

UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA

GABRIELA BRANDÃO LOPES

**FATORES INSTITUCIONAIS ASSOCIADOS AO CONTROLE NA GESTÃO DE
GOVERNOS MUNICIPAIS**

**VIÇOSA
MINAS GERAIS – BRASIL
2019**

GABRIELA BRANDÃO LOPES

**FATORES INSTITUCIONAIS ASSOCIADOS AO CONTROLE NA GESTÃO DE
GOVERNOS MUNICIPAIS**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Viçosa, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração, para obtenção do título de *Magister Scientiae*.

VIÇOSA
MINAS GERAIS – BRASIL
2019

**Ficha catalográfica preparada pela Biblioteca Central da Universidade
Federal de Viçosa - Câmpus Viçosa**

T

L864f
2019

Lopes, Gabriela Brandão, 1995-
Fatores institucionais associados ao controle interno na
gestão de governos municipais / Gabriela Brandão Lopes. –
Viçosa, MG, 2019.
xi, 90f. : il. (algumas color.) ; 29 cm.

Inclui apêndice.

Orientador: Josiel Lopes Valadares.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Viçosa.

Referências bibliográficas: f.80-90.

1. Administração municipal - Avaliação. 2. Administração
pública - Processos decisórios. 3. Auditoria interna.
4. Transparência na administração pública. I. Universidade
Federal de Viçosa. Departamento de Administração e
Contabilidade. Programa de Pós-Graduação em Administração.
II. Título.

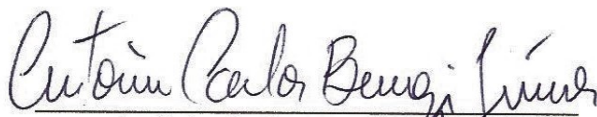
CDD 22 ed. 352.14

GABRIELA BRANDÃO LOPES


**FATORES INSTITUCIONAIS ASSOCIADOS AO CONTROLE INTERNO NA
GESTÃO DE GOVERNOS MUNICIPAIS**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Viçosa, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração, para obtenção do título de *Magister Scientiae*.

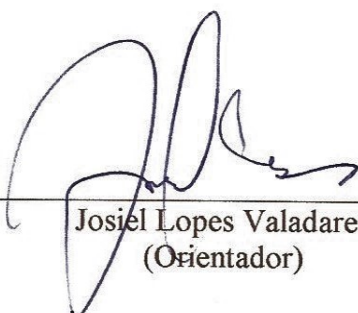
APROVADA: 25 de fevereiro de 2019.



Antônio Carlos Brunozi Júnior



Virgílio César da Silva e Oliveira



Josiel Lopes Valadares
(Orientador)

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelas bênçãos derramadas sobre mim durante todo o meu caminho.

A meus pais, Lopes e Denise, pela educação, amparo e amor incondicional. Ao meu irmão Felipe por todo apoio fraternal e momentos de felicidades proporcionados.

Ao Rodrigo, meu marido, amigo e companheiro, por todo apoio, suporte, paciência, amor, e todos os momentos ao meu lado, ouvindo e me suportando, em qualquer ocasião.

Ao Professor Josiel Lopes Valadares, pela orientação e tempo despendido, compartilhando seu conhecimento.

Ao Professor Ricardo Rocha de Azevedo, pelas valorosas contribuições como coorientador e pelo acompanhamento e suporte em vários momentos importantes no desenvolvimento do trabalho.

A Professora Fernanda Maria de Almeida, pelas contribuições ao trabalho.

Ao Professor Antônio Carlos Brunozi Júnior, por todo o auxílio desde o seminário de pesquisa, passando pela qualificação, até o momento da defesa, contribuindo para o debate e as melhorias no trabalho.

Ao Professor Virgílio César da Silva e Oliveira, por aceitar participar da defesa e contribuir com o trabalho.

Aos demais membros do DAD, em especial à Luiza, pela convivência e momentos de descontração.

Ao Daniel Cabral, por toda ajuda e pelas contribuições durante a realização do trabalho, e a o grupo de pesquisa GETAC por todo o aprendizado, discussões e tardes compartilhadas.

Aos colegas de mestrado, em especial à Joyce e à Isabella, pelo auxílio na construção deste trabalho, amizade, convivência, compartilhamento de sofrimentos e alegrias durante o tempo de curso.

A todos os meus amigos, de perto ou de longe, pela compreensão, conselhos e apoio que me deram durante o mestrado e a todos aqueles que, de alguma forma, puderam contribuir neste tempo de mestrado e para a construção deste trabalho.

As Prefeituras Municipais de Belo Horizonte e Uberlândia, em especial aos servidores das Controladorias, por terem cedido seu tempo e compartilhado conhecimentos e experiências, essenciais para a consecução desse trabalho.

Ao Governo Federal, representado pela CAPES, pelo fomento durante o período da pós-graduação e pelo financiamento da pesquisa científica no Brasil.

Por fim, à Universidade Federal de Viçosa, pelas oportunidades de realizar meus sonhos.

SUMÁRIO

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS	iv
LISTA DE QUADROS	v
LISTA DE TABELAS	vi
LISTA DE FIGURAS	vii
RESUMO	viii
ABSTRACT	x
1 Introdução.....	1
1.1 Estrutura da Dissertação	5
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	8
2.1 Teoria Institucional em sua abordagem Sociológica	8
2.2 SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO	14
2.3 Transparência e <i>Accountability</i>	20
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	27
3.1 Natureza e Classificação da Pesquisa	27
3.2 Delimitação e Escolha das Unidades de Análise	27
3.3 Técnicas de Coleta dos Dados	30
3.4. Instrumentos de Análise dos Dados.....	34
4. APRESENTAÇÃO DOS CASOS.....	37
5. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: UMA ANÁLISE DE NORMAS E PREVISÕES LEGAIS.....	44
6. INSTITUCIONALIZAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM GOVERNOS LOCAIS....	52
7. FATORES INSTITUCIONAIS CONDICIONANTES, IMPULSIONADORES E INIBIDORES DA TRANSPARÊNCIA E <i>ACCOUNTABILITY</i> LOCAL	67
8. CONSIDERAÇÕES FINAIS	78
REFERÊNCIAS	80
APÊNDICE 1: ROTEIRO DE ENTREVISTAS.....	91

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AMVAP	Associação dos Municípios da Microrregião do Vale do Paranaíba
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas
BACEN	Banco Central do Brasil
BH	Belo Horizonte
CI	Controle Interno
CNMP	Conselho Nacional do Ministério Público
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
COSO	<i>Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CF/88	Constituição Federal de 1988
CGM	Controladoria Geral Municipal
CGU	Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União
EBT	Escala Brasil Transparente
ENCLLA	Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro
LAI	Lei de Acesso à Informação
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MPU	Ministério Público Federal
SCI	Sistema de Controle Interno
SIM	Sistema de Informação Municipal
SEI	Sistema Eletrônico de Informações
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TIC	Tecnologia de Informação e Comunicação
TCE/MG	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
TCU	Tribunal de Contas da União
TRF	Tribunal Regional Federal

LISTA DE QUADROS

Quadro 01: Discurso na Prática da Difusão.	10
Quadro 02: Pilares da Análise Institucional.	10
Quadro 03: Funções das Controladorias Públicas e Respectivas Fontes Teóricas.	19
Quadro 04: Lista de Documentos em Vigência ou Não Analisados.	31
Quadro 05: Entrevistados por Cargo e Experiência.	33
Quadro 06: Categorias Teóricas para Análise dos Resultados.	35
Quadro 07: Critérios Adotados que Definem uma Prática ou Processo Institucionalizado.	36
Quadro 08: Legislações Municipais que abarcam o Sistema de Controle Interno.	44
Quadro 09: Práticas de Controle Interno em uso no Momento pelas Controladorias Analisadas	53

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Características dos municípios analisados.....	29
Tabela 2: Apresentação dos Casos Analisados.....	37
Tabela 3: Rankings de Transparência e Cumprimento da LAI	75

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Visão Geral da Estrutura da Pesquisa.	7
Figura 2: Linha do Tempo dos Principais Marcos Legais do Controle Interno Governamental no Brasil.....	15
Figura 3: Estrutura Organizacional da Controladoria Geral de Belo Horizonte e Uberlândia.	42
Figura 5: Subcontroladorias de Transparência e Combate à Corrupção e Ouvidoria.	70
Figura 6: Controle Interno e a Transparência no município de Uberlândia/MG.	72

RESUMO

LOPES, Gabriela Brandão, M.Sc., Universidade Federal de Viçosa, fevereiro de 2019. **Fatores Institucionais Associados ao Controle Interno na Gestão de Governos Municipais.** Orientador: Josiel Lopes Valadares. Coorientador: Ricardo Rocha de Azevedo.

Na estrutura da administração pública brasileira identifica-se a previsão legislativa de mecanismos de controle de suas atividades inerentes, que possam ser exercidos por agentes de dentro e de fora da estrutura administrativa do Estado. Esse controle deve ser desempenhado em cada um dos órgãos públicos, sendo ele exercido pela população, chamado de controle social, através do voto ou do controle das ações do governo, como representação e petição aos órgãos públicos, ação popular, ação civil pública, dentre outros; por organizações externas às entidades públicas, chamado de controle externo, através do poder legislativo, com auxílio dos Tribunais de Contas; e pela própria entidade, com seus funcionários e estrutura, chamado de controle interno. O sistema de controle interno é considerado um instrumento de aprimoramento da gestão pública e um mecanismo de *accountability* horizontal, mas que carece de compreensão mais aprofundada sobre seu funcionamento para além dos textos legais, principalmente em contextos locais. Desta forma, o objetivo geral deste trabalho é compreender a influência dos fatores associados à institucionalização do controle municipal no processo da transparência pública e *accountability*. Para execução, tomou-se como unidades de análise os municípios mineiros de Belo Horizonte e Uberlândia, sendo os dados coletados por meio de análise documental, observação direta e entrevistas em profundidade, que foram analisados utilizando-se a técnica de Análise de Conteúdo. Por meio do estudo das normas e previsões legais, constatou-se que a cidade de Belo Horizonte possui o hábito de publicação de mecanismos formais próprios relacionados especificamente às práticas de controle interno, com leis, decretos e portarias, enquanto que em Uberlândia o controle interno se utiliza de memorandos para a comunicação de práticas de controle, meios de fiscalização e procedimentos. Já em relação à institucionalização do controle interno em governos locais, percebeu-se em Belo Horizonte a autonomia organizacional da entidade, que busca por legitimação perante outros órgãos, e em Uberlândia foram constatados fatores contingenciais que prejudicam a institucionalização de novas práticas de controle, conjugados à sobrecarga de serviços operacionais para o setor, o que limita a execução de trabalhos técnicos. Por fim, em relação à transparência e *accountability* local, percebeu-se que na cidade de Belo Horizonte as ações relacionadas são de responsabilidade do controle interno e que a relação entre a sociedade e governo local é facilitada por canais como ouvidoria, transparência e combate à corrupção.

Em Uberlândia, ações relacionadas à transparência não são de responsabilidade do controle interno, mas da secretaria de administração do município, além do fato de que o município possui baixo desempenho no indicador nas avaliações do CGU e MPU. Portanto, percebeu-se nesse trabalho que o bom desempenho das atividades do controle interno em governos locais tende a estar relacionado à sua estrutura organizacional, autonomia, independência e existência de atores capacitados, experientes e com poder, o que aumenta o capital institucional da organização e, por consequência, sua efetividade.

ABSTRACT

LOPES, Gabriela Brandão, M.Sc., Universidade Federal de Viçosa, February. 2019. **Institutional Factors Associated with Internal Control in the Management of Municipal Governments**. Advisor: Josiel Lopes Valadares. Co-advisor: Ricardo Rocha de Azevedo.

The structure of Brazilian public administration identifies the legislative forecast of mechanisms to control its inherent activities, which can be exercised by agents inside and outside the State's administrative structure. This control must be performed in each of the public agencies, being exercised by the population, called social control, through the vote or control of government actions, as representation and petition to public agencies, popular action, public civil action, among others; by external organizations to the public entities, called external control, through the legislative power, with the assistance of the Audit Courts; and by the entity itself, with its employees and structure, called internal control. The internal control system is considered an instrument of improvement of public management and a mechanism of horizontal accountability, but it requires a more in-depth understanding of its functioning beyond legal texts, especially in local contexts. In this way, the general objective of this work is to understand the influence of the factors associated to the institutionalization of municipal control in the process of public transparency and accountability. For execution, the Minas Gerais municipalities of Belo Horizonte and Uberlândia were taken as units of analysis. Data were collected through documentary analysis, direct observation and in-depth interviews, which were analyzed using the Content Analysis technique. Through the study of legal norms and forecasts, it was found that the city of Belo Horizonte has the habit of publishing its own formal mechanisms related specifically to internal control practices, with laws, decrees and ordinances, while in Uberlândia internal control it is used memoranda for the communication of control practices, means of supervision and procedures. Regarding the institutionalization of internal control in local governments, the organizational autonomy of the entity, which seeks legitimacy before other organs, was perceived in Belo Horizonte, and in Uberlândia, contingency factors were found that hindered the institutionalization of new control practices, conjugated to the overload of operational services for the sector, which limits the execution of technical work. Finally, in relation to transparency and local accountability, it was noticed that in the city of Belo Horizonte related actions are the responsibility of internal control and that the relationship between society and local government is facilitated by channels such as ombudsman, transparency and corruption. In Uberlândia, actions related to transparency are not the responsibility of the internal control, but of the administrative department of the municipality,

besides the fact that the municipality has low performance in the indicator in the evaluations of the CGU and MPU. Therefore, it was perceived in this work that the good performance of internal control activities in local governments tends to be related to their organizational structure, autonomy, independence and existence of skilled, experienced and empowered actors, which increases the institutional capital of the organization and, consequently, its effectiveness.

1 INTRODUÇÃO

Nas relações existentes entre o Estado, governo e a sociedade existem diversos fatores e elementos que tornam a construção do conhecimento daquilo que é inerente às três esferas uma necessidade de aprimoramento da qualidade das informações. A crescente demanda da sociedade por mais transparência nas ações públicas tem aumentado a pressão para os governos se organizarem diante dos desafios tecnológicos, informacionais, de formação intelectual e motivacional para implementar sistemas de informações confiáveis e eficientes.

Analisando a interação entre estas esferas, se faz necessário investigar com maior cuidado o que se tem estabelecido tanto no âmbito do governo quanto na sociedade. No texto de Ataíde (1997) já se anunciava a problemática existente entre o processo de globalização e o desenvolvimento de uma sociedade de informação. A autora mencionava, no limiar de um novo milênio que seria necessário preparo profissional e formação de uma consciência para a cidadania para equilibrar os interesses, sobretudo, dominadores, frente ao direito informacional. Neste contexto, Fonseca (2011, p. 41) já na presente década, menciona que “os conflitos sociais, das mais variadas ordens, são possibilitados pelas instituições e pelas normas legais, assim como pelos pactos entre as classes sociais”.

De fato, tanto a administração pública como a formação social são relevantes para a análise da perspectiva democrática da informação no contexto contemporâneo. Fala-se então da formação de uma esfera pública na qual os interesses são emaranhados e de forma dialética e dialógica relacionados. Por sua vez, a análise de uma dimensão desta esfera pública passa a compreender a análise da outra. Fenômenos assim tornam-se desafiadores, e ao mesmo tempo oportunos para aprofundar na compreensão das instituições presentes na esfera pública brasileira contemporânea. Sobretudo, ao tomar o contexto das políticas informacionais têm-se uma oportunidade singular de contribuir tanto na dimensão teórica quanto no modo de fazer a gestão pública atual.

É discutido em Jardim (1999), Batista (2010), Jardim (2008), Pinheiro (2012) e Oliveira e Raminelli (2014) a responsabilidade que o Estado tem sob o poder da informação. Este, por sua vez, é raiz central do problema ou solução em que se estabelece o papel do governo como detentor do poder de principal no que se refere à disponibilização de informações confiáveis e com usabilidade de qualidade. Isso quer dizer que o governo pode atenuar sua atuação como grupo de interesse detentor do poder de informação pela disseminação do discurso de transparência, uma vez não praticado, torna a atuação governamental opaca e distanciada do interesse público (JARDIM, 1999).

A *accountability* avança sobre o processo de transparência pública, visto que não adianta apenas a disponibilização de informações à sociedade, mas também deve-se possuir mecanismos de fiscalização e responsabilização aos gestores públicos que não gerirem bem o patrimônio público. No atual cenário social ocidental, como aponta Filgueiras (2011), a demanda por *accountability* é crescente e fundamental para a democratização do Estado. Para isso se faz necessário o aprimoramento das organizações públicas. Uma delas, central neste processo, é o sistema de controle interno dos governos, exercido pelos próprios servidores da administração pública, mas que tem potencial de auxiliar o controle externo e social (FERNANDES; BORGES; LEITE JUNIOR, 2017; KEWO, 2017; PEDERNEIRAS et al., 2018).

No Brasil, sobretudo após os movimentos sociais de 2013, Singer (2013) revela um maior empoderamento social e um desconforto com o atual *status quo* das classes dominantes no país como possíveis elementos motivadores das conhecidas jornadas de junho. Scherer-Warren (2014) acrescenta como motivadores para tal pujança social a busca sistêmica por mudanças e a pluralidade das demandas sociais. Essa dinâmica social desestabilizada abre questionamentos por parte de diversos grupos sobre a atuação governamental. Isto quer dizer que os sistemas de controle governamentais carecem ainda mais de medidas e estratégias de governança democrática que levem em consideração tanto aspectos técnicos quanto sociais e políticos.

Uma questão relevante na literatura é como controlar o estado, que tem o monopólio da arrecadação e aplicação dos gastos públicos. Diversos mecanismos de controle têm sido propostos nas últimas décadas. O'Donnell (1988) separa a *accountability* em dois tipos, a vertical e a horizontal. Segundo o autor, o mecanismo vertical é a decisão de escolha dos gestores públicos serem por meio de eleições pelos cidadãos. Já o mecanismo horizontal são as entidades integrantes da estrutura organizacional do Estado e que autocontrolam as ações dos gestores públicos (O'DONNELL, 1988).

Os mecanismos de *accountability* horizontal, ou seja, os instrumentos de autocontrole governamental não têm respondido à necessidade da sociedade (GOETZ; JENKINS, 2001). Esse órgão de autocontrole na administração pública é responsável por monitorar a performance da administração pública e normalmente são organizações fechadas a participação da sociedade civil, pois esses órgãos não têm alcançado bons resultados e há um interesse crescente dos cidadãos em participar diretamente dessa autofiscalização (GOETZ; JENKINS, 2001). Portanto, o monopólio estatal dessas organizações horizontais de *accountability* tem disso questionado, pois a sociedade tem sido considerada invisível no atual formato de controle do

Estado (GOETZ; JENKINS, 2001). É o que Goetz e Jenkins chamaram de “*crise de accountability*” que as democracias contemporâneas têm atravessado.

Diante de um cenário tão promissor e desafiador ao fortalecimento democrático, estudar a administração pública, sobretudo, em seu aspecto gerencial torna-se oportunidade relevante no atual momento do campo de públicas (PIRES et al., 2014). Assim, toma-se como elemento central de análise nesta dissertação o controle interno na administração pública.

O sistema de controle interno na administração pública é considerado um instrumento de aprimoramento da gestão pública e um mecanismo de *accountability* horizontal. As informações geradas por esse sistema contribuem para uma gestão pública mais eficiente e de qualidade, uma vez que tangencia o aprimoramento da performance das organizações públicas (ALVES; MORAES, 2016). Além disso, O’Donnel (1988) o compreende como uma ferramenta de autocontrole governamental, possibilitando a responsabilização dos gestores públicos, buscando evitar ou reduzir desvios de condutas dos gestores (CASTRO, 2015).

Ao analisar o contexto brasileiro, é necessário pautar que se trata de um contexto federativo baseado nas interrelações entre União, estados e municípios. Notadamente, existe uma discrepância considerável entre a profissionalização e a estrutura da gestão do controle interno (LOUREIRO et al., 2012). Em âmbito municipal, a instituição da Controladoria Geral Municipal (CGM) no Brasil foi criada em poucos municípios, sendo comprovado por meio de pesquisas que o emprego dessa nomenclatura não significa que esses órgãos de controle estão adotando o modelo proposto pelo Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI) e implementado pela CGU (TEIXEIRA; CRUZ; SILVA, 2014; CRUZ, SILVA; SPINELLI, 2016).

A análise das formas de controle existentes e como elas têm funcionado além dos textos legais, em um país democrático como o Brasil, sobretudo em âmbito local, é o objeto central desta pesquisa. Como apontam Araújo (2017) e Rusnindita et al. (2017), as formas de controle no setor público deveriam ser compreendidas mais profundamente no intuito de abarcar os elementos e práticas que legitimam a atuação dos burocratas, nos seus diferentes níveis. Além disso, motivada na constatação das pesquisas de Cavalcante, Peter e Machado (2011), Olivieri (2016) e Sediyaama et al. (2017) de que os sistemas de controle no setor público são tomados sob o aspecto cerimonialista, em que as ações e estruturas atuam apenas com vista à legitimação externa, gerando um descolamento entre o que a legislação prevê e o que de fato é executado, gerando uma ação conhecida como *decoupling* (BOXENBAUM; JONSSON, 2008), torna-se uma oportunidade de pesquisa relevante compreender como os aspectos levantados na literatura ocorrem em nível municipal.

Vale ressaltar, como aponta Broadbent e Laughlin (2003), que a existência de mecanismos de controle com atuação cerimonial pode trazer efeitos contraditórios à sociedade, na medida em que os interesses do governo, no que tange ao poder de informação, passa a acarretar a diminuição atuação de controle social ou externo sobre os processos que aparentemente estão sendo controlados.

Além do fator institucional do *decoupling*, podem ser identificados outros aspectos institucionais ou contingências no processo de institucionalização do controle interno em governos locais e sua relação com os processos de transparência e *accountability*. Como já apresentado nos estudos sobre institucionalização, fatores como isomorfismo, legitimação, eficiência, poder, aspectos informais e simbólicos (MEYER; ROWAN, 1977; TOLBERT; ZUCKER, 1996; DIMAGGIO; POWELL, 2005), além de fatores contingenciais, que são aqueles que envolvem o contexto local municipal e que não são apontados e explorados na lente teórica institucional, mas fazem parte do processo institucional.

Beuren e Zonatto (2014) identificaram a necessidade de estudos com foco no controle interno na administração pública, por meio de uma teoria comportamental para avançar em relação aos estudos já existentes. Além disso, em um contexto democrático como o Brasil se torna um tema relevante estudar sobre as formas de controle existentes e como elas têm funcionado além dos textos legais (CRUZ, SILVA; SPINELLI, 2016; FERREIRA; MEDEIROS, 2016; ARAÚJO, 2017; RUSNINDITA et al., 2017).

Diante dessa contextualização, tem-se como pergunta central desta pesquisa a seguinte: **como os fatores institucionais associados às práticas de controle interno em Prefeituras Municipais podem contribuir para resultados transparentes e *accountables*?** Para execução e problematização desta pergunta, tomou-se como unidades de análise os municípios de Belo Horizonte e Uberlândia, ambos localizados no estado de Minas Gerais, Brasil.

Como objetivo geral busca-se **compreender a influência dos fatores associados à institucionalização do controle municipal no processo da transparência pública e *accountability*.**

Especificamente, a dissertação desenvolve os seguintes objetivos específicos:

- Averiguar as normatizações relacionadas à adoção do controle municipal;
- Analisar os tipos de mecanismos de isomorfismos institucionais nos governos locais;
- Verificar a existência de atuação cerimonial (*decoupling*) nas ações das controladorias municipais;

- Investigar se os fatores institucionais identificados inibiram, favoreceram ou de alguma forma condicionaram a transparência e *accountability* local.

A realização dessa dissertação se justifica por identificar os elementos institucionais associados com a institucionalização de novas práticas de controle interno em âmbito municipal. Além disso, o debate sobre transparência e *accountability* possibilita a reflexão de que no processo de aprimoramento das práticas de controle coexiste no ente público a busca por novas práticas por parte das organizações e podem ser disseminadas por atores legitimados no campo. Outras práticas já estabelecidas podem perder sua força e dar espaço à experimentação.

Para responder à questão de pesquisa, foram desenvolvidos dois estudos de casos em prefeituras de dois municípios de grande porte populacional do Estado de Minas Gerais. Em termos operacionais, além desta introdução esta dissertação está dividida em mais algumas sessões. Na próxima sessão é abordado a revisão de literatura e a lente teórica adotada, no terceiro tópico são expostos e tratados os caminhos metodológicos utilizados, na quarta sessão são apresentados os resultados e discussões do trabalho, por fim são expostas as conclusões, apêndices e anexos.

1.1 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Em termos operacionais, além desta introdução esta dissertação está dividida em mais algumas sessões. Na próxima sessão é abordada a lente teórica adotada e a revisão de literatura sobre os objetos analisados nesse trabalho. O capítulo terceiro estão expostos os caminhos metodológicos seguidos na pesquisa.

No quarto tópico são apresentados os resultados e discussões do trabalho, sendo o primeiro capítulo dos resultados apresentado pelo título: “**Sistema de Controle na Administração Municipal: Uma análise de normas e previsões legais**” neste primeiro tópico serão tratados os marcos legais referentes ao sistemas de controle interno nos municípios estudados para se compreender o contexto legal em que emerge esse tipo de controle e os ciclos de transformações que já se passaram em questões estruturais e normativas.

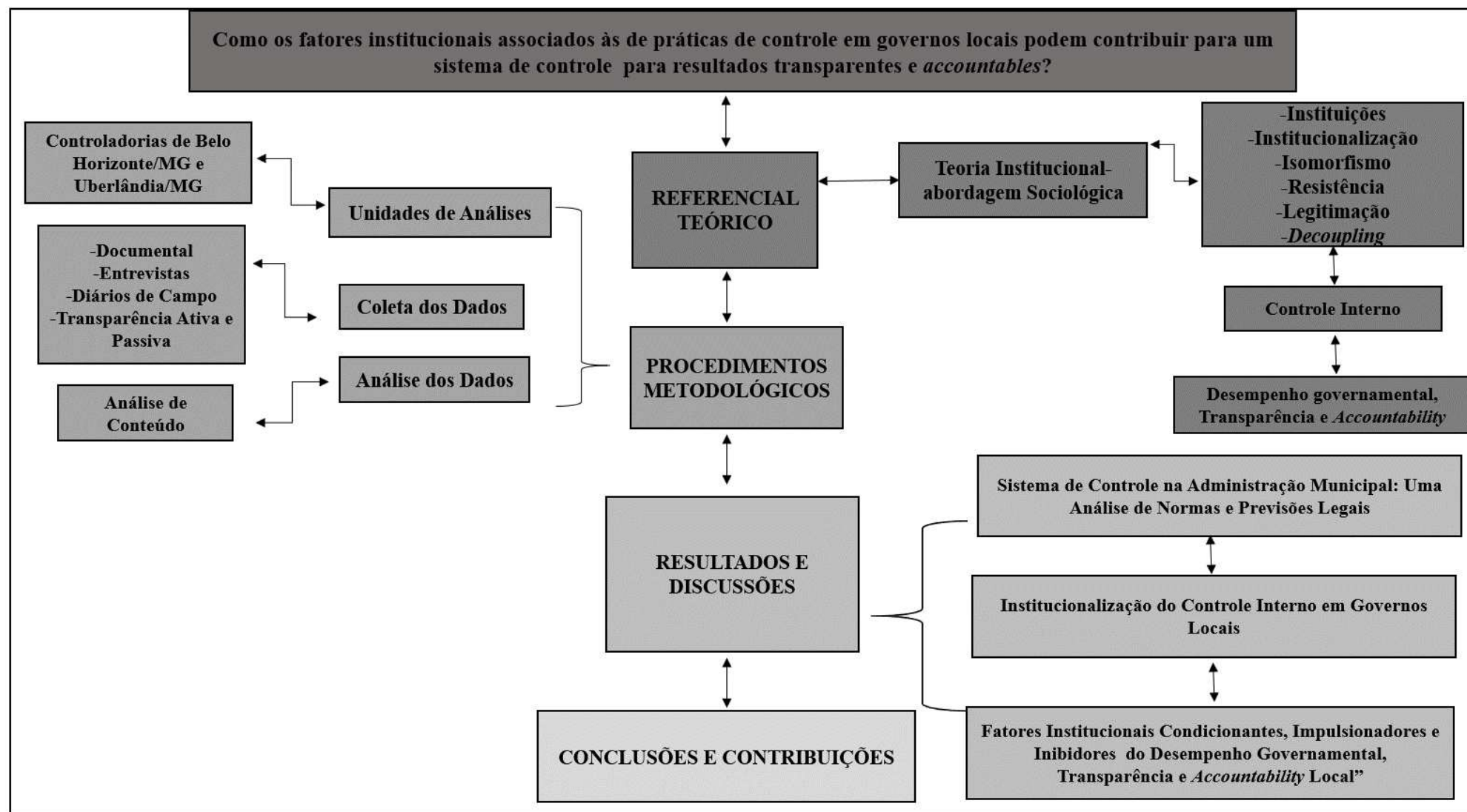
No segundo capítulo de resultados intitulado “**Institucionalização do Controle Interno em Governos Locais**”. Neste capítulo busca-se analisar quais são as práticas de controle interno institucionalizadas nos governos municipais e quais os fatores associados a institucionalização ou não de novas práticas de controle interno no setor público. Além disso, apresenta-se a reflexão do cerimonialismo na administração pública, especificamente em setores de controle interno municipais, levantando questões importantes como, por que algumas

práticas são utilizadas de fachada? Por que muitas práticas de controle interno mesmo sendo reguladas na verdade não tem sido efetivamente executada? Essas são apenas algumas reflexões abordados nesse capítulo.

Em “**Fatores Institucionais Condicionantes, Impulsionadores e Inibidores do Desempenho Governamental, Transparência e *Accountability* Local**” sendo o último capítulo de resultados dessa dissertação, é discutido as implicações práticas e empíricas nas administrações municipais e sua respectiva sociedade civil, por meio das práticas de controle interno adotadas nas controladorias e os seus efeitos na transparência e *accountability*.

Por fim, após o tópico quatro, tem-se as conclusões do estudo, apêndices e anexos. Na Figura 1 apresenta-se um *Framework* com uma visão geral da estrutura da dissertação.

Figura 1: Visão geral da estrutura da pesquisa.



Fonte: Elaborada pela autora.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico da dissertação são apresentados os conceitos da Teoria Institucional em seu pilar sociológico como lente teórica. Após apresentada a teoria, apresenta-se uma revisão de literatura sobre o sistema de controle na administração pública, incluindo os dois tipos de controle, interno e externo.

2.1 Teoria Institucional em sua abordagem Sociológica

A teoria institucional possui algumas escolas de pensamento, como as vertentes econômica, histórica e a sociológica (HALL; TAYLOR, 1996). A teoria institucional em sua vertente sociológica visa explicar como se estabelecem as práticas institucionais e o modo como as organizações utilizam das instituições para a sua legitimação. A adoção de estruturas e procedimentos por determinadas organizações pode acontecer independente da ocorrência de problemas específicos e imediatos relativos às atividades humanas (MEYER; ROWAN, 1977).

Muitas vezes as organizações adotam estruturas que surgem por meio de determinadas regras institucionais que funcionam como mitos que as organizações incorporam, obtendo legitimidade, recursos, estabilidade e melhores perspectivas de sobrevivência (MEYER; ROWAN, 1977). Especificamente, a teoria analisa o comportamento dos indivíduos, o modo como desempenham suas funções e incorporam as normas e regras associadas a esses papéis. Portanto, auxilia a compreensão do modo como as instituições influenciam o comportamento dos atores sociais, sendo essa uma dimensão normativa das instituições (BAETA; MUCCI; MOREIRA, 2011).

As instituições, segundo a Teoria Institucional, podem ser compreendidas como o sistema de regras estabelecidas e incorporadas por um grupo de indivíduos que moldam as interações sociais por meio desse sistema (HODGSON, 2006). Para os autores Berger e Luckmanm (2008), todas as atividades humanas estão sujeitas aos hábitos e rotinas. Qualquer ação conseqüentemente repetida torna-se padrão, que pode em seguida ser reproduzida com economia de esforço e que, *ipso facto*, é apreendida pelo executante como tal padrão (BERGER; LUCKMANM, 2008). A partir do momento que as ações dos indivíduos se tornam habituais, conduzem ao desenvolvimento de rotinas (BERGER; LUCKMANM, 2008).

Os hábitos constantes e compartilhados em uma sociedade são as bases dos costumes (HODGSON, 2006), que após serem formalizados e institucionalizados formam as rotinas. A aquisição de hábitos (habituação) é o mecanismo psicológico que constitui a base comportamental que influencia o surgimento de instituições, por meio da repetição de ações (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2008).

Como as ações individuais dos atores carregam um conjunto de valores e crenças que são compartilhadas por todos, isso se reflete nas atividades e processos que estes indivíduos executam nas organizações que pertencem. Além disso, no processo de decisão e interações com os demais indivíduos da entidade (LINO *et al.*, 2018).

Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) afirmam que as rotinas são os hábitos formalizados e institucionalizados que incorporam o comportamento das pessoas por meio das formas como elas pensam e agem frequentemente sem questionamentos. Para Berger e Luckmann (2002), o fundamento da atividade que se torna habitual abre o primeiro plano para a deliberação e inovação, uma vez que o hábito fornece a direção e a especialização da atividade. A institucionalização ocorre sempre que há uma tipificação recíproca de ações habituais pelos atores sociais (BERGER; LUCKMANN, 2002, p.79).

A institucionalização é o processo pelo qual os atores sociais de forma individual transmitem o que é socialmente definido como real e, ao mesmo tempo, como uma variável de quanto uma ação pode ser considerada certa em dada realidade social (CHAVLEISHVILI, 2011). Envolve os processos pelos quais as práticas sociais, obrigações ou realidades, assumem estatuto no pensamento dos indivíduos e assim, englobam as instituições em suas ações (MEYER; ROWAN, 1977).

Segundo Tolbert e Zucker (1996), para que o processo de institucionalização ocorra em plenitude é importante que haja uma continuidade histórica da estrutura da organização e que as instituições sobrevivam às várias gerações de servidores da organização. Portanto, é necessário que haja uma teorização de todos os indivíduos que possam passar a integrar a organização, para que haja uma perpetuação dessas estruturas e práticas por um longo tempo (TOLBERT; ZUCKER, 1996).

Gondo e Amis (2013) buscaram um novo meio de compreender a institucionalização de processos nas organizações, acreditando que o modo como tem sido analisado até o momento é limitado pela visão predominante de que as variações na adoção derivam de decisões conscientemente tomadas. Desse modo, os autores afirmam que o processo de adoção de práticas diz respeito ao nível de engajamento consciente dos envolvidos. Existem duas dimensões institucionais necessárias para a compreensão de como as práticas são adotadas nas organizações, sendo: a aceitação e a implementação (GONDO; AMIS, 2013).

Ao estabelecer essas dimensões como separadas, somos capazes de categorizar as respostas dentro da organização para a adoção de novas práticas de um modo mais nuançado e revelador do que anteriormente. Mais notavelmente, desenvolvendo nossa compreensão da relação entre essas dimensões, somos capazes de expor um paradoxo institucional interessante e importante: a própria coisa que torna uma prática mais

facilmente aceita também reduz a reflexão consciente necessária para implementá-la (GONDO; AMIS, 2013, p. 230).

Gondo e Amis (2013) elaboram um quadro com os discursos para difusão de novas práticas dentro das organizações, apresentados no Quadro 01.

Quadro 01: Discurso na prática da difusão.

DISCURSO	DISCURSO PARA ACEITAÇÃO	DISCURSO PARA IMPLEMENTAÇÃO
Objetivo	Obter amplo apoio para uma prática	Estimular a consciência para uma implementação efetiva
Características	Abstrato Mais conceitual Destaca similaridades	Detalhado. Mais prático. Destaca as diferenças.

Fonte: Elaborado com base no artigo de Gondon e Amis (2013, p. 238).

Scott (2003) elenca três elementos como “pilares” das instituições, sendo: reguladores, normativos e culturais-cognitivos, sendo os pilares de uma análise institucional. No Quadro 02 são apresentadas essas informações.

Quadro 02: Pilares da Análise Institucional.

PILARES	REGULATIVO	NORMATIVO	COGNITIVO-CULTURAL
Base de Obediência	Utilidade	Obrigação Social	Entendimentos compartilhados
Base de Ordem	Regras Regulativas	Expectativas Normativas	Esquemas Constitutivos
Mecanismos	Coercitivo	Normativo	Mimético
Lógica	Instrumental	Adequação	Ortodoxia
Indicadores	Regras, leis e sanções	Certificação e confiabilidade	Crenças comuns e Lógicas de ação compartilhadas
Base de Legitimidade	Legalmente sancionada	Moralmente Governada	Compreensível, reconhecível e culturalmente amparada.

Fonte: Adaptado de Scott (2001, p. 52).

Através das atividades, recursos e esses três pilares, é possível fornecer estabilidade para as organizações, por meio das instituições, e as ações humanas se tornam legitimadas por meio dessas instituições, pois essas estruturas dão estabilidade e significado aos comportamentos sociais (SCOTT, 1994; SCOTT, 2001). Para Meyer e Rowan (1977), as regras institucionais podem ter efeitos sobre as estruturas das organizações e sua implementação no trabalho são muito diferentes dos efeitos gerados pelas redes de comportamento social e relações que compõem e cercam uma determinada organização. Quanto mais a conduta é institucionalizada mais se torna previsível e controlada (BERGER; LUCKMANN, 2008).

É necessário, portanto, um esforço por parte dos indivíduos para que os demais atores sociais compreendam e queiram desprender esforços para a adoção de novas práticas. As instituições (ideias, valores, crenças, hábitos) irão ser transmitidas aos indivíduos dentro das organizações através da utilização de *carriers*, que são um modo de veículo para difusão das instituições (SCOTT, 2014). Esses transmissores podem ser desde manuais de procedimentos,

livros e vídeos até profissionais por meio de treinamentos e capacitação (GREENWOOD *et al.*, 2008, p. 10).

Muitas organizações adotam práticas consideradas adequadas pelo seu campo organizacional de modo falho, inexistente ou inconsistente, ou seja, ocorre um ‘desacoplamento’ entre a estrutura e o que é de fato executado pelos servidores, isso é conceituado perante a teoria como *decoupling*, sendo a adoção de modo cerimonial de determinada prática com o intuito de se legitimar no campo organizacional (MEYER; ROWAN, 1977).

As organizações utilizam do comportamento de *decoupling* para esconder sua não conformidade de práticas, como modo de proteção contra as pressões coercitivas e escapando das regras (OLIVER, 1991). Ou seja, utilizam determinados procedimentos de fachada, sendo esse processo de evitar as práticas motivada pelo desejo de contornar as condições que tornam necessário a mudança de comportamento (OLIVER, 1991).

Se as atividades executadas pelos indivíduos serem contraditórias as exigências do contexto, ou quando se há problemas de monitoramento e controle das atividades dos servidores, abre-se espaço para que os processos não sejam realmente institucionalizados e as organizações estejam se utilizando desses procedimentos para se legitimarem perante a sociedade (MEYER; ROWAN, 1977).

Os atores sociais muitas vezes resistem em adotar novas práticas e procedimentos. Essa resistência é uma forma de ignorar ou desprezar as regras e valores institucionais (OLIVER, 1991). A resistência dos atores sociais é uma rejeição as normas e expectativas institucionais e é mais provável a ocorrência de resistência quando os interesses internos divergem dos interesses externos ou quando, as organizações acreditam que têm pouco a perder em demonstrar incompatíveis (OLIVER, 1991).

O comportamento humano guiado pela ação racional é um importante mecanismo de legitimação para as organizações. Além disso, no campo organizacional em que as organizações estão inseridas, possuem instituições, normas e práticas validadas por outras organizações, uniformizando os símbolos, por meio do isomorfismo (CARVALHO; VIEIRA, 2012). Nesse sentido, conceituado como “empreendedor institucional” é o ator social que mobília os demais atores da organização com o intuito de desenvolver ou modificar as instituições (GREENWOOD *et al.*, 2008).

Meyer e Rowan (1977) relatam que as organizações são levadas a incorporar práticas e procedimentos aceitos e institucionalizados, a fim de aumentar sua legitimidade perante a sociedade, independente da eficácia imediata dessas práticas e procedimentos. Assim, o sucesso

das organizações depende de fatores que vão além da eficiência na coordenação e controle de suas atividades produtivas, geram além disso, estabilidade, reputação e legitimidade (MOURA *et al.*, 2014).

A legitimidade permite que as organizações executem suas atividades e estabeleçam práticas e estruturas que deixem a organização similares às organizações consideradas padrões perante a sociedade (CHAVLEISHVILI, 2011). Se tornando legítimas, as organizações se tornam homogêneas, por meio de mecanismos isomórficos, sendo um recurso necessário à sobrevivência da organização em seu campo organizacional (MEYER; ROWAN, 1977). O comportamento humano guiado pela ação racional é um importante mecanismo de legitimação para as organizações. Além disso, no campo organizacional em que as organizações estão inseridas possuem instituições, normas e práticas validadas por outras organizações, uniformizando os símbolos, através do isomorfismo (CARVALHO; VIEIRA, 2012).

Kirschbaum (2006) afirma que os atores pertencentes ao mesmo campo organizacional participam em vigilância recíproca, seguindo normas e práticas comuns. Nesse sentido, empreendem ações que criam formas de pressão capazes de determinar a estrutura do campo fazendo com que os atores a ele pertencentes, adotem estruturas semelhantes e procedimentos similares umas às outras. Isso ocorre pelo fato de as mesmas possuírem as mesmas condições ambientais (FARIAS FILHO; SOUSA, 2013).

Tais aspectos reforçam as hipóteses de DiMaggio e Powell (2005), ao revelarem que quanto mais gestores participarem de associações profissionais, maior a tendência a se assemelharem as outras organizações do seu campo e quanto maior grau de profissionalização dentro de um campo, maior será o grau de mudanças isomórficas institucionais.

Os mecanismos isomórficos são utilizados como meios de se alcançar a legitimidade. DiMaggio e Powell (2005) elencam dois tipos de isomorfismos, o competitivo e institucional. No isomorfismo institucional consideram-se os instrumentos que as organizações e os atores sociais utilizam para conseguirem legitimação, poder, adequação econômica e social. Segundo DiMaggio e Powell (2005), o isomorfismo institucional pode ser visualizado por meio de três mecanismos: coercitivo, mimético e normativo. O mecanismo coercitivo provém da influência política e do problema da legitimidade. Advém das pressões externas, como força da lei ou determinações governamentais, exercida sobre as organizações para que estas adotem procedimentos ou técnicas semelhantes a outras organizações mais fortes (PACHECO, 2002).

Para Lacombe e Chu (2008), a relação de dependência entre organizações faz com que as organizações consideradas mais fortes, exerçam pressões formais e informais sobre as outras para a adoção de práticas e procedimentos similares. O isomorfismo mimético advém do

contexto de incertezas vividos pelas organizações e que enfrentam conflitos quanto aos seus desígnios. DiMaggio e Powell (2005) relatam que essa difusão de práticas e procedimentos nem sempre é exercido de forma intencional pelas organizações, talvez ela nem se dê conta de que está sendo copiada ou não deseje ser copiada, ela simplesmente serve de fonte conveniente de práticas que a imitadora pode utilizar e se tornar legítima (TUTTLE; DILLARD, 2007).

Outro meio de tornar as organizações homogêneas é por meio das orientações de órgãos profissionais, através do compartilhamento de um conjunto de instituições de trabalho em determinado ramo de ocupação (KELM, 2014). DiMaggio e Powell (2005) colocam dois aspectos como fontes relevantes desse tipo de isomorfismo. Primeiramente, a educação adquirida por universidades e centros de desenvolvimento do conhecimento e normas, bem como a elaboração de *networks* de profissionais, sendo um mecanismo de difusão de informações propícios a legitimação perante a sociedade.

As organizações de certo campo podem ser altamente distintas em alguns aspectos e, no entanto, extremamente homogêneas em outros (DIMAGGIO; POWELL, 2005). Os mecanismos que pressionam em direção a homogeneidade das organizações e atores é um aspecto fundamental para a compreensão de mudanças e contextos sociais, de forma especial quando considerados em relação aos projetos interpretativos dos dirigentes das organizações (MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1998).

Portanto, por meio da apresentação desta teoria emerge-se as proposições teóricas utilizadas nesta dissertação. A utilização de mecanismos isomórficos pelos órgãos centrais de controle interno em administrações municipais pelas organizações e seus respectivos atores sociais com o objetivo de se legitimarem perante o seu campo organizacional, sejam eles, órgãos reguladores, profissionais ou até mesmo a sociedade civil (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Além disso, quando se tornam legítimas, as organizações se tornam homogêneas em estrutura e funcionamento, sendo um recurso necessário à sobrevivência da organização em seu campo organizacional (MEYER; ROWAN, 1977). Entretanto, nem sempre as Controladorias municipais adotam as práticas de controle de modo efetivo, ou seja, muitos procedimentos podem ser adotados de modo cerimonial apenas com o intuito de legitimação (MEYER; ROWAN, 1977).

Também muitas práticas de controle interno podem ser adotadas de modo cerimonial pelas organizações municipais, como meio de se protegerem do monitoramento externo e as pressões do ambiente institucional, conceituando, portanto, o *decoupling* (MEYER; ROWAN, 1977; OLIVER, 1991).

2.2 Sistemas de Controle Interno no Setor Público

A administração pública é responsável pela gestão dos recursos disponíveis para a realização dos propósitos do Estado, sendo seu objetivo a efetividade nos resultados da organização pública, por meio da gestão de recursos humanos ou materiais (WHITE, 1929). A administração pública pode ser compreendida como o processo de gestão das organizações públicas, sejam elas pertencentes à Administração Direta ou Indireta. Deste modo, está relacionada com as ações desempenhadas pelos gestores públicos para o bem da sociedade (BERGUE, 2011).

No contexto da administração pública, para que se evite a ocorrência de fraudes e deixe o patrimônio público vulnerável, é necessário aprimorar as ferramentas de controle que abrangem todas as áreas da gestão pública e todas suas atividades (ARAÚJO *et al.*, 2016). Segundo a Constituição Federal de 1988 (CF/1988), o controle é dividido em dois tipos, externo e interno. O controle externo é de competência do Poder Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas e o interno, é exercido pelos próprios órgãos da administração pública, ou seja, pode ser compreendido como um autocontrole que é instituído dentro da estrutura organizacional de cada entidade pública. Calixto e Velasquez (2005) afirmam que o controle externo apresenta algumas limitações no exercício de fiscalização e verificação da legalidade dos atos públicos, cumprimento dos planos de governo, avaliação da legitimidade, efetividade, economicidade, eficiência e eficácia na administração pública.

Um sistema de controle efetivo é um pré-requisito para uma melhor performance da administração pública. Portanto, se os processos de controle interno não forem implementados corretamente ou forem frágeis, a probabilidade de a organização não alcançar seus objetivos é muito grande (KEWO, 2017). Dado que os gestores públicos podem executar apenas o que as normatizações autorizam, é necessário haver maior planejamento de seus atos, uma vez que esse plano definirá o que será executado, quem serão os responsáveis, os resultados que se pretende alcançar, quais os recursos disponíveis, entre outros aspectos. Portanto, o sistema de controle interno emerge nesse contexto tendo como uma de suas atribuições acompanhar o cumprimento legal da organização pública e as condutas dos agentes, devendo haver o equilíbrio entre a autoridade e responsabilidade dos gestores públicos (CASTRO, 2015).

O surgimento do controle interno no âmbito governamental nos poderes Executivos no Brasil passou a ser obrigatório a partir da Lei nº 4.320 em 1964 e o Decreto 200 de 1967, mas apenas em 1988, com a CF/88, que o controle interno passou a ser obrigatório em todos os entes públicos - Poderes Executivos, Legislativos e Judiciário - de modo que as suas atividades sejam integradas aos órgãos de controle externo.

Para melhor explicação sobre o surgimento do sistema de controle interno no setor público no Brasil, elaborou-se a Figura 2. Esta apresenta uma linha do tempo com os principais marcos legais com a jurisdição federal que abarcam a temática.

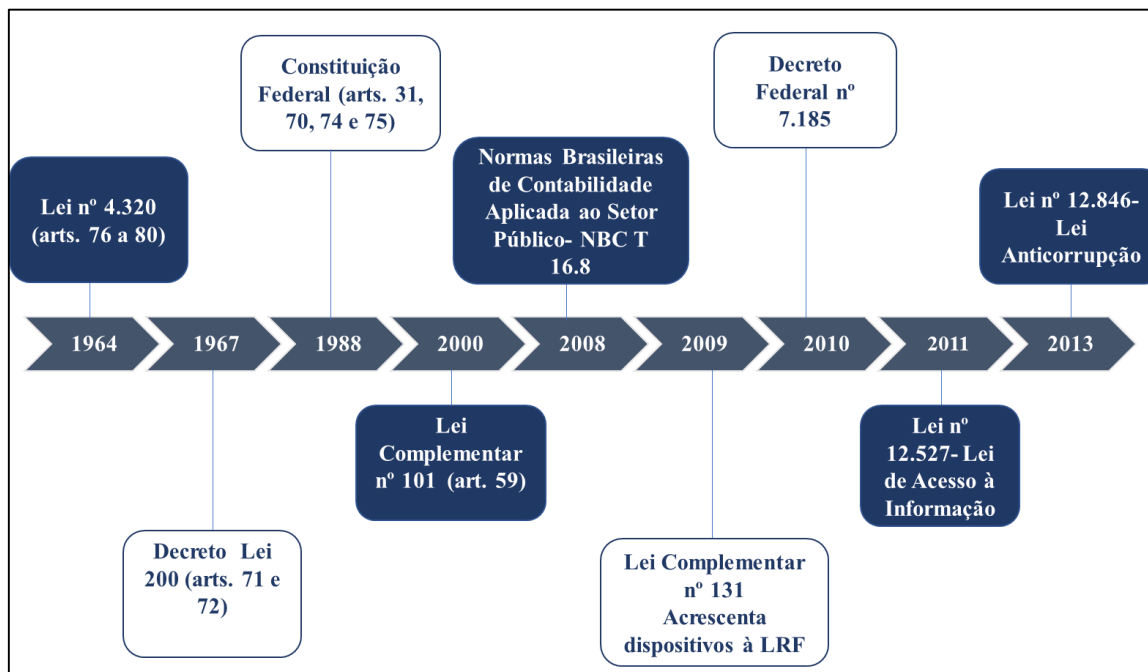


Figura 2: Linha do tempo dos principais marcos legais do controle interno governamental no Brasil

Fonte: Elaborada pela autora com base nas legislações supracitadas.

Conforme apresentado pela Figura 2, em 1964 foi instituída a primeira legislação que abarca o controle interno governamental no Brasil, na lei federal de finanças públicas (Lei Federal 4.320, ainda em vigor). O controle interno é apresentado especificamente nos Artigos 75 a 80, que trazem a necessidade de controlar a execução orçamentária dos entes, exigindo o controle da legalidade, fidelidade funcional dos agentes públicos e o cumprimentos dos programas de governo (BRASIL, 1964).

O Decreto Lei 200 de 1967 dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelecendo as suas diretrizes principais. Nesse contexto, é instituído o controle interno no Poder Executivo em âmbito Federal, especificamente em seu art. 72, e expressa a existência da obrigatoriedade do Poder Executivo Federal em manter um sistema de controle interno com o objetivo de acompanhar a execução orçamentária do governo, avaliar os resultados alcançados pelos gestores e criar condições para uma administração eficiente, proporcionando o auxílio das atividades de controle externo (BRASIL, 1967).

Apenas com a CF/1988, a conhecida como Constituição Cidadã, é instituída a obrigatoriedade de existência de controle interno nos três poderes. Expostos nos artigos 31, 70, 74 e 75 são mais especificadas as atribuições do controle interno e externo e a necessidade de trabalharem em sintonia (BRASIL, 1988). A CF/88 estipula a necessidade de o trabalho do

controle interno ser interligado com o controle externo de modo que a identificação de qualquer irregularidade pelo controle interno seja corrigida e reportada ao controle externo (BRASIL, 1988).

No ano de 2000, foi criada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Conhecida como LRF, no art. 59, é demonstrada a obrigatoriedade de os entes de controle interno e externo fiscalizarem o cumprimento das atribuições dessa normatização, principalmente no cumprimento dos limites de gastos com pessoal, condições de operações de créditos e foco no equilíbrio das contas públicas (BRASIL, 2000). No ano de 2003, houve a criação da Controladoria Geral da União, atualmente nomeada como Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União – CGU, é o órgão central de controle interno no âmbito federal, foi um marco para as controladorias no país (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011). A CGU é considerada uma organização referência em práticas de controle interno e transparência no país.

Em 2008, emergem no Brasil as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, as NBC T SP. Se tratando de controle interno tem-se a NBC T 16.8, que visa modernizar a contabilidade pública brasileira de acordo com o padrão internacional de contabilidade. A NBC T 16.8 classifica o controle interno em três categorias, sendo elas: operacional, contábil e normativo. O operacional visa ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade; o contábil deve assegurar à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações e por fim, o normativo que está relacionado aos cumprimentos das legislações (BRASIL, 2008). Entretanto, a NBC T SP referente ao controle interno ainda está em vigor, mas será revogada em 2019, visto que, a convergência da contabilidade pública no Brasil ainda está em processo de discussão e implantação de modo gradual.

Portanto, percebe-se *a priori* como o controle interno participa do acompanhamento do desempenho da administração pública, sendo um importante instrumento gerencial, responsável por averiguar as informações públicas de modo que, antes de serem expostas pela organização para a sociedade, são aprovadas ou reprovadas pelo controle interno.

Visando complementar as diretrizes da LRF, em 2009, surge a Lei Complementar nº 131, que estabelece a obrigatoriedade de divulgação das informações públicas em tempo mais rápido sobre a execução orçamentária das entidades públicas, promovendo a transparência pública, o controle externo e social (BRASIL, 2009). Em 2010, há a institucionalização do Decreto Federal nº 7.185, dispondo sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da federação (BRASIL, 2010).

Apesar dos avanços em relação à transparência pública, advindos com essas duas legislações, apenas em 2011, é publicada uma normatização instituindo a obrigatoriedade de divulgação ampla de informações internas da entidade pública e a possibilidade de meios para solicitação de dados internos pela sociedade se torna um direito. Conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI), a Lei no 12.527/2011, instituiu a obrigatoriedade de maior divulgação de informações públicas de modo acessível e com linguagem clara para a população brasileira. Essa lei avança e contribui para a efetivação dos direitos do cidadão de exercer ativamente a cidadania em um país democrático, sendo um poder de interação e participação social defendido pela CF/88.

Por último, em 2013, surge a Lei nº 12.846 conhecida como Lei Anticorrupção, que irá dispor sobre as responsabilidades das empresas que praticarem atos contra o patrimônio público, contra os compromissos internacionais assumidos pelo país e contra os princípios da Administração Pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (BRASIL, 1988; BRASIL, 2013). Além dessas legislações para todos os entes públicos do Brasil, em âmbito estadual, o Estado de Minas Gerais elaborou no ano de 2013 o Decreto nº 46.243. Nesse decreto o Estado de Minas Gerais instituiu um Programa de auxílio à transparência aos municípios mineiros.

Neste contexto, algumas instituições são fundamentais para a gestão de um Sistema de Controle nas organizações do setor público. Uma dessas são as controladorias governamentais no Brasil, que visam auxiliar a gestão pública e diminuir a assimetria informacional entre os gestores e a sociedade civil (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011). Neste processo, a integração entre os controles (interno, externo e social) é necessária para a efetividade da fiscalização na administração pública, visto que, se as controladorias implantarem procedimentos que garantem a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência a todos os atos dos gestores públicos, então as atividades do controle externo e do controle social refletirão adequadamente essa fiscalização (PEDERNEIRAS *et al.*, 2018).

Quando o controle interno é bem implementado e institucionalizado, auxilia a organização em tomada de decisão e na proteção dos recursos públicos, evitando desperdícios (ABBAS; IQBAL, 2012). Faitusa (2015), analisando doze países da União Europeia, detectou que cada país possui suas diretrizes próprias, ou seja, nem todos os países interpretam o sistema de controle interno da mesma forma, sendo que, alguns possuem instituições externas que executam esse controle, e, em outros, o sistema é parte integrante da Administração Pública. Além disso, foi identificado que todos os países analisados possuem esse sistema, mas nem todos os países possuem controle sobre toda a estrutura da Administração Pública.

Assim, a partir dessa lacuna e identificando a necessidade de se modernizar os sistemas de controle interno na Administração Pública, a comissão Europeia desenvolveu um modelo de referência para o setor público, conceituado como Controle Financeiro Interno Público (PIFC), com o objetivo de auxiliar as entidades públicas a aumentar a transparência e responsabilidade gerencial do patrimônio público (REGINATO; NONNIS; PAVAN, 2012).

Quanto ao controle externo, é fundamental compreender o papel dos Tribunais de Contas dos Estados no Brasil. Estes são os órgãos que auxiliam o Poder Legislativo no exercício do controle externo e possuem como principais atribuições a realização de levantamentos e acompanhamentos dos dados de entidades públicas, auditorias, análise da legalidade, eficiência e economicidade da gestão. Portanto, se os órgãos de controle interno atrasarem na divulgação de suas informações ou não as divulgar corretamente aos Tribunais de Contas dos Estados, os processos de transparência e *accountability* na administração pública serão prejudicados (PICCOLI; PRADO, 2018).

O foco do controle interno é nos processos administrativos do governo e nas condutas dos agentes e na ação do ente público. Deve haver o equilíbrio de autoridade e responsabilidade dos gestores públicos, um aspecto relevante na atuação dos controles (CASTRO, 2015). Esse controle pode ser dividido em três técnicas, sendo: o controle prévio, o controle concomitante e o controle posterior. O controle prévio é o que antecede a conclusão dos atos, sendo exercido pela contabilidade. O controle concomitante acompanha a realização dos atos públicos e suas respectivas regularidades, sendo a técnica utilizada a de fiscalização. Já no caso do controle subsequente ou posterior, seria após a conclusão dos atos praticados pelos gestores, visando detectar possíveis erros, avaliando a eficiência e eficácia das ações administrativas, cuja técnica utilizada é a auditoria (CASTRO, 2015).

O sistema de controle interno é um instrumento eficaz na geração de receitas públicas, ou seja, quando se possui um controle interno efetivo, há uma minimização entre as receitas orçadas das realizadas (MOHAMMED, 2018). Além disso, como demonstra o estudo de Nogueira e Jorge (2017), é necessário aprimorar os procedimentos de controle interno para que seja mantida a confiabilidade e qualidade das informações financeiras e orçamentárias.

No Brasil, existe um órgão com o objetivo de fortalecer os controles internos na administração pública brasileira, por meio da representação profissional, integração de instituições, assessoramento técnico, com o intuito de combater a corrupção, ampliar a transparência, fortalecer o controle social e gerar serviço público com efetividade, respeitando os princípios da Administração Pública. Conhecido como Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), apoia a aprovação da PEC nº 45 de 2009, que estimula que esse sistema

siga as seguintes macrofunções: controladoria, auditoria, ouvidoria e corregedoria (CONACI, 2016).

Portanto, pode-se identificar que esse setor da Administração Pública possui diversas atribuições, que perpassam sobre todas as partes do ciclo de gestão pública, iniciando pelo planejamento e finalizando na avaliação dos resultados alcançados e divulgação das informações públicas. Bonetti, Werbke e Zanin (2018) elaboraram um quadro teórico com as principais funções de uma controladoria pública segundo a literatura, expostas no Quadro 03.

Quadro 03: Funções das controladorias públicas e respectivas fontes teóricas.

Funções	Base teórica
Contábil	Wilson, Roehl-Anderson e Bragg (1997)
Gerencial-estratégica	Borinelli (2006)
De proteção e controle de ativos	Borinelli (2006)
De custos	Borinelli (2006)
Tributária	Borinelli (2006)
De planejamento e controle	Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010)
De controle de risco	Suzart, Marcelino e Rocha (2011)
De avaliar o cumprimento de orçamentos	Lei 4.320/64

Fonte: Bonetti, Werbke e Zanin (2018, p.133).

Sobre este aspecto, Bonetti, Wernke e Zanin (2018) identificaram que as atividades de controle interno mais executadas pelas controladorias são o monitoramento e/ou gerenciamento das funções elencadas na literatura. Além disso, as controladorias têm atuado de modo fraco no “cumprimento de prazos” e “supervisão das receitas por fonte e despesa por função” e na “supervisão da receita e despesa por categoria” (BONETTI; WERNKE; ZANIN, 2018, p. 147).

Em relação aos profissionais responsáveis nos entes públicos por esse tipo de controle, Araújo, Souto e Azevedo (2016) explicam que há uma grande evolução nas funções do *controller* ou controlador geral, sendo que a sua origem é essencialmente contábil. Para os autores, isso demonstra a diversidade e complexidade das suas competências e aos poucos esse profissional vem se consolidando, mas não houve pesquisas suficientes que deixem claro a definição de suas funções e competências. Entretanto, no contexto prático brasileiro, tem-se as atribuições do controlador exposta em normatizações.

O sistema de controle interno é subordinado hierarquicamente ao chefe da organização pública, tendo como principais atividades o acompanhamento dos instrumentos orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais, monitorando os atos e fatos públicos para identificação de possíveis riscos (PEDERNEIRAS *et al.*, 2018). Além disso, essas atividades remetem a criação de rotinas, procedimentos e funções, que atuando de forma coesa e articulada, tende a coibir ou minimizar as ocorrências de falhas e riscos operacionais (PEDERNEIRAS *et al.*, 2018).

Ainda há de se destacar que uma das atribuições das controladorias governamentais é fornecer informações, emitir relatórios e pareceres técnicos por meio das análises técnicas realizadas pelos servidores do controle interno, o que permite aos gestores na execução do planejamento público e observância legal na execução das atividades públicas (ARAÚJO *et al.*, 2018).

O sistema de controle interno é obrigatório perante a normatização, mas nem sempre isso existe de modo correto e institucionalizado nas prefeituras municipais, portanto, é necessário identificar se existe realmente um setor de controle nos municípios e se esse órgão tem auxiliado na gestão dessas entidades (THOMÉ; TINOCO, 2005). Algumas observações empíricas sobre este cenário já foram constatadas em Sedyama *et al.* (2017); Davis e Blaschek (2006), e Cavalcante, Peter e Machado (2011).

Enfim, argumenta-se que o controle interno e as auditorias, juntamente com *accountability* e transparência, são mecanismos de proteção do erário público, sobrevivência econômica do país e importantes meios de comunicação e participação dos cidadãos na Administração Pública (FERNANDES; BORGES; LEITE JUNIOR, 2017). Os controles interno, externo e social, quando bem institucionalizados, constituem objetivos comuns de defesa da transparência pública, eficiência e eficácia da gestão pública, portanto, se funcionarem de modo integrado e sincronizado, esses meios de controle trazem benefícios para a administração pública (PEDERNEIRAS *et al.*, 2018).

Neste sentido, Kewo (2017) afirma que o sistema de controle interno é um importante mecanismo em um contexto democrático, da governança pública, estimulando a participação social e a transparência. A *accountability* financeira é a prestação de informações e a sua divulgação para as partes interessadas sobre a atividade financeira, relatórios financeiros, informações essas que podem afetar a qualidade da administração em tomar decisões.

2.3 Transparência e *Accountability*

Devido às características que foram se firmando na cultura brasileira, desde o modelo patrimonialista, as práticas de concentração de poder na burocracia fizeram com que a sociedade se afastasse da Administração Pública, inibindo as práticas de transparência, *accountability* e controle social (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2017).

A partir da CF/88, houve avanços relacionados ao estabelecimento de direitos e deveres da Administração Pública e da sociedade civil. Nesse mesmo contexto, houve maior descentralização das atividades Estatais para os entes subnacionais, sendo atribuídas mais

responsabilidades a Estados e Municípios, que passaram a ter autonomia política e fiscal (BRASIL, 1988). Este processo de gestão é denominado de Federalismo.

A partir disso, a transparência foi considerada um princípio constitucional que deriva do princípio da publicidade, dado que a atribuição de mais responsabilidades despertou para a necessidade de maior controle das atividades dos entes, o que estimulou regulamentações para a promoção da transparência e *accountability* no setor público. Para Stiglitz (1999), para que se possa dizer que existe realmente políticas públicas informacionais, é necessário reduzir as assimetrias informacionais entre a sociedade civil e o Estado, de modo que os cidadãos possam controlar os atos praticados pela administração do ente público.

A sociedade nas últimas décadas tem se questionado sobre a gestão dos recursos públicos e a responsabilização os gestores. Os cidadãos desejam uma gestão pública ética, eficiente, eficaz e transparente (ARAÚJO *et al.*, 2018). Nesse sentido, os autores afirmam que o ato de prestação de contas dos atos públicos para o coletivo, por meio dos instrumentos da transparência, já é esperado pela Constituição em atendimento ao princípio da publicidade (ARAÚJO *et al.*, 2018).

No entanto, percebe-se que não bastava que as informações estivessem expostas de modo público, uma vez que há necessidade de serem relevantes, confiáveis e compreensíveis. Assim, em um país democrático torna-se indispensável a compreensibilidade dos documentos públicos pelos cidadãos, pois isso é necessário para o exercício da cidadania (PLATT NETO *et al.*, 2007). Portanto, para que a sociedade civil possa interagir com os políticos representantes e exercer seu poder de controle, é necessário que existam políticas públicas que estimulem a efetividade da transparência (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2017).

O conceito de transparência, adotado por Coelho *et al.* (2018), é representado pela disponibilidade de informações públicas que possibilitem o monitoramento e controle das ações governamentais pelos órgãos externos de controle e a sociedade. Em 2011, com a criação no Brasil da Lei de Acesso à Informação (LAI), instituiu-se a obrigatoriedade de divulgação de informações públicas à sociedade, onde o sigilo é exceção e a divulgação é regra. Mesmo se identificando o fato de que a CF/88 já tivesse indícios dessa obrigatoriedade, apenas quando a LAI entra em vigência em 2012, que esses instrumentos e mecanismos são exigidos de fato. Entretanto, a transparência no Brasil ainda é incompleta, na esfera estadual e municipal, sendo voltada para o atendimento das legislações (COELHO *et al.*, 2018).

No âmbito mundial, vem ocorrendo um movimento conhecido como Dados Abertos Governamentais (*Open Government Data*), que coloca a transparência e responsabilidade dos administradores públicos em seu objetivo principal. O que se espera com a implementação

desse movimento na administração pública é que aumente a participação da sociedade civil e que melhore sua interação com o Estado (SCASSA, 2014). No Brasil, esse movimento está em andamento, acontecendo de modo gradual e lento, mas não pode se negar os avanços já adquiridos. A sociedade está cada vez mais exigente quanto a transparência pública, de modo que, o acesso à informação não é mais suficiente, pois é necessário poder tirar conclusões dos dados informados e poder ter o direito de acompanhar as atividades e programas do Governo, apenas assim, os cidadãos podem exercer o seu controle social (RIBEIRO; ALMEIDA, 2011).

Por outro lado, existem no âmbito do próprio governo brasileiro ações para melhorar a qualidade das informações e criar instrumentos para facilitar o intercâmbio de dados. A *Web* alterou radicalmente a forma de compartilhar conhecimentos, reduzindo as barreiras para a publicação e para o acesso aos documentos. Um dos maiores fatores de sucesso do ambiente *Web* é a liberdade que seus usuários têm em criar e disseminar informação, logo, o grande desafio é como trabalhar com este ambiente descentralizado e quase que anárquico, buscando um modelo de organização de informações (RIBEIRO; ALMEIDA, 2011).

Em alguns casos, as próprias tecnologias cada vez mais utilizadas pelos governos para interagir com os cidadãos geram novas camadas de informações pessoais. Assim, embora o movimento do Governo Aberto não seja para deslocar a privacidade como um valor social importante, sua implementação aumentará os desafios da privacidade (SCASSA, 2014). Assim, por meio das Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC's), o Estado pode facilitar e agilizar procedimentos internos da administração e externamente possibilitar um maior elo entre administração e sociedade. Portanto, as TIC's têm o potencial de compilar as informações públicas e divulgá-las em canais de informação (SANTOS; PINTO, 2016). Deste modo, a tecnologia se torna um modo de ligação e aproximação da sociedade com o Governo, possibilitando o acesso à informação e motivando a transparência.

O termo transparência é um fator fundamental na gestão pública atual, pois amplia as informações da administração pública para a sociedade e estimula a *accountability* (FILGUEIRAS, 2011). Portanto, a *accountability* está relacionada com o termo transparência, pois são interligados, de modo que, a responsabilização dos gestores públicos e a existência de controle social da administração pública, ou seja, uma gestão *accountable*, somente é possível se houverem instrumentos de transparência e interação Estado e sociedade (FONSECA *et al.*, 2014).

No entanto, seu conceito é amplamente discutido pela literatura, mas ainda não possui uma consolidação, ou seja, é um termo que é utilizado de muitas formas. É necessário, assim, que os estudiosos percebam essa limitação e não afirmem ser uma área de estudo já

estabelecida, mas ampla, em construção, que possui diversos conceitos e perspectivas de interpretação (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA; RICCIO, 2015).

Para os cientistas políticos, por exemplo, é derivado da Teoria de Agência, como se as políticas de transparência fossem o remédio para a assimetria informacional entre os atores (cidadão e Estado) e como forma de tentar reduzir a corrupção. Com isso, é possível que a população exerça o seu poder de cidadania, permitindo que possuam o conhecimento e detenção de informações sobre o patrimônio público.

Segundo Mabillard e Zumofen (2017), a transparência é um conceito fundamental em qualquer regime democrático e uma ferramenta essencial para uma boa governança. Deste modo, o conceito é dividido pela literatura como ativa e passiva. A transparência ativa é compreendida como a liberação de informações públicas de modo voluntário pelo Governo. Já a transparência passiva se refere aos pedidos de informações da administração pública por parte dos cidadãos (MABILARD; ZUMOFEN, 2017).

O conceito de transparência aplicado ao setor público se diferencia em relação à sua abordagem, podendo estar relacionada às questões legais e fiscais (LRF) ou a outros aspectos informacionais, como desempenho, quadro de servidores, sistema de controle interno, entre outros (LAI), de modo que os cidadãos possuam informações mais acessíveis, por meio dos relatórios públicos e portais eletrônicos. Ao propor a disponibilização de mais informações à sociedade, as políticas públicas informacionais podem levar os cidadãos a verem a forma como a administração pública está desempenhando suas atividades e prestando os serviços públicos e, portanto, fomenta o controle social e maior responsabilização dos governos (PORUMBESCU, 2017). Dessa forma, aumenta-se a responsabilização dos gestores públicos, sendo a responsabilidade de avaliar se essas informações estão corretas e de fácil acesso para a sociedade, dos órgãos internos de controle (BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015).

Todavia, torna-se necessário a existência de uma política de publicidade e não apenas políticas de transparência, pois a divulgação de informações de modo isolado não possibilita uma discussão e crítica social. Portanto, a política de publicidade requer a necessidade de reuniões, fóruns e espaços onde possa haver o uso das informações e concretizar o seu direito de autonomia. Políticas de publicidade permitem uma abordagem democrática para a questão da *accountability*, quando se possibilita a crítica da situação política no próprio espaço e ambiente da esfera pública (FILGUEIRAS, 2011). Exemplos comuns de espaços para esse tipo de manifestação seriam as audiências públicas, quando há a abertura de diálogos entre governo e sociedade, além dos próprios portais eletrônicos com abas de ouvidoria pública.

Os termos transparência e *accountability*, muitas vezes, podem ser utilizados com o mesmo propósito, visto que, o segundo termo só é propiciado através do aperfeiçoamento de práticas de transparência. O conceito de *accountability* não se refere apenas ao exercício de prestar contas à sociedade, mas também, de um processo político e democrático em que os cidadãos exercem seu poder de autoridade. Portanto, para que haja uma real implementação do termo na Administração Pública, deve-se diminuir a assimetria informacional existente entre o Estado e a sociedade civil (FILGUEIRAS, 2011).

Xavier (2011) afirma que o termo *accountability* é um conjunto de tipologias, complexo, multidisciplinar e multidimensional, devendo analisá-la de dentro de seu contexto social, cultural, dentro de um sistema político democrático, que possui relações interorganizacionais e diferentes interesses. Pinho e Sacramento (2009) acreditam que a *accountability* envolve a responsabilidade dos gestores, o controle da administração, a transparência e a prestação de contas à sociedade.

O'Donnell (1998) classifica o termo *accountability* em dois tipos: vertical e horizontal. O principal canal da vertical seria a realização de eleições justas e livres, onde os cidadãos possam escolher o seu representante. Além disso, outra característica dessa dimensão seria as manifestações sociais sem pressões coercitivas e apoio da mídia para deixá-las mais visíveis, possibilitando aos cidadãos exercer o direito de se manifestar perante as atividades e atitudes do Estado. A existência da dimensão horizontal demonstra que os países são democráticos, pois possuem a liberdade para ter um maior controle sobre a administração, de modo que, dentro da própria estrutura organizacional da organização pública, controle as suas próprias atividades. Essas dimensões possibilitam que todos os cidadãos possam se posicionar de maneira livre e sem punições, escolhendo quem irá governar o seu Estado, de modo que, declarar suas opiniões de forma pública é algo assegurado a todos. Além disso, possibilita uma maior fiscalização do patrimônio público, sendo de modo interno ou externo à administração.

Já a *accountability* horizontal, ou também conceituada de controle interno, seria a existência de agências que compõem a própria estrutura organizacional do Estado, que possuem o direito e o poder legal para realizar suas ações, que são desde a supervisão das atividades diárias da Administração Pública até punições e *impeachment* contra as ações de determinado Governo ou agentes do Estado, os quais são considerados por esses órgãos e atores especializados como fraudulento. Um dos limites da horizontal seria a falta de autonomia entre esses órgãos para poderem exercer o seu poder fiscalizador. A maioria das legislações existentes foram constituídas ou sustentadas pelo próprio aparato do Estado e, por isso, esses pontos dificultam o desenvolvimento do controle interno (O'DONNELL, 1998).

Goetz e Jenkins (2001) caracterizam a *accountability* horizontal como um órgão do governo com conhecimento sobre os atos da administração pública e que julgam esses atos de modo que, possam aconselhar os gestores públicos eleitos pelo mecanismo vertical de *accountability*. Entretanto, os autores criticam o mecanismo horizontal pelo fato de serem os responsáveis por monitorar a performance do governo e normalmente são organizações fechadas a participação da sociedade civil, pois esses órgãos não têm alcançado bons resultados e há um interesse crescente dos cidadãos em participar diretamente dessa autofiscalização.

Nesse sentido, emerge a *accountability* social quando os cidadãos ou organizações da sociedade civil participam de modo direto ou indireto no processo de responsabilização dos gestores pelos seus atos (MALENA; FORSTER; SINGH, 2004). Esse instrumento de *accountability* busca integrar a sociedade civil, independentemente de sua classe social, as atividades do Estado e que, ações lideradas pela sociedade exijam maior responsabilização dos gestores públicos (JOSHI; HOUTZAGER, 2012).

Sendo que, esse mecanismo pode ser iniciado ou apoiado pelo próprio Estado, cidadãos ou ambos. Estudos demonstram que o mecanismo de *accountability* social pode fortalecer a *accountability* horizontal e resultar em melhor governança e melhoria da prestação de serviços públicos (MALENA; FORSTER; SINGH, 2004). Portanto, o fortalecimento da *accountability* social é uma estratégia para melhorar os serviços públicos e a participação da sociedade nos assuntos do Estado (JOSHI; HOUTZAGER, 2012).

Morais e Teixeira (2016) confirmaram através de um estudo no Poder Executivo na esfera estadual do Rio de Janeiro, que o sistema de controle interno público afeta a efetividade da *accountability* na aplicação dos recursos públicos e na geração de transparência das informações. Algumas limitações detectadas no órgão de controle em análise estão em sua finalidade estar apenas focada na gestão pública, o que limita outras dimensões da *accountability*, como por exemplo, a responsividade dos atores públicos, e não apenas o bom uso dos recursos públicos.

Diante a essas limitações, esse tipo de controle só conseguirá ser efetivo se houver órgãos estatais autorizados e dispostos a realmente fiscalizar e acompanhar as atividades dos entes públicos, de modo a controlar, corrigir e punir ações consideradas ilegais. Portanto, os órgãos de controle interno deveriam possuir poder sustentado em normatizações para exercer sua autoridade e autonomia. Também, vale ressaltar que deve haver uma integração entre as agências estatais, sejam elas externas ou internas ao ente público, pois trabalhando de modo isolado não terão resultados totalmente positivos. É necessário que essas agências sejam

legitimadas e respeitadas por todos os atores envolvidos nesse ambiente, mas sempre respeitando as barreiras e responsabilidades de cada órgão (O'DONNEL, 1998).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta seção tem por objetivo identificar os elementos centrais para operacionalização desta pesquisa. Nesta, serão explorados os processos relacionados à natureza e classificação da pesquisa, o universo amostral, a coleta e análise de dados. Especificamente, demonstra-se o percurso tomado para a construção dos resultados aqui expostos e analisados. Para tanto, esta seção está dividida em quatro tópicos: a) natureza da pesquisa, onde se faz a classificação desse estudo; b) delimitação da amostra e justificativa de sua escolha; c) exposição dos instrumentos de coleta de dados e suas peculiaridades, e d) a técnica de análise dos dados.

3.1 Natureza e Classificação da Pesquisa

Nesta dissertação foi adotada a abordagem qualitativa e escolhido o estudo de caso como estratégica de pesquisa, especificamente o estudo de casos múltiplos. Para Yin (2001), é uma boa estratégia de pesquisa quando se procura identificar o “como” e o “por que” algum fenômeno acontece, e quando o pesquisador possui poucas informações sobre o assunto e procura levantar mais informações para enriquecer a análise e consolidar seu estudo.

Especificamente, o estudo de casos múltiplos é uma técnica de pesquisa que auxilia o pesquisador em aumentar a relevância de seu estudo, pois toma-se como ponto de partida a análise de mais de um caso. Segundo Stake (2005), os estudos de casos coletivos ou múltiplos são quando se seleciona mais de um caso, justificando-os por suas semelhanças ou suas diferenças. Em sua visão, esta estratégia metodológica auxilia a compreensão do pesquisador do objeto de estudo, pois, o fenômeno passa a ser interpretado em diferentes contextos.

3.2 Delimitação e Escolha das Unidades de Análise

Neste estudo, as unidades de análises foram as Controladorias Municipais de Belo Horizonte (BH) e Uberlândia, ambas pertencentes ao Estado de Minas Gerais. Segundo dados do IBGE de 2017, o estado possui o maior número de municípios entre os estados brasileiros, 853, sendo o segundo mais populoso, com 21.119.536 de habitantes, respondendo pela terceira maior economia do Brasil. A escolha deste Estado se justifica pelo fato de refletir o contexto nacional que, conforme Delgado e Machado (2007), é reconhecido como um caso ilustrativo das desigualdades sócio regionais presentes no Brasil, permitindo extrapolações e futura aplicação ao caso brasileiro.

Quanto aos municípios, sua delimitação se deu, primeiramente, por serem os dois maiores municípios do estado, além do fato de que são os dois detentores das maiores arrecadações próprias, ou seja, a geração de recursos tributários nesses municípios é

considerada elevada. A análise de Prefeituras com maior arrecadação e população permite minimizar eventuais efeitos da falta de recursos para a implantação da controladoria municipal.

Ademais, por ser a capital do Estado, o município de Belo Horizonte está mais próximo de órgãos reguladores, como Conselho Regional de Contabilidade (CRC) e o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE/MG). Enquanto isso, o município de Uberlândia, que está a aproximadamente 539 quilômetros de distância da capital do estado, está geograficamente posicionado em uma região economicamente estratégica, pela acessibilidade a outras importantes regiões do país, como os estados de Goiás, São Paulo e Mato Grosso do Sul.

Ressalta-se que a escolha das unidades de análise foi através da amostra não probabilística, a partir do contato com os controladores gerais de ambos os municípios, que aceitaram participar da pesquisa e obteve-se uma maior acessibilidade dos dados.

Além desses fatores apresentados, destaca-se que os municípios possuem características que os diferenciam em questões estruturais, oferecimento de serviços, e sua localização geográfica e dos polos regionais. Na Tabela 1 são apresentadas algumas características relevantes dos mesmos.

Percebe-se diferenças em relação às suas características demográficas, em relação ao contingente populacional e à quantidade de habitantes em relação à área dos municípios, sendo que no município de Belo Horizonte, o mais populoso do Estado, há concentração de significativamente mais pessoas, se comparado à Uberlândia, cidade de segundo maior contingente populacional.

Esse fator faz com que as riquezas geradas nos municípios sejam divididas de maneira diferentes em cada um deles, notando-se que os valores per capita do Produto Interno Bruto (PIB) e do Valor Adicionado Fiscal (VAF) são superiores na cidade do interior, se comparado à capital, em que há alta geração de renda e emprego, mas que deve ser dividida por maior quantidade de pessoas.

Em relação às Finanças Públicas de ambos, destaca-se o indicador da relação entre a receita arrecadada e a despesa fixada, em que o município de Belo Horizonte apresenta desempenho menor do que 0,75, enquanto que em Uberlândia esse índice está entre 0,90 e 1,0 para o ano de 2017, o que implica dizer que o último está mais próximo do equilíbrio fiscal, havendo necessidade pela gestão da capital de recorrer a outras fontes de recursos. Essa relação pode ser explicada pela quantidade de despesas executadas pela capital que, em relação às despesas fixadas, superou em 6,24% a cidade de Uberlândia.

Tabela 1 – Características dos municípios analisados

Indicador	Unidade	Ano	Belo Horizonte	Uberlândia
Demográficos				
População total (estimativas ajustadas)	habitantes	2017	2.498.600	669.854
Densidade populacional	hab. / km ²	2017	7.566,24	162,69
Renda e Emprego				
Produto Interno Bruto per capita	R\$ correntes / hab.	2016	35.122,01	48.585,36
Taxa de emprego no setor formal	%	2017	70,60	44,00
Finanças Públicas				
Receita Líquida per capita	R\$ correntes / hab.	2017	3.432,44	2.708,96
Receita Prevista x Receita Arrecadada		2017	83,91	79,73
Despesa Fixada x Despesa Executada		2017	86,67	80,43
Receita arrecadada x Despesa fixada		2017	Menor que 0,75	Entre 0,90 e 1,0
Operações de Crédito/Despesa de Capital	%	2017	15,85	21,15
Gastos com Pessoal - LRF	%	2017	41,38	49,16
Equilíbrio Fiscal (EF) - LRF	R\$ correntes / hab.	2017	1,26	6,14
Gastos com Pessoal/Gasto Total	%	2017	35,43	43,77
Endividamento	dívida / RCL	2017	0,00	0,03
Dependência de transferências	transferências / receitas correntes	2017	51,27%	56,52%
Percentual de Crédito Suplementar		2017	Entre 10 a 20%	Mais de 20%
Estrutura da Gestão				
Nº de servidores ativos/Emprego formal		2017	25,15	5,93
Participação em associações municipais		2017	GRANBEL	AMVAP
Participação em consórcios intermunicipais		2017	1 consórcio	3 consórcios
Site atualizado	sim/não	2017	Sim	Sim
Acompanhamento pelo prefeito dos relatórios orçamentários	sim/não	2017	Sim	Sim
Lei de acesso à informação	sim/não	2017	Sim	Não
Divulgação das peças orçamentárias	sim/não	2017	Sim	Não
Divulgação dos relatórios da LRF		2017	Todos os relatórios indicados pela LRF	Quatro relatórios indicados pela LRF
Quantidade de atendimento		2017	10.237	5.636
Nº de audiências realizadas		2017	Mais de 5	Entre 2 a 5
Atividades de Controle e Transparência				
Arrecadação do ISS		2017	Ambas possuem nota fiscal eletrônica (NFE) e os dados de contribuintes estão em sua posse direta	
Controle da arrecadação do IPTU		2017	Os dados são armazenados de forma eletrônica em um banco de dados e seu conteúdo está na gerência direta do município	
Contratos públicos divulgados na Internet	sim/não	2017	Sim	Sim
Editais dos processos licitatórios	sim/não	2017	Sim	Sim
Compras eletrônicas	sim/não	2017	Sim	Sim
Atas de licitação divulgadas	sim/não	2017	Sim	Sim
Tecnologia utilizada nas compras públicas		2017	Outros	Outros
Gestão de estoque na saúde		2017	Sim (informatizada)	Sim (informatizada)

Fonte: Índice Mineiro de Responsabilidade Social (IMRS), da Fundação João Pinheiro (FJP).

Já quando se trata da Estrutura da Gestão, há que se destacar a maior completude dos relatórios de Belo Horizonte em relação à Uberlândia, tanto em relação aos conteúdos em si, quanto à divulgação das peças orçamentárias e demais indicados pela LRF, o que deve ter relação com a existência de uma Legislação Municipal de Acesso à Informação na capital, o Decreto nº 14.906, de 15 de maio de 2012.

Em relação às atividades de controle, há homogeneidade de práticas, uma vez que as respostas para todas elas foram as mesmas para os indicadores relacionados aos controles de arrecadação, compras e estoques.

3.3 Técnicas de Coleta dos Dados

Neste estudo, adotou-se os métodos da análise documental, observação direta e entrevistas em profundidade como técnicas de coletas de dados e essas escolhas se deram com o intuito de minimizar os riscos de dados e conclusões erradas ou distorcidas da realidade (MCKINNON, 1988; EISENHARDT, 1989).

Para operacionalização da coleta de dados desta pesquisa, os seguintes passos foram adotados. Na **primeira etapa** da coleta dos dados, antes de realizar a pesquisa no campo, foi realizado um levantamento documental das informações governamentais, como relatórios do controle interno, leis, portarias e decretos municipais, buscando-se compreender o aparato normativo que permeia o sistema de controle interno dos municípios analisados. Isso serviu como uma preparação prévia para a realização das entrevistas. A compreensão desse histórico normativo e estrutural dos sistemas de controle municipais auxiliam o entendimento das práticas que estão institucionalizadas e se tornaram rotineiras ou não na atividade dos servidores. Nesse sentido, percebe-se se as práticas se mantiveram institucionalizadas e se ocorreram modificações nos sistemas de controle após as mudanças nos ciclos políticos nos municípios analisados.

Nessa etapa foram analisadas oito Leis, treze decretos, duas Portarias, uma Instrução Normativa, uma Decisão Normativa, dois Manuais, dois Relatórios e dois Memorandos Circulares. No Quadro 04 está exposta a lista dos documentos analisados de acordo com diferentes fontes.

Os documentos foram coletados de diferentes fontes. Os Relatórios de Controle Interno, a Decisão e Instrução Normativa, foram coletados no Portal Eletrônico do TCE/MG, enquanto os Relatórios foram obtidos especificamente no portal “Fiscalizando com o TCE/MG”. As leis, decretos, portarias, manual de auditoria do município de Belo Horizonte, foram coletados por meio do Portal Eletrônico do município, na página da Controladoria Geral Municipal. Já no

município de Uberlândia, as leis, decretos e portarias foram coletadas por meio de solicitação presencial da pesquisadora aos servidores da controladoria municipal e o respectivo recebimento via *e-mail*. O manual de Auditoria de Preços e Necessidade da Despesa Pública juntamente com o Relatório Anual das Atividades da Comissão da Auditoria de Preços e os Memorandos Circulares da Controladoria de Uberlândia, foram entregues a pesquisadora de modo presencial nos dias em que estava na Controladoria Municipal.

Quadro 04: Lista de Documentos em Vigência ou Não Analisados

Órgão Responsável	Documentos	Tipo	Ano
Prefeitura de Uberlândia	Lei nº 5.941	Lei	1994
Prefeitura de Uberlândia	Lei Delegada nº 28	Lei	2009
Prefeitura de Belo Horizonte	Decreto nº 13.983	Decreto	2010
TCE/MG	Instrução Normativa nº 14	Inst. Normativa	2011
Prefeitura de Belo Horizonte	Lei nº 10.202	Lei	2011
Prefeitura de Belo Horizonte	Decreto nº 14.635	Decreto	2011
Prefeitura de Belo Horizonte	Decreto nº 14.906	Decreto	2012
Prefeitura de Uberlândia	Lei nº 11.356	Lei	2013
Prefeitura de Belo Horizonte	Decreto nº 15.113	Decreto	2013
Prefeitura de Belo Horizonte	Lei nº 10.700	Lei	2014
Prefeitura de Belo Horizonte	Decreto nº 15.476	Decreto	2014
Prefeitura de Uberlândia	Lei 12.085	Lei	2015
Prefeitura de Belo Horizonte	Decreto nº 15.893	Decreto	2015
Prefeitura de Belo Horizonte	Decreto nº 15.894	Decreto	2015
TCE/MG	Instrução Normativa nº 02	Ins. Normativa	2016
Prefeitura de Belo Horizonte	Decreto nº 16.408	Decreto	2016
Prefeitura de Belo Horizonte	Lei nº 11.065	Lei	2017
Prefeitura de Belo Horizonte	Decreto nº 16.738	Decreto	2017
Prefeitura de Belo Horizonte	Portarias nº 1, 2, 3, 4, 5, 8, 10, 15, 21, 22, 24	Portaria	2017
Prefeitura de Uberlândia	Lei nº 12.630	Lei	2017
Prefeitura de Uberlândia	Decreto nº 17.415	Decreto	2017
Prefeitura de Uberlândia	Decreto nº 16.967	Decreto	2017
Prefeitura de Uberlândia	Decreto nº 17.079	Decreto	2017
Prefeitura de Uberlândia	Manual de Orientações de Compras e Serviços da Prefeitura Municipal	Manual	2017
Prefeitura de Uberlândia	Relatório Anual de Atividades Comissão Especializada em Auditoria de Preços e Necessidade da Despesa	Relatório	2017
Prefeitura de Uberlândia	Memorando Circular nº 22	Memorando Circular	2017
TCE/MG	Relatório de Controle Interno da Prefeitura de Uberlândia	Relatório	2017
TCE/MG	Relatório de Controle Interno da Prefeitura de Belo Horizonte	Relatório	2017
Prefeitura de Belo Horizonte	Manual de Auditoria	Manual	2017
Prefeitura de Belo Horizonte	Decreto nº 16.897	Decreto	2018
Prefeitura de Belo Horizonte	Portarias nº 1,2,4,13	Portaria	2018
Prefeitura de Uberlândia	Memorando Circular nº 45	Memorando Circular	2018

Fonte: Elaborado pela autora.

Em uma **segunda etapa**, após o levantamento documental, partiu-se para os encontros *in loco* nos municípios e o contato direto com os servidores municipais. Entretanto, antes da

realização desses encontros nos municípios, o protocolo de questões passou primeiramente por uma análise do Comitê de Ética da Universidade Federal de Viçosa. Portanto, as entrevistas começaram a serem realizadas após a aprovação do Comitê.

A validação do protocolo de entrevista semiestruturado foi realizada por meio de uma entrevista inicial já com os atores estudados, visto que, ambas as unidades de análise foram abertas para seguintes contatos, caso ficasse alguma dúvida. Portanto, no decorrer da realização das entrevistas, houve o aprimoramento do protocolo. Assim, na próxima seção explicita-se as técnicas de análise de dados empregadas.

A técnica utilizada para coleta dos dados foi a entrevista em profundidade, com os diários de campo. Segundo Robles (2011), essa técnica de coleta possui um papel importante para compreender melhor os fenômenos sociais, pois por meio de diversos encontros de modo presencial entre o pesquisador e os atores entrevistados, é possível compreender a individualidade do ator e o ambiente onde ele vive.

No total foram 17 entrevistados, com uma média de duração das entrevistas cerca de 40 minutos. Apenas um entrevistado não autorizou a gravação da entrevista, sendo as 16 posteriormente transcritas e analisadas. O entrevistado que não autorizou a gravação foi utilizado como fonte de dados apenas as observações e informações coletadas por meio do diário de campo. Os encontros foram realizados na sede das Controladorias Municipais, em salas de reuniões, permanecendo no ambiente, apenas a pesquisadora e o ator entrevistado.

O Quadro 05 apresenta quais os cargos ocupados e a experiência dos servidores públicos dos dois casos que foram entrevistados.

Foi utilizada a técnica *snowball sampling* (bola de neve) para a realização das entrevistas (WHO *et al.*, 1994). Por esta técnica, os atores entrevistados indicaram outros atores para complementar a análise até que o objetivo do estudo tenha condições de ser compreendido, chamado “ ponto de saturação”, demonstrando o fim das entrevistas por meio do esgotamento e repetição de respostas, ou seja, estagnação, sem acrescentar informações relevantes ao estudo (WHO *et al.*, 1994).

Segundo o Institucionalismo Sociológico, um dos pilares para a institucionalização de um novo procedimento em uma organização é a necessidade da continuidade histórica dessa prática (BERGER; LUCKMAN, 1967), portanto, alguns atores foram acrescentados na amostra de entrevistadas por serem servidores antigos no Sistema de Controle Interno. Esses atores foram apontados em entrevistas anteriores como sendo atores importantes no SCI dos municípios e, desse modo, posteriormente procurados pela pesquisadora. Ressalta-se que as entrevistas enriquecem a análise pelo fato de deixar espaços abertos para o participante se

manifestar e acrescentar questões que se achar pertinente (MCKINNON, 1988).

Quadro 05: Entrevistados por cargo e experiência

Cargos dos entrevistados		Experiência no controle	Experiência na controladoria
Belo Horizonte / MG			
\	Controlador-Geral do Município;	22 anos no TCE/MG	1 ano e 10 meses
E2	Subcontrolador de Auditoria;	19 anos no TCE/MG	1 ano e 10 meses
E3	Gerente de Relacionamento com o Controle Externo;	2 anos como estagiário na Prefeitura de BH	1 ano
E4	Controlador-Geral Adjunto e Subcontrolador de Transparência e Prevenção da Corrupção;	10 anos no TCE/MG	1 ano e 10 meses
E5	Subcontrolador de Ouvidoria;	1 ano e 10 meses	1 ano e 10 meses
E6	Subcontrolador de Correição;	7 anos exercendo advocacia foco “direito público”	10 meses
E7	Assessora Jurídica da Controladoria;	10 anos	10 anos
E8	Servidora da Secretaria de Fazenda.	33 anos	Entre os anos 2005 e 2006
Uberlândia / MG			
E9	Controlador-Geral do Município;	12 anos na prefeitura de Uberlândia	1 ano e 10 meses
E10	Assessor Técnico em Engenharia;	1 ano e 10 meses	1 ano e 10 meses
E11	Encarregado de Assuntos Institucionais e de Controle Externo;	25 anos	22 anos
E12	Assessor de Controle da Administração Direta;	5 anos e 11 meses	5 anos e 11 meses
E13	Chefe da Comissão de Auditoria de Preços e Necessidade da Despesa	4 anos	1 ano e 10 meses
E14	Assessor de Controle Externo.	4 anos	1 ano e 10 meses
E15	Assessor Jurídico e de Controle;	5 anos	5 anos
E16	Assessora Administrativa, Financeira, Contábil e de Controle	25 anos	13 anos
E17	Assessora de Controle da Administração Indireta;	15 anos na prefeitura de Uberlândia	14 anos na Controladoria de Uberlândia.

Fonte: Elaborado pela autora.

Os entrevistados foram questionados tanto sobre o contexto atual da controladoria, buscando identificar quais eram as práticas que estão efetivamente em uso, quanto em relação às práticas previstas em legislação, que não haviam sido identificados como estando em operação. Como para uma prática estar institucionalizada ela necessita ser prontamente replicada, os entrevistados não foram questionados através de um ‘*checklist*’ para comparar as práticas na legislação, mas sim, essas foram identificadas por meio das entrevistas, espontaneamente apresentadas pelos entrevistados. As práticas que não haviam sido mencionadas foram questionadas diretamente.

Para complementar o processo de triangulação dos dados e obter uma maior profundidade no processo dessa pesquisa, foi adotada em todo o período de pesquisa de campo, como técnica de coleta de dados, a observação direta (MAFFEZZOLLI; BOEHS, 2008). Para sua operacionalização, foram construídas anotações de campo (diário de campo). Esse instrumento é um importante método de registro dos dados e fornece os meios pelos quais a

pesquisa pode ser gerenciada de modo que, seja controlado o viés do pesquisador observador.

A pesquisa de campo na controladoria do município de Belo Horizonte ocorreu no período de 07 de agosto a 10 de outubro de 2018. Nesse período ocorreram as entrevistas com os servidores e as observações do contexto social. Já no município de Uberlândia, a pesquisa no campo foi realizada entre 29 de agosto e 16 de outubro de 2018. Esses períodos foram de modo presencial, ou seja, a pesquisadora se inseriu no contexto dos entrevistados. Adicionalmente, houve contatos via telefone e *e-mail* para solicitação de documentos e informações complementares para as análises.

Os dados coletados (documentos, diários de campo ou entrevistas) foram organizados por meio de planilhas eletrônicas, por meio das transcrições das entrevistas e arquivamento dos diários e documentos. Após esse arquivamento, foram organizados e codificados de acordo com os objetivos propostos da dissertação e as categorias de análises para facilitar o processo de análise dos dados. Os entrevistados foram enumerados de 1 a 16 de modo a se manter o anonimato de suas identidades.

O processo de triangulação de dados foi fundamental para a garantia da qualidade dos resultados e alcance do rigor necessário para a ciência, tendo-se utilizado alguns pressupostos elencados nos estudos de Mckinnon (1988); Eisenhardt (1989), e Flick (2009).

3.4. Instrumentos de Análise dos Dados

Para análise dos dados foi utilizada a técnica de **análise de conteúdo** ou análise categorial. O objetivo desse tipo de análise, segundo Freitas e Jauissek (2000), é poder se fazer inferências, pois com ela há o tratamento de documentos, diálogos, podendo, portanto, após o tratamento desses dados, apresentar as suas principais características. É uma técnica muito utilizada nas Ciências Sociais pelo fato de que os recursos utilizados por essa ciência (comunicações orais ou escritas, textos de entrevistas, falas, discursos e conversas) são muito apropriados para esse tipo de análise. Também é uma boa técnica para análise de documentos, jornais, áudios entre outras fontes de dados (FREITAS; JANISSEK, 2000).

Bardin (2011) separa o processo da análise de conteúdo em três determinadas etapas: pré-análise; tratamento dos resultados e inferência e interpretação. A pré-análise é o momento de se escolher os documentos que serão analisados e sua disponibilidade. Na segunda etapa da análise é realizada a exploração do material coletado e pode ser realizada manualmente ou por meio de computadores. Portanto, essa fase da análise é a mais longa, pois é quando se codifica os dados obtidos em categorias para por fim, poder ser realizada a interpretação com base na lente teórica adotada.

Sendo assim, no Quadro 06 são expostas as categorias de análise elaboradas e adotadas nessa dissertação. Pretende-se com essa codificação compreender os processos formais e simbólicos desempenhados pelo sistema de controle interno municipal.

Quadro 06: Categorias Teóricas para análise dos resultados.

Categorias	Indicadores das Categorias	Tipos de Coleta e Análise dos Dados Utilizados
1. Normativas e Aspectos Formais	<ul style="list-style-type: none"> - Histórico do setor de controle interno; - Autonomia do setor; - Continuidade de Aspectos Formais 	Análise de Conteúdo das Legislações.
2. Institucionalização ou Decoupling de Práticas de Controle Interno	<ul style="list-style-type: none"> - Práticas de Controle em uso (institucionalizadas e não institucionalizadas) - Fatores Associados à Institucionalização e à não Institucionalização - <i>Carriers</i> (transportes de valores institucionais) - <i>Decoupling</i> (adoção cerimonial) - Mecanismos Isomórficos - Resistência dos Atores - Legitimação Externa - Eficiência Organizacional - Aspectos contingenciais 	Análise de Conteúdo dos Documentos, Entrevistas e Diários de Campo.
3. Implicações no Processo de Transparência e Accountability Local	<ul style="list-style-type: none"> - Implicações práticas do controle interno para o desempenho do município - Efeitos da existência de práticas de controle interno no processo de transparência e <i>accountability</i> local - Transparência Ativa 	Análise de Conteúdo dos Documentos, Entrevista, Diários de Campo e Dados coletados via transparência ativa e sua respectiva comparação.

Fonte: Elaborado pela autora.

As categorias e subcategorias de análise foram identificadas devido aos objetivos propostos na dissertação e na lente teórica adotada. Além disso, foram codificadas segundo os questionamentos levantados no protocolo de entrevista semiestruturada (Apêndice 1). Após a coleta dos dados, exploração do material coletado e sua codificação, a última etapa da análise de conteúdo foi o tratamento dos dados e sua interpretação.

Na análise, foram explorados os documentos e falas dos atores envolvidos na pesquisa de campo, ou seja, por meio de aspectos linguísticos e documentais. Bardin (2011) evidencia a necessidade de se interpretar e compreender as entrevistas de modo individual, para posteriormente analisá-las em conjunto e poder realizar comparações e diferentes percepções, para, portanto, compreender o contexto social por um todo.

Como proposto por Bardin (2011), o protocolo de entrevista semiestruturado foi organizado de modo gradual de informações e raciocínio, facilitando a compreensão e manifestação de expressões dos entrevistados. Além disso, a análise foi realizada por meio da identificação das características e significados extraídos por meio das falas, analisando a enunciação, expressões portadoras de sentido nas entrevistas, de modo que nenhum tipo de informação importante fosse desperdiçado. Foram utilizadas *probing questions* para capturar

profundidade nas discussões (VAIVIO, 2008), em que os entrevistados são questionados para aprofundar em pontos previamente mencionados.

Para facilitar a análise desta dissertação, adotaram-se alguns pressupostos teóricos como necessários para se considerar práticas e procedimentos como institucionalizados em organizações, visto que, nem todas as práticas e processos são institucionalizados nas controladorias públicas. Portanto, no Quadro 07 é apresentado um *checklist* de pressupostos necessários para fazer essa caracterização apresentado no tópico 2.1 dessa dissertação.

Quadro 07: Critérios Adotados que Definem uma Prática ou Processo Institucionalizado.

Critérios	Autores
Práticas que já se tornaram rotineiras e foram aceitas pelos indivíduos (codificação, incorporação, reprodução, institucionalização)	Burns; Scapens (2000)
Práticas que se caracterizam como algo que prevalece e permanece (hábitos, rotinas e instituições)	Guerreiro; Pereira; Frezatti (2008)
Práticas utilizados em longo prazo que são transmitidas aos novos indivíduos (a perpetuação de processos no decorrer de um tempo consideravelmente longo)	Tolbert; Zucher (1996)
Se a legislação perder a vigência, as práticas continuam serem executadas, se existe necessidade de coerção, não está institucionalizado	Berger e Luckman (1967)
Práticas sobreviventes por várias gerações de membros da organização	Tolbert; Zucher (1996)

Fonte: Elaborado pela autora segundo os autores apresentados.

O objetivo da análise foi identificar elementos que explicariam (i) práticas que não emergiram (não entraram em uso), apesar de estarem previstas na regulação; (ii) práticas que estão em uso e não institucionalizadas; e (iii) práticas em uso e institucionalizadas.

O levantamento das práticas que o sistema de controle interno deveria executar foi construído segundo as normatizações vigentes sobre a temática no Brasil, sejam elas de jurisdição federal, estadual ou municipal. As práticas foram organizadas em planilhas eletrônicas e categorizadas de acordo com os tipos de controle associados.

A partir do levantamento das práticas reguladas, foi verificado quais estavam *em uso* pelas Controladorias analisadas. As práticas em uso podem estar institucionalizadas ou não institucionalizadas, pois, as práticas estarem normatizadas ou em uso atualmente não significa que esta está institucionalizada perante a NSI.

Em seguida, o levantamento se deu em relação às práticas que *não estavam em uso* nos casos, ou seja, não são executadas. Essa etapa considerou apenas as práticas previstas na legislação, que deveriam estar sendo executadas. Nessa etapa foram levantados por meio de entrevistas quais fatores explicariam sua não adoção.

4. APRESENTAÇÃO DOS CASOS

Fazendo uma breve apresentação dos casos analisados e das principais características das Controladorias municipais, foi elaborada a Tabela 2, com as principais características de cada órgão de central de controle interno dos municípios em questão.

Tabela 2: Apresentação dos Casos Analisados

Características	Belo Horizonte	Uberlândia
Número de Servidores no SCI (núm.)	110	32
Efetivos (%)	79,09	81,25
Comissionados (%)	20,91	18,75
Experiência da Equipe em Anos (Mínimo e Máximo)	1 ano e 8 meses 13 anos	1 e 8 meses; 22 anos
Ano de Implantação do SCI e da Controladoria	2005	SCI-1994 Controladoria-2009
Controlador-Geral atual	Nomeado, cedido pelo TCE-MG desde 2017	Procurador na Prefeitura, nomeado na função desde 2017
Possui Normas Locais de Auditoria?	Sim	Sim
Utiliza Matriz de Riscos?	Sim	Não
Vinculação hierárquica do SCI	Gabinete do Prefeito	Secretaria de Governo
Comunicação com órgãos de controle	Direta/Pessoal	Telefone/e-mail
Escândalos recentes de corrupção?	Não	Não

Fonte: Elaborada pela autora, com base na pesquisa de campo, IBGE cidades e IMRS- dados da Fundação João Pinheiro.

Ambos os municípios são de grande porte populacional e economicamente desenvolvidos, visto que os produtos internos brutos *per capita* são, em Belo Horizonte, de R\$34.910,13 e, em Uberlândia, de R\$44.612,40. Segundo dados da Associação Mineira de Municípios (AMM, 2018), Belo Horizonte, integrante da região central do Estado, é a região mais populosa de Minas Gerais e como atividade econômica predominante o setor de serviços, industrial e agropecuária (AMM, 2018). Já o município de Uberlândia pertencente à região do Triângulo, a geração de renda também possui concentração para o setor de serviços, industrial e agropecuária. Entretanto, a partir do que os dados da AMM demonstram,

Nota-se maior contribuição da região na geração do valor adicionado da agropecuária (13,9%), cuja relevância para o setor perde apenas para a do Sul de Minas. Na indústria e nos serviços, a contribuição do Triângulo Mineiro para o agregado estadual é de 11,6% e 10,7%, respectivamente (AMM, 2018).

O sistema de controle interno (SCI) no município de Belo Horizonte já existia por meio das práticas de auditoria geral e de corregedoria geral do município bem antes do ano de 2005, criado em 1994. Entretanto, foi no ano de 2005 que se criou o órgão central de controle interno municipal por meio da Controladoria. O setor foi criado com o intuito de oferecer um órgão de controle interno autônomo e centralizado na estrutura organizacional da prefeitura, ou seja, foi inicialmente composto por auditoria, corregedoria, contadoria geral do município e controle interno, sendo subordinado apenas ao prefeito.

Portanto, desde o ano de 2014, a estrutura organizacional da Controladoria Geral de Belo Horizonte estava seguindo as macrofunções de controle interno, em conformidade com a Proposta de Emenda Constitucional nº 45 de 2009 (PEC 45/2009), atualmente em tramitação para implementar essa estrutura obrigatória na administração pública brasileira. Entretanto, ressalta-se que até o ano de 2018 essa PEC continua em trâmite no Congresso Nacional.

A PEC 45/2009 é uma proposta que visa acrescentar diretrizes e mudanças de estrutura/*status* organizacional ao sistema de controle interno na administração pública brasileira, mais especificamente alterando o inciso XXIII do art. 37 da CF/88. Sendo assim, a proposta é implementar a estrutura de macrofunções no SCI por meio dos setores de auditoria, correição e ouvidoria – sendo que os órgãos de controle devem ser de corpo técnico permanente e exercida por servidores com capacidade técnica para tais atividades (BRASIL, 2009).

Apesar da PEC 45/2009 ainda estar em tramitação no Congresso e não estar em vigência, pode-se afirmar, por meio dos dados da pesquisa, que a prefeitura de Belo Horizonte segue essa estrutura desde o ano de 2014. Esse aspecto demonstra que essas práticas de controle são parte das instituições incorporadas pelos atores sociais de modo individual, até o coletivo, através da organização.

Esse fator corrobora com os princípios institucionais expostos por Berger e Luckman (1967), quando afirmam que se há necessidade de coerção para algo ser executado, ele não está institucionalizado. Portanto, o fato de não haver mecanismo formal que demonstre a obrigatoriedade dessa estrutura organizacional e desses quatro pilares no SCI brasileiro, ainda assim, em organizações como a Controladoria Geral Municipal de Belo Horizonte, esses aspectos estão institucionalizados.

Assim, percebe-se que mesmo sem mecanismos coercitivos em âmbito federal e estadual, esses valores fazem parte da organização da Controladoria de BH. Portanto, o fato de a Controladoria de BH adotar os padrões e recomendações de órgãos como CONACI e da CGU, com quatro macrofunções: controladoria, auditoria, ouvidoria e corregedoria, esse é um mecanismo de busca por legitimação externa.

A Controladoria Geral de Belo Horizonte é composta, no ano de 2019, por 110 funcionários, dentre eles, 87 são funcionários efetivos e 23 comissionados. O cargo de auditor interno é um cargo efetivo no município. O atual Controlador Geral de Belo Horizonte é graduado em direito, com mestrado, doutorado e pós-doutorado em direito. Além disso, é servidor efetivo no TCE/MG desde 1994. Entrou para o município em fevereiro de 2017, cedido do Tribunal para esse cargo de confiança a convite do Prefeito Municipal. O Controlador trouxe

para a sua equipe dois servidores do TCE/MG e um da CGU para cargos importantes e de chefia na Controladoria.

Os aspectos de capacitação do pessoal responsável pelo sistema de controle interno e sua estrutura organizacional em macrofunções são elencados: pela CGU, por meio da Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro (ENCLLA), com a exposição das diretrizes para implantação e efetivo funcionamento dos Sistemas Estaduais e Municipais de Controle Interno (CGU, 2016); e pelo TCE/MG, em sua Cartilha de Orientações sobre o Controle Interno como necessários em um SCI na administração pública (TCE/MG, 2012). Esses aspectos auxiliam a Controladoria de BH a conseguir ter mais espaço e posicionamentos positivos ao adotar novas práticas de controle interno no município.

Entretanto, os cargos de chefia, tais como subcontroladores e Controlador Geral, são comissionados e de confiança do Prefeito Municipal, sendo geralmente alterados após cada troca de gestão. Mas, os servidores da Controladoria de BH afirmam que as trocas de gestão não afetam mais as atividades de controle interno do município, pelo fato destes serem servidores efetivos e por se tratar de um órgão autônomo e independente. Essas evidências estão expressas nas falas dos Entrevistados 1 e 8.

E1: “esse é um ponto fundamental, é um ponto muito importante que as controladorias tenham essa natureza autônoma, exatamente para que você não fique sujeito a alguns tipos de ingerência no exercício das suas competências... Aqui a gente seguiu, tendo exatamente essa linha, porque a linha tradicional do controle é uma linha de fiscalização de auditoria. Só que com essa ideia da visão mais ampliada de prevenção, detecção e correção, a gente, então, trouxe essas outras áreas para integrar esse nosso modelo estrutural”

E8: “E essa organização aqui em BH trazendo as macros funções, isso tudo dá uma estrutura. Mas aqui em Minas é muito atrasado, o povo está discutindo controladoria, o controle é o controlador que o prefeito traz. E eu ainda acho que atuação dele se confunde com a do procurador. Na verdade, eles não são controladores, eles são procuradores também”

A partir do momento que os atores percebem a importância de algo para a sobrevivência da organização, isso influencia o comportamento humano, incorporando as regras e normas associadas a seus papéis na organização (BAETA; MUCCI; MOREIRA, 2011). Essas evidências vão ao encontro das constatações teóricas de Meyer e Rowan (1977), quando explicam que muitas vezes as organizações adotam algum tipo de estrutura com o objetivo de obter recursos, estabilidade e legitimidade em seu campo.

Como evidenciado pelas falas supracitadas, o fato de o município de BH possuir dentro do órgão central de controle interno, por meio da Controladoria, não apenas o controle interno, mas também a auditoria, corregedoria e ouvidoria, faz com que o órgão ganhe força

organizacional e isso permite que as trocas de gestão não sejam tão sentidas por esse setor, pois a maioria dos servidores permanecem, mesmo após o término de ciclos políticos.

Em Uberlândia, o SCI surgiu em 1990, com a Lei Orgânica do município. No ano de 2005, foi criada a superintendência de controle do município, mas apenas no ano de 2009, foi construído o órgão central de controle intitulado de Controladoria, que hierarquicamente está subordinado à Secretaria de Governo desde o seu surgimento.

O fato de a Controladoria Geral do Município de Uberlândia estar subordinada à outra secretaria limita a autonomia e independência em suas atividades. Como afirma Cavalcante Peter e Machado (2011), essa subordinação hierárquica do órgão central de controle a demais setores da organização reduz de modo significativo a atividade de fiscalização. Como evidenciado na fala do entrevistado 15.

E15: “Hoje até pela norma, pelas orientações, é que ele seja vinculado direto com a autoridade máxima do município. Só que a autoridade máxima do município e os seus atos serão controlados por esse, o controlador aqui. Então assim, até que ponto ele vai ter autonomia e independência para exercer isso?... Agora para ele ter essa atuação de maneira independente e isenta, você tem que institucionalizar e lhe dar essa independência e autonomia para quem é responsável por ela, por fazer esse controle”.

Em 2009, houve a criação do órgão central de controle interno do município de Uberlândia (Lei Delegada nº 28/2009), intitulado de Controladoria Geral Municipal. No ano de 2013, foi instituída a primeira estrutura organizacional da Controladoria (Lei nº 11.356/2013), composta por: (i) Controlador Geral do Município; (ii) Assistente Técnico em Engenharia; (iii) Assessoria de Controle e Acompanhamento da Execução da Despesa; (iv) Assessoria de Controle de Processos de Pagamentos; (v) Assessoria de Acompanhamento de Registro Informatizados; (vi) Assessoria de Controle da Administração Direta; (vii) Assessoria de Controle de Convênios e Prestação de Contas; (viii) Assessoria de Acompanhamento dos Recursos; (ix) Encarregado de Análise de Processos; (x) Assessoria de Controle da Administração Indireta; (xi) Assistente de Acompanhamento de Pagamentos; (xii) Encarregado de Análise de Editais, Convênios e Restituições; (xiii) Assessoria Jurídica e de Controle; (xiv) Encarregado de Acompanhamento da Execução da Despesa; (xv) Assessoria Administrativa, Financeira, Contábil e de Controle, e (xvi) Encarregado de Apoio Administrativo e Financeiro.

Em 2017, por meio da Lei nº 12.630, houve uma alteração na estrutura administrativa da Controladoria, passando a ter apenas cinco assessorias, sendo elas: Assessoria da Administração Direta, Assessoria da Administração Indireta, Assessoria de Engenharia, Assessoria Administrativa, Contábil, Financeira e de Controle, e Assessoria Jurídica e de

Controle. Neste mesmo ano, houve mais três normatizações municipais regulando práticas de controle interno, expostos por meio de Decretos municipais.

No ano de 2014, o município de Uberlândia foi intimado pelo Ministério Público sobre o não cumprimento das atribuições legais da Lei de Acesso à Informação. Antes disso, não havia canais de comunicação com os cidadãos, seja presencial ou *online*. Após esse acontecimento, esforços foram empregados para a implementação do portal eletrônico de atendimento ao cidadão. Nesse sentido, a Secretaria de Administração ficou responsável pelo atendimento e relacionamento com a sociedade, sendo na Controladoria apenas uma funcionária responsável por atender as solicitações de informação que fossem referentes ao setor, sendo que, ela também possui outras atribuições, sendo responsável pelo relacionamento da prefeitura com os órgãos de controle externo.

Quando foi criada a Controladoria no município, essa era composta por três servidores. Em 2019, é composta por 32 servidores, sendo 26 provenientes de cargos efetivos e quatro cargos comissionados, destes, dois *offices boy e girl* jovens aprendizes. O Controlador Geral de Uberlândia é graduado e pós-graduado em direito e é efetivo no município de Uberlândia no cargo de Procurador Jurídico e, desde fevereiro de 2017, está realocado a convite do prefeito municipal como Controlador. Ou seja, o cargo de controlador geral, apesar de ocupado por um servidor estável, é um cargo de livre nomeação pelo prefeito.

Em ambos os municípios, servidores dos cargos de Assessores e de Subcontroladores, juntamente com os Controladores Gerais, começaram a desempenhar suas atividades a partir de fevereiro de 2017, após a posse dos novos prefeitos e nomeados nos cargos de confiança de Controladores, sendo que, segundo os entrevistados, os Controladores escolheram os funcionários que ocupariam os cargos de chefia na equipe na Controladoria. Assim, também os cargos de chefia são de livre nomeação, indicados pelos respectivos Controladores Gerais.

Nos dois municípios, os Controladores Gerais possuem a formação profissional em Direito. Segundo o estudo de Araújo, Souto e Azevedo (2016), a profissão de Controlador possui uma origem essencialmente contábil, entretanto, não houve pesquisas suficientes que deixassem claras as suas principais atribuições. Ao longo do tempo, porém, suas funções foram se expandindo e formando uma diversidade de competências, não havendo estudos suficientes que entrem em um consenso sobre isso.

Na Figura 3, estão expostas de modo sistemático as estruturas organizacionais dos órgãos centrais de controle interno dos municípios estudados.

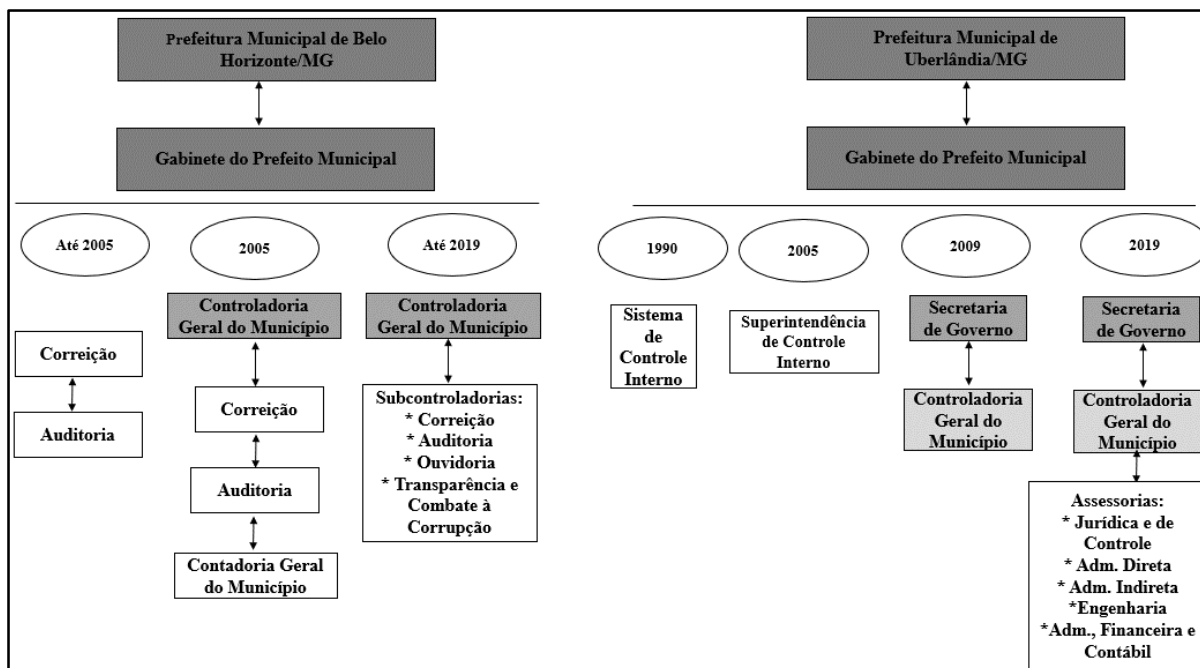


Figura 3: Estrutura Organizacional da Controladoria Geral de Belo Horizonte e Uberlândia

Fonte: Elaborada pela autora, com base nos dados da pesquisa de campo e documental.

A figura mostra que as controladorias foram sendo ajustadas ao longo da última década. Isso está associado a pressões que têm recebido para organização de suas estruturas de controle interno. Um dos casos está associado diretamente ao Prefeito (BH), o que de certa forma traria maior independência do sistema de controle. Por outro lado, em ambos os casos, o Controlador Geral é um cargo de livre nomeação, o que indica que, apesar de possuírem estruturas de carreira, não possuem independência plena no exercício de suas funções.

De modo geral, percebe-se que as Controladorias Gerais Municipais de ambos os municípios são bem diferentes em questões estruturais, o que era de certa forma esperado, em virtude de um dos casos ser a capital do estado, e, portanto, contar com maior estrutura e pressões para organização do controle. No município de Belo Horizonte, o controle interno possui 110 servidores no total e, em questões hierárquicas, está diretamente ligada ao Chefe do Poder Executivo, sendo um órgão considerado autônomo por suas decisões e atividades. Além disso, a Controladoria de BH possui proximidade territorial do TCE/MG, que atua de forma centralizada na capital, e, atualmente, possui dois servidores do Tribunal cedidos à Controladoria municipal de Belo Horizonte.

Já a Controladoria de Uberlândia possui 32 servidores e está estruturada hierarquicamente subordinada à Secretaria de Governo e ao Prefeito municipal. Além disso, está organizada por meio de assessorias, sendo elas, responsáveis pela administração direta, outra pela administração indireta, uma assessoria de controle jurídico, uma de engenharia e por

fim uma assessoria administrativa, contábil e financeira e não possui contato direto com o TCE/MG, apenas por meios eletrônicos.

5. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: UMA ANÁLISE DE NORMAS E PREVISÕES LEGAIS

O sistema de controle interno no setor público do Brasil é regido por normas gerais. Porém, como os entes públicos possuem autonomia para organizar-se internamente, o modo como os órgãos centrais de controle interno em âmbito municipal se organizam frente a esses aspectos legais pode variar. Nesse sentido, esse capítulo de discussões aborda os principais marcos normativos e aspectos formais utilizados nas Controladorias em análise (Quadro 08).

Quadro 08: Legislações Municipais que abarcam o sistema de controle interno

Ano	Normatização	Prática de Controle	Tipo de Controle
Uberlândia			
1994	Lei nº 5.941	Orientar, acompanhar, fiscalizar e avaliar gestão orçamentária, patrimonial, financeira da administração direta e indireta	Acompanhamento do planejamento e gestão
1994	Lei nº 5.941	Elaborar e submeter ao prefeito estudos para a racionalização da despesa e arrecadação da receita orçada	Acompanhamento do planejamento e gestão
1994	Lei nº 5.941	Acompanhar a execução física e financeira dos programas de governo	Acompanhamento da execução orçamentária
1994	Lei nº 5.941	Subsidiar a elaboração do processo de planejamento municipal	Elaboração do planejamento municipal
1994	Lei nº 5.941	Executar auditorias operacionais, contábil e administrativas	Auditoria/ Controle posterior
1994	Lei nº 5.941	Verificar e certificar as contas do gestor público	Controle financeiro/patrimonial
2017	Decreto nº 17.415	Monitoramento das parcerias pública privada	Controle do terceiro setor
2017	Decreto nº 17.079	Regularização de credores do município	Controle patrimonial financeiro
2017	Decreto nº 16.967	Auditoria de Preços e Necessidade da Despesa Pública	Fiscalização das compras e despesa pública
Ano	Normatização	Prática de Controle	Tipo de Controle
Belo Horizonte			
1996	Lei nº 7.169	Procedimento Administrativo Disciplinar (PAD) e Procedimento Preliminar de Apuração (PPA)	Controle disciplinar dos servidores municipais
2011	Lei nº10.202	Supervisionar e executar auditorias, inspeções físicas	Auditoria- controle posterior
2011	Lei nº10.202	Executar auditorias contábil, patrimonial, orçamentária, financeira, administrativa, de suprimento de bens e serviços, RH, TI, obras e serviços de engenharia	Auditoria- controle posterior
2011	Decreto nº 14.635	Fiscalizar o cumprimento do Código de ética dos servidores	Controle disciplinar dos servidores municipais
2012	Decreto nº14.906	Monitorar e fiscalizar o cumprimento da LAI e promover treinamento de práticas de transparência	Transparência/ acesso a informação
2013	Decreto nº15.113	Procedimento administrativo de sanções em casa de fraudes em licitações e compras	Controle corrupção/fraudes
2015	Decreto nº 15.894	Instaurar sindicância em Processos Administrativo de Apuração de fraudes e corrupção	Controle corrupção/fraudes
2017	Portaria nº 019	Procedimentos de integridade da adm. municipal	Controle da integridade
2018	Decreto nº 16.897	Procedimento de sindicância em caso de enriquecimento ilícito de servidor municipal	Controle corrupção/fraudes
2018	Portaria nº 013	Procedimentos de gestão de riscos com base no COSO	Controle de riscos

Fonte: Dados da Pesquisa de Campo e Documental.

Inicialmente, o sistema de controle interno do município Uberlândia emerge com a Lei Orgânica municipal no ano de 1990, estabelecendo que o controle interno seria responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do município e das entidades da administração direta e indireta. Portanto, pode-se perceber que as diretrizes expostas no referido marco legislativo seguem as diretrizes da CF/88 em âmbito municipal. Adicionalmente, no ano de 1994, houve a criação do sistema de controle interno do município de Uberlândia de modo mais estruturado, por meio da Lei nº 5.941, que instituiu as competências desse setor, quais sejam:

- (i) Orientar, acompanhar, fiscalizar e avaliar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração direta e indireta, visando a utilização racional e regular dos recursos públicos; (ii) elaborar, apreciar e submeter ao prefeito municipal estudos e propostas de estudos, diretrizes, programas e ações que objetivam a racionalização da execução da despesa e o aperfeiçoamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração direta e indireta e também que objetivam a implementação da arrecadação das receitas orçadas; (iii) acompanhar a execução física e financeira dos projetos e atividades 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 para elaboração dos planos, orçamento e programação financeira, com informações e avaliações relativas a gestão dos órgãos da administração municipal; (vi) executar as atividades de auditoria contábil, administrativa, 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, materiais de propriedade ou responsabilidade do Município; (viii) emitir relatório, por ocasião de fim de exercício sobre as contas e balanço geral do Município; (ix) organizar e manter atualizado o cadastro dos responsáveis por dinheiro e valores ou bens públicos, assim como dos órgãos e entidades sujeitas a auditoria pelo TCE/MG (UBERLÂNDIA, 1994, p. 1-2).

Portanto, na Lei municipal de 1994, acrescentaram-se características importantes ao sistema de controle do município, pois ele é responsável por **orientar** a administração pública, **acompanhar** as atividades públicas e a **fiscalizar** os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais das administrações direta e indireta. Sendo que a CF/88 institui a obrigatoriedade do ato de fiscalização desses aspectos. Além disso, o setor de controle do município de Uberlândia é responsável pelas seguintes práticas: acompanhar a execução física e financeira dos programas de governo; subsidiar a elaboração do processo de planejamento municipal; executar auditorias operacionais, contábil e administrativas; elaborar estudos com o objetivo de racionalizar despesas e arrecadação da receita; submeter esse projeto ao prefeito municipal e verificar e certificar as contas do gestor público.

No ano de 2017, foi instituída a prática de monitoramento das parceiras da prefeitura com entidades públicas e privadas (Decreto nº 17.415/2017). O Decreto nº 17.079/2017 instituiu a prática de regularização dos credores do município e, o por meio do Decreto nº

16.967/2017, a implementação da prática de auditoria de preços e real necessidade das despesas públicas no município.

Se tratando sobre a relação do controle interno com a sociedade civil o entrevistado 14 e servidor da Controladoria de Uberlândia afirma que um sistema de controle interno necessita de um canal de interação com a sociedade civil e também de mecanismos internos de controle disciplinar dos servidores municipais. Entretanto, o SCI de Uberlândia não possui essas atividades sob responsabilidade da Controladoria.

E14: Porque a gente tem essa preocupação de melhorar o controle, por que quando o controle foi criado, a intenção dele na lei de criação foi um foco mais de controle físico mesmo e a atuação de uma controladoria hoje né, moderna mesmo, ela se pauta naqueles 3 princípios: auditoria, corregedoria e ouvidoria, que a gente não tem essa estrutura hoje. O município não possui corregedoria nem ouvidoria dentro do Controle.

Um fato importante de se destacar a partir dessa exploração foi que, após exposição das competências e legislações de cada assessoria da Controladoria Geral de Uberlândia, no início do mandato do prefeito em janeiro de 2017, foi instituída a Calamidade Financeira do município, por meio do Decreto municipal nº 16.927/2017, pelo fato da antiga gestão não ter conseguido o cumprimento das metas de arrecadação, em especial das receitas próprias e transferências constitucionais. Devido a isso, no mesmo ano, foi criada a Comissão Especializada em Auditoria de Preços e Necessidade da Despesa Pública, por solicitação do novo gestor do município. Essa comissão estabeleceu a fiscalização e inspeção de processos de compras e auditoria de preços e necessidade da despesa pública. Além disso, estruturou a auditoria para analisar as requisições de compras do município, as metodologias de formação do preço estimado, a real necessidade da aquisição, e a conformidade com o preço de mercado.

Essa comissão foi criada devido à solicitação do gestor do município, que tentava reduzir as despesas municipais, por motivos de escassez de recursos, considerando-se o decreto de calamidade financeira, sendo essa uma das justificativas para a criação de tal projeto. A comissão de auditoria possui seis membros, sendo que todos possuem outras atribuições na Controladoria, ou seja, não há auditores internos destinados apenas para auditoria no município de Uberlândia. O Entrevistado 15 evidencia isso em sua fala:

E15: a carreira de auditor interno ela foi criada agora, recentemente. A carreira mesmo de auditor de controle interno... foi em 2013. É muito recente e ainda não fez concurso para o cargo. Então assim, a gente tem hoje os servidores que ocupam essa função hoje aqui interno, são servidores efetivos e estão ocupando, hoje a uma função, mas assim, o cargo mesmo de auditor de controle interno aqui foi criado recente.

A auditoria é um importante procedimento de garantia da legalidade, regularidade e eficácia das informações públicas (NOGUEIRA; JORGE, 2017). Entretanto, através das evidências coletadas, percebe-se que a Controladoria de Uberlândia não executa efetivamente a auditoria, uma vez que essa prática começou a ser executada no ano de 2017, e ainda está em fase preliminar. A forma de alocação dos cargos demonstra a precariedade da auditoria, pois servidores foram deslocados para essa função, e não por concurso. O concurso para auditor traria maior estabilidade e independência para essa atividade. Isso porque os auditores, como foram nomeados, podem ser transferidos para outros setores.

Outro aspecto relevante, a Comissão de Regularização de Credores do Município, criada pelo Decreto nº 17.079/2017, foi instituída para o acompanhamento e definições de procedimentos para análise de despesas pendentes de regularização relativas ao exercício de 2016 e anteriores, para processá-las e regularizá-las como Despesa de Exercícios Anteriores. Também no ano de 2017, o município de Uberlândia publicou o Decreto nº 17.415, que regulamenta as parcerias público-privadas e com a sociedade civil no município, dispondo sobre as regras e procedimentos do regime jurídico das parcerias celebradas entre a administração pública municipal e as organizações da sociedade civil, além de outras providências.

Entretanto, em se tratando da Controladoria de BH, há uma maior quantidade de normatizações e houve alguns estágios de adequações estruturais para que se alcançasse a disposição atual em 2019. Inicialmente, em BH no ano de 1996, houve a instituição da Corregedoria, criação do estatuto dos servidores municipais, além da previsão de possíveis penalidades disciplinares. Nas atividades de controle disciplinar adotadas pelo município se destacam o Procedimento Preliminar de Apuração (PPA) e o Processo Administrativo Disciplinar (PAD). Neste mesmo período no município, emergiram-se as atividades de auditoria interna, o que, segundo Castro (2010), é considerada uma atividade de controle posterior ou subsequente aos atos ocorridos.

Até o ano de 2005, a prefeitura de BH possuía, portanto, esses dois tipos de controle interno, atividades de auditoria e o controle disciplinar dos servidores, sendo que a partir daquele ano, emergiu-se o órgão central de controle, intitulado como Controladoria Geral Municipal, formado por Auditoria, Corregedoria e Ouvidoria.

Em 2011, houve a implantação do Código de Ética do Agente Público Municipal e da Alta Administração, por meio do Decreto nº 14.635, que reforçava a presença de controle disciplinar não apenas para os servidores de menor cargo na estrutura organizacional, mas para

todos os escalões dentro do município, expondo as ações permitidas dentro da administração pública e os princípios administrativos expostos na CF/88.

No ano de 2012, foi regulamentada a Lei de Acesso à Informação (LAI) (Decreto nº 14.906/2012). A partir daí, a Controladoria Geral do Município ficou responsável por: assegurar o cumprimento da LAI, monitorar a sua implementação e apresentação dos relatórios, orientar os demais servidores para o cumprimento da lei, promover treinamento dos servidores para a transparência pública, além de encaminhar à Câmara Municipal um relatório anual com informações atinentes à implementação desse decreto como apresentado no art. 7º desse decreto.

Art. 7º - O Executivo promoverá, independentemente de requerimentos, a divulgação, no sítio eletrônico da Prefeitura de Belo Horizonte (www.pbh.gov.br), através do portal “Transparência e Acesso à Informação”, de informações de interesse coletivo ou geral, contendo, no mínimo: Caput com redação dada pelo Decreto nº 16.134, de 6/11/2015 (Art. 1º) I - registro das competências e estrutura organizacional dos órgãos e entidades de sua Administração Direta e Indireta, endereços e telefones das respectivas unidades e horários de atendimento ao público; II - registros de repasses ou transferências de recursos financeiros; III - registros das despesas; IV - informações concernentes a procedimentos licitatórios, inclusive os respectivos editais e resultados, bem como a todos os contratos celebrados; V - dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras; VI - respostas a perguntas mais frequentes da sociedade. § 1º - Caberá a todos os órgãos e entidades descentralizadas apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias à Controladoria-Geral do Município as informações necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo que, na data da edição deste Decreto, ainda não se encontrem disponibilizadas no sítio eletrônico de Belo Horizonte. § 2º - Os Secretários Municipais e dirigentes das entidades descentralizadas respondem pelo teor, integralidade e autenticidade das informações repassadas à Controladoria-Geral do Município. § 3º - Os Secretários municipais e equivalentes, bem como os dirigentes das entidades descentralizadas, deverão encaminhar, até o dia 20 (vinte) de cada mês, se dia útil, ou até o primeiro dia útil subsequente, os dados necessários para a atualização das informações mencionadas nos incisos do caput deste artigo. § 3º acrescentado pelo Decreto nº 14.966, de 25/7/2012 (Art. 2º) (BELO HORIZONTE, 2012, p. 3).

Desta forma, a Controladoria de BH é responsável pelas atividades de transparência ativa e passiva do município, portanto, solicita aos demais setores da prefeitura possíveis informações para repasse à sociedade de modo voluntário (transparência ativa) e a pedido do cidadão (transparência passiva).

Em relação às atividades desempenhadas pelo órgão da Controladoria em BH, elencam-se alguns programas e projetos, tais como: o Aluno Auditor, Corregedoria Itinerante, Ouvidor Jovem e Ouvidoria Itinerante. O Projeto Aluno Auditor foi lançado em 2017, pela Controladoria e pela Secretaria Municipal de Educação, fruto de cooperação entre a Controladoria Geral do Município e a Controladoria Geral do Distrito Federal, por meio de procedimentos de auditoria para que os alunos de escolas municipais detectem, avaliem e busquem soluções para os problemas identificados onde estudam. O projeto busca estimular a consciência cidadã e o

controle social na vida pública, formando crianças e jovens com as diretrizes de cidadania (CONTROLADORIA GERAL DE BELO HORIZONTE, 2018). A existência desses programas e projetos criados no sistema de Controle Interno é um indicativo de atuação da controladoria, pois, para a criação desses instrumentos, foi necessária a realização de convencimento junto à administração local. Esse tipo de instrumento pode ser uma *proxy* para as pesquisas verificarem a maturidade dos sistemas de controle.

Esse relacionamento e compartilhamento de rotinas e hábitos entre as Controladoria Geral do Distrito Federal e a Controladoria Geral de Belo Horizonte é conceituado perante a teoria como um mecanismo isomórfico normativo, pois segundo DiMaggio e Powell (2005), quanto maior o grau de profissionalização dentro de um campo organizacional, maior será o grau de mudanças isomórficas institucionais. Portanto, quanto mais os gestores participarem de associações com outros profissionais, maior a tendência de padronizarem suas práticas. Deste modo, o processo de isomorfismo é utilizado pelas organizações como forma de alcançar a legitimidade em seu meio organizacional.

Outro projeto em destaque foi a Corregedoria Itinerante, criada em 2006 (Portaria Conjunta CTGM/CGM nº 001/2006). O objetivo é motivar a consciência disciplinar das pessoas envolvidas na Administração Municipal, por meio de discussões e esclarecimentos sobre os direitos e deveres dos servidores públicos, com o intuito de reduzir os processos disciplinares (CONTROLADORIA GERAL DE BELO HORIZONTE, 2018).

O projeto Ouvidor Jovem também foi desenvolvido com a parceria entre a Controladoria e a Secretaria Municipal de Educação, tendo como o público-alvo os alunos do Ensino Fundamental da Rede Municipal de Educação em BH. Por meio do sistema de Ouvidoria em acesso virtual, os alunos captam as demandas da comunidade escolar, colaborando para a ampliação das ações propulsoras de participação social, buscando aprimoramento das políticas públicas educacionais. O projeto é desenvolvido nas nove regionais administrativas, tendo em cada uma delas duas escolas representadas (CONTROLADORIA GERAL DE BELO HORIZONTE, 2018).

Por fim, o programa Ouvidoria Itinerante foi implementado em 2011 (Portaria Conjunta CTGM/OUVIM nº 001/2011). Possui como público-alvo a sociedade civil do município de BH e tem o objetivo de buscar a interação da prefeitura com os cidadãos. Segundo o Ouvidor Geral do Município, o projeto busca “Ampliar o diálogo e estimular a cooperação dos destinatários, contribui para a melhoria e amplia a qualidade dos serviços prestados e promove ao mesmo tempo um amadurecimento democrático”. Esse projeto percorre todas as regiões da cidade, podendo o cidadão se manifestar de modo anônimo ou se identificando para posteriores

consultas. Além disso, todas as demandas são registradas no portal *online* da Ouvidoria e podem ser acompanhadas no portal ou por telefone, através do protocolo (CONTROLADORIA GERAL DE BELO HORIZONTE, 2018).

A ouvidoria pública é um importante canal de comunicação e interação entre a sociedade e o Estado. Por meio das ouvidorias é possível que os cidadãos façam elogios, reclamações, sugestões e denúncias com vistas ao aprimoramento da gestão do patrimônio público, sendo um importante mecanismo de controle (ACFE, 2014; MENEZES, 2017). Como apresentado pelo estudo da ACFE (2014), o recebimento de denúncias foi o principal canal utilizado para descobrimento de fraudes, daí a importância da existência desse instrumento.

Percebe-se que a Controladoria Geral do município de Belo Horizonte, ao contrário da Controladoria de Uberlândia, possui um maior número de legislações municipais específicas de controle interno. O Entrevistado 7 argumenta sobre a quantidade de normas no setor de controle interno do município:

E7: Não há como você não buscar uma regulamentação para determinar procedimentos, principalmente em época de controle. Porque se não, você vai ser questionado? Entendeu? Então, se eu não tiver um regramento que me indica como fazer isso, as vezes em termos de prazo, as vezes em termo de sigilo de informação. Se eu não trazer isso para qualquer tipo de procedimento e passar por aqui, eu vou ser questionado e não vou conseguir atender, digamos o cidadão, ou ao órgão porque eu não tenho o normativo para isso.

Considerando-se o fato de haver uma maior normatização na Controladoria Geral de Belo Horizonte, conjugado à evidência demonstrada pelo Entrevistado 7, percebe-se que as normas de controle interno são criadas com o objetivo de facilitar a institucionalização das práticas por meio da coerção e mecanismos formais. Já na Controladoria de Uberlândia, há o costume de se elaborar memorandos circulares para difundir as informações e conteúdo aos servidores da Prefeitura. Porém, pela afirmação de alguns entrevistados, evidenciou-se que por vezes há resistência entre os servidores em atender essas demandas da Controladoria, como demonstra fala do Entrevistado 13:

E13: Então a dificuldade é você colocar na cabeça da pessoa que aquilo é importante... Então, a dificuldade é convencimento de que aquilo é importante. Mostrar para as pessoas a necessidade de fazer aquilo e que a gente não tirou nada da cabeça a gente tirou isso da finalização, eu fiz cursos... a gente dá cursos para as secretarias, gradativamente a gente tem mandado esses memorandos circulares com manuais.

Portanto, percebe-se essa diferença de comportamento entre as duas Controladorias Gerais Municipais. A Controladoria de Belo Horizonte se utiliza de mecanismos coercitivos para auxiliar no processo de institucionalização de práticas de controle interno desde 1996, como as normas de controle disciplinar e corregedoria. Já a Controladoria de Uberlândia utiliza

de mecanismos como divulgação de memorandos circulares internos na prefeitura para divulgar as práticas de controle adotadas, ou seja, utiliza de mecanismos informais e simbólicos no processo de institucionalização.

6. INSTITUCIONALIZAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM GOVERNOS LOCAIS

Neste segundo capítulo de resultados, aprofundam-se os aspectos institucionais nos respectivos órgãos de controle interno analisados. Foram observadas as práticas de controle interno, considerando-se as (i) as práticas em uso; (ii) as que não estão em uso; (iii) práticas institucionalizadas; e (iv) quais os fatores associados com o processo de institucionalização dessas práticas.

As práticas em uso não necessariamente estão institucionalizadas. Isso quer dizer que elas estão operando em decorrência de algum mecanismo de monitoramento e coerção, pois, se as mesmas estivessem institucionalizadas, essas seriam prontamente executadas, sem críticas ou resistências, como discutido pela literatura institucional (BERGER; LUCKMAN, 1967; MEYER; ROWAN, 1977). No Quadro 09 estão apresentadas as práticas e tipos de controle em uso e quais são os procedimentos institucionalizados nos respectivos órgãos, que emergiram a partir das análises e entrevistas.

Ademais, práticas em uso tendem a permanecer em execução enquanto durar a fonte do monitoramento. Já as práticas institucionalizadas são “objetivas e exterior”, com baixos riscos de críticas ou questionamentos (MEYER; ROWAN, 1977), ou seja, já são socialmente aceitas pelo grupo e tendem a permanecer em uso até que ocorra uma mudança institucional que leve aos atores alteração dessa prática.

A NSI elenca alguns fatores que podem dificultar a institucionalização de novos procedimentos em organizações. Cita-se, como exemplo, a resistência dos atores em inovar ou implementar novas práticas em sua rotina de trabalho, a implementação falsa, conhecida como *decoupling*, a busca por legitimação nas organizações perante o âmbito externo de modo que nem sempre as organizações estão em busca de serem eficientes, mas de estarem adequadas ao padrão organizacional de seu meio. Podem haver outros fatores que estão fora da lente de análise institucional, como os fatores contingências, sejam eles, limitação de recursos, tais como: *softwares*, limite de pessoal, entre outros.

Como discutido na metodologia, para chegar aos resultados, utilizou-se como evidências as entrevistas realizadas, as observações do diário de campo e o confronto com documentos municipais.

Quadro 09: Práticas de Controle Interno em uso no momento pelas Controladorias analisadas

Prática Analisada	Tipo de Informação	Abrangência da Norma	Em Uso		Institucionalizada	
			BH	UDI	BH	UDI
Acompanhamento da execução do orçamento	Orçamentária	Norma geral	Sim	Não	Sim	Não
Prestação de contas ou Tomada de Contas Especial	Prestação de Contas	Norma geral	Sim	Não	Sim	Não
Verificação da legalidade dos atos orçamentários (prévio, concomitante e subsequente)	Orçamentária	Norma geral	Sim	Não	Sim	Não
Avaliação dos resultados alcançados pelo gestor público	Prestação de Contas	Norma geral	Sim	Sim	Sim	Não
Fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das adm. direta e indireta	Fiscalização	Norma geral	Sim	Sim	Sim	Sim
Acompanhamento da renúncia de receitas	Orçamentária	Norma geral	Sim	Não	Sim	Não
Acompanhamento das subvenções	Terceiro Setor	Norma geral	Sim	Sim	Sim	Sim
Avaliar o cumprimento das metas do PPA	Orçamentária	Norma geral	Sim	Não	Sim	Não
Acompanhar a execução dos programas de governo	Orçamentária	Norma geral	Sim	Não	Sim	Não
Avaliar a aplicação de recursos públicos em entidades privadas	Terceiro Setor	Norma geral	Sim	Sim	Sim	Sim
Controlar as operações de crédito	Orçamentária	Norma geral	Sim	Sim	Sim	Sim
Orientar, acompanhar, fiscalizar e avaliar gestão orçamentária, patrimonial, financeira da adm. direta e indireta	Controle	Norma local-UDI	na	Não	na	Não
Elaborar e submeter ao prefeito estudos para a racionalização da despesa e arrecadação da receita orçada	Orientação	Norma local-UDI	na	Sim	na	Sim
Acompanhar a execução física e financeira dos programas de governo	Orçamentária	Norma local-UDI	na	Não	na	Não
Subsidiar a elaboração do processo de planejamento municipal	Orçamentária	Norma local-UDI	na	Não	na	Não
Executar auditorias operacionais, contábil e administrativas	Controle	Norma local-UDI	na	Sim	na	Não
Verificar e certificar as contas do gestor público	Controle	Norma local-UDI	na	Sim	na	Sim
Procedimento Administrativo Disciplinar (PAD)	Controle	Norma local-BH	Sim	Não	Sim	Não
Procedimento Preliminar de Apuração (PPA)	Controle	Norma local-BH	Sim	Não	Sim	Não
Transparência ativa (receitas e despesas)	Transparência	Norma geral	Sim	Não	Sim	Não
Assinar o Relatório de Gestão Fiscal	Prestação de Contas	Norma geral	Sim	Sim	Sim	Sim
Fiscalizar o atingimento das metas estabelecidas na LDO	Orçamentária	Norma geral	Sim	Não	Sim	Não
Fiscalizar os limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição de restos a pagar	Fiscalização	Norma geral	Sim	Sim	Sim	Não
Conduzir os montantes de dívidas e despesa com pessoal aos respectivos limites	Fiscalização	Norma geral	Sim	Sim	Sim	Não

continua

Auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial na adm. direta e indireta	Controle	Norma estadual	Sim	Não	Sim	Não
Emitir relatório, certificado de auditoria e parecer que consignarão qualquer irregularidade e ilegalidade	Controle	Norma estadual	Sim	Não	Sim	Não
Indicar as medidas necessárias para corrigir as falhas encontradas	Controle	Norma estadual	Sim	Não	Sim	Não
Alertar a autoridade competente para que adote as medidas de ressarcimento ao erário, e se não obter, instaurar tomada de contas especial	Controle	Norma estadual	Sim	Não	Sim	Não
Fornecer ao Tribunal informações relativas ao planejamento, execução e resultados de suas ações	Prestação de Contas	Norma estadual	Sim	Sim	Sim	Sim
Encaminhar ao Tribunal o plano de auditorias para o exercício subsequente, bem como os respectivos relatórios de auditoria.	Prestação de Contas	Norma estadual	Sim	Não	Sim	Não
Elaborar relatório de prestação de contas anuais do Prefeito com caráter conclusivo sobre a gestão	Prestação de Contas	Norma estadual	Sim	Sim	Sim	Sim
Procedimentos de detecção, concomitante ou a posteriori, de erros, omissões, inadequações e intempetividade da informação contábil.	Controle	Norma geral	Sim	Não	Sim	Não
Disponibilizar ao cidadão informações como resultados de auditorias, inspeções, prestações e tomadas de contas incluindo prestações de contas anteriores	Transparência	Norma geral	Sim	Não	Sim	Não
Supervisionar e executar auditorias, inspeções físicas	Controle	Norma local-BH	Sim	na	Sim	na
Executar auditorias contábil, patrimonial, orçamentária, financeira, administrativa, de suprimento de bens e serviços, RH, TI, obras e serviços de engenharia	Controle	Norma local-BH	Sim	na	Sim	na
Fiscalizar o cumprimento do Código de ética dos servidores	Fiscalização	Norma local-BH	Sim	na	Sim	na
Monitorar e fiscalizar o cumprimento da LAI e promover treinamento de práticas de transparência	Transparência	Norma local-BH	Sim	na	Sim	na
Procedimento administrativo de sanções em casa de fraudes em licitações e compras	Controle	Norma local-BH	Sim	na	Sim	na
Instaurar sindicância em Processos Administrativo de Apuração de fraudes e corrupção	Controle	Norma local-BH	Sim	na	Sim	na
Monitoramento das parcerias pública privada	Terceiro Setor	Norma local-UDI	na	Sim	Sim	Sim
Regularização de credores do município	Controle	Norma local-UDI	na	Não	Sim	Não
Auditoria de Preços e Necessidade da Despesa Pública	Controle	Norma local-UDI	na	Sim	Sim	Sim
Procedimentos de integridade da adm. Municipal	Controle	Norma local-BH	Sim	na	Sim	na
Procedimento de sindicância em caso de enriquecimento ilícito de servidor municipal	Controle	Norma local-BH	Sim	na	Sim	na
Procedimentos de gestão de riscos com base no COSO	Controle	Norma local-BH	Sim	na	Não	na
Aluno auditor- estímulo de cidadania e auditoria em âmbito escolar municipal	Transparência	Norma local- BH	Sim	na	Sim	na
Ouvidor jovem- alunos eleitos por estudantes a representarem os estudantes e fazem solicitações via sistema da ouvidoria municipal	Transparência	Norma local- BH	Sim	na	Sim	na
"Um por todos e todos por um"- material voltado para a cidadania e ética com crianças	Transparência	Norma local- BH	Sim	na	Sim	na

Fonte: Dados da Pesquisa de Campo e Documental.

Os resultados do Quadro 9 indicam que os controles associados à transparência pública têm recebido maior foco no município de Belo Horizonte. Fato que pode ser compreendido pela implementação da LAI, em 2011, e dos mecanismos de fiscalização sobre o seu cumprimento legal, tendo-se no Brasil órgãos de controle interno como a CGU motivando esse processo em âmbito nacional.

Percebe-se, por meio dos resultados e análises, que o fato de algumas práticas serem mais monitoradas pelo TCE/MG e CGU, tais como aquelas de controle interno acompanhadas periodicamente pelos atores de poder no campo organizacional, é um fator que favorece a institucionalização nos casos analisados. Ressalta-se que o fato de haver a necessidade de coerção, demonstra que o processo institucional não ocorreu por completo, de modo que, se a legislação perdesse a vigência ou os órgãos priorizassem outros procedimentos de controle interno para fiscalizar, essas práticas perderiam o Sim habitual. Por outro lado, uma das etapas para institucionalização de práticas é a sua repetição (BURNS; SCAPENS, 2000). Então, a ação de monitoramento por órgãos como CGU/TCU pode auxiliar na institucionalização de práticas de controle interno.

Outro fator importante identificado nas análises é a continuidade histórica de práticas de controle interno no decorrer de diversas gerações de servidores, assim como a continuidade de estrutura organizacional de servidores. O fato de a maioria dos servidores municipais do controle interno de Belo Horizonte, especificamente dos setores de auditoria e corregedoria, serem efetivos, reduz as possibilidades de descontinuidade do processo de institucionalização nas trocas de gestão dos chefes do poder executivo. Isso já era um fator esperado, segundo Tolbert e Zucker (1996), quando afirmam a importância da continuidade histórica da estrutura da organização para que as instituições sobrevivam às várias gerações de servidores da organização. Assim, a existência de estruturas de carreiras estáveis favorece a institucionalização de práticas.

O SCI de Belo Horizonte possui um controle concomitante atuante, seja ele *in loco*, através de, por exemplo, visitas técnicas em obras, no dia a dia das secretarias, entre outros aspectos, conforme evidência da fala do Entrevistado 1:

E1: “por exemplo, a gente tem a figura da recomendação em que a gente exige que o gestor faça um plano de ação para corrigir determinadas falhas que foram apontadas, então a gente tem recomendações. A gente tem o TCG, que é termo de compromisso de gestão, que a gente forma consensual, de forma acordada, dialogada, a gente estabelece ações, diretrizes, metas a serem cumpridas pelo gestor e ele assina pactuando isso. Muitas vezes o próprio relatório quando é um controle concomitante, durante a execução do procedimento do controle, isso já é, por exemplo, a gente teve uma investigação com determinado servidor que poderia, quer dizer, no meio da investigação o servidor já foi afastado. Já tirou o servidor que cuidava lá da parte de

licitação, já tiramos esse servidor de lá, por exemplo, entendeu? " E1: ", a gente procura fazer um controle concomitante, por exemplo, se tem uma obra em execução, eu vou lá ver uma medição, o cara falou que tinha cem metros aqui, mas estou vendo oitenta, pera aí o que está acontecendo? Eu consigo corrigir ali"

Dessa fala do respondente 1, emerge um outro aspecto relevante para a institucionalização de práticas, que é a existência de fluxos de informações claramente definidos, com utilização de formulários. Os formulários e os fluxos podem atuar como *carriers* de valores institucionais, na medida em que transmitem prontamente a novos servidores as atividades “que devem ser feitas por aqui”. Dessa forma, para que práticas sejam institucionalizadas, a definição dos fluxos de informações é um aspecto importante para as controladorias.

Já o SCI de Uberlândia tem foco no controle prévio e operacional, não possuindo o hábito de realizar visitas técnicas e o controle concomitante, tendo essa rotina sido instituída apenas a partir de 2017, com a nova gestão do controle municipal. O Relatório de Controle Interno apresentado no fim de 2017 ao TCE/MG, corroborado pela fala de todos os entrevistados, apresentam essa constatação de modo evidente:

Relatório de Controle Interno de 2017 enviado ao TCE/MG: [...] Trabalhos de verificação a uma auditoria de rotina, limitada, no entanto, ao alcance da equipe disponível, composta de pessoal qualificado para esse mister; porém, focado na análise das regras dos processos de realização das despesas – antes e durante - e à luz da documentação estruturadora de cada processo, tendo por base as finalidades dos mesmos (UBERLÂNDIA, 2017).

E9: “Ao longo do tempo, se estabeleceu uma cultura que seria mais ou menos assim: “podemos errar que a controladoria vai achar esse erro”, então ao longo do tempo, a controladoria demandou muita energia no controle primário, e se distanciou muito do controle macro que é aquele do acompanhamento, dos resultados, do sucesso, das ações orçamentárias por exemplo, e de auditorias in loco, bem como perdeu um pouco a chance de ter mais manuais, então nesse momento eu estou tentando com a minha equipe, fazer uma curva na nossa atividade: criar mais manuais para que o controle primário fique nas secretarias, nós estamos muito sobrecarregados com isso ainda, por exemplo, a controladoria ao longo do tempo, culturalmente, ela estabeleceu o fluxo da execução da despesa aonde 100% da despesa passava pela controladoria, isso é imprescindível para uma unidade central de controle”

E14: “Toda requisição de compra passa aqui, e o nosso foco ainda é muito grande “pra” despesa sendo que tinha que ser um pouco também pra receita, a gente ainda não tem tanta preocupação com a receita né. Focado em arrecadação, etc. Inclusive alguns bairros de Uberlândia, o Dona Zulmira se não me engano, não paga IPTU, por que a forma que foi feita a distribuição na época não passou pelo município, não tem cadastro, então tem algumas áreas que precisa realmente melhorar. Deixa de arrecadar e na crise que a gente tá, é difícil e faz muita diferença”

E15: “Hoje a gente está envolvido grande parte na despesa pública... A gente tem assessoria jurídica hoje, oitenta por cento do nosso serviço é voltada a despesa pública. Quinze por cento de prestar auxílio as demais assessorias da controladoria. E os outros cinco por cento, as vezes nem isso, da receita. Agora, isso pode ser bom ou pode ser ruim também porque não é de todo ruim a participação do órgão do controle na despesa, o problema é o foco dessa atuação, o que seria mais interessante para o

município, ele atuar, nós atuarmos cem por cento nesses atos e nesse momento, ou selecionar e ir lá na escola para ver a qualidade do fornecimento do alimento que o fornecedor está entregando”

Como já apresentado, o fato de a Controladoria estar focada na despesa pública é um fator que prejudica potencialmente a efetividade do SCI de Uberlândia, visto que não possuem técnicas modernas de controle, como matriz de risco, amostragem, controle concomitante e avaliações por indicadores. Ao contrário de Uberlândia, que possui maior atenção em suas atividades em controle operacional, com o controle das despesas públicas, o SCI de Belo Horizonte possui o foco no acompanhamento da gestão municipal, de modo que acompanhe a execução do planejamento público e a execução do gasto, concomitantemente.

Pelo fato de haver uma demanda considerável de mão de obra, devido à alta quantidade de compras que um município do porte de Uberlândia realiza, percebe-se a insatisfação e desmotivação da equipe de servidores, que desempenham trabalhos meramente operacionais. Portanto, o fato de haver uma limitação de pessoal no setor é um fator contingencial prejudicial no processo de institucionalização na Controladoria em questão.

Ainda de acordo com um dos princípios de controle, não é possível controlar atividades que a própria equipe desenvolveu. Assim, a existência de atividades operacionais de acompanhamento de gastos na controladoria prejudica a função principal, que é controlar.

Na controladoria de Uberlândia o Controlador Geral e outros dois servidores, desde o ano de 2017, com a nova gestão, estão tentando desvincular o setor de controle interno do setor que é responsável pelo trabalho operacional. Portanto, através da Comissão de Auditoria de Preços e Necessidade da Despesa Pública, estão executando cursos e capacitação em todas as secretarias municipais, para que as próprias secretarias executem parte dessas atividades que não são de atribuição das controladorias, de modo que, se institucionalize essa rotina na prefeitura. Todavia, ainda estão em fase de convencimento dos servidores do município sobre a importância dessa prática para os resultados organizacionais.

O fato de a maioria dos servidores de ambas as controladorias possuírem experiência em gestão pública e serem graduados em diversas áreas afins, como administração, ciências contábeis e direito, auxilia o desempenho de suas funções de controle do bem público. Além disso, ambas as controladorias possuem servidores com outras capacitações como engenheiros, por exemplo, visto que, nas atividades de controle de obras e licitações para execução de alguma construção na administração pública, os outros servidores do controle, com capacitação em áreas jurídicas e financeiras, não iriam contribuir para um melhor serviço público nesses casos. Portanto, há necessidade de servidores nas Controladorias com diversas especializações.

Em relação a Controladoria de Belo Horizonte, praticamente todas as práticas em Sim estão institucionalizadas no SCI, apesar das diretrizes internacionais de controle interno do COSO ainda estarem em fase de adoção. Ou seja, é o momento de conseguir obter apoio da equipe, demonstrando a importância da prática e conscientizando para conseguir apoio na implementação efetiva (GONDO; AMIS, 2013).

O fato de haver servidores internos ou externos à organização dando apoio a novas práticas e instituições é conceituado como capital institucional. O capital institucional, segundo Oliver (1997), é um modo de apoiar a implementação de novas práticas, modelos e reformas, sejam eles atores influenciadores conhecidos como atores com poder, sejam eles internos ou externos a organização. Esses atores atuam de modo complementar aos demais recursos, materiais e imateriais, sendo, portanto, um fator que pode ser positivo na implementação de novos procedimentos.

Em ambas as controladorias, existem práticas de controle interno que estão sendo inicialmente implementadas nos municípios. No caso de BH, são as diretrizes internacionais de controle interno COSO nos processos de auditoria, uma iniciativa do Controlador Geral Municipal e da Subcontroladora de Auditoria, ambos servidores do TCE/MG há mais de 15 anos. Ou seja, o capital institucional é um fator positivo e relevante no processo de institucionalização, conceituado etapa de teorização.

No processo de teorização, os atores com poder na organização utilizam de meios para convencimento dos demais atores, ou seja, buscam um consenso social, sendo está uma fase conceituada como Teorização por Tolbert e Zucker (1996). Na fase de teorização, faz-se necessária a integração dos servidores da organização para que haja uma perpetuação de práticas e estruturas (TOLBERT; ZUCKER, 1996).

Nos casos analisados, foram identificados os Controladores Gerais, Assessores e Subcontroladores como atores com poder internos com alto capital institucional. Esses atores estão movendo esforços conjuntamente desde 2017, com a nova equipe de alto escalão da controladoria, para implementarem novas práticas e rotinas importantes para um efetivo serviço de controle interno municipal, cada qual com suas capacidades técnicas específicas.

Como exposto na fala da entrevistada 4, o fato de participarem do CONACI auxiliou muito no fortalecimento de vínculos da controladoria municipal com outros órgãos de controle interno.

E4: "...o Leo (Controlador Geral de BH), ele foi eleito nessa reunião técnica que teve nesse evento aqui (Encontro técnico do CONACI em BH no ano de 2018), o segundo vice-presidente do CONACI. Então, a gente está muito próxima. Isso, depois tem as reuniões técnicas que são dos membros e aí tem toda essa esfera Federal, a CGU

sempre está, os Estados e alguns municípios. A maioria das Capitais está. E a gente está muito atuante. Eu acho que o CONACI tem muito ainda o que avançar na questão do fortalecimento do controle interno. Mas a CGU agora, parece que entrou, agora também está mais atuante. Então, isso também fortalece. E as parcerias que a gente conseguiu formar que foram dentro do CONACI nessas reuniões técnicas, a gente se aproximou de outros órgãos de controle. Então a gente fez uma parceria muito grande com a controladoria geral do DF que é um exemplo pra gente assim a ser seguido, eles são muito estruturados, muito organizados, muitos fortes lá dentro e com o Espírito Santo também. Então o DF cedeu para a gente esse projeto do aluno auditor, lá chama 'Controladoria nas escolas', a gente mudou o nome aqui. Cedeu para a gente o PONTAU, o Código fonte do portal de transparência que a gente vai lançar no ano que vem de forma gratuita. Estão cedendo os sistemas de auditoria. Eles são assim parceiros maravilhosos e isso fortalece o controle interno de modo geral. Porque o que eles tem de bom lá, a gente vai implementar aqui fica”

E13: “Mas junto com o controlador ele totalmente ciente disso, a gente assume porque isso é em prol da mudança de cultura em prol das compras efetuadas, isso não é fácil, mas então assim, sem o suporte do controlador, seria impossível da gente bater de frente com o secretário e falar assim ‘vamos assumir o risco de não encontrar’. É difícil e o que acontece, a gente foi. O controlador eu vejo que ele tem apoio da gestão para atuar da maneira que ele achar melhor. E ele também nos delega assim, eu tenho a liberdade para tratar da maneira que eu achar melhor e eu estou passando essa liberdade para vocês porque para o controlador, o controlador fala assim ‘Eu sei de formação de preço, mas eu não quero, é sua missão’. Então, essa liberdade de atuação, essa independência, sem ela, o trabalho seria, acho que inviável. Mas essa que seria uma dificuldade lógica, eu acho que a gente não tem aqui. Ainda bem! Se tivesse alguma barreira nesse sentido, um trabalho desse tipo seria inviável, sabe? Porque você já tem dificuldade com o sistema de informação, já tem dificuldade de convencer quem está lá na ponta trabalhado, aí se tivesse mais essa dificuldade seria impossível, sabe?”

E14: “O Modesto (Controlador geral de Uberlândia) me pediu pra fazer um projeto de reestruturação baseado na emenda do tripé de corregedoria, auditoria e ouvidoria né, então é a intenção dele propor essa mudança porque ela vai chegar no futuro, fazer essa mudança por que ela já vai chegar agora. Já até rascunhei pra ele fazer”

Corroborando com os achados de Lino et al. (2019), o capital institucional é acumulado, quando “(i) recebe apoio de atores com poder que passam a servir de fonte de legitimação, e (ii) as ideias, valores, conceitos e procedimentos de uma nova prática vão sendo implantados, aceitos e sedimentados dentro da organização” (LINO *et al.*, 2019, p. 6). Além disso, a adoção de reformas e novas práticas depende do esforço e atuação desses atores que realizam um trabalho institucional, motivando as mudanças (LINO *et al.*, 2019).

Os autores Tolbert e Zucker (1996) e Giondo e Amis (2003) afirmam existir a necessidade de que todos os atores da organização possam integrá-la já sabendo das suas obrigações para que, assim, por meio de *carriers* e outros mecanismos institucionais, haja uma perpetuação dessas estruturas e práticas por um longo tempo.

Desse modo, elaborou-se o Quadro 11 com os fatores institucionais identificados nos dois casos analisados envolvidos nos processos de institucionalização, como fatores facilitadores ou bloqueadores para a institucionalização de novas práticas de controle em municípios.

Quadro 11: Fatores envolvidos no Processo de Institucionalização de Práticas de Controle Interno nas Prefeituras analisadas.

Efeitos	Fatores institucionais	Fatores contingenciais
Positivos	<ul style="list-style-type: none"> - Isomorfismo de práticas, (i) coercitivo, (ii) normativo (iii) mimético - <i>Carriers</i> – fluxos de informações e formulários; manuais de procedimentos - Capital institucional – apoio interno e externo de atores com poder 	<ul style="list-style-type: none"> - Normas definidas - Estrutura de pessoal (mínima) - Capacitação das equipes
Negativos	<ul style="list-style-type: none"> - Resistência dos atores (i) conflito de lógicas institucionais; (ii) complexidade institucional – atores com poder não concordam/não apoiam a prática; (iii) falta de compreensão do conteúdo da prática - Baixa teorização - <i>Decoupling</i> (adoção cerimonial) 	<ul style="list-style-type: none"> - Limitação de Pessoal; - Dificuldades Financeiras; - Tecnologia de Informação- TI - Crise financeira nacional

Fonte: Dados da Pesquisa de Campo e Documental.

O Quadro busca resumir quais os fatores institucionais ou contingenciais influenciam de modo positivo ou negativo no processo de institucionalização nas unidades de análises estudadas. Um fator institucional positivo utilizado em ambos os casos consiste nos mecanismos institucionais, sejam eles: coercitivos, normativos e miméticos, utilizados como meios de legitimação: a legalmente sancionada, moralmente governada e a culturalmente amparada (SCOTT, 2003).

Exemplificando a utilização desses mecanismos nos casos analisados, percebe-se o isomorfismo normativo quando os servidores da Controladoria Geral de Belo Horizonte afirmam possuir trocas de informações e interação com organizações como CGU e CONACI, órgãos profissionais de controle interno com referência nacional, através de cursos, capacitação, trocas de experiência e encontros técnicos. Além disso, a relação da controladoria municipal com esses órgãos também se caracteriza como fonte para isomorfismo mimético, a partir do momento que projetos executados no município de BH possuem material didático repassado pela CGU diretamente para o setor de controle municipal, por meio dos projetos “Aluno Auditor”, “Ouvidor Itinerante”, “Um Por Todos e Todos Por Um”, utilizado e fomentado pela CGU e Controladoria Geral do Distrito Federal-CGDF.

Por fim, o mecanismo coercitivo é presente na rotina do município há muitos anos, sendo um hábito dos servidores do controle interno ao implementarem legislações municipais, sejam elas em forma de lei, decreto ou portaria, para forçar os servidores a implementarem os procedimentos e passando manuais para minimizar as dúvidas e padronizar essas práticas.

Já o controle interno em Uberlândia, através do monitoramento do Ministério Público e CGU, começou a pensar na Transparência dos atos e fatos públicos no ano de 2014, com uma notificação do Ministério Público, pelo fato do município não estar naquele momento, atendendo as exigências legais da LRF e LAI. Além disso, pela maior proximidade geográfica,

afirmam participar de *workshops* em São Paulo, realizados pelo Ministério do Planejamento na área de Compras Públicas, como modo de capacitação dos servidores municipais. Também participam periodicamente de cursos e encontros realizados pela Associação dos Municípios da Microrregião do Vale do Paranaíba (AMVAP), ao qual são associados, o que é caracterizado como isomorfismo normativo.

Nas duas controladorias gerais municipais, são utilizados manuais de procedimentos, treinamento e capacitação para difusão das práticas internas de controle. O SCI de Belo Horizonte possui diversos manuais para transmissão dos conhecimentos do setor. Já o SCI de Uberlândia também possui manuais internos de procedimentos, que não são muitos devido à limitação de pessoal e alta demanda de solicitações de compras que o município possui. Essas constatações corroboram os estudos de Scott (2014) e Greenwood *et al.* (2008), que apontam que os indivíduos utilizam de *carriers*, como manuais e treinamentos para a transmissão de instituições, importante instrumento de teorização dos servidores (GIONDO; AMIS, 2003).

Outro aspecto destacado e identificado como potencial motivador no processo institucional consiste na legitimação. Em 2009, o CONACI apresentou a Proposta de Emenda Constitucional nº 45, que visava tornar obrigatórias as atividades de Auditoria, Controladoria, Ouvidoria e Correição para todos os órgãos de controle interno da administração pública. O fato do município de Belo Horizonte ter adotado esse modelo de controladoria, sem haver um mecanismo coercitivo até o momento, demonstra um fator de busca por legitimação.

A partir do momento em que a Controladoria de BH utiliza esses mecanismos e se aproxima estruturalmente das atividades de controle da CGU e CONACI, aumenta-se a visibilidade da organização e sua legitimação no campo organizacional. Como corrobora Olivieri e Nakano (2014), os quais afirmam que as iniciativas de promover a transparência e combater à corrupção desempenhadas pela CGU têm proporcionado grande legitimidade à organização.

A Controladoria de Belo Horizonte busca como meios de legitimação se relacionar diretamente com os órgãos da administração pública socialmente legitimados, como a CGU, órgão central de controle interno dos recursos federais, e o TCE/MG, órgão estadual auxiliar do controle externo. Corroborando, Meyer e Rowan (1977), através da adoção similar de procedimentos e estruturas, as organizações, buscam a legitimidade como forma de sobreviverem no seu campo organizacional. Além disso, no mesmo sentido do estudo de Lino *et al.*, (2018), órgãos da administração pública, como Tribunal de Contas, CGU e MPF, são importantes fontes externas que possuem legitimidade perante a sociedade como organizações de fiscalização da legalidade no âmbito público.

Um dos fatores que está dificultando a institucionalização de novas práticas de controle, como discutido por Azevedo (2016), é a resistência e *background* contrário dos atores ao conteúdo da norma, tais como a falta de aceitação dos servidores sobre a importância dos procedimentos de controle e o não desperdício de recurso público. Essa resistência é exposta nas evidências dos Entrevistados 12 e 13:

E13: Então a dificuldade é você colocar na cabeça da pessoa que aquilo é importante. Você colocar na cabeça do gestor que precisa atender aquela demanda dele que o preço é importante. Então falando das dificuldades da comissão de preço. No caso igual eu falei, a mudança de cultura é traumática porque você tirar da zona de conforto um agente político que tem bastante influência é o maior desafio.

E12: ...então a maior dificuldade são as pessoas quererem mudar, a gente diz que é cultura, igual por exemplo, estamos com um processo que vai mudar toda a estrutura de trabalho na prefeitura, a pessoa que for fazer uma requisição, ela não vai fazer uma simples requisição, ela vai ter que analisar por que você dali vai ter que estudar a empresa que você vai trabalhar. Eu vejo a cultura como nosso maior problema por que eu vejo que dificulta, o intuito do controle interno é ajudar.

Como discutido por Azevedo (2016), a resistência pela aceitação de novas práticas pode ser decorrente da falta de teorização que essas estão recebendo pelo condutor da introdução da nova prática. Os atores, por não entenderem a nova lógica proposta, tendem a resistir à sua adoção, causando impedimento na adoção, ou adoção cerimonial.

Na Controladoria de Uberlândia, algumas práticas estão limitadas e não estão institucionalizadas na organização, sendo a principal delas a auditoria ou controle posterior. Segundo os entrevistados, esse fator deve-se à resistência dos atores em aceitar as mudanças impostas pelo contexto organizacional. Os processos de auditoria começaram a ser executados apenas a partir de 2017, com a nova equipe de Controlador Geral e Assessores. Em 2017 e 2018, foram executadas um total de seis auditorias, o que é considerado um número relativamente baixo pela quantidade de recursos públicos que circulam na prefeitura. Entretanto, não há auditores internos no município, ou seja, não há cargo exclusivo para essa função, devido à limitação de pessoal, por motivos políticos e calamidade financeira. Desde o ano de 2013, se aguarda a realização de concurso público.

Portanto, identifica-se a resistência como um fator institucional presente nesse processo e o fator contingencial em relação a limitação de pessoal. A resistência é um modo de rejeição de mudanças de rotinas por parte dos servidores, ocorrendo quando os interesses internos divergem completamente dos interesses externos ou quando as organizações acreditam ter pouco a perder caso não institucionalizem determinadas práticas (OLIVER, 1991).

Em se tratando dos processos de institucionalização em questão, identificou-se que algumas práticas de controle estão sendo executadas de modo cerimonial na Controladoria de

Uberlândia. Como afirma Oliver (1991), um dos cinco comportamentos estratégicos utilizados pelas organizações como meio de resposta às pressões externas para a conformidade do ambiente institucional é chamado “evitação”.

A “evitação” seria utilizada como uma tentativa organizacional de impedir a necessidade de conformidade. As organizações conseguem então “esconder” a não adesão de determinadas práticas, disfarçando a inconformidade com o seu ambiente, sendo uma maneira de se proteger das pressões externas e buscar sobrevivência e legitimidade em seu campo organizacional (OLIVER, 1991).

Por meio das entrevistas, foi identificado que o controle interno de Uberlândia possui o foco no controle primário nos processos de compras públicas, como já exposto no capítulo anterior, sendo que todas as compras passam pela Controladoria antes de serem realizadas e independente do valor monetário. Entretanto, quando analisado o Relatório de Controle Interno do Município, disponibilizado no Portal do TCE/MG, é colocado que a Controladoria realiza trabalhos como solicitado pelas Legislações, o controle interno de modo prévio, concomitante e posterior:

O Serviço de Controle Interno, considerando suas atribuições e objetivos funcionais, exerceu, no exercício de 2017, nos processos por ele alcançados, a atribuição de acompanhar e verificar, de forma **preventiva e concomitante**, a conformidade dos mesmos, além de prestar informações de natureza orçamentária e contábil, de forma consistente, clara e transparente aos gestores, analisando os principais atos com repercussão na gestão econômico financeira, patrimonial e administrativa desta Prefeitura Municipal com vista à tomada de decisões. As análises de tais aspectos constituem parte integrante do presente Relatório de Prestação de Contas anual do Prefeito Municipal de Uberlândia, e se inserem no escopo das atribuições dos servidores lotados na CGM (RELATÓRIO DE CONTROLE INTERNO, p. 7).

Em contrapartida, o Entrevistado 9 expõe de outra forma:

E9: "Ao longo do tempo, se estabeleceu uma cultura que seria mais ou menos assim: “podemos errar que a controladoria vai achar esse erro”, então ao longo do tempo, a controladoria demandou muita energia no controle primário, e se distanciou muito do controle macro que é aquele do acompanhamento, dos resultados, do sucesso, das ações orçamentárias por exemplo, e de auditorias in loco, bem como perdeu um pouco a chance de ter mais manuais, então nesse momento eu estou tentando com a minha equipe, fazer uma curva na nossa atividade: criar mais manuais para que o controle primário fique nas secretarias, nós estamos muito sobrecarregados com isso ainda, por exemplo, a controladoria ao longo do tempo, culturalmente, ela estabeleceu o fluxo da execução da despesa aonde 100% da despesa passava pela controladoria, isso é impensável para uma unidade central de controle, tanto é que em 2016 pela resolução número 2 do tribunal de contas de Minas estabeleceu que “a unidade central deve buscar olhar a execução da despesa, mediante processo seletivo”. Ainda continuamos fazendo controle primário de muita coisa, estamos aos poucos tirando isso da controladoria, deixando na secretaria, pra gente trabalhar oportunamente conforme conveniência e a **necessidade para nos dedicarmos mais ao controle do acompanhamento da execução**, o orçamento né, mas isso ainda é incipiente, tá no início ainda".

Nesse sentido, devido à contradição entre dados coletados, percebe-se que o controle concomitante e posterior no município de Uberlândia ainda é realizado de modo cerimonial, como meio de sobrevivência externa, proteção das pressões institucionais e busca por legitimidade, como discutido por Oliver (1991). Sendo, portanto, um fator dificultador da institucionalização, conceituado *decoupling*.

Muitas vezes as organizações exibem uma variedade de atividades de forma cerimonial, que não fazendo parte, de fato, da rotina da organização (OLIVER, 1991). Como afirma Oliver (1991), muitas vezes a não conformidade de práticas é considerada suficiente para a obtenção de legitimidade pela organização.

Outro fator contingencial identificado em ambos os casos estudados, com força negativa no processo institucional, são os *softwares* e as tecnologias da informação, expostos em falas dos entrevistados 1 e 9.

E1: “Essa ausência de uma maior informatização dos fluxos e dos processos também é uma dificuldade que a gente tem. A gente tem uma dificuldade também quando a gente depende, porque o controle externo ele tem medidas coercitivas, eu falo assim: Me manda esse documento em dez dias sobre pena de multa. Eu não tenho esse poder. Então, o que acontece, eu tenho que negociar, conversar, sensibilizar e isso as vezes atrasa um pouco o fluxo processual porque eu não disponho de medidas coercitivas para por exemplo, obrigar que o gestor me responda naquele prazo que foi estipulado aqui por nós. Basicamente, acho que são essas as dificuldades que a gente tem”

E9: “Pra mim a maior dificuldade do órgão de controle, além da cultura do servidor mesmo que é essa que eu disse que estamos tentando mudar, que é essa de depender do controle primário, o maior desafio é a parte de TI. Nós estamos muito atrasados, a prefeitura parou no tempo em relação à parte de TI. Eu assumi a controladoria sem praticamente nenhuma ferramenta de TI com inteligência de auditoria. Nós temos sistemas, mas de tramitação de documento ou sistemas de consolidação de informações para prestar pro tribunal de contas, mas sistemas dedicados à inteligência de auditoria, nenhum”

O *software* e as tecnologias de informação funcionam como um mecanismo facilitador no processo institucional, pois aumentam a produtividade das atividades de controle interno. Entretanto, por meio dos dados da pesquisa, percebeu-se que esse é um fator limitador nos dois municípios analisados, sendo indicado por todos os entrevistados no estudo como um fator que dificulta as atividades de controle interno. Esse fator limitador para o sistema de controle interno no setor público é corroborado por Davis e Blaschek (2006), que afirmam que o SCI necessita incorporar Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC) para que consiga alcançar resultados positivos na administração pública. Como discutido por Azevedo (2016), os *softwares* carregam conteúdo institucional, atuando como *carriers* das práticas.

Em Uberlândia, apesar do município possuir uma empresa que forneça *softwares*, chamada PRODAUB, essa apresenta problemas na prestação dos serviços, conforme exposto pelo Entrevistado 14.

E14: O SEI, ele tá 99% né, por que é uma decisão de governo, então tem um apoio muito grande dos secretários que estão envolvidos, só que tem uma resistência muito grande da PRODAUB por que ela hoje tem um problema financeiro também, por que ela vive da prefeitura né, apesar dela ser uma empresa pública, ela vive da prefeitura, que a gente é o único acionista dela, e o único que ela presta serviço hoje.

A Controladoria Geral da prefeitura de Uberlândia está reunindo esforços para conseguir implantar um Sistema Eletrônico de Informações (SEI) que, criado pelo Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª região e pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, é um sistema grátis, sendo necessário apenas o Governo fazer a solicitação de adesão. A partir disso, todos os trâmites que acontecem por meio de documentos físicos aconteceriam *online*. Um servidor da CGM de Uberlândia participou de um *workshop* em São Paulo, organizado pelo Ministério do Planejamento, adquirindo conhecimento desse sistema e articulado esforços conjuntos com o Controlador para convencimento da necessidade de implantação na Prefeitura, conforme exposto nas falas dos Entrevistados 13 e 14.

E13: “Toda a tramitação do órgão ser de maneira eletrônica, também foi informada lá no curso. Ele é grátis, ele foi desenvolvido pelo Tribunal Regional Federal da quarta região e o ministério do planejamento oferece para todo mundo. Inclusive o TCE/MG aderiu a ele semana passada. Então assim, não tem como falar que a gente não vai ter. Ao esse sistema ser implantado, assim, moderniza a gestão em vinte anos, sabe? A gente sai de uma época e passa para a outra. E mais uma vez a dificuldade novamente, a mudança de cultura, o entendimento da utilidade daquilo da necessidade daquilo, você pensar de um lado as dificuldades e do outro os benefícios. A partir do momento que você faz a adesão todos os seus tramites de documentos vão para lá... Então assim, isso é uma das dificuldades principalmente no controle interno. Dificulta ser em papel. Caso isso tudo fosse digital, a gente teria mais informações”

E13: “Para você ter uma ideia, chega uma requisição de compra, que a gente faz? Entra na minha planilha, coloca o número da requisição, coloca o objeto, coloca o dia que ela chegou, coloca a secretaria. Aí pensa que chegou trinta requisições e toda vez tem que ir lá digitar o número da requisição, o objeto, a secretaria e o valor. Aí você tratativa nela, você encaminha para compras, aí você tem que informar na planilha, mandei para compras, ou se não você devolveu, aí coloca, devolveu motivo um, devolvi motivo dois, devolvi motivo três. Ou seja, é uma deficiência muito grande um sistema fazer isso para mim, eu não quero fazer isso. Eu não quero fazer isso, eu sou obrigado a fazer isso porque se não, eu não consigo elaborar uma matriz de risco. Se eu não elaborar uma matriz de risco, eu não vou fazer controle, eu vou fazer conferencia de requisição e isso eu não quero. A gente quer mudar a ideia de controle aqui no município, para isso a gente precisa de informação. E nosso sistema de informação no meu ponto de vista é insuficiente”

E14: “O SEI em si, na teoria ele é fácil de ser implementado, porque ele já é uma ferramenta que te dá um norte de como fazer, então ela é de fácil implementação, então se a gente conseguisse começar hoje, acredito que até no final dessa gestão, que é 2020, já estaria implementado os primeiros módulos né, que seria talvez o foco no “compras”, a tramitação, talvez continuaria o nascedouro, a requisição continuaria ainda no sistema do PRODAUB??? Mas a tramitação dele passaria a ser pelo SEI, e não mais via papel”

Quando questionados sobre a solicitação do SEI, o Entrevistado 13 afirmou haver questões políticas envolvidas nisso:

E13: Tem questões políticas e tal, mas é um movimento que está acontecendo entre controladoria e outras secretarias como a secretaria de administração para tentar encontrar isso. Modernizar os nossos sistemas de informação.

Aspectos assim prejudicam a implementação do sistema de informação e consequentemente as atividades de controle interno realizadas no município. Vale frisar que, cada Controladoria possui o seu contexto organizacional específico, portanto, as análises dessa pesquisa não buscam generalizar os seus achados ou realizar comparações entre os municípios, mas demonstrar que o processo de institucionalização pode ocorrer de diversas formas e os fatores institucionais ou fatores contingenciais que envolvem esse processo, pode variar de organização para organização.

7. FATORES INSTITUCIONAIS CONDICIONANTES, IMPULSIONADORES E INIBIDORES DA TRANSPARÊNCIA E *ACCOUNTABILITY* LOCAL

Neste último capítulo de resultados, apresentam-se os achados da pesquisa em relação aos fatores identificados nas Controladorias municipais que podem contribuir para resultados na administração municipal mais transparentes e *accountables*. Portanto, busca-se apresentar quais são os aspectos que inibem, favorecem ou condicionam a transparência e *accountability* local.

Como já apresentado, o fato de o setor de controle interno do município de Belo Horizonte ser responsável pelas atividades de transparência e ouvidoria contribui muito para a interação e comunicação entre sociedade e Estado. Como discutido nos capítulos anteriores, a Controladoria de Belo Horizonte possui autonomia no exercício de suas atribuições e responsabilidades, sendo esse um fato considerado muitas vezes limitador para o desenvolvimento dos órgãos de controle interno segundo O'Donnel (1998), pois muitas vezes esses órgãos não possuem autonomia suficiente para exercer seu poder fiscalizador.

A Subcontroladoria de Transparência e Combate à Corrupção, em parceria com a Subcontroladoria de Ouvidoria, realiza alguns projetos que estimulam crianças e adolescentes a terem consciência cidadã e sentimento de pertencimento do patrimônio público, motivando o controle social nas escolas. Para melhor compreender esses projetos, o Quadro 12 foi elaborado com o detalhamento dessas informações.

Quadro 12: Projetos executados com o objetivo de motivar a transparência e relacionamento com a sociedade

Projetos	Responsáveis	Parceiros	Pioneiros do Projeto	Público Alvo
Aluno Auditor	Subcontroladoria de Transparência e Combate à Corrupção	Secretaria Municipal de Educação	Distrito Federal - cederam a metodologia e materiais	Adolescentes de escolas públicas municipais.
Ouvidor Jovem	Subcontroladoria de Ouvidoria	Secretaria Municipal de Educação e Subcontroladoria de Transparência e Combate à Corrupção	-	Adolescentes de escolas públicas municipais. Os alunos elegem o ouvidor que recolhe demandas ali da comunidade escolar, então denúncias, reclamações, elogios. Registram no sistema de ouvidoria.
Um Por Todos e Todos Por Um	Subcontroladoria de Transparência e Combate à Corrupção	Secretaria Municipal de Educação	CGU e Instituto Maurício de Souza, elaboraram o material voltado para a cidadania e ética para trabalhar com esses conceitos nessa faixa etária.	Crianças de 8 a 9 anos de idade de escolas públicas municipais.

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos dados da pesquisa documental e de campo.

Algumas evidências coletadas estão expostas nas falas dos Entrevistados 4 e 5.

E4: “Então, aqui na sub controladoria de transparência e prevenção da corrupção, a gente ficou responsável pela parte da transparência. Então, tanto a ativa quanto a passiva. Então a gente é responsável pelo portal e por gerenciar as demandas que são formuladas com base na lei de acesso à informação... A gente está trabalhando também com a parte do fomento ao controle social, então a gente tem alguns projetos nessa área e aqui na subcontroladoria a gente que acompanha e são projetos geralmente desenvolvidos com parceiros, então a gente tem o aluno auditor que a gente faz junto com a secretaria municipal de educação que é bem legal. A gente começou no ano passado... A gente conheceu esse projeto no Distrito Federal e aí eles cederam para a gente toda a metodologia e aí a gente fez um piloto em nove escolas municipais, cada escola, quarenta meninos são, a gente seleciona, a gente não, a própria escola seleciona quarenta alunos para serem os auditores”

E5: “A atividade de ouvidoria que é aquela que faz a interlocução da sociedade com o governo de maneira que você possa a partir desses impulsos sociais, poder dentro do âmbito do controle fazer a verificação ou levar a esses outros três pernas aí do controle interno e fazer com que a regularidade do cumprimento da lei possa atingir o seu fim maior. Então, dentro da ouvidoria, ela é uma atividade de controle social com escopo de controle interno, ou seja, vem um impulso grande de fora, de manifestações, sejam reclamações, queixas, denúncias e etc... Nós fazemos uma filtragem dessa linguagem e encaminhamos, buscamos informações dentro da administração pública, tiramos conclusões e ao mesmo tempo que procuramos dar uma resposta e solucionar o problema desse destinatário, desse usuário, desse cidadão que clama por alguma coisa na ouvidoria, a gente também atua dentro de uma visão mais sistêmica, ou seja, o que está acontecendo aqui, e transforma isso em um ato de controle interno., ou seja, mesmo que a notícia venha de forma externa, a gente faz um exercício de auto tutela, de auto correção e aí isso pode exigir, por exemplo, a ouvidoria pode provocar uma auditoria para ter um grau de verificação maior. Se perceber que é um desvio funcional que seja aberto processos de sindicância, processos disciplinares pela atividade correcional, ou tem que fazer uma investigação algo mais de inteligência, a gente vai e aciona a subsecretaria de transparência e de prevenção da corrupção”

Sobre o projeto em específico “Um por Todos e Todos Por Um” o Entrevistado 4 afirma:

E4: A CGU não conseguia controlar muito, então eles pediram o nosso apoio para a gente fazer uma parceria de avaliar como que o projeto está sendo executado. E aí, ontem a gente teve uma reunião com eles lá, com os diretores de escola, foi muito bem aceito. Então a gente está com esses três projetos voltados para o controle social.

A ouvidoria é um importante canal de recebimento de denúncias, reclamações e sugestões da sociedade civil para a Administração Pública. Portanto, por meio desse canal de comunicação, busca-se atender às demandas da sociedade, uma forma de controle e cidadania, conforme afirma o Entrevistado 5:

E5: “A ouvidoria, vamos dizer, não tem uma atividade que obrigue, mas nós temos a prerrogativa de buscar informações, solicitar documentos, e a gente tem a prerrogativa de recomendar, na realidade nós somos um grande guardião, vamos dizer assim, sem, vamos dizer assim, um instrumento necessariamente de coerção, né? De aplicação de sanção. Mas nós somos aquele ferrinho de dentista que fica cobrando e aí como que está, como é que fez, como é que aconteceu, deu a resposta, melhorou, não melhorou”

As atribuições da Subcontroladoria estão ligadas às atribuições da Lei Complementar nº 131 de 2009 (Lei da Transparência), da LAI e da Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013 (Lei Anticorrupção). Desse modo, ela é responsável pelas práticas de controle interno relacionadas ao cumprimento legal da transparência na administração pública e a integridade na

administração pública, através das investigações de corrupção. A equipe é formada por 10 pessoas, sendo: (i) o Subcontrolador, servidor efetivo no TCE/MG desde o ano de 2008; (ii) um servidor efetivo, auditor de finanças da CGU; e (iii) um servidor do CEASA, todos cedidos atualmente à CGM de Belo Horizonte.

Portanto, corroborando com a literatura institucional, o fato de Belo Horizonte possuir atores com poder e influência em seu campo organizacional leva a maior fomento de participação social, transparência e *accountability*. Consequentemente, como será apresentado a seguir, há uma tradução de resultados de índices maiores em relação a transparência local. Corroborando com Oliver (1997) que afirma que o capital institucional é um modo de auxiliar a implementação de novas práticas, modelos e reformas, sejam esses atores influenciadores internos ou externos a organização. Esses atores atuam de modo complementar aos demais recursos, materiais e imateriais, sendo, portanto, um fator que pode ser positivo na implementação de novos procedimentos.

A Subcontroladoria de Ouvidoria é responsável por receber as demandas da população, seja por meio eletrônico, presencial, telefônico ou pessoalmente, por meio dos projetos da CGM, Ouvidor Jovem e Ouvidor Itinerante. O Entrevistado 5 acrescenta informações importantes sobre o setor:

E5: “Nós fazemos uma filtragem dessa linguagem e encaminhamos, buscamos informações dentro da administração pública, tiramos conclusões e ao mesmo tempo que procuramos dar uma resposta e solucionar o problema desse destinatário, desse usuário, desse cidadão que clama por alguma coisa na ouvidoria, a gente também atua dentro de uma visão mais sistêmica, ou seja, o que está acontecendo aqui, e transforma isso em um ato de controle interno., ou seja, mesmo que a notícia venha de forma externa, a gente faz um exercício de auto tutela, de auto correção e aí isso pode exigir, por exemplo, a ouvidoria pode provocar uma auditoria para ter um grau de verificação maior. Se perceber que é um desvio funcional que seja aberto processos de sindicância, processos disciplinares pela atividade correcional, ou tem que fazer uma investigação algo mais de inteligência, a gente vai e aciona a subsecretaria de transparência e de prevenção da corrupção”

A Figura 5 exemplifica as atribuições das duas Subcontroladorias em questão, integrantes do Órgão Central de controle interno do Poder Executivo de Belo Horizonte e seus respectivos relacionamentos diretos.

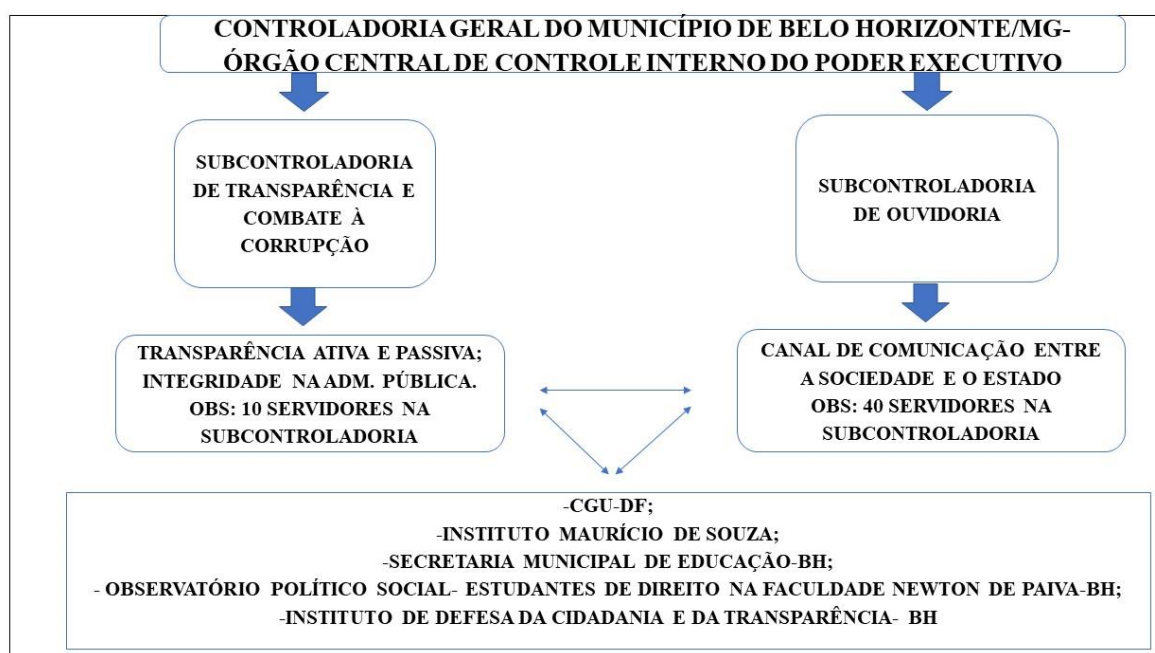


Figura 4: Subcontroladorias de Transparência e Combate à Corrupção e Ouvidoria.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa documental e de campo.

O órgão central de controle interno da prefeitura de Belo Horizonte é responsável pela transparência e *accountability* na administração municipal. Além disso, fora do sistema de controle interno municipal, a prefeitura de Belo Horizonte possui outro mecanismo de interlocução entre sociedade e Estado de modo presencial, chamado BH Resolve. Portanto, indo ao encontro dos achados de Fernandes, Borges e Leite Júnior (2017), que afirmam que o controle interno e as auditorias, juntamente com a *accountability* e a transparência, são mecanismos de proteção do patrimônio público, importantes meios de comunicação e participação entre os atores principais – Sociedade e Estado – além de auxiliar na sobrevivência econômica do país.

O fato da Controladoria de Belo Horizonte ser composta por setores de ouvidoria e transparência e combate à corrupção é um aspecto relevante para a administração pública. Permite a sociedade civil a participar e interagir com o Estado, ou seja, permite participarem de modo direto ou indireto no processo de responsabilização dos gestores pelos seus atos (MALENA; FORSTER; SINGH, 2004).

Estudos demonstram que o mecanismo de *accountability* social pode fortalecer a *accountability* horizontal e resultar em melhor governança e melhoria da prestação de serviços públicos (MALENA; FORSTER; SINGH, 2004). Portanto, o fortalecimento da *accountability* social é uma estratégia para melhorar os serviços públicos e a participação da sociedade nos assuntos do Estado (JOSHI; HOUTZAGER, 2012).

Os dados documentais do Relatório de Controle Interno da prefeitura de Belo Horizonte, publicado pelo TCE/MG no início de 2018, referente ao exercício de 2017, apontam que o setor de controle interno, especificamente as Subcontroladorias de Transparência e Ouvidoria, executam diariamente atividades que buscam fomentar o controle social, de modo que, as solicitações de informações e possíveis reclamações da sociedade sejam acatadas pela administração pública, sendo que, o controle interno fiscaliza essa interação por meio de Termos de Acompanhamento de Gestão-TAG como evidenciado pelo relatório de Controle Interno:

'RELATÓRIO DE CI 2017: [...] *Atualização diária do Portal "Transparência e Acesso à Informação"[...] *Gestão da Lei de Acesso à Informação com estabelecimento do fluxo do procedimento para atender as solicitações via TAG e seus prazos, acompanhamento diário de demandas via TAG de Lei de Acesso à Informação, bem como a promoção de diligências aos órgãos e entidades da administração direta e indireta do Poder Executivo para resposta às demandas de Acesso à Informação; *Estudos relacionados à implantação de novo portal de transparência, que seja alimentado de forma eletrônica e cuja consulta seja amigável, permitindo a livre pesquisa pelos usuários - foram realizadas visitas técnicas a outros órgãos de controle e elaborada planilha comparativa com análise item a item do Portal "Transparência e Acesso à Informação" para adequar as informações ao "Novo Portal"; *Estudos relacionados a possível celebração de Termo de Parceria com Organização da Sociedade Civil que tenha interesse em executar ações de implantação de ferramenta denominada "Portal da Transparência e Acesso à Informação" da Administração Direta e Indireta do Município de BH; *Elaboração de minuta de edital e respectivos anexos, referente à Lei nº 13.019/2014, visando iniciar procedimento de chamamento público para selecionar Organização da Sociedade Civil - O.S.C, sem fins lucrativos, regularmente constituída, com sede ou instalações no Município de Belo Horizonte, que tenha interesse em executar ações de implantação de ferramenta denominada "Portal da Transparência e Acesso à Informação" da Administração Direta e Indireta do Município de BH/MG, que faça utilização dos arquivos do Sistema Informatizado de Contas Municipais - SICOM para carga das informações a serem exibidas no portal da transparência, garantindo a consistência de dados conforme layout e caso de Sim disponibilizados pelo TCE/MG com prazo de implantação imediata, incluindo hospedagem, armazenamento e processamento de dados em infraestrutura dedicada, em território nacional, por conta da organização selecionada (RELATORIO DE CONTROLE INTERNO, 2017, p.16).

Desse modo, esses projetos e mecanismos de divulgação de informações públicas à sociedade, juntamente aos meios de interação com o Estado, são princípios que estimulam a efetividade da transparência pública, corroborando Zuccolotto e Teixeira (2017), que apontam que através da existência de políticas públicas e meios de interação da sociedade com os seus representantes políticos, a sociedade é capaz de exercer o seu poder de cidadania e controle social. Ademais, Pinho e Sacramento (2009) afirmam que o processo de *accountability* vai além da transparência, pois possibilita a responsabilidade dos gestores públicos sobre os seus atos na gestão, o controle do patrimônio público e prestação de contas à sociedade.

Além disso, o fato da Controladoria de Belo Horizonte se utilizar de mecanismos similares aos de organizações, como CGU e Controladoria Geral do Distrito Federal, é um

modo de legitimação, corroborando Lino *et al.* (2018), quando concluem que os atores são alvo de monitoramentos por atores externos, como TCE/MG e CGU, sendo órgãos com poder que podem ameaçar sua posição.

Em contrapartida, no Poder Executivo do município de Uberlândia, o órgão de central de controle interno apenas auxilia o setor responsável pela transparência quando há alguma dúvida em relação aos aspectos contábeis, administrativos e licitatórios. Ou seja, o setor que possui atribuição de responder pela transparência da prefeitura municipal é a Secretaria Municipal de Administração. Como afirma o Entrevistado 11, a CGM não é o órgão executor da transparência na Prefeitura Municipal:

E11. “Não como executora, mas como também fiscalizadora. A ideia é de fazer o trabalho mesmo de controle, fiscalização, de verificação. Acaba que assim, não tem como a gente fugir muito da execução porque os vários setores da prefeitura ainda têm dificuldades sobre isso. E a lei, ela fala em uma linguagem muito clara e objetiva que a população entenda e é difícil para você transformar o orçamento público que é todo codificado, numa linguagem clara. Por exemplo, a despesa tem um código x, mas eu só quero saber se aquele código por exemplo, é IPTU. Então eu tenho que levar essa informação para o portal. Dá muito trabalho”

O município possui um portal telefônico de comunicação com o cidadão, chamado Sistema de Informação Municipal (SIM). Além disso, o governo municipal possui o “Fale Conosco”, onde é possível abrir uma solicitação de informação por meio *online*, consultar o andamento e visualizar as estatísticas dos atendimentos *online*. A Figura 6 foi elaborada para ilustrar as relações de transparência e controle interno do município de Uberlândia.

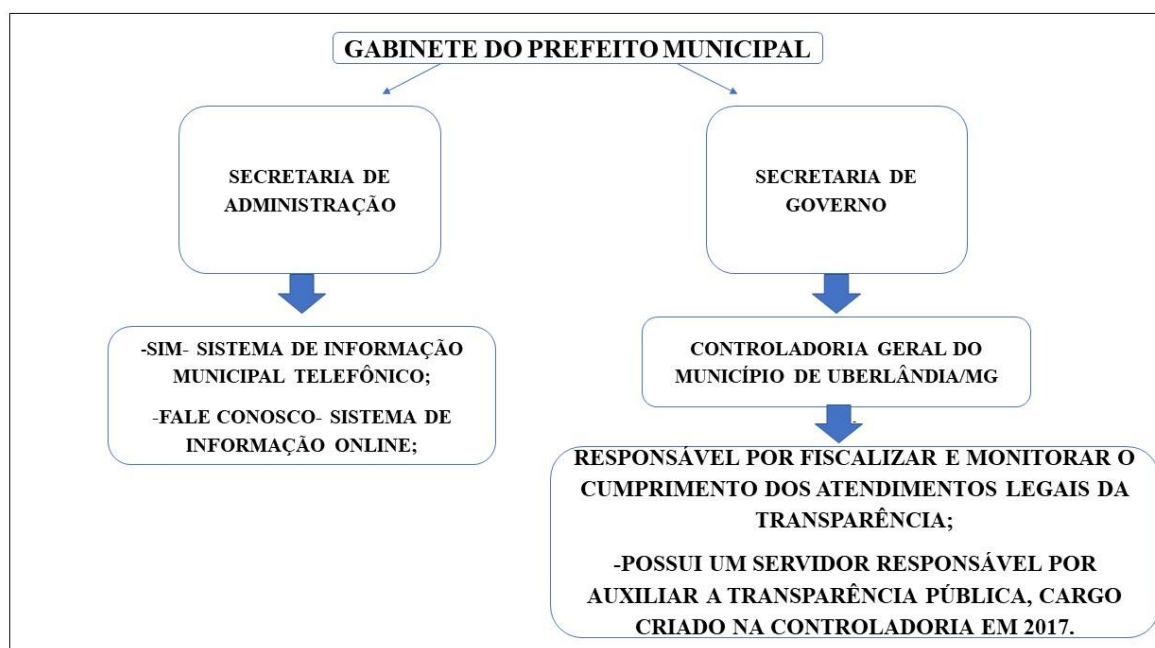


Figura 5: Controle Interno e a Transparência no município de Uberlândia/MG.

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa documental e de campo.

O município de Uberlândia começou a se movimentar no processo de transparência e *accountability* a partir do ano de 2014, como apresenta o Entrevistado 11:

E11: “Na verdade, a questão da transparência no município, a gente começou a enfrentar ela, mesmo com a instituição da lei, mas a gente teve alguns problemas de gestão, a gente começou a enfrentar ela por conta das ocorrências com o ministério público. Aí a gente foi adaptando, adaptando e tal, é um processo complicado. Lidar com orçamento público é complicado, lidar com transparência, ações governamentais também é complicado. E também a cobrança da sociedade, o próprio observatórios social que começou a enviar demandas para o município, de questionamentos de licitações de recursos e tal. Por força disso em dois mil e quatorze, a gente teve várias ações de melhoria do portal. Mas na troca dessa gestão agora, uma dessas criou um cargo dentro da estrutura de controle da controladoria especificamente sobre transparência institucional do município. Então assim, independente da criação do cargo agora, eu já estava atuando nessa área não como função”

A Prefeitura Municipal de Uberlândia foi obrigada por meios legais formais a se adequar às regulamentações brasileiras, por meio do mecanismo coercitivo – Leis, Regras e Sanções (Lei da Transparência, Decreto Lei 2010 e LAI) – sendo que a base da legitimidade nesse contexto é a legalmente sancionada, ou seja, o cumprimento das normatizações vigentes na administração pública (SCOTT, 2003).

No portal eletrônico do município de Uberlândia, ainda é possível acessar a página da transparência, visualizando-se a forma como os recursos públicos têm sido utilizados. No entanto, a compreensibilidade desse sítio poderia ser melhorada, considerando-se a comparação com o portal da transparência específico para o Terceiro Setor do município, que tem linguagem mais compreensível para o cidadão que não possui conhecimento técnico da gestão da administração pública. Segundo os entrevistados, o intuito da Controladoria Municipal é criar um canal de informação similar com o do Terceiro Setor, na pasta da Controladoria Geral do Município do portal eletrônico da prefeitura. Mas, como afirma o Entrevistado 14, estão aguardando posicionamentos:

E14: O nosso foco hoje, não sei se você já teve a oportunidade de ver a transparência do Distrito Federal, mas a transparência deles é muito voltada na tecnologia de informação, eles montam igual um painel de preço que a gente montou, mas ele na mesma estrutura pra transparência, pra ficar mais fácil pro cidadão. Porque hoje se você entrar lá no nosso portal de transparência na receita, você vê aquele tanto de codificação assim que você não entende. Nós estamos querendo saber quanto que arrecadou de imposto, quanto de multa de trânsito, então tem que ser uma linguagem mais acessível. Tem que ser os dois, a primeira visão é a visão que pro cidadão, se uma pessoa quiser ampliar e ver essas codificações, ela pode ir lá e marcar “quero ver esses campos aqui”, então tem essa, as duas né, tem que atender os dois. Por que vai ter uma auditoria, ou a CGU, então tem que ter pra olhar.

Portanto, o fato de o controle interno ser apenas um órgão auxiliar no processo de transparência e *accountability* local, no município de Uberlândia, pode ser um fator que esteja inibindo melhores resultados nesse processo, conforme afirmam os entrevistados 9 e 11.

E9: “...tem a função encarregada de assuntos institucionais e transparência, é uma pessoa só, é uma função recente, nós criamos a despeito da dificuldade financeira do município, nós solicitamos a criação ano passado que é pra iniciar um processo de acompanhamento e aperfeiçoamento das ações de transparência... até o final de 2016, não tinha nenhum cargo, função ou órgão dentro da controladoria geral que se dedicava à assuntos de transparência, então nós demos o primeiro passo, ele é tímido mas é dentro de um contexto de dificuldade financeira criamos uma função. Então a pessoa que hoje está se preparando, fazendo curso, tem acompanhado o portal da transparência, isso começou ano passado, em 2017”.

E11:” ...a questão da transparência no município, a gente começou a enfrentar ela, mesmo com a instituição da lei, mas a gente teve alguns problemas de gestão, a gente começou a enfrentar ela por conta das ocorrências com o ministério público. Aí a gente foi adaptando, adaptando e tal, é um processo complicado. A controladoria já estava envolvendo no processo. Não como executora, mas como também fiscalizadora. A ideia é de fazer o trabalho mesmo de controle, fiscalização, de verificação”.

Por meio dos achados das observações direta (diários de campo) percebeu-se que, no município de Uberlândia, especificamente a Controladoria é um setor de acesso muito restrito. Quando a pesquisadora entrou no prédio onde fica o setor de controle, estava com horário marcado com servidores e mesmo assim, teve que assinar um caderno na portaria do prédio, colocando o horário de entrada e saída do setor, além dos seguranças do local questionarem o que a pesquisadora iria fazer na Controladoria. Esse fato inibe os cidadãos leigos ao irem ao setor de controle interno ou na Secretaria de Administração para solicitar informações de modo presencial, ou até mesmo efetuar uma denúncia, mesmo este sendo um direito garantido por lei à sociedade.

Esses achados apoiam o estudo de Goetz e Jenkins (2001), quando os autores criticam o mecanismo de *accountability* horizontal pelo fato de serem os responsáveis por monitorar os atos do governo e normalmente são organizações fechadas à participação da sociedade civil, pois esses órgãos não têm alcançado bons resultados e há um interesse crescente dos cidadãos em participar diretamente dessa autofiscalização.

A transparência foi algo a ser pensado no município de Uberlândia apenas no ano de 2014, após uma notificação do Ministério Público, que identificou que o município não seguia corretamente as diretrizes impostas pela LRF e pela LAI. Nesse sentido, percebe-se que foi necessária uma pressão externa para haver as primeiras iniciativas. Como exposto pelos entrevistados, a Controladoria possui uma pessoa designada a auxiliar o processo de transparência e *accountability*, possuindo também outras responsabilidades além dessa atribuição, o que limita o desempenho dessas práticas.

Kewo (2017) afirma que o sistema de controle interno é um importante mecanismo em um contexto democrático, da governança pública, estimulando a participação social e a transparência. A *accountability* financeira é a prestação de informações e a sua divulgação para

as partes interessadas sobre a atividade e relatórios financeiros, informações que podem afetar a qualidade da administração em tomar decisões. Portanto, nos contextos analisados, percebe-se que a integração desses mecanismos de controle é maior na Controladoria de Belo Horizonte e ainda é algo preliminar na Controladoria de Uberlândia. Pode-se afirmar que os resultados são positivos em relação à transparência municipal, pois impulsionam o controle externo e social, fortalecendo esses mecanismos na administração pública.

O que se percebe com a ampliação de olhares da CGU para além do controle administrativo, demonstra que a defesa isolada do sistema representativo ou do participativo já não faz mais sentido, tanto do ponto de vista teórico quanto no plano normativo. Se faz importante a interação entre os órgãos de controle e a sociedade civil, de modo que não apenas sejam agentes de controle das organizações públicas e dos recursos por ela utilizados, como também ativadores das energias políticas e sociais da cidadania (LOUREIRO *et al.*, 2012).

Para complementar a análise das práticas de transparência e *accountability* nos dois municípios em questão, explorou-se também os dados secundários da CGU e do Ministério Público Federal (MPF), por meio dos indicadores de transparência municipal.

A metodologia de apuração do MPF foi a aplicação de questionário formulado com base nas legislações vigentes, acrescentando dois itens considerados “boas práticas de transparência”. Esse questionário foi elaborado por diversos órgãos de controle e fiscalização, quais sejam: MPF, Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP), CGU, TCU, Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Associação dos Membros dos Tribunais de Contas (ATRICON), Banco Central do Brasil (BACEN), entre outras instituições de controle e fiscalização.

Já a Escala Brasil Transparente (EBT) é uma metodologia utilizada pela CGU em Estados e Municípios brasileiros para medir a transparência dos entes e o cumprimento da LAI. Ambos os indicadores da CGU e MPF possuem nota máxima de 10 pontos. A Tabela 3 apresenta os resultados.

Tabela 3: Rankings de Transparência e Cumprimento da LAI

	Avaliação 360°- Cumprimento da LAI- (EBT) – CGU (2018)	1ª avaliação- Ranking da Transparência do MPF (2015)	2ª avaliação- Ranking da Transparência do MPF (2016)
Belo Horizonte/MG	8,94	8,20	9,00
Uberlândia/MG	5,99	4,6	3,8

Fonte: Elaborada pela autora, com base nas informações da CGU e MPF.

Na avaliação 360° da CGU, avalia-se a transparência ativa e passiva dos municípios brasileiros e estados. Sendo, portanto, um avanço em relação a avaliação da transparência no Brasil. Nessa avaliação o município de Belo Horizonte recebeu nota de 8,94, enquanto Uberlândia, 5,99.

Possíveis causas para essas notas nos municípios em questão se devem ao fato de Belo Horizonte possuir um setor de ouvidoria e transparência inter-relacionados, ou seja, funcionam de modo conjunto e dentro do setor de controle interno municipal. Já o município de Uberlândia, como coletado por meio das entrevistas e observações diretas, está trabalhando ainda na evolução do portal de transparência, portanto, apenas a página da transparência do terceiro setor de Uberlândia está avançada em questões de informações públicas.

Entretanto, segundo os entrevistados, o portal da prefeitura de Uberlândia está sendo trabalhado, para que todo o portal do município siga esse padrão de informação que atualmente apenas o terceiro setor possui.

Na primeira avaliação do MPF, a cidade de Uberlândia estava na posição 229^a em 853 municípios, sendo que na segunda avaliação o município passou para a posição de 467^a, o que evidenciou uma redução em sua qualidade de transparência.

Portanto, pôde-se identificar, através da pesquisa de campo, documental e dos dados secundários da CGU e MPF, que o fato de órgãos como ouvidoria e transparência estarem integrando a estrutura organizacional do órgão central de controle interno pode ser um fator determinante no âmbito de interligação do controle interno com o externo.

Órgãos na administração pública como o Tribunais de Contas, CGU e MPF são importantes fontes externas, que possuem legitimidade perante a sociedade como organizações de fiscalização da legalidade no âmbito público. Portanto, o fato de secretários municipais, auditores e prefeitos terem seus relatórios e pareceres validados como “aprovados” pelo TCE, ou “de acordo” com as diretrizes da CGU, o prefeito e sua equipe de secretários conferem a si próprios parte daquela legitimidade (LINO *et al.*, 2019). Isso ocorre, portanto, na Controladoria de Belo Horizonte, quando faz parcerias com a CGU em projetos que estimulam a consciência cidadã e o controle social.

Entretanto, um fator limitador para ambas as controladorias municipais são as TIC's. Essa limitação diminui resultados mais favoráveis ao controle interno e conseqüentemente ao controle social, devido a divulgação completa e ágil de informações públicas e a facilidade de acesso pela população. Como exposto por Santos e Pinto (2016) as TIC's possibilitam facilidade e agilidade em procedimentos internos e de divulgação de informações da Administração Pública para com a sociedade. De modo que, se transformam em um banco de dados informacionais para a gestão pública e um canal de divulgação e comunicação com a sociedade civil.

Essa discussão sobre a transparência dos dados é de suma importância, pois a disponibilidade e a confiabilidade dos documentos e informações públicas divulgadas a

sociedade de modo acessível é essencial para possibilitar a responsabilização dos gestores públicos por suas ações (MALENA; FORSTER; SINGH, 2004).

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados desta pesquisa indicam que mecanismos isomórficos, coercitivos, miméticos e normativos são utilizados no processo de institucionalização de práticas de controle interno nos governos subnacionais analisados, sendo as elas adotadas sobretudo em decorrência de pressões e monitoramento de órgãos externos de controle, como os Tribunais de Contas (mecanismo coercitivo).

A Controladoria de Belo Horizonte possui parcerias com significativo número de organizações de controle, tais como CGU e CONACI (órgãos de controle interno) e TCE/MG (auxiliar no controle externo), fato que facilita a troca de informações e a homogeneidade no campo organizacional. Além disso, algumas práticas de controle interno não reguladas normativamente são realizadas no controle interno da capital mineira, devido ao fato dessas parcerias auxiliarem em projetos que estimulam o controle social, transparência e *accountability* local. Portanto, pôde-se inferir que esse relacionamento com outros órgãos da administração pública auxilia a legitimação da Controladoria de Belo Horizonte e contribui para a adoção de práticas através de um processo de isomorfismo normativo, visto que, ao fazerem parte desses grupos, as organizações procuram adotar as mesmas práticas aceitas e legitimadas.

Por outro lado, no que concerne à relação com outras entidades, a Controladoria de Uberlândia possui troca de experiências apenas com a Associação de Municípios da Microrregião do Vale do Paranaíba (AMVAP). Além disso, conjugado às dificuldades inerentes à pouca interação com organizações, a falta de autonomia nas atividades é outro fator identificado como importante dificultador à adoção de práticas de controle interno. Constatou-se que o setor de controle interno do município de Uberlândia possui pouca autonomia em suas atividades, uma vez que as atividades de controle primário (controle prévio das compras públicas), por exemplo, decorreram de exigência do prefeito municipal, além do fato de que determinadas decisões relevantes da controladoria devem primeiramente passar pelo Secretário de Governo, ou seja, há autoridade por parte do executivo para influenciar nas atividades de controle municipal, o que interfere na independência do órgão.

Destaca-se que diversas práticas previstas em normativos sobre controle interno estão implantadas nos municípios analisados, mas nem todas estão efetivamente institucionalizadas, o que permitiu inferir que essas são adotadas apenas de modo cerimonial, ou seja, há presença do *decoupling* em práticas de controle concomitante, sobretudo na controladoria de Uberlândia.

Os resultados indicam ainda que há resistência dos servidores à adoção de novas práticas de controle interno, o que influencia no seu processo de institucionalização. Nesse sentido, para que essa resistência diminua, sugere-se a implantação de medidas para que essas práticas

tenham alguma forma de legitimação externa, o que permitiria o delineamento de uma agenda de adoção.

Como principais fragilidades, foram identificados na Controladoria de Belo Horizonte problemas relacionados às tecnologias de informação, uma vez que o município possui diversos *softwares* não integrados entre si, o que tem dificultado a prestação de contas mensal e anual para o TCE/MG. Além disso, a realização de auditorias, elaboração de relatórios e outros tipos de atividades de controle seriam facilitadas se houvesse integração e fossem promovidas melhorias nos *softwares* do município.

No caso da Controladoria de Uberlândia, têm-se como principal ponto passível de melhoria a baixa autonomia do setor, que gera implicações na independência de suas atividades de controle. Essa constatação foi levantada por meio das evidências coletadas nas entrevistas e pelo próprio organograma do município, que vigora desde 1994, e que dispõe o órgão da Controladoria como subordinado ao Prefeito Municipal e ao Secretário Municipal de Governo, em desacordo com o já consolidado pela literatura.

Além disso, as atividades de controle interno em Uberlândia são historicamente focadas em trabalhos operacionais, especificamente no trabalho de autorização da despesa pública, que seria de responsabilidade das próprias secretarias municipais. Esse fator dificulta a execução de atividades técnicas, como as inerentes a contadores, advogados, engenheiros e administradores lotados no setor, uma vez que muitos deles se mostraram desestimulados a execução desse tipo de trabalho, devido à sobrecarga das atividades operacionais. Para que haja melhorias nesse aspecto, é necessário que haja a conscientização de todos os servidores municipais sobre quais são as atribuições do controle interno e das secretarias municipais. Para tanto, a elaboração de manuais de procedimentos de controle auxiliaria a mudança na mentalidade dos servidores e, portanto, sua conscientização, o que já se encontra em andamento na Controladoria de Uberlândia, por meio dos memorandos divulgados pela comissão de Auditoria de Preços e Necessidade da Despesa Pública.

Por fim, através dos achados da pesquisa, identifica-se a necessidade de maiores investigações em níveis municipais no Brasil e nesse sentido, para pesquisas futuras sugere-se: i) investigar a relação existente entre os controles interno e externo em âmbito municipal e suas implicações para uma gestão *accountable*; ii) analisar a relação entre os órgãos de controle interno municipais e os chefes dos poderes executivos e as consequências desse relacionamento na autonomia e eficiência do setor; e iii) levantar e estabelecer um comparativo da atuação dos órgãos municipais de controle interno dos três poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, Q.; IQBAL, J. Internal Control System: Analyzing Theoretical Perspective and Practices. **Middle-East Journal of Scientific Research**, v. 12, n. 4, p. 530-538, 2012.
- ÁLVAREZ, I. G.; DOMÍNGUEZ, L. R.; SÁNCHEZ, I. M. G. Are determining factors of municipal E-government common to a worldwide municipal view? An intra-country comparison. **Government Information Quarterly**, v. 27, n. 4, p. 423-430, 2010.
- ALVES, A. G. de S.; MORAES, V. F. de J. O Sistema de Controle Interno da Gestão Pública do Poder Executivo do Município de Patos/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 4, n. 3, p. 56-71, 2016.
- ARAÚJO, D. J. C. et al. Unidades de Controle Interno dos Municípios Brasileiros: Análise sob a ótica do COSO II. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 2, 2016
- ARAÚJO, M.; SANCHEZ, O. A. A corrupção e os controles internos do estado. **Lua Nova**, v. 65, p. 137-73, 2005.
- ARAÚJO, R. H. M. de; SOUTO, S. D. A. S.; AZEVEDO, T. K. G. N. Características da Atuação Funcional do *Controller*: Uma Investigação Sobre o Nível de Utilização de Competências Individuais em Entidades do Setor Público. **RAGC**, v. 4, n. 11, 2016.
- ARAÚJO, R. M. de et al. Controle Interno no Rio Grande do Norte: Um Estudo na Visão dos Controllers Municipais. **Nucleus**, v. 14, n. 1, p. 79-94, 2017.
- ARNABOLDI, M.; LAPSLEY, I.; STECCOLINI, I. Performance management in the public sector: The ultimate challenge. **Financial Accountability & Management**, v. 31, n. 1, p. 1-22, 2015.
- ASSOCIAÇÃO MINEIRA DE MUNICÍPIOS- AMM. **Caracterização econômica das regiões de planejamento**. Disponível em: < <https://portalamm.org.br/caracterizacao-economica-das-regioes-de-planejamento/>>. Acesso em: 22 de novembro de 2018.
- ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINIERS- ACFE. **Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse**. 2014.
- ATAIDE, M. E. M.. O lado perverso da globalização na sociedade da informação. **Ci. Inf.**, Brasília , v. 26, n. 3, p. , Sept. 1997.
- AZEVEDO, R. R. de. **Resistências ao planejamento de resultados e a lógica orçamentária dominante em municípios**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 2016.
- BAETA, O. V.; MUCCI, C. B. M. R. e; MOREIRA, N. C. O Institucionalismo Sociológico na Implementação da Política e Atenção à Saúde do Servidor Público de uma Instituição Federal de Ensino Superior de Minas Gerais. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 3, n. 2, p. 232-242, 2011.
- BAIRRAL, M. A. da C.; SILVA, A. H. C. ; ALVES, F. J. dos S. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 49, n. 3, 2015.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2ª reimpressão, 2011.
- BATISTA, C. L.. As dimensões da informação pública: transparência, acesso e comunicação. **Transinformação**, Campinas, v. 22, n. 3, p. 225-231, dez. 2010.
- BEGNINI, S.; TOSTA, H. T. A eficiência dos gastos públicos com a educação fundamental no Brasil: uma aplicação da análise envoltória de dados (DEA). **Revista Economia & Gestão**, v. 17, n. 46, p. 43-59, 2017.

BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. **A construção social da realidade**. 22. Ed. São Paulo: Vozes, 2002.

BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. **A construção social da realidade**. 22. Ed. São Paulo: Vozes, 2008.

BERGUE, S. T. **Modelos de Gestão em Organizações Públicas**: teorias e tecnologias gerenciais para análise e transformação organizacional. Caxias do Sul, RS: Educs, 2011.

BERNARDO, J. S.; REIS, A. de O.; SEDIYAMA, G. A. S. Características explicativas do nível de transparência na administração pública municipal. **Revista Ciências Administrativas ou Journal of Administrative Sciences**, v. 23, n. 2, p. 277-292, 2017.

BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. da S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 48, n. 5, 2014.

BOLAND, T.; FOWLER, A. A systems perspective of performance management in public sector organisations. **International Journal of Public Sector Management**, v. 13, n. 5, p. 417-446, 2000.

BONETTI, A. P. M.; WERNKE, R.; ZANIN, A. Funções exercidas pela controladoria das prefeituras municipais do sudoeste do paraná. **Revista da UNIFEBE**, v. 1, n. 23, p. 127-148, 2018.

BOXENBAUM, E.; JONSSON, S. **Isomorphism, Diffusion and Decoupling**. In: GREENWOOD, R. et al. (Eds.). . The Sage Handbook of Organizational Institutionalism. Thousand Oaks, CA: Sage, 2008. p. 78–99.

BRASIL. **Constitui o da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 03 set. 2017.

_____. **Decreto n  200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organiza o da Administra o Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em 13 de setembro de 2016.

_____. **Decreto n  7.185, de 27 de maio de 2010**. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administra o financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federa o, nos termos do art. 48, parágrafo único, inciso III, da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7185.htm>. Acesso em 17 de maio de 2017.

_____. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. IBGE Cidades**. 2016. [online]. Disponível na internet via <<http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/home.php>>. Arquivo consultado em 07 de junho de 2018.

_____. **Lei Complementar n  101 de 2000, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 27 abr. 2017.

_____. **Lei Complementar n  131, de 27 de maio de 2009**. Acrescenta dispositivos   Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibiliza o, em tempo real, de informa es pormenorizadas sobre a execu o

orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: >http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 17 de maio de 2017.

_____. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.** Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm Acesso em: 28 de agosto de 2017.

_____. **Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013.** Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm>. Acesso em: 13 de maio de 2017.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e Distrito Federal. Disponível em: <<https://www.google.com.br/webhp?sourceid=chromeinstant&ion=1&espv=2&ie=UTF-8#safe=strict&q=lei%204320>>. Acesso em: 13 set. 2016.

_____. **Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. CGU.** Panorama dos Governos Municipais Escala Brasil Transparente - 3.^a avaliação. 2018. [online]. Disponível na internet via <https://relatorios.cgu.gov.br/Visualizador.aspx?id_relatorio=23>. Arquivo consultado em 07 de junho de 2018.

_____. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2009.** Acrescenta o inciso XXIII ao art. 37 da Constituição Federal, dispondo sobre as atividades do sistema de controle interno. Disponível em: ><http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3467265&disposition=inline>>. Acesso em: 17 de outubro de 2018.

_____. **Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n. 1.135/08.** Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Aprova a NBC TP 16.8 – Controle Interno. Disponível em <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em: 17 set. 2016.

BRESSER PEREIRA, L. C. **Construindo o Estado Republicano: Democracia e Reforma da Gestão Pública.** Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

BROADBENT; J.; LAUGHLIN, R. Control and legitimation in government accountability process: the private finance initiative in the UK. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 14, p. 23-48, 2003.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management accounting research**, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.

CALIXTO, G. E.; VELASQUEZ, M. D. P. Sistema de controle interno na administração pública federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade (Descontinuada)**, v. 2, n. 3, p. 81, 2005.

CAMPANTE, R. G. O patrimonialismo em Faoro e Weber e a sociologia brasileira. **Dados**, Rio de Janeiro, v. 46, n. 1, p. 153-193, 2003.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F. Organizações, cultura e desenvolvimento local: a agenda de pesquisa do Observatório da Realidade Organizacional. **GESTÃO. Org-Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v. 10, n. 03, 2012.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria, Contabilidade e Controle interno no Setor Público: Integração das áreas do ciclo de gestão: Contabilidade, Orçamento e Auditoria e Organização dos Controles Internos, como suporte à Governança Corporativa**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CAVALCANTE, D. S.; PETER, M. D. G. A.; MACHADO, M. V. V. Organização dos órgãos de controle interno municipal no estado do Ceará: um estudo da região metropolitana de Fortaleza. **Advances in Scientific and Applied Accounting- ASAA**, 2011.

CELLARD, A. **A análise documental**. In: POUPART, J.; DESLAURIERS, J.P.; GROULX, L.H.; LAPERRIERE, A.; MAYER, R.; PIRES, A. (Orgs.). A pesquisa qualitativa. Enfoques epistemológicos e metodológicos. São Paulo, Editora Vozes, p.295- 316, 2008.

CHAVLEISHVILI, G. Isomorphic processes and social legitimacy of institutionalizing municipal community safety councils (MCSCs) in Kosovo. **Journal of public administration and policy research**, v. 3, n. 3, p. 62-67, 2011.

COELHO, T. R. et al. Transparência governamental nos estados e grandes municípios brasileiros: uma “dança dos sete véus” incompleta? **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 23, n. 75, 2018.

CONACI. **Panorama do controle interno no brasil - CONACI, 2016**. Disponível em: http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2017/01/Panorama-do-Controle-Interno-Conaci-LIVRO_ED_2%C2%BA-05-10_-2016-ISBN-NOVO.pdf. Acesso em 13/05/2018.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. ENCLLA- Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro. **Ação 3- Criar Diretrizes para implantação e efetivo funcionamento dos Sistemas Estaduais e Municipais de Controle Interno**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/enccla/arquivos/diretrizes-encclacao-3.pdf>. Acesso em: 20 de novembro de 2018.

CONTROLADORIA GERAL DE BELO HORIZONTE. **Projeto Aluno Auditor**. Disponível em: < <https://prefeitura.pbh.gov.br/educacao/aluno-auditor> >. Acesso em 23/10/2018.

CONTROLADORIA GERAL DE BELO HORIZONTE. **Projeto Corregedoria Itinerante**. Disponível em: < <https://prefeitura.pbh.gov.br/controladoria/programas-e-projetos/corregedoria-itinerante> >. Acesso em 23/10/2018.

CONTROLADORIA GERAL DE BELO HORIZONTE. **Projeto Ouvidor Jovem**. Disponível em: < <https://prefeitura.pbh.gov.br/controladoria/programas-e-projetos/ouvidor-jovem> >. Acesso em 23/10/2018.

CONTROLADORIA GERAL DE BELO HORIZONTE. **Projeto Ouvidoria Itinerante**. Disponível em: < <https://prefeitura.pbh.gov.br/controladoria/programas-e-projetos/ouvidoria-itinerante> >. Acesso em 23/10/2018.

CORRAR, L. J.; THÉPHILO, C. R. **Pesquisa Operacional**. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2013.

COSTA, F. L. da. Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas. **Rev. Adm. Pública** [online]. Vol.42, n.5, pp.829- 874, 2008.

- CRUZ, C. F. et al. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 1, p. 153-176, 2012.
- CRUZ, M. do C. M. T.; SILVA, T. A. B.; SPINELLI, M. V. O Papel das Controladorias Locais no Cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos Municípios Brasileiros. **Cadernos EBAPE. BR**, v. 14, n. 3, p. 721, 2016.
- CUGANESAN, S.; GUTHRIE, J.; VRANIC, V. The riskiness of public sector performance measurement: A review and research agenda. **Financial accountability & management**, v. 30, n. 3, p. 279-302, 2014.
- DAVIS, M. D.; BLASCHEK, J. R. de S. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. **In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2006.
- DELGADO, V. M. S., MACHADO, A. F. Eficiência das escolas públicas estaduais de Minas Gerais. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, v. 37, n. 3, p. 427-464, 2007.
- DIEFENBACH, T. New Public Management in Public Sector Organizations: The Dark Sides of Managerialistic Enlightenment. **Public Administration**, 87 (4), 892- 909), 2009.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W.W. A gaiola de ferro revisitada: Isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas**, v.45, n.2, p.74-89, 2005.
- EISENHARDT, K. M. Building Theories From Case Study Research. **The Academy of Management Review**, vol. 14, nº 4, 1989.
- FAITUSA, I. Public Internal Control in the European Union. **Economic Science for Rural Development**, 2015.
- FARIAS FILHO, M.C.; SOUSA, J. W. Estruturação do Campo Organizacional das Agroindústrias Exportadoras de Polpa de Açaí. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 47, p. 169, 2013.
- FARQUHARSON, K. A different kind of snowball: identifying key policymakers. **International Journal of Social Research Methodology**, v. 8, n. 4, p. 345-353, 2005.
- FERNANDES, L. D. L. F.; BORGES, T. J.; LEITE JUNIOR, M. C. R. Auditoria e Controle Interno no Setor Público e sua Contribuição para a Democracia. **Revista da Universidade Vale do Rio Verde**, v. 15, n. 1, p. 642-654, 2017.
- FERREIRA, V. da R. S.; MEDEIROS, J. J. Fatores que moldam o comportamento dos burocratas de nível de rua no processo de implementação de políticas públicas. **Cadernos EBAPE. BR**, v. 14, n. 3, 2016.
- FIANI, R. **Cooperação e conflito**: Instituições e desenvolvimento econômico, 2011.
- FILGUEIRAS, F. Além da transparência: accountability e política da publicidade. **Lua Nova**, n. 84, 2011.
- FILGUEIRAS, F.; ARANHA, A. L. M. Controle da corrupção e burocracia da linha de frente: regras, discricionariedade e reformas no Brasil. **DADOS-Revista de Ciências Sociais**, v. 54, n. 2, 2011.
- FLICK, U. **Desenho da Pesquisa Qualitativa**. Porto Alegre: *Bookman*: Artmed, p.7104, 2009.

- FONSECA, F. C. P. da et al. Informação, Accountability e Controle Social—Análise das Contradições entre Pressupostos da Democracia e Realidade nas Políticas Públicas nas Represas Billings e Guarapiranga. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 19, n. 64, 2014.
- FONSECA, F.. Mídia, poder e democracia: teoria e práxis dos meios de comunicação. **Rev. Bras. Ciênc. Polít.**, Brasília , n. 6, p. 41-69, Dec. 2011 .
- FREITAS, H.; JANISSEK, R. **Análise Léxica e Análise de Conteúdo**: técnicas complementares, seqüências e recorrentes para análise de dados qualitativos. Porto Alegre: Sphinx- Sagra (distrib.), 2000.
- GALBREATH, J. Which resources matter the most to firm success? An exploratory study of resource-based theory. **Technovation**, v. 25, n. 9, p. 979-987, 2005.
- GANDÍA, J. L.; ARCHIDONA, M. C. Determinants of web site information by Spanish city councils. **Online Information Review**, v. 32, n. 1, p. 35-57, 2008.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GOETZ , A. M.; JENKINS, R. Hybrid forms of Accountability. **Public Management Review**, v.3, ed.3, 2001.
- GONDO, M. B.; AMIS, J. M. Variations in practice adoption: The roles of conscious reflection and discourse. **Academy of Management Review**, v. 38, n. 2, p. 229-247, 2013.
- GREENWOOD, R. et al. Introduction. In: GREENWOOD, R. et al. (Eds.). **The Sage Handbook of Organizational Institutionalism**. Londres: Sage, 2008.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista de Contabilidade & Finanças, FEA/USP**, Edição Comemorativa, p. 7-21, 2006.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, 2008.
- HALL, P. A.; TAYLOR, R. C. R. Political science and the three new institutionalisms. **Political Studies**, v. 44, n. 5, p. 936–957, 1996.
- HODGSON, G. M. What are the institutions? **Journal of Economic Issues**, V. XI, 2006.
- JARDIM, J. M. **Transparência e opacidade do Estado no Brasil: Sims e desSims da informação governamental**. Niterói: EdUFF, 1999.
- JARDIM, J.M. A face oculta do Leviatã: gestão da informação e transparência administrativa. **Revista do Serviço Público**, v.59, n.1, p.81-92, 2008.
- JOSHI, A.; HOUTZAGER, P. P. Widgets ou watchdogs? **Public Management Review**, v. 14, ed. 2, 2012
- KANTORSKI, L. P. et al. Análise documental e observação participante na pesquisa em saúde mental. **Revista Baiana de Enfermagem**, v. 25, n. 2, 2011.
- KELM, M. L. et al. Institucionalização das iniciativas socioambientais das organizações: interfaces entre a teoria do desenvolvimento social de Habermas e o isomorfismo da teoria institucional. **Cadernos EBAPE. BR**, v. 12, p. 401-415, 2014.

- KEWO, C. L. The influence of internal control implementation and managerial performance on financial accountability local government in Indonesia. **International Journal of Economics and Financial Issues**, v. 7, n. 1, p. 293-297, 2017.
- KIRSCHBAUM, C.. Organizational design for institutional change: the case of MPB Festivals, 1960 to 1968. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 10, n. SPE, p. 197-212, 2006.
- LACOMBE, B. M. B.; CHU, R. A. Políticas e práticas de gestão de pessoas: as abordagens estratégica e institucional. **Revista de Administração de Empresas**, v. 48, n. 1, p. 25-35, 2008.
- LAVILLE, C.; DIONNE, J. **A Construção do Saber: Manual de Metodologia de Pesquisa em Ciências Humanas**, tradução Heloísa Monteiro e Francisco Settineri. Porto Alegre: Artmed, Belo Horizonte: Editora UFMG, 1999.
- LINO, A. F. et al. A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v.53, n.2 (Março/Abril), 2019.
- LOUREIRO, M. R. *et al.* Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 17, n. 60, 2012.
- MABILLARD, V.; ZUMOFEN, R. The complex relationship between transparency and accountability: A synthesis and contribution to existing frameworks. **Public Policy and Administration**, v. 32, n. 2, p. 110-129, 2017.
- MACHADO-DA-SILVA, C.; GONÇALVES, S. A. A Teoria Institucional (Nota Técnica). **Clegg et al. Handbook De Estudos Organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1998.
- MAFFEZZOLLI, E. C. F.; BOEHS, C. G. E. Uma reflexão sobre o estudo de caso como método de pesquisa. **Revista FAE**, Curitiba, v. 11, n. 1, p. 95-110, 2008.
- MALENA, C; FORSTER, R.; SINGH, J. **Social Development Department of the World Bank**, n. 76, 2004.
- MANCINI, D.; LAMBOGLIA, R. Accounting Information System and Transparency: A Theoretical Framework. In: CORSI, K. E. A. **Reshaping Accounting and Management Control Systems**. [S.l.]: Springer International Publishing, p. 249-261, 2017.
- MCKINNON, J. Reliability and Validity in Field Research: Some Strategies and Tactics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 1, 1988.
- MENEZES, R. do A. **A atuação das ouvidorias públicas federais como instâncias de controle e participação social no Brasil**. Texto para Discussão IPEA, 2017.
- MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. **American Journal of Sociology**, p. 340-363, 1977.
- MICHENER, G.; BERSCH, K. Conceptualizing the quality of transparency. **Political Concepts**, v. 49, p. 1- 27, 2011.
- MICHENER, Gregory; CONTRERAS, Evelyn; NISKIER, Irene. Da opacidade à transparência? Avaliando a Lei de Acesso à Informação no Brasil cinco anos depois. **Revista de Administração Pública**, v. 52, n. 4, p. 610-629, 2018.
- MOHAMMED, A. **Effect of internal control on revenue collection in Kintampo Municipal Assembly**. Tese de Doutorado. University of Cape Coast. 2018.

- MORAIS, L. da S.; TEIXEIRA, M. G. C. Interfaces da Accountability na Administração Pública Brasileira: Análise de uma Experiência da Auditoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. **REAd-Revista Eletrônica de Administração**, v. 22, n. 1, 2016.
- MOURA, A. A. F. de et al. Corporate Governance Under the perspective of isomorphism: a BMF Bovespa banking industry approach. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 4, n. 3, p. 23-44, 2014.
- NEWBERT, S. L. Value, rareness, competitive advantage, and performance: a conceptual-level empirical investigation of the resource-based view of the firm. **Strategic Management Journal**, v. 29, n. 7, p. 745-768, 2008.
- NOGUEIRA, S. P. da S.; JORGE, S. M. F. The perceived usefulness of financial information for decision making in Portuguese municipalities: The importance of internal control. **Journal of Applied Accounting Research**, v. 18, n. 1, p. 116-136, 2017.
- O'DONNELL, G. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. **Lua nova**, v. 44, n. 98, p. 27-54, 1998.
- OLIVEIRA, A. C. de; SANTOS, N. de A. Transparência Passiva nos pequenos Municípios Brasileiros. In: **XI Anpcont**, 2017.
- OLIVEIRA, R. S. de; RAMINELLI, F. P.. O direito ao acesso à informação na construção da democracia participativa: uma análise da página do conselho nacional de justiça no facebook. **Sequência (Florianópolis)**, Florianópolis, n. 69, p. 159-182, dez. 2014.
- OLIVER, C. Strategic responses to institutional processes. **Academy of Management Review**, v. 16, n. 1, p. 145-179, 1991.
- OLIVIERI, C. Atuação dos controles internos e externos ao Executivo como condicionante de execução de investimento em infraestrutura no Brasil. Rio de Janeiro: IPEA, 2016. ^
- OLIVIERI, C.; NAKANO, B. M.. Controle interno nos estados brasileiros: evolução, transparência e desempenho. In **XIX Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**, Quito, Ecuador, 11 – 14 nov. 2014.
- OYADOMARI, J. C. T. **Sim do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (Visão Baseada em Recursos)**. 2008. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.
- PACHECO, F. L. O isomorfismo institucional nos teatros da região metropolitana do Recife. **Anais do encontro Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração**, 2002.
- PACHECO, R. S. A Agenda da nova gestão pública. In: LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; PACHECO, R. S. (Orgs.). **Burocracia e Política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.
- PEDERNEIRAS, M. M. M. et al. Marcos regulatórios do controle interno: um estudo na ambientação com o controle externo e o controle social no Brasil. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**. 15(1):2-17, janeiro-março, 2018.
- PICCOLI, M. R.; PRADO, G. H. do. Controle interno municipal: uma análise nas prestações de contas dos municípios do meio oeste catarinense-AMMOC. **Gestão e Sociedade**, v. 12, n. 31, p. 2096-2120, 2018.
- PINHEIRO, M. M. K.. Estado informacional: implicações para as políticas de informação e de inteligência no limiar do século XXI. **Varia hist.**, Belo Horizonte , v. 28, n. 47, p. 61-77, June 2012.

- PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. E. *Accountability*: Já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, 43 (6), 1343-1368, 2009.
- PLATTNETO, O. A. et al. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, 2007.
- PORUMBESCU, G. A. Does transparency improve citizens' perceptions of government performance? Evidence from Seoul, South Korea. **Administration & society**, v. 49, n. 3, p. 443-468, 2017.
- POSTMAN, N. **Technopoly: The Surrender of Culture to Technology**. New York: ViNtage Books Edtion, 1993.
- RADNOR, Z. J.; BARNES, D. Historical analysis of performance measurement and management in operations management. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 56, n. 5/6, p. 384-396, 2007.
- REGINATO, E.; NONNIS, C.; PAVAN, A. Modern public internal control systems and accountability in health care organisations. **Economia Aziendale Online**, v. 2, n. 4, p. 381-396, 2012.
- ROBLES, B. La entrevista en profundidad: una técnica útil dentro del campo antropológico. **Cuicuilco**, v. 18, n. 52, p. 39-49, 2011.
- RUDHANI, L. H.; VOKSHI, N. B.; HASHANI, S. Factors Contributing to the Effectiveness of Internal Audit: Case Study of Internal Audit in the Public Sector in Kosovo. **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies**, v. 3, n. 4, p. 91-108, 2017.
- RUSNINDITA, K. et al. Determinan Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah. **Journal of Research and Applications: Accounting and Management**, v. 2, n. 2, p. 141-157, 2017.
- SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de Pesquisa**. São Paulo: 3ª edição. McGraw-Hill, 2006.
- SANTOS, L. T. dos; PINTO, J. F. E-Legislativo: experiências de municípios mineiros. **Revista Foco**, v.9, n° 1,2016.
- SANTOS, P. M. F.; PORTO, R. B. A gestão ambiental como fonte de vantagem competitiva sustentável: contribuições da visão baseada em recursos e da teoria institucional. **Revista de Ciências da Administração**, v. 15, n. 35, 2013.
- SCHERER-WARREN, I.. Manifestações de rua no Brasil 2013: encontros e desencontros na política. **Cad. CRH**, Salvador , v. 27, n. 71, p. 417-429, Aug. 2014 .
- SCOTT, W. R. **Institutions and organizations**. 2. ed. Thousand Oaks: Sage, 2001.
- SCOTT, W. T. A. Theoretical Synthesis. In: Scott, W. Richard; Meyer, John W. **Institutional Environments and Organizations: Structural Complexity and Individualism**. London: Sage, 1994.
- SEABRA, S. N. A nova administração pública e mudanças organizacionais. **Revista de Administração Pública**, v. 35, n. 4, p. 19-43, 2001.
- SEDIYAMA, G. A. S.; AQUINO, A.C.B; LOPES, G. B. A difusão das mudanças da contabilidade pública me municípios. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 28, n. 2, p. 78-100, 2017.

- SILVA, A. H. C. *et al.* EVOLUÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DOS NOVOS NORMATIVOS EMITIDOS ENTRE 2003-2016. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 22, n. 2, p. 20-38, 2017.
- SINGER, A.. Brasil, junho de 2013, classes e ideologias cruzadas. **Novos estud. - CEBRAP**, São Paulo , n. 97, p. 23-40, Nov. 2013 .
- STAKE, R. E. **Qualitative Case Studies**. In: DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. The SAGE handbook of qualitative research. 3rd ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2005. pp. 443-466.
- STIGLITZ, Joseph. Public policy for a knowledge economy. **Policy Research**, v. 27, 1999.
- SUZART, J. A. da S.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. da. As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública—Teoria versus Prática. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 1, 2011.
- TEIXEIRA, M. A. C.; CRUZ, M. do C. M. T.; SILVA, T. A. B.. Análise das controladorias municipais brasileiras frente ao modelo da Controladoria-Geral da União: avanços e desafios na promoção da transparência e do controle social. In **XIX Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**, Quito, Ecuador, 11 – 14 nov. 2014.
- THOMÉ, Valmir Alberto; TINOCO, João Eduardo Prudêncio. A existência do Controle Interno como auxílio à governança para gerar informações aos stakeholders das entidades públicas: a realidade em 20 prefeituras do estado do Paraná—Brasil. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2005.
- TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. The Institutionalization of Institutional Theory. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. (Eds.). **Handbook of organization studies**. London: Sage, 1996. p. 175–190.
- TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Manual de Orientações sobre o Controle Interno**. 2012. Disponível em: <https://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Control%20Interno.pdf>. Acesso em: 20 de novembro de 2018.
- TUTTLE, Brad; DILLARD, Jesse. Beyond competition: Institutional isomorphism in US accounting research. **Accounting Horizons**, v. 21, n. 4, p. 387-409, 2007.
- UBERLÂNDIA. **Lei nº 5.941 de 1994**. Cria o Serviço de Controle Interno da Administração Direta e Indireta do Município de Uberlândia e dá outras providências. Acesso em: 04/10/2018.
- VAIVIO, J. Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential: A comment on Vaivio (2008). **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 5, n. 3, p. 239–246, 2008.
- VIEIRA, M. M. F. *et al.* Fatores Institucionais Determinantes da Configuração dos Campos Organizacionais da Indústria da Pesca no Rio de Janeiro e no Rio Grande do Sul. **Revista de Administração Pública**, v. 38, n. 6, p. 947-978, 2004.
- WERNERFELT, B. A resource-based view of the firm. **Strategic management journal**, v. 5, n. 2, p. 171-180, 1984.
- WHO-WORLD HEALTH ORGANIZATION. Qualitative research for health programmes. **Geneva: Division of Mental Health**, 1994.

XAVIER, R. S. Accountability e as suas Múltiplas Abordagens: um Balanço Teórico. **Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração- XXXV Encontro da ANPAD**, Rio de Janeiro, v. 35, 2011.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. Transparência orçamentária: razões do descompasso entre os estados brasileiros. **Organizações & Sociedade**, v. 24, n. 82, 2017.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C.; RICCIO, E. L. Transparência: reposicionando o debate. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 137-158, 2015.

APÊNDICE 1: ROTEIRO DE ENTREVISTAS

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**

ROTEIRO DE ENTREVISTA

Este roteiro de entrevista tem caráter científico, tendo por objetivo compreender a implementação do sistema de controle interno na administração municipal, sua estruturação e funcionamento tendo como unidades de estudo as Controladorias dos Poderes Executivos de Belo Horizonte/MG e Uberlândia/MG. Os dados são sigilosos não havendo a identificação dos servidores públicos. Agradecemos a sua participação!

1) IDENTIFICAÇÃO

1. Gênero _____
2. Cargo na estrutura organizacional _____
3. Escolaridade _____
4. Quanto tempo exerce as atividades de controle _____
5. Forma de admissão:
 - Concurso
 - Cargo Comissionado
 - Outros: _____

2) IMPLEMENTAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

6. Desde quando existe o órgão de controle interno na entidade pública? Como ele surgiu e quais as leis ou decretos municipais que o instituiu?

7. Como o órgão de controle interno se relaciona com os demais setores da entidade?

8. O órgão de controle interno possui autonomia para desempenhar suas atividades?

9. Como é a estrutura hierárquica da entidade pública e como o controle interno se enquadra nesse organograma?

10. Qual o número total de funcionários do setor de controle interno?

3) INSTITUCIONALIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

11. Com que frequência vocês recebem treinamento? Como se dá a capacitação dos profissionais do setor? Existe algum sistema de reciclagem para atualização das normas vigentes?

12. Como é realizado o planejamento das atividades a serem desenvolvidas pelo Sistema de Controle Interno?

13. Os recursos a disposição da Controladoria são suficientes para o desempenho de suas funções?

14. Quais as atividades desempenhadas pelo controle interno?

15. Como são formalizados os trabalhos desenvolvidos pelo setor? Atas, Relatórios, Pareceres, outros.

16. A quem são reportados os resultados dos trabalhos de fiscalização da Controladoria? Após ser reportada a informação de irregularidade identificada, o que acontece?

17. Como se dão as atividades de controle prévio e concomitante realizadas pela Controladoria?

18. Como se dão as atividades de controle posterior realizadas pela Controladoria?

19. Quais os procedimentos de prevenção e de detecção de riscos utilizados?

20. A auditoria auxilia a gestão pública? De que modo? Como as informações geradas pelo setor são repassadas para os gestores?

21. Como é feito o arquivamento dos documentos públicos? Existe um sistema eletrônico de informação?

22. Como são realizadas as correções e ajustes na execução dos programas de governo? Como são realizadas as avaliações dos resultados das políticas?

4) MECANISMOS ISOMÓRFICOS

23. Qual o limite de responsabilidades e atribuições entre os órgãos públicos de Controle interno e Externo, Controladorias Internas e Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Até que ponto a Controladoria é independente a outros pontos.

24. Qual é sua opinião sobre o papel da controladoria interna na administração pública? Quais os tipos de dificuldades que se encontra no desenvolvimento do trabalho?

25. Quais as principais medidas adotadas pela controladoria para garantir a eficiência da administração pública?

26. Você considera que o órgão de controle interno atua mais como fiscalizador ou como suporte à administração pública?

27. Há a utilização do processo de mapeamento de riscos para auxílio no controle das contas públicas? De que forma isso é feito? É baseado em algum órgão público?

28. Como o controle interno auxilia a transparência e a relação do Estado com a sociedade?

29. Na sua visão, qual é o papel do controle interno do município na garantia da transparência das contas públicas? Quais ações são realizadas nesse sentido?

30. Quais as atividades utilizadas pelo órgão como fomento ao controle e participação social?

31. Quais as maneiras da sociedade realizar denúncias? Quem recebem essas informações e como são solucionadas?

32. A sociedade civil do município tem participado de alguma maneira na administração municipal? Como tem feito isso? A participação aumentou após a LAI?

33. Quais os instrumentos utilizados pelo município em cumprimento da LAI, seja pela transparência ativa ou passiva?

34. Muitos autores afirmam que uma controladoria interna eficiente pode ser capaz de melhorar a arrecadação e diminuir os gastos públicos. Na prática o senhor considera isso realmente possível? De que forma?

35. Como é os canais de relacionamento da Controladoria com o controle externo?
