



**FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO
ESCOLA DE GOVERNO PROFESSOR PAULO NEVES DE CARVALHO
PROGRAMA DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

GIOVANNA BONFANTE

**O CONTROLE INTERNO DE PEQUENOS MUNICÍPIOS, NA PERSPECTIVA DE
SEUS RESPONSÁVEIS, E SUA RELAÇÃO COM O TRIBUNAL DE CONTAS**

**Belo Horizonte
2022**

GIOVANNA BONFANTE

O CONTROLE INTERNO DE PEQUENOS MUNICÍPIOS, NA PERSPECTIVA DE SEUS RESPONSÁVEIS, E SUA RELAÇÃO COM O TRIBUNAL DE CONTAS

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Administração Pública, da Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, da Fundação João Pinheiro, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Eduardo Cerqueira Batitucci

**Belo Horizonte
2022**

B713c Bonfante, Giovanna.
O controle interno de pequenos municípios, na perspectiva de seus responsáveis, e sua relação com o tribunal de contas [manuscrito] / Giovanna Bonfante. – 2022.
[15], 147 f. : il.

Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação João Pinheiro, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, 2022.

Orientador: Eduardo Cerqueira Batitucci

Bibliografia: f. 124-130

1. Controle interno – Administração municipal – Minas Gerais. 2. Controle externo – Administração municipal – Minas Gerais. 3. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCEMG). I. Batitucci, Eduardo Cerqueira. II. Título.

CDU 351.91:352(815.1)

**ATA DA DEFESA PÚBLICA DE DISSERTAÇÃO
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: ESTADO, INSTITUIÇÕES E GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS
TURMA M-2020/2022

Aos vinte e cinco de março do ano de dois mil e vinte e dois, foi realizada a defesa pública da dissertação intitulada **“O CONTROLE INTERNO DE PEQUENOS MUNICÍPIOS, NA PERSPECTIVA DE SEUS RESPONSÁVEIS E SUA RELAÇÃO COM O TRIBUNAL DE CONTAS”**, elaborada por **GIOVANNA BONFANTE**, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre do Programa de Mestrado em Administração Pública, Área de Concentração: Estado, Instituições e Gestão de Políticas Públicas, da Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho-EG, da Fundação João Pinheiro – FJP. Após a apresentação do trabalho, a mestranda foi arguida pelos membros da Comissão Examinadora composta pelos professores: **Doutor Eduardo Cerqueira Batitucci (FJP) – Orientador, Doutor Ricardo Carneiro (FJP) – Avaliador, Doutora Letícia Godinho de Souza (FJP) – Avaliadora e Doutor Diogo Ribeiro Ferreira (TCE/MG) – Avaliador**. A Comissão Examinadora reuniu-se para deliberar e considerando que a dissertação atende aos requisitos técnicos e acadêmicos previstos na legislação do Programa, decidiu por unanimidade pela sua **APROVAÇÃO**.



Doutor Eduardo Cerqueira Batitucci (FJP) – Orientador



Doutor Ricardo Carneiro (FJP) – Avaliador



Doutora Letícia Godinho de Souza (FJP) – Avaliadora



Doutor Diogo Ribeiro Ferreira (TCE/MG) – Avaliador

À memória de meu pai, Kleber, de minha avó, Dolores, e de Dedé, entes saudosos que depositaram em mim todo amor e energia, que busco honrar todos os dias de minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que contribuíram com mais este passo na minha constante busca por capacitação profissional e evolução pessoal: aos que me deram dicas para passar na fase de seleção; aos que me apoiaram, torceram pelo meu sucesso e compreenderam minhas ausências durante esses últimos dois anos; aos que me incentivaram nos momentos de turbulência, fazendo com que eu acreditasse no meu potencial e não desistisse; e aos que me agraciaram com orientação técnica, conselhos e ensinamentos.

Em especial, agradeço à minha mãe, Cacilda; ao meu irmão, Kleber; ao meu namorado, Márcio; ao meu dedicado orientador, Professor Dr. Eduardo Batitucci; aos professores e servidores da Fundação João Pinheiro; aos mestrandos da turma 2020/2022; à minha amiga e chefe, Elke; aos colegas do Ministério Público de Contas do Estado de Minas Gerais e do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, em nome da Tati; e aos demais amigos e parentes. Sem o apoio de vocês seria impossível superar esta etapa.

O discurso científico tem a intenção confessada de produzir conhecimento, numa busca sem fim da verdade.

Rubem Alves

RESUMO

BONFANTE, Giovanna. **O controle interno de pequenos municípios, na perspectiva de seus responsáveis, e sua relação com o tribunal de contas.** 162 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2022.

Esta pesquisa buscou dar voz ao controle interno de municípios com menos de 10.000 (dez mil) habitantes, a fim de conhecer, a fundo, as realidades e capacidades estatais desses entes federativos. Procurou verificar como, de fato, funcionam os referidos órgãos e entender, sob a perspectiva de seus responsáveis, como são percebidos o papel do Tribunal de Contas e as exigências pertinentes ao controle interno municipal. Lado outro, tentou compreender os contornos da atuação focada no controle interno municipal que tem sido empreendida pelo Tribunal de Contas, ouvindo seus servidores. Investigou, ao final, acerca da possibilidade de haver parcerias entre controle interno e externo. Para isso, foram tomados, como objeto de pesquisa, os controles internos de pequenos municípios mineiros e o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Ademais, foi utilizada uma abordagem qualitativa, tendo sido formuladas e testadas 6 (seis) hipóteses de pesquisa, com suporte nas teorias das capacidades estatais, do neoinstitucionalismo e das redes interorganizacionais. Os achados da pesquisa revelaram que os entes estudados não possuem capacidade estatal suficiente para atender às exigências que lhes são impostas; que essas deficiências de capacidade são desconsideradas pelo ordenamento jurídico vigente, pelas organizações influentes do campo e pelo Tribunal de Contas; que a dependência de trajetória do Tribunal de Contas fica confirmada vez, que, não obstante as ações pedagógicas quanto ao controle interno, o órgão não se distanciou de sua atuação fiscalizatória; que os requisitos da reciprocidade, confiança e coerência, encontrados na teoria das redes interorganizacionais, podem sim estarem presentes em eventuais parcerias entre controle externo e interno.

Palavras-Chave: Controle interno. Controle externo. Relação. Interação. Municípios. Tribunal de Contas. Capacidades estatais. Neoinstitucionalismo. Redes interorganizacionais.

ABSTRACT

BONFANTE, Giovanna. The internal control of small municipalities, from the perspective of those responsible, and their relationship with the Court of Auditors. 162 f. Thesis (master's degree) – Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2022

This research sought to 'give voice' to counties internal controllers with less than 10,000 (ten thousand) inhabitants, to know, in depth, the realities and state capabilities of these federative entities and, to verify how, in fact, these entities works and to understand, from the perspective of its responsables, how the role of the Court of Auditors and its requirements for counties internal controls are perceived. On the other hand, it tried to see the understanding of Court of Accounts actions by the counties representative's point of view. Finally, it investigated the possibility of partnerships between internal and external controls. To unveil all these questions, internal controls of small counties and Court of Auditors of Minas Gerais State were taken as the object of this research. Furthermore, a qualitative approach was used, having formulated and tested 6 (six) research hypotheses, supported by theories of state capabilities, neoinstitutionalism, and interorganizational networks. The research findings revealed that entities studied do not have sufficient state capacity to meet the requested requirements; that these lacks capabilities are disregarded by the current legal system, by influential organizations in the field and by the Court of Accounts; that the dependency of Court of Auditors' trajectory was confirm, where despite of being focused on pedagogical actions regarding internal control, the Court did not kept distance from its supervisory role; that was also possible to verify the requirements of reciprocity, trust, and coherence, found in the theory of interorganizational networks, may indeed be present in eventual partnerships between external and internal controls.

Keywords: Internal Control. External Control. Relationship. Interaction. Counties. Court of Auditors. Institutional Capacity. Neoinstitutionalism. Interorganizational networks.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estruturas de controle interno dos municípios mineiros.....	35
Figura 2 - Mapa de Orientação Conceitual.....	66
Figura 3 - Passo a passo da pesquisa.....	72
Figura 4 - Mapa de Minas Gerais com localização geográfica aproximada dos elementos da amostra e outras informações.....	83

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Teorias utilizadas e hipóteses de pesquisa	19
Quadro 2 – Interpretação do resultado do nível de maturidade	40
Quadro 3 – Resumo dos principais aspectos a serem avaliados pelo TCEMG, conforme disposto na DN 02/2016.....	46
Quadro 4 – Resumo do anexo da DN 02/2016.....	47
Quadro 5 – Resumo das dimensões de capacidades estatais.....	53
Quadro 6 – Resumo dos componentes das capacidades municipais.....	54
Quadro 7 – Dimensões e indicadores tomados para estudar se pequenos municípios possuem capacidade estatal compatível com aspectos a serem avaliados pelo TCEMG em ações de controle externo constantes na DN 02/2016.....	55
Quadro 8 – Resumo dos mecanismos de mudança isomórfica institucional.....	61
Quadro 9 - Abordagens da teoria do neoinstitucionalismo e categorias de análise tomadas para estudar H3, H4 e H5.....	62
Quadro 10 - Abordagens da teoria das redes interorganizacionais e categorias de análise tomadas para estudar H6.....	67
Gráfico 1 - Nível de maturidade dos CIs de pequenos municípios mineiros	80
Quadro 11 - Categorias de análise estabelecidas <i>a priori</i>	87

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Quantitativo e percentual de municípios por faixa populacional.....	73
Tabela 2 - Quantitativo de municípios por intervalo.....	80

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ATRICON - Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CGU - Controladoria Geral da União

CI – Controle interno

CIs - Controles internos

CI_m – Controle interno municipal

CI_{ms} – Controles internos municipais

CONACI - Conselho Nacional de Controle Interno

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

DN 02/2016 - Decisão Normativa n. 02/2016 do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

EFS - Entidade Fiscalizadora Superior

EFSs - Entidades Fiscalizadoras Superiores

INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores)

QACI - Questionário de Avaliação de Controles Interno

QUDCI - Questionário de Diagnóstico da Unidade de Controle Interno

SCI – Sistema de Controle Interno

TCEMG – Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

TCs – Tribunais de Contas

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO.....	16
1.1 – Tema.....	17
1.2 – Problemas e hipóteses de pesquisa.....	18
1.3 – Objetivos da pesquisa.....	20
1.4 – Justificativa.....	21
1.5 – Estrutura do trabalho.....	22
2 – REFERENCIAL TEÓRICO.....	24
2.1 – O controle externo exercido pelo Tribunal de Contas e o controle interno municipal.....	24
2.1.1 – A importância do controle.....	24
2.1.2 – A função de controle na administração pública brasileira.....	27
2.1.3 - O controle externo exercido pelo Tribunal de Contas e outras organizações do mesmo campo.....	30
2.1.4 – O controle interno municipal.....	33
2.1.5 – O que prevê a CRFB/88 quanto à relação entre controle externo e interno	36
2.1.6 – TCEMG e suas ações voltadas ao controle interno municipal.....	39
2.1.7- Decisão Normativa TCEMG n. 02/2016 – orientações sobre controle interno	44
2.2 – A teoria das capacidades estatais.....	51
2.2.1 – Abordagem metodológica adotada para análise das hipóteses de pesquisa a partir do quadro de referência das Capacidades Estatais.....	55
2.3 – A teoria do neoinstitucionalismo.....	58
2.3.1 – Abordagem metodológica adotada para análise das hipóteses de pesquisa a partir da teoria do neoinstitucionalismo.....	62
2.4 - A teoria das redes interorganizacionais.....	63
2.4.1 – Abordagem metodológica adotada para análise das hipóteses de pesquisa a partir da teoria das redes interorganizacionais.....	67
3 – PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	68
3.1 – Passo a passo da pesquisa.....	71
3.1.1 - Definição final quanto às hipóteses e objetos de pesquisa.....	72
3.1.2 - Revisão da literatura.....	74
3.1.3 - Coleta de dados junto ao TCEMG.....	75
3.1.4 - Definição dos Roteiros de Entrevista, com base nas hipóteses de pesquisa e nas teorias para análise.....	77
3.1.5 - Seleção dos municípios, dentro do perfil escolhido, e dos servidores do TCEMG a serem entrevistados.....	78
3.1.6 – Realização das entrevistas.....	83
3.1.7 - Organização dos dados coletados, conforme hipóteses e teorias.....	85
3.1.8 - Análise e interpretação dos dados.....	88
3.1.9 - Apresentação dos resultados e considerações finais.....	89

4 – ACHADOS, DISCUSSÕES E CONCLUSÕES.....	89
4.1 – O controle interno de pequenos municípios mineiros, na perspectiva de seus responsáveis, e sua relação com o TCEMG, sob o prisma das teorias das capacidades estatais, do neoinstitucionalismo e das redes interorganizacionais.....	90
4.1.1 – Hipóteses 1 e 2.....	90
4.1.2 – Hipótese 3.....	109
4.1.3 – Hipótese 4.....	113
4.1.4 – Hipótese 5.....	115
4.1.5 – Hipótese 6.....	117
4.2 – Registro relevante – A função de controle na pandemia.....	119
5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	120
REFERÊNCIAS.....	124
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO APLICADO JUNTO AOS RESPONSÁVEIS PELO CONTROLE INTERNO.....	131
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO APLICADO JUNTO AOS GESTORES MUNICIPAIS.....	137
APÊNDICE C - ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA – TCEMG..	152
APÊNDICE D - ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA – CONTROLE INTERNO MUNICIPAL.....	155
APÊNDICE E – MODELO GERAL DE CARTA DE APRESENTAÇÃO.....	159

1 – INTRODUÇÃO

A efetividade do controle das atividades estatais constitui um dos atributos essenciais para que reste soberana a vontade do povo.

Acredita-se que investigar o real funcionamento dos controles internos de municípios e a sua relação com o controle externo, tal como efetuado neste trabalho, pode representar um passo na busca dessa efetividade e, conseqüentemente, tem o potencial de contribuir para que referidos entes federativos utilizem de forma adequada e legítima os recursos públicos e alcancem resultados pré-estabelecidos em prol da sociedade.

E essa busca mostra-se ainda mais relevante, quando, além de se estar inserido em um mundo globalizado que atravessa crises de naturezas diversas, se está no Brasil, país onde diariamente é noticiado o mau uso do erário e que possui uma economia que há muito demonstra sinais de falência, com a escassez de recursos disponíveis ao Estado para prover melhores condições à já empobrecida população.

Lado outro, verifica-se a diminuta produção acadêmica tratando de tal temática, não tendo sido encontrados, destarte, muitos estudos científicos que busquem entender de forma mais clara a mencionada relação entre os órgãos municipais de controle interno e o Tribunal de Contas.

E essa escassez de trabalhos científicos se intensifica ainda mais quando, na linha do presente trabalho, são focados especificamente os pequenos municípios e, para realização das análises, são priorizadas as percepções dos operadores envolvidos, podendo-se dizer que existe uma verdadeira lacuna na produção acadêmica quanto a essa abordagem.

Ademais, a experiência profissional da pesquisadora, conforme será pormenorizado adiante, proporcionou o contato direto com problemas e outras questões vividas na prática pelos operadores desses órgãos de controle interno e externo, gerando conhecimento empírico relevante que impulsionou e, de certa forma, norteou esta pesquisa.

Diante desse contexto e também do diagnóstico que aponta que a maioria dos controles internos de pequenos municípios mineiros encontra-se ainda em nível intermediário de maturidade, o presente trabalho buscou conhecer as capacidades estatais locais e se aprofundar nas relações entre o controle externo e interno, de modo a tentar revelar fatos, com potencial de apontar caminhos, novos ou não, a serem trilhados.

Para a execução do trabalho, foram formuladas e testadas 6 (seis) hipóteses de pesquisa, com suporte nas teorias das capacidades estatais, do neoinstitucionalismo e das redes interorganizacionais.

Durante o percurso transcrito na realização desta pesquisa, questões foram confirmadas, outras contestadas. Além disso, houve, também, revelações inesperadas, tudo conforme se passa a expor nas próximas linhas desta dissertação.

1.1 – Tema

O tema escolhido para a pesquisa refere-se à função administrativa de controle, mais especificamente ao controle interno de pequenos municípios, e sua relação com o Tribunal de Contas.

O estudo foi realizado com enfoque na perspectiva dos responsáveis por esses controles internos, tendo lhes sido dada voz, de modo que se pôde conhecer, mais a fundo, suas peculiaridades e realidades.

Conforme se verá adiante, este trabalho tomou, como objeto de investigação, os órgãos de controle interno dos municípios mineiros com menos de 10.000 (dez mil) habitantes e sua relação com o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais – TCEMG.

Já para a realização das análises necessárias à pesquisa, escolheu-se como referencial as teorias das capacidades estatais, do neoinstitucionalismo e das redes interorganizacionais.

1.2 – Problemas e hipóteses de pesquisa

Não obstante a relevância da função de controle para a administração pública, verifica-se que o controle interno ainda é tema muito controvertido e sua conformação, principalmente no âmbito dos entes municipais, precisa ser aprimorada. Verifica-se, também, que a relação do controle externo e controle interno não é objeto de muitos estudos científicos, apesar de sua importância.

Em verdade, o que se percebe dos estudos existentes é que, em muitos dos municípios brasileiros, principalmente nos de pequeno porte, o controle interno existe apenas *pro forma*, tendo sido criado para dar aparência de que está sendo cumprindo o mandamento constitucional.

Destarte, seja pelos elevados níveis de rejeição à sua implantação por parte dos governantes, pela ausência de mecanismos coercitivos efetivos que impulsionem sua criação, pela falta de autonomia de seus membros, pela diminuta quantidade de trabalhos científicos acerca do tema, pelo desconhecimento da matéria, pela inexistência de modelos adequados à administração pública brasileira, dentre outros motivos; fato é que o controle interno dos entes municipais brasileiros é, em sua grande maioria, ineficiente e que sua relação com o controle externo é pouco explorada.

Nota-se, lado outro, que há um movimento das organizações ligadas ao campo do controle externo no sentido de promover o fortalecimento dos controles internos municipais e buscar uma maior aproximação.

Quanto à importância de uma relação colaborativa entre controles interno e externo, visando a maximização da eficiência da função administrativa de controle, deve-se destacar as palavras de Elias, Oliveira e Monteiro (2017, p. 128):

A integração entre controle interno e externo é acolhida pela Constituição da República de 1988 e pelas normas de auditoria da Intosai, constituindo um sistema composto por partes distintas entre si, porém integradas e complementares. No art. 74, IV, da CR/88, é estabelecido que o sistema de controle interno tem a finalidade de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O próprio TCEMG, seguindo esse movimento de promoção do fortalecimento do controle interno, realizou diversas ações focadas no tema, conforme abordado em seção própria do presente trabalho.

Diante de todo esse contexto, surgem questões relevantes, abaixo elencadas, cujas respostas podem contribuir com o incremento da compreensão acerca dos fenômenos envolvidos, a saber:

- Quais as dificuldades que os pequenos municípios mineiros encontram para atender às exigências impostas quanto ao sistema de controle interno?;

- As exigências impostas aos pequenos municípios mineiros pelo ordenamento jurídico vigente, pelas organizações influentes do campo e pelo TCEMG consideram suas deficiências de capacidade estatal?;

- As ações adotadas pelo TCEMG na busca de auxiliar o aprimoramento do sistema de controle interno municipal, em especial quanto aos pequenos municípios mineiros, são capazes de contribuir efetivamente para alcançar esse objetivo?;

- Os controles internos de pequenos municípios mineiros acatam regras e exigências de funcionamento, mesmo que não cabíveis à realidade do ente?;

- O objetivo do TCEMG de buscar o aprimoramento da função de controle por meio da institucionalização de relação de cooperação com órgãos de controle interno municipal (a exemplo do que se verifica no objetivo n. 8 de seu planejamento estratégico e nas atividades integradas do projeto “Sob Controle”) tem o condão de abrandar a sua atribuição fiscalizatória?; e

- É possível a formação de parcerias entre TCEMG e controladorias de pequenos municípios mineiros diante das características, atribuições e responsabilidades próprias desses órgãos?

Para responder essas questões, foram formuladas as hipóteses de pesquisa constantes do quadro abaixo, testadas com base nas perspectivas teóricas adotadas para cada uma delas:

Quadro 1 – Teorias utilizadas e hipóteses de pesquisa

Teoria das capacidades estatais:
H1: Os pequenos municípios mineiros não possuem capacidade estatal suficiente para atender as exigências impostas quanto ao sistema de controle interno municipal.
H2: Para a fixação de exigências pertinentes ao sistema de controle interno municipal, o ordenamento jurídico vigente, as organizações influentes do campo e o TCEMG desconsideram as deficiências de capacidade estatal dos pequenos municípios mineiros.
Teoria do neoinstitucionalismo:

H3: As ações adotadas pelo TCEMG na busca de auxiliar o aprimoramento do sistema de controle interno municipal, a par de legitimadas pelo respectivo campo, ficam enfraquecidas e incapazes de contribuir efetivamente para o aumento de eficácia e de resultados, por serem fundadas em regras e exigências de funcionamento genéricas, que não levam em consideração as capacidades estatais envolvidas.

H4: Os controles internos de pequenos municípios mineiros, em geral, acatam regras e exigências de funcionamento genéricas, mesmo que não cabíveis à realidade do ente, por estarem buscando alcançar legitimidade perante o campo organizacional envolvido e escapar de questionamentos externos, em detrimento de perseguir de forma efetiva o aumento de eficácia e de resultados organizacionais.

H5: A busca do aprimoramento da função de controle pelo TCEMG, por meio da tentativa de institucionalização da relação de cooperação com órgãos de controle interno municipal (a exemplo do que se verifica do objetivo n. 8 de seu planejamento estratégico e das atividades integradas do projeto “Sob Controle”), possui força capaz de alterar o trajeto da instituição TCEMG e criar adaptações, vez que, para ser viável, cogente que reste pontualmente abrandada a atribuição historicamente dominante do TCEMG de fiscalizar.

Teoria das redes interorganizacionais:

H6: A formação de parcerias entre TCEMG e controladorias de pequenos municípios mineiros demanda a realização de adaptações, vez que as características, atribuições e responsabilidades próprias desses órgãos fragilizam, em tese, o adimplemento dos requisitos inerentes a esse tipo de relação colaborativa, em especial, os da reciprocidade, confiança e coerência.

Fonte: Elaborado pela autora.

1.3 – Objetivos da pesquisa

O objetivo geral da pesquisa é estudar o real funcionamento do controle interno dos pequenos municípios e a sua relação com o Tribunal de Contas, sob a perspectiva de seus responsáveis.

Para alcançá-lo, tem-se como objetivos específicos, dentre outros:

- a) dar voz ao controle interno dos pequenos municípios mineiros, para conhecer a fundo as capacidades estatais desses entes federativos e verificar como, de fato, funcionam os referidos órgãos;
- b) entender, sob a perspectiva dos responsáveis pelos Clms, como eles percebem o papel do TCEMG e as exigências existentes pertinentes ao controle interno municipal;
- c) compreender a forma de atuação do TCEMG, quanto às ações focadas no controle interno municipal; e
- d) investigar acerca da possibilidade de haver parcerias entre Clms e TCEMG.

1.4 – Justificativa

A temática do controle está intimamente ligada à trajetória profissional da mestranda que subscreve esta dissertação, que é servidora efetiva do TCEMG e, no passado, teve a oportunidade de estar à frente de um órgão central de controle interno de um município mineiro.

Referida experiência profissional possibilitou à mestranda não só vivenciar complexidades que envolvem o funcionamento do controle interno municipal, mas, também, ter conhecimento de ações que o TCEMG tem realizado junto ao controle interno de municípios, o que estimulou a escolha dessa temática para a realização de um estudo mais aprofundado no âmbito do programa de mestrado da Fundação João Pinheiro.

Lado outro, sabe-se que o controle constitui função administrativa extremamente relevante, com repercussões que afetam diretamente a sociedade.

Conforme se infere da Teoria Clássica da Administração, o controle, quando bem realizado, previne surpresas desastrosas, auxilia a direção da organização e proporciona informações indispensáveis, não alcançáveis por outras vias (FAYOL, 1990, p. 132).

No mesmo sentido, o controle interno, uma das facetas da função administrativa de controle, cujo exercício é atribuído a órgão integrante da própria instituição e que, desse modo, encontra-se posicionado mais próximo dos atos de gestão, constitui a primeira e mais relevante barreira para brechar a corrupção e o desperdício (COELHO, 2019, p. 79).

Assim, apresenta-se essencial, para que reste plenamente atendido o interesse público, a busca por uma Administração Pública que aprimore seus processos de trabalho e exerça a função de controle de forma efetiva, de modo a garantir o regular funcionamento de mecanismos, dentre outros, de prevenção e repressão do mau uso dos recursos públicos; de combate à corrupção; de observância das normas e princípios constitucionais; de aperfeiçoamento da gestão pública; bem como de eficiência, eficácia e efetividade do Estado.

Nessa linha de pensamento, tem-se que a escolha de se investigar a temática do controle, em especial o tema “controle interno de pequenos municípios, na perspectiva de seus responsáveis, e a sua relação com o Tribunal de Contas”, justifica-se, primordialmente, diante do relevante papel que essa função

administrativa exerce para o efetivo funcionamento da Administração Pública e, assim, para o alcance de resultados que atendam ao interesse público.

Além disso, trata-se de assunto da ordem do dia.

A uma, perante a existência de sérios indícios quanto à fragilidade do funcionamento dos controles internos dos municípios mineiros, o que tem sido objeto de diversas ações por parte do TCEMG, dentre elas, a realização de diagnóstico quanto à maturidade desses controles, de treinamentos específicos, bem como de projeto com atividades integradas de controle - AIC.

A duas, posto que são parcos os estudos quanto à relação entre o controle interno de municípios e o Tribunal de Contas, sendo relevante investigá-la e conhecê-la, para se entender melhor a dinâmica do exercício da função de controle na Administração Pública brasileira também sob essa perspectiva.

E, por último, tendo em vista o atual contexto de pandemia em que o mundo se encontra, assim declarado pela Organização Mundial da Saúde (OMS), em 11 de março de 2020, após o advento do COVID-19. Com ele, além do estabelecimento temporário de regras menos rígidas, dirigidas à Administração Pública brasileira, para a realização de contratações de urgência para combater o novo vírus e seus efeitos nefastos, o controle interno de municípios e o controle externo, exercido pelos Tribunais de Contas, tiveram aumentados os seus objetos de controle.

Assim, e considerando ainda que, com a crise sanitária, também se estabeleceu uma crise econômica, com mais força de razão, torna-se imprescindível que se busque o bom funcionamento dos controles internos e externos da administração pública, de modo a resguardar o correto uso dos recursos públicos.

Dessa forma, entende-se justificada a escolha do tema, sendo certo que estudos, como o ora realizado, possibilitam a obtenção de achados atuais e significativos, bem como a realização de reflexões relevantes, com potencial, inclusive, de apontar caminhos para o aprimoramento da função administrativa de controle, tão importante para a nossa sociedade.

1.5 – Estrutura do trabalho

O presente trabalho divide-se em 5 (cinco) capítulos, sendo que:

- no primeiro, constituído por esta introdução, apresenta-se o tema de pesquisa, bem como o problema, as hipóteses, os objetivos e a justificativa para sua realização;

- no segundo, detalha-se todo o referencial teórico adotado para estudar a temática escolhida, vale dizer: conceitos, classificações, fundamentos normativos, aspectos relevantes ligados ao controle externo exercido pelo Tribunal de Contas e ao controle interno municipal, bem como ideias centrais quanto às teorias das capacidades estatais, do neoinstitucionalismo e das redes interorganizacionais;

- no terceiro, descreve-se todo o procedimento metodológico percorrido para a realização do trabalho, com a indicação, entre outros, do perfil dos municípios escolhidos para pesquisa e dos instrumentos utilizados para a coleta e tratamento de dados e informações;

- no quarto, são apresentadas as análises e discussões acerca das informações e dos dados obtidos junto ao TCEMG e em decorrência das entrevistas concretizadas, bem como as conclusões alcançadas quanto às hipóteses levantadas; e,

- no quinto, são realizadas considerações finais do trabalho, com sugestões visando contribuir para o aprimoramento da função de controle e da relação entre TCEMG e órgãos de controle interno de municípios com menos de 10.000 (dez mil) habitantes.

2 – REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, apresenta-se todo o arcabouço teórico adotado para embasar a pesquisa.

Assim, passa-se a tratar, nas próximas seções, dos conceitos, classificações, fundamentos normativos, aspectos relevantes para a pesquisa quanto ao controle externo exercido pelo Tribunal de Contas e ao controle interno municipal, bem como ideias centrais das teorias das capacidades estatais, do neoinstitucionalismo e das redes interorganizacionais.

2.1 – O controle externo exercido pelo Tribunal de Contas e o controle interno municipal

Para a realização do presente trabalho e das análises dele decorrentes, necessário se faz tratar de algumas particularidades do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas e do controle interno municipal.

Entretanto, antes de focar especificamente nesses pontos, é indispensável tratar de questões mais amplas que os permeiam e que conduzem a um melhor entendimento de suas características, conforme se verá nas próximas seções.

2.1.1 – A importância do controle

A CRFB/88, em seu artigo 1º, estabelece que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e elenca, como seus fundamentos, a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais e da livre iniciativa e o pluralismo político.

Sobre o significado de Estado Democrático de Direito, ensina Moraes (2007, p. 17):

O Estado Democrático de Direito, que significa a exigência de reger-se por normas democráticas, com eleições, periódicas e pelo povo, bem como o respeito das autoridades públicas aos direitos e garantias fundamentais, proclamado no *caput* do artigo, adotou, igualmente o parágrafo único, o denominado princípio democrático, ao afirmar que “*todo poder emana do povo, que o exerce por meio de seus representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição*”.

Nas palavras de Lima (2021, p. 315), é “na era dos direitos decorrentes dos regimes democráticos que se maximizou também o poder-dever do controle sobre a coisa pública”.

Nesse sentido, tem-se que, para garantir a perpetuidade do Estado Democrático de Direito, bem como, dentre outros, evitar arbitrariedades e o desrespeito aos direitos fundamentais do homem (Moraes, 2007, p. 385), estão estabelecidos, ao longo do texto constitucional, diversos mecanismos de controle, a exemplo dos controles recíprocos realizados pelos poderes do Estado e de um conjunto de controles que recaem sobre a administração pública, acerca dos quais cumpre destacar:

Com efeito, esquadrinhou-se uma engrenagem que combina um conjunto de diferentes atores (Poder Legislativo, Ministério Público, tribunais de contas, sociedade civil, responsáveis pelo controle interno) com um plexo de formas de atuação em razão da sua natureza (controle político, judicial ou administrativo), em dimensões que, para além da juridicidade (conformação com o ordenamento jurídico), também englobam uma aferição do desempenho ou performance das ações, em sentido lato, governamentais (FERRAZ; PAULA, 2021, p. 293 apud FUSCO; FERRAZ; 2021 p. 58).

Assim, para que reste soberana a vontade do povo, consolidando-se a agenda democrática do Estado de Direito, tal como preconizado na CRFB/88, indispensável, dentre outros instrumentos, o controle efetivo das atividades estatais.

Sem o controle, não há como falar em Estado Democrático de Direito, sendo:

Imprescindível, pois, haver efetivo controle da administração pública, de modo a se buscar assegurar a consecução das finalidades de interesse geral mediante a observância dos parâmetros da legalidade, com prevenção e consequências capazes de coibir abusos de poder e desvios de recursos públicos (UNGARO; SANTOS, 2021, p. 34).

Não obstante o comando constitucional, diariamente, a imprensa noticia a ocorrência, no Brasil, de elevado número de fraudes, desvios e desperdícios de dinheiro público, bem como a ineficiência na prestação de serviços ao cidadão por parte da Administração Pública, seja municipal, estadual ou federal, denotando uma vulnerabilidade generalizada desses órgãos (SOUZA; SANTOS, 2019, p. 277) e, mais do que isso, um desrespeito aos direitos e garantias fundamentais.

Mas por que isso ocorre? Na visão de Souza e Santos (2019, p. 277), tal fato está ligado à deficiência da Administração Pública brasileira na gestão de riscos, devido a fragilidades que possui no desempenho da função administrativa de controle, cumprindo destacar o que asseveram os referidos autores:

Isso ocorre porque nossas instituições governamentais estão despreparadas em termos de gestão de riscos, marcadas por controles internos frágeis, inexistentes ou ineficazes. E quando os controles internos no setor público são incapazes de atingir seus objetivos, as consequências atingem toda a sociedade, especialmente as camadas mais carentes da população, que dependem exclusivamente dos serviços prestados pelo Estado.

Nesse sentido, não se pode ter a ilusão de que determinada ação governamental, somente por estar formalmente programada pela Administração Pública: (i) representa necessariamente um gasto público legítimo, vale dizer, que atende aos interesses da coletividade, ou que (ii) irá obrigatoriamente se concretizar na exata forma planejada, já que existe a possibilidade da ocorrência de interferências de fatores, tais como, jogos políticos, patrimonialismo, monopólios, corrupção (BRAGA apud SANTOS; BRAGA, 2019, p. 384), e, até mesmo, falhas humanas indesejadas.

A gestão pública tem que contar com essa possibilidade de ocorrência dessas interferências em suas ações, já que é incontroversa a existência dos fatores supramencionados, posto constituírem riscos que decorrem das contradições e incertezas próprias do mundo real (BRAGA apud SANTOS; BRAGA, 2019, p. 384).

Assim, a Administração Pública tem que estar preparada para lidar com os riscos existentes e, ao longo da concretização de seus projetos, realizar os consertos e adaptações necessárias para que restem cumpridas as normas e atendido o interesse público, de modo que prevaleça sempre a vontade do povo, de quem provém todo o poder.

E o controle apresenta-se como peça-chave, vez que visa gerenciar esses riscos, constituindo, destarte, função essencial à boa gestão e permeando todas as demais funções administrativas: planejamento, organização e direção (SANTOS; BRAGA, 2019, p. 385), questão que será aprofundada a seguir.

Nesse sentido, tem-se que a ação ou função administrativa de controle, quando em efetivo funcionamento, pode contribuir para o alcance de resultados estabelecidos e a utilização adequada e legítima dos recursos, salvaguardando, em

última análise, os interesses da coletividade e, assim, garantindo a perpetuidade do viés democrático do Estado de Direito, conforme estabelecido na CRFB/88.

2.1.2 – A função de controle na administração pública brasileira

Na teoria clássica da Administração, presente na obra de Henri Fayol publicada em 1916, o controle se apresenta como uma das funções essenciais das denominadas “operações administrativas”, que, juntamente com outros cinco grupos de operações (técnicas, comerciais, financeiras, de segurança e de contabilidade), estão presentes em qualquer empresa.

Para o referido autor, administrar consistiria em prever, organizar, comandar, coordenar e controlar, devendo-se transcrever as definições por ele adotadas para cada uma dessas operações:

- Prever é perscrutar o futuro e traçar o programa de ação.
- Organizar é constituir o duplo organismo, material e social, da empresa.
- Comandar é dirigir o pessoal.
- Coordenar é ligar, unir e harmonizar todos os atos e todos os esforços.
- Controlar é velar para que tudo corra de acordo com as regras estabelecidas e as ordens dadas (FAYOL, 1990, p. 26).

Ainda conforme os ensinamentos de Fayol (1990, p. 132), o controle, quando bem realizado, poderia prevenir surpresas desastrosas, representando um precioso auxiliar da direção da organização e proporcionando informações indispensáveis, muitas vezes inalcançáveis por outras vias. Ademais, segundo o autor, o controle poderia estender-se sobre tudo, a depender da direção e eficácia de seu funcionamento.

Referida teoria clássica mantém-se atual. Conforme salienta Mota (2018), o exercício do controle pelas organizações propicia, dentre outros, o alcance de informações atualizadas e relevantes para a tomada de decisões no âmbito organizacional; a observância de normas; bem como o fornecimento de elementos aos órgãos de controle interno e externo, indispensáveis para o alcance de suas finalidades.

Especificamente no que toca às políticas públicas, o controle pode propiciar qualificação e melhoria, seja de seus processos e fluxos, seja de seus resultados (RIBEIRO; BLIACHERIENE; SANTANA, 2016).

Nesse sentido, tem-se que a ação ou função administrativa de controle, bem como as funções de planejamento, organização e direção são essenciais para as organizações, sejam públicas ou privadas, vez que, em última análise, propiciam o alcance de resultados estabelecidos e a utilização adequada de recursos.

Por meio do controle é possível verificar, examinar, conferir, inspecionar, acompanhar a evolução e, até mesmo, corrigir condutas para garantir atuação conforme planejado e dentro de regras pré-estabelecidas.

Quanto ao conceito de controle, na esteira do que ressaltam Ribeiro, Bliacheriene e Santana (2016), extrai-se que ele evoluiu daquele realizado pelo Estado sobre os súditos e daquele realizado em face de processos, “para, modernamente, o controle de resultados e a existência de *accountability* e mecanismos de governança para a ampliação da participação social na Administração Pública”.

Destarte, verifica-se que o controle, da mesma forma que as demais funções da administração pública, está em constante desenvolvimento, sendo necessário aprofundar estudos, inclusive de modo a contribuir para sua evolução.

No Brasil, a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, foi a precursora ao utilizar as terminologias controle externo e controle interno e a dar-lhes definições. Já a CRFB/88 instituiu o controle com caráter impositivo. No mesmo sentido, normas infraconstitucionais, como a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000), criaram um novo olhar para a coisa pública, um sentimento do dever de cuidado, que impõe aos agentes públicos novos comportamentos (MOTA, 2018).

Destacados o relevante papel, a função de controle e seu conceito, cumpre tratar de sua classificação.

O controle é gênero do qual, de acordo com a classificação escolhida, podem derivar várias espécies (GUERRA, 2002, p. 2).

Nesse sentido, o controle na Administração Pública, tomado o critério de quem o executa, é comumente classificado como (i) externo, quando efetuado fora da estrutura do ente controlado ou possuir “componente político que envolve a harmonia e os pesos e contrapesos nas relações entre os poderes”; ou (ii) interno, quando efetuado dentro da estrutura do ente controlado, vale dizer, mais próximo da execução das ações, possuindo aspecto educativo junto à administração e à sociedade (RIBEIRO *et al*, 2016).

Destarte, o controle externo é aquele exercido por um poder ou órgão distinto daquele controlado, tendo-se como exemplos de controle externo, *lato sensu*, aquele desempenhado pelo Poder Judiciário sobre os demais poderes e, *stricto sensu*, aquele exercido pelo Poder Legislativo, diretamente ou por meio do Tribunal de Contas, sobre aqueles que lidam com valores públicos (GUERRA, 2002, p. 2).

O controle interno, por sua vez, é decorrente do poder de autotutela, reconhecido pelo Poder Judiciário, a exemplo da Súmula 473¹ do Supremo Tribunal Federal, e envolve a fiscalização e o controle exercido pela própria Administração Pública sobre seus atos, podendo ser definido como o conjunto de procedimentos interligados que visa assegurar o alcance dos objetivos Administração Pública, de forma regular e com a observância das normas, evidenciando e superando eventuais desvios (GUERRA, 2002, p. 2).

Conforme sintetiza Guerra (2005b, p. 4), os controles interno e externo são instrumentos utilizados pelo Estado para garantir *a probidade e a eficiência nas ações governamentais, assim como a transparência na gestão pública, visando ao atendimento dos interesses coletivos*.

Neste particular, emerge necessário transcrever o que prevê a CRFB/88 sobre o tema:

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.

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

(...)

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. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

(...)

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

¹ "A Administração Pública pode anular os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial."

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
 - II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
 - III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
 - IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
- § 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.
- § 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.
- Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.
- Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros.

Assim, tem-se que, especificamente quanto à função de controle nas organizações públicas brasileiras, ela pode ser exercida pelo próprio órgão, por outros Poderes ou por qualquer cidadão.

2.1.3 - O controle externo exercido pelo Tribunal de Contas e outras organizações do mesmo campo

O Tribunal de Contas destaca-se como importante órgão de controle externo voltado, em apertada síntese, para a fiscalização e apreciação das contas dos responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos.

Como visto acima, na CRFB/88 estão estabelecidas as competências do Tribunal de Contas da União – TCU, que é órgão de controle externo do governo federal e que auxilia o Congresso Nacional em sua missão de acompanhar a execução orçamentária e financeira do país e contribuir com o aperfeiçoamento da Administração Pública, sendo responsável por fiscalizar a utilização dos recursos públicos federais.

Referidas competências também são replicadas para os Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, cada um com sua jurisdição.

Além das atribuições expressamente previstas na Constituição, cumpre destacar, por ser relevante a este trabalho, que esses órgãos de controle externo

também desempenham papel pedagógico, bem como realizam a avaliação da efetividade dos sistemas de controle interno de seus jurisdicionados.

No presente estudo será dado enfoque ao TCEMG e às suas expressivas ações quanto ao controle interno municipal, tratadas em seção apartada. Será estudada, também em seção própria, a Decisão Normativa nº 02/2016, por ele emanada, que traz “Orientações sobre Controle Interno”, importante referencial desse órgão para orientação de suas próprias ações de controle externo, como também para orientação da organização e do funcionamento dos sistemas de controle interno dos poderes do Estado e dos municípios mineiros.

Além do Tribunal de Contas, há outras organizações ligadas ao controle externo que, apesar de não serem o foco do estudo, possuem destacada relevância para o referido campo, influenciando em sua conformação, cumprindo destacá-las, conforme se segue:

(i) **ATRICON**

No Brasil, há, dentre as instituições que cuidam da temática do controle, a Associação dos Membros de Tribunais de Contas do Brasil – Atricon, influente associação privada, conforme se verá nesta dissertação, que, dentre seus objetivos, busca, na esteira do inciso X do artigo 5º de seu Estatuto², *incentivar a instalação e o aprimoramento pela Administração Pública de sistemas de controle interno*.

(ii) **EFS**

A Entidade Fiscalizadora Superior (EFS), ou instituição de auditoria nacional, cumpre a função de auditoria independente e técnica no setor público, que normalmente é estabelecida pela Constituição de um país ou pelo órgão legislativo supremo. Uma EFS é responsável pela supervisão e tomada de contas do governo quanto à utilização dos recursos públicos, em conjunto com o Legislativo e outros órgãos de supervisão. Num sistema democrático, a EFS costuma reportar seus achados ao Legislativo e, em alguns casos, ao executivo ou ao chefe de Estado. Onde houver mais de um organismo que cumpre o papel de auditoria externa no

² <https://www.atricon.org.br/estatuto-da-atricon/>

setor público, a EFS é geralmente detentora das mais sólidas garantias constitucionais de independência (OCDE, 2011).

Os tribunais de contas, no Brasil, equivalem às Entidades Fiscalizadoras Superiores - EFSs (ELIAS; OLIVEIRA; MONTEIRO, 2017, p. 128).

(iii) **INTOSAI**

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – Intosai³, é uma organização autônoma de envergadura internacional, que tem como objetivo principal promover o intercâmbio de conhecimento e de experiências entre as EFS dos países participantes, acerca de temas como auditoria e controle governamentais.

A Intosai, dentre outras atividades, expede e atualiza normas e diretrizes, buscando o fortalecimento e o aprimoramento do desempenho das referidas entidades.

O Brasil participa da Intosai, sendo representado por membro do Tribunal de Contas da União – TCU que, juntamente com os demais tribunais de contas do Brasil, equivalem às EFs em nível nacional.

Tanto a Intosai, quanto a Atricon, além de endossarem a relevância dos controles internos para uma boa gestão, recomendam que a administração pública adote, como padrão para balizar o funcionamento de seu controle interno, o modelo internacional elaborado pelo *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – Coso*⁴.

(iv) **COSO**

O Coso é uma entidade privada sem fins lucrativos, patrocinada por associações ligadas à área financeira nos EUA, criada com o fim de uniformizar a atuação dos gestores, conselhos de administração, bem como profissionais de contabilidade e de controle interno.

Nesse sentido, tal entidade desenvolve diversos *frameworks* ou estruturas, idealizadas com foco na iniciativa privada, a exemplo do COSO 2013, que é

³ <https://www.intosai.org/>

⁴ <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>

especificamente voltado para o controle interno e que, conforme dito acima, tem seu uso recomendado por EFs, como parâmetro a ser aplicado em controles internos municipais brasileiros.

(v) **Ministério Público de Contas**

O Ministério Público de Contas é um órgão criado pelo Decreto federal nº 1.166, de 17 de dezembro de 1892 e que está previsto no art. 130 da CRFB/88.

É uma instituição que, por meio da atuação de seus membros, Procuradores do MPC, exerce o controle externo da administração pública junto aos Tribunais de Contas.

Trata-se de um Ministério Público especial, que exerce suas atribuições de forma independente e autônoma, junto às Cortes de Contas, atuando, tanto como parte requerente, quanto como *custos legis*, no âmbito da fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial do ente federativo ao qual pertence, visando à correta aplicação dos recursos públicos.

Nesse sentido, também exerce forte influência no campo aqui estudado.

2.1.4 – O controle interno municipal

Diferentemente do que acontece com o Tribunal de Contas, que tem seus contornos, quanto às suas competências e à sua estrutura, bem definidos na Constituição, no que se refere ao controle interno, verifica-se que há uma ausência de definições no que toca às suas unidades centrais, tendo a CRFB/88 apresentado, tão somente, um desenho pertinente à atividade de controle interno (FUSCO; FERRAZ, 2021, p. 60).

Desse modo, e diante da autonomia que é conferida pela CRFB/88 aos entes federativos para se organizarem, nota-se o surgimento de unidades centrais sem um padrão ou modelo definido, conforme destacado por Fusco e Ferraz (2021, p. 63):

Por esse motivo é que se verifica, de fato, que cada unidade federativa instituiu seu órgão central sem parâmetros ou referenciais customizados às suas necessidades, o que leva a uma premente necessidade de maiores estudos sobre a realidade municipal nessa temática.

Lado outro, verifica-se certo desconhecimento ou confusão, muitas vezes por parte dos próprios responsáveis pelo órgão de controle interno de pequenos municípios, acerca do denominado “sistema de controle interno”, mencionado na CRFB/88.

Deve-se destacar que, igualmente quanto ao funcionamento desse sistema, não há modelo pré-determinado no texto constitucional, cabendo aos entes municipais regulamentar a matéria.

Assim, passa-se a tratar da (i) unidade de controle interno e do (ii) sistema de controle interno, conforme abaixo.

(i) Unidade de controle interno

Conforme visto alhures, o controle interno é realizado no âmbito das próprias estruturas administrativas do ente, cabendo a instituição de um órgão específico para coordenar e responder por seu funcionamento.

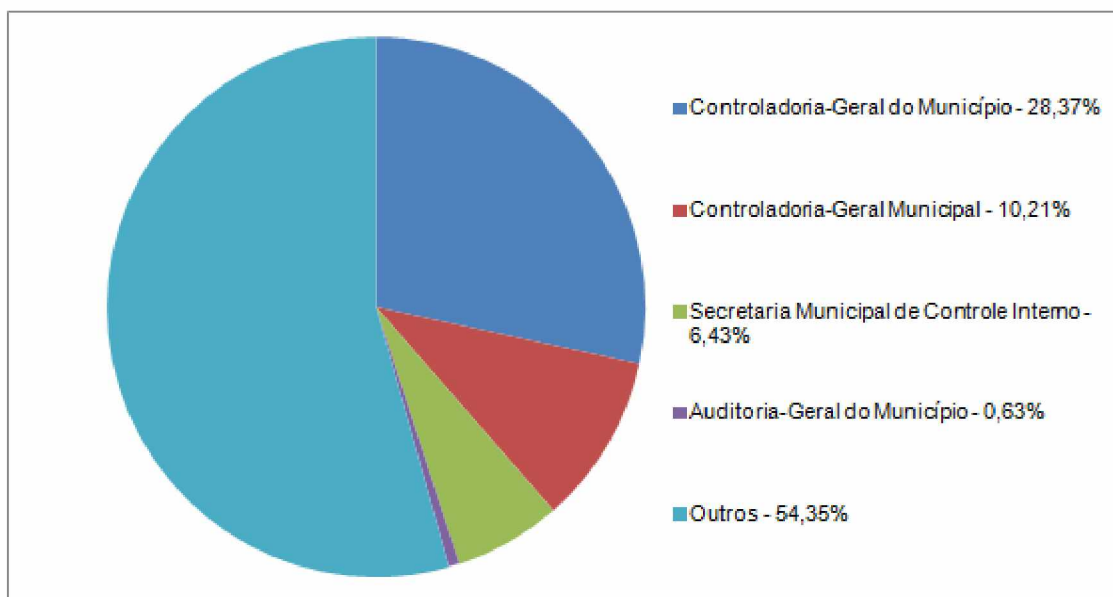
Verifica-se que em estruturas administrativas maiores e mais complexas, como as da União, dos Estados e de municípios de grande porte, geralmente há unidades setoriais de controle interno formalmente instituídas, além do órgão central de controle interno, que é o gestor do sistema de controle interno.

Já nos municípios de menor porte, deve existir, ao menos, um órgão ou cargo formal, dentro da estrutura da administração, que atue como unidade responsável pelo sistema de controle interno.

Esse órgão central pode receber denominações e contornos diversos, sendo que, especificamente no âmbito do estado de Minas Gerais, a coordenação do sistema de controle interno dos municípios fica a cargo, em geral, de estruturas denominadas “Controladoria-Geral do Município” ou “Controladoria-Geral Municipal”.

Entretanto, observa-se, da figura abaixo, elaborada pelo TCEMG com base em pesquisa por ele realizada, que existem estruturas com outras diversas denominações, a depender da auto-organização de cada ente municipal, a exemplo de: “Auditoria-Geral do Município”, “Secretaria Municipal de Controle Interno”, e outros.

Figura 1 – Estruturas de controle interno dos municípios mineiros



Fonte: Retirado dos dados do TCEMG pertinentes ao diagnóstico realizado em 2019

(ii) Sistema de Controle Interno

Deve-se diferenciar as unidades ou estruturas acima tratadas do denominado “sistema de controle interno”.

O sistema de controle interno, conforme disposto no Anexo da Resolução nº 4, de 06 de agosto de 2014, editada pela ATRICON, é um processo conduzido pelas supramencionadas estruturas e executado por todo o corpo funcional da administração pública.

Ele é integrado ao processo de gestão em todas as áreas e em todos os níveis de órgãos, e construído para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, serão obedecidos os princípios constitucionais da administração pública, assim como atendidos objetivos gerais de controle.

Trata-se, assim, de um conjunto de procedimentos de controle, que envolve atividades de todas as unidades de uma organização, a ser elaborado, conforme suas especificidades, e instituído por meio de instrumento normativo próprio.

Desta forma, o controle interno de um pequeno município não é - ou não deveria ser - exercido de forma isolada por uma unidade formalmente estabelecida ou por um servidor especialmente designado para o cargo de controlador, mas sim por todos aqueles que executam atos dentro da estrutura administrativa. Todos são

responsáveis pelo controle interno, cada um dentro de sua área de atuação (GLOCK, 2015).

Cabe à unidade de controle interno coordenar, promover e fiscalizar, junto às demais unidades da administração, esse conjunto de procedimentos específicos que formam o sistema de controle interno.

Entretanto, verifica-se que o conceito de sistema de controle interno muitas vezes é desconhecido pelos próprios responsáveis pelo órgão de controle interno de pequenos municípios mineiros e que, na maioria desses, tal sistema não está regulamentado e/ou implantado.

Neste particular, cumpre trazer a lume as assertivas de Travaglia e César (2016) sobre a baixa qualidade do desempenho dos controles internos na grande maioria das 7.700 (sete mil e setecentas) organizações públicas brasileiras pesquisadas, após terem analisado os resultados do levantamento⁵ efetuado pelo TCU, que, registre-se, também foi baseado em parâmetros internacionais:

(...) o resultado do diagnóstico de governança realizado pelos tribunais de contas brasileiros revelou que as organizações públicas brasileiras estão bem distantes de um adequado nível de desempenho do controle interno, tendo em vista que mais de 60% delas encontram-se no nível inexistente ou iniciando nesta prática.

Nesse sentido, e principalmente quanto aos pequenos municípios mineiros, emerge necessário aprofundar mais em todas essas questões que envolvem a regulamentação e a instituição do sistema de controle interno, bem como buscar o fortalecimento do órgão ou unidade por ele responsável. Até porque a distância do objeto fiscalizado – quase que inexpressiva em relação ao controle interno - constitui grande obstáculo para a atuação do controle externo, ainda mais em se tratando do TCEMG, tendo em vista as dimensões e a pluralidade de municípios que caracterizam o Estado de Minas Gerais.

2.1.5 – O que prevê a CRFB/88 quanto à relação entre controle externo e interno

A CRFB/88, conforme se vê nos supratranscritos artigos, prevê, dentre outros, a atuação concomitante do controle interno, existente no âmbito da própria

⁵ Processo TC nº 20.830/2014-9

estrutura administrativa do Estado, e do controle externo, a cargo do Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas.

Prevê, também, que cada Poder deverá manter, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade, dentre outras, de apoiar o controle externo em sua missão institucional (inciso IV, do art. 74, da CRFB/88).

Ademais, estabelece que os responsáveis pelo controle interno, quando tomarem conhecimento de irregularidade ou ilegalidade, darão ciência dela ao Tribunal de Contas, do contrário, responderão de forma solidária (§1º, do art. 74, da CRFB/88).

Desse modo, verifica-se que resta estipulada na Constituição, no que toca à função administrativa de controle, uma atuação colaborativa do controle interno com o controle externo.

O controle interno, por estar mais próximo da gestão, tem mais condições de atuar de forma prévia, antecipando a concretização de desvios e prevenindo a ocorrência de eventuais danos deles decorrentes, prestando suporte ao controle externo, ao assegurar a identificação de tais pontos críticos verificados. Assim, permite-se a correção de rumos e evita-se, em última análise, que a gestão atue de forma ilegal e ineficiente (ELIAS; OLIVEIRA; MONTEIRO, 2017).

Entretanto, não obstante a CRFB/88 trazer as previsões mencionadas, não tratou de detalhar como se dá referido apoio. Também não confiou a competência quanto a essa regulamentação à União ou aos Estados.

E, mesmo já tendo decorrido muitos anos desde a promulgação da CRFB/88 e, assim, da previsão de um modelo novo de interação entre os controles interno e externo, ainda não foram estabelecidos mecanismos institucionais com vistas a garantir que essa interação ocorra de forma efetiva (LIMA, 2007).

Assim, no caso dos entes municipais, diante da autonomia assegurada pelo próprio texto constitucional, cabe ao legislador local dispor tanto sobre o funcionamento do sistema de controle interno, quanto sobre a maneira como irá prestar referido apoio ao controle externo (GLOCK, 2015).

Destarte, verifica-se que não existe um desenho único ou modelo pré-determinado, cumprindo destacar o que afirma Guerra (2005a):

O controle interno não possui modelo próprio, acabado. O constituinte originário de 1988, embora tenha realçado e fundamentado a sua existência, não propiciou elementos para a confecção de um molde à brasileira, apenas deixou assentadas as finalidades do controle interno.

Dentre esses fins, determinou que o sistema de controle interno deve apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Com efeito, há expressa relação de colaboração entre os controles, não havendo subordinação entre eles (p. 6).

Referido autor entende que a relação de colaboração deve ser recíproca e que o órgão de controle externo deve agir de maneira pedagógica, orientando quanto à implantação e desenvolvimento do controle interno, de modo que ele possa ser efetivamente realizado e, por seu turno, municiar o controle externo.

Ele destaca, ainda, que não obstante essa relação, o controle interno também é objeto de fiscalização por parte do controle externo, vez que ele faz parte da estrutura da administração.

Este é outro ponto pertinente à relação entre controle interno e externo, que merece atenção, vez que se pode inferir, das normas constitucionais, que sobre o responsável pelo órgão de controle interno incidem diversos aspectos, às vezes de natureza controversa, que podem vir a prejudicar, ao final, a efetividade do controle.

É que o mencionado responsável, como já dito, faz parte da organização que ajuda a controlar; é, em muitas das vezes, indicado pelo gestor principal; e deve, dentre outros, gerenciar o sistema de controle interno junto às demais unidades da administração, fiscalizar seu funcionamento, realizar auditorias e fornecer ao mencionado gestor as informações de toda ordem para tomada de decisões.

Assim, para o bom andamento de tais atividades, a existência de uma relação de confiança com o gestor principal e, também, com os demais integrantes da organização mostra-se essencial.

Entretanto, também cabem a ele a realização de atividades e a adoção de medidas que podem ter o poder de mitigar essa relevante relação de confiança.

Como dito acima, ele deve cuidar das questões pertinentes ao necessário apoio ao órgão de controle externo, órgão este que também o controla e pode sancioná-lo diretamente. Ademais, quando é verificada a prática de ato irregular no âmbito da administração, ele deve realizar o apontamento ao responsável direto e ao gestor principal e, não sendo a irregularidade sanada pela própria administração, cabe a ele dar ciência ao órgão de controle externo, do contrário, poderá ser responsabilizado de forma solidária.

Nesse sentido, verifica-se que para cumprir o estabelecido pela CRFB/88, o responsável pelo órgão de controle interno tem que conseguir equilibrar todos esses

aspectos ligados, de um lado, ao viés de assessoramento do gestor principal e impulsor do sistema de controle interno, e de outro, ao papel de fiscal interno, que, também, colabora com o controlador externo.

Diante de todas essas nuances, com mais força de razão deve-se aprofundar os estudos quanto a essa interação entre os controles interno e externo.

Guerra (2005a) defende uma maior integração entre os sistemas de controle da Administração, com ampliação da coordenação entre as espécies de controle, em atendimento do prescrito na CRFB/88. Defende, também, que o controle externo deve auxiliar, principalmente, os pequenos municípios, na implementação de estruturas de controle interno, deixando de lado, no cumprimento desta missão, seu cunho punitivo:

Nessa trilha, urge que os Tribunais de Contas do Brasil, dentro da função pedagógica que os marca, desenvolvam atividades voltadas para a orientação, implantação e desenvolvimento dos sistemas de controle interno, na busca da efetivação dos mandamentos constitucionais (p. 13).

Na próxima seção, serão apresentadas as ações realizadas pelo TCEMG voltadas especificamente ao controle interno municipal, vez que relevantes para o contexto da presente pesquisa.

2.1.6 – TCEMG e suas ações voltadas ao controle interno municipal

Nesta seção, cumpre apresentar algumas das ações que o TCEMG desenvolveu recentemente, voltadas especificamente aos sistemas de controle interno municipal.

Conforme se verá, o TCEMG, por sua alta gestão e seguindo o entendimento adotado pelas organizações influentes do campo, elegeu a promoção do fortalecimento dos sistemas de controle interno dos municípios como uma de suas prioridades.

Assim, realizou nos últimos anos uma série de ações que, em última análise, buscam promover o fortalecimento desses sistemas e uma maior integração com o controle externo.

Destarte, são ações que repercutem diretamente na relação entre controle interno municipal e tribunal de contas, viés também estudado neste trabalho, motivo pelo qual emerge necessário apresentá-las, a título de contextualização.

Assim, abaixo, será realizada breve explanação acerca: (i) do diagnóstico de maturidade dos controles internos municipais mineiros; (ii) das atuações pedagógicas; (iii) do projeto para realização de atividades integradas de controle; e (iv) do objetivo estratégico quanto à formação de parcerias com órgãos de controle interno.

(i) Diagnóstico de maturidade dos controles internos municipais mineiros:

Em 2019, o TCEMG realizou um amplo diagnóstico acerca do sistema de controle interno dos municípios do estado de Minas Gerais. Para tanto, tomou como inspiração o trabalho de Silva (2017), que utilizou a metodologia COSO 2013, com enfoque nos seguintes componentes: Ambiente de Controle; Avaliação de Riscos; Atividades de Controle; Informação e Comunicação; e Atividades de Monitoramento.

Para concretização do diagnóstico, o TCEMG aplicou 2 (dois) questionários, o Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI) e o Questionário de Diagnóstico da Unidade de Controle Interno (QDUCI)⁶, endereçados, respectivamente, aos Prefeitos e aos responsáveis pela unidade de controle interno, tendo sido utilizado um processo de autoavaliação.

Dos 853 (oitocentos e cinquenta e três) municípios mineiros, 768 (setecentos e sessenta e oito) responderam aos 2 (dois) questionários.

A partir das respostas do QACI, que teve caráter quantitativo, o TCEMG elaborou mapa de maturidade do controle interno, geral e por componente, classificando-o em estágios inicial, básico, intermediário, aprimorado e avançado, de acordo com os percentuais obtidos.

Abaixo segue quadro explicativo quanto aos níveis de maturidade:

Quadro 2 - Interpretação do resultado do nível de maturidade

Pontuação média obtida	Interpretação	Descrição
00% a 20%	Inicial	Controles internos são acidentais, <i>ad hoc</i> , fruto do esforço individual; baixo nível de formalização; documentação sobre controles internos não disponíveis; ausência de comunicação sobre controles internos.
20,1 a 40%	Básico	Controles internos tratados em sua maioria informalmente; ainda não há treinamento específico e comunicação sobre controles internos.

⁶ APÊNDICES A e B

40,1 a 70%	Intermediário	Controles internos repetitivos, há princípios e padrões documentados, e treinamento básico sobre controles internos, mas não são avaliados.
70,1 a 90%	Aprimorado	Controles internos obedecem aos princípios estabelecidos; são supervisionados e regularmente aprimorados, mas não são gerenciados
90,1 a 100%	Avançado	Controles internos otimizados; princípios e processos de controles internos estão integrados aos processos de gestão da organização, são avaliados e gerenciados.

Fonte: Silva (2017, p. 119).

Já com as informações decorrentes da aplicação do QDUCI, que teve caráter qualitativo e referiu-se ao perfil do órgão de controle interno de cada município, o TCEMG, realizando tabulação e agregando outros dados, inclusive o resultado do QACI, criou matriz que possibilita a realização de análises comparativas e de inferências.

Esse diagnóstico fez parte de uma primeira etapa de conhecimento dos controles internos dos municípios por parte do TCEMG.

Após sua realização, o referido órgão enviou a todos os participantes um relatório, com o objetivo de apresentar uma devolutiva, compilando os pontos fortes identificados e as fragilidades que precisam ser trabalhadas, esclarecendo que posteriormente as informações prestadas via questionário poderiam ser objeto de confirmação, na esteira do que dispõe o art. 2º da DN 02/2016, que será dissecada em outra seção desta dissertação.

A pesquisadora solicitou acesso formal aos dados ao TCEMG, o que foi concedido, tendo sido eles utilizados como mais uma fonte para confirmação de informações e realização de análises pertinentes a este trabalho.

(ii) **Atuações pedagógicas:**

O TCEMG realizou, entre 2019 e 2021, uma série de treinamentos direcionados ao controle interno dos municípios, consubstanciada no projeto “Fortalecimento do Controle no apoio à Gestão Pública”.

O projeto contou com o suporte da parceria estabelecida, por meio da formalização de convênio, com o Fundo de Defesa dos Direitos Difusos do Ministério da Justiça e Segurança Pública.

No âmbito desse projeto, foram realizados 5 (cinco) eventos pedagógicos presenciais, vale dizer, seminários com palestras de servidores e autoridades do

TCEMG, nos municípios de Curvelo, Teófilo Otoni, Pouso Alegre, Uberaba e Ubá; bem como 5 (cinco) treinamentos virtuais, também conduzidos por servidores e autoridades do TCEMG, todos cuidando da temática do controle interno municipal e temas congêneres.

(iii) **Projeto para realização de atividades integradas de controle:**

O TCEMG, para além de adotar apenas medidas repressivas quando detectada a ausência ou mau funcionamento do controle interno nos municípios, desenvolveu projeto de cunho pedagógico e de colaboração prática, por meio da realização de atividades integradas com os controles externo e interno.

Trata-se do projeto denominado “Sob Controle: controle interno para ampliar resultados”, que contou com a criação de ambiente virtual⁷ voltado, principalmente, aos sistemas de controles internos de municípios mineiros, e com o desenvolvimento de atividades integradas de controle, de adesão facultativa, buscando o fortalecimento das ações promovidas pelas Controladorias, a melhoria da qualidade da gestão pública e o atendimento aos anseios da sociedade por uma gestão eficiente e eficaz dos recursos públicos.

Foram realizadas, entre 2019 e 2020, duas ações denominadas Atividades Integradas de Controle - AICs, das quais participaram, respectivamente, 122 (cento e vinte e dois) e 59 (cinquenta e nove) municípios. A AIC1 visou realizar auditoria de conformidade do portal da transparência e a AIC2 buscou a elaboração do plano anual de auditoria. Nessas atividades, objetivava-se, também, a promoção da integração dos sistemas de controle interno com as atividades de controle externo.

A institucionalização de tal projeto foi objeto de proposta de resolução no âmbito do TCEMG, autuada como Processo administrativo nº 1092521⁸, sob o fundamento de que contribuiria para o fortalecimento dos sistemas municipais de controle interno e, assim, para o aprimoramento da gestão pública, bem como para o cumprimento de metas previstas na Declaração de Belém - XXVI Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil, na Declaração de Vitória - XXVII Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil, na Resolução n. 5/2014 da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil e na DN 02/2016.

⁷ <https://www.tce.mg.gov.br/espacodocontroleinterno/>

⁸ Andamentos e peças processuais podem ser acessados no site: <https://www.tce.mg.gov.br/>.

Entretanto, em 11/08/2021, o Tribunal Pleno do TCEMG decidiu, à unanimidade, pelo arquivamento da proposta de resolução, ao entendimento, em suma, de que a proposição de ações de fiscalização nos sistemas de controle interno das unidades jurisdicionadas e de ações de integração do controle externo com esses sistemas estaria na órbita de competência do Presidente do TCEMG, por se tratar de matéria típica de gestão.

Nesse sentido, apesar de o projeto não ter sido institucionalizado, entendeu-se que ele poderá ser desenvolvido, bastando a autorização do Presidente do TCEMG.

(iv) Objetivo estratégico quanto à formação de parcerias com órgãos de controle interno:

O TCEMG, conforme estabelece seu Plano Estratégico institucional para o período de 2021 a 2026, aprovado pela Resolução n. 01/2021, deve buscar, como um de seus propósitos, aumentar ações de parceria com outros órgãos de controle.

É isso que se verifica no Objetivo Estratégico n. 8, abaixo transcrito:

Aprimorar e intensificar as ações de cooperação, coordenação e colaboração com outros órgãos de controle, bem como as ações em parceria com a academia, a administração pública e a sociedade. Descrição do Objetivo: O Tribunal deve buscar articular esforços mediante o estabelecimento de compromissos e de ações conjuntas com outros órgãos de fiscalização e controle, com o objetivo de viabilizar o apoio às fiscalizações das instituições envolvidas, norteando-se pela confiança bem como pelo respeito à independência de cada uma (NBASP 10). Essa atuação conjunta deve compreender ações de cooperação, coordenação e colaboração, com foco na efetividade do controle. O Tribunal também pode atuar em parceria com a sociedade, as instituições acadêmicas, a administração pública e outros atores estratégicos, desde que não comprometam a sua independência, autonomia e objetividade (MINAS GERAIS, 2021a, p. 67).

Dentre os órgãos com os quais o TCEMG objetiva estreitar relações e trabalhar em colaboração, encontram-se, também, os de controle interno municipais, conforme, inclusive, constou na decisão retromencionada, do Processo administrativo nº 1092521.

Neste particular, deve-se destacar que atualmente já existem parcerias estabelecidas entre o TCEMG e órgãos de controle interno de jurisdicionados.

A título de exemplo, toma-se a Ação Integrada da Rede de Controle e Combate à Corrupção de Minas Gerais (ARCCO-MG), que conta com a participação de diversos órgãos, dentre eles, o TCEMG, a Controladoria-Geral do Estado e a Controladoria-Geral do Município de Belo Horizonte.

Assim, tanto o projeto de atividades integradas de controle, quanto o objetivo estratégico acima transcrito, vez que ligados à temática da relação entre controles internos municipais e TCEMG, são importantes para os fins desta pesquisa.

Apresentadas essas ações e, assim, realizada a contextualização necessária, passa-se ao estudo da já referida DN 02/2016, que constitui a principal fonte de orientação quanto ao controle interno, tanto para a atuação do próprio Tribunal, como para nortear os municípios mineiros, motivo pelo qual ela é de grande importância para esta pesquisa.

2.1.7- Decisão Normativa TCEMG n. 02/2016 – orientações sobre controle interno

O TCEMG, tal como visto em seção anterior deste trabalho, tem atuação pedagógica e fiscalizatória quanto aos seus jurisdicionados.

Dentre as espécies de deliberação que cabem ao TCEMG, há a Decisão Normativa, que é adotada para, quando não se justificando a edição de instrução normativa ou resolução, fixar critério ou orientação, bem como para interpretação de norma jurídica ou procedimento da administração divergente (MINAS GERAIS, 2008a).

Assim, o TCEMG, em 26 de outubro de 2016, proferiu a Decisão Normativa n. 02/2016, aprovando “Orientações sobre Controle Interno”, contendo recomendações que visam subsidiar a implantação, a estruturação, a coordenação e o funcionamento dos sistemas de controle interno dos poderes do Estado de Minas Gerais e de seus municípios.

Nota-se que estas orientações constituem relevante documento, que serve de guia tanto para os controles internos dos órgãos jurisdicionados do TCEMG, quanto para o próprio desempenho de ações de controle externo a cargo da referida Corte.

Conforme se verá abaixo, a DN 02/2016 contém, em seus anexos, um compilado de dados do que há de mais relevante quanto ao controle interno.

Para sua elaboração, foram consideradas orientações emanadas por outras organizações influentes do campo e normas, conforme abaixo (Minas Gerais, 2016):

- dispositivos da Lei Complementar estadual nº 102, de 17 de janeiro de 2008, que tratam do relatório e do parecer conclusivo do órgão central do sistema de controle interno que deverá acompanhar as contas dos anuais do governador e dos prefeitos;

- a competência do TCEMG para avaliar a implantação e a efetividade do funcionamento dos sistemas de controle interno de seus jurisdicionados;

- a importância da função pedagógica do TCEMG para contribuir com o aprimoramento e o fortalecimento dos sistemas de controle interno de cada um dos Poderes do Estado de Minas Gerais e dos seus Municípios;

- a Declaração de Belém (PA), aprovada em 23 de novembro de 2011 durante o XXVI Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil, na qual os Tribunais de Contas assumiram o compromisso de “promover ações destinadas à implantação e efetivo funcionamento do sistema de Controle Interno da administração pública jurisdicionada”;

- a Declaração de Vitória (ES), aprovada em 06 de dezembro de 2013 durante o XXVII Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil, na qual os Tribunais de Contas assumiram o compromisso de fortalecer os seus sistemas de controle interno, e de “apoiar e fiscalizar sua efetiva implementação por parte dos jurisdicionados, à luz dos princípios da boa governança e da prevenção de riscos, contribuindo para a melhoria da qualidade da gestão pública”;

- a iniciativa 3.1.6 estabelecida no Plano Estratégico 2012-2017 da ATRICON de “elaborar diretrizes de controle externo relativas ao sistema de controle interno dos jurisdicionados e apoiar a sua implantação ou o aprimoramento pelos TCs”; e

- a Resolução nº 4, de 06 de agosto de 2014, editada pela ATRICON, com o objetivo, entre outros, de “disponibilizar referencial para que os Tribunais de Contas aprimorem seus regulamentos, procedimentos e práticas de controle externo relativas ao Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados”.

A DN 02/2016 é composta por 5 (cinco) artigos; 1 (um) anexo intitulado “Orientações sobre Controle Interno”, com 6 (seis) capítulos; o subanexo I, com a “Regulamentação sobre o Sistema de Controle Interno”; o subanexo II, contendo uma coletânea das “Deliberações do Tribunal sobre o Sistema de Controle Interno”

Como dito anteriormente, referida decisão normativa, proferida em 2016, continua ainda sendo o referencial oficial do TCEMG de orientação de suas próprias ações de controle externo, assim como da organização e do funcionamento dos sistemas de controle interno dos poderes do Estado e dos municípios mineiros.

Destarte, diante dos objetivos desta pesquisa, apresenta-se relevante analisar mais detidamente o mencionado referencial adotado pelo TCEMG, trazendo a lume as principais orientações nele dispostas.

Conforme se infere do artigo 2º da DN 02/2016, caberá ao TCEMG avaliar, por meio de auditorias e outras ações de controle externo, se os sistemas de controle interno foram implantados e se estão atuando de maneira efetiva e com estrutura adequada.

O parágrafo único do referido artigo lista 9 (nove) aspectos sobre os quais deverão incidir primordialmente as ações de controle externo do TCEMG, referentes à formalização, à regulamentação, ao funcionamento e à estrutura dos sistemas de controle interno de seus jurisdicionados, sendo relevante destacá-los, conforme quadro abaixo:

Quadro 3 – Resumo dos principais aspectos a serem avaliados pelo TCEMG, conforme disposto na DN 02/2016

Aspectos:		Referem-se à:
1.	Se o sistema de controle interno do Poder encontra-se implantado e regulamentado em ato normativo próprio (inciso I);	Funcionamento; Formalização; Regulamentação
2.	Se rotinas de trabalho e os procedimentos de controle interno das unidades executoras do sistema de controle interno estão registrados em manuais, em instruções normativas ou em fluxogramas (inciso II);	Formalização; Regulamentação
3.	Se unidade central do sistema de controle interno atua na organização dos controles internos das unidades executoras, se realiza auditorias periódicas, e se emite relatórios sobre as auditorias realizadas (inciso III);	Funcionamento
4.	Se gestor de determinada unidade ou a autoridade máxima do Poder utilizam os relatórios de auditoria emitidos pela unidade central do sistema de controle interno como subsídio para a tomada de decisão gerencial/preventiva ou corretiva (inciso IV);	Funcionamento
5.	Se componentes da unidade central do sistema de controle interno, com exceção do responsável pela unidade, são servidores titulares de cargo efetivo, designados, em caráter exclusivo, para o exercício das atividades de controle interno, e se participam de treinamento ou curso de capacitação específicos (inciso V);	Estrutura
6.	Se autoridade máxima do Poder assegura aos componentes da unidade central do sistema de controle	Estrutura; Funcionamento

	interno estrutura de trabalho adequada, bem como as prerrogativas necessárias ao exercício das suas atividades (inciso VI);	
7.	Se unidade central do sistema de controle interno elabora plano de trabalho para exercer suas atividades e se esse plano de trabalho abrange todas as áreas administrativas do Poder (inciso VII);	Funcionamento
8.	Se unidade central do sistema de controle interno dispõe de espaço no portal eletrônico do Poder, para divulgar suas atribuições e ações, o nome dos servidores que a compõem, bem como a forma de acesso à unidade pelos servidores e pela sociedade (inciso VIII);	Estrutura
9.	Se apuração das irregularidades pela unidade central do sistema de controle interno foi precedida de contraditório e de ampla defesa; comunicada ao gestor da unidade auditada ou à autoridade máxima do Poder, para serem sanadas; e comunicada ao Tribunal, caso não tenham sido sanadas no âmbito do Poder (inciso IX).	Funcionamento

Fonte: Elaborado pela autora, conforme parágrafo único do artigo 2º da DN 02/2016.

Além de especificar os pontos que devem ser primordialmente investigados nas ações de controle externo, a Decisão Normativa aqui estudada, por seu artigo 4º, faculta ao TCEMG a aplicação de multa àquele responsável que se omitir em seu dever de criar, implantar ou dar efetividade ao sistema de controle interno.

Faculta à Corte, ainda, a emissão de parecer prévio pela rejeição das contas anuais do Chefe do Poder Executivo ou o julgamento pela irregularidade das contas dos Chefes do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do responsável por órgão ou entidade que se submeta à sua jurisdição.

Lado outro, o anexo da DN 02/2016, intitulado “Orientações sobre Controle Interno” que, dividido em 6 (seis) capítulos, traz recomendações que objetivam oferecer substrato à implantação, à estruturação, à coordenação e ao funcionamento do controle interno de cada um dos Poderes do Estado e municípios mineiros.

O quadro abaixo busca resumir o referido anexo, destacando suas principais disposições, de modo que se possa ter uma visão geral do seu teor:

Quadro 4 – Resumo do anexo da DN 02/2016

Cap.	Art.	Assunto:	Resumo dos principais dispositivos:
I	1º	Disposições preliminares	- art. 1º esclarece que o anexo contém recomendações para subsidiar a implantação, a estruturação, a coordenação e o funcionamento dos sistemas de controle interno de cada um dos Poderes do Estado e municípios;
II	2º ao 4º	Noções básicas de “controle interno” e de “sistema de controle interno”	- art. 2º descreve controle interno como, em suma, um conjunto coordenado de métodos e de práticas operacionais, estruturado para tentar assegurar ao Poder a observância de diretrizes da administração pública, quando da consecução de suas metas e objetivos;

			<p>- art. 3º aponta que sistema de controle interno visa avaliar a ação governamental e a ação dos administradores públicos, bem como apoiar o controle externo; e que ele é formado pelas unidades administrativas de todos os níveis hierárquicos do Poder, que aplicarão de forma integrada e conjunta métodos operacionais de controle interno, sob a coordenação de unidade central;</p>
III	5º ao 8º	Princípios gerais, classificação, elementos e atribuições do sistema de controle interno	<p>- art. 5º lista princípios gerais das ações do sistema de controle interno (I: relação custo e benefício; II: qualificação adequada, treinamento e rodízio de agentes públicos na execução de atos administrativos; III: delegação de poderes; IV: definição de responsabilidades; V: segregação de funções; VI: instruções formalizadas; VII: controles sobre os processos de trabalho; VIII: aderência às diretrizes e às normas legais);</p> <p>- art. 6º classifica o sistema de controle interno em categorias (I- operacional; II – contábil; III- normativa);</p> <p>– art. 7º apresenta 5 (cinco) elementos do sistema de controle interno que se inter-relacionam (I – ambiente de controle: a- integridade pessoal e profissional e valores éticos da direção e do quadro de pessoal, b- competência, c- "perfil dos superiores", d- estrutura organizacional, e- políticas e práticas de recursos humanos; II – mapeamento e avaliação de riscos; III – procedimentos de controle: a- procedimentos de autorização, b- segregação de funções, c- controles de acesso a recursos, d- verificação, e- conciliação, f- avaliação de desempenho operacional, g- avaliação dos atos administrativos e dos processos de trabalho, h- supervisão; IV – informação e comunicação; V – monitoramento;</p> <p>- art. 8º lista, em seus 17 (dezessete) incisos, algumas atribuições do sistema de controle interno (ligadas, em suma, ao resguardo da confiabilidade e da disponibilidade de registros contábeis e de atos administrativos; à avaliação acerca da observância normativa, da execução do planejamento, das políticas públicas implementadas e dos resultados obtidos; ao acompanhamento da programação de atividades e projetos e também dos alertas emitidos pelo TCEMG; à possibilidade de acesso à informação ao cidadão; e ao auxílio ao controle externo);</p>
IV	9º ao 13	Funcionamento da unidade central e das unidades executoras do sistema de controle interno	<p>- art. 9º aponta que a unidade central do sistema de controle interno deverá ser criada, por meio de ato normativo próprio, na estrutura organizacional do Poder; estar vinculada à autoridade máxima; e possuir estrutura condizente com o volume e complexidade das atividades e processos de trabalho do Poder;</p> <p>- art. 10 traz, em seus 12 (doze) incisos, algumas atribuições da unidade central do sistema de controle interno (ligadas, em suma, ao zelo pela qualidade e independência do sistema de controle interno e pela</p>

			<p>integração e interação das atividades das unidades executoras; à realização de auditoria para avaliação dos procedimentos de controle interno por parte das unidades executoras; à expedição e ao acompanhamento de recomendações, visando evitar ou sanar irregularidades; à emissão de relatórios informativos e pareceres sobre contas, a serem encaminhados aos gestores ou ao TCEMG; à normatização de suas rotinas de trabalho);</p> <p>- art. 12 estabelece, em seus 4 (quatro) incisos, os pontos acerca dos quais a unidade central do sistema de controle interno orientará e auxiliará as unidades executoras (em suma: no mapeamento e no gerenciamento dos riscos a que estão sujeitos os processos de trabalho dessas unidades; na identificação das ações a serem controladas e dos procedimentos de controle a serem aplicados; na normatização das rotinas de trabalho e dos procedimentos de controle; e na fixação de indicadores de desempenho para os seus processos de trabalho).</p> <p>- art. 13 lista, em seus 5 (cinco) incisos algumas atribuições das unidades executoras do sistema de controle interno (ligadas, em suma, à execução das práticas operacionais de controle interno nos seus processos de trabalho; ao cumprimento das normas que definem as suas rotinas de trabalho; à comunicação ou à disponibilização à unidade central do sistema de controle interno acerca de irregularidades detectadas ou de informações solicitada; ao auxílio no monitoramento de recomendações recebidas);</p>
V	14 ao 19	Servidores designados para compor a unidade central do sistema de controle interno	<p>- art. 14 determina, em suma, que os servidores da unidade central do sistema de controle interno devem ser titulares de cargo de provimento efetivo, estáveis (à exceção do servidor responsável pela unidade) e com conhecimentos técnicos e conduta compatíveis;</p> <p>- art. 15 estabelece, em suma, que a autoridade máxima do Poder deve garantir, aos servidores da unidade central, autonomia e livre acesso a todas as dependências e informações do Poder para a plena realização das atividades de controle interno;</p> <p>- art. 16 traz vedações aos servidores da unidade central do sistema de controle interno (dentre elas, ser cônjuge, companheiro ou parente em linha reta, até o terceiro grau, de agente público cujos atos serão objeto de controle; possuir vínculo com partidos políticos; ocupar cargo de agente político; possuir relação com a administração pública que possa afetar a sua autonomia profissional; exercer outras atividades que não sejam afetadas ao controle interno (princípio da segregação de funções); delegar o exercício das atividades de controle interno a outros agentes públicos; e divulgar informações sigilosas);</p>

			- art. 18 veda a possibilidade de terceirização das atividades de controle interno;
VI	20 ao 21	Apoio ao controle externo	<p>- art. 20 lista, em seus 6 (seis) incisos, algumas atividades da unidade central do sistema de controle interno referentes ao apoio ao TCEMG (dentre elas: executar auditorias nas unidades executoras do sistema de controle interno; disponibilizar relatórios de auditorias; emitir parecer conclusivo sobre os atos de gestão; disponibilizar documentos relativos às suas atividades; alertar a autoridade administrativa competente para que, quando se fizer necessário, adote medidas para ressarcimento ou instaure a tomada de contas especial; e prestar apoio no monitoramento do cumprimento de deliberações);</p> <p>- art. 21 estabelece que, apuradas irregularidades, o servidor designado para gerenciar a unidade central do sistema de controle interno deve expedir recomendação ao gestor da unidade ou à autoridade máxima do Poder com o propósito de saná-las;</p> <p>- §1º e §2º do art. 21 dispõem que, caso não sejam adotadas medidas corretivas, deverá o servidor designado para gerenciar a unidade central do sistema de controle interno comunicar o ocorrido ao TCEMG, informando as recomendações que tenham sido expedidas;</p> <p>- §3º do art. 21 fixa que se o servidor designado para gerenciar a unidade central do sistema de controle interno não formalizar a comunicação de que trata o §1º, poderá ser responsabilizado em caráter solidário pelos atos apurados e ser penalizado com multa.</p>

Fonte: Elaborado pela autora, conforme anexo da DN 02/2016 do TCEMG.

Por fim, deve-se assinalar que os dois subanexos que ainda compõem a decisão normativa aqui tratada trazem em seu bojo o arcabouço de normas e apanhado de deliberações do TCEMG sobre sistema de controle interno.

Conforme se vê, até aqui foram abordados aspectos normativos, formais e práticos acerca do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas e o controle interno municipal.

Já as próximas seções tratarão das 3 (três) teorias que ajudarão a entender as questões suscitadas neste trabalho e a testar as 6 (seis) hipóteses de pesquisa.

2.2 – A teoria das capacidades estatais

O debate acerca do papel do Estado como possível vetor do desenvolvimento social e econômico vem se avolumando a cada dia.

Atualmente, diante da crise sanitária de alcance mundial provocada pelo COVID-19, percebe-se, ainda com mais clareza, a relevância desse papel estatal, já que se pode testemunhar a atuação de alguns Estados nacionais na busca pela prevalência da vida e da economia, por meio da promoção de políticas públicas, tais como: o desenvolvimento de vacinas, a decretação de *lockdowns*, o fornecimento de renda mínima ao cidadão e de auxílio financeiro a empresas, etc.

Dentro deste panorama, poder-se-ia perguntar: quais as habilidades o Estado deve possuir para que consiga atuar satisfatoriamente de modo a minimizar os danos da pandemia no âmbito social e econômico e voltar ao rumo do desenvolvimento?

Essa breve introdução apresenta pistas para alcançar o entendimento do que, afinal, seriam as denominadas “capacidades estatais”, tema central desta seção.

Em linhas gerais, capacidades estatais referem-se às aptidões, vale dizer, qualidades, competências e habilidades que deve possuir o Estado para que possa *promover dinâmicas de desenvolvimento econômico e social em um conjunto de dimensões e setores considerados estratégicos* (GOMIDE, 2016, p. 15).

Gomide, Pereira e Machado (2017), em estudo sobre o conceito de capacidade estatal e a pesquisa científica, destacam que inexistente consenso sobre uma definição única e que as análises que utilizam do conceito são questionadas por fornecerem explicações circulares. Eles destacam que há uma gama de termos para designação, definições e categorias que, ao final, dizem respeito à mesma questão teórica, vale frisar, o poder de produção de políticas públicas pelas burocracias do Estado.

Nesse sentido, o conceito de capacidades estatais remonta à ideia de autonomia do Estado, que, por contar com quadro administrativo próprio (burocracia), teria condições de atuar de forma independente da sociedade

(insulada) e perseguir os seus próprios objetivos (SKOCPOL, 1979 *apud* GOMIDE, 2016, p. 21).

A esse conceito foi incorporada, posteriormente, a ideia da “autonomia inserida” (*embedded autonomy*), que seria, em apertada síntese, a necessidade de outra habilidade - para além da constituição de quadro administrativo racional-legal, autônomo, competente e coeso internamente - qual seja, a de que as burocracias se relacionem com o empresariado privado, de modo a obter informações necessárias para a formulação e implementação de ações visando o desenvolvimento econômico (EVANS, 1995 *apud* GOMIDE, 2016, p. 21).

Mais recentemente, essa concepção da “autonomia inserida” foi ampliada, de modo a abarcar outros grupos da sociedade civil, que servem de fonte de informações para a formulação e implementação de ações pertinentes ao desenvolvimento social (EVANS, 2010; EVANS; HELLER, 2013 *apud* GOMIDE, 2016, p. 22).

Assim, nota-se que o conceito de capacidades estatais foi evoluindo com o passar do tempo, absorvendo novas nuances ligadas aos objetivos democráticos e ao novo significado de desenvolvimento, não mais limitado a questões econômicas (GOMIDE, 2016, p. 42).

Nesse sentido, conforme resume Gomide (2016, p. 22), quando se fala no presente século em capacidades estatais, estamos nos referindo (i) à qualidade da burocracia pública e, também, (ii) à existência de efetivos canais, conectando essa burocracia à sociedade civil, de modo a atribuir às ações estatais, legitimidade e eficácia, aumentando, assim, o poder do Estado de mobilização dos atores sociais em prol de um plano de desenvolvimento.

De acordo com as conclusões alcançadas por Martins (2021), em seu estudo acerca do estado da arte da capacidade institucional com base em revisão da literatura em língua portuguesa, o conceito de capacidades estatais envolve uma multiplicidade de atores, instrumentalizações e significações, abrangendo os níveis brasileiros federal, estadual e municipal de governo, bem como as diversas áreas de políticas governamentais.

Assim, segundo o referido pesquisador, apesar de não existir ainda um quadro teórico global e consolidado acerca do tema, a capacidade institucional pode ser definida pelas ações governamentais, realizadas nos diferentes níveis de governo retromencionados, e compreende o grupo de capacidades necessárias para

a consecução dos objetivos institucionais, podendo sua manifestação empírica ser analisada por três perspectivas: fiscal, administrativo e político.

Destarte, diante da abrangência e multidimensionalidade do conceito de capacidades, questiona-se: quais seriam então essas aptidões necessárias ao Estado para realização de políticas públicas na busca do desenvolvimento?

Não existe uma resposta direta, já que as capacidades estatais não formam um grupo de habilidades fixo e desvinculado da realidade. Em verdade, elas se alteram a depender de elementos, tais como: tempo, espaço e área de atuação (GOMIDE, 2016, p. 20).

Gomide, Pereira e Machado (2017) destacam 2 (dois) modelos para verificação acerca da existência e do nível (alto ou baixo) da capacidade estatal fundada no sentido da causalidade: o reflexivo, focado nos resultados e entregas à população; e o formativo, baseado nos recursos disponíveis dentro do aparelho administrativo.

Nesse sentido e na esteira do que explica Gomide (2016, p. 22), o conceito de capacidades estatais pode ser, também, estabelecido conforme variáveis ligadas às atividades do Estado, cumprindo ressaltar as seguintes dimensões e suas características:

Quadro 5 – Resumo das dimensões de capacidades estatais

Dimensão/Capacidade		Refere-se, em suma, à/ao:
1	Coercitiva	função estatal básica de manutenção da ordem pública e de defesa do território.
2	Fiscal	faculdade estatal de obter recursos da sociedade por meio dos impostos que arrecada, para financiar programas e prover bens e serviços públicos.
3	Administrativa ou burocrática	potencial estatal – vale dizer: corpo administrativo próprio e profissional, munido dos indispensáveis recursos e instrumentos - para implementar políticas públicas.
4	Relacional	habilidade da burocracia estatal para relacionar-se com a sociedade civil.
5	Legal ou regulatória	aptidão estatal em definir e garantir as regras que normatizam as relações entre os atores.
6	Política	poder de agenda.

Fonte: Elaborado pela autora, conforme Gomide (2016, p. 23).

Especificamente sobre as capacidades estatais dos entes municipais, foco desta pesquisa, Silvestre e Embalo (2020) pontuam que, desde o movimento de descentralização, já se questionava a capacidade administrativa dos municípios brasileiros quanto à prestação dos serviços necessários à população, vez que a

maioria deles apresenta uma baixa capacidade financeira, resultante de sua pequena dimensão.

Coelho, Guth e Loureiro (2020, p. 780), em seu estudo acerca das capacidades governamentais locais e desenvolvimento humano, afirmam que, na esteira da CRFB/88, os municípios constituem as “unidades de governo” com maior proximidade aos cidadãos e que, assim, possuem diversas competências próprias pertinentes às políticas públicas e de planejamento governamental, que muitas das vezes são orquestradas ou desenhadas pela esfera federal.

Ademais, para realização do mencionado estudo, referidos autores entendem as capacidades municipais como sendo “habilidades dos governos locais de planejar, implementar e manter políticas sociais, o que envolve múltiplos atores e interesses”, dividindo tal conceito em duas dimensões, cada uma com indicadores diversos, conforme quadro abaixo:

Quadro 6 – Resumo dos componentes das capacidades municipais

Capacidades municipais	
Dimensões	Indicadores
Técnico – administrativas (capacidades ligadas à eficiência e à eficácia)	- Recursos humanos - Recursos financeiros - Instrumentos de planejamento e gestão - Estruturas de gestão
Político-relacionais (capacidades ligadas à legitimidade e à inovação)	- Arranjos interfederativos e/ou inter e intramunicipais - Mecanismos de interação da burocracia do executivo com atores do sistema político representativo - Canais institucionais de participação - Mecanismos de controle interno e externo

Fonte: Elaborado pela autora, conforme Coelho, Guth e Loureiro (2020, p 786).

A título de exemplo, apresenta-se a metodologia utilizada por Coelho, Guth e Loureiro (2020, p. 787) para fixar os indicadores e suas *proxies*, ou representações, empíricas aplicadas em sua pesquisa já noticiada acima. Os pesquisadores esclarecem que para tal definição recorreram a outros trabalhos de mesmo escopo que cuidavam de áreas específicas de políticas públicas. Nesse sentido e diante dos dados a que tinham acesso, adotaram determinadas *proxies* para cada um dos indicadores supracitados, a exemplo de: para o indicador “recursos humanos”, tomaram a porcentagem de “funcionários da administração direta que são concursados e possuem educação superior”; para o indicador “canais de participação”, tomaram a adoção, ou não, de conselhos, e etc. Ademais, analisaram todos esses elementos em relação às áreas da saúde, educação e assistência social.

2.2.1 – Abordagem metodológica adotada para análise das hipóteses de pesquisa a partir do quadro de referência das Capacidades Estatais

Conforme visto na seção 1.2, o presente trabalho visou testar, sob a perspectiva dos controles internos de pequenos municípios mineiros, as seguintes hipóteses de pesquisa ligadas à teoria das capacidades estatais:

- H1: Os pequenos municípios mineiros não possuem capacidade estatal suficiente para atender as exigências impostas quanto ao sistema de controle interno municipal.

- H2: Para a fixação de exigências pertinentes ao sistema de controle interno municipal, o ordenamento jurídico vigente, as organizações influentes do campo e o TCEMG desconsideraram as deficiências de capacidade estatal dos pequenos municípios mineiros.

Nesse sentido, tomando-se o modelo formativo (baseado na verificação de recursos disponíveis dentro da administração pública) e com inspiração (i) na pesquisa de Coelho, Guth e Loureiro (2020, p. 786), apresentada na seção anterior, e (ii) na DN 02/2016 (que, como já visto, constitui referencial de orientação das ações de controle externo, bem como da organização e o funcionamento dos sistemas de controle interno dos poderes do Estado e dos municípios mineiros), foram estabelecidos indicadores para as dimensões técnico–administrativas (capacidades ligadas à eficiência e à eficácia) e político-relacionais (capacidades ligadas à legitimidade e à inovação), conforme quadro abaixo:

Quadro 7 – Dimensões e indicadores tomados para estudar se pequenos municípios possuem capacidade estatal compatível com aspectos a serem avaliados pelo TCEMG em ações de controle externo constantes na DN 02/2016

Capacidade estatal - Controle interno em pequenos municípios mineiros		
Dimensões	Indicadores	Aspectos a serem avaliados pelo TCEMG em ações de controle externo (parágrafo único, do art. 2º, da DN 02/2016)
Técnico – administrativas	Recursos humanos	Se componentes da unidade central do sistema de controle interno, com exceção do responsável pela unidade, são servidores titulares de cargo efetivo, designados, em caráter exclusivo, para o exercício das atividades de controle interno, e se participam de treinamento ou curso de capacitação específicos (inciso V);

	Instrumentos de planejamento e gestão	Se o sistema de controle interno do Poder encontra-se implantado e regulamentado em ato normativo próprio (inciso I);
		Se rotinas de trabalho e os procedimentos de controle interno das unidades executoras do sistema de controle interno estão registrados em manuais, em instruções normativas ou em fluxogramas (inciso II);
	Estruturas de gestão	Se autoridade máxima do Poder assegura aos componentes da unidade central do sistema de controle interno estrutura de trabalho adequada (...) (inciso VI);
Político-relacionais	Arranjos intramunicipais	Se autoridade máxima do Poder assegura aos componentes da unidade central do sistema de controle (...) as prerrogativas necessárias ao exercício das suas atividades (inciso VI);
	Canais institucionais de participação	Se unidade central do sistema de controle interno dispõe de espaço no portal eletrônico do Poder, para divulgar suas atribuições e ações, o nome dos servidores que a compõem, bem como a forma de acesso à unidade pelos servidores e pela sociedade (inciso VIII)
	Mecanismos de controle interno e externo	Se unidade central do sistema de controle interno atua na organização dos controles internos das unidades executoras, se realiza auditorias periódicas, e se emite relatórios sobre as auditorias realizadas (inciso III);
		Se gestor de determinada unidade ou a autoridade máxima do Poder utilizam os relatórios de auditoria emitidos pela unidade central do sistema de controle interno como subsídio para a tomada de decisão gerencial/preventiva ou corretiva (inciso IV);
		Se apuração das irregularidades pela unidade central do sistema de controle interno foi precedida de contraditório e da ampla defesa; comunicada ao gestor da unidade auditada ou à autoridade máxima do Poder, para serem sanadas; e comunicada ao Tribunal, caso não tenham sido sanadas no âmbito do Poder (inciso IX).

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos estudos de Coelho, Guth e Loureiro (2020, p 786) e dos conceitos da DN 02/2016.

Deve-se esclarecer que o quadro acima conta com os principais aspectos fixados, na DN 02/2016, como aqueles que devem ser avaliados pelo TCEMG, em ações de controle externo junto aos jurisdicionados.

Assim, diante da relevância que é dada a tais aspectos, entendeu-se, por bem, tomá-los para auxiliar na composição dos indicadores.

Após o estabelecimento desses indicadores, foram desenvolvidos os roteiros de entrevistas que serviram de guia para a coleta dos dados. Ademais, os próprios

indicadores formaram as “categorias de análise”, que foram utilizadas na fase de análise e interpretação de dados.

Ressalte-se que a proposta desta pesquisa não era realizar um diagnóstico ou fazer uma avaliação pormenorizada acerca da capacidade estatal dos pequenos municípios mineiros, mas sim conhecer um pouco da realidade e trazer à tona questões ligadas à temática da capacidade estatal quanto à população-alvo, fazendo, ainda, um paralelo com o que é exigido desse grupo pelo controle externo.

Feitas essas considerações, passa-se a cuidar do neoinstitucionalismo.

2.3 – A teoria do neoinstitucionalismo

Os estudos acerca dos arranjos institucionais e de sua relação com as acomodações e escolhas sociais iniciaram-se por meio do denominado “institucionalismo clássico”.

Esses estudos foram se desenvolvendo e novas teorias foram sendo criadas, tendo o neoinstitucionalismo, objeto do presente capítulo, surgido como uma reação às perspectivas chamadas de *behavioristas* (HALL; TAYLOR, 2003), que não serão aqui aprofundadas por fugirem do escopo deste trabalho.

O neoinstitucionalismo, na perspectiva de Hall e Taylor (2003), é constituído por três escolas de pensamento: o institucionalismo histórico, o institucionalismo da escolha racional e o institucionalismo sociológico, todas buscando explicar o papel das instituições quanto a aspectos sociais e políticos (HALL; TAYLOR, 2003).

Para iluminar as questões suscitadas neste trabalho, principalmente quanto à relação do controle interno municipal com o tribunal de contas, recorreu-se ao institucionalismo histórico e ao institucionalismo sociológico.

Assim, passa-se a tratar, de forma sintética, dessas duas escolas e, de forma um pouco mais aprofundada, de alguns de seus conceitos e pressupostos.

O institucionalismo histórico adveio da busca por melhores explicações acerca de situações políticas e da distribuição díspar de poder e recursos. Segundo Hall e Taylor (2003, p. 194), os adeptos dessa escola encontraram essa explicação “no modo como a organização institucional da comunidade política e das estruturas econômicas entram em conflito, de tal modo que determinados interesses são privilegiados em detrimento de outros”.

Referida escola, mais ligada às ciências políticas, define instituição como sendo, em suma, os regramentos próprios da estrutura organizacional, tendo a tendência a associá-la a regras editadas pelas organizações formais.

Ademais, quando comparada às outras escolas, destacam-se quatro características próprias desse segmento teórico, quais sejam: (i) não se aprofunda quanto à relação entre instituições e comportamento individual; (ii) enfatiza as desigualdades de poder ligadas ao funcionamento das instituições; (iii) tende a adotar entendimento quanto ao desenvolvimento da instituição ligado às trajetórias, situações críticas e consequências imprevistas; e (iv) busca, para explicar a

determinação de situações políticas, combinar questões ligadas à contribuição das instituições com aquelas ligadas à outros tipos de fatores, a exemplo das ideias (HALL; TAYLOR, 2003).

Nesse sentido, quanto ao institucionalismo histórico, interessou a esta pesquisa o pressuposto da dependência da trajetória, conforme se passa a detalhar.

De acordo com Hall e Taylor (2003, p. 200), para os teóricos desse segmento existe uma “causalidade social dependente da trajetória percorrida”, vale destacar, as forças ativas da sociedade são modificadas por características, principalmente as institucionais, herdadas do passado, de cada contexto local.

Em outros termos, as mesmas forças ativas da sociedade não conseguiriam produzir os mesmos resultados se replicadas em qualquer lugar, vez que elas se moldam às características históricas daquele sítio, especialmente às institucionais.

Nesse sentido, as instituições “aparecem como integrantes relativamente permanentes da paisagem da história, ao mesmo tempo que um dos principais fatores que mantêm o desenvolvimento histórico sobre um conjunto de “trajetos””.

Para explicar a produção desses “trajetos”, ou seja, respostas aos novos desafios, os teóricos dessa linha buscaram explicar a formação de decisões ulteriores: (i) com base nas capacidades do Estado e nas políticas herdadas; (ii) condicionando-as às políticas adotadas no passado, que se forem abandonadas envolveriam riscos eleitorais; (iii) em conseqüências “imprevistas de instituições existentes e das insuficiências que elas produzem, opondo-se assim à imagem que muitos economistas propõem da criação institucional” (HALL; TAYLOR, 2003).

Neste particular, deve-se trazer a lume, a título ilustrativo, ponderações de Göttems *et al* (2009; p. 1411), que recorreram ao marco teórico aqui tratado para estudar acerca da política de saúde do Distrito Federal:

Outro conceito central no neo-institucionalismo histórico e importante para a análise é o de dependência da trajetória (“path dependence”), que diz respeito às dimensões temporais dos processos sociais reais que permitem identificar e explicar mecanismos sociais, entendidos como “caminhos plausíveis e freqüentes de como as coisas acontecem”. A análise, nessa perspectiva, tem as seguintes características: destaca a questão do tempo e a seqüência das ações desenvolvidas; admite que conseqüências importantes possam resultar de eventos relativamente medíocres, insignificantes ou contingentes que influenciam o curso da implementação da política pública; contradiz a argumentação e a explicação das ciências sociais, que associam resultados significativos a inúmeras causas. A dependência da trajetória também é definida como uma seqüência [sic] de escolhas condicionadas por opções anteriores, com tendência a reforçá-las sem que esta conseqüência [sic] seja considerada

pelos agentes que tomam a decisão. Sendo assim, as opções assumidas nesses momentos tendem à permanência e, a menos que surja alguma força suficiente para superar esta inércia de origem, limitam opções posteriores.

Apresentada a abordagem da dependência da trajetória, passa-se a estudar outros pressupostos, agora pertinentes ao institucionalismo sociológico, que igualmente foram utilizados neste trabalho.

A referida escola defende que, diferentemente de uma “racionalidade” por meio da qual procedimentos e formas institucionais se constituiriam ou se moldariam em nome de uma maior eficácia quanto ao cumprimento da finalidade institucional, as práticas culturais, como mitos e cerimônias, seriam as verdadeiras responsáveis por pautar tais formas e procedimentos. Tais práticas culturais não se ligam à referida eficácia e são incorporadas às instituições da mesma forma que se transmitem as práticas culturais em geral (HALL; TAYLOR, 2003).

Essa linha teórica, mais ligada às ciências sociais, possui três características marcantes, em suma: (i) define instituição de forma mais global, incluindo, além dos regramentos formais, símbolos, esquemas cognitivos, e modelos morais; (ii) adota a “dimensão cognitiva” para explicar o impacto das instituições na ação individual, enfatizando a alta interação existente entre ambos, por meio da qual cada elemento constitui o outro; (iii) defende que as instituições adotam novas práticas visando reforçar a legitimidade social, mesmo que fujam do escopo institucional oficial (HALL; TAYLOR, 2003).

Destarte, para munir a pesquisa realizada, utilizou-se, quanto ao institucionalismo sociológico, abordagens pertinentes ao isomorfismo.

Dentro dessa linha, tem-se, como conceito de isomorfismo, “um processo de restrição que força uma unidade em uma população a se assemelhar a outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais” (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 76).

De acordo com a perspectiva de Dimaggio e Powell (2005, p. 75), os mecanismos que orientam a mudança estrutural das organizações deixaram de ser ligados à racionalidade, conforme entendia Weber.

Nesse sentido, estabelecido determinado campo de organizações que produzam produtos ou serviços similares, a mudança dessas organizações ou o ingresso de novas, antes ditados pela competição ou pela busca por eficiência,

passaram a ser determinados pelo isomorfismo, vale dizer, por um “impulso inexorável em direção à homogeneização” (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 75).

Pergunta-se: por que isso ocorre? Conforme identificado por Dimaggio e Powell (2005, p. 77), para além de competirem apenas por recursos e clientes (isomorfismo competitivo), as organizações também buscam poder político, legitimação institucional e adequação social (isomorfismo institucional). Dessa forma, referidos autores identificaram três mecanismos de mudança isomórfica institucional, conforme resumido abaixo:

Quadro 8 – Resumo dos mecanismos de mudança isomórfica institucional

Isomorfismo	Características principais:
1 Coercitivo	<ul style="list-style-type: none"> - decorre de uma autoridade coercitiva; - deriva de influências políticas e é ligado ao problema de legitimidade, sendo certo que “as organizações que dependem das mesmas fontes para recursos, pessoas e legitimidade estarão mais sujeitas aos caprichos dos fornecedores de recursos do que aquelas que possuem fontes diversificadas” (p. 82); - resulta de pressões formais ou informais oriundas de outras organizações ou de expectativas culturais da sociedade; - muitas vezes, constitui uma resposta direta a normas governamentais; - impondo procedimentos operacionais padronizados, regras e estruturas - que possuem caráter geral e são aplicadas a todas as organizações, independentemente do tamanho e peculiaridades; - gera instituições mais homogêneas e organizadas em torno de rituais praticados por aquelas maiores, que dominam determinado campo; - produz organizações cada vez menos orientadas por atividades técnicas e por controles de resultados, e mais ligadas a “controles ritualizados de referenciais e da solidariedade de grupo” (p. 78).
2 Mimético	<ul style="list-style-type: none"> - constitui uma resposta à ausência de certeza nas organizações, ou seja, quando tecnologias não estão totalmente dominadas, quando metas estão indefinidas e há maior dependência nas aparências para legitimação, ou “o ambiente cria uma incerteza simbólica”; - ocorre quando organizações que possuem incertezas tomam outras, tidas como mais bem-sucedidas ou com maior legitimidade perante a sociedade, como um modelo, até mesmo quanto a inovações; - é um movimento que possui vantagens, a exemplo da economia de ações humanas que se gera e do aumento de legitimidade perante à sociedade, mesmo que, de fato, a mudança ocorrida não tenha reflexos na ampliação da eficiência e nos resultados das organizações, vez que, “na maioria das situações, a confiança em procedimentos estabelecidos e legitimados aumenta a legitimidade organizacional e as características de sobrevivência” (p. 83).
3 Normativo	<ul style="list-style-type: none"> - ligado à profissionalização, que, em suma, refere-se à luta de membros de uma profissão quanto à definição de condições de trabalho, para controle da produção, e ao estabelecimento de legitimação e de base de conhecimento, para autonomia do grupo; - possui, como fontes importantes do isomorfismo, a educação formal e as redes profissionais; - tem como mecanismo estimulador do isomorfismo, a seleção de pessoal, que geralmente é realizada com base nos mesmos atributos e

	que leva à adoção de comportamentos e decisões similares, de modo a assegurar legitimação social e <i>status</i> , independente da eficiência e racionalidade.
--	--

Fonte: Elaborado pela autora, conforme Dimaggio e Powell (2005).

Na próxima seção, será detalhada a forma como a teoria acima exposta serviu para o presente trabalho.

2.3.1 – Abordagem metodológica adotada para análise das hipóteses de pesquisa a partir da teoria do neoinstitucionalismo

Conforme dito anteriormente, para testar as hipóteses de pesquisa H3, H4 e H5 foram selecionados pressupostos da teoria do neoinstitucionalismo.

Para cada uma dessas hipóteses, adotou-se uma abordagem específica mais adequada. A partir daí, com fundamento na teoria, foram definidas categorias de análise individualizadas.

Assim, no quadro abaixo, apresenta-se as hipóteses de pesquisa H3, H4 e H5, as abordagens teóricas e as categorias de análise adotadas para cada uma delas:

Quadro 9 – Abordagens da teoria do neoinstitucionalismo e categorias de análise tomadas para estudar H3, H4 e H5

H3: As ações adotadas pelo TCEMG na busca de auxiliar o aprimoramento do sistema de controle interno municipal, em especial quanto aos pequenos municípios mineiros, a par de legitimadas pelo respectivo campo, ficam enfraquecidas e incapazes de contribuir efetivamente para o aumento de eficácia e de resultados, por serem fundadas em regras e exigências de funcionamento genéricas, que não levam em consideração as capacidades estatais envolvidas.	
Abordagem teórica:	Isomorfismo mimético (DIMAGGIO; POWELL, 2005).
Categorias de análise:	- se há adequação das exigências gerais constantes na DN 02/2016 à realidade dos Clms; - quais razões levam à aceitação de exigências gerais quanto ao controle interno municipal, se ligadas à adequação ou à legitimação;
H4: Os controles internos de pequenos municípios mineiros, em geral, acatam regras e exigências de funcionamento genéricas, mesmo que não cabíveis à realidade do ente, por estarem buscando alcançar legitimidade perante o campo organizacional envolvido e escapar de questionamentos externos, em detrimento de perseguir de forma efetiva o aumento de eficácia e de resultados organizacionais.	
Abordagem teórica:	Isomorfismo coercitivo (DIMAGGIO; POWELL, 2005).
Categorias de análise:	- se Clms agem como resposta direta a normas governamentais - impondo procedimentos operacionais padronizados, regras e estruturas - que possuem caráter geral e são aplicadas a todas as organizações, independentemente do tamanho e peculiaridades;

	<ul style="list-style-type: none"> - se existem pressões formais ou informais de outros órgãos que levam à aceitação, pelos Clms, de exigências gerais; - se os Clms realizam atividades menos orientadas pela técnica e mais ligadas à prática de rituais praticados por quem domina o campo;
<p>H5: A busca do aprimoramento da função de controle pelo TCEMG por meio da tentativa de institucionalização da relação de cooperação com órgãos de controle interno municipal (a exemplo do que se verifica no objetivo n. 8 de seu planejamento estratégico e nas atividades integradas do projeto “Sob Controle”) possui força capaz de alterar o trajeto da instituição TCEMG e criar adaptações, vez que, para ser viável, cogente que reste pontualmente abrandada a atribuição historicamente dominante do TCEMG de fiscalizar</p>	
Abordagem teórica:	Dependência da trajetória (HALL; TAYLOR, 2003).
Categorias de análise:	- se há força suficiente para mudança de trajetória quanto ao papel fiscalizatório do TCEMG no que diz respeito aos Clms.

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos estudos de Dimaggio e Powell (2005) e Hall e Taylor (2003).

Dito isso, passa-se a tratar da teoria das redes interorganizacionais.

2.4 - A teoria das redes interorganizacionais

Desde os anos 1980, a necessidade de modernização do setor público entrou na agenda de muitos países, tendo em vista críticas à burocracia weberiana, o que desencadeou a realização de reforma baseada no pensamento liberal, que foi posteriormente denominada *New Public Management*.

Tal movimento reformista trouxe diversas mudanças à tradicional administração pública, sendo muitas delas objeto de críticas e até de posteriores alterações - inclusive com a retomada de certas características do modelo anterior, acrescidas de novas nuances.

Nesse processo, foram incorporados à cultura do serviço público valores tais como: transparência, foco em resultados, empoderamento do cidadão, qualidade dos serviços prestados e *accountability* (CARNEIRO e MENICUCCI, 2013).

Diante desse novo contexto e da complexidade das relações nele envolvidas, assim como visando melhores resultados para o desempenho governamental, as interações interinstitucionais ganharam destaque, já que a atuação isolada no atendimento dos anseios da sociedade mostrou-se menos efetiva do que aquela realizada, em colaboração ou em cooperação, por mais de uma organização (SILVA; MARTINS; CKAGNAZAROFF, 2014).

Conforme afirmam Silva, Martins e Ckagnazaroff (2014):

As organizações passaram a se concentrar mais em suas “core competences”, desenvolver sistemas de informação apropriados e estabelecer redes de cooperação com entidades externas. A associação de organizações em rede, com troca de recursos e informações, é uma estratégia no sentido de agregar valor adicional aos seus membros (p. 249).

Assim, torna-se relevante o aprofundamento sobre a temática das redes interorganizacionais também no âmbito da administração pública.

As redes são formadas por um complexo ordenamento de conexões e variadas espécies de inter-relações entre as organizações, visando atingir determinados objetivos (CASTELLS, 2002).

Elas são uma forma de rede social, com reduzida hierarquia e grande interatividade entre seus componentes, e que possuem caráter técnico e operacional (SILVA; MARTINS; CKAGNAZAROFF, 2014).

Apesar de não existir um conceito rigorosamente consolidado, pode-se dizer que as redes de organizações compreendem a cooperação voluntária, o que requer uma relação “pautada por reciprocidade, respeito mútuo, comprometimento e honestidade”, bem como a coordenação entre duas ou mais unidades, sendo que seus principais componentes poderão estar em mais de uma estrutura (SILVA; SILVESTRE; EMBALO, 2020).

Referidas redes são formadas por organizações privadas ou públicas, e, assim, poderão incluir órgãos dos governos federal, estadual ou municipal, sendo certo que a “junção de organizações para prestação de serviços públicos é movida pelo espírito mútuo, diplomático e de confiança entre os parceiros dentro da rede” (RHODES, 2007 apud SILVA; SILVESTRE; EMBALO, 2020).

Destarte, as redes servem como sistemas facilitadores para a implementação de ações dos governos, vez que as conexões formadas podem ampliar o alcance dessas ações para fora dos limites dos departamentos governamentais e criar oportunidades gerenciais (SILVA; SILVESTRE; EMBALO, 2020).

Como vantagens da formação de redes, pode-se destacar o aproveitamento, pelas entidades interdependentes que as integram, de recursos de toda sorte, tais como políticos, técnicos e administrativos (SILVA; SILVESTRE; EMBALO, 2020).

Ademais, tem-se que, por meio da união de esforços dos atores participantes das redes, que constituem elementos essenciais para a concretização dos objetivos comuns, visa-se minimizar problemas sociais, ambientais, políticos e econômicos localizados. Referidos objetivos “se suportam na legitimidade do sistema político, na responsabilidade, na transparência e na interdependência das partes” (SILVA; SILVESTRE; EMBALO, 2020).

Para a formação das redes, há fatores viabilizadores e fatores contingenciais. Os fatores viabilizadores são aqueles necessários à formação e à manutenção das redes interorganizacionais (BALLESTRIN; VARGAS, 2002).

Além desses requisitos, Castells (2002, p. 232) cita dois atributos fundamentais para a formação das redes: o da conectividade, que se refere à “capacidade estrutural de facilitar a comunicação sem ruídos entre seus componentes”, e o da coerência, que diz respeito à existência de “interesses compartilhados entre os objetivos da rede e de seus componentes”.

Pode-se inferir, nesse sentido, que, para que uma rede interorganizacional logre êxito, devem estar presentes, no mínimo, os seguintes fatores: reciprocidade, respeito mútuo, comprometimento, honestidade, compreensão, diplomacia, confiança, conectividade e coerência.

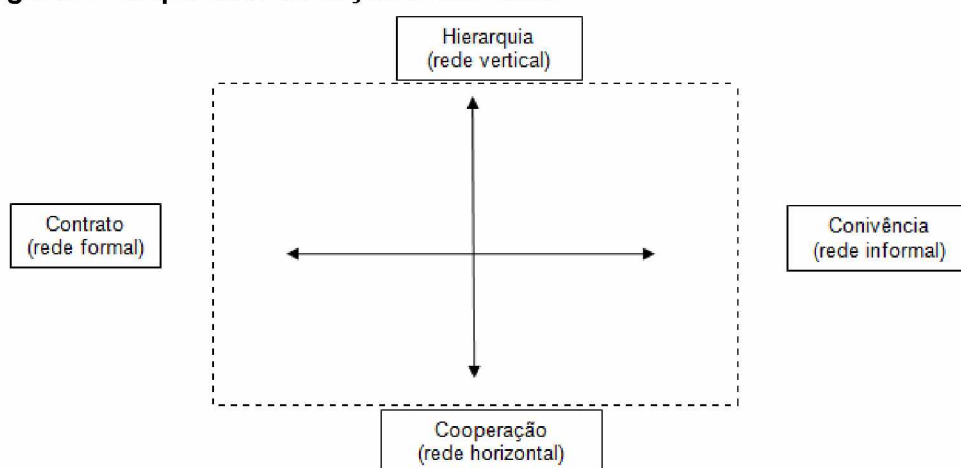
Quanto à sua formalização, vários arranjos podem ser utilizados, a exemplo dos acordos de cooperação, consórcios, redes sociais, redes de cooperação, dentre outras. Ademais, há diversas tipologias para sua classificação.

Nesse sentido, é relevante trazer a lume o método de classificação de redes tratado por Ballestrin e Vargas (2004) e que foi desenvolvido por Marcon e Moinet, que se utiliza de gráfico, denominado “mapa de orientação conceitual”, por meio do qual pode ser constatada a referida diversidade.

Conforme se vê da figura abaixo, os 4 (quatro) quadrantes representam as dimensões mais relevantes que estruturam as redes. O seu eixo vertical relaciona-se com a natureza dos vínculos presentes, que podem variar de uma rede vertical, marcada pela hierarquia, a uma rede horizontal, marcada pela cooperação.

Já o eixo horizontal é pertinente ao grau de formalização dos vínculos estabelecidos entre os partícipes, variando desde uma conveniência informal até relações formalmente estabelecidas por contratos (BALLESTRIN; VARGAS, 2004).

Figura 2 - Mapa de Orientação Conceitual



Fonte: Ballestrin e Vargas (2004, p. 207), com base no modelo de Marcon e Moinet (2000).

Destarte, apesar de suas singularidades e peculiaridades, há como inserir qualquer tipo de rede em algum ponto dos quadrantes do mapa acima.

2.4.1 – Abordagem metodológica adotada para análise das hipóteses de pesquisa a partir da teoria das redes interorganizacionais

Conforme abordado na seção desta dissertação que cuidou das ações do TCEMG voltadas ao controle interno municipal, referido Tribunal, seguindo a tendência do campo, possui, em seu Plano Estratégico institucional, o objetivo de incrementar ações de parceria com outros órgãos de controle, incluídas aí, as controladorias municipais, tendo-se, como exemplo, aquela verificada no âmbito da ARCCO.

Ademais, nota-se, no rol dessas ações, que o TCEMG tentou aproximar-se mais dos controles internos municipais e, inclusive, realizou atividades integradas de controle.

E isso, não obstante os pontos de tensão encontrados quanto às atribuições e características associadas a esses órgãos de controle externo e interno.

Nesse sentido, para testar a hipótese de pesquisa número 6 (seis), apresentada na seção 1.2, foi utilizada abordagem extraída da teoria das redes interorganizacionais vista acima, bem como restaram estabelecidas categorias de análise, nela baseada, conforme se vê:

Quadro 10 – Abordagens da teoria das redes interorganizacionais e categorias de análise tomadas para estudar H6

H6: A formação de parcerias entre TCEMG e controladorias de pequenos municípios mineiros demanda a realização de adaptações, vez que as características, atribuições e responsabilidades próprias desses órgãos fragilizam, em tese, o adimplemento dos requisitos inerentes a esse tipo de relação colaborativa, em especial, os da reciprocidade, confiança e coerência.	
Abordagem teórica:	Há fatores viabilizadores para formação das redes (BALLESTRIN; VARGAS, 2002), dentre eles: reciprocidade (SILVA; SILVESTRE; EMBALO, 2020), confiança (RHODES, 2007 <i>apud</i> SILVA; SILVESTRE; EMBALO, 2020) e coerência (CASTELLS, 2002);
Categorias de análise:	- se é possível, mesmo diante da natureza do TCEMG e das Clms, existir reciprocidade, confiança e coerência.

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos estudos de Ballestrin e Vargas (2002); Silva, Silvestre e Embalo (2020); Rhodes (2007) *apud* Silva, Silvestre e Embalo (2020); e Castells (2002).

Apresentado o referencial teórico utilizado, passa-se a tratar dos procedimentos metodológicos da pesquisa.

3 – PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Na esteira do que já foi abordado anteriormente, este trabalho, além de averiguar a relação entre o controle interno de pequenos municípios e o Tribunal de Contas, visa compreender e compartilhar o ponto de vista desses órgãos municipais, muitas vezes subestimado ou até negligenciado pelo meio acadêmico e pelas demais organizações do Estado.

Sabe-se que o objeto escolhido para estudo – o controle interno dos pequenos municípios mineiros, na perspectiva de seus responsáveis, e sua relação com o TCEMG – resulta, em última análise, de fenômenos humanos, fenômenos esses que “repousam sobre a multicausalidade, ou seja, sobre um encadeamento de fatores, de natureza e de peso variáveis, que se conjugam e interagem” (LAVILLE; DIONNE, 1999, p. 41).

Lado outro e parafraseando Nowell e Albrecht (2019), os métodos qualitativos têm o potencial de injetar novos *insights* e também profundidade de entendimento às questões, estando prontos para dar uma contribuição maior na formação de nossa compreensão da gestão pública.

Na esteira do que afirma Gondim (2003), a abordagem qualitativa “destaca a diferenciação entre os dois tipos de objetos de estudo - o físico e o humano - ao admitir que, ao contrário do objeto físico, o homem é capaz de refletir sobre si mesmo e, através das interações sociais, construir-se como pessoa”.

Gaskell (2002, p. 65), ao cuidar da entrevista qualitativa como metodologia para coleta de dados, destaca que:

O primeiro ponto de partida é o pressuposto de que o mundo social não é um dado natural, sem problemas: ele é ativamente construído por pessoas em suas vidas cotidianas, mas não sob condições que elas mesmas estabeleceram. Assume-se que essas construções constituem a realidade essencial das pessoas, seu mundo vivencial. O emprego da entrevista qualitativa para mapear e compreender o mundo da vida dos respondentes é o ponto de entrada para o cientista social que introduz, então, esquemas interpretativos para compreender narrativas dos atores em termos mais conceituais e abstratos, muitas vezes em relação a outras observações. A entrevista qualitativa, pois, fornece os dados básicos para o desenvolvimento e a compreensão detalhada das crenças, atitudes, valores e motivações, em relação aos comportamentos das pessoas em contextos sociais específicos.

Assim, mostrou-se apropriado adotar a abordagem qualitativa, já que se buscou desvendar o encadeamento de fatores que envolvem o objeto de estudo, e ir

além de dados já existentes, a exemplo do noticiado diagnóstico realizado por meio de resposta a questionários, em 2019, quanto à maturidade dos Clms mineiros, ou daqueles extraídos de consultas aos arquivos com decisões emanadas pelo TCEMG.

Procurou-se, dentre outros, conhecer, explorar, entender as motivações e compreender mais profundamente o que está por trás desses dados e, para alcançar escopo dessa natureza, o método mais adequado a ser utilizado é o qualitativo.

Neste sentido, quanto aos seus objetivos, verifica-se que esta pesquisa se enquadra na categoria das pesquisas descritivas, que visam o levantamento e a descrição de características, como opiniões, crenças e atitudes, de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relações entre variáveis (GIL, 2002, p. 42).

Pela escolha de seu objeto de estudo - o controle interno dos pequenos municípios mineiros, na perspectiva de seus responsáveis, e sua relação com o TCEMG – nota-se que foi adotado, como estratégia de pesquisa, o estudo de caso.

O estudo de caso, conforme esclarece Yin (2001, p. 32), “investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Deve-se esclarecer que os municípios mineiros estudados, diante do critério adotado quanto ao porte populacional - população menor que 10.000 (dez mil) habitantes - foram tomados, para fins de realização desta pesquisa, como partes formadoras de um grupo homogêneo e, assim, como 1 (uma) unidade de análise ou caso a ser estudado.

Esclareça-se, ainda, que, para além de os municípios terem sido considerados como unidades homogêneas integrantes de um conjunto, a natureza das questões tratadas na pesquisa exigiu que não fossem identificados individualmente aqueles que compuseram a amostra. Ademais, foi necessário, igualmente, manter o sigilo quanto à identificação de todos os entrevistados.

Conforme destaca Yin (2001, p. 176), nos estudos de caso podem existir ocasiões, a exemplo de quando for tratada questão polêmica, em que o anonimato se faz necessário para proteger seus verdadeiros participantes.

Apesar de se tratar de estudo de caso, entende-se que o conhecimento produzido neste trabalho, guiado pela busca de profundidade e de compreensão das questões postas, não exclui a possibilidade de generalização, pois se teve o cuidado

de se considerar todos os aspectos pertinentes, e não os que poderiam atender a expectativas subjetivas, tendo sido escolhido um caso particular representativo, a partir do qual se pode extravasar para o geral (LAVILLE e DIONNE; 1999, p. 157).

Já no que toca à abordagem para realização desta pesquisa, na esteira do que foi dito anteriormente, adotou-se a qualitativa, apoiada, dentre outros, na descrição, no entendimento, na busca de significado, na compreensão e no discurso, de modo a produzir conhecimento válido a partir, também, da compreensão do significado do contexto do objeto estudado (GONDIM, 2003).

A escolha desta tipologia é importante, pois se pretendeu ir além do formalmente estabelecido e quantificado e, assim, tentar ver, interpretar e analisar o que está por detrás de classificações, números e “certezas” postas.

No que diz respeito à técnica de coleta de dados escolhida para este trabalho, utilizou-se, além da pesquisa em documentos e registros em arquivos, a realização de entrevistas com os principais responsáveis pelo controle interno de pequenos municípios mineiros e, também, com servidores do TCEMG, que puderam expressar suas percepções e apresentar seus contextos, fornecendo dados riquíssimos para análise e interpretação.

Destaque-se que o uso dessas 3 (três) fontes de evidências distintas permite a realização da triangulação de dados, ou seja, o desenvolvimento de linhas convergentes de investigação, com a intenção de tornar as conclusões do estudo mais acuradas (YIN, 2001, p. 121). Nesse sentido, e para aumentar a qualidade de uma investigação em um estudo de caso, devem ser a ela incorporados os seguintes princípios: uso de várias fontes de evidências, reunião dessas evidências em um banco de dados formal e manutenção do encadeamento entre as questões feitas, os dados coletados e as conclusões a que se chegou (YIN, 2001, p. 105).

Por fim, quanto à análise dos dados, adotou-se a técnica da análise de conteúdo, por meio da qual se faz um estudo minucioso acerca do conteúdo dos dados obtidos, das palavras e frases que os constituem, desmontando-lhes a estrutura e os elementos, procurando os sentidos, captando as intenções, comparando, avaliando, reconhecendo o essencial e extraindo sua significação (LAVILLE e DIONNE; 1999, p. 214). Para tanto, foram definidas categorias analíticas com base no referencial teórico previamente estabelecido.

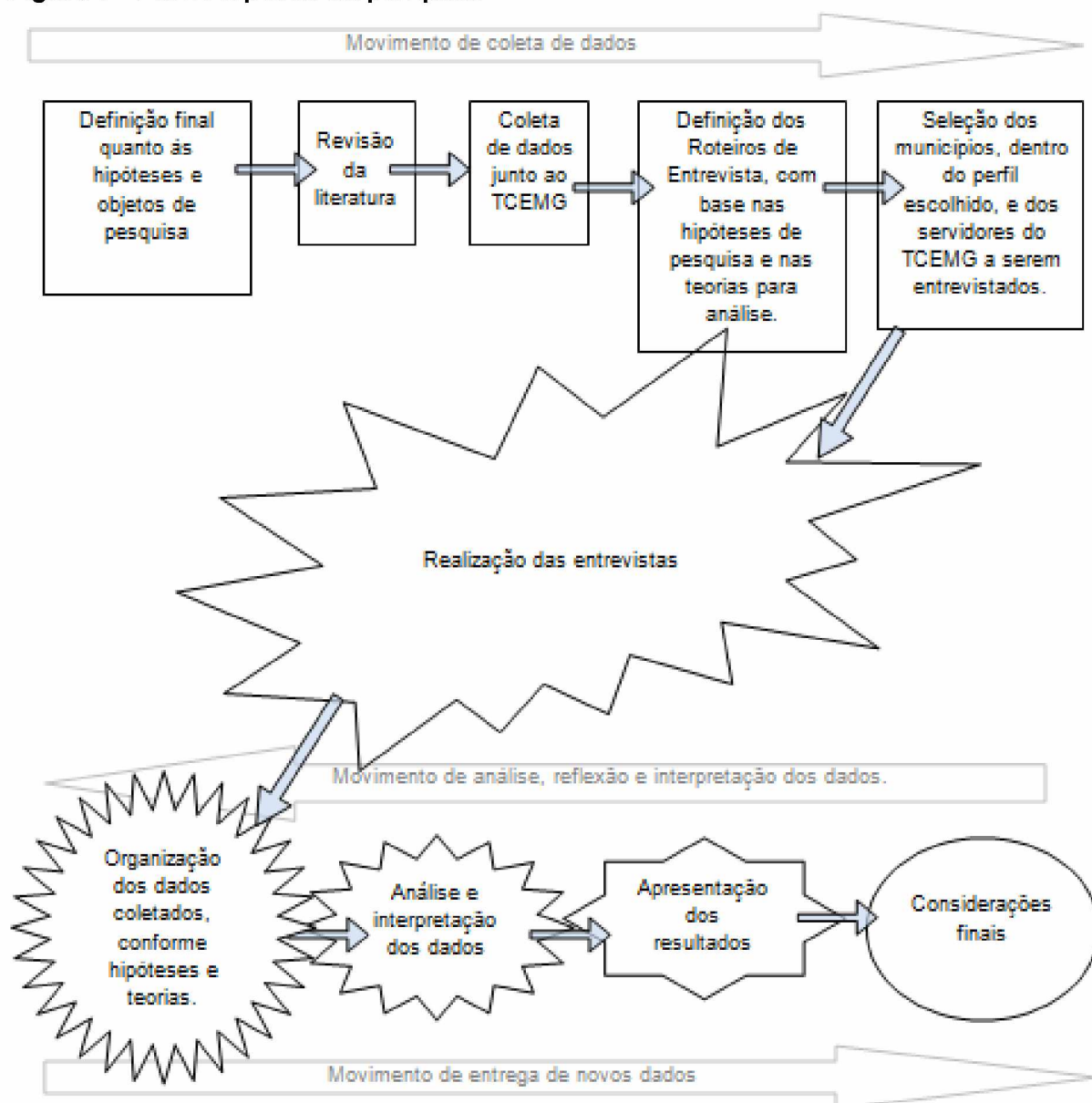
Nas próximas seções deste capítulo, essa técnica de análise e todos os demais passos metodológicos percorridos serão abordados de forma mais detalhada.

3.1 – Passo a passo da pesquisa

Para a concretização do presente trabalho, foi necessário o cumprimento de uma série de etapas.

A figura abaixo tenta representar, de forma esquemática, o passo a passo da pesquisa e, nas próximas seções, cada um deles será tratado de forma mais detida.

Figura 3 - Passo a passo da pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora.

3.1.1 - Definição final quanto às hipóteses e objetos de pesquisa

O primeiro passo para realização deste trabalho, após já ter sido selecionada a temática geral “controle interno municipal e sua relação com o tribunal de contas”, foi a fixação das 6 (seis) hipóteses de pesquisa, já tratadas na introdução deste trabalho.

Nesse momento, entendeu-se relevante vincular, desde o início, as referidas hipóteses às 3 (três) perspectivas teóricas tomadas para realização de análise, conforme apresentado no Quadro 1 - Teorias utilizadas e hipóteses de pesquisa, constante na seção 1.2, desta dissertação.

Ademais, nessa etapa inicial, foi definido, como objeto de pesquisa, os controles internos dos municípios de Minas Gerais com menos de 10.000 (dez mil) habitantes e sua relação com o TCEMG.

Primeiramente, cumpre esclarecer o porquê da escolha de controles internos de municípios com essa característica.

Conforme informações obtidas junto ao *site* do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, especificamente na parte que cuida das Estimativas da População – 2021⁹, verifica-se que, dos 5.570 (cinco mil quinhentos e setenta) municípios brasileiros, 2.448 (dois mil quatrocentos e quarenta e oito) possuem população menor do que 10.000 (dez) mil habitantes, representando 43,94% (quarenta e três vírgula noventa e quatro por cento) do total.

No Estado de Minas Gerais esse percentual é ainda maior. Conforme a tabela abaixo apresentada, na qual constam o quantitativo e o percentual de municípios por faixa populacional, constata-se que aqueles com menos de 10.000 (dez) mil habitantes representam mais da metade do total de municípios mineiros: 55,9% (cinquenta e cinco vírgula nove por cento) do total, que é de 853 (oitocentos e cinquenta e três) municípios.

Tabela 1 - Quantitativo e percentual de municípios por faixa populacional

Faixa populacional	Número de municípios	Percentual sobre o total de municípios
>200.000 e <2.530.701	13	1,5%
< 200.000 > 100.000	20	2,3%
< 100.000 > 50.000	39	4,6%
> 50.000 e < 40.000	21	2,5%
> 40.000 e < 30.000	29	3,4%
> 20.000 e < 30.000	67	7,9%
> 10.000 e < 20.000	187	21,9%
> 0 e < 10.000	477	55,9%
TOTAIS:	853	100%

⁹<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html?=&t=downloads>

Fonte: Elaborado pela autora com base nas “Estimativas da População – 2021” do IBGE.

Nesse sentido, está-se falando de um universo de 477 (quatrocentos e quarenta e sete) municípios, o que teoricamente significa o mesmo número de unidades de controle interno distintas.

O número de habitantes envolvido nesse universo é de 2.541.773 (dois milhões quinhentos e quarenta e um mil setecentos e setenta e três), o que representa 11,87% (onze vírgula oitenta e sete por cento) do total de habitantes do Estado, que é de 21.411.923 (vinte e um milhões quatrocentos e onze mil novecentos e vinte e três).

Diante do exposto e, principalmente por representarem, em termos quantitativos, mais do que a maioria dos municípios mineiros, o objeto de estudo restringiu-se ao conjunto formado pelos controles internos dos 477 (quatrocentos e setenta e sete) pequenos municípios mineiros, ou seja, aqueles com até 10.000 (dez) mil habitantes.

Já a escolha de abordar a relação desses CImS com o TCEMG, justifica-se, principalmente, diante de suas atribuições e das diversas ações que esse órgão de controle externo tem realizado com foco no controle interno municipal, além do fato de a pesquisadora ser servidora efetiva do referido Tribunal, o que traz proximidade e facilidades para obtenção de dados.

Neste particular, deve-se fazer um breve registro, não obstante ter sido objeto de estudo especificamente o controle interno de pequenos municípios mineiros e sua relação com o TCEMG, diante da representatividade do caso e do esforço de objetivação presente no trabalho, entende-se que as conclusões alcançadas podem ser estendidas a Tribunais de Contas e a controles interno de municípios com mesmas características de todo o Brasil.

3.1.2 - Revisão da literatura

Definidas as 6 (seis) hipóteses, as 3 (três) perspectivas teóricas escolhidas como referencial para a análise, e os objetos de estudo, foi realizada revisão da literatura para fins de contextualização, conforme capítulo 2.

Assim, foram tomados, para robustecer este trabalho, ensinamentos de autores e pesquisadores clássicos e também modernos, constantes de livros e artigos científicos que abordam as questões que envolvem esta pesquisa, tendo sido utilizadas nas buscas, dentre outras, as bases de dados da Scielo e da Capes.

Com o mesmo objetivo, foram utilizadas, também, a jurisprudência do TCEMG, bem como normas constitucionais, legais, e aquelas emanadas pelo referido Tribunal e por outras organizações influentes do campo do controle na administração pública.

Com fundamento em todo o material coletado, foi desenvolvido o capítulo 2 desta dissertação, contendo o referencial teórico da pesquisa, em suma, uma contextualização quanto ao controle externo exercido pelo Tribunal de Contas e ao controle interno municipal, assim como ideias centrais das teorias das capacidades estatais, do neoinstitucionalismo e das redes interorganizacionais.

3.1.3 - Coleta de dados junto ao TCEMG

Após pedido de autorização formal dirigido ao Presidente do TCEMG, foi obtido acesso aos dados pertinentes ao diagnóstico, realizado por aquele órgão em 2019, quanto à maturidade dos controles internos dos municípios mineiros, no âmbito do noticiado projeto denominado “Sob Controle: controle interno para ampliar resultados”.

Referidos dados compreendem: respostas a questionários aplicados em face de Prefeitos e de responsáveis por unidades de controle interno; bem como relatório de diagnóstico de controle interno elaborado pelo TCEMG, a partir das respostas recebidas de 768 (setecentos e sessenta e oito) municípios, com a apresentação de uma devolutiva individualizada para aqueles que participaram.

Deve-se registrar que também foram solicitados ao TCEMG, com base na Lei de Acesso à Informação, via Fale com o TCE - Cidadão, os quantitativos pertinentes aos últimos 5 (cinco) ou 10 (dez) anos, do que se segue:

1- representações protocolizadas e recebidas no TCEMG, de iniciativa de órgãos de controle interno municipais, com fulcro no art. 70, III, da Lei Complementar Estadual nº 102, de 17 de janeiro de 2008;

2- decisões da câmara ou pleno do TCEMG penalizando integrantes do controle interno municipal (art. 85, VIII, da Lei Complementar Estadual nº 102, de 17 de janeiro de 2008); e

3- decisões da câmara ou pleno do TCEMG penalizando o prefeito que se omitiu no dever de criar, implantar ou dar efetividade ao sistema de controle interno, nos termos da Lei Complementar Estadual nº 102, de 17 de janeiro de 2008 (art 4º DN 02/2016).

Entretanto, o TCEMG não forneceu os dados solicitados, sob a seguinte justificativa:

Após análise, constatamos que os dados solicitados, quando existentes, constam somente em arquivos anexados aos processos. Sendo assim, não possuímos as informações estruturadas necessárias para a emissão dos relatórios.

Quanto a extração de dados através de mineração de fontes não estruturadas, atualmente o SGAP não possui as ferramentas necessárias para este fim. Porém, mesmo que tivéssemos tais ferramentas à disposição, as mesmas não conseguiriam atingir precisão necessária para estratificar relatórios analíticos, como aqueles solicitados. Tais dados serviriam apenas para compor indicadores estatísticos relacionados.¹⁰

Diante das dificuldades encontradas, foi realizado novo questionamento, diretamente a servidor do TCEMG, apenas acerca do quantitativo de representações autuadas, de iniciativa de órgãos de controle interno de pequeno município, tendo sido fornecidas informações pertinentes somente aos exercícios de 2019 e de 2021 (exercícios mais recentes, um antes da pandemia e outro concomitante à pandemia). Neste particular, deve-se esclarecer que, em face da justificativa acima transcrita, não houve outra solução senão aceitar a redução do conjunto dos dados anteriormente perseguidos.

Foi obtida, assim, informação, de caráter não oficial e que preservou todo o sigilo necessário ao caso, segundo a qual, das 353 (trezentas e cinquenta e três) representações autuadas em 2019, apenas 2 (duas) foram de autoria de controladores internos, sendo certo que nenhuma delas oriundas de municípios com menos de 10.000 (dez mil) habitantes. Já das 160 (cento e sessenta) representações autuadas em 2021, também existiram apenas 2 (duas) de autoria de

¹⁰ Resposta recebida por *e-mail*, em 28/01/2022, oriunda da Central de Relacionamento com o TCE, identificada com protocolo de atendimento n. 1212468YC5.

controladores internos, sendo que ambas são oriundas de um mesmo município, este com menos de 10.000 (dez mil) habitantes.

3.1.4 - Definição dos Roteiros de Entrevista, com base nas hipóteses de pesquisa e nas teorias para análise

Conforme supramencionado, o presente trabalho objetivou dar voz aos controles internos de pequenos municípios mineiros e investigar sua relação com o TCEMG, colhendo as percepções e visões dos indivíduos por detrás dessas organizações.

Nesse sentido, não obstante também tenham sido pesquisados documentos e registros em arquivos, ele está fundado, primordialmente, em dados produzidos por meio de entrevistas.

Diante disso e para garantir a cientificidade da presente pesquisa, de modo que haja condições de ela ser replicável por outros estudiosos interessados no tema, foram cumpridos diversos protocolos para a realização das entrevistas e para a análise dos dados obtidos.

Um deles foi a preparação, com base no referencial teórico, de 2 (dois) roteiros de entrevistas semiestruturadas, contendo perguntas estrategicamente escolhidas, para servir de guia nas entrevistas, de forma a permitir conduzir o entrevistado a manifestar-se quanto a questões específicas ligadas às 6 (seis) hipóteses de pesquisa, viabilizando a obtenção de dados para verificação de sua confirmação, ou não.

Tudo isso, tomando como subsídio abordagens de cada uma das 3 (três) perspectivas teóricas escolhidas para guiar este trabalho.

Assim, preparou-se um roteiro para entrevistar os servidores do TCEMG e outro para entrevistar os responsáveis pelo controle interno dos municípios, estando ambos apensados ao presente trabalho (Apêndices C e D), sendo certo que as perguntas neles constantes têm ligação conceitual clara com as questões da pesquisa, com o modelo analítico adotado, e constituem ponto chave para análise e interpretação dos achados (NOWELL; ALBRECHT, 2019).

Além da preparação dos Roteiros de Entrevistas e da transparência que aqui é dada quanto à lógica que restou utilizada para sua estruturação, outros protocolos

também foram realizados para garantir a cientificidade do presente trabalho, conforme se verá abaixo.

3.1.5 - Seleção dos municípios, dentro do perfil escolhido, e dos servidores do TCEMG a serem entrevistados

Como já visto, diante do objeto de estudo do presente trabalho, entendeu-se primordial, além da realização de pesquisa em documentos e registros em arquivos, buscar dados diretamente com responsáveis pelos referidos órgãos, por meio de entrevistas.

Quanto ao TCEMG, foram entrevistados, em amostra intencional, 2 (dois) servidores, previamente escolhidos, por possuírem conhecimento aprofundado acerca do funcionamento do órgão, das ações que realiza, bem como o direcionamento e posição de sua alta gestão.

Ainda a justificar tais escolhas, deve-se destacar que os referidos servidores estão, há muitos anos, envolvidos diretamente nos projetos do TCEMG ligados aos controles internos municipais e que são extremamente qualificados para esclarecer relevantes questões para este trabalho e ajudar a entender, a fundo, o ponto de vista do TCEMG.

Cumprido esclarecer, assim, que, diante do perfil dos entrevistados e da qualidade das informações por eles prestadas, o quantitativo de 2 (dois) mostrou-se suficiente para obtenção dos dados necessários a esta pesquisa.

Já no que toca à população-alvo formada pelos 477 (quatrocentos e setenta e sete) controles internos dos pequenos municípios mineiros, pela inviabilidade de entrevistar seus elementos individualmente, foi utilizada técnica de amostragem, de modo que se tivesse chance razoável, da forma mais fiel possível, de representação do conjunto objeto do estudo.

Conforme ensina Laville e Dionne (1999, p. 169), o “caráter representativo de uma amostra depende evidentemente da maneira pela qual ela é estabelecida”, existindo diversas técnicas para tanto.

Ademais, deve-se destacar que o objetivo desta pesquisa não é realizar um levantamento, nem contar opiniões, mas sim apresentar uma amostra do espectro dos pontos de vista e explorar as diferentes representações sobre o tema,

inexistindo um método determinado para seleção dos entrevistados, devendo o pesquisador “usar sua imaginação social científica para montar a seleção dos respondentes” (GASKELL, 2002, p. 68).

Assim, para formação de amostra que representasse, ao máximo, os 477 (quatrocentos e setenta e sete) controles internos dos pequenos municípios mineiros, foram obedecidos passos e critérios, conforme abaixo:

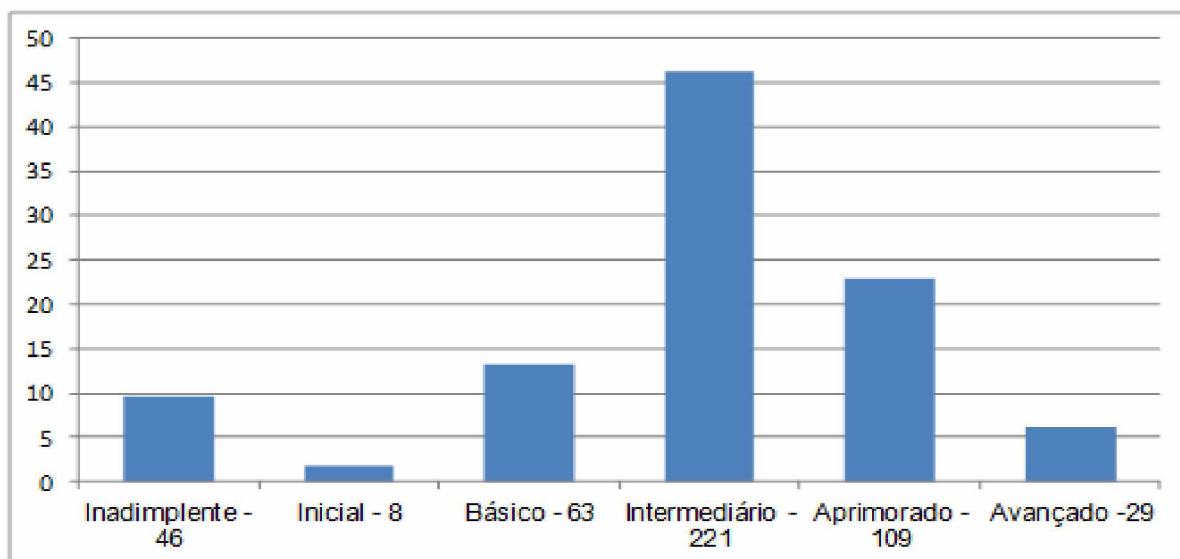
1- tomou-se, como referência, a tabela de dados do TCEMG, obtida por meio de autorização formal, utilizada quando da realização do diagnóstico acerca da maturidade dos controles internos municipais mineiros em 2019, conforme tratado em seção prévia desta dissertação;

2- verificou-se que a tabela traz, dentre outros dados, nome do município, nível de maturidade (COSO), população estimada em 2019 e receita anual por habitante;

3- constatou-se que, na tabela, há 476 (quatrocentos e setenta e seis) municípios com menos de 10.000 (dez mil) habitantes - e não os supramencionados 477 (quatrocentos e setenta e sete) que constam da previsão do IBGE para 2021 - vez que o município de São Sebastião do Maranhão, em 2019, tinha população estimada em 10.044 (dez mil e quarenta e quatro) habitantes, tendo ficado de fora do estudo do TCEMG e da seleção da amostra deste estudo;

4- observou-se que o TCEMG, por meio do diagnóstico realizado, detectou, quanto à população-alvo, que a maioria dos Clms foi classificada com nível de maturidade intermediário, conforme gráfico abaixo:

Gráfico 1 - Nível de maturidade dos CIs de pequenos municípios mineiros



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados do TCEMG pertinentes ao diagnóstico realizado em 2019.

5- para orientar a seleção da amostra, utilizou-se critério ligado à *receita anual por habitante*, de modo a buscar os municípios, dentro da população-alvo, com as características mais predominantes quanto a este viés, dado que se entendeu que esse seria um bom critério, vez que referido indicador, ao fim e ao cabo, diz respeito a recursos públicos disponíveis para realização de políticas;

6- da análise dos dados obtidos junto ao TCEMG, notou-se que a receita anual por habitante, em relação à população-alvo, variou entre R\$1.949,21 e R\$16.554,49;

7- assim, foram realizados estudos (i) quanto à mediana, tendo sido alcançado o valor de R\$3.611,29 (três mil seiscentos e onze reais e vinte e nove centavos) e (ii) de frequência, tomando-se faixas com intervalo de R\$1.000,00 (mil reais), no qual ficou confirmada a predominância da faixa entre R\$3.000 (três mil reais) e R\$4.000 (quatro mil reais), conforme abaixo:

Tabela 2 - Quantitativo de municípios por intervalo

Intervalos:	Quantitativo de municípios
1000 e 2000	2
2000 e 3000	114
3000 e 4000	175
4000 e 5000	90
5000 e 6000	48
6000 e 7000	21
7000 e 8000	9

8000 e 9000	8
9000 e 16000	9
Total:	476

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados do TCEMG pertinentes ao diagnóstico realizado em 2019.

8- para se obter amostra representativa (segundo o critério supramencionado quanto à *receita anual por habitante*) e, também, tentar abarcar ao máximo todos os 6 (seis) níveis de maturidade, foram sendo selecionados municípios de forma aleatória, dentro de cada um dos referidos níveis, a começar por aqueles com receita anual por habitante mais próximo da mediana e dentro do intervalo de frequência predominante encontrados;

9- realizou-se contatos com diversos municípios, seguindo esses critérios de orientação;

10- quando não se conseguia acesso ao município ou ao controlador interno, ou quando havia negativa por parte deste para realização de entrevista, eram selecionados outros municípios, seguindo o mesmo critério acima, até se formar a amostra, sendo que, teoricamente, todos os elementos da população-alvo possuíam chance de serem escolhidos.

Seguidos esses passos e critérios, obteve-se entrevista com responsáveis pelo controle interno de 6 (seis) municípios mineiros com menos de 10.000 (dez mil) habitantes; todos com receita anual por habitante na faixa entre R\$3.000 (três mil reais) e R\$4.000 (quatro mil reais); sendo 1 (um) município com nível de maturidade do CI, diagnosticado pelo TCEMG, como inicial; 2 (dois), como básico; 2 (dois), como intermediário; e 1 (um), como avançado.

Registre-se que, apesar das diversas tentativas, não houve sucesso na obtenção de entrevista com responsável por CI com nível de maturidade aprimorado, o que, conforme será visto em outra seção, não prejudicou os resultados da pesquisa.

Para conseguir essas 6 (seis) entrevistas, a pesquisadora deparou-se com algumas dificuldades.

Foram tentados agendamentos com 25 (vinte e cinco) responsáveis por CImS, sendo que, desse total, não se conseguiu realizar, nem mesmo o primeiro contato telefônico, com 4 (quatro) prefeituras, já que os diversos telefonemas não foram atendidos por ninguém, apesar de terem sido utilizados os números constantes dos *sites* oficiais e realizadas chamadas em diferentes horários.

Dessas 4 (quatro) que não atenderam às ligações, foi realizada troca de e-mails com apenas 1 (uma) prefeitura, que se mostrou infrutífera.

Realizados os primeiros contatos telefônicos com os municípios, ocorreu de um deles estar sem responsável pelo controle interno; não se conseguiu falar com o responsável pelo controle interno de outro; e mesmo conversando diretamente ao telefone com 8 (oito) responsáveis por CImS, eles não chegaram ao ponto de marcar entrevista, por diversos motivos, dentre eles: estavam muito ocupados, substituindo outros cargos; desconfiaram da pesquisa; tinham que pedir autorização ao Prefeito e/ou não retornaram mais o contato.

Ademais, 3 (três) marcaram as entrevistas, mas não compareceram na sala virtual previamente agendada, sendo que, desses, apenas 1 (um) reagendeu e concedeu a entrevista.

Além disso, 2 (dois) responsáveis por CImS foram descartados pela entrevistadora, porque um queria dar entrevista somente por escrito e o outro estava há apenas 1 (um) mês no cargo.

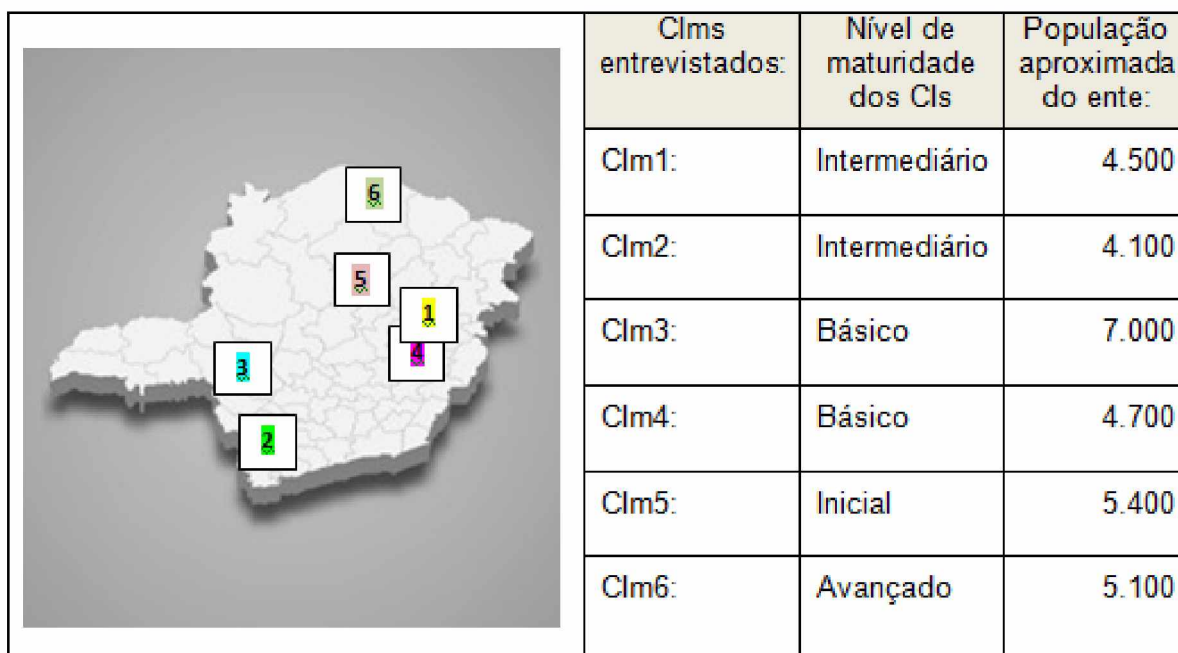
Cumprir registrar que, superadas as fases dos primeiros contatos e de convencimento para realização dos agendamentos, todas as entrevistas efetivamente realizadas transcorreram muito bem, tendo os entrevistados se esforçado para responder todas as perguntas e contribuir para a pesquisa.

Deve-se fazer ressalva apenas quanto a uma das entrevistas. É que o responsável pelo CIm com nível de maturidade diagnosticado pelo TCEMG como avançado, o nível mais elevado de todos, teve dificuldades para realizar a entrevista pelo *meet* e solicitou que fosse realizada por telefone. O pedido foi atendido e a entrevista foi registrada com o gravador de outro celular. Entretanto, percebeu-se que a entrevista não teve a mesma fluidez que as demais e que, em alguns momentos, o entrevistado parecia tirar dúvidas com outra pessoa, o que não foi objeto de questionamento por parte da entrevistadora.

Conforme visto anteriormente, foi garantido a todos os entrevistados que não haveria identificação, nem mesmo quanto aos entes municipais envolvidos.

Assim, sem especificar os nomes das localidades, apresenta-se a figura abaixo, com as indicações aproximadas, dentro do mapa de Minas Gerais, dos municípios cujos responsáveis pelos controles internos foram entrevistados, da qual pode se verificar que a amostra estudada abrangeu localizações geográficas diversificadas:

Figura 4 - Mapa de Minas Gerais com localização geográfica aproximada dos elementos da amostra e outras informações



Fonte: Elaborado pela autora com uso de imagem disponibilizada de forma gratuita na internet.¹¹

A próxima seção abordará, com mais detalhes, como foram realizadas as entrevistas.

3.1.6 – Realização das entrevistas

Todas as entrevistas foram realizadas entre novembro de 2021 e fevereiro de 2022, em plataforma virtual, por meio de aplicativos de comunicação com áudio e vídeo (*teams* ou *meet*) ou apenas áudio (uma entrevista realizada por telefone e registrada com gravador do celular), tiveram duração em torno de 1 (uma) hora, e estão integralmente gravadas.

Antes de começar as entrevistas, era revisado com o entrevistado o teor da “Carta de Apresentação” anteriormente encaminhada (conforme modelo geral de

¹¹https://stock.adobe.com/br/search/images?filters%5Bcontent_type%3Aphoto%5D=1&filters%5Bcontent_type%3Aillustration%5D=1&filters%5Bcontent_type%3Azip_vector%5D=1&filters%5Bcontent_type%3Avideo%5D=0&filters%5Bcontent_type%3Atemplate%5D=0&filters%5Bcontent_type%3A3d%5D=0&filters%5Bcontent_type%3Aaudio%5D=0&filters%5Binclude_stock_enterprise%5D=0&filters%5Bis_editorial%5D=0&filters%5Bfree_collection%5D=0&filters%5Bcontent_type%3Aimage%5D=1&k=minas+gerais+mapa&order=relevance&price%5B%24%5D=1&safe_search=1&serie_id=&model_id=&native_visual_search=&similar_content_id=353406153&find_similar_by=all&search_page=1&search_type=details-find-similar&get_facets=0&asset_id=353406153

carta de apresentação - Apêndice E), com intuito de contextualização acerca da pesquisa e, principalmente, para reforçar que a pesquisadora não divulgaria nenhum dado pessoal dos entrevistados e nem identificaria os municípios estudados.

Esse reforço mostrou-se relevante, vez que, para alcance do objetivo do trabalho, foi necessário realizar entrevistas que tratassem das questões de forma mais aprofundada, abordando percepções e visões dos entrevistados para além do formalmente estabelecido, sendo que, para isso, foi essencial estabelecer, desde o início, uma relação de confiança e empatia entre os envolvidos nesse processo de coleta de dados.

Importante ressaltar que a experiência profissional da entrevistadora foi outro fator que contribuiu demasiadamente para que existisse essa relação de confiança com os entrevistados, tanto os dos CImS, quanto os do TCEMG.

A pesquisadora, ao revelar ter ocupado cargo de chefe de controle interno em um município mineiro, passou do papel de simples “interrogadora” a algo mais aproximado dos controladores municipais, talvez até um papel de “colega”, ganhando rapidamente a confiança dos entrevistados. Deve-se registrar, neste particular, que não foi esclarecido a esses entrevistados que a pesquisadora também é servidora do TCEMG. Tal procedimento, acredita-se, contribuiu muito para que a entrevista se tornasse quase que um bate papo, no qual foi possível obter muitas percepções originais, com menos autocensuras e amarras.

A mesma sintonia imediata ocorreu quanto às entrevistas com os servidores do TCEMG, colegas da pesquisadora, pessoas com quem tem liberdade e que já possui um vínculo de confiança, o que permitiu, igualmente, obter percepções mais originais.

Nesse sentido, conseguiu-se estabelecer nas entrevistas o necessário *rapport* (GASKELL, 2002, p. 73), e os entrevistados sentiram-se à vontade e expansivos para refletirem e falarem as questões além do nível da superficialidade.

Registre-se por relevante que, não obstante toda a bagagem profissional supracitada, a pesquisadora concentrou-se, ao realizar as entrevistas, em não declarar suas impressões pessoais sobre os temas abordados, de modo a não influenciar nas respostas e obter dados de qualidade.

Durante as entrevistas, os roteiros semiestruturados já tratados na seção anterior, serviram apenas como um guia para a obtenção dos dados necessários, tendo sido oportunizado aos entrevistados formularem suas respostas pessoais com

total liberdade. Ao mesmo tempo, tal procedimento possibilitou à entrevistadora reformular perguntas e aprofundar mais nas questões necessárias, de modo a obter uma ideia melhor do que o entrevistado pensa e de se certificar acerca de suas competências (LAVILLE e DIONNE; 1999, p. 187).

Essa flexibilidade no processo de coleta de dados possibilita um contato mais íntimo entre os envolvidos na entrevista, conduzindo a uma exploração, em profundidade, não só dos conhecimentos dos entrevistados, mas também de suas representações, crenças, valores, sentimentos e opiniões (LAVILLE e DIONNE; 1999, p. 189).

Na esteira do que ensina Gaskell (2002, p. 73), a pesquisa com entrevistas é um processo social, um empreendimento cooperativo, não se tratando de um método de informação de mão única, mas sim de uma troca de ideias e significados, em que várias realidades e percepções são exploradas e desenvolvidas, sendo que tanto entrevistado, quanto entrevistador, cada um a seu modo, estão envolvidos na produção de conhecimento.

Quanto ao número de entrevistas realizadas, entende-se que foi suficiente para explorar o espectro de opiniões e as diferentes representações sobre o assunto em questão, sendo relevante destacar que se verificou similitude em muitas das respostas obtidas, não obstante a ausência de conexão entre os entrevistados.

Conforme Gaskell (2002, p. 71), há um número limitado de interpretações e visão da realidade, já que as representações de um tema de interesse comum, resultados de processos sociais, são em parte compartilhadas.

Nesse sentido, entende-se que um número maior de entrevistas, além de inviabilizar a finalização do trabalho, não teria o condão de acrescentar informações inéditas de relevância e capazes de alterar as conclusões da pesquisa, tendo sido alcançado ponto de saturação.

3.1.7 - Organização dos dados coletados, conforme hipóteses e teorias

Conforme destacam Mendes e Miskulin (2017), após a obtenção dos dados, é por meio da análise de conteúdo - conjunto de técnicas de análise das comunicações objetivando indicadores que levam à inferência de conhecimentos - que se pode alcançar uma resposta à pergunta de investigação.

Referidas técnicas se utilizam de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens obtidas, sendo que tais mensagens podem ser documentais, ou verbais, ou não verbais, etc. Nesse sentido, devem-se realizar inferências e se ter uma vigilância crítica diante dos dados, e não uma compreensão espontânea.

Mendes e Miskulin (2017) destacam, ainda, fases da análise de conteúdo, em suma: (i) pré-análise, vale dizer, a organização dos documentos obtidos para construir o *corpus*; (ii) exploração do material, ou seja, estudo mais aprofundado para estabelecer as “unidades de registro” e “unidades de contexto”; e (iii) formação das categorias de análise, etapa na qual os dados são tratados de forma que sejam significativos.

Conforme visto acima, neste trabalho foram coletadas informações primordialmente por meio das entrevistas. Os dados coletados em documentos e em arquivos serviram mais para orientar alguns passos da pesquisa ou para confirmar questões pontuais tratadas nas entrevistas. Assim, todas as entrevistas passaram por um processo de transcrição, formando o *corpus*.

Já as categorias para análise desse conjunto foram sendo construídas durante o desenvolvimento da própria pesquisa, com suporte no referencial teórico previamente estabelecido para cada uma das hipóteses, tendo sido utilizada, assim, uma estratégia indutiva (NOWELL; ALBRECHT, 2019).

Acerca da erudição indutiva qualitativa, Nowell e Albrecht (2019) esclarecem que se trata de método por meio do qual se busca desenvolver uma compreensão profunda de fatores causais e processos significativos de um fenômeno específico, podendo levar o pesquisador ao alcance de *insights*.

As categorias analíticas são as *rubricas sob as quais virão se organizar os elementos de conteúdo agrupados por parentesco de sentido* e podem seguir os modelos aberto, fechado ou misto (LAVILLE e DIONNE; 1999, p. 219).

A presente pesquisa adotou o modelo misto, por meio do qual houve uma definição de categorias *a priori*, fundadas nos conhecimentos teóricos, mas sem caráter imutável, já que as análises e interpretações levaram em consideração todos os elementos que se mostraram significativos, não se limitando àquelas categorias previamente estabelecidas (LAVILLE e DIONNE; 1999, p. 222).

Assim, no quadro abaixo, apresenta-se as categorias de análise definidas *a priori*, com suporte nas abordagens teóricas previamente estabelecidas, que, por sua

vez, estão ligadas a cada uma das hipóteses de pesquisa, bem como a indicação das perguntas utilizadas nas entrevistas:

Quadro 11 - Categorias de análise estabelecidas a priori

H1: Os pequenos municípios mineiros não possuem capacidade estatal suficiente para atender as exigências impostas quanto ao sistema de controle interno municipal.	
H2: Para a fixação de exigências pertinentes ao sistema de controle interno municipal, o ordenamento jurídico vigente, as organizações influentes do campo e o TCEMG desconsideraram as deficiências de capacidade estatal dos pequenos municípios mineiros.	
Teoria	Capacidades estatais
Abordagem teórica:	<ul style="list-style-type: none"> - as capacidades estatais não formam um grupo de habilidades fixo e desvinculado da realidade (GOMIDE, 2016); - para verificação acerca da existência e do nível (alto ou baixo) da capacidade estatal, há o modelo formativo, baseado nos recursos disponíveis dentro do aparelho administrativo (GOMIDE; PEREIRA; MACHADO, 2017); - o nível indicativo de um conceito anexa indicadores ao nível constitutivo, vinculando-o a variáveis mensuráveis (GOMIDE; PEREIRA; MACHADO, 2017).
Categorias de análise:	- formadas pelos indicadores constantes do Quadro 7 – Dimensões e indicadores tomados para estudar se pequenos municípios possuem capacidade estatal compatível com aspectos a serem avaliados pelo TCEMG em ações de controle externo constantes na DN 02/2016.
Perguntas correspondentes:	Roteiro TCEMG: 1 a 17
	Roteiro Clm: 1 a 30
H3: As ações adotadas pelo TCEMG na busca de auxiliar o aprimoramento do sistema de controle interno municipal, em especial quanto aos pequenos municípios mineiros, a par de legitimadas pelo respectivo campo, ficam enfraquecidas e incapazes de contribuir efetivamente para o aumento de eficácia e de resultados, por serem fundadas em regras e exigências de funcionamento genéricas, que não levam em consideração as capacidades estatais envolvidas.	
H4: Os controles internos de pequenos municípios mineiros, em geral, acatam regras e exigências de funcionamento genéricas, mesmo que não cabíveis à realidade do ente, por estarem buscando alcançar legitimidade perante o campo organizacional envolvido e escapar de questionamentos externos, em detrimento de perseguir de forma efetiva o aumento de eficácia e de resultados organizacionais.	
H5: A busca do aprimoramento da função de controle pelo TCEMG por meio da tentativa de institucionalização da relação de cooperação com órgãos de controle interno municipal (a exemplo do que se verifica no objetivo n. 8 de seu planejamento estratégico e nas atividades integradas do projeto “Sob Controle”) possui força capaz de alterar o trajeto da instituição TCEMG e criar adaptações, vez que, para ser viável, cogente que reste pontualmente abrandada a atribuição historicamente dominante do TCEMG de fiscalizar.	
Teoria	Neoinstitucionalismo
Abordagem teórica:	<ul style="list-style-type: none"> H3- Isomorfismo mimético (DIMAGGIO; POWELL, 2005). H4- Isomorfismo coercitivo (DIMAGGIO; POWELL, 2005). H5- Dependência da trajetória (HALL; TAYLOR, 2003).
Categorias de análise:	- constantes do Quadro 9 - Abordagens da teoria do neoinstitucionalismo e categorias de análise tomadas para estudar H3, H4 e H5.

Perguntas correspondentes:	Roteiro TCEMG:	18 a 20
	Roteiro CIm:	31 a 33
H6: A formação de parcerias entre TCEMG e controladorias de pequenos municípios mineiros demanda a realização de adaptações, vez que as características, atribuições e responsabilidades próprias desses órgãos fragilizam, em tese, o adimplemento dos requisitos inerentes a esse tipo de relação colaborativa, em especial, os da reciprocidade, confiança e coerência.		
Teoria	Redes interorganizacionais	
Abordagem teórica:	Há fatores viabilizadores para formação das redes (BALLESTRIN; VARGAS, 2002), dentre eles: reciprocidade (SILVA; SILVESTRE; EMBALO, 2020), confiança (SILVA; SILVESTRE; EMBALO, 2020) e coerência (CASTELLS, 2002).	
Categorias de análise:	- se é possível, mesmo diante da natureza do TCEMG e das CIm, existir reciprocidade, confiança e coerência.	
Perguntas correspondentes:	Roteiro TCEMG:	21 a 29
	Roteiro CIm:	34 a 37

Fonte: Elaborado pela autora com base nas hipóteses de pesquisa, no referencial teórico e nos roteiros de entrevistas.

Estabelecidas as categorias de análise, os conteúdos das entrevistas foram recortados em unidades e categorizados, de modo a ficarem organizados para prosseguimento para a próxima fase.

3.1.8 - Análise e interpretação dos dados

Os dados organizados passaram por um processo minucioso de análise qualitativa de seu conteúdo.

Para tanto, foi utilizado, como um guia, o quadro acima apresentado, sem que, contudo, houvesse uma limitação rigorosa quanto às categorias de análise nela estabelecidas.

Foi realizada, também, uma comparação dos resultados de análise com os documentos e registros de arquivos obtidos, resultando em novas análises e interpretações.

Buscou-se, ainda, prolongar as reflexões retomando fundamentos teóricos do trabalho, questionando saberes anteriormente adquiridos, as hipóteses de pesquisas e demais elementos da problemática (LAVILLE e DIONNE; 1999, p. 228), para ser dado o próximo passo, rumo às conclusões da pesquisa.

3.1.9 - Apresentação dos resultados e considerações finais

Após realizada análise e interpretação dos dados obtidos, tomando-se como referência as teorias escolhidas, obteve-se uma nova perspectiva sobre as hipóteses de pesquisa, tendo sido possível verificar acerca de sua confirmação ou de seu descabimento.

Ademais, esse processo de análise e interpretação de dados, sob a luz dos paradigmas teóricos, levou a outras descobertas, não imaginadas em um primeiro momento, mas de relevância.

Desse modo, passa-se a apresentar, na seção “Achados, Discussões e Conclusões”, os resultados alcançados por meio de análise e interpretação dos dados obtidos e, na sequência, as considerações finais, com o fechamento do trabalho e o oferecimento de sugestões.

4 – ACHADOS, DISCUSSÕES E CONCLUSÕES

Neste capítulo são expostos os achados da pesquisa; são realizadas as discussões que envolvem a temática do controle interno de pequenos municípios mineiros e sua relação com o TCEMG; são apresentadas todas as conclusões alcançadas; bem como é efetuado, ao final, registro relevante acerca do controle em tempos de pandemia.

4.1 – O controle interno de pequenos municípios mineiros, na perspectiva de seus responsáveis, e sua relação com o TCEMG, sob o prisma das teorias das capacidades estatais, do neoinstitucionalismo e das redes interorganizacionais

Com suporte nas categorias estabelecidas *a priori* (Quadro 11), diante dos dados coletados, e, ainda, partindo-se do pressuposto que os resultados ora encontrados podem ser estendidos aos demais municípios mineiros com até 10.000 (dez mil) habitantes, passa-se à análise, à interpretação e à verificação acerca da validade de cada uma das hipóteses de pesquisa formuladas, conforme abaixo:

4.1.1 – Hipóteses 1 e 2

H1: Os pequenos municípios mineiros não possuem capacidade estatal suficiente para atender as exigências impostas quanto ao sistema de controle interno municipal.	
H2: Para a fixação de exigências pertinentes ao sistema de controle interno municipal, o ordenamento jurídico vigente, as organizações influentes do campo e o TCEMG desconsideram as deficiências de capacidade estatal dos pequenos municípios mineiros.	
Teoria	Capacidades estatais
Abordagem teórica:	<ul style="list-style-type: none"> - as capacidades estatais não formam um grupo de habilidades fixo e desvinculado da realidade (GOMIDE, 2016); - para verificação acerca da existência e do nível (alto ou baixo) da capacidade estatal, há o modelo formativo, baseado nos recursos disponíveis dentro do aparelho administrativo (GOMIDE; PEREIRA; MACHADO, 2017); e - o nível indicativo de um conceito anexa indicadores ao nível constitutivo, vinculando-o a variáveis mensuráveis (GOMIDE; PEREIRA; MACHADO, 2017).

(i) **Categoria de análise: Recursos humanos**

Conforme se vê dos dados colhidos, a maioria dos CImS entrevistados é composta por apenas 1 (um) integrante (CIm1, CIm2, CIm3, CIm4 e CIm6), alguns deles concursados em cargo específico de controlador interno (CIm1, CIm2 e CIm3), outros concursados em outros cargos efetivos do ente e nomeados controladores (CIm4 e CIm6), não existindo uma controladoria geral propriamente dita, cumprindo destacar as falas abaixo:

Sim, tem um cargo, no caso lá sou somente eu de controlador interno. Então, não tem cargo de controlador interno geral, nem nada. É um controlador interno no município todo que sou eu. (CIm1)

Na verdade, existe a norma que rege a controladoria, mas é um cargo só. É tudo uma coisa só. Para cá é um cargo, entendeu? Tem todo o sentido de 'Ah, a controladoria...' Só que aqui só tem um cargo de controle interno, entendeu? (CIm2)

A maioria das cidades com menos de 10 mil habitantes é "equipe". (CIm3)

A equipe é eu. "Equipe" (...) A dificuldade maior é justamente essa. Existe o sistema de controle interno, foi criado uma lei, né, que criou o controlador interno e fala na lei sim, que deveria ter uma equipe mínima de 3 pessoas. Só que pro município ser pequeno, e cada um já tem a sua função, é praticamente difícil de acontecer isso. (...) É, então tá eu acho que o controlador interno deveria sim ter uma equipe, ter mais pelo menos mais duas pessoas. Mas por questão de município pequeno a gente entende até essa essa dificuldade né? (CIm4)

Assim, como funcionária do controle só eu (...) Tem uma portaria e (...) eu sou efetiva em outro cargo e fui nomeada pelo prefeito (...) como controladora interna. (CIm6)

Um dos entrevistados relatou que no seu município há uma comissão formalmente designada como responsável pelo controle interno, mas que, entretanto, na prática, é ele, o contador da Prefeitura há mais de 10 (dez) anos que realiza as funções de controle interno, conforme abaixo:

Eu não sou controlador, na verdade, o município que não tem esse cargo controlador, tem aquela comissão e por ser um município pequeno, acaba que isso fica muito na mão do contador, viu? Na verdade, eu sou o contador do município e sou eu que acompanho essa parte de controladoria. (CIm5)

Verifica-se que os responsáveis estão nos cargos por períodos que variam entre 3 (três) e 11 (onze) anos; que geralmente não possuem experiência prévia na área; e que já realizaram treinamentos.

Quanto a realizarem funções diversas daquelas de controle interno, CIm1, CIm2 e CIm3 disseram que não as executam, mas foi relatado o que se segue:

E ainda tem quando você dá apoio pra fazer outro tipo de serviço administrativo, que a gente quer ajudar, quer ver acontecer, né? Acaba que ajuda até em outras áreas, mas, basicamente, é essa a realidade em todos os municípios pequenos.(...) Assim, eu falo assim, a gente dá uma mão pro departamento jurídico, né? Porque eu faço controle, até de todos os processos, eu tenho todos. Leis também. Eu faço controle da legislação. (CIm3)

CIm5, como visto, cumula o cargo oficial de contador com as funções de controle interno e CIm4 afirma que, mesmo sendo controlador interno, por falta de pessoal qualificado na Prefeitura, precisa dedicar-se diretamente a outras áreas, conforme abaixo:

Acaba, às vezes, eu auxiliando mais em outros setores do que dedicando totalmente ao controle interno (...) Porque você (...) precisa auxiliar de uma forma mais precisa, mais prática a outro setor, né? (...) Então, eu tenho que estar ali sempre verificando o que está acontecendo. (...) a cultura (...) não tem quem mexe, então a gente às vezes tem que mexer para que não deixe de ganhar (...) algum recurso (...) Então, sem querer, eu me envolvo diretamente com o setor, isso é uma dificuldade pela falta de pessoas, né? (CIm4)

Já CIm6, na esteira do relato que se segue, disse cumular suas funções de controle interno com as de arquivista:

É que eu trabalho aqui na sala de arquivos, né? Quando a documentação chega, confiro assinaturas (...) e também faço essa parte de arquivo. (CIm6)

Neste particular, deve-se registrar que a pesquisadora, em sua busca por entrevistados, ouviu mais de um relato de responsável pelo controle interno municipal informando que estava substituindo outros cargos na Prefeitura.

Além disso, extrai-se que não há incentivo, de nenhuma ordem, para que eles realizem treinamentos e que eles mesmos, para fins de atualização e diante das responsabilidades do cargo, é que buscam esses cursos.

Observa-se, também, que a maioria dos entrevistados falou espontaneamente dos cursos sobre controle interno oferecidos pela AMM – Associação Mineira dos Municípios (CIm1, CIm2, CIm3 e CIm4). Perguntados sobre os treinamentos do TCEMG, CIm2 e CIm3 disseram que não participaram, e CIm1 e CIm6 participaram de apenas 1 (um).

Alguns disseram que, quando solicitam autorização ao Prefeito para realização de treinamentos, obtêm-na, não encontrando óbice para realizá-los. Mas houve relato de uma Prefeitura que não quis custear a ida a um curso presencial em Belo Horizonte.

Quanto a este tópico, cumpre destacar as falas abaixo:

Sobre os eventos do TCEMG, alguns no início eu fiquei sabendo. Os que eu tive vontade de participar eram em outras cidades. Então, o gasto era muito grande, a Prefeitura não quis ajudar, nem ninguém, nem com transporte, nem com nada, então acabei, porque ficava muito caro, porque era em Belo Horizonte e, assim, tinha muito gasto com, teria que ter gasto com hotel e tudo mais, mas evento se tiver falando de evento gratuito sobre capacitação do tribunal, eu já participei de um só. (CIm1)

Eu sempre participo de cursos na AMM. (...) Não existe incentivo. Não tem essa de alguém falar “ó, você viu, tem curso de controle interno?”. Mas fiz todos que eu solicitei até hoje. Tudo que tem vindo, de curso e de treinamento, eu faço através da prefeitura. O ano passado não teve quase nada presencial. Eu não fiz quase nada o ano passado, nem virtual. Mas eu sempre vou. E o medo que eu tenho de ter alguma coisa nova surgindo, você ficar por fora. Pelo menos a gente tem que saber o que está acontecendo, das cobranças. (CIm3)

Eu curso (...) na AMM de controle interno, busco fazer cursos online do Tribunal de Contas, tem muito curso, inclusive teve (...) ano passado, né? Do Tribunal de Contas, eu me sinto pedido (...) se a gente realmente está dentro ali dos princípios(...) Então, esse ano eu já vou fazer mais capacitação de novo de controle interno pra ver aonde que eu estou errando. (CIm4)

O prefeito me incentiva, mas a gente não participou de muitos eventos não. (CIm6)

Perguntados sobre a necessidade e a possibilidade de aumentarem o quantitativo de servidores para trabalhar no controle interno municipal, os entrevistados disseram que, na visão deles, seria uma boa medida para auxiliar nos trabalhos, mas também destacaram que, pelo tamanho do município e da própria administração pública local, bem como da vontade dos gestores, isso não foi ainda possível ou não constitui uma medida a ser priorizada. Além disso, que as Prefeituras dos pequenos municípios, diante das remunerações praticadas, têm dificuldade em conseguir mão de obra tecnicamente qualificada, conforme abaixo:

Nós temos uma dificuldade grande em relação à defasagem salarial. Então, às vezes, implica aí outros (...) na insatisfação (...) de servidor. Então, isso às vezes cria um certo desconforto. Então, é um dos nossos objetivos principais hoje é fazer o plano de carreira (...) Porque, como nós sabemos, o conteúdo interno ele exige um conhecimento técnico. Então, como nós não temos aqui na administração pessoa da área, né? (...)

porque se já tivéssemos um aqui talvez poderia fazer um remanejamento e me auxiliar, né? (CIm4)

Na verdade, é mais por falta de estrutura, principalmente pessoal. Que de certa forma por ser um município pequeno e a região também, né, muito carente desses profissionais, acaba que não tem. Então, a gente tem que se, se for pra colocar pra funcionar como deveria, como tem que ser, a gente tem que acabar de trazer profissionais de fora, eles são profissionais caros e o município acaba que não tem recurso disponível para estar investindo nisso, mas é um ponto que precisa investir, mas hoje infelizmente ainda tem essa falha. (CIm5)

Fato também interessante ligado a essa questão é que a maioria dos entrevistados disse que, quando há afastamento por licença ou férias, não há ninguém para ficar no controle interno, sendo relevante destacar algumas respostas:

Provavelmente, não irão contratar outro controlador interno, vai continuar sendo só um mesmo, até porque acho que se depender deles, eles nem me chamavam também, tipo assim, nem chamavam o pessoal que passou no concurso, sabe? Porque precisa mesmo que tá lá. Eu acho que pra eles eu sou um gasto a mais que não precisava, entendeu? (CIm1)

Sobre aumentar as pessoas da controladoria, possível sempre é, né? Seria bom? Seria, mas eu acho que a chance é quase zero da Prefeitura colocar mais um funcionário aqui, entendeu? Não acho que seria necessário. Eu acho que funciona bem, né, se tivesse mais poderia ser até melhor, mas não tem aquele "Ai meu Deus do céu, tem que colocar logo, olha só", não tem. Não é fundamental que tenha outra pessoa aqui, entendeu? (...) Sobre substituto, quando há férias, na maioria das vezes eu não tiro as férias o mês inteiro, entendeu? Eu vou tirando picado. (CIm2)

(...) controladoria aqui, eu acho que não cabe. (...) não tem servidor. Agora, provavelmente, este ano vai ter concurso. (...) Depende também do Prefeito, mas aqui não tem jeito mais não. Então, como é um cargo só, deveria que ter mais, pelo menos, uns dois controladores aqui pra poder realizar a implantação do sistema de controle interno, e eu nem te conto o salário também, não é nem dois salários mínimos. (...) Eu já peguei licença sem vencimento, e fiquei 3 anos de afastamento. (...) E não ficou ninguém no meu lugar. É menos um pra cobrar documento. (CIm3)

(ii) **Categoria de análise: Instrumentos de planejamento e gestão**

Conforme informações obtidas, na maioria dos municípios entrevistados não há 'sistema de controle interno' implantado (CIm1, CIm2, CIm3, CIm4, CIm5 e CIm6) ou regulamentado (à exceção de CIm3 e CIm4), fato que, segundo relato abaixo, se repete em muitos outros municípios pequenos:

Aqui perto (...) eu não conheço nenhuma cidade pequena que tenha o sistema funcionando.(CIm3)

Nesse sentido, também não se verificou a existência de manuais ou outros normativos contendo procedimentos de controle interno das unidades executoras do sistema de controle interno.

O que se observa é que, na maioria dos municípios entrevistados, há norma criando o cargo de controlador ou criando a controladoria e há o controlador empossado, de modo a cumprir o mínimo exigido pelo ordenamento jurídico.

Esse controlador, geralmente sem equipe, realiza, por esforço pessoal e na medida do possível, atos de controle interno de forma direta, sem implantar um sistema de controle interno que envolva todas as unidades da administração (CIm1, CIm2, CIm3, CIm4, CIm5 e CIm6).

Relacionado a esse ponto, foram detectados os seguintes fatores: desconhecimento quanto ao que seja sistema de controle interno (às vezes pelo próprio controlador) e, assim, quanto à necessidade da participação de todas as unidades; falta de consciência dos demais servidores acerca da importância do controle interno; e, ainda, ausência de diretriz por parte da gestão.

Cumprir destacar algumas falas que ilustram bem:

Pra falar a verdade, eu não saberia nem como começar um processo desses, pra implementar em cada secretaria? (...) Conscientizar as pessoas, precisa de funcionário (..) Nem sei se eu teria compreensão. (...) Eles não têm consciência sobre questões de controle. Nenhum secretário tem. Nem o prefeito (...) Se não (...) fosse obrigatório, acho que eles nem me chamariam do concurso. (...) Se olhar só da parte do que eu faço, não é um controle efetivo. Faço a análise de empenho, relatórios. (...) (CIm1)

Eu acho que eles não têm nem muita ciência do que é o controle, pra falar na verdade, né? (...) A verdade é essa, mas do papel do controle, dos deveres e tudo mais... Tipo assim, eles têm ciência de que é um cargo importante no caso, ele é fundamental na prefeitura, mas não se aprofundam muito não, pra saber da situação não. (CIm2)

(...) a lei que criou aqui o controle interno é de 2011, até hoje ainda não foi implantado. O que eu faço aqui, basicamente, é o acompanhamento (...) e a notificação, quando eu vejo que está começando a dar uma complicadinha (...) E aqui foi criada a lei, a lei com todos os agentes de controle que seria um em cada secretaria, para só passar depois para o controlador geral que, no caso, seria eu, só que lá já mastigado só pra gente fazer o trabalho da gente mesmo. Só que tem isso não. Aliás, nem condição, eu falo de pessoal, para fazer isso aqui não tem. (...) (CIm3)

Existe o sistema de controle interno criado por uma lei, né, que criou o controlador interno e fala na lei que deveria ter uma equipe mínima de 3 pessoas. Só que por município ser pequeno, e cada um já tem a sua função, é praticamente difícil de acontecer isso (...) Mas na prática ainda não há sistema (...) mas eu estou tentando instituir, criar esse sistema. (...) Sobre essas normas (...) cada setor tem a sua forma de trabalhar, inclusive

o secretário (...) eles agem de acordo com a liberdade deles. Eu só cobro aqueles pontos essenciais. (CIm4)

CIm6 relatou que acredita que as demais secretarias têm noção de controle; mas que ainda não existem normas sobre controle ou sistema de controle interno; e que realiza controle apenas *a posteriori*, por meio da conferência dos documentos da Prefeitura que vão para o arquivo:

Como eu trabalho numa sala já com as papeladas, a gente acaba tendo acesso a tudo, sabe? Trabalho na sala de arquivos e a gente acaba tendo acesso a todas as papeladas e a gente tem muita informação também. Porque cada secretário passa as suas informações. E a gente consegue os empenhos. (CIm6)

Em alguns casos, há até o regulamento, em normativo próprio, para o sistema de controle interno, mas, na prática, o sistema não existe.

Aqui tem a lei do sistema de controle interno, só que não tem como concretizar. (...) Porque, eles entendem que o controle interno é só pra isso (...) assinar prestação de contas em março para mandar pro Tribunal de Contas. Então, tudo depende de uma educação também, né? Então, a gente vai trabalhar, trabalho de formiguinha mesmo. Entender a vantagem de ter um controle interno atuante dentro do município. (...) Só que assim, na lei é muito bonito, maravilhoso, mas na hora de implantar é complicado. E só tem eu de controlador interno. Eu não tenho equipe, gente... (CIm3)

A ausência de manuais e de regulamentação sobre o trabalho em geral do controle, foi também abordada, conforme abaixo:

Quando assumi o cargo, a gerente contábil me falou 'Os empenhos estão aqui, a última pessoa olhava esses empenhos também'. Então ela me ensinou o que eu tinha que olhar, e, aos poucos, eu fui descobrindo algo a mais que eu poderia fazer ou não e foi, mas não tem nenhum manual de atribuição. (CIm1)

Nada de manual sobre o funcionamento do controle interno. já tinha um fluxo mais ou menos estabelecido, né? A gente só foi se adequando ao longo desse tempo, alguma coisa que eu achava que era importante acrescentar. Outra que não achava que não tinha essa necessidade de ter mais, e assim sucessivamente, mas o fluxo já tinha instaurado. (CIm2)

Nota-se que alguns dos entrevistados têm maior consciência do que é o sistema de controle interno (CIm3 e CIm4) e vêm buscando mapear procedimentos e elaborar algumas normas e manuais, mas ainda sem grandes resultados práticos, principalmente por não terem quem possa ajudá-los na realização desses trabalhos.

(iii) **Categoria de análise: Estruturas de gestão**

Os entrevistados relatam, majoritariamente, que as estruturas administrativas dos pequenos municípios são reduzidas; que há poucas secretarias; que os processos de contratação das unidades são centralizados; que as administrações estariam organizadas de forma condizente com a realidade econômica da Administração Pública local, conforme se vê abaixo:

É relativamente pequena a cidade, né? A gente tem aí uns 4 mil habitantes. Então, a prefeitura é bem organizada e ela é bem restrita, é pequena. Temos poucas secretarias, certo? Temos apenas dois prédios administrativos, então fica grande parte fica no primeiro prédio administrativo, então também não são prédios tão grandes assim e temos poucos funcionários, mas não temos defasagem de funcionário em nenhuma área, apesar de a área de controladoria só ter eu. (CIm2)

Município pequeno, fica muito difícil você ter muitos secretários, né? Porque é questão mesmo de economia, né, questão financeira. E acaba alinhando aí, mas só que a educação (...) é muito grande, então, deveria ter pelo menos um departamento para poder auxiliar nesses trabalhos, né? (CIm4)

Relatam, também, peculiaridades sobre os pequenos municípios, no sentido de existir uma proximidade significativa do povo com os agentes públicos. Quando perguntados sobre a existência de ouvidoria, alguns explicaram que esse órgão seria dispensável, já que na prática é realizado contato direto com o Prefeito ou Secretários, como se pode conferir nos seguintes relatos:

Mas não chega a ter uma ouvidoria. Só que assim, como a cidade é pequena, é tudo muito acessível. Qualquer um pode entrar aqui e pedir pra falar com o prefeito e vai esperar 10, 20 minutinhos, e vai conversar com o prefeito, entendeu? (CIm2)

Liga direto no celular dele. Tem ouvidoria, não funciona, não tem demanda. Porque a pessoa já vai direto já. Às vezes, nem bater na porta do gabinete não bate, já entra e senta. É assim que funciona aqui. (...) Aqui, a prefeitura não tem secretária, todo mundo já entra e já senta na sala. (CIm3)

Não tem ouvidoria não. A gente tem o site que foi criado (...) de acesso a informação (...) tem lá o telefone (...) mas aqui eu saio da minha sala aqui e tô no corredor ali ó, o Prefeito tá atendendo, tem 3, 4 pessoas no corredor lá esperando, abre a porta, sai e o outro entra, é assim. (...) Tá na rua, cê encontra com o Prefeito, encontra com o secretário, a gente sai, o fato de cê tá trabalhando na Prefeitura, as pessoas já vem te cobrar ou de dar uma orientação nesse sentido. Então, é muito pequeno, então você encontra aqui todo mundo, conhece todo mundo. (CIm4)

Ouvidoria não tem (...) Tem o Portal Transparência, né? (...) Aí que a pessoa pode ter acesso e fazer qualquer denúncia. (...) O município por ser pequeno e ter poucos habitantes a gente se conhece bastante, todos se

conhecem e a gente se vê todos os dias (...) Secretário, prefeito, servidores, pode se dizer, quase todos os dias se encontram (...) aqui eu acredito que não tem necessidade de ouvidoria não. (CIm6)

Quanto aos CImS, verifica-se que, no geral, não são assegurados aos seus responsáveis, pelo gestor municipal, uma estrutura de trabalho adequada. Além da mencionada falta de equipe, muitos deles estão subordinados a outras secretarias, e há aqueles que também dividem sala com outras unidades, cumprindo trazer os relatos abaixo:

É junto com o tesoureiro, basicamente a mesma sala. Então, tem uma mesinha e um computador, e só sou eu de controlador interno, não tenho cargo de controlador interno geral. Pelo menos não, tá, por enquanto.(...) Aí, eu tô lotado na Secretaria de Administração. (...) Não tenho status nem salário de secretário. (...) Eu diria que sou subordinado ao secretário de administração. (CIm1)

Não tenho espaço próprio, nem equipamento, apenas uma mesa.(CIm2)
Na estrutura lá dentro do orçamento, o controle interno está inserido dentro da Secretaria de Administração. Só que, assim, eu tenho minha sala em separado, tem meu computador. Na maioria dos controles internos, nem sala não tem. Trabalha lá, no geralzão, com todo mundo. Então, assim, eu tenho minha sala, tenho meu computador, tenho meus documentos e o que eu faço de acompanhamento em secretaria. (CIm3)

Eu já trabalho aqui dentro de uma sala de arquivos, junto com mais pessoas que trabalham comigo. (...) Eu não tenho os equipamentos, mas eu também não exijo pelo motivo de eu trabalhar já com as papeladas já tem acesso as papeladas, sabe? (CIm6)

(iv) **Categoria de análise: Arranjos intramunicipais**

Já quanto às prerrogativas para exercício das atividades, os entrevistados, em grande maioria, disseram possuí-las, asseverando que têm livre acesso às unidades da administração e abertura para nelas atuarem.

Assim, apesar de as demais unidades administrativas, como visto acima, não conhecerem sobre o tema “controle interno” e não reconhecerem que deveriam fazer parte do “sistema de controle interno”, pode-se inferir que elas respeitam, em geral, a figura do controlador.

Sobre este tema, seguem alguns relatos relevantes:

Eu diria que as demais áreas não entendem que fazem parte do controle.(...) Eles são completamente abertos a conversar, a me dar as informações. Nunca colocam nenhum obstáculo não. Inclusive se eu tenho alguma dúvida, por exemplo, ‘Ah, e o plantão desse médico?’ Que por

exemplo, se o valor lá pra mim não está batendo, aí eu peço explicações, eles são, assim, muito tranquilos pra ir lá e conversar comigo, me explicar, como que chegou aquele valor e tudo mais. Então, obstáculo, nessa questão de pedir informação e receber informação, eu não vejo. (CIm1)

Geralmente quando eu detecto alguma falha, eu já conto direto pro prefeito, certo? Pra gente ver as ações, pra minimizar a falha e ou até corrigir, né? E geralmente a gente tem boa aceitação dos demais servidores sim, não tem muito problema quanto a isso não. (CIm2)

(...) minha atuação é independente (...) eu determino assim, dois meses, secretaria tal. Por exemplo, em janeiro e fevereiro, vou olhar o departamento de compras. Aí eu analiso tudo, olho compras, como é que está a compra direta, as compras por licitação. (CIm3)

Então, aqui dentro da administração, aqui eu consigo, em todos os setores, um livre acesso pra gente comunicar e auxiliar. (CIm4)

(v) **Categoria de análise: Canais institucionais de participação**

Dos dados coletados, verifica-se, além do relatado acima sobre as ouvidorias dessas administrações públicas, que não existem canais institucionais que liguem o cidadão diretamente às CImS.

Nesse sentido, tem-se que nenhum dos CImS entrevistados informou possuir espaço no portal eletrônico do Poder, para divulgar suas atribuições e ações, o nome dos servidores que a compõem, bem como a forma de acesso à unidade pelos servidores e pela sociedade.

(vi) **Categoria de análise: Mecanismos de controle interno e externo**

Conforme visto acima, na maioria dos pequenos municípios, inexistente sistema de controle interno implantado e os atos de controle são realizados diretamente pelo controlador.

Ademais, dos dados obtidos, infere-se que muitos dos CImS estudados, por motivos tais como se ocuparem com a realização de controle de atos diretamente, não terem equipe, bem como pelas características próprias quanto à proximidade entre as unidades administrativas, não executam plenamente as atividades típicas de controle.

Nesse sentido, a maioria dos entrevistados declarou que não realiza auditorias periódicas, nem seus respectivos relatórios, conforme se vê abaixo:

Não faço auditoria.(...) Não existe controle nas secretarias (...) Na verdade, no dia a dia, eu cuido mais da parte de análise dos empenhos. Os empenhos todos vêm na minha mão, eu analiso primeiro, a questão de frotas, a questão de gasto, com peça de veículo, ou parecer de controle nas licitações onde tem verba da União. Os relatórios mensais que a gente tem que fazer e o acompanhamento dos índices, reunião com o pessoal (...) para explicar alguma coisa em relação ao controle, é mais desorganizado mesmo. Não tem muita rotina. (CIm1)

Já cheguei a fazer, mas não é uma coisa muito frequente não. É mais quando a gente está detectando, por exemplo, alguma falha. Eu vou lá e faço uma auditoria, certo? Mas como o município é muito pequeno, até a maioria das auditorias que eu faço não são tão formais, vamos dizer assim, entendeu? Porque, por exemplo, está detectando um problema na educação, não é uma coisa muito difícil pra eu conversar com responsável, então acaba que as auditorias que deveriam ser coisas mais formais, chegam a ser mais uma conversa, vamos dizer assim, entendeu? (CIm2)

Eu não faço auditoria. (CIm3)

Olha, eu posso dizer por experiência do nosso município aqui, por ser um município pequeno. Se a gente tivesse profissionais aptos para isso, seria possível. No entanto, é complicado, a região não tem, sabe? Porque, pra ter isso aí, a gente teria que ter realmente uma estrutura, um departamento de controle interno, com profissionais, né, talvez aí um contador ou até mesmo um advogado pra estar acompanhando e os colaboradores. Mas na região a gente não tem esse tipo de profissional (...) Então, assim, acho que o ponto principal é a falta de profissional qualificado para isso. (CIm5)

Não realizo auditorias. (CIm6)

CIm4 disse já ter realizado auditorias quando foi controlador do município há anos atrás, mas que, agora, não as realiza principalmente por falta de pessoal.

Os entrevistados afirmaram que fazem recomendações ou notificações às unidades, às vezes informalmente; poucos relataram a realização de apuração de irregularidades com todas as formalidades (contraditório; ampla defesa; comunicação ao gestor da unidade auditada ou à autoridade máxima do Poder, para saneamento; e comunicação ao TCEMG, caso não tenham sido sanadas no âmbito do Poder); e nenhum informou já ter enviado representação ao TCEMG.

Cumpram destacar as seguintes falas:

Já fiz recomendação, principalmente solicitação de diária e reembolso. Que estava muito fora de controle.(...) Aí a gente tem que ficar brigando lá, sendo inconveniente pra eles. (...) Para o TCEMG não, nunca tive que informar. Agora, irregularidade que a gente... Acho que no máximo foi exoneração do servidor, processo administrativo do servidor que estava faltando (...) eu acompanhei o processo todo. (CIm1)

Não, porque toda vez que a gente conseguiu detectar aqui alguma falha e tal, todas elas foram passíveis de correção, entendeu? Não teve nenhuma

falha grave que não teve ou uma correção ou uma justificativa, entendeu? (CIm2)

É, eu quase tive um problema aqui, mas não chegou a ser um processo. (...) Eu dei um ultimato: “se não estiver funcionando quando eu voltar de férias, já está prontinho o ofício para a câmara e pro Ministério Público”. (...) Quando voltei de férias, começou a funcionar (...) Às vezes, quando você vê, verifica que começou a ter um problema e você faz a notificação e dá tempo deles consertarem, sabe? (...) Deixo bem claro nas notificações “Ó estou notificando, a próxima já vai ser para o Tribunal de Contas, Câmara e Ministério Público. Não quero problema pra mim”. (CIm3)

Não tivemos caso deste, né, de ter que comunicar alguma coisa a respeito ao tribunal, mas todas as comunicações, inclusive as normas que foram feitas para os setores, não só eu assinei, mas o prefeito também assinou. Ele também deu aval. Então, se vier acontecer, que a gente torce pra isso não acontecer, a minha iniciativa é comunicar oficialmente o prefeito e dar um tempo, né? Medidas que não forem tomadas, aí sim, eu estarei comunicando o Tribunal que é a minha missão, mas no momento não aconteceu e se acontecer, irei fazer sim esse procedimento. (CIm4)

Já sob o ponto de vista do TCEMG, foi informado que houve um incremento quanto ao envio, àquele órgão de controle externo, de representações por parte de controladores internos, conforme se vê abaixo:

E hoje a gente vê que os controladores internos estão mais preocupados em relação à responsabilidade solidária, inclusive quem nem tem cargo efetivo (...) e mandam questões envolvendo irregularidades. A gente tem recebido e a maioria é transformada em representação (...) e fora outras questões envolvendo consultas, ou às vezes não é denúncia do controlador, mas ele coloca num formato de como se tivesse pedindo uma orientação da área técnica, direto lá pelos e-mails da diretoria técnica, sem entrar no protocolo para autuação, mas é representação. (TC1)

Deve-se destacar que, dos dados não formais obtidos junto ao TCEMG, conforme anteriormente tratado, infere-se que não são muito significativos os envios de representação relatando eventuais irregularidades constatadas e não sanadas, por parte de controladores internos de pequenos municípios.

Nesse sentido, infere-se que, não obstante o incremento relatado pelo TCEMG, ao que parece ainda é reduzido, quanto aos pequenos municípios, o quantitativo de representações enviadas por controladores ao TCEMG e também de processos autuados, no âmbito dessas localidades, para aferição de irregularidades.

Mas por que isso acontece, já que, no Brasil, conforme visto acima, tem-se notícias diárias acerca de irregularidades cometidas na administração pública? Será que os pequenos municípios não estão detectando essas irregularidades? Será que elas não estão sendo tratadas como esperado?

Para aprofundar nessas questões, entendeu-se por bem trazer outros achados com algumas impressões e sentimentos colhidos dos responsáveis pelos Clms, durante as entrevistas.

Também serão apresentados, abaixo, dentre outros, dados referentes à visão dos Clms sobre o TCEMG, bem como o que diz o TCEMG sobre as capacidades estatais dos pequenos municípios mineiros.

(vii) Outros achados: Percepções dos Clms quanto a aspectos que incidem sobre sua figura

Algumas percepções captadas nas entrevistas podem trazer certa luz acerca das questões acima postas.

Observou-se, das respostas obtidas, sentimentos, dentre outros, de desconforto, de medo e de tensão por parte dos controladores internos para lidarem, de forma concomitante, com todas as responsabilidades e forças – oriundas, dentre outros, do Prefeito; dos colegas; das próprias normas ou do Tribunal de Contas - que recaem sobre sua figura.

E isso, mesmo considerando aqueles que ocupam cargos efetivos de controlador interno, conforme os 2 (dois) depoimentos abaixo:

O controlador fica no meio do Prefeito, do Tribunal, dos colegas. Eu sinto como se fosse um dilema de fidelidade. E olha que sou servidor efetivo. Na verdade, eu odeio esse cargo. Apesar de ser controlador interno, a gente não tem controle. E falar a verdade, denunciar alguém me dá muito medo. A gente fica tenso o tempo todo, porque os prefeitos fazem algo ilegal e você não sabe, não chega ao seu conhecimento, você vai ser responsabilizado por isso do mesmo jeito. (...) Se fosse uma pessoa que pudesse atuar tranquilo seria melhor. (Clm1)

Às vezes as falhas não são por má fé, mas por outros motivos. A pressão é grande. Tudo que eu faço, coloco lá o recebido do Prefeito (...). Muita das vezes, não tem nem interesse em saber que é papel de controle interno ou não é.(...) Fora, assim, a pressão e a responsabilidade que a gente tem, o que pode ser cobrado do Tribunal de Contas, a gente tem plena consciência disso (...) Eu sou cargo efetivo e não importo muito com o que o Prefeito está falando, se está achando ruim ou não, só falo assim, “oh, tem que me engolir”. (Clm3)

Relevante, trazer, também, o depoimento de Clm4, que, não obstante que possuir cargo efetivo em entidade da administração indireta do município, ocupa cargo comissionado de controlador interno, conforme se segue:

Amizade é uma coisa e profissional é outra. Eu converso, primeiro, tem a parte preventiva, de auxiliar o prefeito: "Ó está chegando no percentual". Se acontecer de eu ver que está extravasando os limites, faço comunicado oficial, o prefeito dá ciência que o CI comunicou e arquiva. Porque se existisse direcionamento político, eu não aceitaria ou estaria fora. Essa questão de ter outro cargo efetivo dá uma segurança, né? (...) Então, eu acho que é muito a questão de confiança entre o controlador e o gestor que se você ver que não está de acordo então é melhor você parar. (CI4)

Ademais, ainda a aumentar a complexidade do ponto aqui tratado, deve-se levar em conta que nos pequenos municípios, conforme amplamente trazido pelos entrevistados, há a peculiaridade de que autoridades públicas, servidores e cidadãos, em geral, se conhecem e se relacionam com grande frequência.

Todas essas nuances, de uma certa forma, podem explicar o baixo quantitativo de irregularidades constatadas nos pequenos municípios, bem como de procedimentos instaurados para tratá-las, assim como de envios de informações quanto a elas ao TCEMG.

Em outros termos: a dificuldade demonstrada pelos controladores para equilibrar esses aspectos ligados aos papéis que dele se espera - assessoramento do gestor principal; coordenador do sistema de controle interno dentro de toda a Administração; e, ainda, fiscal, que tem a obrigação de denunciar irregularidades, quando verificadas, tanto no âmbito interno, quanto externamente, sob pena de ser penalizado - ao final pode estar refletindo diretamente no baixo quantitativo supramencionado.

A corroborar o que os CIm disseram, traz-se abaixo reflexões realizadas por um dos entrevistados do TCEMG, utilizando como exemplo o CI do próprio órgão:

Totalmente complicado. Quando o nosso controlador interno faz um questionamento, vários colegas chegam aqui 'Poxa, mas esse controlador ele tá achando que é mais que o presidente'. Então, é um papel extremamente difícil, tá? E a gente coloca isso para os controles internos, a gente não coloca que são flores! Ele tem que estar consciente do seu papel, que tem essa possibilidade de atrito ou de conflito, e ele precisa ter uma gestão, ter um bom relacionamento no sentido de separar um questionamento e chegar num consenso. (TC2)

Nesse sentido, ficou constatada a complexidade de serem compatibilizadas todas as atribuições do controle interno, principalmente diante das forças e responsabilidades que recaem sobre a figura do controlador, o que acaba por prejudicar, ao final, o efetivo controle dos atos administrativos.

(viii) **Outros achados: Visão dos Clms sobre o TCEMG**

Perguntado aos entrevistados sobre a visão que possuem acerca do TCEMG e do apoio que têm que prestar a ele, percebeu-se que os Clms, em sua maioria, destacaram que acham o referido órgão de controle externo distante dos pequenos municípios, muitas vezes inacessível.

Destacaram, igualmente, que, ao que parece, o TCEMG desconhece a realidade desses pequenos municípios.

Verificou-se, ainda, que, não obstante o desenvolvimento por parte do TCEMG de ações focadas no controle interno municipal, os Clms aqui estudados, em sua maioria, demonstraram desconhecimento quanto a elas, não se sabendo identificar o motivo.

Quando a pesquisadora enumerava as mencionadas ações do TCEMG, os entrevistados demonstravam contentamento e interesse, podendo-se inferir que existe uma predisposição por parte deles para realização de aproximação com o referido órgão, não obstante alguns o enxergarem mais como “fiscal”, do que o seu papel pedagógico.

Neste particular, deve-se transcrever os depoimentos abaixo:

O contato que eu tenho com o tribunal é só quando há aqueles envios de questionários sobre diversos assuntos, e o relatório anual que eu tenho que mandar pra eles. Eu acho que o mais importante que eles analisam é a questão do índice. É um contato muito distante com o tribunal. Então, é como se o próprio tribunal não conhecesse a realidade. (...) Gostei de ter conhecimento assim dessa parte do tribunal de querer ajudar o controle e tudo mais. Não o vejo só como uma mão pesada, que me fiscaliza não. Entende? (Clm1)

Quanto ao tribunal de contas, acho que ele poderia ajudar mais, ser mais presente com o controlador interno. Sinto muita distância do Tribunal. É meio que inacessível em alguns momentos. Não sei se é porque o município é pequeno e que nunca teve problemas muito graves. O lado pedagógico, eu acho que está bem aquém. Vejo como um órgão de fiscalização forte, tem até um receio. Mas sinto que eu sou um apoio muito maior ao prefeito da gestão, do que ao TC. Mas querendo ou não, meu papel está ajudando o TC a ter o trabalho dele certo e efetivo, né? (Clm2)

Vejo o papel pedagógico do TCEMG, em partes. Vejo mais como opressor. Acho afastado dos municípios menores. A realidade da gente é diferente. E a exigência é a mesma para todos de MG. Você é obrigado a cumprir. Se o TC conhecesse mais os municípios menores poderia ser um benefício. Como que faz a mesma exigência para BH e para um município com 7 mil habitantes? O TC deveria aproximar-se mais. “Nós vamos fazer para ter

maior efetividade, município pequeno, junto com o TC, com menos burocracia, acesso ao TC para município pequeno”, fluiria mais. (CIm3)

Acho o TCEMG um pouco distante dos controladores. (...) No curso, eles causam muito terror no controlador. Muitas pessoas falam “não quero isso pra mim não”. Deveria ter uma forma de a gente conversar mais com o TC, ele é meio distante ainda. É tudo muito muito tenso, muito seco. Tem que passar por todo um processo para conversar com o TC. Deveria ter uma ouvidoria mais próxima do controlador até mesmo para tirar dúvidas. (CIm4)

Lado outro, alguns entrevistados destacaram que o TCEMG tem colaborado ao dar chance aos municípios de se adequarem quanto ao controle interno, realizando recomendações e sendo um parceiro, ao invés de aplicar sanções, conforme abaixo:

Mas até o momento, o próprio pessoal do TC está sendo colaborador, na questão pedagógica, antes de começarem a cobrar mais do controlador. (CIm4)

Em tempos atuais, vejo o TCEMG mais como um aliado. Ele dá várias oportunidades para o município se adequar. Faz recomendações antes mesmo de aplicar as sanções devidas. Tempos atrás, não era assim. A forma como o TC está trabalhando hoje, é buscando ser parceiro do município, para que ele consiga gerir bem os recursos e trazer bens e serviços da população de uma forma geral. Então, eu enxergo o TC hoje mais como parceiro do que essa forma opressora que já existiu antigamente. (CIm5)

Interessante trazer a lume, quanto a este ponto, depoimento abaixo, colhido do lado do TCEMG, que revela um outro olhar.

Pela percepção do entrevistado TC1, ao exercer seu papel de controlador externo - realizando fiscalização no município, verificando se há irregularidades e tomando as medidas cabíveis em face delas - o TCEMG presta apoio direto aos CImS, conforme se vê:

Sobre fiscalização do TCEMG nos controles internos, por incrível que pareça alguns deles ficam até mais satisfeitos, porque envolve tirar um pouco da carga do ombro deles. Porque eles querem, além da questão da orientação, que se tiver algum problema, que o TC assuma esse ônus, né? De que tem irregularidade. Vamos tomar alguma definição sobre essa questão que foi constatada como irregular, porque para o controle interno ter alguma ação de punição, é quase que impossível. Você trabalhou lá, você sabe, é muito difícil. (TC1)

Nesse sentido, TC1 destaca que o papel fiscalizatório do TCEMG, a não ser quando envolver a atuação do próprio controlador interno, auxilia os Clms, diante, muitas vezes, de sua dificuldade de tomar medidas, conforme abaixo:

A não ser que a questão que envolve a atuação dele (...) Então algumas coisas que são, às vezes, mais graves, e eles ficam com um pouco de receio. (TC1)

(ix) Outros achados: O que diz o TCEMG sobre as capacidades estatais dos pequenos municípios mineiros

Já do lado TCEMG, verifica-se que há um reconhecimento no sentido de que existem dificuldades a serem superadas pelos pequenos municípios, bem como de que os controles internos nesses entes devem ser adequados às suas necessidades, conforme se vê:

O TC tem conduzido no sentido de orientar, no ponto de vista da fiscalização de controle interno, que ele tem que atuar de acordo com o tamanho do município (...) Aí, é da estrutura de cada um, porque a maioria (...) deles só tem secretarias. O controle interno tem que ter dimensão do seu tamanho, se é um município pequeno que não carece de uma fiscalização tão robusta, no caso de municípios de até 10 mil habitantes eu acho que aí essa estrutura ela tem que ser mais singela, mais modesta. (TC1)

Sinto que é importante conhecer as capacidades estatais dos municípios pequenos. Nossa área técnica, principalmente por conta da pandemia, não tem essa percepção. Estamos no TC com 130 servidores novos que nunca foram a um município, e não têm a menor ideia do que vão encontrar. A DN 02/2016 é mais uma orientação do que uma instrução. Seria um modelo padrão ou mínimo de atividade. Agora, a verdade é que a realidade lá no município é diferente, tá? Em especial dos municípios menores. (TC2)

É, inclusive, admitido que conhecer melhor os municípios com menos de 10.000 (dez mil) habitantes deveria ser uma atividade contínua do TCEMG, principalmente porque nessas localidades há maior descontinuidade das ações administrativas quando se troca o gestor principal:

Acho que esse trabalho que você está fazendo para esse público específico, de municípios de menos de 10 mil habitantes, isso tem que ser uma atividade, não pode nem ser um projeto, porque projeto pressupõe-se início, meio e fim, a atividade é constante. E lembrando principalmente que a cada 4 anos, provavelmente vai ter que dar 2, 3 passos pra trás, nivelar quem tá chegando, pra tentar chegar alguma coisa na frente aí. Diferente dos municípios mais estruturados, que de um jeito ou de outro, tem alguma coisa que permanece, o município pequeno infelizmente não tem. (TC2)

Verifica-se que, buscando o aprimoramento do CI dos municípios do estado de Minas Gerais, houve todo um trabalho por parte do TCEMG, primeiramente focado em sua implantação por parte dos entes jurisdicionados:

O TCEMG tem um projeto de ação fiscalizadora do controle interno lá de 2003/2004, em que foram visitados os 853 municípios, e o foco, objeto da fiscalização era: setor de compras e o controle interno. Antes disso, 1999/2000, 85% dos municípios mineiros não tinham implantado o controle interno. Então o TC fazia dois papéis: controle externo e controle interno. Aí veio a instrução normativa, impondo multa a quem não instituir controle interno e passados 4, 5 anos, houve uma reversão, 85% tinham controle interno implantado, 15% ainda não tinha. (TC1)

Ainda buscando incrementar o número de municípios com CImS implantado, o TCEMG lançou normativa e aplicou multas:

Naquele período o tribunal aplicou multa, para aqueles gestores que não tinham implantado o controle interno e inclusive teve um trabalho de encontros, congressos, seminários, nas regiões para esclarecer essa questão do controle interno e levar para os prefeitos que aquilo não era uma imposição do TCEMG, mas é que já tava na lei, na constituição etc. (TC1)

Posteriormente, o TCEMG, no desenvolvimento desse trabalho, vem caminhando para a promoção da efetividade dos CImS, tendo sido relatadas as medidas adotadas visando esse impulsionamento, conforme se vê abaixo:

Então, o panorama lá em 2010/2012, começou a se inverter mais ainda. Já tínhamos todos os municípios basicamente com o CI implantado. (...) Em 2019, foi feito um trabalho acerca dos estágios dos CImS. Foi constatado que aqueles municípios menores, tinham controle interno ainda precário, mais “pro forma”, “Ah, eu fiz a lei e criei”, mas sem política de controle interno, sem ações, planejamento anual do controle interno, ou até mesmo sem a fiscalização que a maioria das vezes tem dificuldade de ter, um setor de auditoria interna, porque são pequenos. (TC1)

Foi esclarecido por TC1 que o TCEMG, antes preocupado mais com a implantação dos CImS e, também, com a realização de trabalhos pedagógicos junto aos municípios, está agora começando a realizar avaliação acerca do efetivo funcionamento desses órgãos, mas ainda sem a aplicação de multas:

O panorama que se tem hoje no TC, em relação à avaliação do controle interno, é que tem saído muitas recomendações dos processos. Mas aí já entrando no mérito, se o controle interno está funcionando bem ou não. Eu ainda não vi a implicação de multas. Havia o projeto Sob Controle, e outros com viés pedagógico, foco consensual e, às vezes, com recomendações. (TC1)

(x) **Outros achados: Atividades de controle informadas nas entrevistas em descompasso com o nível de maturidade detectado no diagnóstico do TCEMG**

Fato que merece destaque, que foi revelado na entrevista com o CI6, é que, não obstante o nível de maturidade do CI de seu município ter sido diagnosticado como sendo avançado, ficou constatado que a realidade é diferente da que se esperava encontrar, já que foi dito pelo controlador que inexistia sistema de controle interno implantado ou regulamentado; que o contador do município é que elabora os relatórios de praxe e o controlador apenas assina; e que o controlador trabalha no arquivo da Prefeitura, verificando os atos somente após executados.

Aliás, neste particular, deve-se registrar que, além do descompasso acima apontado entre o nível de maturidade anteriormente diagnosticado e a realidade encontrada, alguns entrevistados relataram espontaneamente que os questionários relativos à pesquisa do TCEMG não haviam sido respondidos de maneira adequada ou por pessoa qualificada, de modo que as respostas enviadas não refletiram o que realmente ocorre nos CIm, conforme se vê nos trechos abaixo:

Questionário! (...) O que que aconteceu aqui? A gente teve um profissional aí que preencheu o questionário, mas sem ter consciência nenhuma do controle interno, entendeu? (CI2)

Eu que fiz, respondi aquelas perguntas, mas eu detonei mesmo tudo que estava ruim; eu coloquei até pior (...) eu acho que muito pior. (CI3)

Diante disso, para realização das análises necessárias a esta pesquisa, que buscou verificar a realidade dos fatos, para além do formal, foi desconsiderado o resultado do mencionado diagnóstico, quanto ao nível de maturidade.

(xi) **Conclusão sobre a validade da hipótese:**

Conforme se pode inferir das análises acima realizadas, quanto às dimensões técnico-administrativas e político-relacionais, assim como do paralelo efetuado quanto às exigências da DN 02/2016 do TCEMG, os municípios aqui estudados não têm capacidade estatal suficiente para atender às exigências que lhes são impostas.

Ademais, na esteira do que restou constatado e principalmente diante das falas dos entrevistados constantes nos itens “Outros achados”, o ordenamento

jurídico vigente, as organizações influentes do campo e o próprio Tribunal de Contas desconsideraram, ao fixar exigências pertinentes ao sistema de controle interno municipal, as deficiências de capacidade estatal dos pequenos municípios mineiros (até 10.000 mil habitantes).

E isso, muito embora os entrevistados do TCEMG tenham demonstrado conhecimento acerca dessa ausência de capacidade estatal dos pequenos municípios e tenham destacado que não lhes é imposto um modelo geral.

É que, apesar das declarações, observa-se que, ao final e ao cabo, é a DN 02/2016 que formalmente orienta as ações de fiscalização do próprio TCEMG e os jurisdicionados na implantação dos seus sistemas de controle interno.

Nesse sentido, tendo sido utilizado como referencial a teoria das capacidades estatais, conclui-se que H1 e H2 constituem hipóteses válidas.

4.1.2 – Hipótese 3

H3: As ações adotadas pelo TCEMG na busca de auxiliar o aprimoramento do sistema de controle interno municipal, em especial quanto aos pequenos municípios mineiros, a par de legitimadas pelo respectivo campo, ficam enfraquecidas e incapazes de contribuir efetivamente para o aumento de eficácia e de resultados, por serem fundadas em regras e exigências de funcionamento genéricas, que não levam em consideração as capacidades estatais envolvidas.

Teoria	Neoinstitucionalismo
Abordagem teórica:	H3- Isomorfismo mimético (DIMAGGIO; POWELL, 2005)

(i) **Categoria de análise: - se há adequação das exigências gerais constantes na DN 02/2016 à realidade dos Clms**

Primeiramente, deve-se realizar uma análise quanto à DN 02/2016.

Conforme visto na seção 2.1.7, a DN 02/2016 constitui o referencial oficial do TCEMG para orientação quanto ao controle interno, seja para suas próprias ações de controle externo, seja para a organização e o funcionamento dos sistemas de controle interno dos poderes do Estado e dos municípios mineiros.

A DN 02/2016, na esteira do que já foi tratado alhures, foi elaborada com fundamento em declarações (Declaração de Vitória e na Declaração de Belém, ambas oriundas de Congressos dos Tribunais de Contas do Brasil), iniciativa (iniciativa 3.1.6, estabelecida no Plano Estratégico 2012-2017 da ATRICON) e

regramento (Resolução nº 4, de 06 de agosto de 2014, editada pela ATRICON) estabelecidos por organizações do campo do controle externo, também já apresentadas em seção deste trabalho.

A noticiada Resolução constitui um referencial para que os Tribunais de Contas aprimorem seus regulamentos, procedimentos e práticas de controle externo, relativos ao Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados.

Cotejando o Anexo Único de tal Resolução, verifica-se que ele, por sua vez, recomenda aos Tribunais de Contas que adotem, na promoção da implantação de controles internos em suas unidades jurisdicionadas, normas da INTOSAI como referência para estruturação e funcionamento do Sistema de Controle Interno, bem como os princípios associados aos componentes do controle interno do COSO 2013.

Nesse sentido, por sua simples leitura, extrai-se que a DN 02/2016 traz em seu bojo orientações que seguem as diretrizes da Resolução nº 4/2014, da ATRICON, e, assim, em consonância com normas e princípios de grandes organizações internacionais ligadas ao campo.

Dessa análise, já se vê que, para a elaboração da DN 02/2016, foram tomados modelos ideais, sem terem sido consideradas as peculiaridades encontradas nos entes municipais.

A constatação acima fica ainda corroborada pelos dados obtidos por meio das entrevistas, conforme já visto anteriormente, que demonstram que muitas das exigências constantes na DN 02/2016 não são compatíveis com as capacidades estatais dos pequenos municípios.

Ainda quanto a este ponto, destaca-se que, ao ser perguntado aos Clms se eles achavam plausíveis as recomendações constantes das devolutivas que o TCEMG encaminhou aos municípios, quando realizou o diagnóstico sobre a maturidade dos controles internos municipais, mais uma vez foram obtidas informações no sentido de que muitos apontamentos do TCEMG não se encaixam na realidade dos pequenos municípios, conforme abaixo:

Como por exemplo, a criação da ouvidoria, os apontamentos do TCEMG giram no global, né? Mas a realidade de municípios menores é outra. A necessidade de uma ouvidoria aqui é zero. A relação do TC com o Clms menores, tem evento de controle interno, que você vai, mas aquilo ali, você vê que não é o foco, não é pra você. É pro controle interno, mas de uma cidade do nível de Pouso Alegre, Varginha. Não é para um município de 4 mil habitantes, entendeu? (...) As controladorias de município pequeno não têm condição de fazer tudo isso. Não. Não. Muito difícil. (CIm2)

Tem algumas coisas ali que fogem muito da realidade porque fica lá em cima. É só regulamentação mas não tem como fazer, a gente tenta chegar perto daquilo. Eu não consegui até hoje instituir rotinas para os setores. E quando eu fizer, quem vai me ajudar a fiscalizar isso? Programação anual de auditoria, não tem condição de cumprir de jeito nenhum. A realidade é essa. Se fosse só aqui, então o problema seria eu. Até onde tem mais servidores você encontra isso. Não é só aqui não. Eu acho que falta mesmo é autonomia para os controles internos trabalharem, né? (CIm3)

Por parte do TCEMG, foi informado que não há ingerência ou determinação quanto a modelos a serem adotados, sendo emitidas orientações a serem seguidas, bem como recomendações no âmbito de eventual ação fiscalizatória do TCEMG nas CImS, conforme se vê:

O TCEMG não impõe modelo. Ele propõe diretrizes e orientações normativas, compatibilizadas com ordenamento jurídico, com a constituição. Algumas coisas o próprio controle interno vai se adaptando também, através de outras organizações, por exemplo, a Associação Mineira de Municípios. Ela tem direcionado cursos para controladoria interna. (...) E o controle interno é um dos órgãos do executivo, então o TC não pode falar, faz isso ou faz aquilo, ele não pode assumir essas funções que estão mais ligadas à própria discricionariedade do executivo.(TC1)

Lado outro, foi perguntado acerca da viabilidade do TCEMG alterar ou flexibilizar a DN 02/2016, de modo que ela contemplasse uma orientação mais adequada à realidade de municípios pequenos.

Sobre esse ponto, foram colhidas percepções tanto no sentido de que a DN 02/2016, tal como o controle externo e interno, deveriam estar em constante atualização, e que, assim, havendo sugestões dos envolvidos, ela poderia ser modificada (TC1); quanto no sentido de que isso seria difícil de acontecer, diante da atual configuração do TCEMG, que conta com quadro de servidores mais voltado a questões técnicas, sem o conhecimento prático de realidades locais (TC2), conforme abaixo:

Na medida que a legislação muda e há uma evolução também na própria tecnologia, tem que ser aperfeiçoado sim. Não tem que ser fechado. Até mesmo a própria área técnica deveria propor ao TC crescimentos na decisão normativa, ou um controlador interno, alguma entidade. Do ponto de vista prático é isso que vejo, essa necessidade de que o controle interno e externo a todo momento se atualizem. O TC dá as diretrizes. O controle interno caminha com os próprios pés, mas sem se distanciar daquilo que está na constituição, dar apoio ao controle externo (...) (TC1)

Acho pouco viável de acontecer, pois exigiria um contexto diferente do de hoje. As pessoas são catedráticas na legislação, mas sem muito conhecimento prático do que acontece no campo. A nossa área técnica (...) está muito mais envolvida com a parte tecnológica (...) pouco lá no campo.

A maioria no TC acha que não pode conversar com o prefeito diretamente, que tem que ser pelo eTCE. O próprio ministério público de contas também precisaria ter um pouco dessa visão, não é deixar de atuar não, mas entender um pouco a realidade de determinadas coisas. (TC2)

Foram colhidas, também, as percepções do lado do TCEMG, quanto à aceitação de suas ações por parte dos CIm, tendo sido destacado que foram obtidos resultados positivos, conforme abaixo:

Já deu pra perceber que as ações estão dando resultado. Inclusive de eles verem com bons olhos e estarem ávidos por orientação. Os eventos que agente vai, a maioria deles, o que mais tem são perguntas de controladoria interna, querendo algum esclarecimento, né? Então eles ficam até satisfeitos com a presença do TC no interior, quando têm esses encontros técnicos, esses eventos que o TC promove, de forma de que a parte deles sempre há uma abertura e uma aceitação muito boa. (TC1)

Posso garantir que as ações pedagógicas tiveram excelentes resultados, porque os números falam. Dos 5 webinários, o primeiro tivemos 600 acessos, o último 1.100. Durante a transmissão pelo nosso canal no youtube, o chat, as pessoas comentavam, faziam perguntas, manifestavam opiniões, altamente favoráveis. (...) E nos seminários presenciais que nós tivemos (...) 90% se identificou, elogiando e pedindo mais. Pedidos para que o TC estivesse mais próximo deles. Falaram da expectativa que eles tinham, e daquilo que eles encontraram que avançou a expectativa. (TC2)

(ii) Categoria de análise: quais razões levam à aceitação de exigências gerais quanto ao controle interno municipal, se ligadas à adequação ou à legitimação;

Dos dados colhidos e conforme visto em outras análises acima, infere-se que os CIm, mesmo não tendo capacidade estatal e mesmo quanto a exigências que não funcionam em seus municípios, acabam por tentar, na medida do possível, cumpri-las, principalmente para evitar eventual responsabilização. Assim, buscam adequação às normas, mesmo sendo muitas vezes algo inalcançável.

Já quanto à ação do TCEMG de criar e disseminar a orientação constante da DN 02/2016, infere-se, pelo estudo realizado, que referido órgão, sem levar em consideração as realidades de seus jurisdicionados, acatou e repetiu orientações emanadas por organizações do campo.

(iii) Conclusão sobre a validade da hipótese:

Por meio das análises, nota-se que, de fato, o TCEMG realizou ações seguindo as orientações ditadas pelo campo e que essas ações, em alguns momentos, não foram capazes de gerar resultados positivos esperados no que toca aos controles internos de pequenos municípios mineiros, diante das capacidades estatais desses entes federativos.

Nesse sentido, tendo sido utilizado como referencial a teoria do neoinstitucionalismo, conclui-se que H3 constitui hipótese válida.

4.1.3 – Hipótese 4

H4: Os controles internos de pequenos municípios mineiros, em geral, acatam regras e exigências de funcionamento genéricas, mesmo que não cabíveis à realidade do ente, por estarem buscando alcançar legitimidade perante o campo organizacional envolvido e escapar de questionamentos externos, em detrimento de perseguir de forma efetiva o aumento de eficácia e de resultados organizacionais.	
Teoria	Neoinstitucionalismo
Abordagem teórica:	H4- Isomorfismo coercitivo (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

(i) **Categoria de análise: se Clms agem como resposta direta a normas governamentais - impondo procedimentos operacionais padronizados, regras e estruturas - que possuem caráter geral e são aplicadas a todas as organizações, independentemente do tamanho e peculiaridades;**

Dos dados colhidos e conforme visto em outras análises acima, infere-se que os Clms, mesmo não tendo capacidade estatal e mesmo quanto a exigências que não funcionam em seus municípios, acabam por cumpri-las, principalmente para evitar eventual responsabilização. Assim, agem em resposta direta às normas, tentando se adequarem quando estão diante de algo inalcançável e ineficiente para a realidade deles.

Neste particular, além dos depoimentos já vistos acima que abordam esse tema, a exemplo do da ouvidoria, cumpre destacar a fala abaixo:

Não tem como você fazer um controle efetivo igual manda o TC. Então, você faz mais por amostragem. A gente pega muito no *site*, o fiscalizando com o TCE, me ajuda muito, fica mais fácil, porque ali vão as informações que o TC vai olhar, né? (...) Exigência tem que ter, lógico, mas de acordo com a realidade do município, senão não é eficaz. (...) Muita coisa, 80%,

90% das coisas a gente cumpre apenas para cumprir o obrigatório. A gente fica 2 dias fazendo curso, para chegar no nosso município, e se a gente conseguir implantar 2%, já vai ser um bom proveito. (CIm3)

(ii) Categoria de análise: - se existem pressões formais ou informais de outros órgãos que levam à aceitação, pelos CIm, de exigências gerais;

De acordo com o que já foi visto acima, a aceitação de exigências gerais, pelos CIm, se dá, majoritariamente, pelo medo de eventual responsabilização.

Trata-se de pressão formal, imposta pelas próprias normas e que levam ao cumprimento e à aceitação de exigências gerais, mesmo que não compatíveis com as realidades dos entes e ineficientes no que toca ao controle da administração.

(iii) Categoria de análise: - se os CIm realizam atividades menos orientadas pela técnica e mais ligadas à prática de rituais praticados por quem domina o campo;

No mesmo sentido, pode-se inferir, dos dados analisados anteriormente, que, diante do que lhes é imposto pelas demais organizações do campo, os CIm realizam atividades menos orientadas pela técnica, já que se sentem na obrigação de adotarem medidas em obediência a tais exigências, muitas delas desconectadas da realidade local.

Assim, ocupam-se de tentar cumprir exigências, muitas vezes inalcançáveis, ao invés de tentar aprimorar atividades de controle mais compatíveis com as necessidades e condições locais, que pudessem levar ao aumento de eficácia e de resultados organizacionais, tendo 1 (um) entrevistado, inclusive, reclamado de falta de autonomia para o controle interno trabalhar.

(iv) Conclusão sobre a validade da hipótese:

Como visto acima, de fato os controles internos de pequenos municípios mineiros, em geral, acatam regras e exigências de funcionamento genéricas, mesmo que não cabíveis à realidade do ente, por estarem buscando alcançar legitimidade perante o TCEMG e para escapar de responsabilizações.

Ao fazerem isso, deixam de atuar de modo mais compatível com suas realidades e de perseguir de forma efetiva o aumento de eficácia e de resultados organizacionais.

Nesse sentido, tendo sido utilizado como referencial a teoria do neoinstitucionalismo, conclui-se que H4 constitui hipótese válida.

4.1.4 – Hipótese 5

H5: A busca do aprimoramento da função de controle pelo TCEMG por meio da tentativa de institucionalização da relação de cooperação com órgãos de controle interno municipal (a exemplo do que se verifica do objetivo n. 8 de seu planejamento estratégico e das atividades integradas do projeto “Sob Controle”) possui força capaz de alterar o trajeto da instituição TCEMG e criar adaptações, vez que, para ser viável, cogente que reste pontualmente abrandada a atribuição historicamente dominante do TCEMG de fiscalizar.	
Teoria	Neoinstitucionalismo
Abordagem teórica:	H5- Dependência da trajetória (HALL; TAYLOR, 2003).

(i) **Categoria de análise: se há força suficiente para mudança de trajetória quanto ao papel fiscalizatório do TCEMG no que diz respeito aos Clms**

Primeiramente, cumpre trazer depoimento esclarecedor de um dos servidores do TCEMG acerca dos aspectos positivos dessa aproximação com os Clms que vem sendo buscada:

A questão envolve orientação da ATRICON e do IRBI, no sentido de que tem que ter um TC mais dialógico, que dialoga e que ouve, já tendo convênios formalizados com controladorias, para ações conjuntas. Essa aproximação com o controle interno é para facilitar a fiscalização, porque não adianta chegar lá arrogante ‘Eu sou o TC’. Se o órgão não quiser fornecer o dado, não fornece. Então, essa aproximação tem esse objetivo, de que haja uma parceira e que essa questão do controle externo seja percebida pelo controlado, não como uma coisa ruim. (TC1)

Também dos depoimentos dos servidores do TCEMG, infere-se que, mesmo este órgão buscando aprimorar a função de controle por meio de uma relação de maior cooperação com os Clms, não demonstra disposição para realização de abrandamento de sua atribuição de fiscalização.

Em outros termos, não ficou demonstrada a existência de força capaz de alterar a trajetória do órgão, tradicionalmente focada na fiscalização.

Foi esclarecido que o controle externo vem se modernizando, buscando uma relação dialógica e mais próxima com os órgãos de controle interno, mas que a atribuição típica de fiscalização do TCEMG fica plenamente preservada.

Sobre esse ponto, deve-se transcrever as falas abaixo:

Não acho que essas ações focadas no CI e eventuais parcerias amenizam o papel de fiscal do TCEMG não. Dentro do conceito moderno de controle externo, e até mesmo de aproximação do jurisdicionado, não há falar isso. Os TCs precisam se aproximar do jurisdicionado, até para questões que envolvem desenvolvimento econômico local, atendimento das necessidades públicas. (...) o controlador interno às vezes não se inteira, por exemplo, de uma questão de iluminação pública. O TC que vem e toma decisão de irregularidade e o benefício do controle é pra sociedade. (TC1)

Ele não amenizaria o papel de fiscal não. É proposto um trabalho em parceria, uma relação de confiança. Nós preferimos primeiro tentar ensinar, mostrar como fazer, depois sancionar, mas uma coisa não elimina a outra não. Em nenhum momento eu senti que essa aproximação para ganhar confiança representaria em ficar calado perante uma situação que não poderia haver silêncio por parte do TC. (...) O TC não faria isso de forma nenhuma. Ele prefere atuar pedagogicamente, mas se ele chegar num ponto de ter que atuar e sancionar, ele vai atuar. Não tenha dúvida. (TC2)

(ii) **Conclusão sobre a validade da hipótese:**

Verifica-se, com base na teoria do neoinstitucionalismo, que a H5, ao dispor que, no caso proposto, existiria força bastante para minimizar o caráter fiscalizatório do TCEMG, não foi confirmada.

Isso porque os dados colhidos demonstram que a dependência de trajetória do referido órgão de controle externo foi confirmada e que não houve movimento e nem mesmo a intenção por parte do TCEMG de amenizar sua atuação fiscalizatória.

Nesse sentido, verificou-se que, não obstante os eventuais benefícios que poderiam advir de uma mudança de caminho e de cultura, a trajetória de fiscalização do TCEMG foi reafirmada, sendo que o diálogo e a atuação pedagógica constituem a exceção.

Foi aclarado que a busca do aprimoramento da função de controle, por meio da aproximação ou da cooperação com o controle interno municipal, não implica necessariamente na amenização do papel de fiscal do TCEMG, vez que tais ações são condizentes com as tendências modernas do controle externo.

Conforme se infere dos depoimentos colhidos, a atuação fiscalizatória do TCEMG foi reforçada pelos entrevistados, tendo sido apresentados argumentos para

preservação desse papel e, inclusive, para sua ampliação, em benefício da sociedade.

4.1.5 – Hipótese 6

H6: A formação de parcerias entre TCEMG e controladorias de pequenos municípios mineiros demanda a realização de adaptações, vez que as características, atribuições e responsabilidades próprias desses órgãos fragilizam, em tese, o adimplemento dos requisitos inerentes a esse tipo de relação colaborativa, em especial, os da reciprocidade, confiança e coerência.	
Teoria	Redes interorganizacionais
Abordagem teórica:	Há fatores viabilizadores para formação das redes (BALLESTRIN; VARGAS, 2002), dentre eles: reciprocidade (SILVA; SILVESTRE; EMBALO, 2020), confiança (SILVA; SILVESTRE; EMBALO, 2020) e coerência (CASTELLS, 2002);

(i) Categoria de análise: se é possível, mesmo diante da natureza do TCEMG e das Clms, existir reciprocidade, confiança e coerência

Ao serem perguntados sobre eventual realização de parcerias com o TCEMG, na esteira do objetivo estratégico n. 8 do TCEMG, os Clms demonstraram, na maioria das vezes, contentamento e interesse.

Questionados sobre suas percepções acerca da possível existência dos requisitos de reciprocidade, confiança e coerência entre TCEMG e Clms, mesmo diante das características, atribuições e responsabilidades que envolvem o controle interno municipal, verifica-se, que a maioria dos entrevistados entende plausível, sendo que alguns fizeram ressalvas quanto ao objeto da eventual parceria, conforme abaixo:

Com certeza, porque, por exemplo, aí eu me sentiria mais como um agente do TC. Porque a impressão que eu tenho é que eu sou subordinado ao prefeito, mesmo sendo servidor efetivo. Se eu fosse um agente assim mais ligado ao TC, aquela ligação direta com ele, e aí sim, e depois, através de mim, o contato com o município seria bem maior, do que essa subordinação ao prefeito e a prefeitura que é o órgão que remunera, eu acho isso muito esquisito. Acho que a estrutura é muito esquisita, assim... Você ajudar a fiscalizar um órgão que te remunera, entendeu? (Clm1)

Sim. Possível sim. Depende do que eles vão querer, entendeu? Ou do que eles vão exigir, ou do que eles vão fazer... (Clm2)

Se acho que seria possível? Seria possível sim. Em tese, né? A gente está falando tudo em tese. (Clm3)

Estou doido pra fazer essa parceria porque você trabalha mais livre, com menos preocupação. Então, eu vou entrar em contato agora para ver essa parceria, essa aproximação, justamente com efeito de me ajudar a ser controlador, né? Eu acho que o TC já fez muita abertura, né? Eu acho que está muito mais próximo. Nem que seja *on-line*, nós fizemos até um acompanhamento ano passado e até janeiro deste ano. Eu acho que já está bem mais fácil. O TC já está mais próximo do controlador, né, e do próprio prefeito. Eu acho que vai melhorar. (Clm4)

Percepção similar foi observada nos depoimentos obtidos dos servidores do TCEMG, que ressaltaram ser possível a presença dos requisitos da reciprocidade, confiança e coerência, ressalvando que, para tanto, é necessário que as eventuais parcerias tenham objeto bem delimitado, acordado entre as partes, conforme abaixo:

Tem que ter objeto muito específico né? A coerência, eu acho que tá até um pouco mais tranquilo. Se estiver bem determinado aquilo que o TC tá propondo na parceria. Reciprocidade, eu acho que ela é que tem maior peso. Essa ação conjunta, ela pode ser benéfica para jurisdicionado, para o controle interno, o prefeito ou quem for, e para o TC. E ela vai gerar um benefício maior para sociedade. A sociedade local, então! A reciprocidade tem um peso maior. A confiança, médio. (TC1)

Deve-se destacar ressalva realizada nos depoimentos quanto a parcerias com municípios pequenos, no sentido de que não se acredita que o TCEMG irá firmar muitas parcerias com esses órgãos, apenas excepcionalmente, se houver motivação suficiente, conforme abaixo:

Com os municípios pequenos, aí a coisa é mais do ponto de vista, que nem eu te falei, institucional. Eu não acredito que vá se fazer, por exemplo, parceria com um município pequeno aí, de 8 mil, 6 mil habitantes, igual é nos moldes desses maiores, até pelo volume de recursos envolvidos, né? (TC1)

Acho muito pouco provável que vá surgir uma parceria com o controle interno municipal. Na prática, essas parcerias vão ser com o controle interno do estado (...), da união, esse sim é mais fácil, viável, no sentido de emanar orientações, de mostrar um modelo de atuação. Com o controle interno municipal, eu acho muito difícil, pode ser um caso isolado, mas com a prática disseminada? Não. Por que não? Pela disparidade entre os controles internos, pela falta de representatividade geralmente dos controladores internos municipais, tirando alguns casos. (TC2)

(ii) **Conclusão sobre a validade da hipótese:**

Os dados obtidos demonstram que os requisitos da reciprocidade, confiança e coerência, encontrados na teoria das redes interorganizacionais, podem sim

estarem presentes em eventuais parcerias entre TCEMG e CImS, desde que essas parcerias tenham objeto bem definido, acordado entre as partes, não demandando adaptações, tal como constou na hipótese.

Nesse sentido, tendo sido utilizados, como referencial, pressupostos da teoria das redes interorganizacionais, conclui-se que H6 constitui hipótese parcialmente válida.

4.2 – Registro relevante – A função de controle na pandemia

A pesquisadora aproveitou a realização das entrevistas e o momento histórico que passa a humanidade por conta da pandemia, para questionar aos entrevistados sobre como ficou o exercício da função de controle diante deste cenário, com a finalidade de ter esse registro.

Constata-se, dos depoimentos prestados pelos CImS, que a pandemia não causou muito impacto nos trabalhos de controle interno dos pequenos municípios.

Ressalvadas medidas pontuais que se fizeram necessárias e atraso no envio de relatórios, devido a afastamentos de pessoal em decorrência de contaminação pelo vírus, no geral, as atividades de controle continuaram normalmente, tendo sido relatado por um dos entrevistados o incremento do trabalho para controle do quantitativo de vacinas do município.

No que se refere ao TCEMG, foi dito pelos entrevistados, em apertada síntese, que os trabalhos ligados ao controle não foram prejudicados, eles continuaram, mas que sofreram algumas adaptações geradas pela pandemia, a exemplo de não ter sido possível realizar inspeções *in loco*; de ter sido priorizada a divulgação, por meio do *site*, de orientações aos jurisdicionados quanto a novas normas que surgiram; bem como de ter o controle se voltado mais para as despesas com saúde.

Nesse sentido, para fins de registro, é trazida, no Apêndice F, a íntegra dos depoimentos colhidos sobre esse tema.

Destarte, analisados os dados colhidos; verificada a validade, uma a uma, das hipóteses de pesquisa; apresentadas conclusões; e realizado o apontamento supra; passa-se às considerações finais.

5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao ser dada voz aos responsáveis por órgãos de controle interno de municípios mineiros com menos de 10.000 (dez mil) habitantes, população-alvo desta pesquisa e que constitui um conjunto de 477 (quatrocentos e setenta e sete) elementos, foi possível verificar, mais a fundo, as capacidades estatais desses entes federativos, bem como o real funcionamento dos referidos órgãos.

Nesse sentido, constatou-se que os entes estudados não possuem capacidade estatal suficiente para atender às exigências que lhes são impostas, com destaque para a baixa capacidade de equipar o controle interno municipal com mão de obra tecnicamente qualificada.

Lado outro, verificou-se que essas deficiências de capacidade são desconsideradas pelo ordenamento jurídico vigente, pelas organizações influentes do campo e pelo TCEMG, que acabam por fixar exigências impossíveis de serem cumpridas pelos referidos entes federativos.

Exemplo desse descompasso é que, em sentido oposto à DN 02/2016 - orientação emanada pelo TCEMG com fundamento em normas e princípios de grandes organizações internacionais ligadas ao campo do controle, que serve de guia tanto para os Clms, quanto para o próprio desempenho de ações de controle externo do TCEMG - foi detectado que os pequenos municípios, por baixa capacidade estatal, não possuem sistema de controle interno estabelecido e que neles não há a execução plena das atividades típicas de controle, como auditorias.

Assim, sugere-se que o TCEMG e outras organizações do campo do controle deixem de reproduzir fórmulas estrangeiras e busquem se aproximar mais e conhecer a fundo a realidade dos pequenos municípios, de modo a levar em consideração as capacidades estatais desses entes, quando elaborar orientações e fizer exigências pertinentes ao controle interno, tudo isso em prol da eficiência.

Sugere-se, também, que os Clms mantenham a disposição demonstrada nos depoimentos colhidos, no sentido de se aproximarem mais do TCEMG. E que não se sintam constrangidos de expor suas deficiências e de apresentar sugestões de mudanças, de modo que se busque sempre o real aprimoramento da atividade de controle. Deve ser deixada para trás a postura constatada na pesquisa, de se atender a comandos e de se realizar ações de forma automática, apenas para buscar legitimidade perante o TCEMG e não ser objeto de responsabilizações.

Sugere-se que haja maior consciência e preocupação, por parte desses CImS, com a busca por uma real efetividade do controle.

Ao se manter tal postura, os CImS deixam de atuar de modo mais compatível com as realidades locais e, assim, distanciam-se do aumento da eficácia do controle da Administração, o que afeta, ao final, a entrega de resultados à população.

Outro ponto relevante que foi exposto e discutido neste trabalho é pertinente ao diminuto quantitativo de abertura de procedimentos administrativos para apuração de irregularidades, assim como de comunicação dessas falhas ao TCEMG, por parte dos controladores internos.

Diante dos depoimentos colhidos, que expuseram sentimentos de medo, tensão e desconforto dos controladores ao executarem o trabalho de controle, e partindo-se do pressuposto de que também nesses entes federativos ocorrem irregularidades no âmbito da Administração Pública, concluiu-se pela dificuldade ou impossibilidade de serem compatibilizadas todas as atribuições do controle interno, principalmente diante das forças e responsabilidades que recaem sobre a figura do controlador.

Tal fato acaba por prejudicar o efetivo controle dos atos administrativos, motivo pelo qual se entende que esta questão deva ser aprofundada para que sejam encontradas alternativas, talvez com a alteração das normas atualmente vigentes, de modo que o controlador interno tenha condições de realizar seu trabalho com mais tranquilidade e autonomia, o que, acredita-se, poderia levar a uma maior eficiência no controle.

Lado outro, por meio das entrevistas realizadas com os servidores do TCEMG, foi possível confirmar a dependência de trajetória do referido órgão de controle externo e que as ações por ele adotadas quanto ao controle interno não representaram movimento e nem mesmo a intenção de amenizar sua atuação fiscalizatória.

Foi esclarecido que o fato de ter sido priorizado o papel pedagógico quanto ao controle interno, em nenhum momento afastou o caráter fiscalizatório do TCEMG.

Foi também possível verificar que, para ambos os lados, os requisitos da reciprocidade, confiança e coerência, encontrados na teoria das redes interorganizacionais, podem sim estarem presentes em eventuais parcerias, desde que tenham objeto bem definido, acordado entre as partes.

Durante as entrevistas algumas revelações inesperadas ocorreram, devendo-se destacar: a recorrente fala quanto à dispensabilidade de ouvidoria nos pequenos municípios; o sentimento demonstrado pelos responsáveis por CImS de que o TCEMG é distante desses pequenos municípios; e o reconhecimento por parte dos servidores do TCEMG de que o órgão precisa conhecer melhor a realidade desses entes federativos.

Nesse sentido, além do que já foi falado, acredita-se que seria muito benéfico que o TCEMG desse continuidade às ações pedagógicas, principalmente com foco no CI de pequenos municípios, e que pense em institucionalizá-las.

E isso, principalmente porque os referidos CImS ainda estão em nível de maturidade mais baixo, sem regulamentações, o que pode propiciar descontinuidade quando há mudança de gestão.

Além disso, diante do contentamento e disposição demonstrados pelos entrevistados dos CImS de se aproximarem do TCEMG e de firmarem parcerias, sugere-se que o TCEMG retome a realização das atividades integradas de controle, com foco específico nesses municípios, amenizando, somente quando da realização destas atividades, o caráter fiscalizatório, tudo em prol da eficiência do controle.

Ademais, sugere-se que sejam criadas mais oportunidades de diálogo, em um formato menos burocrático, que deixem os representantes dos entes municipais à vontade para se exporem, para que sejam discutidos, juntamente com esse entes e outras organizações do campo do controle, melhores modelos ou formas de funcionamento dos órgãos de controle interno, mais adequados à realidade dos pequenos municípios, buscando alternativas e atualização das normas que hoje orientam esses órgãos.

Diante das limitações do presente estudo, sabe-se que não se deve generalizar as conclusões alcançadas, mas tais conclusões podem, de alguma forma, auxiliar futuros estudos sobre o tema, que se mostra tão pouco explorado, principalmente usando a abordagem qualitativa, conforme aqui apresentado.

Assim, o presente trabalho, diante da lacuna existente na produção científica, objetivou oferecer mais uma referência acadêmica, de modo a tentar promover a discussão sobre tal temática, bem como contribuir para outras que tratem de questões atreladas ou que também estejam fundadas nas teorias das capacidades estatais, do neoinstitucionalismo e das redes interorganizacionais.

Desse modo, sugere-se que o meio científico realize outros estudos acerca dos CIs de pequenos municípios, bem como da relação entre o controle externo e o controle interno, mormente diante da já referida escassez e da importância de se discutir o controle, função essencial para o bom funcionamento da administração pública.

Até porque, como já dito, o controle, seja interno ou externo, não se encontra pronto e nem acabado, ele está em constante desenvolvimento, e deve ser atualizado constantemente, cabendo finalizar este trabalho recorrendo, mais uma vez, aos ensinamentos de Fayol, (1990, p. 132):

É conveniente poder sempre responder, a propósito de não importar qual seja a operação, à seguinte pergunta: “Como se faz o controle?”.

Aplicando-o às operações de qualquer natureza e aos agentes de todos os níveis, o controle exerce-se de mil maneiras diferentes. Como os outros elementos de administração – previsão, organização, comando e coordenação -, ele exige sempre uma contínua atenção e, quase sempre, muita arte.

REFERÊNCIAS

ATRICON - Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. Resolução nº 04/2014, de 6 ago. 2014. **Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon nº 3.302/2014, relacionadas à temática “Controle interno: instrumento de eficiência dos Tribunais de Contas”**. Disponível em: <<https://atrimon.org.br/resolucao-atrimon-no-042014-controle-interno-dos-tcs/#:~:text=Aprova%20as%20Diretrizes%20de%20Controle,%E2%80%9D%2C%20integrante%20do%20Anexo%20%C3%9Anico.>>. Acesso em: 27 dez. 2021

BALESTRIN, Alsones; VARGAS, Lilia Maria. **Evidências Teóricas para a Compreensão das Redes Interorganizacionais**. In: ENCONTRO DE ESTUDOS ORGANIZACIONAIS, 2., 2002, Recife. Anais. Recife: Observatório da Realidade Organizacional: PROPAD/UFPE: ANPAD, 2002. 1 CD.

_____. **A dimensão estratégica das redes horizontais de PMEs: teorizações e evidências**. Revista de Administração Contemporânea, Curitiba, v. 8, n. SPE, p. 203-227, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988 e atualizada até a Emenda Constitucional nº 114/2021. Brasília, DF: Senado Federal, 2021. Disponível em: <<https://normas.leg.br/?urn=urn:lex:br:federal:constituicao:1988-10-05;1988>>. Acesso em: 27 dez. 2021.

_____. Controladoria Geral da União (CGU). **Instrução Normativa/SFC 01, de 06 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<https://www.gov.br/suframa/pt-br/aceso-a-informacao/IN0106ABR2001MANUALDOSISTDECONTINTDOGOVFED.pdf/view>>. Acesso em: 31 dez. 2021.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria governamental**. Brasília: TCU, 2011. Disponível em: <
<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/curso-de-auditoria-governamental-8A81881E747486F30174B63B72BE6C46.htm>>. Acesso em: 31 dez. 2021.

CARNEIRO, Ricardo; MENICUCCI, Telma Maria Gonçalves. **Gestão pública no século XXI: as reformas pendentes**. A saúde no Brasil em 2030: desenvolvimento, Estado e políticas de saúde - Vol. 1, [S. l.], p. 135–194, 2013. DOI: 10.7476/9788581100159.0006.

CASTELLS, Manuel. **A Sociedade em Rede. A era da informação: economia, sociedade e cultura**. Vol. 1. 6ª. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2002.

COELHO, Jerri Eddie Xavier. **O controle interno na perspectiva constitucional**. In: BLIACHERIENE, Ana Clara; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coord.). *Controladoria no setor público*. 2. ed. Belo Horizonte. Forum, 2019, p. 67-79.

COELHO, Rony; GUTH, Felipe; LOUREIRO, Miguel. **Capacidades governamentais municipais e desenvolvimento humano local no Brasil**. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 71, n. 4, p. 778–808, 2020.

DIMAGGIO, Paul Joseph; POWELL, Walter W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, [S. l.], v. 45, n. 2, p. 74–89, 2005.

ELIAS, G. T.; OLIVEIRA, W. M.; MONTEIRO, M. V. M.; **Controle interno dos municípios do estado de minas gerais: uma proposta de diagnóstico de sua efetividade**. *Revista do TCEMG*, Belo Horizonte, v. 35, p 124-139, jan/jun. 2017

FUSCO, Cláudia Costa de Araújo; FERRAZ, Leonardo de Araújo. **Apontamentos sobre as unidades centrais de controle interno e seu mosaico estrutural no Brasil: a experiência da Controladoria-Geral do Município de Belo Horizonte**. In: FERRAZ, Leonardo de Araújo; LOBO, Luciana Mendes; MIRANDA, Rodrigo

Fontenelle de (Coord.). *Controle Interno Contemporâneo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 51-74.

GASKELL, George. **Entrevistas individuais e grupais**. In: BAUER, M e GASKELL, G. *Pesquisa Qualitativa com Texto, Imagem e Som*. 2002.

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

GLOCK, José Osvaldo. **Sistema de Controle Interno na Administração Pública**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2015.

GOMIDE, Alexandre de Ávila. Capacidades estatais para políticas públicas em países emergentes: (des)vantagens comparativas do Brasil. *In: GOMIDE, Alexandre de Ávila; BOSCHI, Renato Raul (orgs.). Capacidades Estatais em Países Emergentes: o Brasil em perspectiva comparada*. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2016.

GOMIDE, Alexandre de Ávila; PEREIRA, Ana Karine; MACHADO, Raphael. **Apresentação - O conceito de capacidade estatal e a pesquisa científica**. *Sociedade e Cultura*, [S. l.], v. 20, n. 1, 2017.

GÖTTEMS, Leila Bernardo Donato; EVANGELISTA, Maria do Socorro Nantua; PIRES, Maria Raquel Gomes Maia; DA SILVA, Aline Ferreira Melgaço; DA SILVA, Priscila Avelino. **A history of primary health care policy in the Federal District, Brazil (1960-2007): An analysis based on the theoretical framework of historical neo-institutionalism**. *Cadernos de Saúde Pública*, [S. l.], v. 25, n. 6, p. 1409–1419, 2009.

GONDIM, Sônia Maria Guedes. **Grupos Focais como técnica de investigação qualitativa: desafios metodológicos**. *Paidéia*, nº 12, vol. 24, 2003.

GRIN, Eduardo José. Notas sobre a construção e a aplicação do conceito de capacidades estatais. *Teoria & Sociedade*, [S. l.], v. 20, n. 1, p. 148–176, 2012.

GRIN, Eduardo José; NASCIMENTO, Alex Bruno Do; ABRUCIO, Fernando Luiz; FERNANDES, Antônio Sérgio. **Sobre desconexões e hiatos: uma análise de capacidades estatais e finanças públicas em municípios brasileiros** (About disconnections and gaps: an analysis of state capacity and public finances in brazilian municipalities). *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, [S. l.], v. 23, n. 76, p. 312–336, 2018.

GUERRA, Evandro Martins. **Aspectos jurídicos do controle interno**. Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP, Biblioteca Digital Fórum de Direito Público. Belo Horizonte, ano 1, n. 11, nov. 2002. Disponível em: <<https://www.forumconhecimento.com.br/periodico/138/20666/30511?searchpage=1&keywords=aspectos%20jur%C3%ADdicos%20controle%20interno>>. Acesso em: 23 fev. 2022.

_____. **Controle interno: reflexões acerca das dificuldades na implantação e efetivação de seus mecanismos**. Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP, Biblioteca Digital Fórum de Direito Público. Belo Horizonte, ano 4, n. 39, mar. 2005a. Disponível em: <<https://www.forumconhecimento.com.br/periodico/138/21073/38281>>. Acesso em: 23 fev. 2022.

_____. **Estruturação do sistema de controle interno: unidade administrativa independente**. Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP, Biblioteca Digital Fórum de Direito Público. Belo Horizonte, ano 4, n. 48, dez. 2005b. Disponível em: <<https://www.forumconhecimento.com.br/periodico/138/21148/40552?searchpage=1&keywords=estrutura%C3%A7%C3%A3o%20sistema%20controle%20interno:%20unidade%20administrativa%20independente>>. Acesso em: 23 fev. 2022.

HALL, Peter A. TAYLOR, Rosemary C. R **As três versões do neo-institucionalismo**. *Revista Lua Nova*, Número 58, 2003.

FAYOL, Henri. **Administração industrial e geral**: previsão, organização, comando, coordenação, controle. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean. **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas**. Tradução: Heloísa Monteiro e Francisco Settineri — Porto Alegre: Artmed; Belo Horizonte: Editora UFMG. 1999.

LIMA, Ivonete Dionizio de. **A interação entre os controles interno e externo: Um estudo no âmbito estadual da administração pública brasileira**. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2007

LIMA, Lucas Correia de. **Os dois corpos do rei no século da juristocracia: por um diálogo entre o controle interno e externo à luz de um dilema correicional**. In: FERRAZ, Leonardo de Araújo; LOBO, Luciana Mendes; MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de (Coord.). *Controle Interno Contemporâneo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 315-337.

LOPES, Gabriela Brandão; VALADARES, Josiel Lopes; AZEVEDO, Ricardo Rocha De; BRUNOZI JÚNIOR, Antônio Carlos. **Evidências de isomorfismo e decoupling na gestão de controladorias municipais do estado de Minas Gerais**. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, [S. l.], v. 13, n. 2, p. 089–111, 2020. Disponível em: <<https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/639/pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2021.

MARTINS, Douglas Gomes. **O estado da arte da capacidade institucional : uma revisão sistemática da literatura em língua portuguesa**. *Cadernos EBAPE.BR*, v. 19, nº 1, Rio de Janeiro, p. 165–189, Jan./Mar. 2021, DOI: 10.1590/1679-395120190011.

MENDES, Rosana Maria; MISKULIN, Rosana Giaretta Sguerra. **A Análise de conteúdo como uma metodologia**. *Cadernos de Pesquisa*, vol. 47, nº 165, jul-set., 2017

MINAS GERAIS. **Lei complementar n. 102, de 17 de janeiro de 2008**. Dispõe sobre a organização do Tribunal de Contas e dá outras providências. Belo Horizonte. ALMG, 2008a. Disponível em: <<https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=LCP&num=102&comp=&ano=2008&texto=consolidado>>. Acesso em: 17 dez. 2021.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. **Decisão Normativa n. 02 de 26 de outubro de 2016**. Aprova as "Orientações sobre Controle Interno", aplicáveis aos sistemas de controle interno de cada um dos Poderes do Estado de Minas Gerais e dos seus Municípios e dá outras providências. Belo Horizonte: TC, 2016. Disponível em: <<https://tclegis.tce.mg.gov.br/Home/Detalhe/1138501>>. Acesso em: 17 dez. 2021.

_____. **Plano Estratégico institucional para o período de 2021 a 2026**. Belo Horizonte: TC, 2021a. Disponível em: <https://www.tce.mg.gov.br/ArquivosDoc/Plano_Estrategico_Janeiro_de_2021.pdf>. Acesso em: 17 dez. 2021.

_____. **Resolução n. 001, de 27 de janeiro de 2021**. Aprova o Plano Estratégico institucional para o período de 2021 a 2026. Belo Horizonte: TC, 2021b. Disponível em: <<https://tclegis.tce.mg.gov.br/Home/Detalhe/1140438>>. Acesso em: 17 dez. 2021.

_____. **Resolução n. 12, de 17 de dezembro de 2008**. Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: TC, 2008b. Disponível em: <<https://tclegis.tce.mg.gov.br/Home/Detalhe/978636>>. Acesso em: 10 dez. 2021.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 21 ed., São Paulo: Atlas, 2007

MOTA, G. B. A. C. (2018). **A obrigatoriedade do controle interno na administração pública brasileira**. Revista Controle, Fortaleza, v. 16, n. 1. 2018, p. 459-485. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6558129>>. Acesso em: 12 dez. 2021.

NOWELL, B.; ALBRECHT, K. **A Reviewer's Guide to Qualitative Rigor**. Journal of Public Administration Research and Theory. 2019, p. 348-363. Disponível em: <<https://doi.org/10.1093/jopart/muy052>>. Acesso em: 10 dez. 2021.

RIBEIRO, Renato Jorge Brown; BLIACHERIENE, Ana Carla; SANTANA, José Lima. **Considerações sobre formas, processos e isoformismo nas estruturas de controle interno da federação brasileira**. In: BLIACHERIENE, Ana Clara; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coord.). Controladoria no setor público. 2. ed. Belo Horizonte. Forum, 2019, p. 27-40.

SANTOS, Franklin Brasil; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. **Do paradoxo à efetividade: a controladoria pública como instrumento de um Estado mais eficiente e uma sociedade mais participativa**. In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coord.). Controladoria no setor público. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 381-397.

SILVA, José William Gomes da. **Avaliação dos sistemas de controle interno dos municípios do estado de Alagoas: Aplicação da metodologia do COSO 2013**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017

SILVA, D. P. da; SILVESTRE, H. C.; EMBALO, A. A. A cooperação intermunicipal no Brasil: o caso dos consórcios de resíduos sólidos. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, RJ, Brasil. v. 54, n. 5, p. 1239–1259, set.–out. 2020

SILVA, Flávia de Araújo e; MARTINS, Túlio César Pereira Machado; CKAGNAZAROFF, Ivan Beck. **Redes organizacionais no contexto da governança pública: a experiência dos Tribunais de Contas do Brasil com o grupo de planejamento organizacional**. Revista do Serviço Público, [S. l.], v. 64, n. 2, p. 249–271, 2014.

SOUZA, Kleberon Roberto de; SANTOS, Franklin Brasil. **Avaliação de controles internos em prefeituras: um caso prático na assistência farmacêutica**. In:

BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coord.). *Controladoria no setor público*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 277-297

TRAVAGLIA, K. R.; CÉSAR, C. S. **A importância do controle interno como instrumento de governança pública**. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas*, Belo Horizonte, n. 1, 2016.

UNGARO, Gustavo; SANTOS, Ludinaura Regina Souza dos. **Redes de conhecimento e controle interno da administração pública no Brasil: análise teórico-prática a partir da atuação do CONACI e do Banco Mundial**. In: FERRAZ, Leonardo de Araújo; LOBO, Luciana Mendes; MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de (Coord.). *Controle Interno Contemporâneo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 27-49.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookmann, 2001.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO APLICADO JUNTO AOS RESPONSÁVEIS PELO CONTROLE INTERNO

MODELO QDUCI - Questionário de Diagnóstico da Unidade de Controle Interno da Prefeitura Municipal – caráter qualitativo

Parte I		
Identificação do Responsável pelo Controle Interno		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
Município:		
Nome Completo:		
Descrição do Cargo Ocupado:	<input type="checkbox"/> Secretário Municipal de Controle Interno	
	<input type="checkbox"/> Controlador-Geral do Município	
	<input type="checkbox"/> Auditor-Geral do Município	
	<input type="checkbox"/> Controlador Interno Municipal	
	<input type="checkbox"/> Outro: _____	
Tempo de exercício no cargo:	<input type="checkbox"/> anos. Preencher somente com números.	
Escolaridade do Responsável pelo Controle Interno:	<input type="checkbox"/> Ensino fundamental	
	<input type="checkbox"/> Ensino médio	
	<input type="checkbox"/> Ensino superior incompleto	
	<input type="checkbox"/> Ensino superior completo	
	<input type="checkbox"/> Especialização ou pós graduação	
	<input type="checkbox"/> Outros: _____	
Curso (Formação Acadêmica)	<input type="checkbox"/> Administração	
	<input type="checkbox"/> Economia	
	<input type="checkbox"/> Direito	
	<input type="checkbox"/> Contabilidade	
	<input type="checkbox"/> Engenharia	
	<input type="checkbox"/> Outro: _____	
	<input type="checkbox"/> Não formado	
O responsável pelo Controle Interno acumula atribuições em outros setores da administração pública municipal?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	

Parte II		
Instrumentação Legal		Utilize para detalhes que julgar necessários
Questões		
Descrição	Resposta	necessários

Existe uma base legal e/ou regulamentar que trate do Controle Interno no âmbito do município, como a Lei de criação do Órgão de Controle Interno, que estabeleça as atividades a serem desenvolvidas, etc.?	<input type="checkbox"/> Sim. Nº: _____	
	<input type="checkbox"/> Não	
Existem manuais que disciplinem o funcionamento e a atuação dos servidores do controle interno?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
	<input type="checkbox"/> Não	

Parte III		
Estruturação Organizacional do Órgão de Controle Interno		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
Qual a denominação do Órgão de Controle Interno?	<input type="checkbox"/> Controladoria-Geral do Município	
	<input type="checkbox"/> Auditoria-Geral do Município	
	<input type="checkbox"/> Controladoria-Geral Municipal	
	<input type="checkbox"/> Secretaria Municipal de Controle Interno	
	<input type="checkbox"/> Outro: _____	
Quais macrofunções o Órgão de Controle Interno Municipal possui? (admite mais de uma resposta)	<input type="checkbox"/> Ouvidoria	
	<input type="checkbox"/> Controladoria	
	<input type="checkbox"/> Auditoria Interna	
	<input type="checkbox"/> Correição	
	<input type="checkbox"/> Outra: _____	
Qual a posição hierárquica do Órgão de Controle Interno na estrutura organizacional da Administração Municipal?	<input type="checkbox"/> Vinculado diretamente ao Gestor Máximo (Prefeito)	
	<input type="checkbox"/> Vinculado à Secretaria de Planejamento, Finanças ou Fiscalização	
	<input type="checkbox"/> Vinculado ao Setor de Contabilidade	
	<input type="checkbox"/> Vinculado à Secretaria de Administração	
	<input type="checkbox"/> É uma secretaria ou tem <i>status</i> de uma secretaria	
	<input type="checkbox"/> Outro. Especificar: _____	

Parte IV		
Recursos Humanos		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
Quantos servidores ativos (efetivos ou não) possui a Prefeitura	Preencher somente com números	
Quantos servidores trabalham no Órgão de Controle Interno?	Preencher somente com números	
Quantos servidores do Órgão de Controle Interno são concursados?	Preencher somente com números	
Quantos servidores do Órgão de Controle Interno são comissionados?	Preencher somente com números	
Há dedicação exclusiva desses servidores ao Órgão de Controle Interno?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
Existe cargo de Auditor Interno no Órgão de Controle Interno?	<input type="checkbox"/> Sim	

	<input type="checkbox"/> Não	
O quadro de pessoal do Órgão de Controle Interno é suficiente para atender às suas necessidades atuais?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
Há servidores do Órgão de Controle Interno que acumulam atribuições em outros setores da administração pública municipal?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
Existem políticas e ações que anteveem a substituição de servidores que aposentem, saem do cargo ou passem em outro concurso, a fim de evitar o risco de perda de conhecimento organizacional?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
Existe um plano de cargos e salários (carreira) para o Órgão de Controle Interno?	<input type="checkbox"/> Sim. Lei/decreto nº: _____	
	<input type="checkbox"/> Não	

Parte V			
Funcionamento do Órgão de Controle Interno			
Questões			Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta		
O Órgão de Controle Interno elabora planejamento de suas atividades para atuação no âmbito municipal?	<input type="checkbox"/> Sim		
	<input type="checkbox"/> Não		
O Órgão de Controle Interno realizou atividades típicas de controle (auditoria operacional, auditoria de contas, auditoria de gestão, fiscalizações, e acompanhamento de adoção das recomendações do órgão de controle interno e externo pelas unidades auditadas) nos últimos 5 (cinco) anos?	<input type="checkbox"/> Sim		
	<input type="checkbox"/> Não		
Foram gerados relatórios em decorrência dos trabalhos do Controle Interno?	<input type="checkbox"/> Sim		
	<input type="checkbox"/> Não		
Os resultados desses trabalhos são publicados, divulgados na Internet?	<input type="checkbox"/> Sim		
	<input type="checkbox"/> Não		
O Órgão de Controle Interno possui <i>link</i> para espaço específico no site da Prefeitura?	<input type="checkbox"/> Sim		
	<input type="checkbox"/> Não		
Assinale, na sua opinião, o que impossibilita a realização de ações de controle (ex: auditoria e fiscalização). Pode marcar mais de uma alternativa.	<input type="checkbox"/> Falta de pessoal preparado para realização de ações de controle (auditorias e fiscalizações).		
	<input type="checkbox"/> As Secretarias não disponibilizam as informações e documentos quando solicitados.		
	<input type="checkbox"/> O Órgão de Controle Interno não dispõe de infraestrutura para realizar as atividades típicas do controle interno previsto na legislação.		
	<input type="checkbox"/> O Órgão de Controle Interno não se planeja para a realização de ações de controle e demais atividades típicas de controle interno.		

	<input type="checkbox"/> Falta de capacitação dos servidores do Órgão.	
	<input type="checkbox"/> Não se Aplica.	

Parte VI		
Recursos Financeiros e Materiais		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
O Órgão de Controle Interno possui dotação orçamentária específica para o seu funcionamento na LOA vigente?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
O Município possui um programa de governo que trate do “combate à corrupção” e do “controle interno” no PPA, LDO e LOA?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
O Órgão de Controle Interno possui equipamentos que possibilitem o desempenho das atividades, como veículos, máquinas fotográficas, notebooks e outros?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
O Controle Interno dispõe de local próprio para funcionamento?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
O Órgão de Controle Interno dispõe de sistemas de informática para realizar as atividades de controle interno e fazer os monitoramentos necessários das atividades da área meio e área finalística da administração pública municipal?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	

Parte VII		
Autonomia e independência		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
O Órgão de Controle Interno possui autonomia e independência, por ocasião da emissão de seus pareceres e/ou manifestações, nos processos que lhe são submetidos?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
O responsável pelo Órgão de Controle Interno possui liberdade para comunicar ao Tribunal de Contas e/ou Ministério Público, no caso de não ver atendida as recomendações exaradas ou no caso de identificação de situação de irregularidade no âmbito da Administração Pública?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
O responsável pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno procedeu, nos últimos 3 anos, com alguma comunicação de irregularidade, verificada no âmbito da Administração Pública, junto ao Tribunal de Contas e/ou Ministério Público?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
O responsável pelo Órgão de Controle Interno possui liberdade para sugerir/instaurar um Processo Administrativo Disciplinar - PAD, Processo Administrativo de Responsabilização - PAR e/ou Tomada de Contas	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	

Especial - TCE, no caso de identificação de situação de irregularidade, envolvendo dano ao erário e/ou desvio de verbas públicas?		
O responsável pelo Órgão de Controle Interno sugeriu ou instaurou algum Processo Administrativo Disciplinar – PAD, Processo Administrativo de Responsabilização – PAR e/ou Tomada de Contas Especial – TCE nos últimos 3 anos?	[] Sim [] Não	
Há monitoramento das recomendações do Órgão de Controle Interno a fim de verificar se elas foram efetivamente implantadas?	[] Sim [] Não	
Há monitoramento, pelo Controle Interno, das recomendações do TCE-MG a fim de verificar se elas foram efetivamente implantadas?	[] Sim [] Não	
É permitido ao Órgão de Controle Interno acessar, irrestritamente, todas as informações, registros, ativos e pessoas, relacionados a qualquer operação, para a execução das suas atividades?	[] Sim [] Não	
O Órgão de Controle Interno é reconhecido pelo gestor máximo como fundamental para boa administração?	[] Sim [] Não	
Os demais servidores conhecem a importância e contribuem para o trabalho do Sistema de Controle Interno para boa gestão municipal?	[] Sim [] Não	

Parte VIII		
Atividades de Controle		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
Quais são as principais atividades realizadas pelo Controle Interno do Município? (Admite mais de uma resposta)	[] Acompanhamento da Gestão Fiscal	
	[] Verificação das publicações	
	[] Controle das operações de crédito, garantias e haveres do Município	
	[] Verificação dos limites dos arts. 22 e 23 da LRF, com relação aos gastos de pessoal	
	[] Verificação da destinação dos ativos, considerando as restrições constitucionais e legais, em especial a LRF	
	[] Avaliação das Diretrizes e metas do PPA e da LDO	
	[] Verificação da compatibilidade da LOA com o PPA, a LDO e as normas da LRF	
	[] Realização de Auditorias Internas	
	[] Verificação da legalidade dos procedimentos licitatórios e respectivos contratos	
	[] Outros. Especifique	
Existem procedimentos de controle com a finalidade de: (admite mais de uma resposta ou nenhuma)	[] verificar a evolução das despesas administrativas (energia elétrica, telefone, combustível etc)	
	[] analisar a legalidade e adequação dos processos de adiantamento de viagens existentes?	
	[] avaliar as atividades realizadas pelos fiscais de contrato?	
	[] avaliar a gestão das multas de trânsito e processos de ressarcimento?	

	<input type="checkbox"/> verificar se os Bens Imóveis, com todas as suas edificações, estão registrados em Cartório de Registros de Imóveis, em nome do Município ou da Câmara, e são averbadas as construções efetuadas posteriormente?	
O Órgão de Controle Interno participa da elaboração dos instrumentos de planejamento (PPA, LDO, LOA) com a finalidade de acompanhamento da sua execução?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	
O órgão de controle interno elabora e encaminha ao TCE-MG o plano de auditoria para o exercício subsequente, conforme parágrafo único do artigo 313 do Regimento Interno do TCE-MG?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Não	

Parte IX		
Capacitação		
Questões		Utilize para detalhes que julgar necessários
Descrição	Resposta	
Os servidores do Controle Interno realizaram algum tipo de treinamento específico para o desempenho das funções de controle, em algum momento após a sua lotação na unidade (exceto o oferecido pelo TCE-MG)?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Somente alguns	
	<input type="checkbox"/> Não, nenhum servidor foi capacitado de forma específica para o exercício desta função.	
Os servidores do Controle Interno realizaram o treinamento oferecido pelo TCE-MG?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Somente alguns	
	<input type="checkbox"/> Não	
Os servidores do Órgão de Controle Interno recebem, periodicamente, treinamentos/orientação, por meio de cursos, seminários, palestras, etc., visando adquirir conhecimentos ou mesmo atualizá-los ou aprimorá-los?	<input type="checkbox"/> Sim	
	<input type="checkbox"/> Somente alguns	
	<input type="checkbox"/> Não	

Parte X		
Sugestões		
Questões		
Descrição	Resposta	
Na sua opinião, o que poderia ser feito para melhorar o sistema de Controle Interno?		

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO APLICADO JUNTO AOS GESTORES MUNICIPAIS

MODELO QACI - Questionário de Avaliação de Controles Internos - caráter quantitativo

1. AMBIENTE DE CONTROLE			
Demonstra comprometimento com a integridade e os valores éticos			
Princípio 1: A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
1. Existe código de ética/conduta formalizado?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas já foi confeccionado e aguarda aprovação.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas é desconhecido pelos agentes administrativos e não é aplicado.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, é aplicado e os agentes administrativos têm plena noção de que desvios são punidos de forma adequada.	
2. A prefeitura adota mecanismos adequados para coibir desvios de natureza disciplinar?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, apesar de haver mecanismos formalizados, eles não são aplicados quando necessário.	
	<input type="checkbox"/>	Sim. Quando necessário, são instaurados e concluídos procedimentos administrativos disciplinares e/ou sindicâncias, mas seus resultados não são amplamente comunicados a toda a prefeitura.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, os procedimentos administrativos disciplinares e/ou sindicâncias são instaurados e concluídos, quando necessários, e os resultados amplamente divulgados de forma que todos tenham conhecimento.	
3. A prefeitura adota mecanismos para os agentes administrativos declarem explicitamente se estão observando o código de conduta estabelecido?	<input type="checkbox"/>	Não há código de conduta.	
	<input type="checkbox"/>	Não há conhecimento pelos agentes administrativos do código de conduta, apesar de formalmente instituído pela prefeitura.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas a declaração é meramente formal. O código de conduta não é observado e não há qualquer sanção aplicada pela administração.	
	<input type="checkbox"/>	Sim. Os agentes administrativos reconhecem o código de conduta como um dever-ser de agir e os desvios são apurados e sancionados, quando necessário.	
Cumpra a responsabilidade de supervisão			
Princípio 2: A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
4. A prefeitura possui organograma formalmente estabelecido?	<input type="checkbox"/>	Não.	

	<input type="checkbox"/>	Não, mas esse documento já foi elaborado e aguarda aprovação.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas esse documento não é conhecido pelos agentes administrativos.	
	<input type="checkbox"/>	Sim e esse documento é de conhecimento comum.	
5. Um organograma é fornecido aos chefes de setor ou serviço em todos os níveis?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas ele está disponível em vários meios (como site da prefeitura e mural do gabinete do prefeito).	
	<input type="checkbox"/>	Sim, ele é fornecido aos chefes, porém está desatualizado.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, ele é fornecido e está atualizado.	
6. A prefeitura possui regimento interno formalmente estabelecido?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas já foi confeccionado e aguarda aprovação.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas está desatualizado.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, e esse documento é de conhecimento comum e está atualizado.	
7. A prefeitura possui estrutura orgânica de controle interno formalmente estabelecida?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas já foi elaborado o normativo/projeto de lei, que aguarda aprovação.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas o órgão de controle não está dotado de estrutura material e nem agentes administrativos suficientes para realização dos trabalhos sob sua responsabilidade.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há órgão de controle interno estabelecido, dotado de estrutura material adequada e de agentes administrativos ocupantes de cargo efetivo da prefeitura.	
8. Há normativo ou lei que vincule diretamente o órgão de controle interno ao prefeito?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas o normativo já foi elaborado e aguarda aprovação.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas os gestores têm adotado estratégias para contornar a atuação do órgão de controle interno.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, existe o normativo, o órgão de controle interno atua de maneira independente nos processos de sua competência.	
9. O responsável pelo controle interno se comunica diretamente com o prefeito e detém autonomia no exercício de suas atribuições?	<input type="checkbox"/>	Não existe órgão de controle interno na prefeitura.	
	<input type="checkbox"/>	Não. Apesar de existir órgão de controle interno, o responsável por ele está subordinado a um secretário municipal e não possui autonomia.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, o responsável está formalmente subordinado diretamente ao prefeito, mas não possui autonomia em seus posicionamentos.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, o responsável está formalmente subordinado diretamente ao prefeito e suas orientações são observadas e aplicadas pelos gestores e agentes administrativos da prefeitura.	

10. É realizada uma supervisão qualificada e contínua pelos dirigentes para garantir a consecução dos objetivos da prefeitura e a regularidade das operações?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas os agentes administrativos praticam suas ações de acordo com as normas estabelecidas nos normativos internos.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas a supervisão realizada é superficial e não contribui no atingimento dos objetivos estabelecidos pela prefeitura.	
	<input type="checkbox"/>	Sim e essa supervisão contínua dos dirigentes e chefes tem permitido ajustes na estratégia e correto atingimento dos objetivos estabelecidos.	
11. A prefeitura estabelece de forma clara as funções e responsabilidades dos chefes no controle das operações sob sua supervisão?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não estabeleceu, mas as atividades rotineiras só são realizadas com supervisão e aprovação direta dos chefes de setor.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas as avaliações e controles realizados pelos chefes de setor ainda são superficiais e rotineiramente são detectados erros de procedimentos.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, os chefes de setor supervisionam adequadamente as funções sob sua responsabilidade e estimulam os subordinados a observar e melhorar o controle sobre as operações.	

Estabelece a estrutura, a autoridade e a responsabilidade

Princípio 3: A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.

Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
12. As operações de contabilidade financeira e orçamento são consideradas essenciais para o bem-estar financeiro da prefeitura?	<input type="checkbox"/>	Não, as operações contábeis são totalmente terceirizadas e não há qualquer controle por parte da prefeitura.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas há agentes administrativos da prefeitura que exercem algum controle sobre a veracidade das informações.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há setor formalmente instituído para realizar a validação das operações, mas os agentes administrativos da área não são capacitados.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há setor formalmente instituído para realizar a validação das operações, e os agentes administrativos da área são capacitados e integrantes do quadro da prefeitura (concursados).	
13. Os chefes de setor ou serviço das áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno dominam os processos de trabalho sob sua responsabilidade direta?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas há manuais que especificam os processos de trabalho e há controle pelos superiores.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas há poucos servidores na área, situação que obriga os chefes a operacionalizar e concentrar alguns processos de trabalho.	

	<input type="checkbox"/>	Sim, eles orientam, revisam e treinam os seus subordinados.	
14. Há segregação de funções nos processos relativos às áreas de planejamento, gestão dos recursos financeiros e controle interno?	<input type="checkbox"/>	Não, um único setor concentra os processos de planejamento, execução e controle.	
	<input type="checkbox"/>	Não, um único setor concentra os processos de planejamento, execução e controle, mas as atividades são desempenhadas por pessoas diferentes.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há segregação nos processos de planejamento, execução, mas o controle não é realizado.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há definição nos normativos segregando os setores demandante, executor, responsável pelo pagamento e controlador.	
Demonstra comprometimento com a competência			
Princípio 4: A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
15. A prefeitura possui plano de carreira, cargos, remuneração e salários aprovado por lei?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas já foi elaborado e aguarda aprovação.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas não são realizados concursos para preenchimento dos cargos efetivos.	
	<input type="checkbox"/>	Sim e a maioria dos agentes administrativos são integrantes da carreira (concurados).	
16. Há quadro de lotação próprio para as áreas de planejamento, de gestão financeira dos recursos e de controle interno?	<input type="checkbox"/>	Não, e os agentes administrativos que ocupam essas áreas são todos terceirizados.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas há pelo menos dois agentes administrativos da prefeitura que trabalham nesses setores, sendo os demais agentes administrativos, em sua maioria, terceirizados (celetistas ou temporários).	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas os cargos são, em sua maioria, ocupados por servidores não pertencente à carreira da própria prefeitura (cargos em comissão).	
	<input type="checkbox"/>	Sim e os cargos são ocupados majoritariamente por servidores da carreira oriundos do quadro da prefeitura.	
17. A prefeitura evita a rotatividade de pessoal das áreas de planejamento, de gestão financeira dos recursos e de controle interno?	<input type="checkbox"/>	Não, a prefeitura não as reconhece como áreas chaves ao alcance dos objetivos estabelecidos.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas a prefeitura tem buscado repor, de forma rápida, eventuais saídas de agentes administrativos.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas essas áreas não possuem o quantitativo adequado de agentes administrativos.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, a prefeitura investe em capacitação e melhoria nas condições de trabalho dos servidores dessas áreas e possui quantitativo adequado.	

18. Há um plano de capacitação para os servidores das áreas de planejamento, gestão financeira dos recursos e controle interno?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas os servidores que trabalham nessas áreas são selecionados de acordo com a formação profissional.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas esse plano não é aplicado.	
	<input type="checkbox"/>	Sim e é aplicado.	
Reforça a responsabilidade pela prestação de contas			
Princípio 5: A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
19. As descrições das responsabilidades são conhecidas pelos chefes de setor ou serviço em todos os níveis?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas estão disponíveis em normativos de fácil acesso.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas há necessidade de atualização dos normativos.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, são conhecidas e as responsabilidades estão atualizadas de acordo com a estrutura física atual.	
20. A distribuição das competências entre os setores é adequada, de modo que as áreas que exercem as atividades de gestão (planejar, dirigir e organizar) sejam diferentes das que exercem atribuições de controle?	<input type="checkbox"/>	Não há distribuição clara de competências entre as áreas.	
	<input type="checkbox"/>	Não há distribuição clara, mas as atribuições e competências das áreas relativas à gestão estão corretamente separadas.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, a competência está adequadamente distribuída, mas a gestão e o controle não trabalham de forma harmônica.	
	<input type="checkbox"/>	Sim e os gestores e controladores se reconhecem como responsáveis pelo sucesso no atingimento dos objetivos propostos.	
21. Os dirigentes e chefes de setor ou serviço entendem suas responsabilidades em relação ao sistema de controle interno das operações?	<input type="checkbox"/>	Não entendem e acreditam que o sistema de controle interno é de responsabilidade de outros.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas adotam a estratégia de concentrar em setor/pessoa a análise e o controle das operações sob sua responsabilidade.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, os processos de trabalho, sob sua responsabilidade, estão mapeados, mas ainda não foram identificados os riscos e pontos de controles dos processos de trabalho.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, os processos de trabalho estão mapeados, os riscos e pontos de controle identificados, e eles se certificam de que seu pessoal também entende suas próprias responsabilidades.	
2. AVALIAÇÃO DE RISCOS			
Especifica objetivos adequados			
Princípio 6: A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários

22. A prefeitura possui planejamento estratégico formalmente instituído?	<input type="checkbox"/>	Não há documento elaborado com esse fim.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas está sendo confeccionado documento com essa finalidade.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas este não é conhecido pelos agentes administrativos e/ou as ações nele previstas não são realizadas.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, ele é conhecido pelos agentes administrativos e as ações da entidade são conduzidas harmonicamente com os objetivos propostos.	
23. A prefeitura planeja a execução de programas de acordo com recursos financeiros disponíveis para a plena conclusão?	<input type="checkbox"/>	Não e não há acompanhamento da situação financeira quando do planejamento dos programas.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas todos os novos programas são previamente avaliados quanto à viabilidade de execução por setor/pessoa formalmente designada.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há setor/pessoa formalmente designada mas as informações sobre a situação financeira não são confiáveis.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há setor/pessoa formalmente designada, as informações sobre a situação financeira são confiáveis e há acompanhamento contínuo da situação dos programas em execução.	
24. A prefeitura gerencia o alcance dos objetivos dos programas, avaliando continuamente o atingimento das metas estabelecidas?	<input type="checkbox"/>	Não há objetivos e metas claramente estabelecidos.	
	<input type="checkbox"/>	Não há gestão, mas há objetivos e metas estabelecidos e divulgados para cada programa.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, os objetivos e metas são definidos, divulgados e gerenciados, mas não há setor/pessoa formalmente responsável pelo acompanhamento.	
	<input type="checkbox"/>	Sim. Os objetivos e metas são gerenciados, e há setor/pessoa formalmente responsável.	
25. A prefeitura adota procedimentos para evitar descontinuidade nas ações planejadas?	<input type="checkbox"/>	Não	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas as ações planejadas estão sendo especificadas em planos de ações.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, o planejamento estratégico já está concluído e há plano de ação especificando as ações planejadas. Contudo, ainda não há definição formal de equipe para acompanhar o plano de ação.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, o planejamento estratégico já está concluído e cada objetivo/meta está especificada no plano de ação, que é acompanhado por equipe formalmente instituída.	

Identifica e analisa riscos

Princípio 7: A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.

Questão	Resposta	Utilize para detalhes que julgar necessários
---------	----------	--

26. Os objetivos relevantes e os riscos associados a cada atividade importante da prefeitura foram identificados?	<input type="checkbox"/>	Não há identificação de objetivos relevantes.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas há identificação dos riscos relacionados às áreas de planejamento, gestão financeira e controle.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, entretanto os riscos identificados não foram avaliados e não há procedimentos de controle definidos.	
	<input type="checkbox"/>	Sim e há políticas, procedimentos, técnicas e mecanismos apropriados de avaliação de riscos e procedimentos de controle para os riscos relevantes identificados.	
27. Há verificação de que as regras de controle interno estabelecidas são obedecidas?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, embora formalmente constituído, o controle interno não é atuante.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas a estrutura do controle interno é inadequada para a quantidade de processos que exigem sua análise.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, a estrutura do controle interno é adequada à quantidade de processos que exigem sua análise e os servidores têm plena noção de sua importância no atingimento dos objetivos estabelecidos.	

Avalia o risco de fraude

Princípio 8: A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.

Questão	Resposta	Utilize para detalhes que julgar necessários
28. A prefeitura adota procedimentos para identificar desvios, perdas ou furto de bens patrimoniais (móveis e imóveis)?	<input type="checkbox"/>	Não adota e há histórico da ocorrência de eventos dessa natureza.
	<input type="checkbox"/>	Não adota, mas há setor/pessoa responsável pelo controle dos bens móveis e imóveis.
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas ainda ocorrem eventos dessa natureza.
	<input type="checkbox"/>	Sim, há normativo (manual) atribuindo responsabilidades e estrutura de controle formalmente estabelecidas.

Identifica e analisa mudanças significativas

Princípio 9: A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.

Questão	Resposta	Utilize para detalhes que julgar necessários
29. Há orientação formal para os gestores municipais agirem de forma preventiva na identificação de riscos oriundos de fatores externos/internos e no estabelecimento de ações, medidas e controles para enfrentá-los?	<input type="checkbox"/>	Não.
	<input type="checkbox"/>	Não, mas a prefeitura criou plano de capacitação para os gestores das áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno, visando orientá-los a identificar riscos.
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas as atividades de controle identificadas não são monitoradas quanto a sua fiel implantação.
	<input type="checkbox"/>	Sim, os riscos são identificados, as atividades de controle são implantadas e constantemente monitoradas.

30. A prefeitura adota procedimentos para evitar a concentração de informações relevantes nas mãos de terceiros?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas tem planejado concentrar nos agentes administrativos da prefeitura as informações relativas às áreas de planejamento, gestão financeira e controle.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, as secretarias que concentram as atividades de planejamento, gestão financeira e controle são em sua maioria providas por agentes administrativos concursados.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, a prefeitura possui estrutura orgânica e de material adequada; e os agentes administrativos das áreas de planejamento, gestão financeira e controle são ocupantes de cargo efetivo da prefeitura (concurados).	
31. A prefeitura adota procedimentos para evitar concentração de informações relevantes em poucas pessoas, notadamente nas áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas estão sendo elaborados manuais que detalham os processos de trabalho relativos a essas áreas.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há manuais detalhando os processos de trabalho relativos a essas áreas, mas os agentes administrativos não são efetivos do quadro da prefeitura (concurados), em sua maioria.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há manuais detalhando os processos de trabalho relativos a essas áreas, os agentes administrativos são efetivos do quadro da prefeitura (concurados) e há plano de capacitação contínua para esses servidores.	
3. ATIVIDADE DE CONTROLE			
Seleciona e desenvolve atividades de controle			
Princípio 10: A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
32. Os processos de trabalho relativos às áreas de planejamento, de gestão dos recursos financeiros e de controle da prefeitura contam com instruções ou procedimentos devidamente formalizados?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas há orientação da prefeitura para que essas áreas realizem o mapeamento dos processos de trabalho.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas os agentes administrativos não o aplicam por desconhecê-lo ou porque ele não reflete a realidade das atividades necessárias.	
	<input type="checkbox"/>	Sim e os agentes administrativos o aplicam no dia a dia das atividades.	
33. Os bens de maior valor e as informações importantes relativas à prefeitura são protegidos do acesso ou uso não autorizado?	<input type="checkbox"/>	Não há qualquer controle sobre os bens materiais (móveis e imóveis) e as informações importantes.	
	<input type="checkbox"/>	Os bens materiais (móveis e imóveis) são catalogados e periodicamente inventariados, mas não há qualquer gestão das informações importantes relativas aos programas, projetos e convênios da prefeitura.	

	<input type="checkbox"/>	Sim, há controle constante sobre os ativos mais valiosos, bem como sobre as informações relativas a projetos e programas, mas a prefeitura carece de uma política de segurança da informação institucionalizada.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, plenamente, e a prefeitura possui política de segurança de informações aprovada.	
34. As atividades de controle descritas nos normativos (manuais, regimento interno, decretos, leis) são efetivamente aplicadas e de forma correta?	<input type="checkbox"/>	Não há normativos que estabeleçam atividades de controles.	
	<input type="checkbox"/>	Não são aplicadas, apesar de existentes.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, são aplicadas, mas têm se revestido de ações meramente burocráticas, sem qualquer resultado para a gestão.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, são efetivamente aplicadas, de forma correta e têm trazido resultados positivos à gestão da prefeitura.	
35. A prefeitura estabelece metodologia formal para orientar e implementar as atividades de controle necessárias?	<input type="checkbox"/>	Não há metodologia implantada.	
	<input type="checkbox"/>	Não estabelece, mas os processos de trabalho relativos às áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno são mapeados e controlados.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, existe metodologia formal, entretanto ela não é observada e aplicada pelos gestores.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, as ações e atividades de controle estão identificadas, são aplicadas e o controle interno periodicamente avalia sua adequabilidade.	
36. As atividades de controle adotadas pela prefeitura são expressas em normativos e estão diretamente relacionadas com os objetivos, buscando maior eficiência e eficácia operacional, confiabilidade de informações, conformidade com leis e regulamentos e salvaguarda de bens e recursos públicos?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas os agentes administrativos contribuem rotineiramente com propostas de melhorias.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, supervisionam, mas não há preocupação no sentido de reduzir eventual excesso de atividades meramente burocráticas.	
	<input type="checkbox"/>	Sim. As atividades de controle estão normatizadas pela prefeitura, são abrangentes e razoáveis e estão relacionadas com os objetivos de controle.	
37. A prefeitura controla o processo de arrecadação das receitas e de realização das despesas?	<input type="checkbox"/>	Não, todo o controle é terceirizado (empresa contratada) ou é controlado por agentes administrativos ocupantes de cargos em comissão.	
	<input type="checkbox"/>	Não, parte do controle é terceirizado (empresa contratada), mas há agentes administrativos responsáveis por atestar as informações prestadas pela empresa contratada.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas os agentes administrativos da área de gestão financeira são, em sua maioria, ocupantes de cargos em comissão.	

	[]	Sim e os agentes administrativos são, em sua maioria, ocupantes de cargos efetivos da prefeitura (concursados).	
Seleciona e desenvolve controles gerais de tecnologia			
Princípio 11: A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
38. A prefeitura adota metodologia (usos de sistemas informatizados) para controlar e proteger ativos (bens móveis e imóveis) e informações importantes para a gestão (projetos, programas, Convênios, controle da receita e despesa)?	[]	Não adota e há histórico da ocorrência de perdas/furtos/desvios de bens e informações importantes.	
	[]	Não adota metodologia, porém há normativos que atribuem responsabilidade aos chefes de setores pela guarda dos bens e informações sob sua responsabilidade.	
	[]	Sim, porém a metodologia não tem sido capaz de coibir a perda/furto/desvio de bens e informações importantes.	
	[]	Sim, adota metodologia. Há clara definição de responsabilidades nos normativos. Há controles periódicos sobre os bens. Os gestores administram com cautela e zelo as informações sob sua guarda.	
Implementa por meio de políticas e procedimentos			
Princípio 12: A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
39. A prefeitura adota mecanismos para comunicar a todos os agentes administrativos a missão, as metas, os valores e as estratégias estabelecidas?	[]	Não há planejamento estratégico instituído.	
	[]	Não há metodologia formalmente estabelecida, mas há quadro explicitando missão, metas e valores da prefeitura nas secretarias.	
	[]	Sim, mas as atividades são iniciadas e realizadas sem qualquer alinhamento ao planejamento estratégico estabelecido.	
	[]	Sim, as atividades da prefeitura são planejadas/executadas alinhadas ao planejamento estratégico e todos têm conhecimento e se empenham no seu cumprimento.	
40. A prefeitura gerencia efetivamente a força de trabalho, tanto pelo aspecto quantitativo quanto pelo qualitativo?	[]	Não há qualquer mecanismo de gestão.	
	[]	Não, mas a prefeitura tem elaborado estudo para criar quadro de lotação adequado às necessidades quantitativas da prefeitura.	
	[]	Sim, mas tanto o quadro de lotação (aspecto quantitativo) quanto o plano de carreiras, cargos, remuneração e salários (aspecto qualitativo) estão desatualizados.	
	[]	Sim.	

41. A prefeitura adota metodologia para formalizar a separação entre as ações de solicitação de bens e serviços, de atesto de recebimento desses objetos e de pagamento pelos bens e serviços recebidos?	<input type="checkbox"/>	Não formalizou.	
	<input type="checkbox"/>	Não formalizou, mas os setores/agentes adotam de forma constante a prática da segregação de funções.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas há histórico da ocorrência de fraudes e desvios.	
	<input type="checkbox"/>	Sim. Organograma e os manuais atendem ao princípio da segregação das funções, os processos de trabalho são realizados em observância a esses normativos e a entidade mantém o controle constante das operações.	
4. INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO			
Utiliza informações relevantes			
Princípio 13: A organização obtém ou produz e utiliza informações relevantes e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
42. A prefeitura adota mecanismos para que a informação relevante seja devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não há mecanismos formais para todas as informações relevantes, mas a prefeitura adotou procedimentos para gerir as informações relativas às áreas de planejamento, execução financeira e controle interno.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas ainda há fragilidades no processo de comunicação das informações às pessoas adequadas.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, o processo de gestão da informação é plenamente aplicado em todas as áreas da prefeitura e as pessoas adequadas são informadas tempestivamente.	
43. Os Gestores de programas e Convênios recebem informações operacionais e financeiras para ajudá-los a determinar se os atos praticados estão em conformidade com os planos de trabalho, projeto básico ou projeto executivo?	<input type="checkbox"/>	Não há qualquer mecanismo de gestão das informações relativas aos programas, projetos e Convênios.	
	<input type="checkbox"/>	Existe setor específico para gerir Convênios, mas as informações necessárias não são mapeadas e compartilhadas com os gestores responsáveis por fiscalizar a execução do objeto pactuado	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas somente as informações relativas a Convênios são geridas pelo setor de Convênios, permitindo que os gestores envolvidos tomem as decisões no momento correto.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, todos os programas e Convênios são acompanhados e as informações operacionais são apresentadas e colhidas de forma contínua junto aos gestores.	

44. As áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno interagem efetivamente na consecução dos objetivos prioritizados pela prefeitura, elaborando, criando, transmitindo e recebendo informações relevantes a suas áreas?	<input type="checkbox"/>	Não há qualquer interação entre as áreas.	
	<input type="checkbox"/>	Somente interagem por meio dos processos administrativos que transitam entre as áreas.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há interação entre as áreas, apesar de não haver alinhamento das ações em relação aos objetivos prioritizados.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, as áreas intaregem efetiva e continuamente. Há estabelecimento de agendas comuns, encontros periódicos para tratar dos assuntos correlatos.	
Comunica internamente			
Princípio 14: A organização comunica internamente informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, incluindo objetivos e responsabilidades pelo controle interno.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
45. A prefeitura adota mecanismos formais para garantir a ocorrência de comunicações internas eficazes, principalmente no que diz respeito aos processos de trabalho relativos às áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno?	<input type="checkbox"/>	Não há qualquer mecanismo que facilite a comunicação entre essas áreas.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas há mecanismos indiretos utilizados pelos gestores para enviar e receber comunicações (boletins internos periódicos, notícias expressas e coletadas em sítios, emails).	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há reuniões periódicas entre os gestores das áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno, mas ainda desorganizadas, sem pautas prédefinidas e pouco efetivas.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há reuniões periódicas ou outro mecanismo que facilita o fluxo de comunicação entre os gestores das áreas de planejamento, gestão financeira e controle interno.	
46. Os deveres específicos dos agentes administrativos são claramente comunicados e eles entendem os aspectos relevantes de suas funções em relação ao controle interno?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas as chefias diretas entendem as correlações das atividades sob sua responsabilidade.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, os servidores são comunicados a respeito dos aspectos relevantes do controle interno, mas ainda enxergam as atividades de controle como externas às suas funções.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, os servidores são comunicados a respeito de seus deveres específicos e entendem os aspectos relevantes do controle interno em relação às suas funções.	
47. A prefeitura utiliza métodos eficazes de comunicação, informando tempestivamente os gestores e agentes administrativos a respeito dos projetos e programas em andamento na prefeitura?	<input type="checkbox"/>	Não há qualquer meio de comunicação das atividades da prefeitura aos agentes administrativos.	
	<input type="checkbox"/>	Há precários meios de comunicação, em sua maioria desatualizados.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas não há mecanismos formais estabelecidos e o fluxo de informações é inconstante.	

	<input type="checkbox"/>	Sim, a prefeitura adota contínuos e diversos meios de comunicação, entre eles: manuais de política e procedimentos, diretrizes da diretoria, memorandos, quadros de avisos, páginas de internet e intranet, mensagens gravadas em vídeo, e-mail e discursos.	
48. A comunicação das informações circula por todos os níveis hierárquicos da prefeitura, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura física?	<input type="checkbox"/>	Não, há grande concentração das informações nos secretários/gabinetes	
	<input type="checkbox"/>	Não, as informações são compartilhadas no máximo até o nível das chefias de setor/seção	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas não há qualquer mecanismo formal estabelecido para se verificar o recebimento da mensagem	
	<input type="checkbox"/>	Sim, todos recebem rotineiramente memorandos, mensagens por email ou outros meios que garantem, inclusive, que leram a leitura da mensagem.	
Comunica externamente			
Princípio 15: A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
49. Há um órgão de ouvidoria instituído?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas o normativo que o instituirá já foi elaborado e aguarda aprovação	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas a estrutura física, material e de pessoal do órgão é inadequada.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, o órgão possui estrutura adequada e funciona de maneira satisfatória.	
5. ATIVIDADES DE MONITORAMENTO			
Realiza avaliações contínuas e/ou independentes			
Princípio 16: A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
50. A prefeitura identifica os pontos de controle dos processos de trabalho das áreas de planejamento e gestão financeira e constantemente monitora sua validade e aplicação?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, há processos de trabalho mapeados, mas não foram identificados os pontos de controle e o momento de avaliação.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, os processos de trabalho foram mapeados, há pontos de controle específicos, mas a avaliação da validade e aplicação dos pontos de controle ocorre esporadicamente.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, os processos de trabalho foram mapeados, há pontos de controle específicos e constantemente se monitora validade de aplicação dos pontos de controle estabelecidos.	

51. A prefeitura estabelece normativos e/ou manuais (mecanismos formais) para enfatizar a gerentes de programas, projetos, Convênios que eles são responsáveis pelo controle interno e que devem monitorar regularmente a eficácia das atividades de controle como parte de suas funções regulares?	<input type="checkbox"/>	Não adota nenhum mecanismo.	
	<input type="checkbox"/>	Não adota nenhum mecanismo, mas os gerentes entendem a relevância de sua atuação frente aos objetos que administram.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, a prefeitura adota mecanismos, mas não são aplicados com frequência.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, a prefeitura adota mecanismos, eles são rotineiramente aplicados e os gerentes entendem a relevância de sua atuação frente aos objetos que administram.	
52. O órgão de controle interno da prefeitura estabelece plano de avaliação dos sistemas de controle interno das secretarias e entidades que integram a prefeitura e efetivamente o executa?	<input type="checkbox"/>	Não há órgão de controle interno formalmente criado.	
	<input type="checkbox"/>	Não há o estabelecimento de planos de avaliação pelo órgão de controle interno	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas o plano de avaliação ocorre somente para algumas áreas da prefeitura: gestão financeira e patrimonial.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, há um plano de avaliação estabelecido e os controles internos administrativos são testados quando à existência, adequação e efetividade.	
Avalia e comunica deficiências			
Princípio 17: A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e a alta administração, conforme aplicável.			
Questão	Resposta		Utilize para detalhes que julgar necessários
53. A prefeitura promove reuniões entre os agentes administrativos e chefes com o objetivo de avaliar a eficácia dos controles internos?	<input type="checkbox"/>	Não promove reuniões.	
	<input type="checkbox"/>	Não promove reuniões com os agentes administrativos, somente com chefes de setores.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, promove reuniões entre todos, mas as falhas operacionais verificadas não são catalogadas e corrigidas.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, promove reuniões de forma constante entre todos e as falhas identificadas nas atividades de controle são corrigidas.	
54. Os dirigentes estimulam os funcionários a identificar pontos fracos nos controles internos e a relatá-los a seus chefes?	<input type="checkbox"/>	Não.	
	<input type="checkbox"/>	Não, mas os agentes administrativos entendem a importância de sua função no sistema de controle interno da prefeitura.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, mas os chefes e secretários não corrigem os erros apontados pelos agentes administrativos adequadamente.	
	<input type="checkbox"/>	Sim, os secretários, chefes e agentes administrativos monitoram rotineiramente os pontos de controle estabelecidos de forma a evitar vulnerabilidades.	

55. O órgão de controle interno estabelece plano de monitoramento em relação às verificações e recomendações resultantes de auditorias e outras avaliações?	[]	Não há órgão de controle interno formalmente criado.	
	[]	Não. O órgão de controle interno existe, mas não monitora as recomendações emitidas aos setores/gestores. Não há monitoramento das recomendações emitidas aos setores/gestores.	
	[]	Sim, mas apenas algumas das recomendações emitidas são monitoradas.	
	[]	Sim, há um plano de monitoramento específico e todas as recomendações emitidas, que exijam monitoramento das ações do setor/gestor, são explicitadas no plano.	

APÊNDICE C - ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA – TCEMG

Perguntas estratégicas:		Hipóteses e Paradigma Teórico
1.	Diante do que dispõe a DN 02/2016 do TCEMG; das atribuições desse órgão quanto ao Clms; e do diagnóstico realizado em 2019, pergunta-se: na sua visão, como o TCEMG percebe, em geral, a qualidade do funcionamento dos Clms?	<p><i>H1: Os pequenos municípios mineiros não possuem capacidade estatal suficiente para atender as exigências impostas quanto ao sistema de controle interno municipal.</i></p> <p><i>H2: Para a fixação de exigências pertinentes ao sistema de controle interno municipal, o ordenamento jurídico vigente, as organizações influentes do campo e o TCEMG desconsideram as deficiências de capacidade estatal dos pequenos municípios mineiros.</i></p> <p>Teoria das capacidades estatais</p>
2.	Saberia informar se a maioria dos municípios tem controladoria geral ou órgão central de CI formalmente instituído?	
3.	Saberia informar se a maioria dos municípios tem SCI formalmente instituído?	
4.	Saberia informar se o TCEMG tem multado muitos prefeitos por não instituírem o SCI?	
5.	Saberia informar se o TCEMG recebe muitas representações ou comunicações de Clms?	
6.	Saberia informar se o TCEMG tem multado muitos integrantes do CIMs por não informarem irregularidades detectadas ao TCEMG?	
7.	Na sua percepção: os Clms têm conseguido cumprir o preceito constitucional de apoiar o TCEMG? Sobre esse apoio: você acha pesa de alguma forma o papel de fiscal do TCEMG, ou a relação do CI com o Prefeito?	
8.	Na sua percepção: por que o TCEMG priorizou nos últimos 2 anos a realização de treinamentos focados no Clm?	
9.	Na sua percepção: quais resultados o TCEMG espera dessa ação voltada ao Clm?	
10.	Na sua percepção: qual é o modelo de controle interno que o TCEMG vem utilizando nesse trabalho pedagógico junto ao Clms? Por que?	
11.	Na sua percepção: cabe ao TCEMG sugerir um desenho de como o Clm deve funcionar? Você entende que o TCEMG faz isso?	
12.	Na sua percepção: o TCEMG, no trabalho pedagógico que vem desenvolvendo junto aos Clms, leva em consideração as capacidades, particularidades e dificuldades de cada um deles? Como? Por que?	
13.	O TCEMG já realizou algum estudo para verificar se todos os municípios (principalmente os de pequeno porte, a exemplo daqueles com até 10.000 habitantes), diante de suas capacidades, particularidades e dificuldades, têm condições para instituir SCI conforme a DN 02/2016 do TCEMG?	
14.	Na sua percepção: o modelo ou forma de funcionamento constante da DN 02/2016 do TCEMG é compatível com a realidade de todos os municípios?	
15.	Na sua percepção: o TCEMG é receptivo a outros modelos ou formas de funcionamento de Clms (que não contemplem as especificações da DN 02/2016 do TCEMG)?	
16.	Na sua percepção: os agentes de controle interno municipais, principalmente em municípios de menor porte, a exemplo daqueles com até 10.000 habitantes, teriam condições de instituir SCI nas unidades administrativas municipais, conforme especificações da DN 02/2016 do TCEMG?	
17.	Na sua percepção: como os Clms que não têm necessidade ou possibilidade de instituir SCI conforme especificações da DN 02/2016 do TCEMG, recebem as exigências fixadas pelo TCEMG?	

18.	Na sua percepção: alguns municípios podem estar seguindo as especificações da DN 02/2016 do TCEMG, mesmo elas não sendo as mais adequadas diante de suas capacidades, particularidades e dificuldades, apenas para atender ao TCEMG e não correr o risco de sofrer sanção?	<i>H3: As ações adotadas pelo TCEMG na busca de auxiliar o aprimoramento do sistema de controle interno municipal, em especial quanto aos pequenos municípios mineiros, a par de legitimadas pelo respectivo campo, ficam enfraquecidas e incapazes de contribuir efetivamente para o aumento de eficácia e de resultados, por serem fundadas em regras e exigências de funcionamento genéricas, que não levam em consideração as capacidades estatais envolvidas.</i>
19.	Na sua percepção: por que o TCEMG estabeleceu especificações de CI calcado em definições adotadas por órgãos de fiscalização superiores, que também se utilizam de normas internacionais? Você acha necessário ou possível que o TCEMG discuta e revise as especificações constantes da DN 02/2016 para contemplar particularidades dos municípios? Não seria mais benéfico ao aprimoramento da função de controle discutir formas alternativas e mais condizentes com a realidade e tentar alterar pontos pertinentes ao relacionamento entre TCs e Clms?	<i>H4: Os controles internos de pequenos municípios mineiros, em geral, acatam regras e exigências de funcionamento genéricas, mesmo que não cabíveis à realidade do ente, por estarem buscando alcançar legitimidade perante o campo organizacional envolvido e escapar de questionamentos externos, em detrimento de perseguir de forma efetiva o aumento de eficácia e de resultados organizacionais.</i>
20.	Na sua percepção e diante do papel fiscalizatório do TCEMG: por que os municípios participam de ações promovidas pelo TCEMG relativas ao controle interno?	<p><i>H5: A busca do aprimoramento da função de controle pelo TCEMG por meio da tentativa de institucionalização da relação de cooperação com órgãos de controle interno municipal (a exemplo do que se verifica do objetivo n. 8 de seu planejamento estratégico e das atividades integradas do projeto "Sob Controle") possui força capaz de alterar o trajeto da instituição TCEMG e criar adaptações, vez que, para ser viável, cogente que reste pontualmente abrandada a atribuição historicamente dominante do TCEMG de fiscalizar.</i></p> <p>Teoria do neoinstitucionalismo</p>
21.	Além dos treinamentos acima referidos, o TCEMG tem buscado aproximar-se dos Clms, a exemplo do projeto pertinente a trabalho integrado ("Sob Controle: controle interno para ampliar resultados"). Na sua percepção: por que o TCEMG tem buscado essa aproximação? Tem dado certo?	<i>H6: A formação de parcerias entre TCEMG e controladorias de pequenos municípios mineiros demanda a realização de adaptações, vez que as</i>

22.	Pergunta-se: qual a sua visão quanto às atividades integradas de controle? Diante das atribuições de fiscal do TCEMG existiriam plenas condições para que os Clms participassem das atividades com o TCEMG?	<p><i>características, atribuições e responsabilidades próprias desses órgãos fragilizam, em tese, o adimplemento dos requisitos inerentes a esse tipo de relação colaborativa, em especial, os da reciprocidade, confiança e coerência.</i></p> <p style="text-align: center;">Teoria das redes interorganizacionais</p>
23.	Na sua percepção: as atribuições de fiscal do TCEMG poderiam constituir algum impeditivo para que os municípios se aproximem do TCEMG e, também, participem de atividades integradas de controle? Se sim: o que poderia ser feito para melhorar essa relação?	
24.	Como o TCEMG pretende concretizar a realização de ações em parceria com as Clms, conforme consta no objetivo estratégico n. 8 de seu plano estratégico institucional 2021/2026?	
25.	Na sua percepção: uma parceria entre TCEMG e Clms poderia interferir no exercício das atribuições de fiscal do TCEMG?	
26.	Na sua percepção: existira a possibilidade de o TCEMG amainar suas atribuições de fiscal para propiciar a concretização de parcerias com Clms?	
27.	Você acha que existiria a possibilidade de o TCEMG firmar parceria com Clms, de modo que sua atribuição fiscalizatória, somente naquilo que for estritamente necessário, fique amenizada pontualmente quanto às Clms?	
28.	Na sua percepção: há, na relação entre TCEMG e Clms, elementos próprios de uma parceria institucional, tais como: reciprocidade (correspondência entre os órgãos/características comuns); confiança; e coerência (objetivos comuns)?	
29.	O TCEMG participa da rede de controle da ARCCO – da qual participam também a Controladoria do Estado de MG e a Controladoria de BH. Na sua percepção: como fica a competência fiscalizatória do TCEMG (quanto aos referidos órgãos de CI) ao participar dessa rede, já que nela são compartilhadas informações e realizadas ações conjuntas relativas ao controle?	
30.	Pergunta extra: Como a pandemia influenciou no desenvolvimento dos trabalhos do controle externo? Acha que houve um afrouxamento dos controles em geral?	

APÊNDICE D - ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA – CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

Perguntas estratégicas:		Hipóteses e Paradigma Teórico
1.	Como você avalia o funcionamento da prefeitura do seu município? As secretarias municipais estão bem organizadas? Têm espaço e equipamento adequados? Têm servidores suficientes e com o conhecimento técnico necessário? Têm sistema informatizado?	<p><i>H1: Os pequenos municípios mineiros não possuem capacidade estatal suficiente para atender as exigências impostas quanto ao sistema de controle interno municipal.</i></p> <p><i>H2: Para a fixação de exigências pertinentes ao sistema de controle interno municipal, o ordenamento jurídico vigente, as organizações influentes do campo e o TCEMG desconsideram as deficiências de capacidade estatal dos pequenos municípios mineiros.</i></p> <p>Teoria das capacidades estatais</p>
2.	Você percebe a existência, dentro das secretarias, de procedimentos de CI? Como eles funcionam? A controladoria realiza controle dos atos diretamente ou são servidores das próprias secretarias?	
3.	Você já teve problema com algum secretário ou servidor de outras secretarias? E com o Prefeito? Você tem bom diálogo com eles? Eles recebem bem as orientações de controle interno?	
4.	A prefeitura tem site próprio? A controladoria tem espaço no site para divulgar suas atividades?	
5.	Quantos trabalham na controladoria? Você, responsável pelo CI, é servidor efetivo do município? Na controladoria têm servidores efetivos? Você acha que o quantitativo é suficiente? Todos receberam treinamento ou detêm conhecimento técnico necessário?	
6.	A controladoria tem espaço próprio? Tem equipamento adequado? Tem sistema informatizado próprio?	
7.	Quais as atividades desempenhadas rotineiramente pela controladoria?	
8.	A controladoria realiza auditorias, emite relatórios e recomendações em decorrência dos trabalhos realizados de controle?	
9.	O prefeito de seu município utiliza dos relatórios ou informações da controladoria para tomada de decisões? Ele recebe esses relatórios?	
10.	Na sua opinião: o prefeito de seu município entende a controladoria como parceira para informá-lo e auxiliá-lo a corrigir falhas e tomar decisões? Você tem acesso fácil ao Prefeito sempre que precisa? Ele assegura ao CI uma estrutura adequada? Ele garante que você possa acessar todos os documentos e informações da administração?	
11.	Você já apontou um erro ou ilegalidade? Por que? Como que foi?	
12.	Você já instaurou processos administrativos ou sindicâncias para apurar irregularidade verificada? Por que? Como que foi?	
13.	Como é o seu relacionamento com as secretarias municipais? Você acha que as demais unidades da Prefeitura entendem que também fazem parte do SCI?	
14.	Já tentou incluir procedimentos de controle dos atos administrativos das secretarias nas próprias unidades (organizar o sistema de controles de todos os setores/unidades da Prefeitura)? Você acha que essa forma de proceder seria compatível e adequada para a realidade do seu município?	
15.	Você entende que a controladoria e o SCI, na forma em que se encontram, funcionam adequadamente diante da realidade do seu município?	

16.	Há algum tipo de interação da controladoria com o cidadão? (instrumentos de participação e controle social)	
17.	Existe norma própria criando a controladoria ou unidade central de controle interno? Qual a data de criação do órgão? Qual o tipo de normativo?	
18.	A controladoria tem <i>status</i> de secretaria municipal? Qual sua posição no organograma municipal?	
19.	Qual a estrutura organizacional interna constante da norma? Quais as competências fixadas formalmente para a controladoria do seu município? A controladoria elabora seu plano de trabalho? Há ouvidoria e corregedoria ligadas à Controladoria?	
20.	O município tem SCI implantado e regulamentado em norma própria? Qual a data? Qual o tipo de normativo? Ele especifica seu funcionamento? Existem manuais, fluxogramas ou outro instrumento normatizando o controle interno na administração municipal?	
21.	Existe um plano de carreira próprio regulamentado para a controladoria?	
22.	Há orçamento destinado à controladoria?	
23.	Na sua percepção qual o papel do TCEMG? Como é sua relação com o TCEMG?	
24.	Já participou de alguma atividade proporcionada pelo TCEMG sobre controle interno? O que achou?	
25.	Recebeu o feedback do TCEMG sobre o diagnóstico realizado em 2019? Qual sua percepção sobre ele?	
26.	Conhecendo a realidade de municípios com até 10.000 habitantes: você acha necessário que os CIs desses municípios contemplem todos os pontos levantados pelo TCEMG no <i>feedback</i> ?	
27.	Conhecendo a realidade de municípios com até 10.000 habitantes: você acha possível que os CIs desses municípios contemplem todos os pontos levantados pelo TCEMG no <i>feedback</i> ?	
28.	Você percebe o TCEMG mais como um parceiro (que visa melhorar o controle) ou como um órgão que impõe regras e que pode fiscalizá-lo e responsabilizá-lo?	
29.	Se você verificasse um erro ou ilegalidade no município e se ficasse configurada hipótese de envio obrigatório ao TCEMG: você se sentiria confortável em enviar, diante de sua relação com o prefeito?	
30.	O que pesa mais para você – a regra de responsabilização do controlador que não enviar irregularidade ao TCEMG ou a relação interna na prefeitura?	
31.	Você acha importante seguir todas as regras que o TCEMG impõe, mesmo que elas não sejam determinantes para o bom funcionamento do CI do seu município? Por que? Tem receio acerca do poder de fiscalização do TCEMG?	H3: As ações adotadas pelo TCEMG na busca de auxiliar o aprimoramento do sistema de controle interno municipal, em especial quanto aos pequenos municípios mineiros, a par de legitimadas pelo respectivo campo, ficam enfraquecidas e incapazes de contribuir efetivamente para o aumento de eficácia e de resultados, por serem fundadas em regras e exigências de funcionamento genéricas, que não levam em
32.	Qual seu objetivo ao participar de eventos do TCEMG ou de projetos relativos ao controle interno?	
33.	Se o TCEMG não tivesse mais a atribuição de avaliar os SCI e de multar o controlador e o prefeito, e se atuasse mais como um agente pedagógico, você acha que poderia haver uma maior aproximação entre CIm e TCEMG? Você acha que isso poderia ser positivo para o aprimoramento do controle da administração pública?	

		<p>consideração as capacidades estatais envolvidas.</p> <p><i>H4: Os controles internos de pequenos municípios mineiros, em geral, acatam regras e exigências de funcionamento genéricas, mesmo que não cabíveis à realidade do ente, por estarem buscando alcançar legitimidade perante o campo organizacional envolvido e escapar de questionamentos externos, em detrimento de perseguir de forma efetiva o aumento de eficácia e de resultados organizacionais.</i></p> <p><i>H5: A busca do aprimoramento da função de controle pelo TCEMG por meio da tentativa de institucionalização da relação de cooperação com órgãos de controle interno municipal (a exemplo do que se verifica do objetivo n. 8 de seu planejamento estratégico e das atividades integradas do projeto “Sob Controle”) possui força capaz de alterar o trajeto da instituição TCEMG e criar adaptações, vez que, para ser viável, cogente que reste pontualmente abrandada a atribuição historicamente dominante do TCEMG de fiscalizar.</i></p> <p>Teoria do neoinstitucionalismo</p>
34.	O que você pensa sobre a formação de eventual parceria com o TCEMG? Acha que poderia trazer algum benefício para controle dos atos administrativos do seu município?	
35.	Diante das características e atribuições do TCEMG, acha que pode existir, entre o TCEMG e controladoria municipal: reciprocidade (correspondência entre os órgãos); confiança; e coerência (objetivos comuns)?	
36.	Diante das referidas características, você acha possível a realização de trabalho de cooperação/parceria entre controladoria e TCEMG?	
37.	Para eventual formação de parceria entre TCEMG e controladoria, você necessário que ocorra alguma mudança?	<p><i>H6: A formação de parcerias entre TCEMG e controladorias de pequenos municípios mineiros demanda a realização de adaptações, vez que as características, atribuições e responsabilidades próprias desses órgãos fragilizam, em tese, o adimplemento dos requisitos inerentes a esse tipo de relação colaborativa, em especial, os da reciprocidade, confiança e coerência.</i></p> <p>Teoria das redes interorganizacionais</p>
38.	<u>Pergunta extra:</u> Como a pandemia influenciou no desenvolvimento dos trabalhos da controladoria? Acha que houve um afrouxamento dos controles em geral?	

APÊNDICE E – MODELO GERAL DE CARTA DE APRESENTAÇÃO

CARTA DE APRESENTAÇÃO

Prezado(a) Sr(a). Controlador-Geral,

Meu nome é Giovanna Bonfante, sou mestranda em Administração Pública na Fundação João Pinheiro e estou realizando pesquisa científica, sob a orientação do Professor Doutor Eduardo Batitucci, com o objetivo de investigar a realidade do sistema de controle interno dos pequenos municípios mineiros (até 10.000 habitantes).

O seu município foi selecionado, dentre aqueles com características semelhantes, para compor a amostra da supracitada pesquisa e, assim, gostaria de convidá-lo para participar de entrevista comigo, para conversarmos sobre a realidade, problemas vivenciados e outras questões do cotidiano do controle interno.

Esclareço, desde já, que as entrevistas serão realizadas em plataforma virtual e que serão gravadas, mas que não haverá divulgação de nenhum dado pessoal dos entrevistados, nem mesmo a identificação dos municípios estudados, comprometendo-me a seguir rigorosamente todos os parâmetros do ético sigilo da fonte, sendo o uso dos dados e informações apenas com objetivos científicos.

Agradeço antecipadamente,

Mestranda em Administração Pública na Fundação João Pinheiro

Tel:

E-mail: xxxxxxxxxxx

APÊNDICE F – ÍNTEGRA DOS DEPOIMENTOS COLHIDOS QUANTO À FUNÇÃO DE CONTROLE NA PANDEMIA

Em nada...Em nada. A gente ficou, quando iniciou, a gente ficou parado muito tempo, né? Eu não lembro quantos meses foram, mas a gente ficou literalmente parado. Funcionando assim, só necessário mesmo, mas não influenciou, não impactou muito não. Os casos que tinham de covid, por exemplo, na minha secretaria, lá na sede da prefeitura mesmo, se eu não me engano, não teve ninguém que foi contaminado. Foi no início da pandemia que existia mais o medo, do que o vírus, né? Então, não tinha funcionamento da prefeitura, nem de controle...Depois voltamos pro presencial. Começamos a funcionar através de escala, não ia todo mundo na prefeitura, então um dia ia alguns funcionários, no outro, outros, entendeu? E foi um tempo assim também quando a situação começou a se agravar. Não ficava todo mundo junto o tempo todo, então, pra poder realizar os trabalhos aí, um dia era um, outro dia era outro, mas depois voltou normal. (CIm1)

Zero mudanças, continuamos trabalhando normalmente aqui, não parou. Sempre no presencial. É que não tiveram muitos casos não. Não teve trabalho remoto não. Presencial o tempo inteiro. (CIm2)

Não, continua a mesma coisa, mas com mais serviço ainda, né? Para verificação da quantidade de vacina. Tinha que bater uai, né? (CIm3)

Então, aqui nós tivemos alguns dias que houve um atraso nessa questão como eu te disse, né, no início de gestão e teve dificuldade sim. Pessoas que tiveram que afastar, e eu mesmo tive covid, então nós tivemos que afastar por um certo tempo. Então, ficou muita coisa a desejar principalmente nesse relatório que a gente vai mandar agora que a gente manda em março, né, referente ao ano de 2020 e 2021, né? Que é o que nós começamos aqui, né? Mas a gente depende desse próximo ano para fazer ficar melhor, fica sempre, né, porque tivemos muitos decretos, né, muitos feriados, proibições. Então, acredito que ainda está complexo. E principalmente essa coisa do curso online. Por mais que a gente faça o curso online, eu gosto muito de estar no curso presencial. Você tira dúvida ali na hora, não tem muito problema. Então, mas eu quero fazer essa capacitação aí, ver se a gente melhora os trabalhos, né? (CIm4)

Não, não mudou não. (CIm6)

A pandemia gerou dificuldades para todo mundo, né? Inclusive o TCEMG parou com a sua fiscalização *in loco* em razão da própria pandemia, mas o que não impediu de fazer um trabalho através do modo virtual, voltado inclusive para a própria orientação dos controles internos. Chegou muita dúvida sobre o momento da pandemia, porque veio lei nova, veio também uma série de comandos, decreto envolvendo situação emergencial, e o TC criou, né, no site dele, aquele "hotsite da pandemia", que tem uma série de questões envolvendo acompanhamento, orientações e legislação. Então o TC, mesmo com a pandemia, criou essas condições para facilitar para a prefeitura, e se você facilita para a prefeitura, você facilita também para o controle interno. Tudo aquilo que ele queria saber ou acompanhar, ele poderia recorrer ao nosso hotsite da covid19. Criou dificuldades? Criou, e ainda está criando, mas já até estamos previstos para o ano que vem voltar com as auditorias e inspeções, de forma que a pandemia gerou esse clima de trabalho remoto, mas por outro lado, antecipou muita coisa no dia-a-dia, antecipou inclusive a própria melhora no portal de transparência, antecipou questões que envolvem hoje o controle interno, numa atuação mais dinâmica internamente, de questões envolvendo a área de saúde, que às vezes é um pouco esquecida, e aí aumentaram muito o volume de recursos nos municípios, principalmente os pequenos, muito dinheiro que entrou, então aí envolve atuação maior do controle interno e do controle externo, a pandemia ela trouxe isso né. A

administração muda em função da pandemia, os órgãos de controle tem que mudar em função do que a administração pública mudou e o que a pandemia gerou, ok? (TC1)

A pandemia, ela pegou todo mundo, evidentemente despreparado, tá? Nós todos tivemos que nos reinventar na pandemia, isso é uma realidade. Eu não penso que o controle interno, ou o controle externo tenham ficado prejudicados não, pelo contrário, aqui no TC eu vi uma produção imensa de orientações, talvez tenha mudado o perfil de atuação de controle externo, e evidentemente do controle interno, tá? Mas aqui no TC nós produzimos um imenso quantitativo de orientações, de como fazer com aqueles repasses que estavam sendo feitos emergenciais pelo governo federal, pelo governo estadual, pela legislação que sofreu uma mudança drástica naqueles primeiros meses de 2020, tanto no sentido de orientar, tanto no sentido de explicar algumas coisas. Tivemos um *hotsite*, aqui no TC que ficou no ar até o final do ano passado, que era o *hotsite* Covid, onde os municípios colocavam que estavam fazendo com os recursos que recebiam, para o TC acompanhar, mas também, ali nós colocamos as perguntas que vinham dos municípios e a gente dava uma orientação. O município com todo aquele problema, atividade econômica paralisada, muitas fronteiras fechadas, dos seus territórios, não dá pra formalizar uma consulta e esperar 2, 3, 4, 5 meses pra ter uma resposta. Então, se pediam uma orientação, era dada uma orientação. Mas lembrando que aquilo não era uma consulta, e que o tribunal poderia autuar e sancionar se entender se aquilo foi feito de uma forma equivocada. Então, eu vi o aumento de produção muito grande de atividade de controle externo, eletrônico, evidentemente. E vi também uma receptividade ou uma reciprocidade dos controladores internos, evidentemente eu tô me referindo ao município de médio porte para cima, não no município de pequeno porte, tá? (...) Eu não vi falta de atuação não, eu vi uma atuação muito grande e positiva. Mas penso, hoje, 2 anos de pandemia, no patamar que nós estamos, a pandemia não acabou, isso é uma realidade, mas no momento em que nós estamos, o TC está mais próximo, já não dá pra trabalhar só *online* ou remoto, como estávamos fazendo, e que a partir de agora em janeiro nós vamos retomar. Então, temos que ir aos municípios como iríamos com os encontros técnicos, tem que tomar presente, e tem que fazer auditoria sim. Auditoria no local. Isso não pode deixar de ter. Por que o simples fato de um município saber que ele pode ser fiscalizado, isso já ajuda, isso já ajuda, tá? A possibilidade do controle já ajuda na eficácia dos procedimentos. (TC2)