os recursos públicos somente com controle posterior e correção de erros que afetam as condições financeiras dos entes para prestar serviços de qualidade.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na parte final deste estudo passamos pelo objetivo geral de avaliar o Sistema de Controle Interno dos municípios sob jurisdição do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. Especificamente, descrevemos variáveis da estrutura de pessoal, normativa e de funcionamento do SCI existente nos municípios; verificamos as deficiências e boas práticas do SCI; e, apresentamos proposta de estrutura para avaliação do SCI dos municípios. A metodologia utilizada foi suficiente para avaliar em termos de estrutura de pessoal, normativa e de funcionamento.

Ademais, caracterizamos a metodologia utilizada como descritiva e quantitativa, bem como recorremos à técnica de pesquisa documental. Assim, realizamos levantamentos em documentos de 8 municípios segundo variáveis definidas conforme referencial teórico-normativo que resultou em quatro pilares necessários para avaliar o SCI dos municípios por meio de documentos e opiniões juntados ao processo de Prestação de Contas de Governo: a) competências dos recursos humanos; b) controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos; c) as deficiências de controle interno aumentam à medida que a condição financeira se deteriora; e, d) a divulgação de informações financeiras na internet e o sistema controle interno é assegurada por meio do portal da transparência.

Desse modo, consideramos que o SCI apresenta deficiências que podem ser consideradas oportunidade de melhoria no processo de Prestação de Contas de Governo, mas com foco no cidadão. Ou seja, com a inclusão da avaliação do SCI é provável conseguir os fundamentos da cidadania (BRASIL, 1988).

Por sua vez, o nosso estudo expôs que o SCI, minimamente sistêmico, dos municípios analisados é ainda embrionário, já que possuem deficiências em todos os campos analisados. Para nós, os recursos humanos têm dificuldades em relação a conformidade com a legislação, bem como na grande rotatividade de pessoal e na falta de participação do Órgão Central do SCI no encaminhamento da prestação de contas ou nas respostas a intimações do Tribunal, muito embora os atributos prestação de contas e legalidade remetam a Constituição de 1988 (BRASIL, 1988).

Foi possível constatar também que em municípios nos quais as ações de controle, seja controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos, como leis e normas regulamentares, inspeções, auditorias entre outros, são pouco eficientes,

ineficientes ou mesmo não existem ações de controle, representam praticamente 100% desses municípios examinados. Com efeito, isso nos indicou a falta de um ambiente de controle.

Do mesmo modo, vimos que as deficiências de controle interno têm influenciado na deterioração financeira das disponibilidades de caixa deduzidos os valores pendentes de pagamento. Isso, porque estas, as deficiências, demonstram que o SCI não tem servido de linha de defesa para essas falhas. Assim, de modo contrário, se houvesse eficiência no SCI haveria vantagens para proteção do erário público em virtude de as partes envolvidas no processo terem opiniões no sentido que essas deficiências comprometem a regularidade das contas.

Outro campo que verificamos, que talvez seja dos mais relevantes, foi o da Transparência Fiscal Ativa em função do SCI, que parece não ter nenhum comprometimento do Órgão Central do SCI para que todas as informações sejam amplamente divulgadas.

Nesta pesquisa, utilizamos referenciais teórico-normativos em que tanto as experiências empíricas de outros pesquisadores bem como as regras dispostas na Constituição de 1988, leis, decretos, portarias, manuais, jurisprudência do Supremo Tribunal Federal bem como demais normativos e regulamentos serviram de guia para criação de um modelo de gestão do SCI com foco no cidadão.

Dispõe-se que este trabalho encontrou certas limitações: a) falta de normas de controle interno disponíveis nos processos; b) ínfima quantidade de documentos que tratem do funcionamento dos órgãos de controle interno constante do processo; c) grande quantidade de laudas e documentos juntados aos processos, tendo processos que extrapolam 1.000 páginas dispostos em mais de 40 peças; e, d) faltam informações completas em processos nos exercícios financeiros de 2019 e 2020, por não apresentarem respostas de intimação, reanálise da Unidade Técnica, parecer da Auditoria e emissão de parecer prévio do Tribunal.

Além disso, recomendamos como sugestão de estudos futuros, uma ampliação da pesquisa utilizando como referencial teórico-normativo, além das variáveis utilizadas neste estudo, as demais não utilizadas em função da alta complexidade da inclusão de grande número de documentos a serem verificados que justifiquem uma pesquisa célere e objetiva. Ademais, podemos dispor do levantamento tanto por meio de pesquisa documental como na pesquisa de campo junto às prefeituras com

possibilidade de encontrar resultados mais robustos e vantajosos da Transparência Ativa e Passiva. Ou seja, com isso é possível ampliar em estudos posteriores questionamentos em campo visando ratificar informações junto a cada prefeitura utilizando a Lei de Acesso à Informação além da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (BRASIL, 2011; BRASIL, 2000).

Além disso, consideramos relevante utilizar o quadro 3 como início da proposta de avaliação dos SCI por meio da verificação de ao menos quatro pilares básicos: a) competências dos recursos humanos; b) controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos; c) as deficiências de controle interno aumentam à medida que a condição financeira se deteriora; e, d) a divulgação de informações financeiras na internet e o sistema controle interno é assegurada por meio do portal da transparência.

Verificamos que as consequências dessa pesquisa podem mostrar formas de superação de obstáculos no campo das Ciências Sociais aplicadas, principalmente na Administração Pública. Está tem sido o instrumento utilizado pelos Governos como representante do Estado para dispor de serviços aos cidadãos visando a construção da cidadania. Sendo assim, o controle interno tem o caráter essencial para gestão pública nos municípios. De maneira que qualquer agente público tem que levar em consideração a criação deste ambiente para cumprir seus objetivos no controle social.

Por fim, percebemos que os municípios como Entes mais próximos dos cidadãos têm o dever de proteger e aperfeiçoar a utilização de recursos públicos, não pelo aumento de arrecadação, mas pela melhor qualidade dos gastos públicos que devem se adequar às receitas disponíveis. Isso, não será possível se não houver um sistema de controle interno que funcione independentemente de governo ou do Tribunal de Contas para melhorar a administração pública pensando no cidadão e no controle social.

Portanto, com essa pesquisa por meio da revisão da literatura sobre o SCI que aliado às normas jurídicas presentes no Brasil e a nossa experiência de mais de trinta anos de serviço público e de quase dez anos no Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul evidenciamos e vivenciamos as dificuldades de todos os níveis e em todos os momentos que os municípios têm para cumprir com um SCI que traga asseguarção razoável para a Administração Pública.

Com isso, a nossa visão de futuro seria globalização da economia local para o engrandecimento dos municípios sul-mato-grossenses e apontamos uma possível solução para desatar esse nó górdio de escassez de recursos da Gestão Pública.

## 7 REFERÊNCIAS

ABREU, W. M. de; GOMES, R. C. Transparência fiscal explica a percepção da corrupção, mas Democracia importa! **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S. l.], v. 15, p. e182094, 2021. DOI: 10.11606/issn.1982-6486.rco.2021.182094. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/182094>. Acesso em: 6 nov. 2023.

ANDRADE, A.; ROSSETTI, JOSÉ P. **Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 7 ed. São Paulo, Atlas, 2014.

ANDRADE, Claudia Cristina et al. Análise do capital institucional na incubadora de empresas de base tecnológica: um estudo de caso no município de Itajubá–MG. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace**, v. 7, n. 1, 2016. Disponível em [https://www.fundace.org.br/revistaracef/index.php/racef/article/view/218/pdf\\_8](https://www.fundace.org.br/revistaracef/index.php/racef/article/view/218/pdf_8). Acesso em 06 out. 2023.

ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em Questão**, Porto Alegre, v. 12, n. 1, p. 11-32, jan./jun. 2006. Disponível em: <https://www.seer.ufrgs.br/emquestao/article/view/16>. Acesso em: 16/ nov. 2022.

BAHIA. **Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores; Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. Disponível em: < [https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai\\_diretrizes\\_p\\_controle\\_interno.pdf](https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf) >. Acesso em: 17 jun. 2021.

BARBETTA, Pedro Alberto; REIS, Marcelo Menezes; BORNIA, Antonio Cezar (null). **Estatística: para cursos de engenharia e informática**. 3. São Paulo: Atlas, 2010. 1 recurso online. ISBN 9788522465699.

BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo e Sociedade: para uma teoria geral da política**. 14. ed. Tradução Marco Aurélio Nogueira. — Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

BRASIL. **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – ADI 3602**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Art. 37, II e V. Criação de cargo em comissão. Lei 15.224/2005 do estado de Goiás. Inconstitucionalidade. Portal de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) – Poder Judiciário, 2011. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbnmnnibpcajpcgclclefindmkaj/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=623807>. Acesso em: 31 ago. 2023.

BRASIL. **Constituição da república federativa do Brasil de 1988**. Portal da legislação – Governo Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 17 jun. 2021.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Brasil Transparente: Manual da Lei de Acesso à Informação para Estados e Municípios**. Brasília, DF, 2013.

BRASIL. **Decreto-Lei 200**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa. Brasília: Casa Civil, 27 fev. 1967. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em 31 ago. 2023.

BRASIL. **Decreto 7.724**. Regulamenta a Lei no 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição. Portal da legislação – governo federal. 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm)>. Acesso em: 17 jun. 2021.

BRASIL. **Decreto 9.203**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Portal da legislação – Governo Federal, 2017. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm) >. Acesso em: 17 jun. 2021.

BRASIL. **Decreto 93.872**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Portal da legislação – Governo Federal, 1986. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm)>. Acesso em: 31 ago. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar 101**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Brasília: Casa Civil, 4 mai. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 17 jun. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar 131**. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar 101/2000 a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília: Casa Civil, 27 mai. 2009. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)>. Acesso em 17 jun. 2021.

BRASIL. **Lei Federal 4.320**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: Casa Civil, 13 mar. 1964. Disponível em <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao/portal-legis/legislacao-1/leis-ordinarias/1980-a-1960-leis-ordinarias>>. Acesso em 31 ago. 2023.

BRASIL. **Lei Federal 12.527 (Lei de Acesso à Informação – LAI)**. Regula o acesso a informações. Brasília: Casa Civil, 18 nov. 2011. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm) >. Acesso em 17 jun. 2021.

BRASIL. **Lei Federal 10.180**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília: Congresso Nacional, 2001. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/l10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm). Acesso em 31 ago. 2023.

BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP 8ª Edição**. Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. Válido a partir do exercício de 2019. Aprovado pela: Portaria Conjunta STN/SOF nº 06, de 18 de dezembro de 2018; Portaria Conjunta STN/SPREV nº 07, de 18 de dezembro de 2018; Portaria STN nº 877, de 18 de dezembro de 2018; Portaria Conjunta STN/SOF/ME Nº 21, de 23 de fevereiro de 2021. Portal Tesouro Transparente – Governo Federal, 2019. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:31484](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484). Acesso em: 31 ago. 2023.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, com suporte à governança corporativa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. 4. ed. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil: Porto Alegre, 2007.

CRESWELL, John W; CRESWELL, J. David. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. 5 ed. Porto Alegre: Penso, 2021.

DA SILVA, Pedro Gabriel Kenne. O papel do controle interno na administração pública. **ConTexto-Contabilidade em Texto**, v. 2, n. 2, 2002. Disponível em

<https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11555/6784>. Acesso em 06 out. 2023.

DA SILVA, Dina Carla Vasconcelos Sena; VACOVSKI, Eduardo. A transparência na administração pública como instrumento facilitador para o controle social. **Gestão Pública**, v. 7, n. 4, 2015. Disponível em <https://cadernosuninter.com/index.php/gestao-publica/article/view/592>. Acesso em 06 out. 2023.

DE AZEVEDO, T. K. G. N.; LEITÃO, C. R. S.; CALLADO, A. A. C. Functions of municipal comptroller offices: A study among city halls from pernambuco state. **Administrative Management Public**, v. 32, p. 139–155, 2019. <https://doi.org/10.24818/amp/2019.32-160>

DEWI, N. F.; FERDOUS AZAM, S. M.; YUSOFF, S. K. M. Factors influencing the information quality of local government financial statement and financial accountability. **Management Science Letters**, v. 9, n. 9, p. 1373–1384, 2019. DOI: <https://doi.org/10.5267/j.msl.2019.5.013>.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 35. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. ISBN 978-65-596-4303-5.

ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R.; PINTO, H. de M. Processo de investigação e Análise bibliométrica: Avaliação da Qualidade dos Serviços Bancários. **RAC – Revista de Administração Contemporânea**, v.17, n. 3, p. 325-349, 2013.

FORESTI, Nóris. **Estudo da contribuição das revistas brasileiras de biblioteconomia e ciência da informação enquanto fonte de referência para a pesquisa**. 1989. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Biblioteconomia da Universidade de Brasília, UnB, Brasília, 1989.

INTOSAI. INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.

KHERSIAT, O. M. The efficiency of applying the internal control components based on COSO framework to transparently carry out tasks and services, ensure integrity and enhance quality and efficiency: Case study-the greater amman municipality. **International Journal of Financial Research**, v. 11, n. 2, p. 371–381, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.5430/ijfr.v11n2p371>. Acesso em: 16 nov. 2022.

KIM, Y.; MATKIN, D. S. T. Financial Condition and Internal Control Deficiencies: Evidence From New York Counties. **Public budgeting and finance**, v. 40, n. 1, p. 45–69, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/pbaf.12246>. Acesso em: 11 nov. 2022.

KONG, Y.; LARTEY, P. Y.; BAH, F. B. M.; BISWAS, N. B. The value of public sector risk management: An empirical assessment of ghana. **Administrative Sciences**, v. 8, n. 3, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.3390/admsci8030040>. Acesso em: 16 nov. 2022.

LARTEY, P. Y.; KONG, Y. S.; BAH, F. B. M.; SANTOSH, R. J.; GUMAH, I. A. Determinants of Internal Control Compliance in Public Organizations; Using Preventive, Detective, Corrective and Directive Controls. **International journal of public administration**, v. 43, n. 8, p. 711-723, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/01900692.2019.1645689>. Acesso em: 16 nov. 2022.

LEHNEN, Cristiane Vanessa. Realização de auditorias operacionais no controle interno municipal para melhorar o desempenho da gestão. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, v. 38, 2021. Disponível em: <https://revista.tce.mg.gov.br/revista/index.php/TCEMG/article/view/454>. Acesso em 06 out. 2023.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional (Coleção Esquematizado®)**. 26. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. ISBN 978-65-5362-162-6.

LIMA, Melina Pompeu de; ABDALLA, Márcio Moutinho; OLIVEIRA, Leonel Gois Lima. A avaliação da transparência ativa e passiva das universidades públicas federais do Brasil à luz da Lei de Acesso à Informação. **Revista do Serviço Público - RSP**, v. 71, Edição Especial, p. 232-263 *Revista do Serviço Público - RSP*, v. 71, Edição Especial, p. 232-263, 2020. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5990>. Acesso em: 06 out. 2023.

LINO, A. F.; DE CARVALHO, L. B.; DE AQUINO, A. C. B.; DE AZEVEDO, R. R. **Lack of institutions work and organizations change failure in Brazilian local governments**. *Revista de Administração Pública*, v. 53, n. 2, p. 375–391, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-761220170404>. Acesso em: 16 nov. 2022.

MACIAS-CHAPULA, Cesar. O papel da informetria e da cienciometria e sua perspectiva nacional e internacional. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 27, n. 2, p. 134-140, maio/ago. 1998.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 7. Porto Alegre: Bookman, 2019. 1 recurso online. ISBN 9788582605103.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica: ciência e conhecimento científico, métodos científicos, teoria, hipóteses e variáveis, metodologia jurídica**. 8. São Paulo: Atlas, 2022.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os grandes desafios do controle da administração pública. In: MODESTO, Paulo. (Coord.). **Nova organização administrativa brasileira**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Grandes Eventos do IDP: Fórum 50 anos da Lei geral dos orçamentos lei nº 4.320**. Brasília: IDP, 2017. ISBN: 978-85-9534-011-4.

MORENO-ENGUIX, M. R.; GRAS-GIL, E.; HERNÁNDEZ-FERNÁNDEZ, J. An explanation of management of local governments in Spain based on the structure of the internal control system. **Annals of Economics and Finance**, v. 18, n. 2, p. 393–410, 2017. Disponível em: <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85040531893&partnerID=40&md5=9f4d1179419cc35c052abf5ff11c3657>. Acesso em: 16 nov. 2022.

MORENO-ENGUIX, M. R.; GRAS-GIL, E.; HENÁNDEZ-FERNÁNDEZ, J. Relation between internet financial information disclosure and internal control in Spanish local governments. **Aslib Journal of Information Management**, v. 71, n. 2, p. 176–194, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/AJIM-06-2018-0150>. Acesso em: 16 nov. 2022.

ORTIGARA, L. M.; RAZZOLINI, E. Is the public manager decision, based on internal control, efficient? - risk management as a public policy. **Revista tecnologia e sociedade**, v. 16, n. 45, p. 284–299, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.3895/rts.v16n45.10278>. Acesso em: 16 nov. 2022.

PACINI, Mário. O sistema de controle. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Edição Comemorativa 25 anos, Brasília, 1995.

PIRES, Maria Coeli Simões. Transparência e responsabilidade na gestão pública. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte, ano XXIX, v. 81, n. 4, p. 60-74, 2011. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbnmnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.cursosavante.com.br/cursos/curso450/conteudo8780.pdf>. Acesso em: 06 out. 2023.

PRIONO, H.; YUHERTIANA, I.; SUNDARI, S.; PUSPITASARI, D. S. Role of financial management in the improvement of local government performance. **Humanities and**

**Social Sciences Reviews**, v. 7, n. 1, p. 77–86, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.18510/hssr.2019.7110>. Acesso em 3 dez. 2022.

QUEIROGA, Fabiana. **Seleção de pessoas e desempenho no trabalho**: um estudo sobre a validade preditiva dos testes de conhecimentos. 2009. 215 f.,il. Tese (Doutorado em Psicologia Social, do Trabalho e das Organizações)-Universidade de Brasília, Brasília, 2009.. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/8437>. Acesso em 6 out. 2023.

RIBCZUK, Paula; NASCIMENTO, Arthur Ramos do. Governança, governabilidade, accountability e gestão pública: critérios de conceituação e aferição de requisitos de legitimidade. **Revista Direito Mackenzie**, v. 9, n. 2, 2015. Disponível em: <https://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/10112>. Acesso em 28 set. 2023.

ROSILHO, Andre Janjacomo. **Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União**. 2016. (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-08022017-165131/publico/Andre\\_Rosilho\\_Control\\_e\\_da\\_Administracao\\_Publica\\_pelo\\_TCU\\_INTEGRAL.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-08022017-165131/publico/Andre_Rosilho_Control_e_da_Administracao_Publica_pelo_TCU_INTEGRAL.pdf). Acesso em 06 out. 2023.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva; PINHO, José Antônio Gomes. Transparência na administração pública: o que mudou depois da lei de responsabilidade fiscal? um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de salvador. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 1, n. 1, p. 48-61, 2007. DOI: <https://doi.org/10.9771/rcufba.v1i1.2579>.

SILVA FILHO, Augusto César Chablos Farias et al. **O controle externo nos serviços sociais autônomos**. 2014. Disponível em: [https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/1363/1/Artigo\\_Augusto%20C%C3%A9sar%20Chablos%20Farias%20da%20Silva%20Filho.pdf](https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/1363/1/Artigo_Augusto%20C%C3%A9sar%20Chablos%20Farias%20da%20Silva%20Filho.pdf). Acesso em 06 out. 2023.

SILVA, Jorge Leal da; EMMENDOERFER, Magnus Luiz; CUNHA, Nina Rosa da Silveira. Análise Documental Ilustrada em Administração Pública: uma Proposta Operacional (Re)Aplicável. **Teoria e Prática em Administração**, Jul.-Dez., v. 10, n. 2, p. 23-41, 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.21714/2238-104X2020v10i2-51394>.

SCHMITTER, Philippe C. REFLEXÕES SÔBRE O CONCEITO DE "POLÍTICA. **Rev. Dir. Públ. e Ciência Política**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 92 - Maio/Agosto. 1965.

SØRENSEN, Eva; TORFING, Jacob. **Inovação Colaborativa no Setor Público: Uma Estrutura Analítica**. Centro para Governança em Rede Democrática, Universidade de Roskilde, Dinamarca. 2010. Disponível em: <[chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://rucforsk.ruc.dk/ws/portalfiles/portal/32897073/Working\\_paper\\_no.\\_1.\\_STUDIES\\_IN\\_COLLABORATIVE\\_INNOVATION\\_1\\_.pdf](chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://rucforsk.ruc.dk/ws/portalfiles/portal/32897073/Working_paper_no._1._STUDIES_IN_COLLABORATIVE_INNOVATION_1_.pdf)>. Acesso em: 31 ago. 2023.

SØRENSEN, Eva; TORFING, Jacob. **Inovação impulsionada pela colaboração no setor público**. Dinamarca. January 2011. Disponível em: <<https://www.researchgate.net/publication/284698480>>. Acesso em: 31 ago. 2023.

SPEEDEN, E. A.; PEREZ, O. C. Fatores que impactam na qualidade do planejamento orçamentário dos municípios do estado de São Paulo. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 12, n. 1, p. 1-17, 2020. DOI: 10.21118/apgs.v12i1.5517. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/5517>. Acesso em: 28 set. 2023.

SPINAK, E. **Diccionario enciclopédico de bibliometría, ciencia metría e informetría**. Montevideo, 1996. 245 p.

SUMARYATI, A.; PRAPTIKA NOVITASARI, E.; MACHMUDDAH, Z. Accounting Information System, Internal Control System, Human Resource Competency and Quality of Local Government Financial Statements in Indonesia. **Journal of Asian Finance, Economics and Business**, v. 7, n. 10, p. 795–802, 2020. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.no10.795>

TAGUE-SUTCLIFFE, Jean. An introduction to informetrics. **Information processing & management**, Oxford, v. 28, n. 1, p. 1-3, 1992.

TRISCIUZZI, Carlos Renato Fontes. **A Auditoria Interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização**: Estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro. 2009. 198 f. Dissertação (Mestrado em Controle de Gestão) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <http://www.btd.uerj.br/handle/1/8173>. Acesso em: 06 out. 2023.

TULLAH, D. S.; YADIATI, W. Internal control system and government apparatus competence toward performance accountability of local government. **International Journal of Economic Research**, v. 14, n. 17, p. 559–567, 2017. Disponível em: <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85040167687&partnerID=40&md5=277938b6cfbf72194cd442eb11c73d94>. Acesso em: 16 nov. 2022.

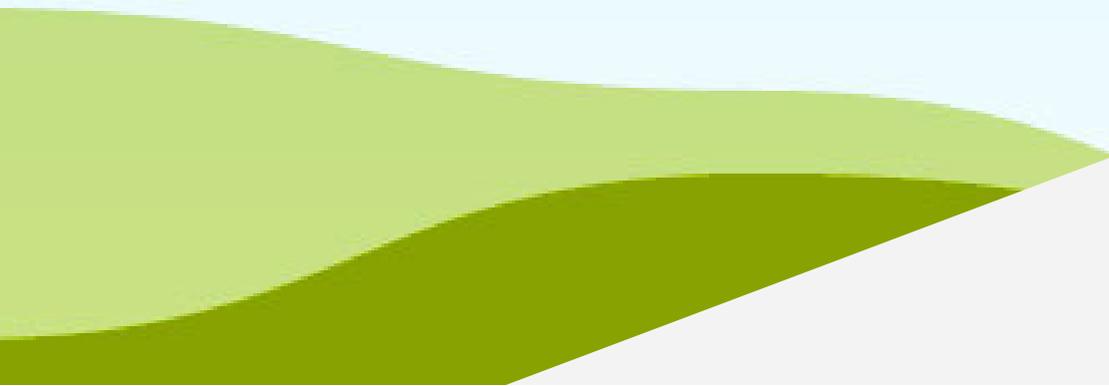
VALE, Paloma Coelho Barbosa do; SILVA, Maria Valesca Damásio de Carvalho. **Legalidade ou “4s”? As Principais Mudanças nas Análises de Pareceres e Relatórios emitidos perante o Orçamento Tradicional e o Orçamento Programa**. Revista de Contabilidade da UFBA, Salvador-Bahia. V. 12, N. 1, Pág. 186-208, jan-mar 2018.

# **AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO DE MUNICÍPIOS SOB JURISDIÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DE MATO GROSSO DO SUL**



---

Relatório técnico apresentado pelo mestrando Marcelo Pereira da Silva ao Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede, sob orientação do docente Prof. Dr. Fernando Thiago, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração Pública



Resumo

03

Contexto: Sistema de Controle  
Interno de Municípios

04

Público-alvo da proposta

07

Descrição da situação-problema

10

Objetivos da proposta de intervenção

11

Diagnóstico e análise

13

Proposta de intervenção

18

Responsáveis pela proposta de  
intervenção e data

21

SUMÁRIO

## RESUMO

Com base em estudos sobre os conceitos, princípios e normas de controle interno, este projeto teve como objetivo investigar os aspectos da conformidade da atual estrutura, modo de funcionamento e atuação dos órgãos de controle interno de municípios sul-mato-grossenses discutindo a sua relevância como instrumento de melhoria da administração pública, voltada à concretização dos direitos e garantias dos administrados – usuários (efetividade da governança) e legitimação do Estado (governabilidade). Selecionou-se a estrutura de controle interno de municípios sob jurisdição do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul, avaliando sua existência, se é necessária e, se é suficiente para atingir seus objetivos constitucionais e legais. A pesquisa proposta tem um caráter descritivo e com ênfase em abordagens quantitativas, utilizando o método de análise documental em que apresenta uma descrição quantitativa, a partir do estudo de uma amostra de documentos selecionados para atendimento ao objetivo proposto. Os dados foram coletados por meio de processos de Prestação de Contas de Governo disponibilizados ao Tribunal de Contas do Estado.

Os municípios selecionados para esta pesquisa foram os quatro com maior orçamento anual e os quatro com menor orçamento anual do Estado de Mato Grosso do Sul. Os resultados mostraram que os sistemas de controle interno desses municípios apresentam-se minimamente sistêmicos e em estágio embrionário. Em termos de recursos humanos apresentaram dificuldades em relação à conformidade com a legislação, rotatividade de pessoal e participação no encaminhamento da prestação de contas ou nas respostas a intimações do Tribunal. Em relação aos controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos, como leis e normas regulamentares, inspeções, auditorias entre outros, são pouco eficientes, ineficientes ou mesmo não existem ações de controle. Em termos de transparência fiscal ativa, foi evidenciado que os controles internos ainda não atendem o quesito de que todas as informações sejam amplamente divulgadas e tem participação do órgão central do sistema. Por fim, observa-se que as deficiências de controle interno têm influenciado na utilização e aplicação eficiente dos recursos públicos.



Este trabalho tem por objetivo avaliar a estrutura de controle interno de municípios e sua relação com o Processo de Prestação de Contas, demonstrando para subsidiar a melhoria da gestão político-administrativa.

## CONTEXTO

De forma progressiva, estamos vendo as necessidades dos cidadãos mudando e por causa da crescente conscientização da população possibilitada a partir da inovação tecnológica (ferramentas de comunicação). Por um lado, os cidadãos têm expectativas altas concernentes aos serviços públicos e intervenções governamentais. Por outro lado, os gestores públicos e os políticos eleitos têm ambições crescentes quanto à melhoria dos mecanismos de governança pública e ao controle mais rígido. Consequentemente, as tarefas públicas tornaram-se cada vez mais complexas e se transformaram em “emaranhados de problemas” ou até mesmo “problemas iníquos” - problemas que muitas vezes são difíceis de resolver por uma única entidade ou incluem muitas camadas diferentes de complexidade.

Assim, legitimamos um Estado Democrático de Direito com a aproximação do cidadão às suas demandas junto ao Estado, visando atingir o bem comum. Nesse contexto, a governança, a governabilidade, a accountability e a gestão pública são interdependentes. Ou seja, a boa governança, ocorre com a aproximação entre o cidadão e o Estado, isto aumenta a governabilidade, e atrelada aos princípios da transparência e accountability, com consequências no controle social e a busca do bem comum.

Desse modo, destacamos a importância do tema do controle da Administração Pública. Assim, pressupomos que a adequação e eficiência da estrutura do controle é requisito para a boa administração com um controle interno preventivo, o que em última análise constitui um processo de cidadania.



O controle interno tem adquirido grande relevância, em razão das novas competências dos gestores e ao Estado com o advento da Constituição Federal de 1988.



## CONTEXTO

Dessa maneira, temos a relação imediata da governança com uma gestão pública eficiente, desta forma, apresenta como continuidade do modelo de Administração Pública gerencial, também focada em eficácia. Além do mais, sua aplicação é de grande relevância em relação às vantagens para sociedade, ainda mais que nesse novo modelo a população têm acesso aos espaços onde participam das decisões políticas. A Governança Pública, não deixa de obedecer ao princípio constitucional da legalidade, que servirá como base para Administração Pública, sendo obrigatória em relação às ações dos gestores públicos.

Ademais, também observamos que o controle das ações do poder público adquiriu relevância no âmbito da Administração, indicando uma grande preocupação dos gestores quanto à existência de instrumentos mais eficientes nos órgãos ou entidades em que são responsáveis, seja no âmbito interno e/ou externo. Contudo, limitamos as fronteiras deste trabalho em sua essência ao Controle Interno.

Avistamos que o controle interno tem adquirido grande relevância, em razão das novas competências atribuídas aos gestores e ao Estado com o advento da Constituição Federal de 1988, respectivas emendas e a dinâmica da legislação infraconstitucional. Assim, pressupomos que a adequação e eficiência da estrutura do controle, em todas as suas dimensões, é requisito para a boa administração com um controle interno preventivo, o que em última análise constitui um processo de cidadania.

De outro modo, conforme nossas pesquisas, o controle interno sob seu enfoque preventivo, funcionando de maneira correta, deveria se constituir num arcabouço de informações, das mais variadas áreas do governo, contribuindo para a tomada de decisão por parte do gestor. Esse tipo de controle não representa sua potencialidade e efetividade, nem mesmo demonstra a plenitude de suas funções, devendo também sê-lo efetivo concomitantemente e a posteriori.



temos a convicção que o tema controle tem suscitado intensos debates não só nos meios jurídicos, mas também na vertente política e institucional dentro de um Estado Contemporâneo.



Vislumbramos que há um postulado de que o controle interno se constitui apenas como órgão de apuração de irregularidades. Desse jeito, verificamos que tal noção acarretou e acarreta para o gestor dificuldade na sua implantação, pois existe o receio de que controle traria empecilhos à administração, visto impor-lhes limites e procedimentos que, por sua vez, dificultariam e limitariam seus atos de gestão.

Desta forma, para nós independentemente de quem promova determinada decisão, o controle interno pode propiciar que esta seja melhor, segura e mais bem fundamentada, em razão dos subsídios originados pela análise dos dados recebidos e tratados. Assim, justificamos a necessidade da busca por atingir princípios elementares da governança pública, representados na prestação de contas (accountability), transparência (disclosure), responsabilidade (responsibility) e equidade (fairness).

Fundamentamos o presente estudo em conceitos, princípios e normas de controle interno. Este, o controle interno, também denominado de controle interno administrativo da administração pública, foi reestruturado no Brasil desde a implantação na União por meio da Medida Provisória nº 480, em 27 de abril de 1994, acompanhando as respectivas mudanças estruturais do Estado e da gestão.

A metodologia que utilizamos caracteriza-se como descritiva e qualitativa, utilizando a técnica de pesquisa documental. Os dados foram coletados em documentos no sistema e-TCE do Tribunal de Contas do Estado bem como verificações no Cadastro de Jurisdicionados - e-CJUR por meio de processos de Prestação de Contas de Governo disponibilizados ao Tribunal de Contas do Estado.

Assim, realizamos o estudo a partir dos aspectos da conformidade da atual estrutura, modo de funcionamento e atuação dos órgãos de controle interno desses municípios discutindo a sua relevância como instrumento de melhoria da administração pública, voltada à concretização dos direitos e garantias dos administrados - usuários (efetividade da governança) e legitimação do Estado (governabilidade). Dessa forma a problemática consiste em saber: Como o sistema de controle interno está sendo executado na gestão municipal desses municípios em função da Prestação de Contas com Responsabilização?

Desse modo, ocorre uma mudança de mentalidade, em que o controle interno passa a ser um aliado dos gestores públicos ao corrigir eventuais falhas na administração dos recursos públicos quanto a obediência ao princípio da legalidade administrativa e na comprovação e constatação de resultados em convergência aos valores e princípios aplicados no setor privado.

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas.

## PÚBLICO-ALVO

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva e qualitativa, utilizando a técnica de pesquisa documental. A pesquisa qualitativa se destina ao levantamento em que apresenta uma descrição qualitativa de tendências, atitudes e opiniões de uma população ou testes para associações entre as variáveis de uma população, a partir do estudo de uma amostra dessa população, segundo Creswell (2021).

Os dados foram coletados dos seguintes documentos no sistema e-TCE do Tribunal de Contas do Estado: a) Ato de Nomeação do Controlador Interno; b) Demonstrativo Contábeis; c) Pareceres do Controle Interno Municipal; d) Análise dos Auditores Estaduais de Controle Externo – ACE ou dos Técnicos de Controle Externo – TCEX; e) Pareceres dos Auditores Substitutos de Conselheiros – ASC; e, f) Pareceres Prévios; bem como verificações no Cadastro de Jurisdicionados – e-CJUR por meio de processos de Prestação de Contas de Governo disponibilizados ao Tribunal de Contas do Estado. Essas informações permitiram inferir a situação em que se encontra cada ente federado bem como possibilidades de melhoria.

A amostra nesta pesquisa foi realizada nos quatro municípios com maior orçamento anual e os quatro com menor orçamento anual do Estado de Mato Grosso do Sul, tendo em vista a necessidade de evidenciar o comportamento tanto em entes com mais possibilidade de obter recursos quanto dos municípios menores em relação aos aspectos econômicos. Utilizou-se para esse fim, a coleta de dados pela Internet via análise documental dos processos para emissão de pareceres prévios das contas de governo emitidos pelo respectivo Tribunal de Contas, no período de 2016 a 2020, em virtude do prazo legal para emissão do referido parecer, mais especificamente na análise da Unidade Técnica e no parecer do Auditor do Corpo Especial bem como outro documento disponibilizado no respectivo processo de Prestação de Contas.

Com base no referencial teórico-normativo, mas com limitação dos aspectos a serem pesquisados, em virtude do tempo e ausência de disponibilidade de dados e informações referentes às outras variáveis resultantes do referencial teórico, os dados coletados foram baseados nas variáveis: a) competências dos recursos humanos; b) controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos; c) as deficiências de controle interno aumentam à medida que a condição financeira se deteriora; e, d) a divulgação de informações financeiras na Internet e o sistema controle interno é assegurada por meio do portal da transparência.

## DADOS



### Processos de Emissão de Parecer Prévio – 2016–2020

CAMPO GRANDE  
CORUMBÁ  
DOURADOS  
TRÊS LAGOAS  
CORGUINHO  
FIGUEIRÃO  
RIO NEGRO  
ROCHEDO

## Quadro 1

Variáveis	Parâmetros	Fontes
<p><b>a) competências dos recursos humanos</b></p>	<p><b>Identificar o pessoal do órgão responsável pelo controle interno e demais servidores responsáveis por controle administrativo e contábil e verificar se possuem a competência necessária (educação, treinamento, experiência suficiente e atitude mental).</b></p>	<p><b>Sumaryati et al. (2020), Dewi et al. (2019) e Priono et al. (2019).</b></p>
<p><b>b) controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos</b></p>	<p><b>Identificar se existem os respectivos controles em sistemas e pessoal em cada órgão com legislação, processos, fiscalização, prestação de contas e avaliação.</b></p>	<p><b>Lartey et al. (2020).</b></p>
<p><b>c) as deficiências de controle interno aumentam à medida que a condição financeira se deteriora</b></p>	<p><b>Comparar a evolução financeira no período de 2016 a 2020 dos Demonstrativos de Fluxo de Caixa. Verificar se existem controles internos em caso de insuficiência de caixa. Identificar estratégias para melhorar condições financeiras em declínio.</b></p>	<p><b>Kim e Matkin (2019).</b></p>
<p><b>d) a divulgação de informações financeiras na internet e o sistema controle interno é assegurada por meio do portal da transparência</b></p>	<p><b>Identificar no período de 2016 a 2020 se disponibiliza na internet os planos, todos os orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. Atende ou não.</b></p>	<p><b>Moreno-Enguix, Gras-Gil e Henández-Fernández (2017) e Priono et al. (2019).</b></p>



## DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

A obrigatoriedade da criação e efetivo funcionamento do controle interno pela Administração Pública Municipal no Estado de Mato Grosso do Sul ainda é alvo dos órgãos de fiscalização externa, como os Tribunais de Contas do Estado ou da União e o Ministério Público em função da escassez de recursos e da existência de práticas patrimonialistas. Em consequência, hoje, a falta do controle interno deixa uma lacuna na maioria dos municípios do Estado e provavelmente do Brasil.

Ademais, o que se observa em pesquisas junto à quase totalidade dos municípios, não só os de pequeno, mas também os de grande porte é um controle interno apenas formal, para cumprir a Constituição e a Prestação de Contas ou fiscalização.

Partindo da necessidade de definição do problema que conduzirá este estudo, buscamos explicá-lo, considerando que o mesmo versa sobre a necessidade do controle interno como instrumento de aprimoramento da administração pública.

Com efeito, para a pesquisa proposta, a orientação metodológica é fundamentada na análise do controle interno de municípios sul-mato-grossenses quanto a sua implantação, estrutura em pessoal e atividades desenvolvidas, sobretudo quanto a disponibilidade destas informações para subsidiar a tomada de decisão, bem como sua relação com o Processo de Prestação de Contas, buscando assim responder à seguinte indagação: Como o sistema de controle interno está sendo executado na gestão municipal de municípios sul-mato-grossenses em função da Prestação de Contas com Responsabilização?

## OBJETIVOS DA PROPOSTA

Para melhor compreensão deste estudo, é necessário de imediato apresentar os objetivos da pesquisa.

### Objetivo Geral

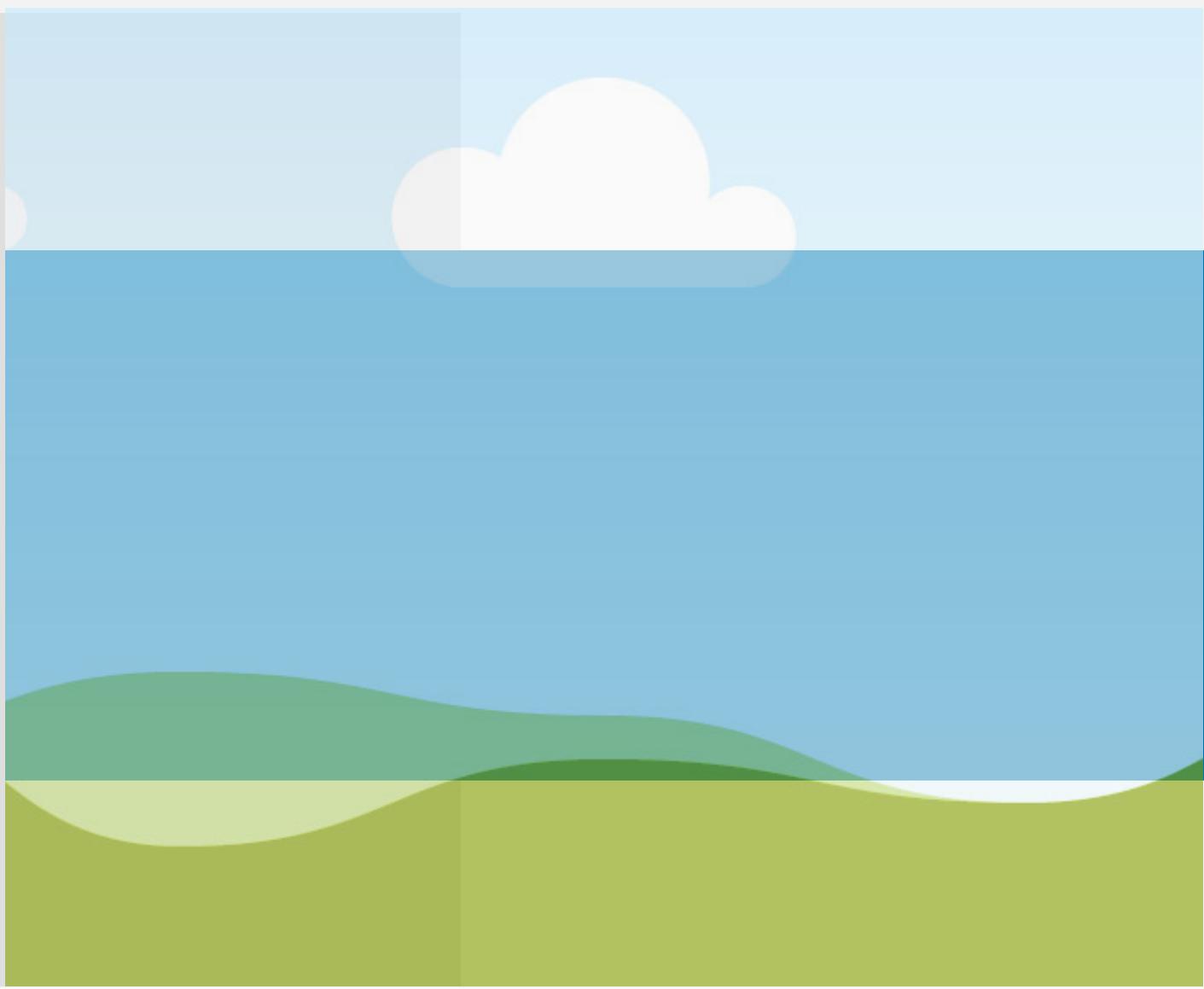
O objetivo geral deste estudo é dispor sobre a necessidade de Avaliar o Sistema de Controle Interno – SCI de municípios sob jurisdição do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul e sua relação com o Processo de Prestação de Contas apresentado, demonstrando assim a importância de promover a instituição e manutenção do controle interno como fonte de informações para subsidiar a melhoria da gestão político-administrativa.

No intuito de dar atendimento ao objetivo geral proposto, impõe-se delimitar as metas específicas dentro do presente trabalho.

Como objetivos específicos, este trabalho pretende:

1. Descrever a estrutura de pessoal, normativa e de funcionamento do SCI existente nos municípios;
2. Verificar as deficiências e boas práticas do SCI;
3. Apresentar proposta de estrutura para avaliação do SCI dos municípios.

### Objetivos Específicos



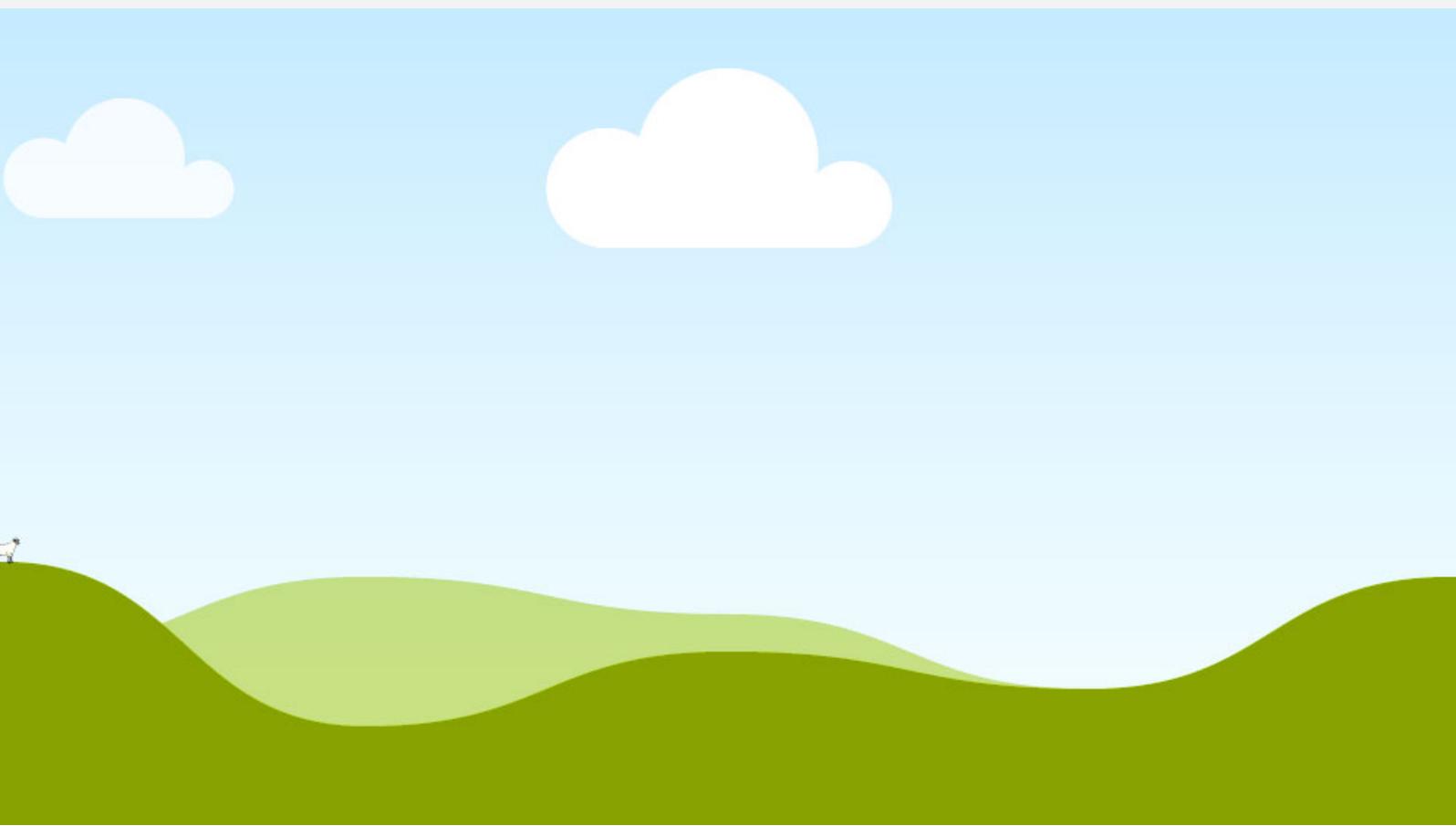
## JUSTIFICATIVA

A Administração Pública atual é limitada pela premissa de que para demandas ilimitadas existem recursos limitados. É fundamental o controle desses recursos para evitar desperdícios. Desse modo, quem mais importante para agir no processo do que o Controle Interno? Este, dentro de suas competências e habilidades pode ter atitudes pró-ativas e pode estabelecer uma linha de defesa mais aproximada e de forma concomitante aos fatos e eventos que ocorrem naquele ente público.

Nessa linha, este estudo pode contribuir para avaliar o papel desempenhado pelo Controle Interno nos municípios sul-mato-grossenses com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços públicos. Dessa forma, essa pesquisa tem a finalidade de evidenciar as consequências que a implantação do controle interno pode trazer para a boa governança.

Nesse momento, para o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, o controle interno é o mais importante aliado para auxiliar os gestores a administrar com vigilância para evitar desperdícios e assim disponibilizar recursos com qualidade.

Portanto, trata-se de uma justificativa gerencial a realização desta pesquisa, contribuindo tecnicamente com os municípios envolvidos e com o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.



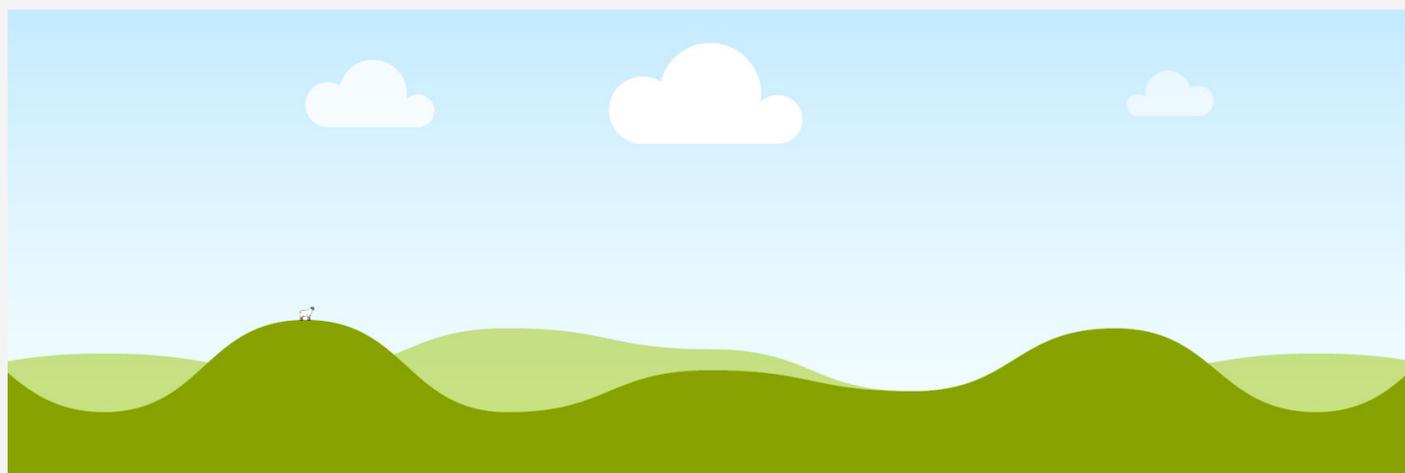
## DIAGNÓSTICO E ANÁLISE

Esta pesquisa tratou da análise dos resultados em função dos objetivos propostos pelo exame das seguintes variáveis: a) competências dos recursos humanos; b) controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos; c) as deficiências de controle interno aumentam à medida que a condição financeira se deteriora; e, d) a divulgação de informações financeiras na internet e o sistema controle interno é assegurada por meio do portal da transparência.

Na variável competências dos recursos humanos, no item existência de servidor efetivo de provimento no cargo de Controlador Interno há o mesmo resultado nos municípios menores e maiores. Sendo que, nenhum dos 8 municípios disponibilizaram pessoal efetivo no cargo de Controlador Interno provido por concurso público. Nessas circunstâncias, infere-se que as prefeituras têm a tendência de não colocar servidor efetivo como responsável pela análise da gestão e conformidade dos órgãos da Prefeitura, ou seja, não se encontra instituído, obedecendo ao referencial normativo, um processo seletivo de pessoal com verificação do conhecimento, habilidades e atitudes necessárias ao referido cargo.

Uma deficiência que é verificada na falta do servidor efetivo no cargo é a falta de preparação antes da nomeação no cargo porque para os servidores efetivos com o edital do concurso ou até antes começa a preparação e a seleção de acordo com as disciplinas cobradas no concurso ou a formação necessária para o cargo e até ocorrem exigência de certidões negativas ou investigação social para ver antecedentes do futuro servidor. Assim, sem esse processo, ou seja, com a nomeação por meio de cargo em comissão não são realizadas seleção de pessoal mais transparentes e na maioria das vezes com falhas a serem verificadas após o andamento dos trabalhos técnicos.

Ademais, nesta variável, quanto ao item tempo de permanência no cargo dispõe-se que a maioria dos controladores internos não permanecem no cargo por mais de 4 anos. Sendo que apenas 1 município entre os menores apresentou o mesmo servidor com mais de 4 anos. Ou seja, independente do orçamento do ente municipal, a rotatividade do cargo também é grande. Assim, pode-se considerar que após a transmissão de mandatos eletivos de Prefeitos perde-se esta competência em pessoal.



Outra constatação, foi que como não se tem a permanência do servidor após o término do mandato do Prefeito, as informações financeiras de modo amplo serão perdidas ou apresentam distorções de apresentação no primeiro de governo do sucessor bem como o novo responsável pelo controle interno não consegue assegurar a integridade ou fidedignidade das informações anteriores. Isso também traz dificuldades até para o gestor a época que responde intimações sobre informações que não tem por vezes acesso já que o responsável pelo controle interno foi trocado pelo novo governo. Portanto, para o novo governo e o governo daquela época os transtornos são grandes.

Também nesta variável, no item participação do controlador interno no envio da prestação de contas ou nas respostas de falhas verificadas, o resultado foi que em apenas 1 município, dos menores, o referido servidor participou da prestação de contas, assinando o encaminhamento de documentos junto ao prefeito. Ademais, o resultado demonstra que esse servidor carece de responsabilidades junto ao processo de prestação de contas. Desse modo, é provável que se subestime as competências que podem ser realizadas por esse servidor.

Assim, as falhas que foram levadas ao conhecimento do gestor à época não são divulgadas ou até não são levadas em consideração na atual gestão. Ou seja, o controle interno não tem como fazer evitar que as falhas voltem a acontecer e as consequências podem ser a repetição por anos e anos do mesmo erro que pode se agravar gerando por vezes prejuízos em uma gestão fiscal responsável.

Sendo assim, pode-se verificar que nos municípios ainda não foi criado um ambiente que favoreça o aperfeiçoamento no item pessoal (competências dos recursos humanos), especificamente para o cargo de controlador interno, o que afeta de modo generalizado a agregação de conhecimentos, habilidades e atitudes nos diversos campos, como contabilidade, administração, direito e economia que podem ser verificados por meio de processo seletivo (concurso público), com a finalidade de criar a boa governança e recompensar os esforços do agente que obedece a Lei.

Na variável controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos, item existência de instrumentos de fiscalização encaminhados na prestação de contas, foi visto que no processo de prestação de contas nenhum dos 8 municípios evidencia qualquer tipo de fiscalização. Sendo que a importância da fiscalização para efetividade do controle (art. 70), incluindo “inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial” (art. 71, IV) foi destacada na seção IX – Da Fiscalização contábil, financeira e orçamentária da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988). Assim, o processo de prestação de contas no âmbito desses municípios analisados carece de atuação do órgão de controle interno.

Esse item mostra que o município, pelo menos levando em consideração o que foi apresentado na prestação de contas, não comprova que realizou qualquer tipo de fiscalização de modo prévio, concomitante ou posterior. Sendo que sem essa fiscalização de um órgão que está mais próximo de cada ato administrativo que é realizado no referido ente não é possível melhorar a prestação de serviços públicos aos cidadãos.

No item os pareceres prévios evidenciam falta de controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos dentre os 8 municípios, 7 não atendem, ou seja, não apresentam nenhum tipo de controle, seja preventivo, detectivo, corretivo ou diretivo. Neste caso, os municípios menores apresentaram maiores falhas no quesito. Isso indica que a falta de ações de controle a exemplo de inspeções ficou evidenciada nos pareceres prévios que são encaminhados para julgamento pelo poder legislativo. Portanto, essas ações de controle poderiam evitar um julgamento desastroso das contas de governos municipais.

Pode-se afirmar conforme esse parecer prévio que dentre todos os controles o único que por vezes é realizado, mas após intimações do Tribunal, é o corretivo. Sendo este o que menos tem efetividade na gestão dos serviços públicos ao cidadão, pois este tipo de controle não tem mais como alterar uma realidade na época em que o ato deveria ser feito, por exemplo, quando deveria tomar medidas para cumprir os índices de educação e saúde ou para limitar despesas de pessoal.

Por sua vez, no item normas municipais de controles internos instituídos bem como os responsáveis por cada controle também não foi verificado o item em nenhum dos 8 municípios analisados. Desse modo, tanto os municípios maiores quanto os menores têm realizado seu processo de prestação de contas apenas fundamentado em normas estaduais ou federais. Sendo assim, a realização de fiscalizações e também a prestação de contas de governo provavelmente é realizada sem nenhuma legislação municipal. Por isso, o funcionamento (modo de operar / não instituição) da controladoria de todos os 8 municípios examinados requer a instituição desses processos (fiscalização e prestação de contas) por meio de lei, decreto, resolução, portaria, entre outros normativos.

Por sua vez, ao tratar da variável: as deficiências de controle interno aumentam à medida que a condição financeira se deteriora, no item o balanço patrimonial evidencia disponibilidade de caixa após dedução dos restos a pagar e depósitos/consignações a serem liquidados no exercício seguinte verifica-se que dentre os 8 municípios, 4 evidenciam disponibilidade de caixa. Sendo que dos 4 municípios de menor orçamento, 3 deles não apresentaram disponibilidade de caixa no final do exercício financeiro. Nos 4 municípios de maior orçamento, somente 1 deles não apresentou a referida disponibilidade de caixa. Demonstrando dificuldades financeiras naqueles municípios de menor orçamento.

É provável que a falta de disponibilidade financeira de caixa no final de cada ano em metade desses municípios traga consequências para o cumprimento de despesas no curto prazo. Desse modo, pode-se concluir que se apresenta ao órgão central do sistema de controle a oportunidade de controlar as despesas durante o ano para evitar que insuficiências de caixa causem prejuízos aos serviços disponibilizados à população.

No que tange ao item existência de parecer do Controle Interno que evidencia essa disponibilidade de caixa, foi visto que em regra dos 8 municípios 7 não evidenciaram sua situação financeira em função dessa disponibilidade. De maneira que dos 4 municípios de menor orçamento, em 3 deles o parecer não trata da existência ou não de disponibilidade de caixa. E, nos 4 municípios de maior orçamento, o parecerista não atende ao quesito em nenhum deles. Isso parece demonstrar falta de opinião do Controlador quanto ao tema.

O responsável pelo órgão central do sistema de controle interno não demonstra assim que acompanha a disponibilidade de caixa nos municípios. Evidenciando que se houver insuficiência de caixa serão descontinuados serviços públicos independente de qualquer parecer do controle interno recomendando o uso dos recursos com limitação para evitar essas insuficiências.

Já, no item existência de análise de ACE ou TCEX e parecer de ASC que retrate deficiências nas disponibilidades de caixa, dos 8 municípios examinados a opinião foi de que em 4 deles aparecem deficiências na disponibilidade de caixa, como contrariar norma da Constituição Federal de 1988 ou não encaminhamento de extratos bancários. Sendo que, nos 4 municípios de menor orçamento, 3 deles apresentaram as referidas deficiências. E, nos 4 municípios de maior orçamento, 1 deles apresentou deficiências nesta disponibilidade. Isso, certifica que os municípios de menor orçamento apresentam um quantitativo maior de deficiência, sendo as opiniões dos ACE, do TCEX ou dos ASC do Tribunal.

Desse modo, metade desses municípios examinados não obedecem a normas constitucionais para disponibilidade de caixa. Isso mostra que estes entes subnacionais ainda têm dificuldades em cumprir disposições básicas na administração pública, ou seja, fazer ou deixar de fazer o que está previsto na lei.

Por conseguinte, no item existência de Parecer Prévio que evidencie deficiências nas disponibilidades de caixa foi considerado também que dos 8 municípios pesquisados 4 deles apresentam deficiências na referida disponibilidade. Ademais, do mesmo modo versado no item anterior essas deficiências foram citadas em 3 dos 4 municípios de menor orçamento. E, também foi sabido que em 1 de 3 municípios com maior orçamento foi disposta deficiências na disponibilidade de caixa na emissão de Parecer Prévio. Assim, fica conhecido que na amostra selecionada as deficiências na disponibilidade de caixa influenciam na opinião que é retratada pelo corpo deliberativo do Tribunal.

Assim, as deficiências na disponibilidade de caixa afetam as contas de governo. Sendo assim, a administração pública do ente municipal deverá corrigir falhas na referida disponibilidade. Nesses casos, falhas como essa poderiam ser evitadas se houvesse um sistema de controle interno mais eficiente, eficaz e assim efetivo.

Essas deficiências mostram que as contas dos gestores que apresentam deterioração da condição financeira da disponibilidade de caixa têm pouca atuação do controle interno.

Na variável: a divulgação de informações financeiras na internet e o sistema controle interno é assegurada por meio do portal da transparência, especialmente no item existência de parecer do Controle Interno que dispõe em algum tópico sobre a Transparência Ativa e Passiva disponibilizada no Portal da Transparência foi sabido, em regra, que todos os 8 municípios, tanto de menor quanto maior orçamento, não tratam da referida disponibilização da transparência nem ativa e muito menos da passiva. Sendo, transparência ativa aquela em que os gestores disponibilizam acesso a informações de interesse público ao cidadão que fizer uma busca no portal da transparência. Já, a transparência passiva fica sendo aquela em que o cidadão faz um pedido de informações no referido portal. Por fim, o sistema de controle interno tem por definição: 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.” Assim, os órgãos de controle interno desses municípios certificam de modo deficiente que tanto a transparência ativa como a passiva não é relevante o suficiente para tratar no parecer daquele órgão.

Isso corrobora com a necessidade de melhoria do órgão central de controle interno com responsabilidade na manutenção e aperfeiçoamento da transparência ativa e passiva. Para assegurar de forma razoável a transparência fiscal ativa, é necessário que a divulgação das informações orçamentárias e financeiras seja clara, precisa e concisa, proporcionando aos cidadãos meios de controle social.

Além disso, no item existência de análise de ACE ou de TCEX e Parecer de ASC que evidenciem deficiências no Portal da Transparência foi averiguado que dos 8 municípios analisados, em regra 6 municípios não atenderam ao item. Nesses casos, dentre os 4 municípios de menor orçamento anual 3 não atenderam e evidenciaram deficiências segundo as opiniões dos ACE, TCEX ou dos ASC. De modo quase similar, nos 4 municípios de maior orçamento anual nenhum atendeu ao item. Desse modo, as opiniões foram de que a grande maioria desses municípios não atende a transparência ativa, particularmente a transparência na gestão fiscal (Art. 48 e 48-A) da LRF.

Além do que no item existência de parecer prévio que evidencie falhas no portal da transparência foi definido que em geral dos 8 municípios 4 permaneceram com provas de falhas nos respectivos portais da transparência. Sendo que, nos 4 municípios de menor orçamento anual 1 não atendeu o quesito e permaneceu com a referida falha. De modo diverso, nos 4 municípios de maior orçamento anual, 3 deles permanecem sem regularizar esses erros. Ou seja, isso demonstra que o Tribunal de Contas considera de grande importância um sistema de controle interno responsável pela correção dessas falhas para emitir um parecer prévio favorável às contas de governo do município.

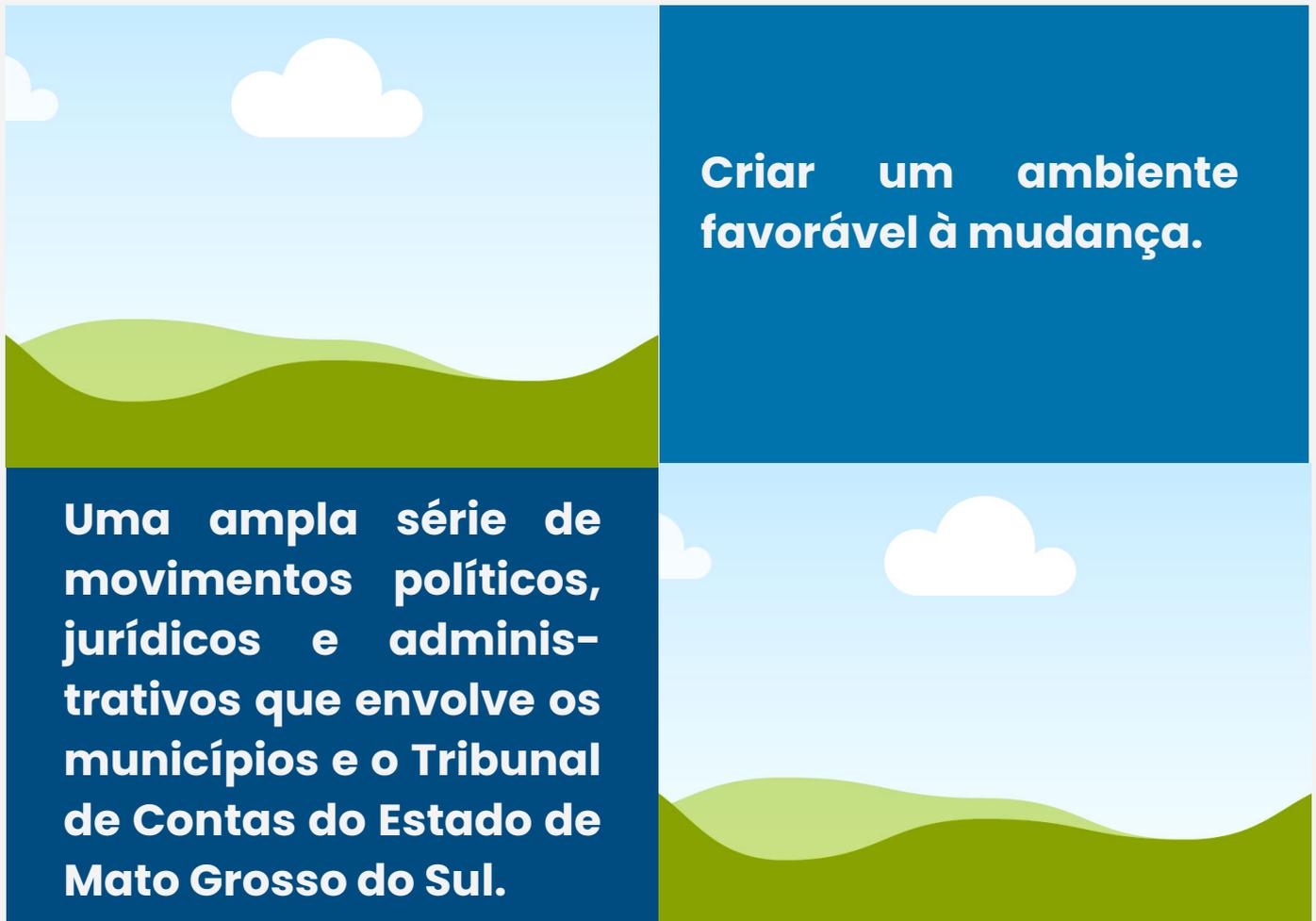
A transparência da gestão fiscal dos municípios teve avanços com a Lei de Responsabilidade Fiscal, mas ainda permanece com atrasos na disponibilização das informações orçamentárias e financeiras da execução do orçamento o que pode deixar deficiências na participação popular nas decisões que os gestores públicos tomam na utilização de recursos públicos.

Enfim, esta variável dispõe que para que haja um controle eficiente dos recursos no processo de prestação de contas o órgão de controle interno tem o papel preponderante de promover um sistema de controle interno que assegure a integridade das informações no portal da transparência do município com o objetivo de garantir ao cidadão informações de interesse público sobre o resultado da gestão das despesas para efetividade do controle social.

Portanto, com base nesse diagnóstico, ou seja, inexistência de um ambiente que favoreça o aperfeiçoamento no item competências de pessoal; bem com falta de instituição de controles preventivos, detectivos ou diretivos e corretivos a cargo do órgão central de controle interno; verificação de que a deterioração da condição financeira aumenta as deficiências do controle interno e vice-versa; e, necessidade de melhoria do órgão central de controle interno com responsabilidade na manutenção e aperfeiçoamento da Transparência Ativa e Passiva é que se apresenta na próxima subseção o prognóstico de intervenção.

“Traduzir necessidades internas em potencialidades externas para ampliar o poder de controle de uma sociedade sobre o seu destino, que é no meu entender a tarefa da política externa, considerada como política pública.”

Celso Lafer,  
(2001, p. 16).



## PROPOSTA DE INTERVENÇÃO

Este item tem a finalidade de propor o procedimento para avaliar o sistema de controle interno dos municípios do Estado de Mato Grosso do Sul. Sendo que para isso não basta somente a realização de pesquisas nos entes, mas, uma ampla série de movimentos políticos, jurídicos e administrativos que envolve os municípios e o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.

Para isso, sugere-se à instituição, a manutenção e aperfeiçoamento das seguintes atividades:

a) por meio de minuta de projetos de resolução para instituição de unidade de controle interno subordinada a Divisão de Fiscalização de Contas Governo e Gestão, com previsão legal das competências, organização e funcionamento no Regimento

Interno do Tribunal de Contas do Estado e composição mínima de 3 cargos de Auditor Estadual de Controle Externo (sendo um de supervisão dos trabalhos) e responsáveis por realizar fiscalização ordinária dos 79 municípios com o objetivo de avaliar (medir) por meio de procedimentos previstos em normativos do Tribunal para auditoria operacional ou de conformidade considerando pelo menos as seguintes variáveis: competências dos recursos humanos; controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos; as deficiências de controle interno aumentam à medida que a condição financeira se deteriora; e, a divulgação de informações financeiras na internet e o sistema controle interno é assegurada por meio do portal da transparência. O resultado dessa auditoria traria subsídios para os Processos de Prestação de Contas de Governo e de Gestão.

Considerando as variáveis acima dispostas terão como resultado a prestação de contas no ambiente interno das prefeituras feita sem solução de continuidade com pessoal efetivo, ou seja, sem perda de memória viva, com uso de processos e procedimentos formais, com redução de deterioração financeira pelo controle de despesas financeiras pela Controladoria Interna bem como pela clareza, publicidade e transparência das informações para controle social.

b) instituir comissão interna do Tribunal de Contas composta por setores estratégicos (Presidência do Tribunal, Secretaria de Controle Externo, Chefia das Divisões de Fiscalização do Tribunal, Ministério Público de Contas com a finalidade de aprovar minuta de Resolução do Manual de Fiscalização dos Órgãos de Controle interno municipais com fins de evidenciar as deficiências e boas práticas administrativas do SCI (BRASIL, 2019);

c) A supracitada comissão também terá a responsabilidade de aprovar minuta de projetos de Lei e de Resolução para alterar a Lei Orgânica e o Regimento Interno do TCE prevendo na Lei e regulamentando que alterar o Regimento Interno, os requisitos mínimos a serem verificados na avaliação do cumprimento de Normas Constitucionais e legais pelo órgão Central do SCI e as respectivas sanções aos responsáveis por esses órgãos no descumprimento da Lei ou de outras irregularidades não comunicadas ou não apuradas junto ao departamento de contabilidade do Ente por meio de Prestação, Tomada de Contas ou Tomada de Contas Especial, a qualquer momento, antes, durante ou após a ocorrência de atos ou fato administrativos.

## INÍCIO DOS TRABALHOS

Comissão do Tribunal de Contas (composta por integrantes da área que vai efetivamente realizar as atividades, representante dos municípios indicado pela ASSOMASUL, das Chefias das Divisões de Fiscalização, da Secretaria Geral de Controle Externo do Tribunal presididas por este último)



prevenir, detectar e direcionar as atividades desenvolvidas nos municípios.

d) instituir e manter, por meio de minuta de resolução aprovada pela supracitada comissão interna, arquivo público permanente para as Divisões de Fiscalização e demais setores relacionados à atividade-fim, estratégica e comunicação do TCE/MS sobre papéis de trabalho e resultados de fiscalização bem como de informações e legislações desses órgãos de controle interno para criar banco de dados de informações para futuras fiscalizações, sob responsabilidade de guarda e atualização da Unidade de Controle Interno da Divisão de Fiscalização de Contas de Governo e Gestão (BRASIL, 2000; BRASIL, 2011); e) Instituir comissão externa com integrantes do setor público e da sociedade composta por integrantes da área que vai efetivamente realizar as atividades, representante dos municípios indicados pelo Legislativo e Executivo Municipal, órgão de controle estadual e federal diretamente interessados, Associações de classe interessadas, das Chefias das Divisões de Fiscalização, da Secretaria Geral de Controle Externo do Tribunal presididas por este último para institucionalizar o processo de avaliação dos sistemas de controle interno municipais por meio de quatro pilares básicos e questões de avaliação dispostas no quadro 3: a) Do Controlador Interno; b) Das ações de controle em função das competências do Controlador Interno; c) Da relação deterioração financeira e as deficiências ao controle, e, d) Portal da Transparência e o SCI com a finalidade de prevenir falhas na prestação de contas com eficiência, eficácia e efetividade com fundamento na cidadania. Sendo este em caráter inicial com propostas de melhoria de qualidade e quantidade verificadas a cada ano.

Sendo que a comissão terá membros do setor público e privado de fora do Tribunal de Contas que terão funções orientativas na normatização do trabalho de avaliação do SCI municipal e membros de setores do TCE-MS que terão a função de elaboração das normas de avaliação desse sistema.

Por fim, ratifica-se a importância de implantar medidas para promover um ambiente de controle que possa prevenir, detectar e direcionar as atividades desenvolvidas nos municípios, para antes de tudo não deixar os recursos públicos somente com controle posterior e correção de erros que afetam as condições financeiras dos entes para prestar serviços de qualidade.



Prevenir falhas na prestação de contas com eficiência, eficácia e efetividade com fundamento na cidadania.

# SUGESTÃO DE RESPONSÁVEIS PELA PROPOSTA DE INTERVENÇÃO E DATA

## Responsáveis

- Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul;
- Municípios do Estado de Mato Grosso do Sul;
- Sociedade (ASSOMASUL e demais associações interessadas);
- Demais órgãos do Poder Público Municipal e Estadual (MP, Judiciário, Legislativo Municipal)

## Data

A - 2 -> Instituição e Publicação das Comissões Responsáveis pelo estudo e normatização e implantação;

A - 1 -> a unidade responsável pela fiscalização do controle interno vai realizar a obtenção de dados e informações dos órgãos do municípios para compor banco de dados atualizados com base em diligências para mediante avaliação de risco planejar fiscalizações;

A -> a unidade responsável vai realizar auditorias ordinárias nos municípios para aperfeiçoar as Prestações de Contas de Governo.

A + 1 -> Realizar o controle de qualidade para melhorar as próximas fiscalizações.

**Discente:** Marcelo Pereira da Silva, Mestrando.  
**Orientador:** Fernando Thiago, Prof. Dr.

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS).

6 de novembro de 2023.

