

**A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: Uma análise em uma Prefeitura do interior de Minas Gerais**

**DANIEL FRANCISCO BASTOS MONTEIRO**

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS (PUC MINAS)

**GUSTAVO TOMAZ DE ALMEIDA**

UNIVERSIDADE DO ESTADO DE MINAS GERAIS (UEMG)

# A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: Uma análise em uma Prefeitura do interior de Minas Gerais

## RESUMO

A temática acerca do controle interno no âmbito do setor público brasileiro tem sido abordada pela literatura em diversos trabalhos e com perspectivas díspares. Para colaborar com este tema, o presente trabalho teve por objetivo analisar como os procedimentos de controle interno de uma Prefeitura do interior de Minas Gerais são desenvolvidos, em termos de contribuições, limitações e oportunidades de melhoria. Metodologicamente, a parte empírica consistiu em uma abordagem qualitativa, com a realização de entrevistas individuais com servidores e análise de documentos primários e secundários para triangulação. Para a análise dos dados, utilizou-se a Análise de Conteúdo, formando-se três categorias: barreiras e dificuldades associadas à implementação do controle interno; contribuições do controle interno para a gestão do Município; bem como melhorias (oportunidades e possíveis caminhos). Adiante, os resultados da pesquisa indicam que os procedimentos de controle interno do Município têm gerado contribuições para a sua gestão, não obstante às barreiras e dificuldades existentes ao longo do seu processo de implementação, especialmente os problemas relacionados aos aspectos tecnológicos, à gestão de riscos, à cultura organizacional e à capacitação técnica dos servidores.

**Palavras-chave:** Controle Interno; Controladoria; Prefeitura; Setor Público.

## 1. INTRODUÇÃO

A temática controle interno no âmbito do setor público é abordada pela literatura em diversos trabalhos e com perspectivas díspares (LÓPEZ e PETERS, 2010; CHOI *et al.*, 2013; PETERSON, 2018; KLEIN JÚNIOR, 2020; SPEEDEN e PEREZ, 2020). No tocante à esfera municipal, segundo Pereira e Rezende (2013), a Constituição Federal – CF de 1988 concede mais autonomia e responsabilidade aos municípios em relação às decisões estratégicas associadas ao plano de desenvolvimento local, que deve ser executado pelas prefeituras. Deste modo, haja vista as possíveis consequências legais para os gestores municipais em caso de uso indevido dos recursos públicos, bem como o aprimoramento das legislações no tocante à fiscalização relacionada a este assunto, a implementação de um sistema de controle interno na esfera municipal ganha força e importância (ELIAS, OLIVEIRA e MONTEIRO, 2017).

Dentre estes municípios, essa pesquisa selecionou um do interior de Minas Gerais, localizado na microrregião de Itabira, com população estimada em 31.604 habitantes e Produto Interno Bruto per capita de R\$ 26.833,95 (IBGE, 2021). Tecida esta contextualização, sob esse pano de fundo, o presente trabalho tem por objetivo analisar como os procedimentos de controle interno de uma Prefeitura do interior de Minas Gerais vêm sendo desenvolvidos.

Diante do exposto, propõe a seguinte questão norteadora : Como os procedimentos de controle interno de um Município do interior de Minas Gerais são desenvolvidos, em termos de limitações, contribuições e oportunidades de melhoria?

Para responder à pergunta de pesquisa, realizou-se um trabalho de cunho qualitativo e caráter descritivo. Foram entrevistados, pessoalmente e individualmente, seis servidores que trabalham na Prefeitura. O critério para definição dos participantes foi a atuação profissional, de pelo menos um ano, na Controladoria-Geral do Município. Além disso, utilizou-se documentos secundários, com vistas a tornar o *corpus* da pesquisa mais aprofundado e robusto, permitindo a triangulação. Por fim, optou-se pela Análise de Conteúdo Categrorial para o tratamento dos dados, uma vez que ela permite, como pontua Bardin (2011), realizar a descrição, interpretação e inferência de mensagens organizadas em unidades categorizadas.

Em termos de justificativa, o controle interno na esfera pública exerce papel relevante, na

medida em que por meio de mecanismos de cunho jurídico e administrativo é possível fiscalizar e monitorar as atividades desempenhadas, assim como assegurar que os órgãos e entidades exerçam as suas atividades em consonância com os princípios constitucionais (CARVALHO FILHO, 2009; ALVES e MORAES JÚNIOR, 2016; ARAÚJO *et al.*, 2016). Além do mais, o estudo justifica-se, também, pelo fato de que parte dos municípios do Brasil apresentam limitações e dificuldades para implantarem o sistema de controle interno, principalmente os que têm população abaixo de cinquenta mil habitantes (ANGELI, SILVA e SANTOS, 2020), sendo esse o perfil demográfico do Município abordado nesta pesquisa. O que fundamenta esta correlação é o fato de que os municípios com este perfil demográfico tendem, em geral, a ter estruturas de governo mais enxutas, seja pela menor disponibilidade orçamentária, seja por não terem capital humano suficiente e capacitado tecnicamente, além de pouca compreensão acadêmica sobre eles (ANGELI, SILVA e SANTOS, 2020).

Soma-se a esta realidade, como ressaltam Cruz *et al.* (2014) e Angeli, Silva e Santos (2020), a necessidade de que haja pesquisas, com o intento de aprofundar o conhecimento sobre os procedimentos de controle interno adotados pelos governos municipais, pois dentre as esferas de governo esta é a que a mais demanda aprimoramentos no que diz respeito à governança e aos mecanismos de combate a práticas de abuso de poder. Nesse sentido, esta pesquisa ao abordar o controle interno em um Município contribui com a literatura acadêmica ao gerar reflexões, análises e achados que podem ajudar a compreender a importância dos procedimentos de controle em uma gestão pública municipal.

Finalmente, no que tange à estrutura, o texto está organizado em cinco capítulos, incluindo esta introdução. A seção 2 refere-se à teorização que fundamenta a pesquisa, isto é, o conceito de controle interno, as principais barreiras e dificuldades para a sua implementação e práticas de controle interno na esfera pública. Em seguida, é delineado o percurso metodológico percorrido para se construir a pesquisa. No quarto capítulo, é tecida a síntese dos resultados do trabalho, sendo organizada em três categorias de análise. Por fim, foram explanadas as reflexões finais acerca do estudo, com as contribuições, limitações e sugestões para novos trabalhos.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Controle Interno: algumas definições e mudanças recentes**

A literatura acerca do conceito de controle interno apresenta uma série de definições e abordagens para este termo, que abrangem tanto perspectivas associadas às organizações privadas como às organizações públicas. Entretanto, não há uma definição unívoca e cristalizada sobre controle interno. Assim, tendo em vista o prisma de análise proposto neste trabalho, optou-se por explanar neste subtópico algumas definições acerca deste conceito no âmbito da Administração Pública.

Para iniciar, a discussão em torno do controle interno na esfera pública brasileira tem-se amadurecido e fortalecido ao longo da história política do país, visto que, como pontuam Macêdo, Machado e Scarpin (2014), tanto os dispositivos legais aplicáveis a administração pública como as mudanças e os desafios que a permeiam, em grande medida, têm gerado alterações no tocante ao modo como os recursos públicos são geridos e controlados. Ainda nesta seara, a cronologia histórica sobre o controle interno tem como marco legal inicial o ano de 1964, com a Lei de nº. 4.320/64, que estabelece normas gerais de Direito Financeiro, assim como foi a primeira legislação a mencionar os termos controle interno e controle externo (VASCONCELOS *et al.*, 2012; MONTEIRO, 2015).

Somado a isso, segundo Costa (2020), a constituição de 1967 não apenas contribuiu para fortalecer esta perspectiva como também foi a primeira legislação a utilizar o termo sistema de controle interno. Segundo José Filho (2008, p. 91), a diferença entre sistema de controle interno

e controle interno resume-se em: “Sistema é o funcionamento integrado dos Controles Internos; [enquanto o] Controle Interno é o conjunto de meios de que se utiliza uma entidade pública para verificar se suas atividades estão se desencadeando como foram planejadas”.

Nessa linha, vieram outras leis que abordam tal temática, com destaque para o artigo 31 da CF de 1988, que preceitua a obrigatoriedade de que a fiscalização do Município seja pautada no controle externo (Poder Legislativo) e controle interno (Poder Executivo), bem como aprofundou a concepção de sistema de controle interno concedendo a ele o *status* constitucional ao ser considerado um elemento de fiscalização contábil, financeira e orçamentária, o que, de certo modo, contribuiu para institucionalizar o controle interno na Administração Pública (ALVES e MORAES JÚNIOR, 2016). Outra legislação importante neste processo foi a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF ou Lei Complementar nº 101/2000, uma vez que estabeleceu normas de finanças públicas direcionadas para os aspectos associados à responsabilidade fiscal, tanto da União, como dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (PEREIRA e REZENDE, 2013).

Por fim, o controle interno consiste naquele que é realizado pela própria Administração sobre seus órgãos e entidades, com vistas a fomentar e desenvolver os procedimentos que visam garantir a conformidade das práticas de gestão perante às normas e leis (ALVES e MORAES JÚNIOR, 2016; SPEEDEN e PEREZ, 2020). Em complemento, como pontua Monteiro (2015), os procedimentos de controle interno na esfera pública também permitem criar mecanismos de correção, prevenção e direção, que podem proporcionar a redução de riscos, assim como o atendimento aos princípios que regem o setor público.

## **2.2. Principais barreiras e dificuldades de implementação do controle interno no setor público**

Não obstante a relevância do controle interno para a gestão pública, haja vista “[...] sua significância para a gestão como elemento de segurança, não só de redução de riscos, mas de apoio ao cumprimento de uma série de princípios, regulamentos e normas que o setor público se sujeira” (MONTEIRO, 2015 p. 163), a sua implementação na Administração Pública costuma se deparar com barreiras e deficiências. Tais questões podem ser evidenciadas em vários trabalhos (MONTEIRO, 2015; DAVIS e BLASCHEK, 2006; HENRIQUE *et al.*, 2016; HELFENSTEIN, 2019; SANTOS e PEREIRA, 2019) desenvolvidos pela literatura sobre o assunto.

Dito isto, segundo José Filho (2008), dentre as dificuldades associadas ao processo de implementação do controle interno nas organizações públicas, uma delas consiste em estabelecer sistema de informação e avaliação das ações de controle, que permitam que o planejado seja, de fato, executado e cumprido. Ainda segundo este mesmo autor, no que concerne às limitações do controle interno, ele ensina que tal função administrativa fornece uma segurança que é razoável, visto que é passível a erros e falhas..

Para Monteiro (2015), são recorrentes na literatura alguns empecilhos no tocante à implementação do controle interno, como a ausência de cultura organizacional que instigue a prática de atividades de gestão ao risco e de controle interno. Soma-se a isso a carência de capital humano em quantidade adequada e com a qualidade técnica exigida, da mesma forma que as peculiaridades e barreiras atinentes ao setor público, como as limitações legais, especificidades locais e o atendimento de políticas públicas (MONTEIRO, 2015; HENRIQUE *et al.*, 2016).

A literatura também tem demonstrado que a eficácia do controle interno perpassa por barreiras, quais sejam a fragilidade e dificuldade do setor público em trabalhar com a perspectiva de gestão de riscos em suas ações e atividades relacionadas ao controle interno (KLEIN JÚNIOR, 2020). Nessa discussão, para Klein Júnior (2020), gerir o risco não somente

pode contribuir para o aprimoramento do controle interno, como também podem contribuir para que os agentes públicos possam desenvolver a acurácia ao analisarem possíveis ameaças aos objetivos da organização, assim como permitir que se aplique a responsabilização e o processo de auditoria nas informações organizacionais.

Em relação às deficiências enfrentadas pelo controle interno na Administração Pública, pesquisas desenvolvidas em torno deste tema têm constatado problemas de naturezas diversas, como a ausência de autonomia dos controladores internos (CAVALCANTE, MACHADO e PETER, 2011) e a correlação entre a falta de independência dos controladores internos e a qualidade do controle interno (HELFENSTEIN, 2019). Nesse sentido, Teixeira (2014) destaca que muitas controladorias são constituídas de tal forma que se tornam dependentes dos chefes do executivo. Ademais, a dotação orçamentária das controladorias direcionada para custear pessoal e funções administrativas, bem como a definição do escopo de abrangência desse órgão de controle interno dependem, em certa medida, da vontade política dos prefeitos (HELFENSTEIN, 2019).

Estudos como os de Clinton, Pinello e Skaife (2014) e Ferreira, Santos e Vasconcelos (2021) têm evidenciado que normatizar e publicizar as práticas do controle interno podem contribuir para institucionalizá-las no ambiente organizacional. Por fim, é importante ressaltar que, a partir dos achados de Elias, Oliveira e Monteiro (2017), que grande parte dos municípios mineiros apresentam legislação voltada para a normatização do controle interno, mas as legislações ainda são bastante genéricas.

### **2.3. Práticas de controle interno na esfera pública**

Pesquisas sobre as práticas de controle interno no setor público constataram que a sua estrutura e o seu modelo de funcionamento passaram por algumas mudanças ao longo dos anos, sem, no entanto, refletir a mesma intensidade e profundidade nas esferas subnacionais, como, por exemplo, nos municípios (TOSCANO JÚNIOR e LEITÃO, 2006; ARAÚJO *et al.*, 2016; SPEEDEN e PEREZ, 2020). Todavia, mesmo com as limitações e peculiaridades regionais existentes, a literatura tem constatado algumas boas práticas de controle interno.

Dentre as boas práticas identificadas nas pesquisas acadêmicas, primeiramente, vale a pena mencionar a iniciativa de implementação da prática de gestão de riscos em um Governo estadual, que foi abordada no trabalho de Klein Júnior (2020). Segundo este mesmo autor, a compreensão da gestão de risco enquanto prática de controle interno apresenta significativo potencial em contribuir para a gestão de problemas estruturais da Administração Pública, da mesma forma que pode fortalecer a *accountability* no setor público. Além disso, é importante salientar que a implementação da gestão de risco e o desenvolvimento da *accountability* trazem vários desafios inerentes ao seu processo, como a adaptação cultural, consequências imprevistas, identidade profissional dos auditores, baixa relevância de controles internos e dificuldades de *disclosure* de riscos estratégicos (KLEIN JÚNIOR, 2020).

Ainda nesta seara, Alves e Moares Júnior (2016) ao abordarem o Sistema de Controle Interno de um Município paraibano, teceram algumas observações acerca de práticas e iniciativas que podem contribuir para o fortalecimento do controle interno na gestão pública. Para tais autores, é importante que haja vontade política em institucionalizar o controle interno da Administração Pública municipal, seja concedendo o *status* de órgão à controladoria através de lei, seja criando cargos efetivos visando ter servidores que exerçam atividades/funções específicas de controle, bem como estabelecendo “[...] uma organização de procedimentos, funções e responsabilidades dirigidas ao funcionamento das atividades do referido órgão” (ALVES e MORAES JÚNIOR, 2016, p. 62).

Associado a este prisma de análise, Marx (2016) ressalta que a ampliação do escopo de atuação dos órgãos de controle interno contribui para a adoção de práticas de controle que se

aproximem da perspectiva de planejamento e de gestão, o que, de certo modo, ajuda a desvincular a tendência que tais órgãos têm em exercer um controle direcionado para aspectos de conformidade (normas legais). Por fim, tal questão ficou demonstrada, também, no estudo realizado por Pereira e Rezende (2013) acerca do controle interno da Prefeitura municipal de Curitiba. Esta pesquisa constatou a significativa possibilidade de contribuição do sistema de controle interno municipal, uma vez que ele subsidia os gestores municipais com informações que lhes permitem verificar, analisar e avaliar os seus resultados alcançados pela gestão (PEREIRA, REZENDE, 2013).

### 3. PERCURSO METODOLÓGICO

Trata-se de um estudo de caso (YIN, 2005) qualitativo (GONZÁLEZ REY, 2005) e descritivo (GIL, 1999), realizado por meio de entrevistas semiestruturadas (DUARTE, 2004) e documentos primários e secundários, sendo os últimos obtidos no portal transparência municipal, sítio do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais – TCEMG e no Diário Oficial. Em relação ao recorte temporal dos dados, as entrevistas foram realizadas ao longo dos meses de fevereiro e março de 2021 e os documentos analisados referem-se ao período de 2013 a 2021.

Para construir o roteiro das entrevistas, seguindo os ensinamentos de Minayo (2001), as perguntas foram pré-definidas a partir da revisão de literatura e à luz do problema de pesquisa. Em adição, foram desenvolvidas seis entrevistas, todas gravadas e transcritas na íntegra pelo pesquisador, com duração média de 35 minutos por participante (QUADRO 1):

**Quadro 1 – Participantes da pesquisa**

ID.	Gênero	Escolaridade	Formação	Cargo	Vínculo
E1	Feminino	Especialização	Contábeis / Direito	Secretária de Administração	Efetivo / Comissão
E2	Masculino	Mestrado	Direito	Procurador-Geral	Efetivo / Comissão
E3	Feminino	Graduação	Administração	Assistente de Controle	Contratação Temporária
E4	Feminino	Graduação	Administração	Controladora-Geral	Efetivo / Comissão
E5	Masculino	Graduação	Direito	Gerente de Divisão	Efetivo / Comissão
E6	Masculino	Graduação	Letras	Oficial Administrativo	Efetivo

**Fonte:** Dados do campo (2021).

O critério de seleção dos participantes da pesquisa foi a atuação profissional de pelo menos um ano na Controladoria-Geral do Município, resultando, inicialmente, em três servidores (E1, E2, E6), que, atualmente, estão lotados neste órgão. A partir deste contato, utilizou-se o método bola de neve (*snowball sampling*) como segundo critério: os três primeiros indicaram outros participantes que trabalharam na controladoria e que também precisaram atender ao primeiro critério (VINUTO, 2014). As entrevistas foram concluídas com seis participantes em decorrência da redundância ou repetição de narrativas sobre o problema proposto (MINAYO, 2017).

A partir daí, o tratamento e análise dos dados foram conduzidos por intermédio da análise de conteúdo categorial. Para Bardin (2011), esta técnica de análise tem por objetivo realizar a descrição, interpretação e inferência de mensagens organizadas em unidades categorizadas. No tocante às etapas da análise, foram aplicadas: pré-análise, exploração do material; tratamento dos resultados, inferência e interpretação (BARDIN, 2011).

As categorias de análise foram previamente definidas, assim como considerou-se a adição de categorias que emergiram no decorrer do processo. Assim, foram criadas três categorias relacionadas à temática controle interno. Posteriormente, foi realizada a triangulação dos resultados a partir da análise das entrevistas e dos documentos primários e secundários.

#### **4. SÍNTESE DOS PRINCIPAIS RESULTADOS DA PESQUISA**

Neste tópico são apresentados os principais resultados da pesquisa. No decorrer da leitura crítica e minuciosa dos dados, evidenciou-se aspectos que se repetiam com regularidade nas narrativas dos entrevistados, sendo esses relevantes para a construção das categorias de análise. Diante disso, as categorias identificadas foram: 1) barreiras e dificuldades associadas à implementação do controle interno; 2) contribuições do controle interno para a gestão do Município; c) melhorias: oportunidades e possíveis caminhos.

##### **4.1. Barreiras e dificuldades associadas à implementação do controle interno**

Dentre as diversas barreiras de implementação do controle interno apontadas pela literatura, a cultura organizacional é bastante presente (MONTEIRO, 2015; KLEIN JUNIOR, 2020). Em sintonia, a partir da narrativa dos entrevistados, constatou-se que a cultura da Prefeitura tem sido uma barreira, como se observa nos trechos a seguir:

“Uma das barreiras que eu vejo bem presente é a cultura do pessoal, né. Ela tá muito amarrada ao passado ainda. Não tem esta natureza de enxergar o controle interno como um bem.” (E1)

“A resistência que as pessoas começaram a criar é porque as atividades eram muito soltas e, de certa forma, os processos administrativos e a cultura eram regidos por certo informalismo. Eles [servidores e gestores] entendem que é perfumaria [...] uma frescura da gestão e não conseguiram ver de imediato, ali, os benefícios das auditorias, inspeções, das instruções normativas e outros trabalhos que a controladoria fez, né.” (E2)

“Hoje, aos poucos, na cultura da Prefeitura, está se entendendo que tem normas. Quando as pessoas não entendem isso [...] então, elas acham, realmente, que é algo burocrático.” (E4)

Dito isto, é importante destacar que além dos desafios associados à cultura organizacional, a prática do controle interno na esfera pública, muito embora não seja recente (MACÊDO, MACHADO e SCARPIN, 2014), ainda requer tempo para se consolidar e ser compreendida enquanto um instrumento de gestão agregador, na medida em que há significativa desigualdade regional entre os municípios mineiros, como tem evidenciado algumas pesquisas (ELIAS, OLIVEIRA e MONTEIRO, 2017; TCEMG, 2021). Diante deste panorama, adjetivos como “caça às bruxas” (E2), “perfumaria” (E2); “inimigo” (E5); “carrasco” (E5) e burocrático (E2; E4; E6) são mencionados pelos entrevistados, como exemplos de percepção de servidores acerca do controle interno, demonstrando necessidade de maturidade em relação a percepção sobre o controle. Algo que pode contribuir para este processo de consolidação é a institucionalização do controle interno através de lei local, como apontam Alves, Moraes Júnior (2016), em que deve-se conceder à controladoria o *status* de órgão com autonomia funcional.

No caso do Município pesquisado, a Controladoria-Geral foi criada, nestes moldes, em 2013 através da lei municipal nº 1666/2013 (LEIS MUNICIPAIS, 2013), sendo essa revogada pela lei municipal nº 1970/2020 (LEIS MUNICIPAIS, 2020), que manteve a controladoria,

porém instituiu nova estrutura organizacional, sendo criados quatro novos cargos efetivos e dois de caráter comissionado. Contudo, a ocupação dos novos cargos está condicionada ao fim da pandemia do Covid-19 devido às restrições impostas pela lei complementar federal 173/2020. Ademais, a lei municipal 1970/2020, também, regulamentou o Parecer Orientativo e a Inspeção, que são procedimentos de controle interno adotados no âmbito do Município, mas que careciam de regulamentações claras e formalizadas.

Outra barreira abordada pela literatura (como em ANGELI *et al.*, 2020; e HENRIQUE *et al.*, 2016) refere-se à carência de capital humano no quadro de servidores. Esta questão foi evidenciada no campo a partir da triangulação de dados, quais sejam as narrativas dos entrevistados, a relação de cargos e funções obtida no portal transparência da Prefeitura e a análise da lei municipal complementar nº 1935/2019. Ante o exposto, observou-se carência de servidores tanto no aspecto quantitativo - mais precisamente na controladoria, como na formação acadêmica, sendo essa associada à Prefeitura como um todo. Ademais, transcreve-se a seguir trechos provenientes do relato de dois participantes da pesquisa a respeito deste assunto:

“O principal empecilho que eu vejo, de cunho geral, não só no âmbito do controle interno, seria mesmo ter uma mão de obra capacitada, que é imprescindível aqui.” (E5)

“Os servidores da controladoria, ainda, são poucos para o volume de trabalho. Com a atual equipe que a gente tem [...] eu não sei se no prazo de um ano a gente conseguiria monitorar as recomendações emitidas nos relatórios.” (E3)

No avanço da análise, para Elias, Oliveira e Monteiro (2017), a não predominância de servidores efetivos em órgãos de controle interno pode gerar dificuldades à implementação de suas atividades, uma vez que compromete a adequada estruturação e funcionamento destas unidades. Somado a isto, constatou-se em consulta ao portal transparência que por meio da lei municipal nº 1970/2020 a Prefeitura definiu que a estrutura organizacional da controladoria seria constituída por quatro servidores efetivos e quatro comissionados. Todavia, no momento, há seis servidores lotados neste órgão, sendo três comissionados, um efetivo e dois temporários.

“O ideal mesmo, em certos setores e cargos-chave, como é o caso da controladoria, é ter servidores efetivos mesmo. Justamente pra dar continuidade ao trabalho, ter início, meio e fim. Não ser interrompido.” (E3)

“Eu acho importante ter uma equipe sólida, concursada. Porque o Município ele fica quatro anos na mão de gestores com personalidades diferentes. Depende muito de quem é o gestor, quem é o prefeito eleito.” (E1)

No tocante às deficiências do controle interno, a literatura também tem apontado dois aspectos importantes: a ausência de autonomia dos controladores internos e as implicações provenientes de uma suposta dependência política para com o executivo (HELFENSTEIN, 2019; TEIXEIRA, 2014). Esse problema não foi observado em campo, dado que a lei municipal nº 1970/2020, em seu artigo 2º, atribui autonomia funcional à controladoria. Além disso, o relato de todos os servidores entrevistados corrobora a percepção de que este órgão possui autonomia e independência, como se evidencia nos fragmentos a seguir:

“A nossa [controladoria] tem autonomia. É uma unidade separada constituída para funcionar independente. Este órgão de controle interno ele funciona distante dos demais pra não ter uma influência de outros secretários e servidores.” (E1)

“A autonomia administrativa da controladoria é uma realidade na Prefeitura. Em outros municípios [...] nos eventos que eu participei os outros controladores falavam que o prefeito não quer fiscalizar [...] Porque ninguém quer fiscalizar a si próprio.”

(E6)

“Ela [controladoria] tem uma autonomia e independência. Quando você trata a controladoria como um órgão comum, pra mim fica muito difícil [...] é como se você não tivesse autonomia suficiente pra fazer as pessoas entenderem que se elas não fizerem da forma correta elas serão punidas.” (E4)

Não obstante, caso a autonomia do controlador interno seja analisada a partir da concepção defendida por Helfenstein (2019), a percepção sobre esta questão toma contornos divergentes das narrativas supramencionadas. Isso porque a lei municipal nº 1970/2020 preceitua que para o servidor ocupar o cargo de controlador é necessário que ele seja efetivado por meio de concurso público para outro cargo, mas não há necessidade de ter cumprido o estágio probatório. Somado a isso, o controlador é considerado um cargo de gratificação. Assim, para Helfenstein (2019), os dois últimos fatores citados fragilizam a autonomia do controlador interno, uma vez que ele fica mais suscetível à interferência política por parte do chefe do executivo, seja por ser um cargo de indicação, seja pela possibilidade de o servidor, ainda, não ter obtido a estabilidade na carreira.

Deste modo, tendo em vista as barreiras descritas anteriormente, essas, se não trabalhadas estrategicamente e continuamente, conforme ressaltam Moreira, Dias e Souza (2017), podem comprometer a qualidade do conjunto de normas, procedimentos e mecanismos propostos pelo controle interno. Além do mais, as atividades de controle interno precisam ser executadas com planejamento e monitoramento da execução, para que tenham uma perspectiva de atuação não somente corretiva, mas também orientativa no que diz respeito à administração pública.

#### **4.2. Contribuições do controle interno para a gestão do Município**

A partir da análise dos dados empíricos constatou-se que a implementação do controle interno no Município tem gerado benefícios para a sua gestão. A primeira está associada a criação de procedimentos e mecanismos de controle, como auditorias, inspeções, comissão disciplinar, instruções normativas, entre outros, que contribuíram para a redução dos riscos e erros tanto nas atividades administrativas como nas tomadas de decisões por parte dos servidores e gestores. Soma-se a isto, a melhoria do atendimento às normas legais por parte do Município, graças à elaboração de decretos e, principalmente, instruções normativas. Tais evidências corroboram os achados observados nos trabalhos de Pereira e Rezende (2013) e Monteiro (2015). Ademais, os relatos dos entrevistados, também, evidenciam esta questão:

“A controladoria deixa de ser somente um órgão dentro da estrutura administrativa proveniente de um mandamento constitucional e começou a virar um instrumento de gestão, que direciona alguns rumos e subsidia as tomadas de decisões. Essa é a maior contribuição, hoje.” (E2)

“É uma ferramenta [controle interno] capaz de nortear o rumo da própria administração e também mitigar vários erros e riscos que podem prejudicar tanto a administração, em si, e os seus gestores, como também a sociedade. É uma ferramenta importantíssima para a tomada de decisão também.” (E1)

“Hoje, a gente tem decreto regulamentando a licitação, avaliação de desempenho do servidor, entre outros. Hoje, a gratificação tem critério e procedimento definidos por lei e decreto, ou seja, não é mais por mero interesse político.” (E6)

Tendo em vista as narrativas supracitadas, duas observações se fazem necessárias. Primeira, apesar de as falas de E1 e E2 frisarem que os procedimentos de controle interno contribuem para o processo de tomada de decisão, é importante salientar, como pontuam José

Filho (2008), que tal contribuição pode apresentar limitações, pois ela fornece uma segurança razoável, na medida que é passível de erros e falhas. Já a segunda observação visa salientar que os mecanismos de controle interno citado por E6 demonstram que o Município tem buscado estabelecer parâmetros mais objetivos e pautados em regulamentações normativas, o que, em certa medida, contribui para mitigar o risco de pessoalização e subjetivação dos processos, das ações e decisões no âmbito da Prefeitura. Além do mais, tais normatizações permitem que os dados e as informações sejam passíveis de auditoria e responsabilização, conforme assevera Klein Júnior (2020).

Outro achado relevante é o fato de que a controladoria tem conseguido, paulatinamente, ampliar o seu escopo de atuação na estrutura administrativa do Município, buscando exercer um controle que não seja pautado, apenas, em aspectos de conformidade (normas legais) e medidas corretivas, mas também de eficácia e eficiência, bem como de detecção e orientação. Segundo Marx (2016) e Alves e Moraes Júnior (2016), este viés de atuação é importante para que as práticas de controle interno estejam alinhadas com a perspectiva de planejamento e gestão das atividades administrativas, o que pode incorrer em melhor otimização da aplicação dos recursos Públicos.

“Lá [controladoria], pra mim, é como se fosse um órgão consultor. Saem documentos, saem trabalhos que pontuam para o prefeito e para a gestão como um todo, de que jeito ela [Prefeitura] tá sendo vista no trabalho e na sociedade.” (E1)

“As análises [da controladoria] deixaram de ser puramente jurídicas [conformidade] e começaram a analisar, também, aspectos operacionais [eficiência, eficácia, efetividade] das atividades.” (E2).

“Hoje, a meu ver, ela [controladoria] funciona como um sistema de controle interno porque ela faz esta questão do todo mediante a auditoria, ouvidoria, inspeções, que são várias formas de se manter o sistema funcionando.” (E4).

Considerando as colocações dos entrevistados, e com vistas à triangulação dos dados, analisou-se os dezesseis relatórios de inspeção e auditoria produzidos pela controladoria durante os anos de 2019 e 2020. Foi possível observar que se tratam de relatórios técnicos, minuciosos e de teor orientativo, em que são apresentadas inconformidades, falhas processuais e de desempenho. Nesses relatórios, também, são tecidas recomendações, que visam propor caminhos para solucionar ou mitigar as irregularidades e vícios constatados, com o intuito de aprimorar os processos relacionados ao objeto analisado. Diante disso, tais relatórios coadunam as narrativas dos entrevistados.

Em contrapartida, outra evidência que demonstra que o controle interno do Município tem conseguindo se integrar e contribuir para os processos de gestão da organização é o Relatório de Diagnóstico do Controle Interno emitido pelo TCEMG, em 2021, aos municípios mineiros. Segundo este documento, o Município apresenta grau de maturidade avançado (90,3%) no tocante ao seu sistema de controle interno - controladoria e controles existentes nos demais setores da Prefeitura. A saber, a maturidade média dos sistemas de controle interno das cidades com as mesmas características do Município analisado nesta pesquisa é de 72%; a média dos municípios da macrorregião é de 69%; e a média de todos os municípios do Estado é 63%. Logo, este resultado sugere o seguinte diagnóstico: controles internos otimizados; princípios e processos de controles internos estão integrados aos processos de gestão da organização, bem como são avaliados e gerenciados.

Vários aspectos podem ajudar a compreender o caminho que levou a este resultado positivo, sendo a Lei Orçamentária Anual - LOA do Município um deles. Isso porque nos últimos nove anos (2013 a 2021), o orçamento da controladoria têm apresentado oscilações positivas contínuas a partir de 2018, o que implicou maior disponibilização de recursos financeiros ao órgão, como se observa na Tabela 1:

**Tabel 1 – Série histórica do orçamento da controladoria**

Ano	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Valor (R\$)	165.000	149.800	220.000	145.000	280.000	308.000	335.000	500.000	600.000
Lei	1666/13	1713/13	1748/14	1786/15	1809/16	1851/17	1878/18	1945/19	1990/20

Fonte: Dados do campo (2021).

Outro aspecto contributivo são os procedimentos que só foram realizados na Prefeitura a partir da criação da controladoria em 2013 (Tabela 2), como evidenciado nas análises documentais e pontuados nestas falas:

“Nos vinte e cinco anos que trabalho na Prefeitura, antes de criar a controladoria em 2013, nunca tivemos procedimentos de controle como agora [...] ou um processo administrativo punindo servidor ou investigando.” (E6)

“Depois que se criou a controladoria e ela foi desenvolvendo [...] você começa a ver o desenvolvimento da técnica, dos mecanismos de controle interno, da segregação de funções dentro da Prefeitura e depois a descentralização [do controle interno]. Porque o controle interno é tanto aquele concentrado em um órgão [controladoria], que fiscaliza os demais, como o controle interno difuso que é executado por cada órgão e cada chefia.” (E2)

**Tabela 2 – Procedimentos de controle interno**

Tipo	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Total
Auditoria Interna	0	0	0	0	0	0	3	1	4
Instrução Normativa	0	0	0	0	3	20	1	1	25
Inspeção	0	0	0	0	0	0	2	10	12
Processo Administrativo Disciplinar	2	10	3	1	53	4	20	8	101
Sindicância	1	1	5	0	1	12	5	6	31
Súmulas	0	0	0	0	0	0	4	2	6
Suspensão de Processo Administrativo Disciplinar	0	5	2	0	0	2	2	0	11

Fonte: Dados do campo (2021).

Neste sentido, como observa-se na tabela 2, a partir da criação da controladoria houve aumento significativo dos procedimentos de controle interno, dentre os quais destacam-se o Procedimento Administrativo Disciplinar (PAD), a Sindicância e as Instruções Normativas. No caso dos dois primeiros, tal elevação está associada ao aprimoramento da regulamentação relacionada à operacionalização destes procedimentos. Além disso, importante destacar que dentre as cinquenta e três ocorrências do PAD em 2017, quarenta e duas foram decorrentes da revisão de cargos que estavam ocupados por servidores que já tinham tempo suficiente para se aposentarem, o que explica o elevado o crescimento deste processo nesse ano. Por outro lado, no que se refere às Instruções Normativas, o aumento expressivo deste mecanismo de controle em 2018 está atrelado à contratação de consultoria externa, que assessorou o processo de elaboração e formalização dessas instruções.

Deste forma, em sintonia com a revisão de literatura, notou-se que por meio de mecanismos de cunho jurídico e administrativo, o controle interno visa fiscalizar e monitorar as atividades desempenhadas na esfera pública, assim como assegurar que os órgãos exerçam as suas atividades em consonância com os princípios constitucionais (CARVALHO FILHO,

2009). Ademais, conforme destacam Alves e Moraes Júnior (2016) e Speeden e Perez, (2020), o controle interno instiga a capacidade de autoavaliação e autocontrole, contribuindo, assim, para que a gestão pública seja mais bem supervisionada, mais eficiente e alinhada com os parâmetros legais e governamentais vigentes.

### **4.3. Melhorias: oportunidades e possíveis caminhos**

Esta última categoria de análise diz respeito às possibilidades de melhorias do controle interno municipal. Dentre as oportunidades identificadas, a necessidade de aprimoramento da capacitação técnica dos servidores foi bastante mencionada pelos participantes da pesquisa, bem como evidenciada por meio da análise dos relatórios das auditorias internas de número 004 e 001 referentes aos anos de 2019 e 2020, respectivamente.

“A questão da capacitação precisa ser aprimorada na Prefeitura. Olhando o Município como um todo, a gente precisa ter uma capacitação planejada, na verdade. Falta este planejamento para a pessoa entender o que ela precisa saber pra estar naquela atividade. Então, às vezes, ela está na Prefeitura, mas não conhece a Prefeitura. Falta muito a capacitação técnica e uma visão do todo.” (E1)

“Atualmente, há uma equipe competente lotada na controladoria, mas, ainda, não é o suficiente para o êxito completo do controle interno. É necessário ter uma equipe multidisciplinar e que tenha um leque de conhecimento para atender as diferentes matérias, como jurídicas, contábeis, da própria administração pública.” (E5)

“É muito comum no setor público, os servidores entrarem e não saberem nada sobre o setor em que irão trabalhar. E vai aprendendo com os seus colegas e, muitas vezes, se tiver vícios nos processos você aprende com vícios também.” (E4)

A literatura ao abordar esta questão enfatiza que o funcionamento eficaz do controle interno demanda que os atores envolvidos no processo participem da construção dos procedimentos e mecanismos a serem adotados, mas, para que isso ocorra de maneira efetiva e correta, é preciso que os servidores tenham oportunidades de capacitação e que essas sejam adequadas e de qualidade (MONTEIRO, 2015). Neste mesmo prisma, Moreira, Dias e Souza (2017) destacam que a capacitação é de suma relevância para que o controle interno possa ser estruturado e efetivado adequadamente.

Tais considerações reforçam a importância de a Prefeitura elaborar e estruturar um programa de capacitação para os servidores, bem como firmar convênios com outras prefeituras, instituições de ensino superior ou entidades e órgãos públicos que trabalhem com a temática do controle interno na esfera pública. Entretanto, é importante salientar que a promoção e oferta de cursos de capacitação aos servidores é uma questão que já está prevista na legislação municipal, mais precisamente na lei nº 1106/2000, mas, ainda, não foi colocada em prática de forma organizada e estruturada.

Em virtude deste panorama, recentemente, o Município tem buscado alternativas, com vistas a identificar possíveis melhorias quanto a esta questão. Isso porque os relatórios de inspeção e auditoria têm, em sua grande maioria, apurado deficiências e inconformidades em determinadas atividades administrativas, sendo parte delas geradas por ausência ou fragilidade de capacitação técnica dos servidores. Assim sendo, foi criada a Escola de Governo, que foi instituída por meio do decreto municipal nº 4683/2021, estando o planejamento e a coordenação desta iniciativa sob a responsabilidade da controladoria. Esta iniciativa foi mencionada pela entrevistada E4:

“A intenção desta Escola de Governo é justamente aperfeiçoar, orientar e capacitar os servidores. Por exemplo, conscientizar os servidores sobre esta questão de gestão pública, de recursos. Tudo que é público tem que ser justificado, tem que ser formalizado. Não é como a gente faz na casa da gente.” (E4)

Outra possibilidade de melhoria constatada por meio dos relatos dos entrevistados refere-se à implantação da gestão de riscos nas atividades administrativas e procedimentos de controle interno do Município. Segundo Klein Júnior (2020), a compreensão da gestão de risco enquanto prática de controle interno possui significativo potencial de contribuir para a gestão de problemas estruturais da administração pública, da mesma forma que pode fortalecer a *accountability* no setor público. Não menos importante, Davis e Blasckek (2006) destacam a relevância de as organizações públicas implementarem uma estrutura de gestão de riscos, com o intento de instigar o comportamento proativo, por parte dos servidores e gestores, no tocante às incertezas e possíveis influências de eventos externos, e, por conseguinte, alcançar seus objetivos com eficiência e eficácia.

“Em gestão de riscos estamos engatinhando, ainda. Estamos tentando fazer um decreto, agora, para regulamentar que todo procedimento licitatório deve ter um estudo prévio, uma gestão de risco.” (E6)

“O Município como um todo tá, ainda, tentando implantar a gestão de riscos. Porém, esta gestão de riscos habitual em minha atividade ou em secretarias a, b e c não tem. Não tem esta prática, ainda.” (E1)

“A auditoria aborda a gestão de riscos em seu planejamento. Nos demais processos da controladoria não se aplica. Tem até um decreto que está em sair sobre a gestão de riscos, mas, é voltado para a situação de compras públicas para atender a nova lei de licitação. Não para atender a Prefeitura como um todo.” (E4)

Observa-se, a partir das falas supracitadas e dos documentos secundários, que a prática de gestão de riscos começará a ser adotada no Município formalmente – regulamentada por decreto, em meados de 2021, mais precisamente no setor de licitação e compras públicas. Todavia, esta iniciativa apresenta um caráter mais reativo do que proativo por parte da Prefeitura, visto que visa atender a uma exigência legal provinda da nova lei federal de licitações – nº 14.133/2021. Ademais, o Município, ainda, não possui projeto que vise estruturar tal prática na estrutura administrativa como um todo, conforme observado tanto nos relatos dos participantes, como, também, nos relatórios de inspeções e auditorias que foram analisados. Outra oportunidade de melhoria relatada por alguns servidores refere-se ao investimento em tecnologia, como, por exemplo, em sistemas de informação.

“Então, quando você tem um sistema bom, investe em tecnologia nestas áreas, eu acho que o resultado é melhor ainda. Porque a atividade analógica por mais que o auditor tenha conhecimento, ainda é uma atividade humana. Então, uma vez que estabeleceu a cultura do controle interno, o próximo passo é esse, investir em tecnologia na área porque você libera o auditor para realizar outros trabalhos, aumentar o número de auditorias ou se aprofundar mais nos objetos das auditorias.” (E2)

“Seria importante investir em sistemas e *softwares* para poder adequar e melhorar a administração pública e as atividades de controle interno.” (E4)

No tocante à este assunto, em sintonia com a revisão de literatura, Pereira e Rezende (2013) já destacavam que tais ferramentas tecnológicas são importantes para os controles municipais, uma vez que podem disponibilizar informações agrupadas e macrorelacionadas e, dessa forma, subsidiar os processos decisórios do Município e as práticas de controle interno.

A pesquisa de Angeli, Silva e Santos (2020) também corrobora com os achados, ao concluir que as controladorias que operam sistemas de informação adequados às suas atividades de controle interno tendem a apresentar melhor desempenho quando comparadas àquelas que não possuem este atributo. Por fim, diante do cenário delineado nesta categoria de análise, verifica-se que apesar de o sistema de controle interno do Município apresentar elevado nível de maturidade à luz dos critérios estabelecidos pelo TCEMG (2021), há necessidade de melhorias e oportunidade de implantação de novas técnicas e ferramanentas em seu *modus operandi*, visando alcançar a estrutura da Prefeitura como um todo.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo analisar como os procedimentos de controle interno de uma Prefeitura do interior de Minas Gerais vêm sendo desenvolvidos. Para isso, três categorias de análise foram definidas, visando evidenciar as barreiras e deficiências do controle interno da Prefeitura, bem como as suas contribuições para a gestão municipal e as oportunidades de melhorias. Isso permitiu compreender o *modus operandi* do sistema de controle interno da organização analisada.

A partir da primeira categoria de análise, as barreiras e dificuldades no processo de implementação dos procedimentos de controle interno municipal, verificou-se que a cultura organizacional, a carência de capital humano (quantitativamente e tecnicamente) e a fragilidade da autonomia do controlador são os principais entraves. Tais achados coadunam a literatura, bem como confirmam a concepção de que a institucionalização do controle interno enquanto um instrumento de gestão agregador em uma organização pública não consiste em algo trivial.

Na segunda categoria de análise, relativa às contribuições do controle interno para a gestão do Município, notou-se a redução de riscos nas atividades administrativas e no processo de tomada de decisão por parte dos servidores e gestores, do mesmo modo que a melhoria do atendimento às normas legais por parte do Município. Além disso, constatou-se, também, que os procedimentos de controle interno adotados instigaram a capacidade de autoavaliação e autocontrole da gestão municipal, o que contribuiu para torná-la mais eficiente e alinhada com os parâmetros legais vigentes.

No tocante à última categoria de análise, observou-se algumas possibilidades de melhorias do controle interno municipal. As oportunidades identificadas englobam a necessidade de aprimoramento da capacitação técnica dos servidores, implantação de gestão de riscos nas atividades administrativas e o investimento em tecnologia da informação. Tais melhorias, também, são mencionadas em alguns trabalhos da literatura especializada, que convergem no sentido de que as mudanças podem contribuir para o aprimoramento do sistema de controle interno, tanto na questão da eficiência como da eficácia.

À luz das discussões apresentadas, sublinha-se três contribuições principais deste estudo. A primeira consiste, primordialmente, na descrição empírica das questões atinentes ao controle interno no âmbito municipal, que, conforme aponta a literatura, trata-se de um contexto da administração pública que apresenta múltiplas realidades locais, assim como está mais suscetível a abusos de poder por parte do Executivo.

Ademais, esta pesquisa contribui para a academia ao abordar o tema do controle interno em um Município de baixa densidade demográfica, uma vez que municípios com este perfil tendem a apresentar limitações e dificuldades mais expressivas para implantarem procedimentos de controle interno. Assim sendo, este trabalho pode colaborar com a literatura acadêmica ao oportunizar reflexões, análises e achados que ajudam a compreender a importância dos procedimentos de controle em uma gestão pública municipal.

No tocante à contribuição prática, os achados do presente trabalho podem auxiliar os

gestores do Município pesquisado e de outros municípios em relação à gestão e ao planejamento dos recursos públicos, assim como na obtenção de resultados mais eficientes e eficazes em relação à aplicação dos recursos financeiros, gerando, assim, economicidade ao erário. Além do mais, a pesquisa pode contribuir, também, para o fortalecimento dos aspectos relacionados ao controle interno, ou seja, os mecanismos de fiscalização, prevenção e correção de possíveis falhas.

No que se refere às limitações da pesquisa, duas podem ser apontadas. Na primeira, este estudo consistiu em um recorte geográfico no qual abordou somente um Município. Destarte, os achados obtidos não podem ser generalizados para outros municípios. A segunda limitação diz respeito ao fato de que foram entrevistados seis servidores. Logo, os relatos podem refletir as percepções destes participantes e não dos servidores como um todo.

Finalmente, sugere-se possibilidades de agenda de pesquisa. Novos estudos podem estender a pesquisa a outros municípios com perfil similar ao que foi pesquisado, visando realizar uma análise comparativa. Outra possibilidade seria realizar estudos que utilizem outros métodos e amostras, com o intuito de incluir a percepção de mais servidores, dos cidadãos e da câmara de vereadores em relação ao sistema de controle interno municipal, não ficando restrito somente a estrutura administrativa da Prefeitura.

## REFERÊNCIAS

- ALVES A. G. de S.; MORAES JÚNIOR, V. F. de. O Sistema de Controle Interno da Gestão Pública do Poder Executivo do Município de Patos/PB. **Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 4, n. 3, 56-71, 2016.
- ANGELI, A. E.; SILVA, J. W. G.; SANTOS, R. A. D. As Controladorias Municipais em Perspectiva Analítica: diagnóstico da atuação das unidades de controle interno dos municípios de Alagoas. **Revista da CGU**, v. 12, n. 21, p. 23-44, 2020.
- ARAÚJO, D. J. C.; LIBONATI, J. J.; MIRANDA, L. C.; RAMOS, F. S. Unidades de Controle Interno dos Municípios Brasileiros: Análise sob a Ótica do COSO II. **Universo Contábil**, v. 12, n. 2, p. 39-58, 2016.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Atlas, 2011.
- CAVALCANTE, D. S.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. Organização dos órgãos de controle interno municipal no Estado do Ceará: um estudo na Região Metropolitana de Fortaleza. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 4, n. 1, p. 24-43, 2011.
- CLINTON, S. B., PINELLO, A. S., Skaife, H. A. The implications of ineffective internal control and SOX 404 reporting for financial analysts. **Journal of Accounting and Public Policy**, 33, 303-327, 2014.
- CHOI, J-H., LEE, J., SONU, C. H. Determinants of human resource investment in internal controls. **China Journal of Accounting Research**, 6(1), 167-185, 2013.
- CRUZ, M. C. M. T. et al. Controle Interno em Municípios Brasileiros: Uma Análise das Controladorias-Gerais dos Municípios diante do Modelo da Controladoria-Geral da União. **Revista de Gestión Pública**, v. 3, n. 2, p. 297-328, jul./dic. 2014.

DAVIS, M. D.; BLASCHEK, J. R. de Souza. Deficiências dos sistemas de Controle Interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In: Congresso USP controladoria e contabilidade, 6., 2006, São Paulo, **Anais**. São Paulo, 2006.

DUARTE, R. Pesquisa qualitativa: reflexões sobre o trabalho de campo. **Cadernos de Pesquisa**, n. 115, 2004.

ELIAS, T. G.; OLIVEIRA, W. M.; MONTEIRO, V. M. D. **Rev. TCEMG**, v. 35, n. 1, p. 124-139, jan/jun, 2017.

GONZÁLEZ REY, F. **Pesquisa Qualitativa e Subjetividade**: Os processos de construção da informação. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HELFENSTEIN, R. Independência e Qualidade do Controle Interno No Setor Público. **Pensar Contábil**, v. 21, n. 75, p. 28-41, 2019.

HENRIQUE, J. C., CHAGAS, L., GUIMARÃES, V. A. Junior, I. C. L. A Análise da Sistemática de Controle Interno do Município de Três Rios. **Pensamento Contemporâneo em Administração**, v. 10, n. 3, 31-41, 2016.

Instituto brasileiro de geografia e estatística - IBGE. **Cidades@**. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/>. Acesso em 05 de abr. de 2020.

JOSÉ FILHO, A. A importância do controle interno na administração pública. **Diversa**. Ano I – nº 1, p. 85-99. Jan/jun., 2008.

KLEIN JUNIOR, V. H. Gestão de Riscos no Setor Público Brasileiro: Uma Nova Lógica de Accountability?. **Contabilidade e Organizações**, v. 14, n. 1, p. 1-12, 2020.

LEIS MUNICIPAIS. **Lei complementar nº 1666/2013**. Cria a controladoria-geral do município e dá outras providências, 2013. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br>. Acesso em 20 de mar. de 2020.

LEIS MUNICIPAIS. **Lei complementar nº 1970/2020**. Dispõe sobre a Controladoria-geral do município e dá outras providências, 2020. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br>. Acesso em 20 de mar. de 2020.

LÓPEZ, D. M., PETERS, G. F. Internal control reporting differences among public and governmental auditors: the case of city and county Circular A-133 audits. **Journal of Accounting and Public Policy**, 29(1), 481-502, 2010.

MACÊDO, F. F. R. R.; MACHADO, M. V. V.; SCARPIN, J. E. Controle interno no setor público: estudo em uma prefeitura do interior do Ceará sob a ótica da instrução normativa nº 1/1997 do tribunal de contas dos municípios do estado do Ceará. **Planejamento e Políticas Públicas – PPP**, n. 43, 2014.

MARX, C. A. Combate à corrupção e aprimoramento da gestão: a dualidade do controle interno no Brasil. **Revista da CGU**, v. 8, n. 12, p. 351-371, 2016.

MINAYO, M. C. D. S. **Pesquisa Social. Teoria, método e criatividade**. 18 ed. Petrópolis: Vozes, 2001.

MINAYO, M. C. S. Amostragem e Saturação em Pesquisa Qualitativa: consensos e controvérsias. **Revista Qualitativa**, v. 5, n. 7, abril, p. 01-12, 2017.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015.

MOREIRA, M. A.; DIAS, A. G. S.; DE SOUZA, P.; M. Controle interno como instrumento de gestão pública. **Revista de Informação Contábil**, [S.l.], v. 11, n. 4, p. 39-53, dez. 2017.

PEREIRA, E. T. A.; REZENDE, D. A. Planejamento e Gestão Estratégica Municipal: estudo de caso do controle interno da Prefeitura Municipal de Curitiba. **Revista Economia & Gestão**, v. 13, n. 31, p. 52-72, 2013.

PETERSON, A. N. Differences in internal control weaknesses among varying municipal election policies. **Journal of Accounting and Public Policy**, 37, 191-206, 2018.

SANTOS, E. F. dos; PEREIRA, A. Deficiências do controle interno: uma análise pelas escolhas racionais. **Revista de Informação Contábil**, [S.l.], v. 13, n. 4, p. 61-82, ago. 2020.

Tribunal de contas do estado de Minas Gerais - TREMG. **Municípios recebem diagnóstico sobre seus sistemas de controle interno**, 2021. Disponível em: <https://www.tce.mg.gov.br/noticia/Detalhe/1111624918>, Acessado em 20 de mar. De 2021.

SPEEDEN, E. A.; PEREZ, O. C. Fatores que Impactam na Qualidade do Planejamento Orçamentário dos Municípios do Estado de São Paulo. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 12, n. 1, p. 1-17, 2020.

TOSCANO JR, E. M.; LEITÃO, C. R. S. Os desafios do controle interno governamental diante da reforma do Estado: o caso do Programa de Modernização do Controle Interno do Estado da Paraíba (Promocin). **Cadernos EBAPE.BR**, v. 4, n. 1, p. 1-14, 2006.

VASCONCELOS, M. T. C.; SAMPAIO, F. J. C. S.; SILVA NETO, A. F.; DUQUE, C. Funcionalidade do controle interno nos municípios: um estudo nas prefeituras de uma região metropolitana do nordeste brasileiro. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 5, n. 2, p. 201-221, 2012.

VINUTO, J. A amostragem em bola de neve na pesquisa qualitativa: um debate em aberto. **Temáticas**, v. 22, n. 44, p. 203-220, 2014.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3ª Ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.