UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE
RIBEIRÃO PRETO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

LUCIANO BASTOS DE CARVALHO

A lógica institucional da liderança municipal como determinante da prática do
Sistema de Controle Interno

ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ CARLOS BUSANELLI DE AQUINO

Ribeirão Preto

2018

Prof. Dr. Vahan Agopyan
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Dante Pinheiro Martinelli
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

Prof. Dr. Fabiano Guasti Lima
Chefe do Departamento de Contabilidade

Prof. Dr. Amaury José Rezende
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

LUCIANO BASTOS DE CARVALHO

A lógica institucional da liderança municipal como determinante da prática do
Sistema de Controle Interno

Versão Corrigida. A original encontra-se disponível na FEA-RP/USP

Dissertação apresentada ao Programa de
Pós-Graduação em Controladoria e
Contabilidade da Faculdade de Economia,
Administração e Contabilidade de Ribeirão
Preto da Universidade de São Paulo, como
parte dos requisitos para a obtenção do título
de Mestre em Ciências

ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ
CARLOS BUSANELLI DE AQUINO

Ribeirão Preto

2018

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

Carvalho, Luciano Bastos de

A lógica institucional da liderança municipal como
determinante da prática do Sistema de Controle Interno.

Ribeirão Preto, 2018

124 p.: il 30 cm

Dissertação, apresentada à Faculdade de Economia,
Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto/USP. Área
de concentração: Controladoria e Contabilidade.

Orientador: Aquino, André Carlos Busanelli de

1. lógica institucional; 2. legitimidade; 3. controle interno;
4. municípios; 5. liderança

CARVALHO, Luciano Bastos de

A lógica institucional da liderança municipal como determinante da prática do
Sistema de Controle Interno

Dissertação apresentada ao Programa de
Pós-Graduação em Controladoria e
Contabilidade da Faculdade de Economia,
Administração e Contabilidade de Ribeirão
Preto da Universidade de São Paulo, para
obtenção do título de Mestre em Ciências.

Aprovada em: __ / __ / 2018

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

**À minha amada Aline Andrade Godoy,
influenciadora e motivadora de minhas
conquistas**

AGRADECIMENTOS

Sem dúvida alguma, se não fosse por certos anjos que Deus colocou em meu caminho, eu não teria a possibilidade de ter alcançado esse grande passo em minha vida. Família e companheiros que compartilharam várias conquistas comigo durante essa longa trajetória, comemoramos muito juntos e, se Deus assim permitir, continuaremos comemorando muito por nossas conquistas. Também passamos por alguns momentos difíceis, mas não tenho dúvidas de que esses momentos nos ajudaram a chegar fortes até aqui.

Inicialmente, agradeço o apoio de meus familiares por todo tempo em que me auxiliaram na minha jornada em busca de conhecimentos. Aos meus pais Vicente e Alzira, dos quais me orgulho de ser filho, por suas atitudes exemplares de compaixão para com o próximo. Aos meus irmãos Adriano e Matheus, que me ensinam a todo momento, com pequenos gestos, que talvez por eles passem despercebidos. Também me orgulho muito de ter vocês como irmãos. Não poderia deixar de citar minha companheira já de muitos anos, Aline, pela qual agradeço a Deus todos os dias por tê-la colocado em minha vida. Ela, que me incentivou desde o começo dessa jornada e, pacientemente, me socorreu em momentos extremos. Você é meu exemplo, a qual admiro cada dia mais.

Agradeço ao meu orientador, André Carlos Busanelli de Aquino, por ter me dado a oportunidade de ingressar nesse caminho acadêmico, além de ter me auxiliado a ter uma visão diferenciada sobre elementos aparentemente simples e definidos.

Agradeço aos meus companheiros profissionais, que me ensinaram dia-a-dia e tiveram paciência com minhas ausências e, por muitas vezes, esperaram o meu retorno de Ribeirão Preto para comemorações. Além disso, tive a liberdade profissional de realizar o mestrado graças a cobertura de vocês.

Agradeço ao grupo de pesquisa PSAGiB. Nele conheci ótimas pessoas, com conhecimentos incríveis e com os quais busco aprender a cada dia.

Por fim, mas não menos importante, agradeço a um grande amigo que fiz durante esse período: Marcelo Ferreira. Parceiro para todos os momentos, que sempre estava pronto a me ouvir quando precisei. Muito obrigado por seu ombro amigo, realmente fez a diferença.

Existem momentos na vida onde a questão de saber se se pode pensar diferentemente do que se pensa, e perceber diferentemente do que se vê, é indispensável para continuar a olhar ou a refletir.

Michel Foucault, 1984

RESUMO

CARVALHO, L. B. (2018). A lógica institucional da liderança municipal como determinante da prática do Sistema de Controle Interno (Dissertação). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto/USP, Ribeirão Preto - SP

O controle interno público no cenário brasileiro tem sido discutido tanto por órgãos reguladores quanto por pesquisas acadêmicas. Muito embora os órgãos reguladores estejam propondo novas estruturas para o controle interno, pesquisas recentes têm apontado para uma relativamente baixa efetividade na atuação desse sistema. Tal situação é influenciada pela falta de fatores que tenderiam a fortalecer a estrutura, como a existência de equipes qualificadas e a disponibilidade de informação. A presente pesquisa adiciona as práticas da lógica institucional tipificada como “autonomia técnica”, desempenhadas por atores responsáveis por decisões no município, como Prefeito e Secretário de Controle Interno, como favoráveis ao controle interno. Tal situação legitimou o sistema de controle interno municipal perante os atores citados. Esta pesquisa utilizou a observação participante declarada em um município brasileiro. O município foi escolhido por ter passado por mudança de gestão de características predominantemente políticas para uma gestão com predominância de características técnicas. O estudo de caso demonstrou que o controle interno ganhou proeminência quando a liderança, prefeito e secretários, apresentavam características técnicas. Um dos motivos dessa atuação mais presente foi a lógica institucional do controlador e do prefeito, que se assemelha à lógica de autonomia técnica que então envolvia os servidores do sistema de controle. Outro fator observado foi o engajamento entre prefeito municipal e controlador, o que facilitou a participação do chefe do executivo no ambiente do controle interno. Desse modo, a lógica institucional de autonomia técnica, observada na liderança local, em conjunto com a interação ativa entre o prefeito municipal e controlador interno, foram vistas como essenciais para a mudança de atuação do controle interno no município em estudo.

Palavras-chave: lógica institucional, legitimidade, controle interno, municípios, liderança

ABSTRACT

CARVALHO, L.B. (2018). The institutional logic of municipal leadership as determinant to the practice of the Internal Control System (Dissertation). School of Economic, Administration and Accounting at Ribeirão Preto, University of São Paulo, Ribeirão Preto - SP

Public internal control in Brazil has been discussed by both regulatory agencies and academic research. Although regulatory bodies are proposing new structures for the internal control, recent studies have pointed out to a relatively low effectiveness in the performance of this system. This situation has been influenced by the lack of some factors that would tend to strengthen the structure, such as the existence of qualified teams and the availability of information. The present research adds the practices of an institutional logic typified as 'technical autonomy', performed by actors responsible for decision-making in the municipality, such as the mayor and the internal control's secretary, as favorable to internal control. This context enhanced the internal control legitimation towards the mentioned actors. This research adopted a declared participant observation in a Brazilian municipality. The municipality was chosen due to a management change from a predominantly political context to a predominance of a technical context. This research showed that the internal control had a greater prominence when the leadership, mayor and secretaries, presented technical characteristics. One of the reasons for this more present performance is the institutional logic of the controller and mayor, which is aligned to the technical autonomy logic also presented by the servants of the internal control department. Another factor observed was that the engagement between municipal mayor and controller made it easier for the chief executive to participate in the internal control daily activities. Thus, the technical autonomy institutional logic, observed in the local leadership, together with the active interaction between the municipal mayor and the internal controller, were seen as essential for the change in the internal control performance in this case study.

Keywords: institutional logic, legitimacy, internal control, municipalities, leadership

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Hierarquia municipal	29
Figura 2 - Fontes de legitimação do Sistema de Controle Interno.....	80

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Sintetização dos estudos sobre Sistemas de Controle Interno (SCI) analisados.....	45
Tabela 2- Comparação entre o normativo da Secretaria Municipal de Controle interno (SMCI) de Poços de Caldas-MG e as atribuições da empresa de consultoria contratada para atuar dentro da prefeitura municipal	59
Tabela 3 - Atores da direção do município de Poços de Caldas-MG na gestão 2017-2020.....	66
Tabela 4 -Características dos acontecimentos por ator iniciante.....	76
Tabela 5- Personificação das lógicas institucionais dos atores do Controle Municipal	85
Tabela 6- Práticas observadas na Secretaria de Controle Interno da Prefeitura Municipal de Poços de Caldas-MG e suas respectivas lógicas ideais.....	88

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Principais atividades e situações detectas via observação participante.74

LISTA DE SIGLAS

CGU	Controladoria-Geral da União
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PLS	Proposta de Lei do Senado
SCI	Sistema de Controle Interno
SMCI	Secretaria Municipal de Controle Interno
TCE-MG	Tribunal de Contratos do Estado de Minas Gerais

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	15
2. CONCEITOS ESTRUTURANTES	20
2.1. TEORIA INSTITUCIONAL	21
2.1.1. Lógica Institucional.....	23
2.1.2. Líderes e Empreendedores institucionais	24
3. CONTEXTUALIZAÇÃO	27
3.1. CONTEXTO DO SETOR PÚBLICO.....	27
3.2. CONTEXTO DO SETOR PÚBLICO LOCAL NO BRASIL.....	28
3.3. CONTEXTO DAS REFORMAS GERENCIAIS	30
3.4. CONTEXTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO BRASIL	33
3.5. ATRIBUIÇÕES DO CONTROLE INTERNO E AUDITORIA INTERNA	37
3.6. ESTUDOS ANTERIORES SOBRE O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO BRASIL.....	39
4. METODOLOGIA.....	46
5. DESCRIÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DE POÇOS DE CALDAS	53
5.1. JORNADA DE TRABALHO DOS SERVIDORES	53
5.2. HISTÓRICO DAS LEGISLAÇÕES MUNICIPAIS ACERCA DO CONTROLE LOCAL..	54
6. COMPARAÇÃO DE AMBIENTES 2015-2016 E 2017	57
6.1. AMBIENTE 2015-2016.....	57
6.2. AMBIENTE 2017.....	66
6.3. COMPARATIVO DOS AMBIENTES OBSERVADOS	73
7. ANÁLISE INSTITUCIONAL.....	77
7.1. FONTES DE LEGITIMAÇÃO DETECTADAS	78
7.2. LÓGICAS INSTITUCIONAIS	81
7.3. RELAÇÃO ENTRE LÓGICAS E AÇÕES DO CONTROLE INTERNO LOCAL...85	
7.4. EXPLICAÇÕES ALTERNATIVAS.....	91
7.5. SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS	91
8. CONCLUSÃO	94
REFERÊNCIAS.....	96
ANEXO	105
APÊNDICE.....	117

1. INTRODUÇÃO

Os Sistemas de Controle Interno (SCI) vêm sendo constantemente discutidos no cenário brasileiro, tanto pelos órgãos reguladores e Tribunais de Contas, quanto pela academia. Por um lado, discutem-se meios de aperfeiçoar a regulação para incentivar a adoção de tais sistemas. Por outro lado, a academia apresenta resultados preliminares da baixa adoção e efetividade dos sistemas já implantados.

Em 2009, foi instituída a Proposta de Emenda Constitucional número 45 (PEC 45/09). Essa proposta visa acrescentar um inciso na Constituição Federal, que estabelece que o SCI deverá ser desempenhado por órgão permanente, por servidores em carreiras específicas e deverá contemplar as atividades de auditoria governamental, controladoria, correição e ouvidoria. Além dessa proposta, no mesmo ano de 2009, foi homologado o Projeto de Lei do Senado (PLS) número 229. Nessa proposta, além de dispor sobre o planejamento, orçamento e execução orçamentária para substituir a Lei 4.320/1964, é presente a estrutura de SCI proposta pela PEC 45/09. Ressalta-se que o PLS 229/09 foi aprovado pelo Senado em 07/06/2016 e, no momento, ele está em posse da Câmara dos Deputados, denominada Proposta de Lei Constitucional (PLP) com o número 295.

Além das propostas de lei em trâmite no Congresso Nacional, o SCI vem sendo apontado pelos Tribunais de Contas como importante mecanismo de apoio ao controle externo no setor público brasileiro, exercido pelo poder legislativo. Os diversos Tribunais de Contas, que atuam como auxiliares ao controle externo pelo país, divulgam e reforçam o papel dos SCI do executivo na gestão pública. A Declaração de Belém de 2011, documento referente ao XXVI Congresso de Tribunais de Contas do Brasil, informa que os Tribunais de Contas se compromissaram a implementar e efetivar o funcionamento dos Controles Internos da administração pública por eles jurisdicionados. No congresso posterior, firmou-se a Declaração de Vitória de 2013, que apresenta, em seu item 16, o compromisso dos Tribunais de Contas em apoiar e fiscalizar a implementação dos SCI em seus entes jurisdicionados. O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG) publicou a Decisão Normativa 02/2016, com orientações aos municípios do estado e ao próprio estado mineiro referentes à implementação, à estruturação, à coordenação e ao funcionamento dos SCI. Nessa decisão, é prezada a autonomia dos servidores designados para atuar na unidade central de controle interno, como a de não possuir vínculos com partidos políticos.

Sobre a estrutura, é informado que a unidade central do Controle Interno jurisdicionado deverá ser condizente com o volume e a complexidade de seus processos. Desse modo, o TCE-MG não sugere para os municípios e para o estado mineiro um modelo de estrutura, apenas reforça a importância do processo de controle. Tais movimentações reforçam a notoriedade do SCI no contexto da administração pública.

As pesquisas no Brasil demonstram a Controladoria-Geral da União na função de controle interno dos recursos federais, atuando na verificação de formalidades e em correções pontuais e não sistêmicas, sem analisar a efetividade da aplicação dos recursos públicos (Olivieri, 2016). Porém, o controle federal tem demonstrado ganho de legitimidade ao atuar na transparência pública e no controle social (Louveiro, Abrucio, Olivieri & Teixeira, 2012). Na esfera municipal, é demonstrado que os SCI locais são subestimados pelos responsáveis pela administração municipal e não atuam com a efetividade esperada pelos governantes (Cavalcante, Peter & Machado, 2011; Costa, 2009; Pereira & Filho, 2012). Outra pesquisa aponta que, nos municípios do estado da Bahia, a existência de controle interno não reduz a rejeição das contas municipais pelo Tribunal de Contas (Pereira & Filho, 2012). Tais resultados podem indicar que a atuação do Sistema de Controle Interno tem sido inexpressiva, apesar da esperada efetividade exigida pela Lei 4.320/1964 (lei geral dos orçamentos) e de ter sido mencionada pela primeira vez na Constituição Federal em 1969.

Diversos fatores poderiam explicar a baixa efetividade dos controles internos implantados em municípios. Entre eles estariam quadro profissional deficitário em número e de baixa competência técnica (Monteiro, 2015) e a falta de informação disponibilizada ao SCI (Carvalho, Aquino, Lino, & Azevedo, 2016). A partir dessas pesquisas mencionadas, conclui-se que o fato de alguns municípios declararem a existência de estruturas de controle interno implantadas não deve ser entendido como a presença de um SCI operante.

O que pode explicar essa baixa efetividade, apesar da presença do SCI e de serem relatados como existentes pelos Tribunais de Contas, é um fenômeno conhecido como *decoupling*. Como já conhecido na literatura, as organizações protegem seus processos de novas práticas impostas externamente, descolando os processos existentes das novas rotinas que seriam adotadas para atender à demanda imposta. Esse fenômeno, conhecido como *decoupling* (Meyer & Rowan, 1977), pode estar presente e explicar a inefetividade dos sistemas, apesar de sua existência formal

declarada. A ocorrência de *decoupling* nos municípios é justificada pela busca de legitimação de suas práticas perante os Tribunais de Contas.

O controle interno seria legitimado por outras fontes de legitimação, além dos Tribunais de Contas, se encontrasse atores externos ou internos à organização que tivessem poder e apoiassem abertamente sua atuação. Tal legitimação consistiria no que Oliver (1991) chama de capital institucional. No âmbito do poder executivo, existem três principais sistemas institucionais que se caracterizam como fontes de legitimação: (i) o poder legislativo, representantes da população; (II) os membros do controle social e conselheiros, população participante nas diversas áreas de políticas públicas; e (III) o sistema de controle, formado pelos Tribunais de Contas, entre outros (Cardoso, 2010). Assim, o prefeito, juntamente com seu secretariado, tenderia a atender às exigências dessas fontes legitimadoras pois, conforme apresentado por Deephouse e Suchman (2008), essa prática facilita a obtenção de recursos para sua gestão organizacional. Essa prática individual dos atores corresponde a uma abordagem micro na teoria institucional. Em outras palavras, o foco deixa de ser macro, ou seja, com base nas organizações, e passa a ser o ator em si (Thornton & Ocasio, 2008).

A atuação social na organização é motivada pelas crenças, valores e visão de realidade, que constituem a lógica institucional de cada indivíduo (Thornton, Ocasio & Lounsbury, 2012). Assim, o prefeito e seus secretários atuam conforme a lógica institucional por eles internalizada. Essa lógica pode ser mais ou menos favorável a práticas de controle que valorizam a eficiência operacional. Um prefeito operando em uma lógica dominante que foque em características políticas, ao buscar representar terceiros e atender lealmente seus interesses, sem preocupação primordial de atuar de forma gerencial, pode visualizar as práticas do SCI como uma barreira para o atendimento a seus objetivos. Por sua vez, o chefe do executivo, operando em uma lógica dominante que valorize a atuação autônoma dos servidores públicos e as análises técnicas para tomadas de decisão, pode interpretar o SCI como algo desejável e legítimo.

Como a lógica institucional é operante pelo ator, ao se trocar a liderança de uma organização, pode-se modificar as crenças e valores organizacionais. Ou seja, a mudança do chefe do poder executivo pode modificar a lógica institucional que rege a administração pública. Um ator que, ao assumir o poder de algum órgão e visar alterar a lógica institucional vigente, pode ser visto como empreendedor ou criador

institucional (Boin & Christensen, 2008; Greenwood & Suddaby, 2006; Maguire, Hardy, & Lawrence, 2004; Washington, Boal & Davis, 2008). Desse modo, ao se modificar a liderança municipal, um prefeito que possuir uma lógica institucional que valorize as características existentes no SCI, pode atuar como um empreendedor institucional. Assim, o SCI sairia de uma posição cerimonial e passaria a ser atuante no município. Com isso, questiona-se se uma liderança pública municipal, que opere em uma lógica dominante que valoriza as práticas autônomas e tomadas de decisão com base em análise técnica, vier a substituir um outro com a lógica dominante com valorização à lealdade a interesses de terceiros e que tome decisões com base em impactos políticos, o SCI Municipal pode ser favorecido?

Desse modo, a presente pesquisa objetiva entender se, além de fatores estruturais como quadro de profissional deficitário em número de pessoal, em competência (Monteiro, 2015) e em estrutura informacional (Carvalho, Aquino, Lino & Azevedo, 2016), o Sistema de Controle Interno municipal pode ser influenciado também pela lógica institucional dominante da liderança no governo local.

A metodologia empregada nesta pesquisa é qualitativa por meio de uma observação participante declarada, realizada em um estudo de caso em uma prefeitura municipal. A observação participante, além de diminuir o risco de obter informações cerimoniais, permite ao pesquisador acompanhar a prática organizacional e vivenciar o fenômeno, captando com maior profundidade as relações existentes na administração municipal (Brannan & Oultram, 2012; Kawulich, 2005; Serva & Júnior, 1995). O observador participante é servidor efetivo do município em estudo, Poços de Caldas, localizado no estado de Minas Gerais, na estrutura do SCI desde 2015. Esse fato possibilitou ao pesquisador verificar que, no município, a liderança operante pela lógica institucional política do prefeito e SCI na gestão 2013-2016 foi substituída por atores operantes em uma lógica de gestão técnica na gestão 2017-2020. Isso tornou o município um caso para o estudo em questão. Para se evitar conflitos éticos, a observação participante foi autorizada pelo prefeito municipal (APÊNDICE A).

No presente trabalho, foi realizada análise de conteúdo das anotações de campo e redigida uma narrativa demonstrando a mudança de apoio do controle interno, que passou a ser legitimado pela nova administração com a troca de liderança. A análise foi desenvolvida com uso de caso comparado, relatado com a utilização de uma narrativa causal (Mahoney, 2000). Os casos comparados foram a

gestão 2013-2016 e a gestão 2017-2020 do município observado. As lógicas institucionais e sua ligação com os dados apresentados foram realizadas pelo método de correspondência de padrões (Reay & Jones, 2015).

Esta pesquisa contribui para demonstrar a existência de diferentes lógicas institucionais na gestão municipal e do efeito da liderança da administração na efetivação dos resultados do controle interno. Também se discutem alguns fatores que podem auxiliar a manutenção da lógica de autonomia técnica após novas trocas de liderança e, assim, facilitar a atuação efetiva do SCI local.

2. CONCEITOS ESTRUTURANTES

A presente pesquisa utiliza os conceitos estudados na Teoria Institucional sociológica para análise e entendimento dos fatores motivadores das práticas observadas no estudo de caso. Cabe ressaltar que tal teoria é subdividida em duas fases, antes e após as publicações dos estudos de Meyer em 1977 (DiMaggio & Powell, 1991). A mudança das duas vertentes consiste nas questões centrais dos estudos, que passam da importância maior dos valores sociais e do contexto ambiental sobre os requisitos técnicos (Selznick, 1957), para a legitimação da organização na denominada nova teoria institucional, ou *neo-institutional theory* (Meyer & Rowan, 1977). Desse modo, o foco da análise institucional passou do ambiente em que a organização é inserida para a organização em si (Zucker, 1987). Contudo, outros autores demonstram fraquezas existentes nessa nova abordagem teórica, como a limitação de explicação de fenômenos internos (Greenwood & Hinings, 1996). Para o preenchimento dessa lacuna, a abordagem teórica passa a ser micro organizacional, de modo a entender o comportamento dos atores dentro da organização (Bitektine & Haack, 2015).

Os estudos que abordam a lógica institucional fazem um elo entre a abordagem macro para a abordagem micro organizacional, buscando entender a motivação das práticas dos atores dentro da organização (Thornton & Ocasio, 2008). A lógica institucional busca demonstrar que cada indivíduo, dependendo da lógica em que opera, interpreta os mesmos fenômenos de forma diferenciada, resultando em práticas diárias divergentes (Thornton, Ocasio & Lounsbury, 2012). Contudo, ao se buscar entender como modificar a prática institucional ou o trabalho institucional necessário para mantê-la em uma organização, o conceito de líder institucional apresentado por Selznick (1957) volta a ser objeto de estudo (Kraatz, 2009). Tal conceito, assim como o de empreendedor institucional, é utilizado para demonstrar como os atores interagem quando não se identificam com as práticas resultantes das instituições vigentes e trabalham para as modificar (Battilana, Leca & Boxenbaum, 2009).

Assim, em busca do entendimento se a lógica institucional dominante dos líderes da administração municipal influencia as práticas do Sistema de Controle Interno municipal, o conceito estruturante de forma geral constitui a Teoria Institucional, sendo

esta subdividida nos estudos que abordam a Lógica Institucional e os Líderes e Empreendedores Institucionais.

2.1. TEORIA INSTITUCIONAL

A Teoria Institucional apresenta a organização como um fenômeno social (DiMaggio & Powell, 1991). O estudo de tal teoria demonstra que as estruturas e as ações das organizações são motivadas por legitimação no ambiente no qual estão inseridas. Isso ocorre porque a legitimação propicia proteção e ações sem questionamentos internos e externos (Meyer & Rowan, 1977). A existência da legitimidade em uma organização consiste na aceitação social de suas normas, valores, crenças e definições (Suchman, 1995). Ela propicia o amplo aceite da prática organizacional pelos indivíduos que atuam com a organização (Zucker, 1983). Esse aceite facilita a atuação organizacional, uma vez que as ações das organizações tendem à receptividade de seu público (Yang, 2016). Adicionalmente, a legitimação propicia um alcance a recursos, mercados e longevidade a quem a possui (Brown, 1998). Contudo, a falta de legitimidade se torna rapidamente notada, diferentemente de sua presença (Pfeffer & Salancik, 1978). Assim, uma organização, ao perceber que não apresenta as características do que foi socialmente construído, tende a atuar para mudar essa situação, ou seja, buscar a legitimidade para facilitar sua operação (Deephhouse & Suchman, 2008).

O aceite inquestionável faz com que a atuação do indivíduo ocorra não por seus benefícios financeiros ou de prestígio, mas pelo fato de ser impensável uma atuação institucional diferenciada (Oliver, 1991). Contudo, a legitimação de uma prática organizacional dependerá do ambiente institucional à qual é exposta (Meyer & Rowan, 1977). Desse modo, as instituições guiam o comportamento social por meio de normas, regras e rotinas que são difundidas, adotadas e adaptadas no decorrer do tempo e espaço (Scott, 1995). Assim, as estruturas formais organizacionais surgem de reflexões sociais acerca das regras institucionais (Meyer & Rowan, 1977). Portanto, organizações são moldadas, não predominantemente pelas regras econômicas, mas por aspectos culturais, sociais e políticos (Scott, 1995).

Os efeitos positivos e negativos da legitimação excedem o aspecto econômico; eles também afetam os fatores sociais e políticos (Bitektine & Haack, 2015). As fontes que legitimam a organização são as responsáveis pela obtenção de informações

relevantes sobre suas atividades, sua avaliação e divulgação ao sistema social (Deephouse, Bundy, Tost & Suchman, 2017). Como partes integrantes de fontes legitimadoras, constam: os órgãos de estado, as agências regulatórias, a mídia e a opinião pública (Bitektine & Haack, 2015; Deephouse, Bundy, Tost & Suchman, 2017). A organização, ao conhecer suas fontes legitimadoras, pode manipular as informações avaliadas por essas fontes, de modo a buscar legitimação sem alternância operacional, dependendo de suas demandas.

Os avaliadores institucionais (Bitektine & Haack, 2015), ou fontes de legitimação (Deephouse, Bundy, Tost & Suchman, 2017), podem demandar alterações na estrutura ou ações em uma organização que entram em conflito com a eficiência e a autonomia empresarial (Oliver, 1991). Ou seja, para aplicar os processos que deixariam a organização legítima, os atuais processos podem ser prejudicados. Nessas situações, há a possibilidade de as organizações atuarem com a manipulação do ganho de legitimidade, ao invés de adaptarem as suas atividades às demandas do seu ambiente (Suchman, 1995). O *decoupling* corresponde a uma dessas manipulações. Ele consiste em descolar a imagem da organização da prática exercida (Meyer & Rowan, 1977).

A atuação descolada entre o que é demonstrado pelos avaliadores institucionais e a prática organizacional consiste em uma solução encontrada pelas organizações para manter a eficiência, já garantida pela estrutura organizacional anterior, e atender às demandas institucionais (Boxenbaum & Jonsson, 2008). Uma das características das empresas que adotam o processo de descolamento trata-se do contínuo processo de se evitarem fiscalizações *in loco*, pois isso colocaria o processo cerimonial em evidência (Meyer & Rowan, 1977). Assim, os avaliadores obtêm informações da organização à distância, como o envio de relatórios.

A implementação ou não de ações cerimoniais de demandas institucionais, *decoupling*, dependerá do ator da organização responsável pela tomada de decisão, ou seja, como ele irá responder à determinada pressão institucional. A resposta a ser praticada pelo ator com pressão institucional é motivada por sua lógica institucional. Destaca-se que, assim como as organizações, os indivíduos e grupos existentes em seus ambientes anseiam pela legitimação para ganhar poderes privilegiados, manter a sua credibilidade e garantir suas carreiras de sucesso (Brown, 1998). Assim, dependendo da lógica institucional vivenciada pelo indivíduo, a ação de *decoupling* será legítima ou não.

2.1.1. Lógica Institucional

A lógica institucional auxilia no entendimento da heterogeneidade organizacional ao demonstrar que cada indivíduo dentro da organização pode possuir interpretações diversas acerca de um fenômeno (Thornton, Ocasio & Lounsbury, 2012). Isso ocorre porque o estudo da lógica institucional demonstra que os símbolos e as práticas dos atores podem ser restritos a grupos específicos, restringindo-se às ações e determinando os meios e os fins do comportamento de seus atores (Friedland & Alford, 1991). Tais grupos compartilham de lógicas típicas e são exemplificados por Thornton, Ocasio e Lounsbury (2012) como: família, religião, mercado, estado, profissão e corporação. Esses grupos possuem lógicas institucionais centrais que guiam o comportamento dos princípios organizacionais e desenvolvem as características de motivação dos indivíduos e seu senso de identidade (Thornton, Ocasio & Lounsbury, 2012). Adicionalmente, a lógica institucional molda a eficiência e a racionalidade do sistema institucional dentro da organização (Thornton & Ocasio, 2008). Contudo, a lógica institucional operante no ator pode ser alterada.

Em uma abordagem macro da instituição, além da análise micro do indivíduo, há a existência de uma lógica institucional dominante operante em uma organização. Contudo, essa lógica pode ser modificada perante a atuação de um ator individual. Nesse processo, o ator apresenta uma nova lógica que contesta a lógica existente, que é externa a ele. Assim, as lógicas coexistentes buscam se legitimar perante os atores até que uma delas prevaleça, tornando-se a lógica dominante (Meyer & Hammerschmid, 2006). A lógica a prevalecer será aquela com a qual os atores mais se identificarem, ou se sentirem compelidos socialmente a seguirem, tendendo a entrar no grupo movido por ela e, assim, assumir sua identidade cognitiva, normativa e emocional (Thornton & Ocasio, 2008).

Contudo, alguns estudos recentes apontam para a possibilidade de a coexistência de lógicas institucionais diferentes atuarem sobre os mesmos atores (Martin, Currie, Weaver, Finn & McDonald, 2016). A coexistência de lógicas profissionais diferentes em uma organização, como a de médicos e a de administradores em um hospital, pode resultar em benefícios à organização, pois ambas apresentam em comum a lógica de mercado e, assim, atuam em colaboração (Reay & Hinings, 2009). Assim, há uma nova corrente que aponta para a existência de uma constelação de lógicas institucionais, sendo que as lógicas pertencentes a

uma mesma constelação tendem a atuar em maior harmonia (Waldorff, Reay, & Goodrick, 2013). Contudo, para a obtenção dessa harmonia, destaca-se a importância do responsável pelo setor no gerenciamento do possível conflito de lógicas institucionais, pois o seu valor pessoal pode afetar negativamente as demandas das lógicas sociais confrontadas (Sharma & Good, 2013). A distância entre as lógicas do ator que lidera o setor pode refletir-se em uma resposta emocional, de identificação do responsável com o papel a ser assumido (Sharma & Good, 2013). Assim, outro aspecto importante para se verificar o processo de legitimação, além da lógica institucional, é o entendimento das ações do líder organizacional.

2.1.2. Líderes e Empreendedores institucionais

Os líderes podem transformar as organizações em instituições, protegendo seus valores e as características da liderança (Selznick, 1957). Assim, o líder pode atuar de modo a manter a lógica institucional vigente ou buscar modificar a instituição existente em sua organização. Nesse último caso, ele atuaria como um criador institucional. Contudo, para a concretização dessa modificação, é necessário que a modificação proposta implique em um alívio de algum desconforto existente no ambiente, de modo a conseguir a legitimação dos demais atores organizacionais (De Vries & Balazs, 1999).

Os criadores institucionais, nomeados de empreendedores institucionais por alguns autores (Battilana, Leca & Boxenbaum, 2009; Greenwood & Suddaby, 2006; Maguire, Hardy, & Lawrence, 2004), atuam estrategicamente em períodos de decadência da instituição atual, demonstrando novos atos para a busca da legitimação. Suas ações consistem em mudar valores, atividades, tecnologias ou estruturas para reparar a legitimidade institucional (Boin & Christensen, 2008). Assim, para se denominar um indivíduo como empreendedor institucional, ele deve iniciar e participar ativamente dessas mudanças (Battilana, Leca & Boxenbaum, 2009). Um desses criadores pode ser o próprio líder organizacional, que atua como líder institucional (Washington, Boal & Davis, 2008). Nos países em desenvolvimento, como Brasil, as mudanças ocorrentes no poder público são ligadas a líderes políticos e sua relação com os políticos de elite (Riggs, 2001). Desse modo, constata-se o impacto da liderança no ambiente para que a institucionalização aconteça. Esses líderes assumem que há a necessidade de sua atuação para esse acontecimento,

mesmo que para os outros atores pareça que o processo institucional ocorra por si só, sem nenhuma ação voluntária (Weeks & Galunic, 2003).

A liderança existente dentro da organização é baseada no poder hierárquico e carismático e consiste em um processo social de influência (Parry, 1999). Os líderes utilizam a influência e o poder de sua atribuição em negociações pessoais com o objetivo de resgatar os valores organizacionais. Esses valores estabelecem a função de gerar consenso entre os demais interesses internos e externos para que o objetivo institucional seja alcançado (Selznick, 1957; Yang, 2016). Desse modo, o líder institucional atua na mobilização pessoal em prol de um objetivo definido e na solução de problemas diários para o equilíbrio da organização (Selznick, 1957). Assim, além de definir o objetivo da existência do grupo e atuar para que esse objetivo seja atingido, é de responsabilidade do líder institucional harmonizar diariamente os conflitos internos e externos existentes em uma organização. Uma das ações necessárias para que isso aconteça consiste em utilizar ferramentas como capacitação da equipe, a inteligência emocional e a capacidade de demonstrar aos indivíduos o significado da atuação deles para a organização (Kellis & Ran, 2015).

São três as funções dos líderes institucionais: (i) engajamento interno com o compromisso com a missão e valores da organização, (ii) desenvolvimento de mecanismo de apoio externo para legitimação e (iii) superação dos inimigos externos (Washington, Boal & Davis, 2008). Os líderes são definidos como pessoas que fornecem orientação, apoio e *feedback* aos seus subordinados (Boal & Schultz, 2007). As mudanças institucionais propiciadas pelo líder ocorrem por: (i) transferência de conhecimento e aprendizado dentro da organização, (ii) introdução de novos modelos mentais e pressupostos e (iii) enfraquecimento ou reposição dos valores institucionais (Kraatz & Moore, 2002).

Um fator importante apresentado por Lawrence, Winn & Jennings (2001), que impacta na implementação de novas instituições, é a maneira como o poder do líder é exercido para sua implantação. Segundo os autores, há quatro mecanismos a serem utilizados: influência, força, disciplina e dominação. Desse modo, dependendo do mecanismo escolhido, o tempo de implementação e a permanência das mudanças diferenciam-se. A força e dominação apresentam características de rápida implementação. Contudo, juntamente com a influência, mudanças com base na força não tendem a se perpetuar, diferentemente do cenário dos mecanismos da disciplina e da dominação (Lawrence, Winn & Jennings, 2001). Porém, destaca-se que o ator

deve estar em uma posição que o permita ter poder para atuação ou ser apto a influenciar algum outro ator nessa situação.

Desse modo, a Teoria Institucional apresenta que a lógica institucional e a característica de liderança presentes em um ator são influenciadas por seu histórico pessoal. Os eventos, relacionamentos e as circunstâncias vivenciados pelo ator moldam suas conexões com as instituições (Lawrence, Suddaby, & Leca, 2010). Assim, alguns acontecimentos vivenciados anteriormente pelo ator podem auxiliar no entendimento de fatos presenciados atualmente.

3. CONTEXTUALIZAÇÃO

3.1. CONTEXTO DO SETOR PÚBLICO

Heinelt e Hlpeas (2006), ao estudarem o setor público de onze países europeus, estruturaram-no em três tipologias básicas. A primeira consiste no *Franco Group* (França, Itália, Bélgica, Espanha, Portugal e Grécia). Nesses países, espera-se a representação de uma comunidade territorialmente, definida pelo prefeito, perante as esferas mais altas de governo, que são responsáveis pelos serviços sociais. O Reino Unido e a Irlanda foram caracterizados no *Anglo Group*, em que a principal atividade do governo local consiste em modelar e entregar os serviços públicos, sendo a atuação política e legal fragilizada, pois as ações seguem as cortes legislativas superiores. O terceiro grupo é denominado *North and Middle European Group*, formado pelos países escandinavos, Alemanha e pelos Países Baixos. Tais países, assim como os do *Anglo Group*, enfatizam a modelagem e entrega dos serviços públicos e se diferenciam por uma alta independência financeira e formulação de políticas democráticas próprias. Desse modo, observando-se os dados europeus, pode-se assumir que é prudente se conhecer a realidade do governo local estudado, pois os tipos de governos diferenciam-se entre os países. Por essa razão, não é possível aplicarem-se resultados de um país a outro. Contudo, os aspectos institucionais são relevantes para o entendimento das práticas governamentais.

Além da estrutura entre poderes, a forma de liderança municipal também se diferencia. Mouritzen e Svara (2002) apresentam quatro modelos de liderança municipal. Existem governos locais em que o poder executivo é compartilhado entre membros de colegiado e um líder político, denominado *the committee-leader form*. No modelo denominado pelos autores de *the collective form*, não há o líder político, as ações executivas são de responsabilidade de um colegiado. No *The council-manager form*, o executivo é comanda por um *city manager*, indicado pelo conselho local, que possui autoridade política, porém é restringido para se envolver em questões administrativas. Há governos locais em que ocorre o empoderamento do prefeito de todas as atribuições executivas, denominado de *Strong Mayor*. Nesse último modelo, presente no Brasil, o poder do prefeito se sobressai em relação aos demais políticos (Mouritzen & Svara, 2002). Contudo, conforme ressaltado a seguir, esse modelo traz também algumas ponderações para sua atuação.

3.2. CONTEXTO DO SETOR PÚBLICO LOCAL NO BRASIL

O processo político brasileiro propõe a mudança de gestão do poder executivo de maneira democrática em um ciclo de quatro em quatro anos, denominado ciclo político. Assim, a cada ciclo, a população exerce seu dever do voto, escolhendo um novo presidente, governador ou prefeito, de acordo com a esfera federal, estadual ou municipal. Nesses ciclos, os políticos que estão no poder tendem a agir racionalmente para maximizar o desempenho político-eleitoral (Downs, 1957).

Os atores de uma administração pública podem atuar em duas frentes idealizadas: (i) funcionários políticos e (ii) funcionários especializados (Weber, 1999), doravante denominados de técnicos para facilitar futuras análises. Além do próprio chefe do executivo, os funcionários políticos tendem a contemplar a liderança chamada de segundo escalão, ministros para o nível federal e secretários para os níveis estaduais e municipais nomeados pelo candidato eleito. Diferentemente dos candidatos eleitos, esse nível de poder é escolhido pelo próprio chefe do executivo, sem intervenção direta da população. Isso auxilia na classificação dos funcionários como políticos, pois da mesma maneira em que são nomeados, os chefes do segundo escalão também podem ser exonerados de seus cargos. Assim, os ocupantes desses cargos podem ser trocados a qualquer momento, mediante vontade do superior hierárquico. Os atuantes no segundo nível da hierarquia tendem a atuar conforme determinação do chefe do poder executivo, visando a permanência na função, o que impede a ação independente do secretariado, no nível municipal, conforme demonstrado por Aquino (2016) no livro Bliacheriene, Braga & Ribeiro (2016). Isso faz com que a permanência dos atores em seus cargos de nomeação dependa mais da política do que de desempenho técnico, efetivo (Motta, 2013).

Existem três principais formas de ingressos no serviço público: (i) via eleição, (ii) via nomeação e (iii) via concurso público. O ingressante eleito, como o prefeito no caso municipal, dificilmente deixa sua função antes do próximo ciclo político local. Isso ocorre, salvo vontade própria, apenas via cassação de mandato, processo burocrático que depende de ações do poder legislativo conforme descrito pelo Decreto-Lei 201 de 1967 para casos municipais. A maior instabilidade está presente na carreira do servidor nomeado pois, conforme abordado anteriormente, este pode ser destituído de seu cargo apenas pela vontade do profissional eleito. Tal tipo de via de ingresso no setor público é descrita como de livre nomeação e exoneração na Constituição

Federal de 1988. Entre os servidores nomeados no âmbito municipal constam os Secretários Municipais, que atuam como superiores hierárquicos das secretarias municipais, sendo o elo entre os servidores concursados e o prefeito eleito. Diferentemente de seus superiores diretos, os concursados não podem ser exonerados de seus cargos somente pela vontade de seu superior. Os servidores possuem uma estabilidade garantida pela lei, que só é perdida mediante ação imprópria, atuação ilícita ou avaliação periódica de desempenho insatisfatória, sendo nesse caso assegurada a ampla defesa, conforme determina a Constituição Federal de 1988. Assim, com base em um governo local, em uma mesma estrutura há (i) novos profissionais que ingressam mediante o sistema de eleição política e (ii) profissionais de livre nomeação do político eleito, que formam o topo da pirâmide hierárquica. Esses atores passam a interagir com (iii) profissionais antigos na organização, que formam a base da pirâmide, conforme demonstrado na Figura 1.

Figura 1 - Hierarquia municipal

A situação idealizada por Weber (1999), que separa os atores em políticos e técnicos, pode ser analisada com base na Figura 1. Ao se observar a estrutura hierárquica na Figura 1, a posição 1 tende a ser exercida por um ator político, pois seu critério de seleção são os votos populares. Contudo, não há como caracterizar as posições 2 e 3. Em um estudo de campo realizado no sul do Brasil, demonstrou-se que os atores da administração pública são rigorosos em seguir regras, rotinas e supervalorizam a hierarquia (Sydor & Grzeszczeszyn, 2008), apesar de serem caracterizados como funcionários técnicos. Tal situação é motivada pela ambição individual do sucesso profissional (Brown, 1998) e influencia na maneira de agir dos

atores que buscam recompensa material e honraria social (Olivieri, 2011). Assim, os atores ingressantes na administração pública via nomeação e concurso público podem compor tanto o grupo político quanto o técnico, conforme destacado por Weber (1999), pois ambos buscam a nomeação do chefe do executivo (Loureiro & Abrucio, 1999). Essa situação demonstra que, nas organizações públicas, ocorre a existência de atores com uma terceira característica, a híbrida (Loureiro & Abrucio, 1999). Esse modo de atuação é motivado pela disputa de poder na administração pública para obtenção de cargos públicos e funções gratificadas pelos atores (Olivieri, 2011). Desse modo, como o topo da hierarquia é conseguido por nomeação política, a questão da carreira profissional dentro de uma esfera pública fica comprometida (Loureiro & Abrucio, 1999).

Outro fator impactante na valorização do profissional técnico para cargos de segundo escalão é o chamado presidencialismo de coalizão (Abranches, 1988). Nessa forma de governo, utilizada no Brasil, o chefe do poder executivo necessita utilizar cargos como barganha por apoio do poder legislativo (Loureiro & Abrucio, 1999). Desse modo, é possível ter governabilidade, ou seja, apoio para reformas e projetos de leis que precisam de aprovação dos legisladores locais. Mesmo em se tratando desse caso de uma observação federal, uma comparação similar pode ser realizada com o ambiente municipal, entre o prefeito e a câmara municipal, conforme acontecimentos demonstrados no município de São Paulo por Andrade (1998). Assim, alguns aspectos federais podem ser observados para o entendimento dos movimentos locais. Além disso, no âmbito federal, foram presenciadas tentativas de se maximizar as habilidades técnicas e políticas dos atores no setor público, que auxiliam o entendimento do contexto local, conforme será demonstrado a seguir.

3.3. CONTEXTO DAS REFORMAS GERENCIAIS

Apesar de apresentar características diferentes, os atores técnicos e os políticos se complementam na gestão pública. Os atores técnicos implementam as ferramentas e procedimentos necessários para o gerenciamento e operação da administração pública, enquanto que os atores políticos monitoram e transformam a vontade popular em práticas (Loureiro & Abrucio, 1999). No estudo realizado por Christensen (2012), é demonstrado que os esforços dos governantes concentram-se em controlar tecnicamente as ações dos servidores (controle vertical) e no controle

político do ambiente em que a administração pública é inserida (controle horizontal). Uma discussão sobre a importância das características técnicas e políticas na administração pública é feita por autores que abordam a era *post-New Public Management*.

O movimento *New Public Management* focou na busca eficiente na gestão pública, destacando as ações técnicas utilizadas no setor privado (Iacovino, Barsanti & Cinquini, 2015; Osborne & Gaebler, 1993). Contudo, apesar da importância técnica na gestão pública, os estudos demonstraram que não é eficaz a atuação na gestão pública sem habilidades políticas. Uma das causas apontadas para o *impeachment* da presidente brasileira em 2016 foi justamente a sua falta de habilidade política para conseguir apoio do Congresso Nacional em sua gestão (Fenwick, Burges & Power, 2017). Além de permitir a governabilidade, a atuação política facilita a ação de terceiros na gestão pública, ocasionando a atuação privada como parceiro da iniciativa pública (Osborne, 2006). Desse modo, tal característica é adicionada à antiga *New Public Management*, resultando em um sistema administrativo híbrido (Christensen, 2012). Tal era *post-New Public Management* é denominada como *Public Governance* (Iacovino, Barsanti & Cinquini, 2015) ou *New Public Service* (Baêta, Pereira e Mucci, 2015; Denhardt, Denhardt, 2015). Destaca-se que as características técnicas evidenciadas na era *New Public Management* não foram descartadas, pois foram vistas como importantes para a gestão pública, porém insuficientes (Iacovino, Barsanti & Cinquini, 2015). Assim, esses estudos demonstram que as características técnicas e políticas são necessárias para uma boa administração no setor público.

Um ator político será cobrado para atuar tecnicamente para responder às demandas da população, conforme demonstrado no movimento *New Public Management*. O ator técnico, por sua vez, ao assumir uma posição de tomada de decisão, necessita se articular para escolher ações de interesse social referentes ao sistema de lógica política, processo discutido no *New Public Service*. Essas ações objetivam a legitimidade do ator atuante no setor público (Christensen, 2012; Loureiro & Abrucio, 1999).

O Brasil, na década de 90, passou por uma tentativa de aumentar a técnica e eficiência na gestão pública com base no *New Public Management*, chamado de modelo gerencial (Pereira, 1996;1997). Essa mudança tinha como intuito agilizar o setor público que, devido ao modelo burocrático e atitudes patrimonialistas, era pouco eficiente (Pereira, 1996;1997). No governo Fernando Henrique Cardoso, em 1995, o

Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, liderado pelo Ministro Luiz Carlos Bresser Pereira, publicou o Plano Diretor da Reforma do Estado, que demonstrava os métodos de administração recomendados a serem utilizados nas empresas públicas e privadas. Contudo, devido a resistências políticas e ao não cuidado com atividades reguladoras, necessárias ao estado, a reforma não foi considerada bem-sucedida (Abrucio, 2007; Motta, 2013).

A tentativa de implementação dos métodos do *New Public Management* no Brasil, assim como em outros países, fez com que o foco da administração não se concentrasse no cidadão e, sim, no lado econômico mercadológico (Guerrero-Orozco, 2014). O contexto público também apresenta grandes divergências em comparação com o setor privado. No setor público brasileiro, muitas vezes o apoio e a lealdade da coalisão política são mais importantes do que a lealdade organizacional (Motta, 2013). Abrucio (2007) informa que a administração efetiva deve passar pela participação e controle da sociedade, que são a base do novo ciclo de gestão mundial. Contudo, conforme recomendado pela OECD (*The Organization for Economic Co-operation and Development*), o setor público deve assegurar uma atuação do Controle Interno na parte financeira, de modo a garantir a qualidade das informações disponíveis aos cidadãos (Wehner & Renzio, 2013). Assim, ainda há muitos avanços necessários para uma administração pública efetiva (Abrucio, 2007). Contudo, a relação entre técnica e política é inseparável na discussão entre os atores burocratas e políticos (Olivieri, 2010).

Algumas situações no contexto da administração pública podem ser mais favoráveis a uma lógica técnica em detrimento da política. O cenário de crise financeira, por exemplo, que gera uma aflição para recursos fiscais e cobrança de melhora na performance governamental, pode favorecer mudanças governamentais, como a implantação de transparência fiscal (Alt, Lassen & Rose, 2006; Hammed, 2005). O aperfeiçoamento operacional e a cobrança por resultados tendem a favorecer a lógica técnica, como visto no movimento *New Public Management* (Christensen, 2012; Iacovino, Barsanti & Cinquini, 2015; Osborne & Gaebler, 1993). Por outro lado, uma outra atitude necessária dentro da administração pública consiste em coordenar os vários atores que convivem no ambiente público e possuem possíveis objetivos antagônicos (Fenwick, Burges & Power 2017). Essa coordenação é facilitada por atores políticos (Fenwick, Burges & Power 2017; Osborne, 2006).

Assim, as mudanças no foco da gestão pública, em conjunto com a falta de continuidade da administração devido ao ciclo político, o presidencialismo de coalisão e seu ambiente político, as carreiras dos servidores públicos e o contexto atual são fatores a serem considerados ao estudar setores da administração pública, como o Sistema de Controle Interno.

3.4. CONTEXTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO BRASIL

O Controle Interno, a Auditoria Interna ou estruturas similares têm importante papel na operação de governos locais. Sterck, Scheers e Bouckaert (2005) introduziram a nomenclatura de pirâmide de controle (*control pyramid*), que é formada pelas três ações que objetivam verificar possíveis erros ou fraudes nos processos organizacionais, sendo duas delas de responsabilidade da administração, o Controle Interno e Auditoria Interna. O terceiro momento consiste em uma atuação de verificação externa, a auditoria externa, que no Brasil é exercida pelo poder legislativo com o apoio dos Tribunais de Contas.

Uma potencial atuação do Controle Interno seria na identificação de irregularidades (Chang & Morris, 1993; Debreceeny, Gray, Tham & Tang, 2003; Monteiro, 2015), atuando como uma etapa anterior ao controle externo. Na União Europeia e nos Estados Unidos da América, a tendência do Controle Interno tem sido no sentido de diminuir as fiscalizações legais e se concentrar na contribuição para a efetividade da gestão (Olivieri, 2016).

No livro escrito por Olivieri (2010), foi demonstrada a evolução do Sistema de Controle Interno federal no Brasil. A autora apresentou que, até o ano de 1994, o controle federal consistia em unidades centralizadas em cada ministério. Tal situação impactava a independência de atuação dos SCl, uma vez que eles eram hierarquicamente subordinados a seus agentes fiscalizados. A centralização do controle federal era atribuição da Secretaria do Tesouro Nacional. Tal situação resultava na atividade fiscalizadora ser de segundo plano, com foco restrito na atuação como tesouraria pela Secretaria do Tesouro Nacional. Em 1994, com a criação da Secretaria de Fiscalização e Controle (SFC), foi que se iniciaram as auditorias e fiscalizações dos resultados de políticas públicas, ou seja, a fiscalização do “mundo real”, das práticas governamentais (Olivieri, 2010). Contudo, esse estudo demonstrou que o fator que mais fortaleceu o Controle Interno federal foi a publicidade

de irregularidades no uso do dinheiro público. Tal publicidade enfraquece a legitimidade política e legitima o SCI (Olivieri, 2010). Assim, a autora demonstrou que o SCI atua também no controle político, não somente no burocrático. Porém, a pesquisa é concluída demonstrando que ainda há falta de integração da SFC com os outros órgãos dentro e fora do executivo. Devido à atribuição apenas sugestiva do Controle Interno, não punitiva, os apoios do Tribunal de Contas da União, do Ministério Público e da Receita Federal, por exemplo, podem fortalecer o controle federal, facilitando o julgamento e eventuais aplicações de sanções a atos ilícitos detectados pelo SCI federal.

A falta de atuação do Controle Interno impacta negativamente na gestão dos recursos financeiros em um município (Monteiro, 2015; Park, Matkin & Marlowe, 2016). Em estudo realizado nos municípios da Indonésia, demonstrou-se o impacto positivo da implementação do Controle Interno na responsabilidade financeira municipal (Kewo, 2017). O mesmo resultado foi obtido em estudo realizado com os municípios portugueses, que conclui a existência positiva entre o SCI e a percepção de utilidade das informações orçamentárias e financeiras (Nogueira & Jorge, 2017).

O Controle Interno no setor público brasileiro teve sua primeira abordagem legal descrita na Lei Federal 4.320/64, na qual a responsabilidade pelo sistema é atribuída ao Poder Executivo de cada esfera: federal, estadual e municipal. Na Constituição Federal de 1988, o tema aparece em seu artigo 74, informando que o Sistema de Controle Interno deverá ser integrado entre os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Além da responsabilidade do SCI em verificar a eficiência das operações administrativas, a Constituição Federal estabelece que esse Sistema deve avaliar as metas e a execução de programas de governo e dos orçamentos da União, no controle das operações de crédito, avais e garantias, além de servir como um apoio ao controle externo. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), regulamentada no ano de 2000, reforça alguns pontos presentes na Constituição Federal no que concerne ao CI, ao atribuir a esse setor a responsabilidade por acompanhar limites de gastos de recursos financeiros.

Além das legislações brasileiras supracitadas, os Tribunais de Contas emitem normativos e cartilhas para a federação, estados e municípios brasileiros acerca do Controle Interno. Essa atuação do órgão auxiliar do controle externo é incentivada e fomentada pela CF88, que estabelece que o SCI dará ciência aos Tribunais de Contas sobre as irregularidades detectadas na administração pública. Desse modo, o

Controle Interno atua também como um apoio aos Tribunais de Contas. Como exemplo de materiais emitidos pelos Tribunais, citam-se os casos do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG), que no ano de 2012 emitiu uma Cartilha de Orientação Sobre Controle Interno endereçada aos municípios, e do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, que em 2013 publicou o "Manual Básico: o controle interno nos municípios". Assim, por intermédio dessas ações, as Cortes estaduais, juntamente com outras entidades incentivadoras do SCI, buscam divulgar modelos de estrutura para a efetividade dos SCI municipais.

Normalmente, os modelos referentes ao Sistema de Controle Interno divulgados seguem o padrão apresentado inicialmente em 1992 pelo *Comitee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO). Nesse modelo de estrutura de controle interno, que é utilizado tanto em organizações privadas como em públicas, a base do SCI é a integração de toda a organização na atuação do controle.

O Conselho Federal de Contabilidade, no ano de 2008, juntamente com as onze Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas focadas no setor público, NBC T 16, publicou a NBC T 16.8 - Controle Interno que se baseia nesse modelo. Porém, pesquisa específica que verificou o atendimento dos relatórios de Sistema de Controle Interno a essa norma contábil constatou que os documentos referentes aos anos de 2008, 2009 e 2010 demonstraram que os municípios não estão implementando Controle Interno conforme a NBC T 16.8 (Neto, Vasconcelos & Luca, 2013). Esse estudo foi reforçado por outra pesquisa realizada com dados dos anos de 2010, 2011 e 2012. Nesse caso, também se concluiu que a norma específica de Controle Interno, juntamente com a NBC T 16.3, que trata sobre a divulgação do Plano Plurianual (PPA) e da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), não está sendo respeitada pelos municípios brasileiros (Macêdo & Klann, 2014). Vale ressaltar que as NBC T estão sendo reformuladas, devido ao processo de convergência da contabilidade para o padrão das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), editadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC). Assim, a tendência é que as NBC T 16 sejam revogadas, o que já ocorre com as NBC T 16.1 a 16.5, e que sejam editadas novas normas, denominadas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Desse modo, há de se esperar mudanças na NBC T 16.8 nesse processo.

Em pesquisa realizada na área jurídica sobre as legislações que tangem o Controle Interno Público, Conti e Carvalho (2011) destacaram que a interpretação

legal pode modificar o modelo de SCI implantado em cada entidade pública. Os autores destacaram que, com base no que é solicitado pelos normativos, o SCI deve estar ligado diretamente ao dirigente máximo do órgão. Eles justificam essa estrutura devido ao apoio individual no controle de fraudes e na orientação da gestão que é atribuída ao sistema de controle. Contudo, ao se informar que os poderes devem formar um órgão de Sistema de Controle Interno Integrado, pode-se justificar a existência de apenas um órgão de controle que abrange as atividades dos poderes legislativo, executivo e judiciário, como ocorre no estado do Rio Grande do Sul (Conti & Carvalho, 2011).

Assim, apesar de existirem normativos sobre os Controles Internos, destaca-se que as estruturas dos SCI tendem a se diferenciar entre os municípios, mesmo em se tratando dos pertencentes a um mesmo ente jurisdicionado (Carvalho, Aquino, Lino & Azevedo, 2016). No estado de Minas Gerais, para a Controladoria Municipal ou Secretaria Municipal de Controle Interno, em alguns municípios há leis específicas que obrigam o chefe do executivo a nomear um servidor de carreira para a função de Controlador Municipal, como é o caso de Varginha-MG. Existem municípios também que possuem concurso específico para os atuantes no Sistema de Controle Interno, como é o caso de Contagem-MG. Sendo assim, nesse último caso, o processo seletivo dos servidores é separado do restante da prefeitura. Em casos extremos, há apenas a existência de um único servidor que assina como responsável pelo Sistema de Controle Interno, contudo o mesmo afirma não ter competência e compreensão para realizar tal ato (Carvalho, Aquino, Lino & Azevedo, 2016).

Cabe ressaltar aqui a atual Proposta de Lei Complementar (PLP) 295/16, de origem do Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 229/2009, intitulado Lei de Qualidade Fiscal. Essa proposta, aprovada pelo Senado Federal em 07/06/2016 por unanimidade, aguarda aprovação do Congresso Nacional. Caso aprovada, ela adicionará como atribuição do SCI a avaliação da gestão dos órgãos da Administração direta e indireta, mediante desempenho dos agentes em suas ações por meio de auditoria *in loco*. Também é destacado no artigo 132 dessa mesma proposta que o SCI deverá “verificar a legalidade, a legitimidade e a economicidade da gestão dos recursos, bem como a eficiência e a eficácia de sua aplicação, cabendo àqueles a que se vincule o transferidor verificar sua efetividade”. Já em seu artigo 137, estabelece-se o "Conselho de Dirigentes de Controle Interno, composto pelos titulares dos órgãos centrais do sistema de controle interno dos três poderes, que terá como atribuição

integrá-los”. Assim, além de fortalecer o CI público, essa legislação, que visa também substituir a lei 4.320/64, criará uma nova esfera de controle, o Conselho de Dirigentes de Controle Interno e instituirá a auditoria pública como ferramenta do SCI.

Na União Europeia, há uma separação entre as atividades de controle interno, auditoria interna e inspeção financeira (Olivieri, 2016). Em países como Bélgica, França, Portugal e Espanha, a inspeção financeira é realizada pelo órgão responsável pela auditoria interna (Olivieri, 2016). Contudo, no Brasil, diferentemente da área privada e até a possível publicação da Lei de Qualidade Fiscal, não há regras acerca da auditoria na área pública. Porém, conforme anteriormente mencionado, a mesma realidade não condiz com a concepção de SCI estabelecida nas leis nacionais. Desse modo, devido a algumas divergências na literatura entre as atribuições do Sistema de Controle Interno, Controle Interno e a Auditoria Interna, faz-se necessária sua definição.

3.5. ATRIBUIÇÕES DO CONTROLE INTERNO E AUDITORIA INTERNA

Com o foco em auditoria, institutos como *The Comitee of Sponsoring Organizations* (COSO), o *Institute of Internal Audity* (IIA) e o *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) são reconhecidos internacionalmente nos assuntos relacionados ao controle interno. Assim, os conceitos das áreas de Auditoria Interna e Controle Interno são, de maneira geral, abordados como se fossem sinônimos na literatura. Essa situação ocorre principalmente pelo fato dessas duas áreas, apesar de terem funções distintas, constituírem a estrutura de controle interno da organização (Sterck, Scheers & Bouckaert, 2005).

Potenciais atuações do controle interno seriam na identificação de irregularidades no ambiente organizacional (Chang & Morris, 1993; Debreceeny, Gray, Tham & Tang, 2003; Park, Matkin & Marlowe, 2016), em desenvolver melhorias nos processos internos no executivo, visando a evitar ocorrências de não-conformidades, propiciar ganhos de produtividade e eficiência nas decisões da administração (Agbejule & Jokipii, 2009; Janvrin, 2008; Jokipii, 2010) e passar segurança aos usuários das informações contábeis acerca dos relatórios emitidos pela organização (Kewo, 2017; Park, Matkin & Marlowe, 2016). O controle interno atua com o monitoramento e a elaboração de relatórios dos processos organizacionais, objetivando garantir que as leis e regulamentos sejam devidamente aplicados, o que

se constitui em um fator crítico para o sucesso empresarial (Jokipii, 2010). Essa estrutura auxilia na redução de riscos operacionais e financeiros e pretende assegurar a confiabilidade e legalidade dos demonstrativos financeiros (Spira & Page, 2003). Esse sistema também apresenta como objetivo avaliar o andamento da organização de modo a garantir que o objetivo organizacional seja atingido (Arena & Jeppesen, 2015). Outra função do controle interno apresentada por Chiarelli (2009) é na atuação para a administração ter uma razoável segurança de todos os ativos, verificando sua utilização e distribuição, a fim de sustentar as informações geradas para seus diversos usuários.

A atividade de auditoria interna se caracteriza por ser independente e estabelecida dentro de uma organização que examina e avalia a adequação e efetividade de controles, além de envolver exame de dados, instalações, sistemas e outras evidências para identificar ou verificar a informação desejada para garantir que administradores atuem segundo as leis (Mikesell, 2007). Friedberg e Lutrin (2001) reportam que o início da atividade de auditoria interna se deu na década de 40, tendo se desenvolvido ao longo dos anos 80 e 90. Enquanto o setor privado viu a auditoria interna ganhar significativa atenção após o evento da Sarbanes-Oxley (SOX) nos anos 2000, o setor público passou a receber mais atenção na função com a demanda de *accountability* e transparência de governos (Mikesell, 2007). Os benefícios da auditoria interna em governos locais, municípios, envolvem avaliar as operações para ajudar gestores públicos a melhorar a administração, eficiência e resguardar ativos, tomar ações corretivas, aumentar a responsabilização e evitar ações danosas como de improbidade e corrupção (Mikesell, 2007).

Nota-se acentuada semelhança dos objetivos da auditoria interna com os do controle interno. Porém, o principal destaque que diferencia essas duas ferramentas de controle da administração é que a auditoria interna contempla a atividade adicional de avaliar a efetividade dos controles implantados pelo controle interno. Desse modo, os atuantes no setor de auditoria interna necessitam do conhecimento da interação entre a gestão de risco, análise dos processos do negócio, controle interno e o processo de auditoria (Arena & Jeppesen, 2015). Um estudo realizado nos Estados Unidos da América verificou que a existência de comitês de auditorias em municípios é associada a poucos problemas nos controles internos (Matkin, 2010). No presente trabalho, utiliza-se o conceito empregado no estudo de Allen e Tommasi (2001), ou seja, o Controle Interno e a Auditoria Interna são tratados como elementos do SCI da

administração. Essa definição também é compatível com os movimentos legais do Congresso Nacional e Tribunais de Contas.

Outro destaque relevante é que as atribuições do controle interno não são limitadas somente à fiscalização da esfera a que pertence. Os órgãos de controle da União, por exemplo, não se limitam a fiscalizar somente o governo federal. Os recursos da federação que são transferidos para os estados e municípios contemplam também o seu escopo de fiscalização (Loureiro, Abrucio, Olivieri & Teixeira, 2012). O mesmo cenário é presenciado nos estados que transferem recursos para os municípios. Desse modo, ao se verificarem os estudos sobre o SCI nos municípios, se faz necessária a apresentação de pesquisas dos controles federais e estaduais.

3.6. ESTUDOS ANTERIORES SOBRE O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO BRASIL

Há escassos estudos realizados que abordam os SCI brasileiros (Olivieri, 2010). Os estudos que abordam o nível federal demonstram a atuação da CGU fortalecendo o controle social (Loureiro, Abrucio, Olivieri & Teixeira, 2012) e, em conjunto com o Tribunal de Contas da União (TCU), fiscalizando recursos federais utilizados pelos municípios brasileiros (Monteiro, 2015). Contudo, nessa mesma esfera, é demonstrado que o TCU concentra esforços em detectar fraudes, ao invés de auxiliar uma administração efetiva (Olivieri, 2016). Uma pesquisa realizada por Conti e Carvalho (2011) no âmbito estadual demonstrou que a interpretação legal possibilita diversidade nas estruturas dos SCI. Ao pesquisar se as estruturas de SCI refletem a estrutura da CGU, Cruz, Spinelli, Silva e Carvalho (2014) demonstraram a diversidade das estruturas de controle interno no âmbito municipal, refutando o pressuposto da disseminação da estrutura federal no âmbito municipal. Além do aspecto estrutural, outros autores demonstraram a falta de resultados dos SCI municipais, como o seu não impacto nas rejeições das contas municipais pelo Tribunal de Contas (Pereira & Filho, 2012) e a falta de interesse do gestor municipal pelo SCI local (Costa, 2009; Souza, Kühl, Ribeiro & Clemente, 2007). Esses estudos, dentre outros, são detalhados a seguir.

Em estudo realizado por Loureiro, Abrucio, Olivieri e Teixeira (2012), são demonstradas as diversas frentes de atuação do controle federal. Os autores apresentam que a CGU objetiva verificar a legalidade dos atos do governo, combater

a corrupção, monitorar as políticas públicas, promover a transparência da administração pública federal e fomentar o controle social. Nessa última atuação, destacou-se que a CGU atua como pedagoga, ensinando os cidadãos a cobrar atuações mais efetivas dos governantes. Essa situação aproximou a controladoria federal da sociedade, aumentando sua legitimidade e, conseqüentemente, seu poder dentro da administração pública (Loureiro, Abrucio, Olivieri & Teixeira, 2012).

Em uma pesquisa realizada por Monteiro (2015), ao efetuar uma revisão sistemática da literatura e pesquisa documental em relatórios do TCU e da CGU, o autor identificou que, em auditorias realizadas pelo TCU em 23 hospitais universitários, foram detectadas falhas nos processos licitatórios e baixa competência técnica dos atuantes do SCI local. Na análise realizada na documentação da CGU, foram também identificadas falhas no processo licitatório, porém se observou alto número de falhas nos controles dos bens patrimoniais. Essa pesquisa utilizou uma observação à distância das ações do SCI, porém implementou uma abordagem qualitativa nas análises dos dados. Esse mesmo autor também mencionou a falta de informação disponível na literatura acerca dos SCI na administração pública.

Em um estudo desenvolvido pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), com objetivo de compreender os fatores que impactam na execução de projetos de infraestrutura, denominado Condicionantes Institucionais à Execução do Investimento em Infraestrutura, Olivieri (2016) analisou seis obras pertencentes ao Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) do governo federal. Esta pesquisa específica verificou fatores de ordem institucional que podem impactar no orçamento e cronograma das obras. Entre tais motivos, consta a atuação dos órgãos de controle. A pesquisadora utilizou pesquisas bibliográficas, entrevistas e estudos de caso e concluiu que os controles internos existentes se preocupam em verificar os aspectos legais, mas não atuam na validação da efetividade da gestão pública. Assim, os controles internos se concentram em análises de procedimentos, o que os impede de realizar atividade de auditoria e de atuar na análise do resultado a ser alcançado. O foco no resultado é dificultado pela fragilidade ou ausência de informação, de avaliação e de monitoramento do Poder Executivo, o que prejudica a antecipação de problemas que tendem a aparecer no final das obras. Outra evidência apresentada pela autora consiste no fato de os relatórios gerais da Controladoria Geral da União apresentarem as tarefas realizadas, não os resultados alcançados. Em comparação com as tendências internacionais, o controle interno nacional apresenta dificuldades

em focar o resultado das políticas públicas e a razão para tal situação precisa ser estudada (Olivieri, 2016).

As entrevistas da pesquisa realizada por Olivieri (2016) demonstraram que a posição organizacional do ator interfere em sua visão acerca do Sistema de Controle Interno. O ator que atua dentro do sistema tende a afirmar sua eficiência e sua necessidade de expansão, enquanto que atores externos apontam a ineficiência dos controles e sugerem sua redução. A visão interna ao órgão de controle critica a falta de independência, devido a restrições institucionais e políticas e à falta de apoio do Poder Legislativo como controle externo (Olivieri, 2016). O lado externo aponta que o controle interno foca em encontrar fraudes e não em propor soluções e em detectar ou corrigir possíveis erros. Desse modo, os atores controlados visualizam o Controle Interno como um sistema de caça a criminosos, que não objetiva auxiliar a gestão a cumprir seu objetivo de maneira efetiva (Olivieri, 2016). Contudo, a autora não identificou na literatura pesquisas que comprovem ou não o efeito do controle na administração pública.

O material de Olivieri (2016) apresenta uma completa visão dos Sistemas de Controles Federais e informa também que os Sistemas de Controles Internos analisados não são eficazes devido a fraudes semelhantes que são encontradas. Isso ocorre devido à solução pontual das irregularidades e não sistêmica. Contudo, é informado que essas conclusões foram baseadas em relatórios e em obras acerca de Controles Internos federais, sendo necessária uma análise direta nas operações dos controles.

A pesquisa à distância realizada por Dias, Matias-Pereira, Farias e Pamplona (2013) demonstra a importância do Controle Interno federal na fiscalização dos recursos disponibilizados para os municípios. Contudo, nota-se, também nesse caso, a necessidade de um controle interno local. Na verificação da utilização dos recursos públicos federais repassados a 102 municípios em 2010, verificou-se que os desperdícios de dinheiro público ocorrem de forma ativa (corrupção) e passiva (ineficiência) (Dias, Matias-Pereira, Farias & Pamplona, 2013). Essa constatação foi feita por meio de análise fatorial de informações obtidas nos relatórios de auditoria da CGU. Essa situação é facilitada pela falta de mecanismos de governança nos governos locais (Dias, Mateis-Pereira, Farias & Pamplona, 2013).

Os autores Cruz, Spinelli, Silva e Carvalho (2014) aplicaram uma *survey* em 34 municípios que possuem a estrutura de Controladoria Geral do Município (CGM) para

verificar se essa é inspirada no modelo da CGU. O resultado apresentou que as CGM são institucionalizadas de formas diferentes nas cidades, em relação ao seu escopo e estrutura. Das respostas obtidas (15 das 34 *surveys*), apenas dois municípios, Belo Horizonte/MG e São Paulo/SP, atuam no processo de ouvidoria e apenas 29% dos municípios respondentes apresentam na estrutura dos controles internos locais a corregedoria. Contudo, 100% dos respondentes atuam em processos de auditorias. Em termos de escopo, 92% examinam contratos e licitações, 58% das controladorias realizam análises contábeis e 42% auditam obras públicas. Essa pesquisa utilizou os dados das 15 *surveys* respondidas e observação de características à distância dos municípios. Tal situação permite uma visão geral da diversidade dos órgãos de controle no Brasil, porém é susceptível a apresentar informações que não ocorram na prática.

Ao verificar a atuação do SCI do município de Capitão Enéas, Minas Gerais, Rodrigues (2008) constatou a não atuação integrada do controle do poder executivo com o do poder legislativo, aparentemente contrariando as determinações da Constituição Federal de 1988. A pesquisa foi realizada com análise das legislações federais e municipais que abordam o Sistema de Controle Interno. Foi detectado que o controlador do município de Capitão Enéas necessita ter formação em Ciências Contábeis, Economia, Direito ou Administração para assumir a função, ao passo que, no poder legislativo, o controle interno é composto por uma comissão de três vereadores. Com isso, o autor constatou que há, no município analisado, uma atuação individual de cada poder, sendo necessária a criação de um órgão central que regulamente e coordene as atividades de controle do município, respeitando a independência de cada poder. Essa constatação ocorreu em virtude de sua interpretação da Constituição Federal de 1988. Tal pesquisa corrobora com o apresentado por Conti e Carvalho (2011) no que concerne à interpretação da legislação. Esses autores mostraram que o estado do Rio Grande do Sul apresenta apenas um órgão de controle interno, a Controladoria e Auditoria-Geral do Estado, para os poderes executivo, legislativo e judiciário. A justificativa para a existência desse órgão único de controle, assim como em Rodrigues (2008), também se deu pela interpretação legal. Assim, a própria interpretação legal favorece a existência de diferentes estruturas de Sistemas de Controle Interno no país. Destaca-se que os autores não verificaram a qualidade e os resultados do controle exercido localmente nos poderes analisados.

Em uma pesquisa realizada nos municípios da região denominada COREDE, no estado do Rio Grande do Sul, Santos e Muraro (2008) verificaram a atuação do SCI local exclusivamente nas questões relevantes à LRF. A metodologia utilizada pelos autores restringiu-se a uma coleta de dados utilizando *survey* e sua análise estatística, a partir da qual se constatou a carência na implantação de controles contábeis e patrimoniais, além de que mudanças foram realizadas na administração para atendimento à LRF nos SCI municipais. Os pesquisadores analisaram o SCI por meio de uma pesquisa quantitativa e não abordaram os motivos das carências apresentadas. Porém, os autores apontaram a legislação, no caso a LRF, como um fator impactante na estrutura do CI municipal. Ressalta-se que, nessa mesma pesquisa, não foram abordadas as outras leis, normativos e cartilhas sobre o assunto, conforme apresentado no tópico de contexto do SCI Municipal.

Nos municípios do estado da Bahia, um estudo demonstrou que a existência de CI não afeta a rejeição das contas municipais pelo Tribunal de Contas local (Pereira & Filho, 2012). A metodologia utilizada foi a regressão logística com base nos dados de 417 municípios do estado da Bahia nos exercícios de 1996 a 2013, obtidos no Tribunal de Contas do Município (TCM) do estado. Nesse caso, também ocorreu uma análise distante do pesquisador, utilizando uma metodologia de pesquisa quantitativa referente ao fenômeno pesquisado, além de os autores não terem chegado a demonstrar o motivo da não efetividade do CI nas aprovações das contas municipais.

Outro estudo realizado sobre a atuação dos CI municipais foi o de Costa (2009). Nele, utilizou-se uma metodologia de revisão bibliográfica e descritiva e aplicação de oito questionários no estado do Rio Grande do Norte para coleta de dados. A pesquisa reportou que os gestores municipais não demonstraram interesse em estabelecer um controle interno nos municípios do estado. Isso demonstra que a atuação dos gestores impacta na atuação dos controles municipais. O mesmo resultado foi obtido em uma pesquisa realizada no estado do Paraná, com dados do ano de 2005, por Souza, Kühl, Ribeiro e Clemente (2007). A metodologia utilizada também foi a de aplicação de questionários e subsídios bibliográficos, porém foram abordados 60 municípios desse estado. Nesses dois casos, a metodologia aplicada também consistiu na captação de dados sem que o pesquisador tenha ido ao local de estudo.

Além desses, outro estudo sobre o SCI no Brasil foi realizado no estado do Ceará, com os municípios da região metropolitana de Fortaleza, por Cavalcante, Peter e Machado (2011). Assim como nos estudos apresentados anteriormente, a

metodologia utilizada nesse caso também foi a de questionários e a pesquisa bibliográfica. A conclusão desse estudo foi que o SCI não apresenta efetividade devido à falta de autonomia do setor, uma vez que o SCI é ligado a outras estruturas, principalmente ao Gabinete do Prefeito, o que leva ao sistema de controle interno ter de passar as informações primeiramente ao chefe do poder executivo e, somente posteriormente, caso permitido, à sociedade. Assim, novamente o fator da atuação do chefe do poder executivo é apresentado como determinante para a efetiva atuação dos CI municipais.

Esses estudos anteriormente descritos foram apontados na presente pesquisa com o intuito de se obter um conhecimento sobre as pesquisas que têm sido realizadas, as metodologias utilizadas e os principais resultados apontados. Buscou-se apresentar as pesquisas que analisaram a atuação dos SCI, sem negligenciar os estudos que citam a importância e os fundamentos dos controles públicos, os quais foram citados na seção do contexto do sistema de controle interno brasileiro. A Tabela 1 a seguir demonstra, de forma sintética, as pesquisas aqui citadas. Porém, tal material não esgota os estudos existentes, abrange apenas os detectados durante a presente pesquisa.

Desse modo, com base na análise dos estudos anteriores realizados no Brasil, demonstraram-se vários motivos para a não atuação do SCI conforme determinação legal. Porém, destaca-se que grande parte dos estudos foram realizados à distância da prática dos órgãos de controle, com base em análise de questionário, documentos e bibliografias sobre o tema. Assim, ressalta-se a não vivência do pesquisador do fenômeno estudado nessas pesquisas. Não foram encontrados estudos qualitativos que verificaram profundamente o SCI, que é a proposta da presente pesquisa. Este tipo de estudo é recomendável em um fenômeno ocorrente em um ambiente social, devido à sua incerteza (Broadbent & Laughlin, 2013).

Tabela 1 - Sintetização dos estudos sobre Sistemas de Controle Interno (SCI) analisados

AUTOR	ANO	ESFERA	LOCAL	METODOLOGIA	RESULTADO
Louveiro, Abrucio, Olivieri e Teixeira	2012	Federal	Brasil	Análise da trajetória e desenvolvimento institucional da CGU	Atuação da CGU como pedagoga aos cidadãos. Aumento de legitimidade perante a população
Dias, Pereira, Farias e Pamplona	2013	Federal	Brasil	Análise fatorial. Pesquisa Bibliográfica.	SCI federal importante nos gastos de recursos nos municípios. Necessidade de SCI local
Monteiro	2015	Federal	Brasil	Revisão da literatura e Pesquisa Documental - TCU	Barreiras: cultura de gestão de risco, baixo efetivo e qualidade técnica
Olivieri	2016	Federal	Brasil	Pesquisas bibliográficas, entrevistas e estudos de 6 casos do PAC	Preocupação do SCI com aspecto formal. Falta de análise da efetividade. Soluções pontuais, não sistêmicas
Conti e Carvalho	2011	Federal / Estadual	Brasil / Rio Grande do Sul	Pesquisa documental	Estrutura do SCI define a qualidade de seu gestor público. SCI é essencial para gestão fiscal responsável.
Souza, Kühl, Ribeiro e Clemente	2005	Municipal	Paraná	Revisão bibliográfica e aplicação de questionários	Falta de interesse dos gestores municipais
Rodrigues	2008	Municipal	Minas Gerais	Pesquisa documental	Falta de integração do SCI do poder executivo e legislativo
Santos e Muraro	2008	Municipal	Rio Grande do Sul	Survey em 18 municípios	LRF - Impactante na mudança da estrutura
Costa	2009	Municipal	Rio Grande do Norte	Revisão bibliográfica e survey em 5 municípios	Falta de interesse dos gestores municipais
Cavalcante, Peter e Machado	2011	Municipal	Ceará	Revisão bibliográfica e survey em 10 municípios	Falta de autonomia
Pereira e Filho	2012	Municipal	Bahia	Regressão logística e pesquisa documental Pareceres do Tribunal	Controle Interno não é efetivo para evitar as rejeições de contas
Cruz, Spinelli, Silva e Carvalho	2014	Municipal	Brasil	Survey em 34 municípios	SCI possuem estruturas diferentes entre municípios

Fonte: elaborada pelo autor

4. METODOLOGIA

O método utilizado nesta pesquisa foi a investigação qualitativa interpretativista. Esse tipo de pesquisa possibilita ao pesquisador entender o motivo do acontecimento de determinado fenômeno (Ritchie & Lewis, 2003), representado, neste estudo, pela possível mudança da lógica institucional do núcleo central de gestão e seus efeitos na legitimação do controle interno. Os dados foram coletados de janeiro-2015 a novembro-2017, via observação participante declarada na prefeitura de Poços de Caldas-MG.

A observação participante permite ao pesquisador examinar a realidade social, desenvolvendo atividades em seu cenário natural (Brannan & Oultram, 2012; Kawulich, 2005; Serva & Júnior, 1995). Nesse método de pesquisa qualitativa, o pesquisador se envolve diariamente com o fenômeno a ser estudado, até que consiga obter a sua compreensão (Taylor, Bogdan & DeVault, 2015). Tal método permite ao pesquisador observar as pessoas e ouvi-las em seu local de atuação, além de fazer o pesquisador permanecer em contato com o objeto em estudo. Trata-se de uma metodologia de pesquisa que propicia uma visão interna à organização, agregando informações muitas vezes não possíveis de serem coletadas como pesquisador externo (Yin, 2015). Contudo, esse tipo de estudo também traz riscos à pesquisa, como um possível conflito ético entre o pesquisador e a organização. Para se evitar tal situação, o pesquisador se revela à organização pesquisada (Yin, 2015), o que caracteriza a observação participante como declarada.

A escolha desse município se justifica pelas características diferenciadas da liderança em 2017 com relação a de 2016. O prefeito de 2017 e parte de seu secretariado, incluindo o da pasta de controle interno, consistem em servidores de carreira com mais de dez anos de atuação no município. Esses secretários não possuem vínculos partidários. Assim, a liderança de 2017 já conhece a operação da estrutura do setor público local, assim como grande parte dos servidores, os quais ainda possuem um vínculo empregatício estável com o município, por serem servidores de carreira. Já a liderança anterior continha secretários de diversos estados brasileiros, filiados ao partido político do chefe do executivo, sendo que o prefeito não possuía experiência na administração pública local. Assim, as mudanças desses atores, devido à eleição ocorrente em 2016, propiciaram uma possível alteração de lógica institucional operante na liderança do poder executivo, o que tornou a cidade

mineira um caso propício para esse estudo. Adicionalmente, esse caso é facilitado pela oportunidade da realização de uma observação participante, uma vez que o pesquisador é servidor efetivo do Sistema de Controle Interno Municipal. Assim, o estudo de caso único se torna viável devido à possibilidade de acesso diferenciado para a pesquisa e para a descrição do fenômeno em estudo com profundidade (Eisenhardt & Graebner, 2007).

O pesquisador deste trabalho informou ao Prefeito em exercício sobre o estudo a ser realizado. Esse, por sua vez, autorizou formalmente o desenvolvimento da pesquisa (APÊNDICE A). Desse modo, possíveis conflitos éticos que pudessem eventualmente ocorrer durante a realização desta pesquisa tenderam a serem evitados. Alguns autores apontam que uma pesquisa velada pode ser vista como um trabalho enganoso, devido ao pesquisador atuar de modo escondido (Oliver & Eales, 2008; Roulet, Gill, Stenger & Gill, 2017). Por outro lado, a declaração explícita do estudo pode influenciar as ações dos atores, evitando suas ações naturais (Mckinnon, 1988). De modo a minimizar esse efeito negativo da pesquisa, o pesquisador optou por não realizar entrevistas formais com os atores da organização municipal estudada. Desse modo, os atores pesquisados tendem a não modificar seu comportamento habitual devido ao acontecimento da pesquisa.

Uma mudança de rotina da equipe, que atuava de forma mais próxima do pesquisador, foi a ausência do pesquisador um dia na semana para a realização do mestrado. Essa mudança foi percebida inicialmente em diferentes níveis pelos servidores da Secretaria Municipal de Controle Interno, quando tomaram conhecimento da realização da pesquisa, porém sem detalhes do fenômeno pesquisado. Porém, a própria rotina cuidou de reduzir a atenção dos servidores ao fato de terem entre eles alguém que pesquisava o assunto. Isso foi possível pela não realização de entrevistas formais, que levou as pessoas na Secretaria a se comportarem de modo natural.

A observação participante aplicada nesta pesquisa consistiu, portanto, em obter informações das ações praticadas pelos atores e de relatos informais. O tempo recomendável para a atuação do pesquisador como observador participante é de seis meses a um ano (Fetterman, 1998). Porém, devido ao fenômeno em estudo estar em constante modificação, devido ao período em que a pesquisa foi realizada, ou seja, mudança de gestão municipal motivada pelo ciclo político, e devido aos trâmites de propostas legais em âmbito federal, o pesquisador utilizou informações observadas

desde sua imersão na organização, ou seja, janeiro de 2015, até o período da finalização desta pesquisa, novembro de 2017. Com isso, objetivou-se detectar os principais efeitos do SCI na mudança da gestão municipal, além de buscar compreender de que forma os atores do ciclo político 2017-2020 se relacionam para implementar ações que visem a manter ou a modificar a lógica institucional do período observado de 2015 a 2016.

A análise foi comparativa entre os períodos de 2015-2016 e 2017, com base nas informações capturadas pela observação participante. O pesquisador utilizou o método da narrativa causal para a comparação do caso em períodos diferenciados (Mahoney, 2000). Tal método permitiu, além de contextualizar a descrição do caso, estruturar os eventos e os relacionar com possíveis relações causais entre a lógica institucional utilizada e a legitimação do Sistema de Controle Interno municipal.

Cabe ressaltar que na organização analisada (prefeitura e autarquias do município de Poços de Caldas), existe um departamento independente dos demais, o qual é responsável pelo controle interno. É nesse local que atua o pesquisador. Portanto, a interação do pesquisador com a organização ocorreu, (i) dentro do próprio departamento, com seus pares de trabalho e chefia direta, e com (ii) outras secretarias e departamentos. O departamento independente é denominado de Secretaria Municipal de Controle Interno (SMCI), que possui um Secretário Municipal específico ligado, hierarquicamente, direto ao Prefeito Municipal. Contudo, o Sistema de Controle Interno (SCI) consiste em todo o controle interno existente na prefeitura em seus demais departamentos, incluindo a própria SMCI. Maiores detalhes são apresentados na seção “Descrição do Sistema de Controle Interno de Poços de Caldas”. Assim, a narrativa causal se originou de anotações de campo realizadas no período observado na SMCI, local de atuação do pesquisador. Contudo, em alguns momentos foi possível observar outros departamentos.

As anotações de campo foram utilizadas para análises dos acontecimentos observados (Taylor, Bogdan & DeVault, 2015). Elas foram realizadas após as reuniões, conversas informais com diversos atores internos da prefeitura municipal e constatação de eventos pertinentes à pesquisa. Em reuniões, o pesquisador utilizou um caderno para anotar os acontecimentos que fugiam da rotina diária dos servidores públicos do município, como discussões de ações diferenciadas, notificações de conversas com a liderança e opiniões emitidas sobre os diversos atores acerca do Sistema de Controle Interno municipal. As informações obtidas por relatos informais e

as ações observadas também eram anotadas no caderno utilizado para a pesquisa. Após o final do turno de trabalho em que as práticas eram presenciadas, tais anotações, contendo informações das ações e relatos que afetaram de alguma forma o controle interno, foram transpostas para uma planilha eletrônica.

Adicionalmente a esses dados e, de modo a minimizar o viés do pesquisador (McKinnon, 1988), esta pesquisa se baseou em: (i) análise documental do histórico normativo da estrutura do Sistema de Controle Interno, (ii) normativos motivados pela estrutura observada e (iii) notícias vinculadas nas mídias locais e regionais e órgão de controle externo (Câmara Municipal), devido à sua característica de fontes de legitimações (Bitektine & Haack, 2015; Deephouse, Bundy, Tost & Suchman, 2017).

A utilização da análise documental objetivou fornecer conhecimento histórico do município e da estrutura de Sistema de Controle Interno nele implementado ao pesquisador antes de sua integração à estrutura municipal. Os atos normativos municipais consultados foram: 96 decretos, 4 leis complementares, 2 leis ordinárias e 14 portarias. A partir deles, foi possível construir um histórico dos principais marcos legais do controle interno municipal. Esse conhecimento histórico propiciou a verificação se os movimentos atuais eram novos ou se tais ações eram rotineiras. Desse modo, o observador buscou minimizar o cenário de mudança de ciclo político, analisando as diferenças de ações registradas entre os diferentes prefeitos e secretários, sobretudo em forma de normativos. Os documentos analisados foram os localizados na ferramenta de busca de legislação, presentes no sítio eletrônico da prefeitura municipal, por meio de pesquisa com as palavras-chave “controladoria” e “controle interno”.

Os movimentos observados com o intuito de gerar novos normativos desde 2015, início da observação participante, também foram considerados nessa pesquisa. Devido à sua posição como contador da Secretaria Municipal de Controle Interno, o pesquisador deste trabalho frequentemente participou de reuniões e eventos gerais de discussão de possíveis normativos com o secretário da pasta. O pesquisador foi (e é) hierarquicamente subordinado ao Secretário Municipal de Controle Interno. Tal pesquisador exerce a função na Secretaria, e é o único contador do setor. Os demais servidores são auxiliares administrativos, bacharéis em direito, técnico de contabilidade e economista. Assim, a participação do pesquisador era vista como essencial nas discussões que envolviam análises contábeis e financeiras, discussões sobre normativos contábeis e auditorias, pois era o único que possuía competência

inerente ao cargo para tais funções. Devido à ausência do contador em certas ocasiões e reuniões (pelo afastamento devido ao mestrado), algumas reuniões que tratavam dos assuntos supracitados eram postergadas ou adiantadas. Contudo, mesmo com certa flexibilidade de agenda, ressalta-se que o pesquisador não participou de cerca de 3 a 5 reuniões realizadas no período em questão. Nesses casos, após tomar ciência dessas reuniões, o pesquisador buscou entrevistar informalmente os atores envolvidos para busca de informação. Assim, a observação participante também resultou na observação dos demais atores da organização, objetivando captar suas impressões em face das ações dos atores-chave (prefeito e controlador) e buscou verificar suas reações às lógicas institucionais propostas.

As informações divulgadas de forma externa foram analisadas com o intuito de se entender a lógica institucional operante pelo prefeito municipal e por seus secretários. Tal fato permitiu ao pesquisador evidenciar as ações que os líderes municipais realizaram perante suas fontes legitimadoras. Com isso, o pesquisador verificou qual a imagem que a prefeitura municipal vem transmitindo à população.

Para facilitar a organização e visualização dos acontecimentos observados, foi desenvolvida uma única planilha referente às ações no controle interno. Tal documento eletrônico foi subdividido em cinco abas, nomeadas por assuntos discutidos pela prefeitura municipal. Os assuntos foram: (i) atividade – controle, (ii) atividade – auditoria, (iii) engajamento, (iv) estrutura e (v) legislação. As duas abas referentes à atividade foram preenchidas com as práticas operacionais da equipe da SMCI que não representavam as atividades rotineiras, sendo seis relacionadas a atividades de auditoria interna e seis a atividades de controle interno. A aba engajamento foi alimentada com sete informações pertinentes ao relacionamento pessoal do Secretário de Controle Interno, prefeito municipal, servidores da SMCI e demais servidores públicos que, de alguma forma, demonstravam como os atores internos se inter-relacionavam e como isso afetava o controle interno local. A estrutura trata não somente do aspecto físico e localização da SMCI no município, mas também dos movimentos observados que buscaram alterar de alguma forma a atuação do controle local, como propostas de alteração legal das atribuições da secretaria e capacitação para uma maior competência dos atores internos, o que totalizou onze anotações. A aba legislação foi preenchida com três informações acerca de movimentos normativos que impactaram as práticas executadas pela SMCI.

A coleta de dados resultou em trinta e três informações consideradas relevantes devido a impactar de algum modo as atividades do SCI. Tais dados foram consolidados em um único documento e os assuntos ficaram descritos em uma mesma aba. Posteriormente, as informações foram relidas pelo pesquisador fora do ambiente de trabalho. Essa ação foi utilizada para minimizar o efeito emocional do campo na análise dos acontecimentos e propiciar uma maior refletividade do pesquisador. Para a consolidação final dos dados, desenvolveu-se uma planilha que apresenta, de forma resumida, os acontecimentos observados com as seguintes informações: número do evento, ano do evento, gestão referente, descrição abreviada, grupo da prática, detalhes da observação, tipo de captura da informação, ator responsável pela prática e o impacto nas práticas do Sistema de Controle Interno (APÊNDICE B). Tal consolidação facilitou a elaboração de quadros e análises dos resultados da pesquisa. Essas análises iniciais foram descritas com a utilização da narrativa comparativa (Mahoney, 2000). Posteriormente, iniciou-se a análise institucional.

Para a identificação das lógicas institucionais presentes, foi utilizado o método de correspondência de padrões (*Pattern Matching*), apresentado por Reay e Jones (2015). Tal metodologia consiste em inicialmente estabelecer um contexto e identificar os comportamentos ideais dos atores perante as lógicas apresentadas na literatura, com o intuito de retratar suas possíveis práticas. Depois, associam-se os dados colhidos no método qualitativo com as correspondências desenvolvidas. Apesar desse método restringir novas articulações teóricas devido à idealização de tipos de lógicas institucionais com base em estudos realizados, ele facilita o diálogo com esses estudos e uma análise entre as lógicas (Reay & Jones, 2015). Pelo fato do pesquisador estar imerso no ambiente do fenômeno em estudo, preferiu-se não usar a abordagem indutiva para a identificação das lógicas e trabalhar somente com os tipos ideais. Isso limitou a identificação da lógica institucionalizada, pois não foram observados os símbolos, discursos, significados que os atores empregavam no ambiente. Portanto, o foco deste estudo foi na identificação das práticas e a comparação com os tipos ideais desenvolvidos pelo método dedutivo.

Com base nos estudos que abordam o comportamento de atores na administração pública, foram identificadas literaturas que auxiliaram na construção de duas lógicas institucionais idealizadas que demonstram as práticas esperadas por atores no controle interno municipal. Posteriormente, seguindo o modelo apresentado

por Reay e Jones (2015), os dados qualitativos adquiridos por meio da observação participante foram relacionados com as lógicas idealizadas. Tais práticas foram comparadas com a lógica ideal que as sustentam, observando qual tipo aparece com maior frequência nos períodos de 2015-2016 e 2017 e analisadas com enfoque institucional.

Para a análise institucional, inicialmente foram levantadas as fontes de legitimação do prefeito municipal, secretaria municipal de controle interno e dos servidores atuantes no controle interno local. Isso propiciou analisar como esses atores se apresentavam para tais fontes e quais estratégias institucionais eram utilizadas. Tais informações foram relevantes para o início da idealização das lógicas institucionais que regiram os atores observados.

A versão desta dissertação no ato da defesa do mestrado foi encaminhada para apreciação do Secretário Municipal de Controle Interno da gestão 2017-2020, para que se verificasse se datas e eventos foram apresentados de forma equivocada, conforme acordado previamente (APÊNDICE A). A única alteração solicitada foi a correção da menção ao Ministério Público Federal para Ministério Público Estadual no evento realizado na Câmara Municipal.

5. DESCRIÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DE POÇOS DE CALDAS

O município de Poços de Caldas é localizado no sul de Minas Gerais, com a população estimada pelo IBGE em aproximadamente 166 mil habitantes. A estrutura do poder público do poder executivo direto é composta atualmente por mais de seis mil servidores efetivos e dezoito secretarias municipais. Além disso, o município conta com seis administrações indiretas: a empresa pública dependente Águas Minerais Poços de Caldas, a autarquia Departamento Municipal de Águas e Esgoto (DMAE), a fundação Jardim Botânico de Poços de Caldas, a Autarquia Municipal de Ensino (AME), a autarquia Instituto de Assistência aos Servidores Municipais (IASM) e a empresa pública independente Departamento Municipal de Eletricidade (DME).

O poder executivo possui estrutura descentralizada, sendo suas secretarias espalhadas em 13 prédios na cidade, localizados no centro, zona sul, zona leste e oeste. As administrações indiretas são lotadas em 9 prédios no centro e zona oeste. Contudo, somente a administração direta apresenta a estrutura com servidores exclusivos para desempenhar a função do Sistema de Controle Interno. A estrutura dispersa dificulta a integração das equipes e uma perspectiva mais clara da administração como um todo. O poder legislativo é situado em dois prédios centrais e conta com um servidor responsável pelo Controle Interno local. Além da localização física dos prédios municipais, para o entendimento do SCI em Poços de Caldas, faz-se necessário destacarem-se (i) a jornada de trabalho dos servidores municipais e (ii) o histórico das legislações pertinentes ao controle local até a formação da atual estrutura.

5.1. JORNADA DE TRABALHO DOS SERVIDORES

Os servidores municipais atuam, em sua maioria, no regime de 30 horas semanais, ou 6 horas diárias desde 2012. As jornadas de trabalho mais comuns são as com entrada às 12 horas e saída às 18 horas. Contudo, há parte de servidores que atuam das 08 horas às 14 horas, e outros que atuam em jornadas flexíveis. Isso também dificulta a comunicação entre os departamentos, devido a somente o período das 12hr às 14hr ser comum entre as jornadas. Além disso, ressalta-se que essa dificuldade de comunicação é agravada pelo fato de existirem atuações flexíveis, ou seja, servidores que atuam em horários diferentes dependendo do dia da semana. No período de

2013-2016, a Secretaria Municipal de Controle Interno atuava com dois servidores entrando às 08 horas e saindo às 14 horas, enquanto que o controlador e demais servidores realizavam a jornada das 12 horas às 18 horas. A partir de 2017, o controlador passou a atuar de forma integral e um servidor foi deslocado para o período das 08 horas às 14 horas. Assim, a Secretaria Municipal de Controle Interno passou a ter atividades exercidas das 08 horas às 18 horas em 2017, devido à nova distribuição de servidores e à presença do controlador em todo o período de funcionamento. Esse aumento no período de trabalho no Sistema de Controle Interno implica em uma maior disponibilidade de tempo para a realização das atividades nessa secretaria e a integração com demais secretarias que funcionam em períodos diferenciados.

5.2. HISTÓRICO DAS LEGISLAÇÕES MUNICIPAIS ACERCA DO CONTROLE LOCAL

As atividades desempenhadas pela atual Secretaria Municipal de Controle Interno tiveram sua primeira legislação detectada pela lei ordinária 5461/93 (ANEXO A), normativo que criou o Serviço de Controle Interno, denominado Controladoria. O destaque da legislação é a criação do cargo de Controlador Geral. Tal posição hierárquica foi equiparada aos Secretários Municipais. Desse modo, o Controlador subordina-se somente ao chefe do poder executivo municipal, o que facilita a independência de sua atuação. Posteriormente, em 1994, publicou-se o Decreto 4995/94 (ANEXO B), que regulamentou as atribuições da Controladoria já constantes na lei ordinária. A alçada do SCI resume-se em: (i) acompanhar e fiscalizar o orçamento, as finanças e o patrimônio municipal, (ii) fornecer informações da gestão da administração direta e indireta aos tomadores de decisão e (iii) atuar com auditoria contábil, administrativa e operacional. Tal escopo é compatível com os dizeres da Constituição Federal de 1988, porém adiciona explicitamente a atuação por meio de auditorias.

No ano de 1998, por meio do Decreto 6043/98 (ANEXO C), o município implementou a figura dos agentes de controladoria. Tal normativo designou servidores públicos atuantes nas diversas Secretarias Municipais para auxiliarem na realização de controle preventivo. De acordo com o normativo, as atribuições dos agentes consistem em atuar nas ações que geram despesas ao município, como a validação

de empenhos de suas respectivas secretarias. Esse decreto não propôs nenhuma gratificação extra aos servidores nomeados. Assim, novas atividades foram passadas a servidores já existentes e atuantes nas demais secretarias municipais, aumentando o escopo de atuação do Sistema de Controle Interno.

Ampliando o alcance do Sistema de Controle Interno local, os Decretos 7070/02 (ANEXO D), 7071/02, 7072/02, 7073/02 e 7095/02 foram publicados para criação de Comissões de Controle Interno na empresa pública Águas Minerais Poços de Caldas e nas autarquias Departamento Municipal de Eletricidade, Autarquia Municipal de Ensino, Departamento Municipal de Água e Esgoto e Instituto de Assistência ao Servidor Municipal. Essas comissões foram designadas para auxiliar a Controladoria nos serviços de Controle Interno Municipal. Desse modo, o Sistema de Controle Interno municipal passa a ser formado pela Controladoria do Município, com o suporte dos agentes de controladoria nas diversas secretarias da administração direta e por Comissões de Controle Interno nas administrações indiretas.

A prefeitura municipal passou por uma considerável reestruturação no ano de 2008, com a publicação da Lei Complementar 100/08. Todas as Secretarias tiveram suas estruturas publicadas e a Controladoria foi renomeada para Secretaria Municipal de Controle Interno (SMCI). As atribuições em si não foram alteradas e a estrutura passou a ser composta pelo Secretário Municipal de Controle Interno, Assessor Adjunto, Assessor de Auditorias Operacionais e de Gestão e Assessor de Controle Financeiro e Orçamentário. No ano seguinte, regulamentou-se a reorganização estrutural por meio do Decreto 9479/09. Tal decreto divulgou o organograma da Prefeitura Municipal (ANEXO E) e da SMCI (ANEXO F). Nesse momento, os Agentes de Controladoria passaram a ser chamados de Agentes de Controle Interno.

Outra documentação de impacto notada durante a pesquisa documental ocorreu no ano de 2012. Nesse ano, criou-se o Manual de Procedimentos da Secretaria Municipal de Controle Interno. Tal material foi regulamentado pelo Decreto 10717/12. Nele, constam as atividades desenvolvidas pela Secretaria, informando a atuação desta como órgão fiscalizador e auditor da gestão de recursos públicos, recursos humanos, gestão da educação, gestão de saúde, gestão de obras, agentes políticos e audiências públicas.

Por fim, adicionalmente ao Controlador Municipal nomeado pelo prefeito, a estrutura interna da Secretaria no final do ano de 2013 era composta pelos seguintes servidores efetivos: um assessor adjunto do Secretário, um assessor de controle

financeiro e orçamentário, um assessor de auditorias operacionais e de gestão, cinco auxiliares administrativos, dois procuradores e um economista. No mesmo ano, o contador que assumia a função de assessor de controle financeiro e orçamentário foi transferido para uma administração indireta. Assim, o economista passou a responder como assessor. No início do ano de 2015, um novo contador foi adicionado à estrutura, por meio de concurso público realizado em 2014, iniciando a atuação do pesquisador no município.

6. COMPARAÇÃO DE AMBIENTES 2015-2016 E 2017

A comparação dos ambientes de 2015-2016 e de 2017 demonstrou os resultados obtidos por meio da observação participante e análises documentais dos registros que auxiliaram no entendimento dos fatos. Ressalta-se que os períodos de gestão analisados são diferenciados. Os anos de 2015 e 2016 correspondem ao fim de um ciclo político. Por sua vez, o ano de 2017 representa o início de uma nova gestão. Porém, em ambos períodos foi possível verificar práticas para ganho de legitimidade perante as fontes externas e internas. Os detalhes são descritos a seguir.

6.1. AMBIENTE 2015-2016

O controlador (Secretário Municipal de Controle Interno) possuía experiência prévia no setor público municipal, porém desconhecia as atribuições do controle interno. Ele atuou como advogado contratado pelo poder executivo entre os anos de 1983 e 1987 e na função hoje denominada de Procurador Geral, entre os anos de 1993 e 1996. Contudo, em conversas informais, foi relatado o seu desconhecimento com relação às atividades da SMCI, sendo inclusive demonstrado seu interesse inicial em assumir uma pasta exclusivamente jurídica. Em conversas com membros da SMCI, foi relatado que sua nomeação ocorreu por indicação de um membro do partido político do prefeito eleito, que chegou a assumir a Procuradoria Geral do Município.

O Procurador Geral escolhido pelo prefeito era considerado ator de confiança do prefeito eleito, sendo também um membro de forte atuação partidária e presidente do partido no município até assumir a pasta jurídica. Foi o responsável pela nomeação do chefe da SMCI para gestão 2013-2016. Segundo relatos dos servidores já atuantes na SMCI antes de 2013, a nomeação do controlador foi resultado de uma indicação do Procurador Geral. Logo após ser nomeado, o controlador se filiou ao partido político do prefeito municipal. Contudo, pouco mais de 5 meses após a posse, o responsável pela Procuradoria Municipal faleceu. Nesse momento, a provável principal ligação entre o Prefeito Municipal e o Secretário Municipal de Controle Interno deixou de existir.

A nomeação do controlador por meio da indicação do procurador geral ocorreu de modo a facilitar a atuação da estrutura responsável em proteger o prefeito municipal de ações judiciais ou administrativas que poderiam prejudicar sua atuação,

ou seja, em prejudicar sua legitimação. Contudo, após o falecimento do Procurador Geral, o relacionamento que mantinha a força do Sistema de Controle Interno foi prejudicado. O novo procurador foi nomeado por indicação partidária.

Fisicamente, a sala do Secretário do Controle Interno localizava-se ao lado do gabinete do prefeito municipal. Essa situação tenderia a facilitar o engajamento entre os dezessete secretários municipais e o prefeito. Contudo, poucas vezes se observou o Secretário Municipal de Controle Interno se dirigir à sala do prefeito municipal para uma reunião individual, para assuntos inerentes à pasta. As reuniões consistiam em encontros do prefeito com todos os secretários municipais, realizados às segundas-feiras. Porém, o pesquisador não observou nenhum relato de pauta exclusiva sobre o SCI.

As atividades técnicas eram exercidas diariamente pelos servidores da Secretaria Municipal de Controle Interno. Periodicamente, um relatório com informações sobre a aplicação de recursos públicos, horas-extras de funcionários e aspectos legais considerados relevantes pelo SCI era encaminhado ao gabinete do prefeito. Porém, em todo o período da observação participante dessa gestão, o pesquisador não constatou nenhuma discussão ou aproveitamento dos relatórios encaminhados. Como explicação para tal fato, foi observado que a prefeitura municipal contratou uma consultoria e assessoria no campo administrativo, financeiro e orçamentário, no início do ano de 2013, para atuar em atividades similares às responsabilidades do Sistema de Controle Interno. Na Tabela 2, são comparadas as atribuições da SMCI com as da empresa de consultoria contratada para atuar dentro da prefeitura municipal.

Cabe ressaltar que a empresa de consultoria atuava em outros municípios liderados pelo mesmo partido do prefeito em estudo, como Recreio-MG, Alvarenga-MG e Guaxupé-MG. Isso poderia significar uma ligação pré-existente entre o partido político do prefeito e a consultoria contratada. Assim, as partes citadas, partido político e empresa de consultoria, já possuíam um conhecimento prévio de como cada uma atuava, diferentemente da situação existente entre o controlador e prefeito municipal.

Tabela 2- Comparação entre o normativo da Secretaria Municipal de Controle interno (SMCI) de Poços de Caldas-MG e as atribuições da empresa de consultoria contratada para atuar dentro da prefeitura municipal

Referências	Secretaria Municipal de Controle Interno (lei complementar 100/08)	Empresa de consultoria e assessoria
A	I- Orientar, acompanhar, fiscalizar e avaliar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da administração direta e indireta, com vistas à implantação regular e à utilização racional dos recursos e bens públicos iii- acompanhar a execução física e financeira dos projetos e atividades, bem como da aplicação, sob qualquer forma, dos recursos públicos	c) orientação e acompanhamento dos procedimentos licitatórios e contrato, incluídos os casos de dispensa e inexigibilidade d) orientação e acompanhamento acerca dos procedimentos de compras: planejamento das aquisições, elaboração de requisições, fluxo, catálogo de bens e serviços, cadastramento de fornecedores e prestadores de serviços, escolha das modalidades, publicações obrigatórias, controles, almoxarifado e) acompanhamento e avaliação da execução orçamentária e financeira, sem prejuízo da competência atribuída aos órgãos da Administração Municipal f) orientação e acompanhamento dos processos de prestação de contas em geral, nomeadamente ao Tribunal de Contas do Estado
B	ii- elaborar, apreciar e submeter ao Prefeito Municipal estudos e propostas de diretrizes, programas e ações que objetivem a racionalização da execução da despesa e o aperfeiçoamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, no âmbito dos órgãos da administração direta e indireta e também que objetivem a implementação da arrecadação das receitas orçadas	l) orientação voltada para o desenvolvimento institucional e modernização administrativa, especialmente para gestão de materiais, gestão financeira, gestão de pessoas e gestão de patrimônio
C	v- subsidiar os responsáveis pela elaboração de planos, orçamentos e programação financeira com informações e avaliações relativas à gestão da Administração Municipal	b) realização dos estudos necessários à elaboração dos projetos da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária do Município, compreendendo os orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimentos
D	iv- tomar as contas dos responsáveis por bens e valores, inclusive do Prefeito ao final de sua gestão, quando não prestadas voluntariamente	Não encontrado item referente no contrato
E	vi- determinar a execução dos trabalhos de auditoria contábil, administrativa e operacional junto aos órgãos do Poder Executivo	Não encontrado item referente no contrato
F	viii- emitir relatório, por ocasião do encerramento do exercício, sobre as contas e balanço geral do município	Não encontrado item referente no contrato
G	ix- organizar e manter atualizado o cadastro dos responsáveis por dinheiro, valores e bens públicos, assim como dos órgãos e entidades sujeitos à auditoria pelo Tribunal de Contas do Estado	Não encontrado item referente no contrato
H	x- exercer outras atribuições correlatas	Não encontrado item referente no contrato

Fonte: elaborada pelo autor

Ao se compararem os elementos constantes na lei que regulamenta o SCI e a empresa contratada na Tabela 2, é possível constatar que as referências A, B e C são supridas pelo serviço contratado de consultoria e assessoria, mesmo sendo de competência do SCI. Essas ações consistem em atribuições de fiscalização, por meio de acompanhamento das ações administrativas e orientação ao chefe do poder executivo e demais responsáveis por tomadas de decisão no município. Desse modo, possivelmente o prefeito municipal baseava-se em relatórios e em reuniões realizadas com a referida empresa. As ações das demais referências, D, E e F, são ações informadas aos órgãos de fiscalização externa, no caso a Câmara Municipal de Poços de Caldas e a seu órgão auxiliar, o Tribunal de Contas de Minas Gerais. As tomadas de contas e auditorias, referências D e E, são informadas no relatório anual de responsabilidade do Sistema de Controle Interno Municipal, conforme determinado pela Corte mineira. Esse relatório consiste na referência F da Tabela 2. Desse modo, o relatório da Secretaria Municipal de Controle Interno é assinado por seu representante e encaminhado junto com as contas municipais, auditoria e tomadas de contas realizadas.

Apesar do relatório anual do controle interno informar as contas municipais, as ações exercidas pelos tomadores de decisão se baseavam, aparentemente, nas orientações e nos acompanhamentos realizados pela empresa de consultoria e assessoria. Assim, apesar da existência de uma estrutura de controle interno, que apresentava em seu normativo a responsabilidade de fiscalizar as contas municipais, o chefe do executivo legitimava a empresa por ele contratada no início de seu mandato.

As elaborações da Lei de Diretrizes Orçamentária e da Lei Orçamentária Anual foram presenciadas pelo observador participante nos anos de 2015 e 2016. Tais legislações foram dirigidas inicialmente ao poder legislativo e, posteriormente, à Secretaria Municipal de Controle Interno. Em conversas informais, o pesquisador observou que a empresa de consultoria e assessoria era responsável por auxiliar na elaboração desses instrumentos de planejamento orçamentário. A Secretaria Municipal de Controle Interno não teve ações nesses normativos. Um fato que evidenciou a falta de participação do Sistema de Controle Interno no planejamento orçamentário ocorreu no segundo bimestre do ano de 2016. Nesse período, devido às receitas municipais não serem suficientes para o pagamento das despesas empenhadas, o Controle Interno encaminhou ao prefeito municipal e ao Secretário da

Fazenda um memorando sugerindo a Limitação de Empenhos. Em resposta a esse memorando, o secretário da fazenda informou que as providências já tinham sido tomadas na elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA) do respectivo ano, havendo sido parte dos recursos contingenciados para atendimento a esse desequilíbrio financeiro. Porém, essas informações não eram de conhecimento do setor de controle interno. O orçamento destinado à Secretaria Municipal de Controle Interno não obteve alteração significativa durante toda a gestão 2013-2016, representando uma média de 0,17% do total dos orçamentos anuais.

Com a existência de uma empresa terceirizada contratada pela própria administração, as informações gerenciais do Sistema de Controle Interno não se tornam necessárias. Assim, as ações da Secretaria Municipal de Controle Interno, mesmo sendo realizadas diariamente, passaram a ser cerimoniais, ou seja, a estrutura passou a existir para demonstração às fontes legitimadoras de que existia uma estrutura de controle interno. Como há a exigência, por parte do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, da assinatura do responsável pelo controle interno no relatório de prestação de contas anual, esse era o momento em que a Secretaria Municipal de Controle Interno atuava para o prefeito. Contudo, assim como nos outros relatórios, em nenhum momento o pesquisador presenciou um retorno do chefe do executivo sobre os dados informados nesse documento.

O processo de auditoria interna é uma atividade pertinente somente à Secretaria Municipal de Controle Interno. A primeira auditoria realizada no período da observação participante foi em uma autarquia municipal, a qual resultou em apontamentos de melhorias nas operações e controles locais pela equipe de Controle Interno. Contudo, após o encaminhamento do relatório ao prefeito municipal, nenhuma ação foi tomada acerca das propostas mencionadas. Essa auditoria ocorreu em paralelo à outra realizada em um departamento da prefeitura municipal, que resultou em novas propostas de melhoria. Porém, não foi verificado se as propostas foram aplicadas. No mês de julho/2015, o próprio prefeito municipal nomeou uma equipe para a realização de uma auditoria em um departamento da Secretaria de Administração. Essa auditoria teve como intuito averiguar possíveis desvios de recursos que vinculavam na mídia local. A equipe de auditoria foi formada por quatro servidores da Secretaria Municipal de Controle Interno. Contudo, o Secretário da pasta, superior hierárquico da equipe nomeada, não foi informado sobre a nomeação. Tal fato fez com que o mesmo se ausentasse da prefeitura municipal, alegando

nervosismo por ter tido sua autoridade desrespeitada. Essa foi a última auditoria realizada na gestão. A falta de comunicação entre o chefe do executivo e o controlador local ficou evidente nesse momento.

O pesquisador observou que a auditoria determinada pelo chefe do poder executivo foi uma solicitação do procurador geral do município da época. Esse procurador, diferentemente do controlador, participava de várias reuniões e eventos com o prefeito municipal. Outra diferença observada entre o procurador e o controlador era que o primeiro participava ativamente de movimentos políticos e também apresentava uma ligação pessoal forte com um dos líderes partidários locais. Assim, fortaleceu-se o pressuposto de que as ações do prefeito municipal eram motivadas por fatores partidários.

O único momento, presenciado pelo pesquisador, em que o controlador propôs uma reunião com os atuantes no SCl como Agentes de Controle Interno ocorreu em 2015. Na ocasião, a secretaria propôs uma mudança na prestação de contas dos fundos municipais, que eram analisadas pelo órgão de controle do poder executivo e depois se dirigia ao poder legislativo. Assim, foi realizada uma reunião entre os atores das demais secretarias que atuavam na prestação de contas mencionada e os contadores do órgão legislativo que a fiscalizavam. Essa atuação foi verificada como respaldo aos burocratas do setor de controle interno por parte do controlador, única autoridade presente na reunião. Outra situação que fortaleceu o pressuposto de uma atuação técnica pelo Secretário de Controle Interno foi na realização de quatro capacitações aos servidores da secretaria. O controlador relatava que sua intenção era implantar, no mínimo, duas capacitações anuais para todos os servidores lotados na Secretaria Municipal de Controle Interno.

No ano de 2016, o controle interno verificou que a situação financeira de uma autarquia começou a ter despesas maiores do que as receitas, ocasionando uma queda acentuada nas reservas financeiras dessa entidade. O secretário da pasta propôs então a realização de uma auditoria para apurar os acontecimentos da entidade pública, buscando entender o motivo desse desbalanceamento. Contudo, devido aos acontecimentos passados, o controlador encaminhou uma solicitação formal ao chefe do executivo para a realização da auditoria. Um mês após a solicitação, nenhuma resposta foi recebida pela secretaria. Aproveitando um dos poucos momentos em que fora chamado pelo chefe do executivo, o controlador solicitou verbalmente a permissão para a realização da ação. O prefeito se

comprometeu em responder a solicitação por escrito, porém essa resposta não chegou até o fim da gestão, mais de oito meses depois do pedido. Tal situação evidenciou uma atitude de valorização técnica por parte do controlador. Contudo, a não realização de auditoria devido a não permissão formal do chefe do executivo demonstrou uma dependência da Secretaria Municipal de Controle Interno com relação à delegação do prefeito. A não resposta à solicitação evidenciou a falta de interesse do chefe do executivo na atuação da Secretaria Municipal de Controle Interno. Cabe ressaltar que tal situação pode ter ocorrido pelo momento político. O ano de 2016 consistiu em ano eleitoral, e o prefeito tentaria uma reeleição. Assim, é de se pressupor que a atitude do chefe do executivo, com a não realização de auditoria interna nesse período, pode ter ocorrido propositalmente para minimizar possíveis impactos negativos da auditoria no processo eleitoral.

Em dois momentos, foi possível observar o interesse do chefe do executivo no Sistema de Controle Interno Municipal. O primeiro foi ao propor a mudança de estrutura da Secretaria no final do ano de 2015. Nessa modificação, o nome da pasta passaria a ser denominada Secretaria Municipal de Assuntos Internos. As principais modificações ocorreriam na realocação do processo de sindicância da Procuradoria Municipal para essa nova estrutura e na adição do departamento de ouvidoria. Por meio de relatos informais, o pesquisador descobriu que a estrutura foi proposta pelo próprio Procurador Geral. No entanto, o Secretário Municipal de Controle Interno tomou ciência após análises já avançadas. As análises de viabilidade foram realizadas pela Secretaria Municipal da Fazenda.

Possivelmente, devido à pouca efetividade da Secretaria Municipal de Controle Interno, do ponto de vista do prefeito municipal e dos demais secretários, a nova estrutura tenderia a repassar novas responsabilidades a seus atores. Essa ação pode ser vista como aproveitamento da estrutura existente, que atuava somente de forma cerimonial, para a realização de uma ação realmente efetiva. Como o processo de sindicância é uma ação necessária para averiguação dos atos administrativos dos servidores públicos, essa ação passaria a ser de responsabilidade de uma secretaria que, na visão do prefeito municipal, não tinha efetividade municipal. O departamento de ouvidoria, além de atender às propostas normativas que estão no Congresso Nacional, pode ser utilizado como fonte de legitimação perante a população. Como a futura Secretaria Municipal de Assuntos Internos continuaria com o papel de Controle Interno, os relatórios continuariam a ser emitidos para as fontes legitimadoras com a

ciência do Sistema de Controle Interno Municipal. O observador tomou nota do texto da proposta de lei encaminhada ao órgão legislativo e verificou que havia oito incisos referentes às atividades de fiscalização, auditoria e atendimento às exigências do Tribunal de Contas e vinte e dois incisos acerca do processo de sindicância e ouvidoria. Vale ressaltar que, mesmo ciente de uma possível redução de custo, devido ao não pagamento de comissões aos servidores nomeados para as sindicâncias, em nenhum momento do projeto essa situação foi mencionada. Assim, o foco da mudança estrutural apresentada foi a transferência das atribuições da Procuradoria Geral para a futura Secretaria Municipal de Assuntos Internos.

O nome sugerido para a nova estrutura foi de desagrado do controlador, pois este considerou que a proposta inferiorizava a atual secretaria. Assim, houve conversas com a Câmara Municipal para que se alterasse o nome para Controladoria-Geral do Município. Contudo, devido a não apreciação do projeto pelos vereadores, não se pôde concluir que a mudança de nomenclatura seria efetuada ou não. Contudo, tal situação fortaleceu a não participação do Secretário Municipal de Controle Interno na discussão do projeto inicial.

O segundo momento de intervenção do prefeito municipal no Sistema de Controle Interno observado ocorreu no final do ano de 2016. Nesse período, o prefeito acatou a decisão do sindicato de fornecer uma gratificação de 20% aos atuantes como agentes de controle interno, conforme demonstrado no Decreto Municipal 12053/16. O sindicato pressionava o prefeito por essa gratificação desde o ano de 2015, quando o item entrou no acordo coletivo. Devido ao fato de o aceite ter ocorrido em uma época de eleição, adicionado aos episódios de não valorização que o prefeito municipal demonstrou para com o Sistema de Controle Interno, essa atuação pode ser observada como uma ação de caráter político. Desse modo, face à concorrência para uma possível reeleição, o chefe do executivo normatizou a gratificação para se legitimar perante essa situação e aos atores internos do poder público que aguardavam por esse direito.

Assim, o Sistema de Controle Interno Municipal na gestão observada teve uma atuação de forma predominantemente cerimonial. Esse cenário convergiu nos resultados anteriores apresentados em pesquisas acerca do Sistema de Controle Municipal, conforme demonstrado. Cabe ressaltar que, em alguns momentos relatados, como auditorias realizadas em 2015, reunião sobre prestação de contas do fundo municipal, capacitação dos servidores da secretaria e a tentativa de alteração

do nome da estrutura da Secretaria Municipal de Controle Interno para Controladoria-Geral do Município, tais fatos podem ser vistos como uma atitude do controlador em se legitimar perante os atores do SCI. Essa situação pode caracterizar uma atuação com características de atores políticos e técnicos, atuando politicamente sem contrariar as atitudes do chefe do executivo, mas suportando e apoiando as ações dos técnicos da estrutura. Contudo, a atuação política foi vista como dominante. O pesquisador observou que esse fator deixava os atores da Secretaria desmotivados a atuarem. Em várias situações, foi possível notar que a falta da presença e apoio do prefeito impactava na atuação dos servidores, que se sentiam desestimulados a elaborar relatórios e atividades, para os quais não se recebiam respostas por parte da liderança do executivo. Contudo, mesmo desmotivados, os servidores da Secretaria Municipal de Controle Interno permaneceram emitindo relatórios, mas com limitada pró-atividade. Conforme demonstrando por De Vries & Balazs (1999), tal situação foi identificada como um desconforto existente no sistema de controle interno, que precisaria ser modificado pelo novo ciclo político, a fim de reestabelecer a motivação dos atores internos. Ou seja, era necessário legitimar a Secretaria perante a prefeitura, fornecendo à esta última credibilidade e demonstrando a importância de sua atividade para o município.

Cabe ressaltar que as observações se restringiram à atuação da Secretaria Municipal de Controle Interno. Assim, as ações de fiscalização e controle em si podem ter sido realizadas por terceiros, conforme demonstrado na Tabela 5, ou por outras Secretarias Municipais que não tiveram as ações acompanhadas pelo pesquisador. Contudo, pode-se concluir que a atuação dos atores que lideraram a gestão 2013-2016 teve um enfoque mais político do que gerencial no que diz respeito à estrutura do Sistema de Controle Interno local.

Apesar de tentativas no final da gestão, a estrutura da Secretaria Municipal de Controle Interno não teve nenhuma modificação durante esse período. Apenas trocou-se um auxiliar administrativo por um assistente de programas comunitários e um procurador por outro profissional de mesmo cargo no início de 2015, o mesmo ocorrendo com um auxiliar administrativo em 2016. Destaca-se que essas mudanças foram de interesse do Secretário Municipal de Controle Interno ou do próprio servidor, não houve influências externas à Secretaria. Sendo assim, esse cenário é o inicial do ano de 2017.

6.2. AMBIENTE 2017

O prefeito eleito para a gestão 2017-2020 atuava como presidente da cooperativa de crédito dos funcionários públicos e era servidor público municipal. Contudo, desde o ano de 2004, ele dividiu a liderança da empresa com outros três diretores. Esses diretores foram nomeados secretários para sua gestão. Tais atores também apresentam como característica comum o fato de fazerem parte do quadro de funcionários efetivos da Prefeitura Municipal de Poços de Caldas, todos com mais de quinze anos de atuação (TABELA 3).

Tabela 3 - Atores da direção do município de Poços de Caldas-MG na gestão 2017-2020

Lotação em 2013 - 2016		Nomeação para 2017- 2020	
Cargo	Lotação	Cargo	Lotação
Engenheiro Civil	Secretaria Municipal de Obras	Prefeito Municipal	Gabinete
Contador	Secretaria Municipal da Fazenda	Secretário Municipal	Secretaria Municipal da Fazenda
Digitador	Secretaria Municipal de Controle Interno ¹	Secretário Municipal	Secretaria Municipal de Controle Interno
Auxiliar administrativo	Secretaria Municipal da Fazenda	Secretário Municipal	Secretaria Municipal de Administração

¹ Atuou até o final de 2014 na Secretaria Municipal de Controle Interno, depois atuou na secretaria de administração até 2016.

Fonte: elaborada pelo autor

Uma das primeiras ações da administração foi criar uma comissão para reavaliação e renegociação dos instrumentos contratuais (ANEXO G). Essa comissão foi composta pelos Secretários da Fazenda, Administração, Controle Interno, Governo e pelo Procurador Geral. Por meio da observação participante, foram verificadas reuniões semanais entre os membros da comissão para discussão dos contratos vigentes. Tal fato demonstra uma ação da Secretaria Municipal de Controle Interno até então não presenciada. A participação do controlador trouxe aos servidores do SCI a visão de que a secretaria teria um papel diferente da que teve na gestão passada, ou seja, não atuaria somente com atividades cerimoniais.

Logo no início do mandato, no mês de fevereiro de 2017, a Secretaria passou por uma mudança física, deixando o prédio da prefeitura municipal e se acomodando em um prédio desocupado para uma empresa pública municipal. A motivação da mudança foi em diminuir gastos com aluguéis, de acordo com o chefe do executivo. A antiga sala do controlador tornou-se a sala do vice-prefeito e a dos servidores transformou-se na Secretaria Municipal de Comunicação, que antes ocupava um

prédio alugado pela prefeitura. A receptividade da mudança por parte da equipe do controle interno foi positiva, uma vez que a nova sala dispôs de um amplo espaço e melhor infraestrutura. Contudo, alguns servidores ficaram preocupados com a hipótese de que a distância física pudesse fazer com que a Secretaria fosse negligenciada pelo prefeito municipal.

No final do mês de fevereiro, organizou-se um treinamento com todos os servidores nomeados, devido ao decreto dos agentes de controle interno da gestão anterior (2013-2016). Esse treinamento teve a presença do chefe do executivo, que enfatizou a responsabilidade desses atores em assegurar que desvios, falhas e erros não ocorressem (ANEXO H). Tal reunião originou um processo de mapeamento dos atos administrativos. Os membros da Secretaria Municipal de Controle Interno iniciaram visitas a todos os agentes de controle em todas as secretarias em busca de oportunidades de melhoria nos processos diários e detecção de possíveis falhas de controle. Posteriormente, foi determinado o envio de um relatório com os controles orçamentários, financeiros e patrimoniais de cada secretaria por seus agentes ao controle interno.

O relatório supracitado é uma determinação do decreto dos agentes de controle interno e necessita da assinatura do secretário da pasta de lotação do agente antes do encaminhamento à Secretaria Municipal de Controle Interno. Assim, o controlador fez uma reunião com todos os secretários, no intuito de explicar a importância do controle realizado pelos agentes e para alinhar as expectativas de todas as secretarias da prefeitura municipal. Essa ação pode ser interpretada como uma tentativa de legitimar as ações do SCl perante todo o poder executivo.

Outra ação, iniciada na gestão anterior, ao qual o controlador nomeado para a gestão 2017- 2020 deu andamento, foi na reestruturação da secretaria. A proposta anterior consistia em criar a Secretaria Municipal de Assuntos Internos para absorver as atribuições de sindicância e ouvidoria, nos moldes da PEC 45/09 e PLP 295/16. Porém, diferentemente do ocorrido na gestão anterior, a análise de impacto da nova estrutura foi realizada inicialmente pelo Controle Interno. Nesse ponto, se acrescentou que os custos a serem evitados com a nomeação de comissões de sindicância e as comissões de auditoria supririam os novos gastos da nova estrutura do controle interno. Devido à necessidade do encaminhamento das peças de planejamento orçamentário, Lei de Diretrizes Orçamentárias, no início do ano, o governo optou por adiantar o Plano Plurianual (PPA). Assim, o controlador aproveitou a oportunidade

para adicionar a nova estrutura no planejamento de gestão. Outro fator que fortaleceu essa ação é que, no plano de governo do prefeito eleito, consta uma estrutura específica para auditorias rotineiras e para os processos de sindicância, culminando com a proposta da nova estrutura do SCI.

De modo a alinhar as expectativas do controlador com as do prefeito municipal, ambos realizaram uma reunião para alinhamento dos valores e encaminhamento do PPA para a apreciação da Câmara Municipal. A nova proposta pretende resgatar o antigo nome do setor, Controladoria Geral do Município, conforme era de interesse também do antigo controlador. O total de orçamento do município passaria de 0,17% (média de 2014-2017) para 0,31% em 2018. Tal situação demonstra a intenção do poder executivo em disponibilizar recursos para a nova estrutura.

Em reuniões realizadas para alinhamento do plano de governo do chefe do executivo com o secretariado, foi informada a mudança proposta. Contudo, uma modificação na estrutura encaminhada via PPA à Câmara Municipal foi sugerida por demais secretários, ou seja, sugeriu-se a retirada da Ouvidoria da Controladoria Geral do Município. Segundo relatos, devido ao setor de controle interno ser técnico, optou-se pela permanência da Ouvidoria na Secretaria Municipal de Comunicação. Assim, um setor que é habituado a passar informação aos cidadãos continuaria responsável por ouvir suas sugestões e reclamações. Tal situação faz com que a possível futura controladoria se diferencie das propostas normativas PEC 45/09 e PLP 295/16. Essa situação pode ser explicada por dois pressupostos: (i) uma tentativa de se evitar que o SCI informe tecnicamente informações que deveriam ser politizadas, ou (ii) um possível aproveitamento da estrutura da Secretaria Municipal de Comunicação para implementação da ouvidoria. O PPA foi aprovado pela Câmara Municipal sem o departamento de ouvidoria e se tornou a Lei Complementar 190, publicada em 10/10/2017. A nova estrutura está planejada para entregar em vigor em 2018, após aprovação da legislação que a modifica pela Câmara Municipal.

Logo no início de 2017, o Secretário Municipal da Fazenda solicitou que o controlador não assinasse digitalmente os relatórios contábeis encaminhados bimestralmente à Secretaria do Tesouro Nacional via SICONFI. A alegação foi a de que não havia tempo hábil para análise da Secretaria Municipal de Controle Interno, devido ao prazo de envio. O controlador aceitou a proposta do secretário da fazenda. Contudo, o nome do secretário do controle interno ainda permaneceu no arquivo digital encaminhado. A assinatura do responsável pelo controle interno é facultativa

pela Secretaria do Tesouro Nacional. Vale destacar que o pesquisador não chegou a verificar as ações que eram realizadas nesse relatório na gestão 2013-2016.

Ao se verificarem as avaliações realizadas pelo Ministério Público Federal (MPF) referente à transparência municipal e de responsabilidade do setor de comunicação na prefeitura de Poços de Caldas, notou-se que o desempenho não tem sido favorável. Na avaliação do MPF em 2015, constou uma nota de 1,8 para a transparência municipal, enquanto que em 2016 essa mesma avaliação caiu para 0,4. Tal situação propiciou a classificação do município na posição 729, de um total de 853 municípios avaliados no estado de Minas Gerais (www.rankingdatransparencia.mpf.mp.br). Apesar da responsabilidade do portal da transparência ser da Secretaria Municipal de Comunicação, a Secretaria Municipal de Controle Interno iniciou uma atuação em 2017 para melhorar a posição municipal na classificação do MPF. Devido ao fato dos dados serem divulgados publicamente e a situação desfavorável no quesito transparência ter sido assunto de discussão eleitoral, essa situação é vista como uma busca de legitimidade do chefe do executivo perante a população. Ou seja, uma melhora na classificação municipal pode ser utilizada como instrumento de legitimidade do governo 2017-2020. Contudo, cabe destacar que, apesar do auxílio do Sistema de Controle Interno na transparência municipal, as informações da ouvidoria não são de conhecimento da estrutura de controle interno.

A Câmara Municipal sugeriu uma audiência pública no mês de agosto/2017 acerca de transparência e controle social. Foram convidados para compor a mesa o Secretário Municipal de Controle Interno, Secretário Municipal de Comunicação e um servidor do Ministério Público Estadual (MPE). Na ocasião, foram apresentados os esforços da prefeitura em melhorar a transparência. O servidor do MPE informou que tem percebido evolução no portal da transparência municipal de 2017 em relação a 2016. Devido à audiência pública realizada no poder legislativo, que obteve participação dos cidadãos e dos vereadores, foi fortalecida a necessidade de legitimação do poder executivo acerca da transparência.

No mês de agosto de 2017, o controlador convidou o prefeito municipal para uma reunião com todos os servidores da Secretaria Municipal de Controle Interno, com o intuito de alinhar as expectativas dos atores da estrutura com as do chefe do executivo, além de entregar a proposta de lei a ser encaminhada à Câmara Municipal. Na ocasião, o prefeito municipal disse apoiar a nova estrutura e que espera que a futura Controladoria Geral do Município atue como uma consultoria às demais

secretarias e às administrações indiretas. Também foi citado que ele espera que o município adquira à ISO 37001:2016 – Sistema de Gestão Antissuborno. Após a implantação da nova estrutura, espera-se que Poços de Caldas seja a primeira cidade brasileira a obter tal certificação. Essa ação pode ser vista como um facilitador para a legitimação da administração perante às suas fontes legitimadoras, uma vez que a certificação pode conceder um status positivo à sua gestão.

No primeiro semestre de 2017, foi firmado um contrato com uma consultoria jurídica pela Secretaria Municipal de Controle Interno. Trata-se de um serviço prestado à distância, que visa a sanar dúvidas pontuais e a oferecer cursos aos servidores interessados. Assim, não se trata de uma empresa presente diariamente no município, diferentemente do que foi presenciado na gestão 2013-2016. Tal empresa contratada teve seu contrato descontinuado no início da gestão 2017-2020. Tal situação pode ser indício da confiança do chefe do executivo no Secretário de Controle Interno, ou apenas corte de gastos.

Como realizado na gestão anterior, o controle interno encaminha relatórios ao chefe do executivo. Porém, diferentemente do ocorrido na gestão anterior, os secretários e prefeito retornam com questões e propostas de novos relatórios, principalmente no que tange aos custos com horas extras.

No primeiro semestre de 2017, a Secretaria Municipal de Controle Interno iniciou uma auditoria interna em uma administração indireta. O objetivo era verificar as ações realizadas no período de 2013-2016 na organização auditada. Durante a auditoria, o pesquisador observou que outras três auditorias tinham ocorrido no mesmo local durante o período auditado, uma em 2013, logo no início da gestão da época, por uma empresa terceirizada, outra no final de 2014, pela equipe do controle interno do poder executivo e outra no final de 2016, final de gestão, por outra empresa terceirizada. Observa-se que, em comparação com a auditoria interna a ser realizada pela equipe da própria prefeitura no início da gestão 2017-2020, o mesmo trabalho foi realizado na gestão passada, contudo por uma empresa contratada. Portanto, tal fato pode fortalecer a legitimidade do controlador da gestão de 2017-2020 perante o prefeito municipal.

A primeira ação da equipe de auditoria foi em verificar se os pontos elencados pela auditoria de 2014 foram sanados. Porém, o resultado foi negativo, ou seja, as recomendações da equipe do controle interno não foram respeitadas. A mesma situação foi verificada nos outros dois relatórios terceirizados, ou seja, mesmo com

apontamentos distintos entre si, as três auditorias realizadas não tiveram efeitos práticos observados. Tal situação pode configurar um baixo poder de aplicação das sugestões de auditorias perante a administração indireta. Cabe ressaltar que todos os dirigentes da administração indireta foram substituídos com a mudança de gestão.

Durante a auditoria instaurada, realizou-se uma reunião para apresentação dos resultados prévios aos novos diretores da administração indireta. Foi possível constatar que grande parte dos apontamentos prévios foram sanados antes da apresentação final da auditoria. Para a apresentação dos resultados finais, o prefeito municipal se fez presente na reunião e exigiu que se programasse outra reunião para janeiro/2018 com o objetivo de os dirigentes demonstrarem a evolução do cenário apresentado. Essa situação foi de grande surpresa para os atores da Secretaria Municipal de Controle Interno, que afirmaram que nenhum chefe de executivo tinha, até então, participado de reunião para apresentação de resultado de auditoria. A exigência do acompanhamento dos apontamentos e a já apresentação de resolução de apontamentos prévios também foram vistos como indícios de credibilidade dos trabalhos dos atores do controle interno por parte do prefeito municipal e dos diretores da administração indireta.

Outro fato que chamou atenção do pesquisador com relação à gestão 2017-2020 foi a indagação, por parte do prefeito municipal, sobre “Quem é o agente de controle interno desse local?”, questionamento ocorrente na reunião de apresentação dos resultados de auditoria da administração indireta. O questionamento ocorreu ao serem apresentados alguns pontos negativos detectados na auditoria pelos servidores da Secretaria Municipal de Controle Interno. Tal questionamento evidenciou a preocupação do chefe do executivo com o Sistema de Controle Interno, uma vez que a resposta foi que não existia ninguém ocupando a função na gestão anterior. Na mesma semana da reunião para a apresentação do resultado de auditoria, um ator da administração indireta foi nomeado como agente de controle interno.

Uma segunda auditoria se iniciou em julho/2017 em uma empresa pública do município. Essa ação foi motivada por suspeitas de desvios de recursos produtivos e também para verificação de viabilidade de negócio, em uma ação com caráter mais consultivo do que de fiscalização. Foi detectado que, no final de 2014 e começo de 2015, a Secretaria de Controle Interno já havia realizado uma auditoria no local. Contudo, diferentemente da primeira auditoria realizada em 2017, constatou-se que vários pontos previamente identificados tiveram uma tentativa de ação corretiva.

Porém, alguns desses não foram considerados efetivos. No mês de dezembro, essa auditoria foi encerrada, com a apresentação dos resultados ao prefeito municipal e aos responsáveis pela empresa auditada. Com base nos relatos da SMCI, o prefeito municipal determinou que o contrato com o contador da empresa auditada fosse encerrado. Isso demonstrou confiança do chefe do executivo na atividade desenvolvida pela equipe de auditoria.

No mês de setembro/2017, iniciou-se uma terceira auditoria, com foco na fiscalização de pagamento e recebimento de numerário em um hospital local. Esse processo teve como precursor a procuradoria local, a qual vem recebendo denúncias desde 2013 sobre dívidas entre a prefeitura e o hospital em análise. Nesse caso, não foi detectada outra auditoria previamente realizada. Assim, nesse período de 2017, o número de auditorias se igualou às observadas em 2015 e 2016. Contudo, isso pode ser um efeito do início de gestão, pois esse momento do ciclo político pode tender a um reforço nas fiscalizações das ações de governos anteriores para resguardo da gestão atual.

Outro fato observado foi a integração entre o novo controlador e a equipe de controle interno. Em conversas e observações, foi constatado que as propostas e ideias do novo secretário eram facilmente aceitas pelos atores da Secretaria. Os servidores atuavam de forma proativa, levando propostas de atuação ao novo responsável pela SMCI. Um dos motivos possíveis para essa constatação é o fato de o Secretário atual ter atuado como servidor efetivo na própria Secretaria Municipal de Controle Interno por mais de dez anos. Foi constatado o engajamento de toda a equipe da Secretaria Municipal de Controle Interno no mapeamento dos processos da administração municipal. Contudo, notou-se que, dentro da equipe, há características e visões diferentes dos atores. A maioria dos servidores que apresentam um histórico maior de tempo de atuação na secretaria têm se mostrado desconfiados se as mudanças propostas de estrutura realmente irão ocorrer, diferentemente dos servidores recentes. Essa percepção pode ter sido motivada pelo histórico de não respostas aos resultados da Secretaria Municipal de Controle Interno pelos prefeitos anteriores. Assim, os servidores se questionam o motivo de acreditar que na gestão 2017-2020 será diferente. Porém, eles afirmam que a integração existente entre o controlador e o prefeito da referida gestão nunca havia sido presenciada em gestões anteriores, o que tem motivado a atuação mais proativa por parte dos servidores da Secretaria de Controle Interno.

Com o intuito de facilitar a evidenciação dos pontos observados e iniciar uma análise institucional, apresenta-se a seguir uma comparação entre os cenários analisados.

6.3. COMPARATIVO DOS AMBIENTES OBSERVADOS

As informações coletadas pela observação participante realizada no município propiciaram a identificação de uma mudança de atuação da estrutura formal referente ao Sistema de Controle Interno municipal. De modo a facilitar a análise e a desenvolver tabelas e quadros explicativos das informações obtidas, foi desenvolvido um quadro que demonstra todos os dados de forma consolidada. Assim, tal quadro, inserido no APÊNDICE B, originou o material para a comparação dos cenários observados e para a análise institucional.

Ao se observarem os dados referentes à gestão 2013-2016, notou-se que os resultados das ações dos servidores da Secretaria Municipal de Controle Interno não obtiveram retorno de atores externos à estrutura. O prefeito municipal não se fez presente nas atividades do controle local e o controlador não demonstrou influência para fortalecer a estrutura. A análise do cenário de 2017, por outro lado, demonstrou indícios de construção de uma imagem da Secretaria Municipal de Controle Interno mais atuante na administração pública. O prefeito municipal realizou reuniões com os atores da Secretaria Municipal de Controle Interno e foi notório um engajamento entre o chefe do executivo e o controlador local até o momento avaliado.

As ações do Sistema de Controle Interno em 2017 demonstraram retornos práticos na administração municipal. Nesse período, as atividades pararam de ser executadas por terceiros. Assim, as atividades pertinentes à estrutura de controle interno passaram a ser realizadas pela Secretaria de Controle Interno, pois deixaram de existir os atores terceirizados presentes no ambiente 2015-2016. Tal momento demonstrou que a Secretaria Municipal de Controle Interno passou a interferir no dia-a-dia da prefeitura municipal, atuando como consultora e auxiliadora nas demais estrutura municipais. Essa situação, em conjunto com as demais narradas, é ilustrada no Quadro 1.

Quadro 1 – Principais atividades e situações detectas via observação participante

Período	Ações favoráveis ao SCI	Ações desfavoráveis ao SCI
2015-2016	<ol style="list-style-type: none"> 1. Localização da SMCI próxima ao gabinete do prefeito [P] - 2 2. Realização de duas auditorias determinadas pelo controlador [C] - 7 3. Realização de auditoria determinada pelo prefeito municipal [P] - 9 4. Prestação de contas dos fundos municipais [C] - 11 5. Implantação da capacitação duas vezes ao ano para os servidores da SMCI [C] - 12 6. Tentativa de adequação da SMCI à estrutura proposta pela PEC 45/09 e PLP 295/16 [P, C] - 15 7. Decreto de fornecimento de gratificação aos agentes de controle interno [P] - 16 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Falta de participação da SMCI no Planejamento Orçamentário [P, C] - 1 2. Falta de participação do controlador em reuniões com prefeito [P, C] - 3 3. Falta de retorno acerca de relatórios gerenciais emitidos pelo SMCI [P] - 4 4. Existência de uma Assessoria e Consultoria externa [P] - 5 5. Não participação do SMCI no planejamento orçamentário para anos subsequentes [P] - 6 6. Falta de apoio do prefeito em auditorias internas [P] - 8 7. Falta de integração prefeito-controlador [P, C] - 10 8. Falta de auditoria em 2016 [P, C] - 13 9. Tentativa de mudança de nomeação da SMCI para Secretaria Municipal de Assuntos Internos [P] - 14 10. Tentativa de alocação de correição e ouvidoria, suprimindo recursos para as atividades de controle interno e auditoria interna [P, C] - 17
2017	<ol style="list-style-type: none"> 1. Plano de governo do prefeito com auditorias rotineiras e criação de departamento de correição [P, C] - 18 2. Controlador participativo na comissão para reavaliação e renegociação dos instrumentos contratuais [P, C] - 19 3. Espaço físico amplo para SMCI [P] - 21 4. Reunião com agentes de controle interno com participação do prefeito municipal [P, C] - 23 5. Visita dos servidores da SMCI a todas secretarias municipais [C] - 24 6. Reuniões entre prefeito e controlador para nova estrutura do SCI [P, C] - 25 7. Proposta de aumento orçamentário para criação da Controladoria Geral do Município [P, C] - 26 8. Apresentação do relatório de auditoria com presença do prefeito municipal [P, C] - 28 9. Convite de participação do Controlador em audiência pública sobre transparência e controle social [E] - 29 10. Reunião prefeito e servidores da SMCI para alinhamento de reestruturação [P, C] - 30 11. Proposta de implantação da ISO 37001:2016 - Sistema antissuborno [P] - 31 12. Retorno com questionamentos de relatórios encaminhados aos secretários e chefe do poder executivo [E] - 32 13. Realização de três auditorias [C] - 33 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Retirada da assinatura do controlador nas informações encaminhadas pela Secretaria Municipal da Fazenda à Secretaria do Tesouro Nacional [C] - 20 2. Distanciamento físico do gabinete do prefeito municipal [P] - 22 3. Proposta de ouvidoria alocada na Secretaria Municipal de Comunicação [P, C] - 27

Notas: P- Atuação com iniciativa do prefeito municipal. C- Atuação com iniciativa do chefe do Sistema de Controle Interno. E- Ação com iniciativa externa. A numeração pós texto se refere à posição da ação observada no Apêndice B

Fonte: elaborado pelo autor

As práticas narradas foram classificadas em duas categorias, referentes às ações do Sistema de Controle Interno: favoráveis e desfavoráveis. A intenção é facilitar a visualização das atividades e situações que auxiliaram na efetividade das

atividades da Secretaria Municipal de Controle Interno ou a prejudicaram. Adicionalmente à descrição abreviada das ações, são demonstradas as descrições com as letras P (iniciativa do prefeito municipal) e C (iniciativa do controlador local) no quadro 1. Os números presentes posteriormente às abreviações referem-se às ações apresentadas no APÊNDICE B, local em que os detalhes dos dados são demonstrados. Essa numeração foi ordenada de modo crescente aos acontecimentos observados. Os números iniciais são apresentados para facilitar a visualização da quantidade de ações ocorrentes em cada período.

Ao se realizar uma análise unicamente pelas quantidades de ações realizadas nos períodos, destaca-se que uma das explicações para as atitudes desfavoráveis à atuação da SMCI no período de 2015-2016 superarem as de 2017 pode ser devido ao intervalo de tempo analisado ser maior no primeiro caso, dois anos no primeiro período e apenas onze meses no segundo. A superioridade das ações favoráveis em 2017 pode ser decorrente dos momentos de governo em comparação serem diferentes. Uma gestão em início de mandato pode tender a propor mudanças na estrutura organizacional, enquanto no final de mandato pode-se preponderar pela manutenção de alterações já realizadas. Porém, a observada superação em números de fatos desfavoráveis no cenário de 2015-2016 e das atividades e situações favoráveis em 2017 pode ser explicada também pelo fato da gestão 2017-2020 ser mais favorável à efetividade da Secretaria Municipal de Controle Interno. Assim, uma análise mais profunda se faz necessária.

A fim de se buscar um entendimento dos prováveis motivos dos fatos supracitados, na Tabela 4 a seguir apresentam-se as ações observadas nos ambientes 2015-2016 e 2017, segregados pelos atores que iniciaram tais ações. A Tabela 4 destaca que a maioria das ações favoráveis em 2015-2016 tiveram origens distintas, ora pelo prefeito municipal, ora pelo controlador local. Neste período, somente em uma ocasião a decisão ocorreu em conjunto dos atores. Ao se observarem as situações desfavoráveis, é demonstrado que metade (cinco) teve origem por iniciativa do prefeito municipal, enquanto que a outra metade se iniciou por ambos os atores-chave. Essa situação apresenta que não houve grande interação entre o chefe do poder executivo e do sistema de controle interno em prol do controle local. Isso pode ser uma característica de falta de legitimidade do controlador perante o chefe do poder executivo, pois não foi demonstrada a presença do prefeito nas ações do controlador. Contudo, ao se analisarem as ações desfavoráveis ao SCI,

observa-se a participação conjunta do prefeito e Secretário Municipal. Tal fator é fortalecido pela posição hierárquica e dependente do secretário com relação ao prefeito municipal.

Tabela 4 -Características dos acontecimentos por ator iniciante

Responsável	Ações Favoráveis ao SCI		Ações Desfavoráveis ao SCI	
	2015-2016	2017	2015-2016	2017
Ações isoladas	35,2% (6)	37,5% (6)	29,4% (5)	12,5% (2)
Prefeito municipal	17,6% (3)	12,5% (2)	29,4% (5)	6,25% (1)
Controlador local	17,6% (3)	12,5% (2)	0% (0)	6,25% (1)
Câmara Municipal	0% (0)	6,25% (1)	0	0% (0)
Secretarias clientes	0% (0)	6,25% (1)	0	0% (0)
Ações conjuntas (Prefeito/Controlador)	5,9% (1)	43,75% (7)	29,4% (5)	6,25% (1)
TOTAL	41% (7)	81,25% (13)	58,8% (10)	18,75% (3)

Nota: os números entre parênteses representam as quantidades de ações observadas, dos quais tratam os percentuais. Os percentuais são calculados por período, assim, a soma das ações de 2015-2016 representam 100%, o mesmo ocorrendo com a soma das ações em 2017.

Fonte: elaborada pelo autor

Ao se observarem os mesmos dados em 2017, o cenário se modifica. Mais da metade (sete) das ações que favoreceram a estrutura de controle interno tiveram a participação de ambos atores-chave. Assim, diferentemente do presenciado em 2015-2016, período em que as ações de ambos atores (prefeito e controlador) se destacaram como desfavoráveis ao controle interno (29,4% das ações), no período de 2017 as ações conjuntas foram predominantemente favoráveis à estrutura do SCI (43,75% das ações). Apesar de a presença do chefe do executivo poder impactar na independência do órgão de controle interno em suas atividades, essa situação é vista como positiva na análise, uma vez que as ações daquele ator favoreceram a estrutura do controle interno. Tal situação aparenta ser resultante do histórico de convivência da atuação dos atores em conjunto com servidores da prefeitura municipal e na direção de uma cooperativa local desde 2004. Esse engajamento pode ter ligação com as lógicas institucionais dos atores. Assim, para um entendimento dos ambientes apresentados de forma mais profunda, inicia-se, a seguir, uma análise institucional dos fatos observados durante a pesquisa.

7. ANÁLISE INSTITUCIONAL

Conforme demonstrado na análise dos ambientes 2015-2016 e 2017, a atuação do Sistema de Controle Interno demonstrada modificou-se. Tal mudança aparentemente ocorreu devido a uma modificação interna da liderança na administração pública, com a predominância de uma lógica institucional que favorece a atuação do controle interno. Isso foi possível constatar devido a estrutura e a atuação dos servidores serem praticamente as mesmas, 12 servidores atuando em controles diários e auditorias. O fator diferencial foi a liderança, alterada no período observado, que propiciou a interferência do controle interno nas rotinas administrativas.

Ao se observar as auditorias realizadas em 2015-2016 e 2017, é possível verificar que a primeira gestão observada essa prática não interferiu nas rotinas da administração em geral. O prefeito municipal não utilizou os relatórios de auditoria para tomada de decisão e não solicitou a implementação das sugestões elencadas pelo Sistema de Controle. Assim, com base na Teoria Institucional, é possível afirmar que na gestão 2015-2016 o controle interno operava com *decoupling*, gerado pelo próprio prefeito. A equipe ficava desmotivada, pois percebia que suas atividades eram irrelevantes perante o prefeito municipal. A equipe, nessa época, criou o conceito da “caixa do controle interno”. Tal conceito era empregado para dizer que os documentos eram encaminhados ao prefeito e eram “encaixotados”, não lidos pelo prefeito. Ou seja, apesar de sua existência e realização de atividades técnicas rotineiras, o controle interno não interferia na administração e suas práticas consistiam em atender a recomendação do Tribunal de Contas de Minas Gerais. Porém, em 2017 o controle local começou a interferir no dia-a-dia da administração pública.

As auditorias realizadas na gestão 2017 tiveram como desfecho a sua apresentação ao prefeito municipal em conjunto com o auditado, ao invés da simples entrega de relatório. Tais eventos eram finalizados com determinações emitidas pelo prefeito municipal para o auditado implementar as sugestões elencadas pelo Sistema de Controle Interno. A partir desse momento, o controle interno passava a acompanhar as aplicações de suas sugestões. Assim, pode-se afirmar que a estrutura de controle local começou a interferir nas rotinas administrativas, pois suas práticas foram aceitas e implementadas nessas observações. Desse modo, o nível de *decoupling* diminuiu entre o período observado de 2015-2016 e 2017.

Com o objetivo de se entender a modificação descrita que resultou na queda do nível de *decoupling*, a análise institucional foi dividida em cinco etapas (i) fontes de legitimação (ii) construção das lógicas institucionais, (iii) ligação das análises realizadas com as lógicas detectadas, (iv) explicação alternativa e (v) fraquezas detectadas. Devido ao fato do *decoupling* surgir como uma resposta da prefeitura a uma pressão de suas fontes de legitimação, a primeira análise realizada consiste em entender as fontes de legitimação do Sistema de Controle Interno Municipal.

7.1. FONTES DE LEGITIMAÇÃO DETECTADAS

O alto nível de *decoupling* em 2015-2016 foi evidenciado pela falta de interferência da estrutura de controle interno nas atividades da prefeitura municipal, sendo sua atividade principal, reconhecida pelo prefeito, a elaboração de relatório a ser encaminhado anualmente à corte de contas mineira. As outras atividades não eram analisadas e não obtinham retorno ou apoio pelo chefe do poder executivo. Ou seja, a atividade efetiva do controle local, para o prefeito, resumia-se na elaboração de relatório determinado pelo Tribunal de Contas do Estado, fonte legitimadora externa, não interferindo nas atividades rotineiras e utilizado apenas como uma resposta aos normativos do Tribunal de Contas de Minas Gerais, que exigia o controle interno municipal e a assinatura de seu membro responsável em relatórios anuais. Assim, foi demonstrado que a corte de contas estadual é o principal agente fiscalizador externo perante a qual o município se legitima.

Outra ação de legitimação observada foi a realização de auditoria no período de 2015-2016, ordenada pelo prefeito municipal, conforme descrito no “Ambiente 2015-2016”. Pôde-se observar que a motivação da auditoria, realizada pelos servidores da Secretaria Municipal de Controle Interno, incluindo entre seus membros o pesquisador, decorreu de relatos da mídia sobre possíveis desvios de recursos financeiros. A auditoria em si foi executada e foi apurada a falta de controle que resultou no desvio de aproximadamente R\$ 200 mil de recursos públicos. Porém, os servidores do controle interno não tiveram ciência de nenhuma ação tomada pela administração com base em seu resultado. Assim, nota-se a utilização da estrutura de controle interno para atendimento da pressão externa da imprensa local. Contudo, não houve interferência do sistema de controle nas atividades da administração, demonstrando novamente a existência de *decoupling*.

Outra observação que se pôde realizar com base na auditoria em face de eventos que apareceram na imprensa local (televisiva e impressa) é que a população, ao ter ciência de falhas administrativas, pode realizar pressões no poder executivo por respostas a possíveis desvios de recursos presenciados. Na gestão 2017, o uso da mídia foi observado na divulgação da capacitação dos agentes de controle interno pela Secretaria Municipal de Controle Interno, com a participação do chefe do executivo. Desse modo, afirma-se que a mídia também é um agente legitimador externo à administração municipal. Assim, o prefeito municipal tende a acatar as pressões desse órgão para manter sua legitimidade. Caso o atendimento a essa pressão externa envolva práticas de responsabilidade do controle interno, esse é acionado, como o caso da auditoria descrita acima. Portanto, a pressão externa no prefeito municipal pode influenciá-lo a exigir a atuação de seu controle local. Contudo, essa atuação pode ser mediante *decoupling*, como no caso da auditoria que apurou desvio de recursos públicos.

Devido aos projetos de leis e à necessidade de apoio legislativo para a governabilidade do chefe do poder executivo, pode-se afirmar que a coalizão presente na Câmara Municipal, que envolve os vereadores que apoiam o prefeito municipal, também é uma fonte de legitimação externa. Devido ao convite de um vereador da coalizão, o Secretário Municipal de Controle Interno participou da sessão na casa legislativa para expor as ações conjuntas com a Secretaria de Comunicação, em prol da transparência municipal. Nessa ação, na atuação em conjunto com a coalizão de apoio ao prefeito, foi constatada oportunidade de uma maior visibilidade do sistema de controle para órgão legislativo e para a própria população. Afinal, em conjunto com o poder legislativo, a população também é uma fonte de legitimação externa, tanto para o prefeito municipal, como para o Sistema de Controle Interno. Tal fato é de certa forma corroborado pelo posicionamento da Controladoria Geral da União, que pede a atuação do controle interno na promoção de transparência e controle social, conforme demonstrado no estudo de Loureiro, Abrucio, Olivieri e Teixeira (2012).

Ao se buscarem as fontes legitimadoras do Sistema de Controle Interno municipal internas à administração executiva municipal, foi observado que as informações encaminhadas ao prefeito em 2015-2016, pela empresa terceirizada, eram legitimadas pelos tomadores de decisão, enquanto que os demais relatórios elaborados pela Secretaria Municipal de Controle Interno não obtiveram retornos do chefe do poder executivo. Desse modo, o prefeito torna-se o principal agente

legitimador interno da estrutura pública municipal do poder executivo. Porém, foi observada a tentativa do controlador de se legitimar perante os servidores, com o fornecimento de capacitação semestral aos atores e na investida para mudança de nomeação da Secretaria para Controladoria-Geral do Município, ao invés da proposta da administração para Secretaria de Assuntos Internos. Nessa possível alteração, também se evidenciou a tentativa de fazer a estrutura atual apresentar resultados esperados pelo prefeito, atuando na correição e ouvidoria, e diminuindo o escopo de controle interno em si. Assim, o controlador buscou se legitimar internamente com o prefeito municipal e com a equipe de atores da Secretaria Municipal de Controle Interno. Tais atores compõem as fontes de legitimação interna.

Na Figura 3, demonstra-se a ligação entre as fontes de legitimação descritas. Como se pode observar, o SCI se legitima perante o prefeito internamente, porém também possui o Tribunal de Contas do Estado e a população como fontes de legitimação externa.

Figura 2 - Fontes de legitimação do Sistema de Controle Interno

Fonte: Elaborada pelo autor

Destaca-se que pode ocorrer de a atuação do prefeito ser divergente da esperada por suas fontes legitimadoras. Uma possível explicação para esse acontecimento

pode ser a lógica institucional dominante no prefeito não valorizar as práticas exigidas por suas fontes legitimadoras. Assim, a seguir, realizou-se uma análise institucional das possíveis lógicas institucionais presenciadas nos ambientes 2015-2016 e 2017.

7.2. LÓGICAS INSTITUCIONAIS

Com base nos contextos apresentados, as motivações dos atores no setor público podem apresentar características políticas e técnicas. Contudo, destaca-se que, na análise das lógicas, não se faz referência ao profissional que ocupa uma posição teoricamente política, como a do chefe do executivo, ou técnica, como a dos servidores efetivos. Isso ocorre porque um profissional que ocupe uma posição política pode apresentar características dominantes descritas como técnicas e vice-versa. Outra característica observada em estudos acerca de profissionais na administração pública consiste na figura do dirigente público. Alguns estudos como os de Pacheco (2002), Bonis (2008) e Bonis e Pacheco (2010) apresentam que as características dos profissionais políticos e burocratas são distintas das apresentadas pelos dirigentes políticos. Porém, ao se definirem as lógicas institucionais, não se objetiva discutir as qualificações dos administradores da administração pública e, sim, as características comportamentais que podem motivar práticas organizacionais. Contudo, ressalva-se que algumas características apresentadas por esses autores são utilizadas na idealização de comportamentos de atores estritamente políticos ou técnicos.

Weber (1999) idealiza que o ator político utiliza ferramentas de articulação social para atendimento de necessidades de terceiros, enquanto que o ator especialista busca a racionalidade econômica, visando a maximização dos resultados. Assim, com base nessa idealização, iniciou-se a construção das lógicas institucionais utilizadas nessa pesquisa.

A preocupação do ator político consiste em atender à necessidade do outro para um ganho de prestígio social e obtenção de alta estima social (Weber, 1999). Assim, a característica de um ator de lógica política consiste na atividade de articulação social e em representar interesses (Bonis, 2008). Contudo, muitas vezes o interesse de um ator pode interferir nos proveitos de benefícios esperados por si. Desse modo, ocorre a articulação mediante a gestão de conflitos existentes devido à individualidade de cada ator que participa de um ambiente social (Arendt, 1993; Tichy,

1982). Assim, um ator político tende a atuar de modo a conciliar os vários interesses existentes, sem a geração de atritos entre os atores. Nessa mediação, o ator político realiza negociações e luta para se manter no poder e cumprir seus acordos (Olivieri, 2011). Tal atuação proporciona sua legitimidade (Bonis & Pacheco, 2010). Desse modo, pode-se deduzir que a força legitimadora do ator político é presente externamente à administração, pois sua atuação é em representar os interesses sociais e no atendimento da necessidade de terceiros.

As definições do ator político demonstram que suas práticas objetivam apoios de terceiros para permanência no poder e a obtenção de uma estima social alta. Assim, há uma troca de favores entre o ator político interno à organização, que está na posição que lhe fornece poder, e os atores externos à administração, que o legitimam para exercer esse poder. A motivação para implementação de práticas solicitadas por terceiros consiste nos benefícios que esses terceiros oferecem ao ator político: prestígio pessoal e facilidade para exercer o poder. Assim, há a necessidade de uma lealdade entre os atores desse ciclo, pois a obtenção da estima social ocorre mediante troca de favores pessoais. Essa lealdade impede uma atuação individual, pois as necessidades de terceiros devem ser levadas em consideração. Por isso, nomeia-se essa lógica institucional como **Lealdade Política**.

Ao se compararem as características da lógica de lealdade política com as práticas esperadas no Sistema de Controle Interno Municipal, algumas contradições são levantadas. O prefeito municipal que possuísse uma lógica com características predominantemente políticas, como a de lealdade política, não teria preocupação com o controle interno local, pois sua fonte de legitimação consistiria em interesses pessoais (Bonis, 2008). Tal fato contrariaria o foco da auditoria, realizada pelo controle interno, que tenderia a uma prática de fiscalização de forma impessoal (Mikesell, 2007). Assim, o foco do controle municipal, exercido ou não pela estrutura formal de controle interno, consistiria em um controle de práticas administrativas que poderia prejudicar os interesses pessoais de um prefeito regido pela lógica de lealdade política. Ao se demonstrar alguma ilegalidade ou ineficiência dos atos pretendidos pelo chefe do executivo de forma impessoal, o Sistema de Controle Interno pode criar barreiras para algum favorecimento pessoal. Desse modo, devido ao objetivo de lealdade a terceiros pelo chefe do executivo, caso a lógica de lealdade política seja dominante, o sistema de controle pode não ter suas atuações motivadas, permitindo somente sua execução de forma mínima necessária para legitimação por suas fontes

externas. Ou seja, a existência do controle interno em uma lógica de lealdade política se faz necessária apenas para o atendimento mínimo à legislação vigente.

Devido a essa divergência de interesses, a lógica institucional política tende a forçar relacionamentos com atores regidos pela mesma lógica. O objetivo de atendimento a necessidade de terceiros, conciliando interesses, cria a expectativa do prefeito em ter uma reciprocidade em suas ações. Portanto, a lealdade entre os atores é uma qualidade valorizada. Assim, o prefeito tende a escolher um controlador que é regido pela mesma lógica de lealdade política para se evitarem conflitos. Nesse momento, o objetivo do controlador consiste em permanecer no cargo de secretário e atuar conforme determinação do prefeito, independentemente das exigências de suas outras fontes legitimadoras. A carreira do gestor político é mais susceptível à política e menos ao desempenho (Motta, 2013). Porém, conforme já demonstrado, o Sistema de Controle Interno exige atuações impessoais que podem prejudicar a lealdade destacada, indo ao encontro das características dos atores especialistas definidas por Weber (1999).

A característica presente no ator especialista é a aplicação impessoal da regra existente (Weber, 1999). Diferentemente da situação política, ao se tratar da técnica, há ferramentas formalizadas e conceitos a serem empregados para solução de problemas (Tichy, 1982). A preocupação do ator burocrata efetivo não é em atender às necessidades alheias e, sim, em aplicar o conhecimento adquirido em sua atividade (Bonis & Pacheco, 2010). Assim, sua legitimação consiste em demonstrar sua capacidade técnica para solução de problemas que possam vir a ocorrer.

O ator técnico apresenta tanto características do ator burocrata efetivo, provido por meio de concurso, quanto de especialista, apresentadas na literatura. Sua atuação objetiva maximizar os resultados econômicos da organização. Ele é qualificado para a realização de atividade prática. Tal atividade impacta internamente o processo administrativo e é legitimada perante os demais atores internos que usufruem de seu resultado. Não há influência externa, pois são as análises dos resultados econômicos estimados, alcançados internamente, que influenciam na implementação das atividades desenvolvidas pelos atores. Assim, não há dependência de autorização hierárquica ou influência de terceiros na realização de seus afazeres. Devido a essa independência, essa lógica é nomeada de **Autonomia Técnica**.

Diferentemente da lógica de lealdade política, a lógica de autonomia técnica faria o ator preocupar-se com atitudes de eficiência e eficácia, como as definidas na

literatura do controle interno em si (Agbejule & Jokipii, 2009; Janvrin, 2008; Jokipii, 2010). O próprio desenvolvimento técnico na administração auxilia no desenvolvimento de controle das ações dos dirigentes (Olivieri, 2011). Desse modo, na lógica técnica, a estrutura formal de controle interno, na figura do controlador, tende a ser valorizada, pois os objetivos legais do sistema de controle auxiliam o prefeito que apresenta a lógica de autonomia técnica a atingir seus objetivos.

A equipe de atores efetivos, que assume seus cargos mediante aprovação em concursos públicos, tende a possuir uma lógica de autonomia técnica mais dominante do que a lealdade política. O concurso representa um ingresso do ator no setor público por seus próprios esforços, por meio da realização de provas que testam seu conhecimento técnico. Assim, apesar de alguns atores demonstrarem um comportamento político para recebimento de bonificações financeiras (Brown, 1998; Olivieri, 2011), seu ingresso no setor público ocorre mediante comprovação de competência técnica. Desse modo, caso o prefeito seja regido pela lógica de autonomia técnica, suas decisões precisariam de suporte dos atores efetivos. Esse cenário também tenderia a favorecer o Sistema de Controle Interno, que seria o responsável legal por essas informações. Assim, os servidores lotados no Sistema de Controle Interno tenderiam a atuar efetivamente na administração.

Adicionalmente, em um ambiente regido pela lógica de autonomia técnica, a expectativa é a de que o prefeito escolha um controlador que atue eticamente, com competência e aplique seus conhecimentos para uma razoável segurança administrativa em termos legais e de eficiência, ao invés de optar por uma escolha pessoal. Esse controlador tenderia também a ser regido por uma lógica de autonomia técnica, para que os objetivos do próprio prefeito sejam atingidos. Caso o prefeito apresentasse uma lógica de lealdade política e o controlador uma lógica de autonomia técnica, a tendência seria a de não legitimação de ambos os atores e de um possível desligamento do responsável pelo controle interno de seu cargo.

Os principais atores observados nesta pesquisa foram o prefeito, controlador e os atores de carreira integrantes do Sistema de Controle Interno Local (Servidores efetivos da Secretaria Municipal de Controle Interno e Agentes de Controle Interno). A estrutura de controle interno não necessariamente apresentará características pertinentes somente às lógicas de lealdade política ou autonomia técnica. Como demonstrado no decorrer do contexto institucional do setor público, na administração pública podem coexistir as diferentes lógicas institucionais, e um ator pode demonstrar

práticas determinadas pelas lógicas de lealdade política e de autonomia técnica, denominada de lógica híbrida (Loureiro & Abrucio, 1999). Assim, não se busca limitar as atitudes dos atores a essas definições, ou somente a uma ou outra lógica. Porém, para se caracterizarem os ambientes observados, demonstram-se comportamentos retirados da literatura que idealizam um ator com uma lógica estritamente de lealdade política ou estritamente de autonomia técnica.

De forma a sintetizar as definições apresentadas, na Tabela 5 demonstra-se um comparativo entre as características das lógicas Lealdade Política e Autonomia Técnica, a serem consideradas na análise institucional desta pesquisa. Reforça-se que essas lógicas são utilizadas para caracterizar as práticas observadas dos atores.

Tabela 5- Personificação das lógicas institucionais dos atores do Controle Municipal

	Lealdade Política	Autonomia Técnica
Objetivo da estrutura do controle interno	<i>Compliance</i> para legitimação -> <i>decoupling</i>	Investigação detalhada e/ou suporte à decisão
Competências desejadas dos servidores no SCI	Lealdade às pessoas	Ética profissional e aplicação de melhores práticas
Objetivo do Controlador e do Prefeito	Permanência no cargo ou eleger sucessor	Maximizar o desempenho dos serviços municipais
Fonte de legitimação para o SCI	Prefeito e Tribunais de Contas	Prefeito e Tribunais de Contas
Ator que exerce efetivamente o controle interno	Prefeito controla a agenda	Controlador e Prefeito
Mecanismo de Legitimação	Segue os interesses da fonte de legitimação (prefeito)	Atuar segundo melhores práticas e regulação associada
Foco nas práticas do controlador	Articulação política	Fiscalização e Gestão de Riscos
Como SCI julga ações do gabinete do prefeito e de outros departamentos	Pelo impacto político, julgamento chega a ser influenciado pelo prefeito ou compartilhado com ele	Impacto técnico (viabilidade/benefícios e risco da ação)

Fonte: elaborada pelo autor

7.3. RELAÇÃO ENTRE LÓGICAS E AÇÕES DO CONTROLE INTERNO LOCAL

As ações observadas e descritas nos ambientes 2015-2016 e 2017, com base nos dados presentes no APÊNDICE B e apresentadas resumidamente no Quadro 1, podem ter sido motivadas pelas características institucionais apresentadas na análise institucional. Foi notória a diferença de comportamento da estrutura de controle interno

do município nos ambientes de 2015-2016 e de 2017. A principal diferença que se destaca nos dados consiste em um histórico de atuação conjunta entre o controlador e o prefeito para o ambiente 2017 e a filiação partidária do controlador em 2015-2016, não existente em 2017.

De modo a se buscar o entendimento da mudança de atitude presenciada, a Tabela 6 foi desenvolvida. Nessa tabela, foi descrita a relação entre as características idealizadas das lógicas institucionais de lealdade política e de autonomia técnica e dos comportamentos observados. Ao se analisar o ator que mais influenciou o controle interno em 2015-2016, constatou-se que, nesse período, o prefeito teve oito atuações individuais significativas e o controlador apenas três, conforme já discutido na Tabela 4. As atuações em conjunto representaram seis constatações. Contudo, houve uma predominância de limitação das atitudes do chefe do controle interno. Assim, a idealização arquitetada na Tabela 5, que apresenta que o prefeito é o ator que controla toda agenda de controle e, portanto, reduz a autonomia da equipe em uma lógica de lealdade política, condiz com as ações presenciadas. Essa situação não é a mesma presenciada no ambiente 2017. Tal ambiente demonstrou um favorecimento de ações conjuntas entre prefeito e controlador, conforme a lógica de autonomia técnica idealizada.

A principal atuação do controle interno em ambos os ambientes consistiu na realização de auditoria interna no município. Assim, por se tratar de uma ferramenta prática de fiscalização, essa atitude se enquadra na lógica institucional de perfil técnico. Contudo, ao se observar o resultado dessa ação e das demais atividades do controle interno local, nota-se que, no ambiente 2015-2016, não houve retorno ou observação de utilização das informações pelo prefeito, caracterizando um comportamento cerimonial da estrutura (*decoupling*). Já o ambiente de 2017 contou com a presença do prefeito na apresentação do relatório de auditoria e em outras reuniões entre o prefeito, o controlador e a equipe de controle interno. Além disso, os demais secretários municipais também questionam e solicitam informações à Secretaria Municipal de Controle Interno nessa gestão. Assim, o comportamento do ambiente 2015-2016 se caracteriza como de ideologia política e, o de 2017, como de técnica.

No quesito competências desejadas, nota-se que o controlador, na gestão 2013-2016, foi indicado por um procurador de confiança do prefeito e filiado ao mesmo partido. Ao assumir a Secretaria, o controlador se filiou também ao partido político de

ambos. Não havia conhecimento técnico do prefeito acerca das atividades do controlador. Aparentemente, o vínculo era a confiança no Procurador. Assim, o prefeito atendeu a uma indicação de terceiros e considerou um impacto político, com a filiação partidária do controlador. Contudo, não se pode afirmar características de lealdade ou de técnica profissional, pois não foi possível constatar que o Procurador indicou o Controlador devido ao conhecimento técnico do Controlador, se foi por lealdade ou ambos. Porém, no ambiente de 2017, devido à atuação em conjunto do prefeito e controlador desde 2004 na direção da cooperativa de crédito dos servidores públicos locais, ambas características se fazem presentes. O conhecimento técnico pode ter sido utilizado para a base da nomeação do controlador, mas também características pessoais como a da lealdade podem ter sido levadas em consideração. Sendo assim, em 2017, as competências que classificam a lógica de lealdade política e de autonomia técnica se misturam, reforçando as lógicas híbridas discutidas na literatura.

Na Tabela 6, demonstra-se que as práticas 1, 2 e 6 tiveram emersão da lógica de autonomia técnica. A prática 2 demonstra a escolha do controlador com características técnicas em 2017 que, por também ter aspectos de lealdade política, pode ter facilitado o apoio às atividades técnicas observadas em 1 e 6. Isso demonstra um interesse do prefeito em escolher uma pessoa para a função com conhecimentos técnicos e em quem ele possa confiar, seja leal. Destaca-se que essas últimas práticas foram as que interferiram na rotina do Controle Interno e na própria administração. As práticas 4, 5, 7, 8 e 9 não tiveram alteração na lógica ideal regente. Apesar da autonomia técnica presenciada nas práticas 4, 7 e 8, elas interferiram na administração somente na gestão 2017-2020. Assim, mesmo com a realização das práticas, demonstrando a autonomia técnica, elas não eram compartilhadas pelo prefeito, surgindo o *decoupling*. Conforme já descrito, as auditorias não mudaram as práticas da administração e os relatórios emitidos ao Tribunal de Contas eram realizados para atendimento da legislação. As práticas 5 e 9 demonstraram a necessidade da permissão do prefeito municipal para realização de atividades, característica da lógica de lealdade política. Isso se deve ao próprio respeito hierárquico do controlador pelo prefeito municipal que o nomeia. A seguir, detalhes dessas práticas são apresentados.

Tabela 6- Práticas observadas na Secretaria de Controle Interno da Prefeitura Municipal de Poços de Caldas-MG e suas respectivas lógicas ideais

2015-2016			2017	
#	Prática observada	Lógica ideal	Prática observada	Lógica ideal
1	Objetivo da estrutura de controle interno	Sem resposta às atividades e relatórios encaminhados ao prefeito e demais secretários Lealdade política	Resposta e reunião com prefeito para discussão de relatórios e questionamento de informações pelo secretariado	Autonomia técnica
2	Competências desejadas dos servidores no SCI	Escolha do controlador com base em indicação do procurador e filiação do mesmo ao partido político do prefeito Lealdade política	Conhecimento das práticas do controlador desde 2004 devido à atuação conjunta. Não há filiação partidária	Autonomia técnica e lealdade política
3	Objetivo do Controlador e do Prefeito	Tentativa de reeleição em 2017, controlador contribuiu financeiramente para a campanha Lealdade política	Não observado	Não detectada
4	Fonte de legitimação para o SCI	Emissão de relatório ao Tribunal de Contas do Estado Autonomia Técnica	Emissão de relatório ao Tribunal de Contas do Estado	Autonomia técnica
5		Solicitação de permissão para realização de auditoria Lealdade política	Participação do prefeito municipal em reuniões do SCI	Lealdade política
6	Ator que exerce efetivamente o controle interno	Maioria das práticas iniciadas pelo prefeito (8 ações do prefeito, 3 ações do controlador e 6 ações em conjunto) Lealdade política	Maioria das práticas iniciadas pelo controlador e prefeito (3 ações do prefeito, 3 ações do controlador e 8 e ações em conjunto)	Autonomia técnica e lealdade política
7	Mecanismo de Legitimação	Auditorias realizadas para fiscalização e relatórios para gestão de risco encaminhados ao prefeito Autonomia técnica	Auditorias realizadas para fiscalização e relatórios para gestão de risco encaminhados ao prefeito	Autonomia técnica
8	Foco das práticas do controlador	Busca por treinamentos semestrais para a equipe do SCI Autonomia técnica	Mapeamento dos processos das demais secretarias	Autonomia técnica
9	Como SCI julga ações do gabinete do prefeito e de outros departamentos	Encaminhamento de relatório ao prefeito Lealdade política	Encaminhamento e apresentação de relatório ao prefeito	Lealdade política

Fonte: elaborada pelo autor

A emissão do relatório é uma atividade obrigatória que o Tribunal de Contas impõe ao município mineiro e é de responsabilidade exclusiva do SCI local. Desse modo, o relatório consta no respectivo normativo da Corte estadual. Apesar do relatório poder ser utilizado pelo Tribunal para averiguação de possíveis irregularidades para implementação de auditorias externas, em nenhum momento foi demonstrada

preocupação do prefeito municipal sobre seu conteúdo. Assim, a SMCI foi autônoma na realização do relatório e não foi observada nenhuma influência política em sua elaboração. Contudo, em nenhum momento se observou a atuação da Corte de Contas estadual embasada em relatórios do SCI. O que se observou é que normalmente o Tribunal atua na validação de dados eletrônicos emitidos mensalmente. Assim, fica a dúvida quanto à utilidade efetiva do relatório emitido pelo controle interno local.

As auditorias internas realizadas em 2015-2016 e os relatórios encaminhados ao chefe do poder executivo também não obtiveram resultados efetivos aparentes. Apesar da característica técnica e da atuação autônoma em grande parte das auditorias, não foi observada nenhuma implementação pelo chefe do executivo com base nos achados de auditoria.

A equipe da SMCI participou de treinamentos escolhidos por votação interna. Com isso, a necessidade de aprimoramento técnico de cada servidor foi levada em consideração, caracterizando tal ação como técnica. Contudo, não houve oportunidade desses conhecimentos adquiridos nos treinamentos serem aplicados em atividades que auxiliassem efetivamente o controle interno local.

Assim, apesar da atuação técnica da SMCI nas três práticas descritas, suas atividades não afetaram a administração municipal. Com isso, a lógica institucional da gestão 2015-2016 obteve maior sintonia com as práticas descritas na lógica institucional de tipo ideal de lealdade política. Tal lógica não foi constatada como favorável à atuação técnica esperada pelos normativos acerca do Sistema de Controle Interno, fazendo-o figurar como uma estrutura cerimonial.

A lógica de autonomia técnica foi considerada como a de maior sintonia no ambiente de 2017. Contudo, do mesmo modo como ocorreu em 2015-2016, por se tratarem de lógicas idealizadas, era de se esperar que em alguns pontos as lógicas se alternassem em um mesmo ambiente. Isso ocorre porque as lógicas institucionais em si não foram descritas nos períodos em estudo, devido à imersão do pesquisador, conforme descrito na seção metodológica desta pesquisa. Assim, em quatro momentos foi possível observar a presença de práticas referentes à lógica institucional de lealdade política no ambiente 2017: (i) competências desejadas dos servidores no SCI, (ii) ator que exerce efetivamente o controle interno, (iii) fonte de legitimação para o SCI e (iv) como o SCI julga as ações do gabinete do prefeito e de outros departamentos. Nesses quatro casos, a situação em comum é o trabalho em

conjunto do prefeito municipal e do controlador, demonstrando uma sintonia entre ambos os atores.

A escolha do controlador ocorreu devido à afinidade entre os atores, que já haviam atuado conjuntamente em cooperativa local e devido à competência técnica do mesmo, o qual possuía experiência de mais de 10 anos no controle interno local. Assim, uniram-se a característica de lealdade política, com a escolha de caráter pessoal, com a de autonomia técnica, devido à experiência comprovada do controlador escolhido. Contudo, a não filiação partidária do controlador descarta a indicação partidária, diferentemente do que ocorreu em 2015-2016.

A participação do prefeito nas reuniões da SMCI motivou a atuação técnica dos servidores da secretaria, pois estes sentiram que seus esforços tinham chance de resultar em ações por parte do chefe do executivo. Ao perceberem que os objetivos dos servidores do controle interno local se alinhavam com os do controlador e os objetivos desse, por sua vez, alinhavam-se com os do prefeito, os servidores viram a possibilidade de efetividade das sugestões de controle e melhoria de eficiência levantadas.

A sintonia entre o controlador e o prefeito foi evidenciada na forte presença de ambos nas práticas favoráveis ao controle interno. Diferentemente das práticas de 2015-2016, as de 2017 demonstraram impactos efetivos na administração pública. A decisão de as atividades serem realizadas pela SMCI, em ação conjunta do controlador com o prefeito, facilitou suas legitimações perante os demais secretários e administrações indiretas. O apoio do prefeito foi visto como essencial.

Diferentemente do ocorrido em 2015-2016, os relatórios de auditoria e sugestões direcionados ao chefe do poder executivo não foram somente entregues, também foram apresentados. Tal fato foi possível devido ao interesse do prefeito em ouvir e entender os acontecimentos levantados pela SMCI. Assim, apesar de diminuir a autonomia do controle local devido à necessidade de apresentação dos resultados ao chefe do poder executivo, esse fato facilitou a efetividade das ações, pois o prefeito determinava aos setores analisados as implementações das sugestões levantadas pela SMCI.

Desse modo, constata-se que, em ambos os ambientes, foi demonstrada atuação dos servidores da SMCI. Contudo, sua efetividade ocorreu somente em 2017, e os principais motivos para tal feito foram a proximidade entre controlador e prefeito e a

emersão da lógica institucional de autonomia técnica no comportamento (apoio vs. não apoio) nos atores que ocupavam a liderança municipal.

7.4. EXPLICAÇÕES ALTERNATIVAS

As explicações utilizadas para a mudança vivenciada no cenário de 2015-2016, em comparação com o cenário de 2017, consistem na troca da liderança da prefeitura municipal. Porém, alguns fatores externos podem ter favorecido as atividades de responsabilidade do Sistema de Controle Interno, como (i) a crise financeira e (ii) a crise política.

A estrutura de controle interno objetiva a validação das atividades administrativas, buscando melhorar a eficiência municipal e evitar falhas e erros que podem prejudicar o dispêndio de recursos financeiros indevidamente. Assim, devido à redução de receitas municipais, repasses estaduais e federais, o Sistema de Controle Interno pode ser um aliado da gestão municipal. Desse modo, esse cenário externo também pode ter influenciado na efetiva atuação do controle municipal presenciado em 2017.

Outro ponto que pode ter favorecido a atuação do controle interno na gestão de 2017 consiste na crise política presenciada no Brasil. Após os resultados da operação Lava Jato, os políticos brasileiros têm sido criticados pela população brasileira, tendo obtido uma baixa credibilidade. A atuação com transparência e com o fortalecimento do controle interno pode ser uma alternativa política para ganho de legitimidade dos políticos eleitos na gestão 2017- 2020 perante a população. Para essa comprovação, é recomendável verificar-se a atuação de outros municípios e a realização de estudos mais profundos ao tema. Além desses fatores externos, esta pesquisa levanta que algumas outras situações internas podem ser objetos de estudos futuros.

7.5. SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

A mudança presenciada com a troca de liderança no município foi possível de acontecer rapidamente devido à lógica institucional da equipe da Secretaria Municipal de Controle ter como predominância a lógica de autonomia técnica. Isso é demonstrado com as atuações de auditoria e elaboração de relatórios observados

desde 2015. Contudo, a lógica dominante de lealdade política por parte da liderança restringia a efetividade do setor. Assim, houve um conflito de lógicas entre os servidores municipais e sua liderança. Pelo fato de o chefe do executivo ter o poder para decidir ou não utilizar as informações produzidas pelo SCI, a lógica de lealdade política preponderou sobre a de autonomia técnica. No entanto, a mudança de liderança possibilitou a entrada de atores envolvidos pela lógica dominante de autonomia técnica, o que resultou em práticas efetivas da secretaria de controle, que começaram a aparecer na administração pública. Nesse ambiente, foi constatada uma sinergia entre o prefeito municipal, controlador e servidores do Sistema de Controle Interno. Porém, não se teve a oportunidade de uma pesquisa em um ambiente oposto, ou seja, em que os servidores fossem regidos por uma lógica de lealdade política enquanto que a liderança fosse dominada pela lógica de autonomia técnica, o que provavelmente geraria possíveis conflitos.

As incompatibilidades entre as lógicas de liderança e qualquer outra estrutura da administração pública poderiam ser minimizadas se algum dos atores atuasse como um empreendedor institucional e influenciasse os atores regentes pela lógica divergente à sua a aceitar suas crenças e a compartilhar de sua mesma visão. Contudo, possivelmente esse trabalho institucional não resultaria em resultados presenciados na mesma velocidade de modificação de atuação apresentada neste estudo de caso. Com a realização dessa possível pesquisa no setor público, poderiam ser demonstrados os desafios enfrentados pelos empreendedores institucionais em um ambiente de alta rotatividade de liderança devido ao ciclo político.

A mudança de liderança em 2017 resultou em uma rápida alteração de utilidade do Sistema de Controle Interno, o que demonstrou a dependência da estrutura da liderança local. A mesma alteração está susceptível de acontecer novamente em um novo ciclo político, em 2021. Assim, não há impedimentos para que líderes portadores da lógica institucional de lealdade política no chefe do executivo assumam a gestão do município e para que, possivelmente, os fatores técnicos apresentados pelo controle interno possam se tornar sem importância para o atingimento de seus objetivos. Assim, o controle interno pode voltar a assumir uma posição cerimonial, como a presenciada em 2015 e 2016. Uma possível ação da gestão 2017- 2020 para evitar esse eventual acontecimento seria em atuar para fortalecer a visão do Sistema de Controle Interno perante fontes legitimadoras presentes na Figura 2, sobretudo sobre as fontes externas.

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais atua principalmente com a análise dos dados do sistema informatizado SICOM. Devido à considerável extensão do território mineiro, com 853 municípios, e sua centralização na capital do estado, não se torna viável a fiscalização *in loco* em todas as localidades no período de gestão dos respectivos prefeitos. Assim, há uma grande possibilidade da não constatação das informações apresentadas pelo Controle Interno. Isso favorece a criação de estruturas cerimoniais. Também não se observaram notícias acerca do Controle Interno local na mídia do município, sendo que grande parte da população desconhece a existência de uma Secretaria Municipal de Controle Interno. Desse modo, pode-se pressupor que as fontes de legitimação externas não auxiliam na efetividade do Controle Interno. Tal fato é fortalecido pelo fato de a entrega de um relatório anualmente à corte mineira, sem que haja a preocupação com a veracidade de suas informações, ser o suficiente para a legitimação do chefe do executivo.

Portanto, assim como apresentado pela Controladoria-Geral da União (Loureiro, Abrucio, Olivieri & Teixeira, 2012), pesquisas futuras poderiam demonstrar práticas exercidas pelos Sistemas de Controles Internos municipais para os ganhos de capital institucional. Entre essas práticas, poder-se-ia encontrar (i) práticas de fontes legitimadoras externas e (ii) práticas do próprio controle local quando regido pela lógica institucional de autonomia técnica.

Ao se verificarem possíveis ações das demais fontes externas, o Tribunal de Contas do Estado poderia utilizar vistorias *in loco* no Sistema de Controle Interno municipal para fiscalizar sua atuação, validar as informações encaminhadas pelo município digitalmente e verificar a efetividade do controle interno. Tal prática tenderia a dificultar as implementações de controles cerimoniais.

Entre as práticas locais, o ganho de capital poderia ser adquirido por meio da divulgação dos resultados alcançados pelos servidores do controle municipal em mídias locais. Poder-se-ia aproveitar a oportunidade de atores-chave com a lógica de autonomia técnica dominante para ganho de notoriedade do controle local perante a população local. Assim, em futuras gestões, a população pressionaria o prefeito para a continuidade da apresentação de resultados das práticas exercidas pelo controle local.

8. CONCLUSÃO

Ao se analisar internamente o município em estudo por meio de observação participante realizada em 2015 e 2016, pôde-se evidenciar a mesma falta de interesse dos gestores públicos que a relatada por Costa (2009) e Souza, Kühl, Ribeiro e Clemente (2005), e a não efetividade dos SCI locais, similarmente à relatada por Pereira & Filho (2012), em pesquisas anteriores realizadas à distância. A estrutura local ficou caracterizada como cerimonial. Porém, os servidores atuantes no Sistema de Controle Interno atuavam rotineiramente, com entrega de relatórios gerenciais e realização de auditorias internas, mas suas práticas não interferiam na administração de forma geral. Assim, constatou-se que a liderança não utilizava as informações a ela entregues. Contudo, após a mudança do prefeito que trouxe uma nova lógica na liderança e do chefe da Secretaria Municipal de Controle Interno, as informações começaram a ser utilizadas pela administração municipal em 2017. Assim, observou-se uma emergência de práticas relacionadas à lógica de autonomia técnica no funcionamento do SCI.

As anotações realizadas proporcionaram concluir que dois fatores propiciaram a modificação das práticas: (i) características de lógica de autonomia técnica presentes nas ações do prefeito municipal e do controlador local e (ii) engajamento entre prefeito municipal e controlador.

As atividades rotineiras do Sistema de Controle Interno, assim como as atribuições de seus integrantes, não obtiveram mudanças relevantes. Porém, a utilização das informações fornecidas pela estrutura de controle foi modificada. Isso foi possível devido à mudança da visão da liderança de 2017 acerca dos relatórios de auditoria e gerenciais. Assim, a presença do novo prefeito e controlador fez com que os resultados do Sistema de Controle Interno tivessem impactos efetivos nas rotinas municipais. Ou seja, a estrutura apresentou uma redução em seu nível de *decoupling*. Desse modo, demonstrou-se que as práticas relacionadas à lógica de autonomia técnica, prevalecente em 2017, favorece a efetividade do Sistema de Controle Interno. Nesse ponto, também pode-se evidenciar a importância da legitimação dos atores internos pela liderança para a aplicação de seus resultados.

A convivência prévia do prefeito com o controlador possibilitou a aproximação do chefe do executivo com o Sistema de Controle Interno desde o início da nova gestão. O apoio do prefeito foi fundamental para que as sugestões elencadas pelos servidores

da Secretaria Municipal de Controle Interno e pelos Agentes de Controle Interno fossem implementadas. No ambiente observado em 2015 e 2016, ficou constatada que a falta de interação do controlador com o prefeito municipal dificultou ações efetivas do controle local. Ou seja, o controlador não era legitimado pelo prefeito e isso impactou a legitimação de todo o Sistema de Controle Interno. Novamente, ficou evidenciada a importância da liderança municipal na efetivação das práticas dos atores internos.

Contudo, há uma possibilidade de que fatores externos, como a crise financeira e a crise política no Brasil, tenham favorecido o ambiente de 2017. Possíveis interferências do cenário de crise financeira e política na estrutura do controle interno necessitam de maiores investigações. Assim, conclui-se que se torna relevante a necessidade de as lógicas institucionais serem sinérgicas entre o ator que lidera o município, o líder da estrutura local e os servidores atuantes no departamento, a fim de que haja uma efetividade na atuação do Controle Interno. Contudo, o assunto não se esgota e novas pesquisas podem complementar os resultados aqui descritos.

REFERÊNCIAS

- Abranches, S. (1988). Presidencialismo de coalizão: o dilema institucional brasileiro. *Dados*, 31(1), 5-38.
- Abrucio, F. L. (2007). Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. *Revista de Administração Pública-RAP*, 41, 67-86
- Agbejule, A., Jokippi, A. (2009) Strategy, control activities, monitoring and effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 24(6), 500-522
- Allen, R., & Tommasi, D. (Eds.) (2001) *Managing Public Expenditure: a reference book for transition countries*, Paris: OECD [versão online]. Recuperado de <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/oecdpehandbook.pdf>
- Alt, J. E., Lassen, D. D., & Rose, S. (2006). The causes of fiscal transparency: Evidence from the US States. *IMF Staff Papers*, 53(Special Issue), 30–57.
- Andrade, R. C. (Org.). (1998). *Processo de governo no município e no estado: uma análise a partir de São Paulo*. São Paulo, SP: Edusp.
- Arendt, H. (1993). *O que é política*. Rio de Janeiro, RJ: Bertrand Brasil
- Arena, M., & Jeppesen, K. K. (2015) Practice Variation in Public Sector Internal Auditing: An Institutional Analysis. *European Accounting Review*, 25(2), 319-345
- Aquino, A.C.B. (2016) *Quem Executa Deve Controlar? A Questão Dos Municípios*. In A. C. Bliacheriene, M. V. A. Braga, & R. J. B. Ribeiro (Eds.) *Controladoria no setor público* (in press).
- Baêta, O. V., Pereira, J. R., & e Mucci, C. B. M. R. (2015). Contributions of Communicative of Rationality for the Brazilian Public Governance. *Business and Management Review (BMR)*, 4(5), 761-769.
- Battilana, J., Leca, B., & Boxenbaum, E. (2009). 2 how actors change institutions: towards a theory of institutional entrepreneurship. *Academy of Management annals*, 3(1), 65-107.
- Bitektine, A., & Haack, P. (2015). The “macro” and the “micro” of legitimacy: Toward a multilevel theory of the legitimacy process. *Academy of Management Review*, 40(1), 49-75.
- Boal, K. B., & Schultz, P. L. (2007). Storytelling, time, and evolution: The role of strategic leadership in complex adaptive systems. *The leadership quarterly*, 18(4), 411-428.
- Boin, A., & Christensen, T. (2008). The development of public institutions reconsidering the role of leadership. *Administration & Society*, 40(3), 271-297.

- Bonis, D. F. D. (2008). *O dirigente público como categoria analítica: um exercício de definição (dissertação)*. Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo-SP
- Bonis, D. F. & Pacheco, R. S. (2010). Nem político nem burocrata: o debate sobre o dirigente público. Burocracia e política no Brasil. In F. L. Abrucio, M. R. Loureiro & R. S. Pacheco. (Orgs.) *Burocracia e política no Brasil: desafios para o Estado democrático no século XXI*. Rio de Janeiro, RJ: Editora FGV, 329-362.
- Boxenbaum, E., & Jonsson, S. (2008). Isomorphism, diffusion and decoupling. In R. Greenwood, C. Oliver, K. Sahlin & R. Suddaby (Orgs.). *The Sage handbook of organizational institutionalism*. London, UK: SAGE. 78-98.
- Brannan, J. M & Outram, T. (2012) Participant Observation. In Symon, G., & Cassell, C. (2012). *Qualitative organizational research: core methods and current challenges*. London, UK: SAGE. 296-313.
- Broadbent, J. & Laughlin, R. (2013), *Accounting Control and Controlling Accounting: Interdisciplinary and Critical Perspectives*. London, UK: Emerald Group Publishing.
- Brown, A. D. (1998) Narrative, politics and legitimacy in an IT implementation. *Journal of Management Studies*, 35, 35–58.
- Cardoso, J. C. (2010). *Estado, instituições e democracia: democracia*. 2(2). Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília – DF: IPEA.
- Carvalho, L. B., Aquino, A. C. B., Lino, A. F., & Azevedo, R. R. (2016). *As Barreiras de Informação do Controle Interno Municipal*. Anais: 2º Congresso UnB de Contabilidade e Governança
- Cavalcante, D. S., Peter, M. D. G. A., & Machado, M. V. V. (2011). Organização dos órgãos de controle interno municipal no estado do ceará: um estudo na região metropolitana de fortaleza. *ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting*, 4(1), 24-43.
- Chang, S. Y., & Morris, R. E. (1993). Avoiding Fraud and Irregularities in Financial Institutions: A Control-oriented Approach. *Managerial Auditing Journal*, 8(7).
- Chiarelli, L. (2009). Características de sistema de controle interno municipal para atuação reguladora e orientadora da gestão pública. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, 3(1), 24-42.
- Christensen, T. (2012). Post-NPM and changing public governance. *Meiji Journal of Political Science and Economics*, 1(1), 1-11.
- Conti, J. M., & Carvalho, A. C. (2011). O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. *Direito Público*, 8(37), 201-220.

- Costa, I. D. O. (2009). *A avaliação do sistema de controle interno dos municípios no combate aos atos de improbidade administrativa: um estudo de caso*. Anais: Congresso consad de gestão pública.
- Cruz, M., Spinelli, M. V. C., Silva, T. A. B., & Carvalho, M. A. T. (2014). Controle interno em municípios brasileiros: uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria-Geral da União. *Revista de Gestión Pública*, 3(2), 297-328.
- De Vries, M. F. K., & Balazs, K. (1999). Transforming the mind-set of the organization: A clinical perspective. *Administration & Society*, 30(6), 640-675.
- Debreceeny, R., Gray, G. L., Tham, W. L., Goh, K. Y., & Tang, P. L. (2003). The development of embedded audit modules to support continuous monitoring in the electronic commerce environment. *International Journal of Auditing*, 7(2), 169-185.
- Denhardt, J. V., & Denhardt, R. B. (2015). The new public service revisited. *Public Administration Review*, 75(5), 664-672.
- Deephouse, D. L., & Suchman, M. (2008). Legitimacy in organizational institutionalism. In: R. Greenwood, C. Oliver, K. Sahlin & R. Suddaby (Eds.). *The Sage handbook of organizational institutionalism*. London, UK: SAGE. 49-77.
- Deephouse, D. L., Bundy, J., Tost, L. P., & Suchman, M. C. (2017). Organizational Legitimacy: Six Key Questions. In: R. Greenwood, C. Oliver, T. B. Lawrence & R. E. Meyer (Eds.). *The Sage handbook of organizational institutionalism*. London, UK: SAGE. 27-54.
- Dias, L. N. D. S., Matias-Pereira, J., Farias, M. R. S., & Pamplona, V. M. S. (2013). Fatores associados ao desperdício de recursos da saúde repassados pela união aos municípios auditados pela Controladoria Geral da União. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 24(63), 206-218.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (Eds.). (1991). The new institutionalism in organizational analysis (Vol. 17). Chicago, IL: *University of Chicago Press*, 17, 41-62
- Downs, A. (1957). An economic theory of political action in a democracy. *Journal of Political Economy*, 65(2), 135-150.
- Eisenhardt, K. M., & Graebner, M. E. (2007). Theory building from cases: Opportunities and challenges. *Academy of management journal*, 50(1), 25-32.
- Fenwick, T. B., Burges, S. W., & Power, T. J. (2017). Five faces of presidential governance: insights from policy-making in democratic Brazil. *Policy Studies*, 38(3), 205-215.

- Fetterman, D. M. (1998). *Ethnography: Step By Step*. Applied social research methods series, 17. London, UK: SAGE.
- Friedland, R., & Alford, R. R. (1991). Bringing society back in: Symbols, practices and institutional contradictions. In *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago, US: University of Chicago.
- Friedberg, A., & Lutrín, C. (2001). The internal audit in US local government in the 1990S: A status report and challenges. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 13(3), 325.
- Guerrero-Orozco, O. (2014). The end of new public management. *National Autonomous University of Mexico*, 1-20.
- Greenwood, R., & Hinings, C. R. (1996). Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism. *Academy of management review*, 21(4), 1022-1054.
- Greenwood, R., & Suddaby, R. (2006). Institutional entrepreneurship in mature fields: The big five accounting firms. *Academy of Management journal*, 49(1), 27-48.
- Heinelt, H., & Hlepas, N. K. (2006). Typologies of local government systems. In: H. Back, H. Heinelt & A. Magnier (Eds.) *The European Mayor: political leaders in the changig contexto of local democracy* (pp. 21-42). Germany: verlag.
- Hameed, F. (2005). *Fiscal transparency and economic outcomes*. IMF Working Paper, WP/05/225. Washington, DC: International Monetary Fund.
- Iacovino, N. M., Barsanti, S., & Cinquini, L. (2015). Public Organizations Between Old Public Administration, New Public Management and Public Governance: the Case of the Tuscany Region. *Public Organization Review*, 17(1), 61-82.
- Janvrin, D. (2008) To what extend does internal control effectiveness increase the value of internal evidence?, *Managerial Auditing Journal*, 23(3), p. 262-282
- Jokipii, A. (2010). Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. *Journal of Management & Governance*, 14(2), 115-144.
- Kawulich, B. B. (2005). Participant observation as a data collection method. In *Forum Qualitative Sozialforschung/Forum: Qualitative Social Research*, 6(2).
- Kellis, D. S., & Ran, B. (2015). Effective leadership in managing NPM-based change in the public sector. *Journal of Organizational Change Management*, 28(4), 614-626.
- Kewo, C. L. (2017). The Influence of Internal Control Implementation and Managerial Performance On Financial Accountability Local Government in Indonesia. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(1).

- Kraatz, M. S., & Moore, J. H. (2002). Executive migration and institutional change. *Academy of Management journal*, 45(1), 120-143.
- Kraatz, M. S. (2009). Institutional work: Actors and agency in institutional studies of organizations, in Lawrence, Suddaby & Leca (Ed.): *Leadership as institutional work: A bridge to the other side*. Cambridge. Cambridge university press.
- Lawrence, T. B., Winn, M. I., & Jennings, P. D. (2001). The temporal dynamics of institutionalization. *Academy of management review*, 26(4), 624-644.
- Lawrence, T., Suddaby, R., & Leca, B. (2010). Institutional work: Refocusing institutional studies of organization. *Journal of Management Inquiry*, 20(1), 52-58.
- Loureiro, M. R., & Abrucio, F. L. (1999). Política e burocracia no presidencialismo brasileiro: o papel do Ministério da Fazenda no primeiro governo Fernando Henrique Cardoso. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, 14(41), 69-89.
- Loureiro, M. R., Abrucio, F. L., Olivieri, C., & Teixeira, M. A. C. (2012). Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 17(60), 54-67.
- Macêdo, F. F. R. R., & Klann, R. C. (2014). Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil. *Revista Ambiente Contábil*, 6(1), 253-272.
- Maguire, S., Hardy, C., & Lawrence, T. B. (2004). Institutional entrepreneurship in emerging fields: HIV/AIDS treatment advocacy in Canada. *Academy of management journal*, 47(5), 657-679.
- Mahoney, J. (2000). Strategies of causal inference in small-N analysis. *Sociological Methods & Research*, 28(4), 387-424.
- Martin, G., Currie, G., Weaver, S., Finn, R., & McDonald, R. (2016). Institutional complexity and individual responses: delineating the boundaries of partial autonomy. *Organization Studies*, 38(1), 113-127.
- Matkin, D. S. (2010). In the Shadow of Corporate Scandal: The Use of Audit Committees in US Local Governments. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 22(2), 206-226
- McKinnon, J. (1988). Reliability and validity in field research: some strategies and tactics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(1), 34-54.
- Meyer, R. E., & Hammerschmid, G. (2006). Changing institutional logics and executive identities: A managerial challenge to public administration in Austria. *American Behavioral Scientist*, 49(7), 1000-1014.

- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363.
- Mikesell, J. (2007). Fiscal administration in local government: an overview. *Local Budgeting*, World Bank, Washington, 15-52.
- Monteiro, R. P. (2015). Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(25), 159-188.
- Mouritzen, P. E., & Svava, J. H. (2002). *Leadership at the apex: politicians and administrators in Western local governments*. Pittsburg, US: University of Pittsburgh Pre.
- Motta, P. R. D. M. (2013). O estado da arte da gestão pública. *Revista de Administração de Empresas*, 53(1), 82-90.
- Neto, J. G. B., de Vasconcelos, A. C., & De Luca, M. M. M. (2013). Controle interno nos relatórios anuais dos estados brasileiros à luz da NBC T 16.8. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 18(62).
- Nogueira, S. P. D. S., & Jorge, S. M. F. (2017). The perceived usefulness of financial information for decision-making in Portuguese municipalities: the importance of internal control. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1), 116-136
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of management review*, 16(1), 145-179.
- Oliver, J., & Eales, K. (2008). Research ethics: Re-evaluating the consequentialist perspective of using covert participant observation in management research. *Qualitative Market Research: An International Journal*, 11(3), 344-357.
- Olivieri, C. (2010). *A lógica política do controle interno: o monitoramento das políticas públicas no presidencialismo brasileiro*. São Paulo, SP: Annablume.
- Olivieri, C. (2011). Os controles políticos sobre a burocracia. *Revista de Administração Pública*, 45(5), 1395-1424.
- Olivieri, C. (2016). *Atuação dos controles interno e externo ao Executivo como condicionante da execução de investimento em infraestrutura no Brasil*. Rio de Janeiro, RJ: IPEA
- Osborne, D., & Gaebler, T. (1993). *Reinventing government: How the entrepreneurial spirit is transforming government*. New York, US: Plume.
- Osborne, S. P. (2006). The new public governance?. *Public Management Review* 8 (3), 377-387
- Pacheco, R. S. (2002). Política de recursos humanos para a reforma gerencial: realizações do período 1995-2002. *Revista do Serviço Público*, 53(4), 79.

- Park, Y. J., Matkin, D. S., & Marlowe, J. (2016). Internal control deficiencies and municipal borrowing costs. *Public Budgeting & Finance*, 37(1), 88-111
- Parry, K. W. (1999). Enhancing adaptability: Leadership strategies to accommodate change in local government settings. *Journal of Organizational Change Management*, 12(2), 134-157.
- Pereira, L. C. B. (1996). Da administração pública burocrática à gerencial. *Revista do Serviço público*, 47(1), 7-35.
- Pereira, L. C. B. (1997). Estratégia e estrutura para um novo Estado. *Revista do Serviço Público*, 48(1), 5-25.
- Pereira, J. R. T., & Filho, J. B. C. (2012). Rejeições de Prestação de Contas de Governos Municipais: O que está acontecendo? *Contabilidade, Gestão e Governança*, 15(1), 33-43
- Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (1978). *The external control of organizations: A resource dependence perspective*. Califórnia, US: Stanford University Press.
- Reay, T., & Hinings, C. R. (2009). Managing the rivalry of competing institutional logics. *Organization studies*, 30(6), 629-652.
- Reay, T., & Jones, C. (2015). Qualitatively capturing institutional logics. *Strategic Organization*, 14(4), 441-454.
- Riggs, F.W. (2001). Bureaucratic links between administration and politics, in, A. Farazmand (Ed.): *Bureaucracy and administration*. New York, US: CRC Press..
- Ritchie, J. & Lewis, J (2003). *Qualitative research practice: A guide for social science students and researchers*. London, UK: SAGE.
- Rodrigues, L. N. (2008). O Sistema integrado de controle interno sob a ótica do artigo 74 da Constituição Federal: Uma breve discussão teórica. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 174, 84-94.
- Roulet, T. J., Gill, M. J., Stenger, S., & Gill, D. J. (2017). Reconsidering the value of covert research: the role of ambiguous consent in participant observation. *Organizational Research Methods*, 20(3), 487-517.
- Santos, S. R. T., & Muraro, M. (2008). *A influência da Lei de Responsabilidade Fiscal nos procedimentos de controle interno: uma análise nos municípios gaúchos do Corede Produção*. Anais do 18º congresso brasileiro de contabilidade
- Scott, W. R. (1995). *Institutions and organizations* (Vol. 2). Califórnia, US: Sage.
- Selznick, P. (1957). *Leadership in administration: A sociological interpretation*. New York, US: Harper and Row.

- Serva, M., & Júnior, P. J. (1995). Observação participante pesquisa em administração: uma postura antropológica. *Revista de Administração de Empresas*, 35(3), 64-79
- Sharma, G., & Good, D. (2013). The work of middle managers: Sensemaking and sensegiving for creating positive social change. *The Journal of Applied Behavioral Science*, 49(1), 95-122.
- Souza, D. C., Kühl, M. R., Ribeiro, R. R. M., & Clemente, A. (2007). Controle interno na administração pública municipal: uma amostragem da implantação no estado do Paraná. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 26(2), 29-39.
- Spira, L. F., & Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 640-661.
- Sterck, M., Scheers, B. & Bouckaert, G. (2005). The modernization of the public control pyramid: international trends. *Steunpunt Bestuurlijke Org. Vlaanderen*. Recuperado de <http://steunpuntbov.be/rapport/s0405009.pdf>
- Sydor, J. B., & Grzeszczeszyn, G. (2008). *Cultura Organizacional: O Caso da Prefeitura Municipal de Reserva do Iguaçu*, Paraná. In SEGet-Simpósio de excelência em gestão e tecnologia. Resende, RJ: AEDB.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of management review*, 20(3), 571-610.
- Taylor, S. J., Bogdan, R., & DeVault, M. (2015). *Introduction to qualitative research methods: A guidebook and resource*. New Jersey, US: John Wiley & Sons.
- TCE-MG (2012). *Cartilha de orientação sobre controle interno*. Tribunal de Contas de Minas Gerais. Recuperado de https://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Control%20Interno.pdf
- Tengblad, S. (2004). Expectations of Alignment: Examining the link between financial markets and managerial work. *Organization Studies*, 25 (4): 583–606
- Thornton, P. H., & Ocasio, W. (2008). Institutional logics. *The Sage handbook of organizational institutionalism*, 840, 99-128.
- Thornton, P.H., Ocasio W. & Lounsbury M. (2012). *The Institutional Logics Perspective: A New Approach to Culture, Structure, and Process*. Oxford, UK: University Press.
- Tichy, N. M. (1982). Managing change strategically: The technical, political, and cultural keys. *Organizational dynamics*, 11(2), 59-80.
- Waldorff, S. B., Reay, T., & Goodrick, E. (2013). *Collaborative Innovation in Health Care*. In The 8th International Organisational Behaviour in Healthcare Conference. Dublin, IR.

- Washington, M., Boal, K. B., & Davis, J. N. (2008). Institutional leadership: Past, present, and future. *In. R. Greenwood, C. Oliver, K. Sahlin & R. Suddaby (Orgs.). The Sage handbook of organizational institutionalism. London, UK: SAGE. 721-735.*
- Weber, M. (1999). Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva. v. 1. Brasília: UnB.
- Wehner, J., & Renzio, P. (2013). Citizens, legislators, and executive disclosure: The political determinants of fiscal transparency. *World Development, 41*, 96-108.
- Weeks, J., & Galunic, C. (2003). A theory of the cultural evolution of the firm: The intra-organizational ecology of memes. *Organization Studies, 24*(8), 1309-1352.
- Yang, K. (2016). Creating Public Value and Institutional Innovations across Boundaries: An Integrative Process of Participation, Legitimation, and Implementation. *Public Administration Review, 76*(6), 873-885.
- Yin, R. K. (2015). Estudo de Caso: Planejamento e Métodos. São Paulo, SP: Bookman editora.
- Zucker, L. G. (1983). Organizations as institutions. *Research in the Sociology of Organizations, 2*(1), 1-47.
- Zucker, L. G. (1987). Institutional theories of organization. *Annual review of sociology, 13*(1), 443-464.

ANEXO A – Normativo de criação da Controladoria Municipal

Prefeitura Municipal de Poços de Caldas

SECRETARIA MUNICIPAL DO GOVERNO

LEI Nº 5.461 /

"CRIA O SERVIÇO DE CONTROLE INTERNO - CONTROLADORIA - DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA E INDIRETA DO MUNICÍPIO DE POÇOS DE CALDAS E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS."

FAÇO SABER QUE A CÂMARA MUNICIPAL APROVOU E EU SANCIONO A SEGUINTE LEI:

ART. 1º - Em cumprimento ao determinado na Lei Orgânica do Município, artigo 102 e seus parágrafos, fica criada, como órgão de fiscalização integrante da Administração Municipal, o Serviço de Controle Interno - Controladoria, que terá por finalidade:

- I - orientar, acompanhar, fiscalizar e avaliar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da administração direta e indireta, com vistas à implantação regular e à utilização racional dos recursos e bens públicos;
- II - elaborar, apreciar e submeter ao Prefeito Municipal, estudos e propostas de diretrizes, programas e ações que objetivem a racionalização da execução da despesa e o aperfeiçoamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, no âmbito dos órgãos da administração direta e indireta e também que objetive a implementação da arrecadação das receitas orçadas;
- III - acompanhar a execução física e financeira dos projetos e atividades, bem como da aplicação, sob qualquer forma, dos recursos públicos;
- IV - tomar as contas dos responsáveis por bens e valores, inclusive do Prefeito ao final de sua gestão, quando não prestadas voluntariamente;
- V - subsidiar os responsáveis pela elaboração de planos, orçamentos e programação financeira, com informações e avaliações relativas à gestão dos órgãos da Administração Municipal;
- VI - executar os trabalhos de auditoria contábil, administrativa e operacional junto aos órgãos do Poder Executivo;
- VII - verificar e certificar as contas dos responsáveis pela aplicação, utilização ou guarda de bens e valores públicos, e de todo aquele

Prefeitura Municipal de Poços de Caldas

SECRETARIA MUNICIPAL DO GOVERNO

-2-

LEI Nº 5.461 - CONTINUAÇÃO /

que, por ação ou omissão, der causa à perda, subtração ou estrago de valores, bens e materiais de propriedade ou responsabilidade do Município;

VIII - emitir relatório, por ocasião do encerramento do exercício, sobre as contas e balanço geral do Município;

IX - organizar e manter atualizado o cadastro dos responsáveis por dinheiros, valores e bens públicos, assim como dos órgãos e entidades sujeitos à auditoria pelo Tribunal de Contas do Estado.

ART. 2º - Para o cumprimento do disposto no artigo anterior, fica criado o seguinte cargo que passará a integrar a estrutura de que trata a Lei nº 3.585, de 18 de outubro de 1984:

- Controlador Geral - cargo de confiança, de provimento em comissão, de livre nomeação e exoneração pelo Chefe do Executivo.

ART. 3º - O Controlador Geral terá os mesmos vencimentos e vantagens, bem como posição hierárquica atribuída aos ocupantes da classe especial do Secretariado, constante do Quadro Permanente da Prefeitura Municipal.

PARÁGRAFO ÚNICO - O Controlador Geral, ao ser empossado e ao ser exonerado, deverá apresentar declaração pública de bens, em cartório de títulos e documentos.

ART. 4º - Em decorrência do que está estabelecido nos artigos 2º e 3º desta lei, a lei nº 3.585, de 18 de outubro de 1984, fica acrescida do seguinte cargo em comissão:

- Controlador Geral.

ART. 5º - As atribuições e competências do titular do órgão ora criado, bem como de seus auxiliares, serão estabelecidas por decreto do Executivo.

ART. 6º - As despesas com a instalação e funcionamento da Controladoria Geral correrão por conta de dotações orçamentárias próprias.

ART. 7º - Revogadas as disposições em contrário, esta lei entrará em vigor na data de sua publicação.

PREFEITURA MUNICIPAL DE POÇOS DE CALDAS, 17 DE NOVEMBRO DE 1993

Public. "JORNAL DA CIDADE",
edição nº 860, de 18 / 11 / 93.

LUIZ ANTONIO BATISTA
Prefeito Municipal

ANEXO B – Normativo acerca das atribuições da Controladoria Municipal

Prefeitura Municipal de Poços de Caldas

SECRETARIA MUNICIPAL DO GOVERNO

DECRETO Nº 4.955 /

"DEFINE ATRIBUIÇÕES DO SERVIÇO DE CONTROLE INTERNO - CONTROLADORIA - DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA E INDIRETA DO MUNICÍPIO DE POÇOS DE CALDAS E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS."

O Prefeito Municipal de Poços de Caldas, no uso de suas atribuições legais e atendendo ao disposto no art. 52, da Lei nº 5.461, de 17/11/93,

D E C R E T A:

ART. 1º - O Serviço de Controle Interno - Controladoria - é o órgão ao qual incumbem os assuntos pertinentes em assegurar a fidedignidade e integridade das informações que possibilitam a tomada de decisões; o cumprimento das políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos; a proteção dos ativos; o uso eficiente e econômico dos recursos e o cumprimento dos objetivos e metas estabelecidas para as operações ou programas, que visem a eficiência, a qualidade e a ética no âmbito Municipal.

§ 1º - As atividades auxiliares de administração geral do órgão como pessoal, material, protocolo, arquivo, orçamento e outras, da Controladoria, serão exercidas por um Assistente.

§ 2º - As atribuições do Assistente são especificadas no artigo 53 do Regimento Interno da Prefeitura Municipal.

ART. 2º - Compete ao Controlador Geral:

- I - orientar, acompanhar, fiscalizar e avaliar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da administração direta e indireta, com vistas à implantação regular e à utilização racional dos recursos e bens públicos;
- II - elaborar, apreciar e submeter ao prefeito Municipal, estudos e propostas de diretrizes, programas e ações que objetivem a racionalização da execução da despesa e o aperfeiçoamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, no âmbito dos órgãos da administração direta e indireta e também que objetive a implementação da arrecadação das receitas orçadas;
- III - acompanhar a execução física e financeira dos projetos e atividades

...

Prefeitura Municipal de Poços de Caldas

SECRETARIA MUNICIPAL DO GOVERNO

- 2 -

DECRETO Nº 4.955 - CONTINUAÇÃO

dades, bem como aplicação, sob qualquer forma, dos recursos públicos;

- IV - tomar as contas dos responsáveis por bens e valores, inclusive do Prefeito ao final de sua gestão, quando não prestadas voluntariamente;
- V - subsidiar os responsáveis pela elaboração de planos, orçamentos e programação financeira, com informações e avaliações relativas à gestão dos órgãos da Administração Municipal;
- VI - supervisionar os trabalhos de auditoria contábil, administrativa e operacional junto aos órgãos do Poder Executivo;
- VII - verificar e certificar as contas dos responsáveis pela aplicação, utilização ou guarda de bens e valores públicos, e de todo aquele que, por ação ou omissão, der causa à perda, subtração ou estrago de valores, bens e materiais de propriedade ou responsabilidade do Município;
- VIII - emitir relatório, por ocasião do encerramento do exercício, sobre as contas e balanço geral do Município;
- IX - organizar e manter atualizado o cadastro dos responsáveis por dinheiro, valores e bens públicos, assim como dos órgãos e entidades sujeitos à auditoria pelo Tribunal de Contas do Estado.

PARÁGRAFO ÚNICO - Compete, ainda, ao Controlador Geral, exercer as atribuições comuns aos dirigentes de órgãos subordinados diretamente ao Prefeito, previstas no art. 54 do Regimento Interno da Prefeitura.

ART. 3º - Revogadas as disposições em contrário, este decreto entrará em vigor na data de sua publicação.

PREFEITURA MUNICIPAL DE POÇOS DE CALDAS, 19 DE JANEIRO DE 1994.

Luiz Antonio Batista
LUIZ ANTONIO BATISTA

Prefeito Municipal

Ronaldo Durante
RONALDO DURANTE

Secret. Munic. Governo

Public. "Jornal da Cidade",
edição nº 904, de 22/01/94

ANEXO C – Normativo acerca da criação dos agentes de controladoria *Prefeitura Municipal de Poços de Caldas*

SECRETARIA MUNICIPAL DO GOVERNO

DECRETO Nº 6.043 /**"AUTORIZA CONTROLE PREVENTIVO EM ATOS ADMINISTRATIVOS."**

O Prefeito Municipal de Poços de Caldas, no uso de suas atribuições legais,

CONSIDERANDO a necessidade da realização de um controle preventivo nos atos da Administração Municipal;

CONSIDERANDO que a Controladoria deve atuar em três fases distintas: controle preventivo (antes de acontecer o fato), controle concomitante (na hora que acontece o fato) e controle posterior (depois do fato consumado - auditoria);

CONSIDERANDO que o controle preventivo, além da eficiência, tem como principal objetivo o de evitar a prática de atos eludidos de falta de formalização;

DECRETA:

ART. 1º - Fica o Serviço de Controle Interno do Município - Controladoria autorizado a realizar um controle preventivo em todos os atos administrativos que gerem despesas para o Município, verificando o seguinte:

- I - A existência de lei autorizativa;
- II - Se a despesa é considerada afeta ao Município;
- III - A realização de processo licitatório quando necessário;
- IV - Termo de contrato em vigor;
- V - Documentação exigida na legislação vigente para que a despesa seja empenhada;
- VI - A correta aplicação da dotação orçamentária.

ART. 2º - Ficam instituídos os "agentes de controladoria", que serão servidores já lotados em cada Secretaria e Autarquias Municipais, a serem designados pelos responsáveis de cada órgão, sem ônus adicionais para o Município e que serão instruídos para auxiliarem na realização do controle preventivo proposto.

§ 1º - Caberá aos agentes de controladoria a responsabilidade de conferir se os processos para empenhamento de despesa se encontram em conformidade com o disposto no artigo anterior.

Prefeitura Municipal de Poços de Caldas

SECRETARIA MUNICIPAL DO GOVERNO

DECRETO Nº 6.043 - FLS. 02 /

§ 2º - Encontrando-se o processo totalmente regularizado, o mesmo deverá receber carimbo de conferência assinado pelo agente de controladoria, que se encarregará de encaminhar o processo para sua realização.

§ 3º - Na hipótese de ser verificada a falta de formalização de algum dos itens dispostos no artigo 1º deste Decreto, o agente de controladoria deverá encaminhá-lo para ciência do Secretário, que dotará o processo de despacho responsabilizando-se pessoalmente pela realização de despesa e suas eventuais consequências.

ART. 3º - O controle preventivo a ser realizado, não exime o ordenador da despesa de sua total responsabilidade com relação ao pagamento a ser efetuado, sendo que o mesmo deve apurar antes de realizá-lo, de acordo com a Lei nº 4.320/64, o seguinte:

- I - a origem e o objeto do que se deve pagar;
- II - a importância exata a pagar;
- III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação;
- IV - os comprovantes de entrega do material ou da prestação efetiva do serviço.

ART. 4º - Revogadas as disposições em contrário, este decreto entrará em vigor na data de sua publicação.

PREFEITURA MUNICIPAL DE POÇOS DE CALDAS, 09 DE JULHO DE 1998.

GERALDO THADEU P. DOS SANTOS

Prefeito Municipal

SALMA MARIA NEDER
Controladora Geral

ANEXO D – Normativo acerca da Comissão de Controle Interno

Prefeitura Municipal de Poços de Caldas

SECRETARIA MUNICIPAL DO GOVERNO

DECRETO Nº 7.070 /

"INSTITUI A COMISSÃO DE CONTROLE INTERNO DA EMPRESA PÚBLICA 'ÁGUAS MINERAIS DE POÇOS DE CALDAS LTDA.' E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS."

O Prefeito Municipal de Poços de Caldas, no uso de suas atribuições legais,

DECRETA :

ART. 1º - Fica instituída a Comissão de Controle Interno da empresa pública Águas Minerais de Poços de Caldas Ltda., órgão auxiliar ao Serviço de Controle Interno do Município, composta por 3 (três) membros a serem nomeados pelo Gerente da empresa, em 10 (dez) dias a contar da publicação deste decreto.

ART. 2º - São atribuições da Comissão de Controle Interno:

- I. assessorar a direção da empresa pública "Águas Minerais de Poços de Caldas Ltda." e a Controladoria quanto às normas e rotinas de controle a serem implantadas na empresa;
- II. elaborar e remeter ao Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e à Controladoria Geral os relatórios de controle normalizados por estes órgãos;
- III. auxiliar a direção da empresa na implantação de novas rotinas de controle;
- IV. outras atividades determinadas por instruções de serviço da Controladoria Geral e da direção da empresa relativas às atividades de controle.

ART. 3º - Revogadas as disposições em contrário, este decreto entrará em vigor na data de sua publicação.

PREFEITURA MUNICIPAL DE POÇOS DE CALDAS, 16 DE MAIO DE 2002.

PAULO TADEU SILVA D'ARCAIA

Prefeito Municipal

CLÁUDIA TASSOTTI KRAUSS

Controladora Geral

JOSÉ OSVALDO COSTA

Diretor da Águas Minerais de P.Caldas Ltda.

ANEXO E – Organograma da Prefeitura Municipal de Poços de Caldas

Prefeitura Municipal de Poços de Caldas

SECRETARIA MUNICIPAL DO GOVERNO

ANEXO F – Organograma da Secretaria Municipal de Controle Interno

Prefeitura Municipal de Poços de Caldas

SECRETARIA MUNICIPAL DO GOVERNO

ANEXO G – Normatização da comissão para reavaliação de contratos

Prefeitura Municipal de Poços de Caldas

SECRETARIA MUNICIPAL DO GOVERNO

PORTARIA Nº 4.279 /

**"INSTITUI A COMISSÃO PARA REAVALIAÇÃO
E RENEGOCIAÇÃO DOS INSTRUMENTOS
CONTRATUAIS EM VIGOR."**

O Prefeito Municipal de Poços de Caldas, no uso de suas atribuições legais,

CONSIDERANDO a necessidade de estabelecer medidas que possibilitem a redução do custo da máquina pública, assegurando o funcionamento contínuo dos serviços públicos prestados;

CONSIDERANDO a necessidade de devolver o equilíbrio financeiro ao Município;

RESOLVE:

Art. 1º. Fica instituída a Comissão para Reavaliação e Renegociação dos Instrumentos Contratuais em Vigor, composta pelos seguintes membros:

- I- Celso Donato de Moraes Filho, Secretário Municipal de Governo;
- II- Rogério Oliveira Moisés, Secretário Municipal de Controle Interno;
- III- Ana Alice de Souza, Secretária Municipal de Administração e Gestão de Pessoas;
- IV- Alexandre Lino Pereira, Secretário Municipal da Fazenda;
- V- Mário Marques de Oliveira, Procurador Chefe.

Parágrafo único. Eventualmente, caso julgado necessário pela comissão instituída por esta portaria, representantes de outras secretarias municipais poderão ser chamados a participar das reuniões visando à análise dos instrumentos contratuais geridos por suas respectivas secretarias.

Art. 2º. A Comissão para Reavaliação e Renegociação dos Instrumentos Contratuais em Vigor terá as seguintes atribuições:

- I- promover a reavaliação e a renegociação dos instrumentos contratuais vigentes, relativos ao fornecimento de bens e serviços, objetivando a redução dos preços e quantidades contratadas, respeitados os limites legais;
- II- verificar a possibilidade e a conveniência da rescisão contratual ou, no caso de serviços continuados, da não prorrogação dos contratos.

Prefeitura Municipal de Poços de Caldas

SECRETARIA MUNICIPAL DO GOVERNO

PORTARIA Nº 4.279 - II.2 /

Art. 3º. A comissão deverá iniciar imediatamente a reavaliação e a renegociação dos instrumentos contratuais vigentes, não podendo dessas ações resultar redução da qualidade dos serviços públicos prestados.

Parágrafo único. As reavaliações e as renegociações para o cumprimento do disposto nesta portaria deverão estar concluídas até o dia 31 de março de 2017.

Art. 4º. Esta portaria entrará em vigor na data de sua publicação.

PREFEITURA MUNICIPAL DE POÇOS DE CALDAS, 08 DE JANEIRO DE 2017.

SÉRGIO ANTONIO CARVALHO DE AZEVEDO

Prefeito Municipal

CELSO DONATO DE MORAIS FILHO

Secretário Municipal de Governo

ROGÉRIO OLIVEIRA MOISÉS

Secretário Municipal de Controle Interno

ANA ALICE DE SOUZA

Secretária Municipal de Administração e

Gestão de Pessoas

ALEXANDRE LINO PEREIRA

Secretário Municipal da Fazenda

ANEXO H – Reunião realizada acerca dos agentes de controle interno

Agentes de controladoria da Prefeitura fazem treinamento

NOTÍCIAS | 22 DE FEVEREIRO DE 2017

0

Prefeito Sérgio Azevedo e secretário Rogério Oliveira Moisés, durante a reunião

A Secretaria de Controle Interno da Prefeitura fez uma reunião na tarde desta quarta-feira (22) com representantes de todas as secretarias municipais no DME.

O órgão orienta, acompanha, fiscaliza e avalia a gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da administração direta e indireta, acompanhando a execução física e financeira de tudo quanto envolva recursos públicos. O objetivo do encontro foi integrar os diversos setores para otimizar o serviço interno.

Além disso, a secretaria também é responsável por assegurar a fidedignidade e integridade das informações que possibilitam a tomada de decisões, o cumprimento das políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos, a proteção dos ativos, o uso eficiente e econômico dos recursos e o cumprimento dos objetivos e metas estabelecidas para as operações ou programas, que visem a eficiência, a qualidade e a ética no âmbito municipal.

O treinamento teve presença do prefeito Sérgio Azevedo e do secretário da pasta, Rogério Oliveira Moisés. “O Controle Interno faz um trabalho importante de prevenção para evitar haja problemas”, salientou Sérgio.

A secretaria mudou de endereço recentemente e está funcionando na Pernambuco, 286, centro, ao lado do DME.

Fonte: <http://www.pocosdecaldas.mg.gov.br/site/?p=32325>

APÊNDICE A – Autorização de pesquisa cedida pelo prefeito municipal**AUTORIZAÇÃO DE PESQUISA**

Por meio do presente instrumento, autorizo o mestrando em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, *campus* Ribeirão Preto, Luciano Bastos de Carvalho, número USP 9110002, orientado pelo professor Doutor André Carlos Busanelli de Aquino, a realizar a pesquisa que envolverá assuntos referentes à Prefeitura Municipal de Poços de Caldas.

A pesquisa autorizada tem como foco entender a atual liderança da equipe de governo no processo de fortalecimento de toda administração financeira. As informações coletadas serão de uso estritamente acadêmico, sendo divulgado apenas os dados públicos.

Ressalta-se que a dissertação a ser entregue para a avaliação no curso de mestrado será destinada à apreciação do responsável da Prefeitura Municipal anteriormente ao seu depósito. Nesse momento serão aceitas solicitações de correções de possíveis informações inseridas de forma equivocada que não representam a realidade organizacional.

Poços de Caldas, 27 de abril de 2017

Sérgio Antônio Carvalho de Azevedo
Prefeito Municipal de Poços de Caldas

APÊNDICE B – Consolidação das informações coletadas

Número	Ano do evento	Gestão referente	Descrição abreviada	Grupo	Detalhes da observação	Tipo de captura da informação	Ator responsável pela prática	Impacto nas práticas do SCI
1	2012, 2013, 2014, 2015 e 2016	2015-2016	Falta de participação da SMCI no Planejamento Orçamentário	Legislação	Verificação do orçamento realizado pela gestão municipal para a Secretaria Municipal de Controle Interno. Analisadas as legislações acerca do orçamento, PPA e LOA. O PPA realizado em 2013 demonstrou-se incomparável pois, aparentemente (de acordo com relatos informais), não se considerou a folha de pagamento nos anos de 2014, 2015 e 2016. O mesmo foi percebido na LOA de 2013, elaborado pela gestão 2009-2012 em 2012. A LOA elaborada nos anos 2013, 2014, 2015 e 2016 para seus anos posteriores não demonstrou um crescimento da Secretaria de Controle Interno dentro do município, com base nos percentuais. Essas peças orçamentárias podem representar uma intenção de manutenção da estrutura.	Relatos informais da equipe do SCI, observação de ação e análise documental	Prefeito e Controlador	Desfavorável
2	2013	2015-2016	Localização da SMCI próxima ao gabinete do prefeito	Estrutura	Localização física ao lado do gabinete do prefeito, facilitando o deslocamento do controlador à sala do prefeito e vice-versa.	Observação de prática	Prefeito	Favorável
3	2015-2016	2015-2016	Falta de participação do controlador em reuniões com prefeito	Engajamento	Raras vezes foi presenciado o deslocamento do controlador ao gabinete do prefeito municipal para discussão de atividades do Controle Interno. As reuniões aconteciam às segundas-feiras, com a presença de todos os secretários municipais. Após essa reunião, alguns tinham conversas individuais. Não foi visto esse tipo de conversa entre o Controlador e Prefeito.	Observação de prática	Prefeito e Controlador	Desfavorável
4	2015 e 2016	2015-2016	Falta de retorno acerca de relatórios gerenciais emitidos pelo SMCI	Atividade - controle	Relatório gerencial com informações acerca de horas-extras, recursos públicos e demais ações municipais, encaminhado ao prefeito municipal periodicamente. Contudo, não se presenciou nenhum retorno do prefeito ou ação pautada no documento	Relatos informais da equipe de controle interno	Prefeito	Desfavorável
5	2013	2015-2016	Existência de uma Assessoria e Consultoria externa	Estrutura	Empresa terceirizada foi contratada pela administração logo no início do mandato, 2013. Ao se comparar o contrato da empresa com as atribuições da SMCI, constataram-se atividades sobrepostas. Explicação para a falta de retorno aos relatórios emitidos pelo órgão de controle. As atividades exclusivas da SMCI consistiam em relatórios encaminhados ao TCE-MG e à Câmara Municipal, respaldados legalmente.	Relatos informais da equipe do SCI, análise documental e observação de prática	Prefeito	Desfavorável

Número	Ano do evento	Gestão referente	Descrição abreviada	Grupo	Detalhes da observação	Tipo de captura da informação	Ator responsável pela prática	Impacto nas práticas do SCI
6	2015 e 2016	2015-2016	Não participação do SMCI no planejamento orçamentário para anos subsequentes	Atividade - controle	A SMCI não participou da realização da LDO e LOA para os anos de 2016 e 2017. As peças orçamentárias foram realizadas com apoio da assessoria terceirizada. O controle local, em 2016, solicitou à Secretaria da Fazenda uma atuação de Limitação de Empenho. A resposta foi que a medida já tinha sido tomada na LOA do ano vigente, com o contingenciamento de recursos. Nesse momento, ficou evidente a falta de participação da SMCI na LOA.	Relatos informais da equipe do SCI e observação de prática	Prefeito	Desfavorável
7	abr/15	2015-2016	Realização de duas auditorias determinadas pelo controlador	Atividade - auditoria	Realização de auditoria em uma autarquia municipal paralelamente a um departamento municipal por nomeação do controlador. A primeira auditoria consistia em verificar possibilidade de melhoria no processo e a segunda em averiguar possíveis desvios de recursos	Observação de prática	Controlador	Favorável
8	2015	2015-2016	Falta de apoio do prefeito em auditorias internas	Atividade - auditoria	O prefeito municipal não apresentou nenhum retorno acerca dos relatórios de auditorias encaminhados pela SMCI. Assim, não houve apoio do prefeito para implementação das sugestões levantadas pelo controle interno nos locais auditados.	Observação de prática	Prefeito	Desfavorável
9	jun/15	2015-2016	Realização de auditoria determinada pelo prefeito municipal	Atividade - auditoria	A nomeação de uma auditoria pelo próprio chefe do executivo. O prefeito municipal nomeou quatro servidores da SMCI para a realização de uma auditoria na Secretaria Municipal de Administração. A auditoria consistiu em averiguar possíveis desvios de recursos destacados na mídia local.	Observação de prática	Prefeito	Favorável
10	2015-2016	2015-2016	Falta de integração prefeito-controlador	Engajamento	A auditoria nomeada pelo prefeito municipal, sem a anuência do secretário local, provocou uma crise na SMCI. O controlador se afastou por uma semana do município, alegando nervosismo por ter tido sua autoridade desrespeitada pelo prefeito. Não foi presenciada nenhuma ação de origem do controlador que o prefeito apoiasse de forma efetiva.	Observação de prática	Prefeito e Controlador	Desfavorável
11	jun/15	2015-2016	Prestação de contas dos fundos municipais	Atividade - controle	Realizada uma modificação na forma de análise dos fundos municipais. Reunião com todos os atores atuantes no processo e poder legislativo. O único chefe que representou o poder executivo foi o Controlador.	Observação de prática	Controlador	Favorável

Número	Ano do evento	Gestão referente	Descrição abreviada	Grupo	Detalhes da observação	Tipo de captura da informação	Ator responsável pela prática	Impacto nas práticas do SCI
12	2015-2016	2015-2016	Implantação da capacitação duas vezes ao ano para os servidores da SMCI	Estrutura	Realizadas quatro capacitações com todos os servidores da Secretaria Municipal de Controle Interno pelo controlador, por meio de contratação de empresas terceirizadas. Intenção de implementação de duas capacitações anuais à equipe.	Observação de prática	Controlador	Favorável
13	2016	2015-2016	Falta de auditoria em 2016	Atividade - auditoria	Apesar de verificar a necessidade de auditoria em uma autarquia municipal, devido a risco financeiro, não foi realizada nenhuma auditoria no ano eleitoral de 2016.	Observação de prática	Prefeito e Controlador	Desfavorável
14	2015-2016	2015-2016	Tentativa de nomeação da SMCI para Secretaria Municipal de Assuntos Internos	Estrutura	Proposta sugerida pelo procurador geral local, acatada pelo prefeito, em renomear a Secretaria Municipal de Controle Interno para Secretaria de Assuntos Internos. Alguns atores viram essa nomeação como um "rebaixamento" da estrutura, pois o controle interno ficaria suprimido. O controlador posteriormente tentou modificar o nome, porém o projeto não foi votado pelos vereadores.	Reunião com controlador e relatos informais da equipe do SCI	Prefeito	Desfavorável
15	dez/15	2015-2016	Tentativa de adequação da SMCI à estrutura proposta pela PEC 45/09 e PLP 295/16	Estrutura	Proposta de integrar as funções de correição e ouvidoria na Secretaria Municipal de Controle. O prefeito municipal propôs alterar o nome para Secretaria Municipal de Assuntos Internos, enquanto o controlador propôs Controladoria Geral do Município. A proposta veio ao encontro das propostas de leis que estão em votação no congresso nacional, PEC 45/09 e PLP 295/16.	Reunião com controlador e relatos informais da equipe do SCI	Prefeito e Controlador	Favorável
16	2016	2015-2016	Decreto de fornecimento de gratificação aos agentes de controle interno	Legislação	Fornecimento de uma gratificação de 20% aos agentes de controle interno lotados nas demais secretarias municipais no final de 2016.	Observação de prática	Prefeito	Favorável
17	2015-2016	2015-2016	Tentativa de alocação de correição e ouvidoria, suprimindo recursos para as atividades de controle interno e auditoria interna	Estrutura	Uma nova proposta de reestruturação da Secretaria Municipal de Controle Interno consistiu em adicionar as atividades de correição e ouvidoria à estrutura com o orçamento atual. A nova legislação apresentou oito incisos sobre atividade de fiscalização e auditoria e vinte e dois sobre correição e ouvidoria. Assim, foram minimizadas as atividades de controle interno e auditoria interna em si. O projeto ficou parado na Câmara Municipal.	Reunião com controlador, relatos informais da equipe do SCI e análise documental	Prefeito e Controlador	Desfavorável

Número	Ano do evento	Gestão referente	Descrição abreviada	Grupo	Detalhes da observação	Tipo de captura da informação	Ator responsável pela prática	Impacto nas práticas do SCI
18	out/16	2017	Plano de governo do prefeito com auditorias rotineiras e criação de departamento de correição	Atividade - auditoria	Plano de governo do prefeito, disponibilizado no site da prefeitura municipal, conta com a realização de auditorias rotineiras e criação de um departamento para atuação em correição.	Análise documental	Prefeito e Controlador	Favorável
19	jan/17	2017	Controlador participativo na comissão para reavaliação e renegociação dos instrumentos contratuais	Engajamento	Realização de uma comissão para reavaliação e renegociação dos contratos vigentes, com a participação do Secretário de Controle Interno, Secretário da Fazenda, Secretário de Administração, Secretário de Governo e o Procurador Geral. Foram observadas reuniões periódicas, com a participação assídua do controlador.	Reunião com controlador e observação de prática	Prefeito e Controlador	Favorável
20	jan/17	2017	Retirada da assinatura do controlador nas informações encaminhadas pela Secretaria Municipal da Fazenda à Secretaria do Tesouro Nacional	Atividade - controle	Devido à opção existente na legislação, o Secretário da Fazenda propôs para o controlador não assinar os relatórios contábeis encaminhados à Secretaria de Tesouro Nacional pelo sistema SICONFI. O argumento foi que esse processo engessava o envio dos relatórios, e não havia tempo hábil para uma análise devida. O controlador aceitou a proposta. Contudo, nos relatórios emitidos e disponibilizados no portal da transparência, ainda é demonstrado o nome do controlador.	Relatos informais do SCI e observação de prática	Controlador	Desfavorável
21	fev/17	2017	Espaço físico amplo para a SMCI	Estrutura	A Secretaria Municipal de Controle Interno foi transferida para um prédio de uma administração indireta que estava vazio, com o intuito de otimizar os espaços. A nova sala é mais ampla, apresentou melhores mobiliários e ocupação dos atores.	Observação de prática	Prefeito	Favorável

Número	Ano do evento	Gestão referente	Descrição abreviada	Grupo	Detalhes da observação	Tipo de captura da informação	Ator responsável pela prática	Impacto nas práticas do SCI
22	fev/17	2017	Distanciamento físico do gabinete do prefeito municipal	Estrutura	A Secretaria Municipal de Controle Interno deixou as dependências do prédio central da prefeitura, local do gabinete do prefeito, para se alocar em um prédio de uma administração indireta. A distância física da secretaria com o gabinete foi motivo de preocupação para alguns servidores, pois tenderia a prejudicar a interação prefeito-controlador. O antigo local ocupado pela secretaria se tornou a Secretaria de Comunicação e o gabinete do vice-prefeito.	Observação de prática	Prefeito	Desfavorável
23	fev/17	2017	Reunião com agentes de controle interno com participação do prefeito municipal	Engajamento	A Secretaria Municipal de Controle Interno realizou um treinamento com todos os agentes de controladoria de todas as secretarias municipais para iniciar um mapeamento municipal e melhorar o controle local. O prefeito municipal participou da reunião, enfatizando a importância de se controlarem eventuais desvios na administração pública.	Observação de prática	Prefeito e Controlador	Favorável
24	fev/17	2017	Visita dos servidores da SMCI a todas as secretarias municipais	Engajamento	Os servidores da SMCI visitaram todas as demais secretarias para explicação local do funcionamento do mapeamento e para ouvir sugestões para melhorar o controle municipal. Posteriormente, o controlador se reuniu com os demais secretários para informar a importância do mapeamento das atividades e a atuação dos agentes de controle interno.	Relatos informais da equipe do SCI e observação de prática	Controlador	Favorável
25	Mar/17	2017	Reuniões entre prefeito e controlador para nova estrutura do SCI	Estrutura	Realizada uma análise de custo para a implantação de uma nova estrutura municipal com base na PEC 45/09 e PLP 295/16, adicionando os departamentos de correição e ouvidoria na SMCI, que passaria a ser nomeada de Controladoria Geral do Município. Após análise, o controlador se reuniu com o prefeito municipal para alinhamento das expectativas da mudança.	Observação de ação e análise documental	Prefeito e Controlador	Favorável

Número	Ano do evento	Gestão referente	Descrição abreviada	Grupo	Detalhes da observação	Tipo de captura da informação	Ator responsável pela prática	Impacto nas práticas do SCI
26	mar/17	2017	Proposta de aumento orçamentário para criação da Controladoria Geral do Município	Legislação	Encaminhamento à Câmara Municipal de proposta de PPA com um aumento na participação do orçamento da SMCI de 0,17% para 0,31% do orçamento total do município. O orçamento contemplou as áreas de controle interno, auditoria interna, correição e ouvidoria. Foi realizada uma análise de custo para a implantação de uma nova estrutura municipal, com base na PEC 45/09 e PLP 295/16, adicionando os departamentos de correição e ouvidoria na SMCI, que passaria a ser nomeada de Controladoria Geral do Município. Após análise, o controlador se reuniu com o prefeito municipal para alinhamento das expectativas da mudança	Reunião com controlador e observação de prática	Prefeito e Controlador	Favorável
27	abr/17	2017	Proposta de ouvidoria alocada na Secretaria Municipal de Comunicação	Estrutura	Secretários de outras secretarias, principalmente do Governo, sugeriram a retirada da ouvidoria do projeto de reestruturação. O prefeito optou por deixar a ouvidoria na Secretaria de Comunicação. Como o Controle Interno tende a ser mais técnico, o argumento utilizado pelos atores é que a Secretaria de Comunicação teria mais facilidade em lidar com o cidadão, além do controle interno poder apresentar dificuldade em politizar informações. Isso faz com que a proposta das leis federais não se aplique ao município.	Reunião com controlador e observação de prática	Prefeito e Controlador	Desfavorável
28	jun/17	2017	Apresentação do relatório de auditoria com presença do prefeito municipal	Engajamento	A primeira auditoria, finalizada em junho/2017, foi apresentada ao prefeito municipal. Relatos de servidores antigos informaram que nenhum chefe do executivo havia participado de apresentação de relatório de auditoria anteriormente. O prefeito sugeriu uma reunião em jan/2018 para verificar se os pontos apontados foram sanados.	Observação de prática	Prefeito e Controlador	Favorável
29	ago/17	2017	Convite de participação do Controlador em audiência pública sobre transparência e controle social	Atividade - controle	A Secretaria Municipal de Controle Interno, em conjunto com a Secretaria da Comunicação, tem atuado para melhorar o índice de transparência municipal. A validação do MPF em 2016 pontuou o município com 0,4, no total possível de 10 pontos. Esse índice foi utilizado como discussão na campanha política. O prefeito busca melhorar a situação. Um vereador da coalizão propôs a discussão do tema em uma audiência pública, e ambos secretários participaram.	Observação de prática	Vereador da Coalizão	Favorável

Número	Ano do evento	Gestão referente	Descrição abreviada	Grupo	Detalhes da observação	Tipo de captura da informação	Ator responsável pela prática	Impacto nas práticas do SCI
30	ago/17	2017	Reunião entre prefeito e servidores da SMCI para alinhamento de reestruturação	Engajamento	O prefeito municipal, a convite do controlador, se reuniu com todos os atores da SMCI para falar sobre a nova estrutura da secretaria. Foi citado o apoio do prefeito à nova estrutura e a necessidade da atuação do controle interno de forma mais consultiva.	Reunião com controlador e prefeito	Prefeito e Controlador	Favorável
31	ago/17	2017	Proposta de implantação da ISO 37001:2016 - Sistema antissuborno	Estrutura	Em reunião com o prefeito e a equipe de controle interno, o chefe do executivo propôs a busca pelo certificado da ISO 37001:2016 -Sistema antissuborno. Alguns atores da secretaria iniciaram contatos e verificações dos procedimentos para a implementação da norma.	Reunião com controlador e prefeito	Prefeito	Favorável
32	2017	2017	Retorno com questionamentos de relatórios encaminhados aos secretários e chefe do poder executivo	Atividade - controle	Secretários e prefeito municipal retornaram os relatórios encaminhados pela SMCI com questionamentos e propostas de melhoria, demonstrando a utilização dos dados encaminhados.	Relatos informais da equipe do SCI e observação de prática	Secretariado	Favorável
33	2017	2017	Realização de três auditorias	Atividade - auditoria	Realização de auditoria em uma autarquia municipal para averiguar ações nos anos de 2013-2016. Outras três auditorias já haviam sido realizadas, em 2013 e 2016, por empresa terceirizada e, em 2014, pela própria secretaria. Contudo, nenhuma ação decorrente das auditorias foi presenciada, novos apontamentos foram realizados. Outra auditoria está em andamento em uma empresa pública. A equipe de controle interno também já havia realizado auditoria anterior, iniciada em 2014. Nesse caso, notaram-se alguns movimentos para atendimento de alguns pontos. Outra auditoria se iniciou em setembro de 2017, com o intuito de se averiguarem dívidas entre um hospital e a prefeitura municipal. Essa auditoria surgiu de um requerimento da procuradoria municipal sobre denúncias advindas de gestões anteriores.	Observação de prática	Controlador	Favorável