

Uma análise do controle interno municipal sob a perspectiva dos *controllers*: um estudo de caso nos municípios do território de identidade do sertão produtivo do Estado da Bahia, Brasil

An analysis of municipal internal control from the perspective of controllers: a case study in the municipalities of the identity territory of the productive background of the State of Bahia, Brazil

Un análisis del control interno municipal desde la perspectiva de los controladores: un estudio de caso en los municipios del territorio del interior productivo del Estado de Bahía, Brasil

Recebido: 28/06/2020 | Revisado: 11/07/2020 | Aceito: 17/07/2020 | Publicado: 31/07/2020

Vaner José do Prado

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8752-6077>

Universidade Salvador, Brasil

E-mail: vanerdoprado@gmail.com

Maria José Trindade de Azevedo

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2755-4578>

Universidade Salvador, Brasil

E-mail: josiranigabi@gmail.com

Júlio Cesar Ferreira Alves

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2901-812X>

Universidade Salvador, Brasil

E-mail: juliocontar@gmail.com

Resumo

A proposta é verificar o controle interno praticado pelos municípios e o papel dos controladores no exercício de suas funções, procurando compreender os principais desafios enfrentados, por esses agentes públicos. O objetivo é analisar o funcionamento do sistema de controle interno na esfera municipal, pela perspectiva da visão dos controladores internos, visando compreender a importância do sistema e dos profissionais, para o uso eficiente dos recursos públicos e melhoria da gestão da coisa pública. O estudo foi aplicado em vinte municípios que compõem o Território de Identidade do Sertão Produtivo do Estado da Bahia. Trata-se de um estudo exploratório com revisão sistemática de literatura e levantamento de

dados por meio de questionários estruturados, pelos quais foi capturada a percepção dos controladores internos e confrontada com apontamentos técnicos das contas anuais dos exercícios dos anos de 2016 e 2017, extraídos do portal eletrônico do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, com uma amostra de 100% da população estudada. Os resultados, a princípio, mostraram que os controladores internos necessitam de um aperfeiçoamento contínuo, impelido principalmente pelas exigências e dinâmicas impostas pelo cargo que ocupam. Observou-se haver espaço para a predominância de indicação política sobre esses cargos, o que pode tornar vulnerável a atuação. Portanto, apesar de toda evolução do arcabouço legislativo quanto regulamentação e orientação do desempenho das atividades do agente controlador, emerge-se aclarar a importância deste profissional na preservação dos recursos públicos, evitando possíveis prejuízos advindos de erros, falhas, irregularidades, e na promoção de uma gestão de qualidade.

Palavras-chave: Gestão pública; Controle interno municipal; Transparência.

Abstract

The proposal is to verify the internal control practiced by the municipalities and the role of the controllers in the exercise of their functions, seeking to understand the main challenges faced by these public agents. The objective is to analyze the functioning of the internal control system at the municipal level, from the perspective of the view of internal controllers, aiming to understand the importance of the system and professionals, for the efficient use of public resources and improving the management of public affairs. The study was applied in twenty municipalities that make up the Identity Territory of the Productive Sertão of the State of Bahia. It is an exploratory study with systematic literature review and data collection through structured questionnaires, through which the perception of internal controllers was captured and compared with technical notes from the annual accounts for the years 2016 and 2017, extracted from the electronic portal of the Court of Accounts of the Municipalities of the State of Bahia, with a sample of 100% of the population studied. The results, at first, showed that internal controllers need continuous improvement, driven mainly by the demands and dynamics imposed by the position they occupy. It was observed that there is space for the predominance of political indication over these positions, which can make the performance vulnerable. Therefore, in spite of all the evolution of the legislative framework regarding regulation and orientation of the performance of the activities of the controlling agent, it emerges to clarify the importance of this professional in the preservation of public resources,

avoiding possible losses arising from errors, failures, irregularities, and in the promotion of quality management.

Keywords: Public administration; Municipal internal control; Transparency.

Resumen

La propuesta es verificar el control interno practicado por los municipios y el papel de los controladores en el ejercicio de sus funciones, buscando comprender los principales desafíos que enfrentan estos agentes públicos. El objetivo es analizar el funcionamiento del sistema de control interno a nivel municipal, desde la perspectiva de los controladores internos, con el objetivo de comprender la importancia del sistema y los profesionales, para el uso eficiente de los recursos públicos y la mejora de la gestión de los asuntos públicos. El estudio se aplicó en veinte municipios que conforman el Territorio de Identidad del Sertão Productivo del Estado de Bahía. Es un estudio exploratorio con revisión sistemática de la literatura y recopilación de datos a través de cuestionarios estructurados, a través del cual se capturó la percepción de los controladores internos y se comparó con las notas técnicas de las cuentas anuales de los años 2016 y 2017, extraídas de portal electrónico del Tribunal de Cuentas de los Municipios del Estado de Bahía, con una muestra del 100% de la población estudiada. Los resultados, al principio, mostraron que los controladores internos necesitan una mejora continua, impulsada principalmente por las demandas y dinámicas impuestas por la posición que ocupan. Se observó que hay espacio para el predominio de la indicación política sobre estas posiciones, lo que puede hacer que el desempeño sea vulnerable. Por lo tanto, a pesar de toda la evolución del marco legislativo con respecto a la regulación y orientación del desempeño de las actividades del agente controlador, emerge para aclarar la importancia de este profesional en la preservación de los recursos públicos, evitando posibles pérdidas derivadas de errores, fallas, irregularidades y en la promoción de gestión de la calidad.

Palabras clave: Gestión pública; Control interno municipal; Transparencia.

1. Introdução

As inúmeras transformações que costumam afetar os aspectos da vida em sociedade, principalmente, em sua dinâmica social, econômica, política e tecnológica, têm repercutido de maneira desafiadora, em todas esferas da Administração pública. Essas transformações dinâmicas têm proporcionado fortes implicações tanto para as manifestações da cidadania quanto para a organização ou desenho dos modelos gerenciais. Sob esta perspectiva, um dos

recursos técnicos utilizado para o sucesso de uma administração, seja ela de natureza pública ou privada, são os mecanismos de controle ou o conjunto de ferramentas considerados indispensáveis, para o acompanhamento das ações e para a obtenção dos resultados a serem alcançados.

Diante desse contexto, para Wolyneć (2013, p. 8) “tem se tornado imprescindível readaptar-se e reinventar-se frente as constantes mudanças elaborando um modelo de gestão pública participativo, humanizado, integrado direcionado à qualidade e excelência de serviços”. Partindo-se desta perspectiva de aspecto mais amplo, passa-se a especular sobre como ocorre o controle interno na esfera dos governos municipais, visto pelo olhar ou expectativa do agente controlador, profissional que tem o papel de agir principalmente, como um guardião para uma gestão eficiente de recursos?

Diante dessa problemática, fixou-se o objetivo de analisar o funcionamento do sistema de controle interno na esfera de governo municipal, pela perspectiva da visão dos controladores internos, visando compreender a importância do sistema e dos profissionais para o uso eficiente dos recursos públicos e para a melhoria da gestão da coisa pública.

Corroborando com a questão problemática e objetivo, tem-se a visão de Castro (2010, p. 23), quando afirma que um gestor municipal ou uma gestão de um município, que goza de bom exercício do controle interno, será capaz de criar uma lógica na qual os objetivos da administração possam ser alcançados e que os processos sejam conduzidos de forma que evite desperdícios, erros e desvios de recursos públicos. Já Meirelles (2010) expressa que o controle em âmbito da administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro. Nesse contexto, entende-se como plenamente justificável o tema ora desenvolvido.

Sobre o espaço de aplicação da pesquisa, cabe esclarecer que o Estado da Bahia, adotou a territorialidade como um instrumento de planejamento e tomada de decisões, criando no estado, vinte e sete (27) territórios de identidade. Para este estudo será utilizado o território de identidades do Sertão Produtivo, que é formado por 20 municípios (Brumado, Caculé, Caetitê, Candiba, Contendas do Sincorá, Dom Basílio, Guanambi, Ibiassucê, Ituaçu, Iuiu, Lagoa Real, Livramento de Nossa Senhora, Malhada de Pedras, Palmas de Monte Alto, Pindaí, Rio do Antônio, Sebastião Laranjeiras, Tanhaçu, Tanque Novo, Urandi), conforme identificados pela Figura 1.

Para a Secretaria de Planejamento do Estado da Bahia – SEPLAN-BA, a configuração física e simbólica de um território de identidade, além de criar um conjunto identitário local ou regional, é capaz de carregar um conjunto de elementos, assim definidos:

Um território é conceituado como um espaço físico, geograficamente definido, geralmente contínuo, caracterizado por critérios multidimensionais, tais como o ambiente, a economia, a sociedade, a cultura, a política e as instituições, e uma população com grupos sociais relativamente distintos, que se relacionam interna e externamente por meio de processos específicos, onde se pode distinguir um ou mais elementos que indicam identidade, coesão social, cultural e territorial (Secretaria de Planejamento do Estado da Bahia - SEPLAN-BA, 2019).

Para o Ministério de Desenvolvimento Agrário - MDA (2010), um território compreende uma área física, geograficamente definida, na qual alcança espaços urbanos e rurais, particularizados por critérios multidimensionais, por exemplo, ambiente, sociedade, cultura, política, economia, população, indicando sua identidade e suas coesões culturais e sociais. Assim, buscou-se conhecer um pouco mais este território, analisando o sistema de controles dos municípios.

Este estudo em linhas gerais está assim delineado, além desta introdução: os fundamentos conceituais que procuram dar base teórica ao estudo; a metodologia aplicada, que identifica e fortalece os caminhos construídos para desenvolver a análise; a análise e discussão dos resultados obtidos; a conclusão e as referências.

2. Fundamentos Conceituais

Neste item serão contempladas as visões de diversos autores ao refletirem sobre o papel de controlador no exercício de suas funções, além de apontar os desafios enfrentados na atualidade por esses agentes públicos.

Autores como Stedile et al. (2016) assinalam em seus trabalhos, que o controle interno está extremamente ligado a ação de gerenciar auxiliando a Gestão Pública de forma preventiva na detecção de irregularidades. Nesse mesmo sentido, pode-se observar a seguinte definição:

O controle interno é um sistema estruturado com objetivos definidos que realiza o trabalho preventivo, compreendendo as atividades de avaliação e monitoramento das ações do executivo evitando que o gestor público tenha problemas, garantindo a preservação do patrimônio público (Friedrich, Söthe & Matte, 2015, p. 8).

Em sendo assim, e seguindo a orientação desses autores, é possível verificar de antemão que o papel dos controladores internos em suas esferas municipais de atuação, formam ou devem formar uma base para uma gestão eficiente dos recursos. Nesse contexto, é

possível asseverar que uma gestão pública eficiente nos municípios deve conter a orientação desses organismos.

2.1 Gestão Pública Municipal

Segundo Andrade (2017, p. 15), gestão pública “é o ato de administrar e gerenciar o patrimônio do Estado, assumindo o compromisso do uso consciente dos recursos públicos em prol da sociedade, de forma planejada e de acordo com o disposto na legislação vigente”. Nesse sentido, segundo o Conselho Federal de Contabilidade - CFC (2020), “o termo gestão representa, de forma simplificada, o ato de gerir ou administrar. Administrar”, por sua vez, de forma geral, para Drucker (1996, p. 70) é “planejar, organizar, dirigir e controlar as organizações, fazendo as ações acontecerem, visando atingir os objetivos estabelecidos”.

Para a Administração Pública, fica evidenciado o que está disposto no artigo 1º da Constituição Federal de 1988, que trata dos princípios fundamentais, em seu parágrafo único, na qual está explícito que todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. Em sendo assim, toda administração pública deve estar voltada para atender os interesses da sociedade, exatamente nas necessidades individuais e coletivas. Nesse interim:

Cabe à Administração Pública consolidar a utilização de todos os serviços disponíveis para a população. Conceitua-se Administração Pública como, segundo conceitos advindos do Direito Administrativo, todo o aparelhamento preordenado à realização de seus serviços que visa à satisfação das necessidades coletivas (Andrade, 2017, p.19).

Nesse sentido, o CFC (2020) define administração pública como uma atividade a ser desempenhada pelo Estado (pela ação dos governos) na prestação de serviços públicos, por meios próprios ou por intervenção no setor privado, representada por seus agentes, órgãos e pessoas jurídicas aos quais competem exercer as atividades público-administrativas em prol da sociedade. Diante desses conceitos e fundamentos da gestão pública, cabe destacar o papel da utilização de mecanismos de controles, visando instituir indicadores ou pontos de controle para os processos de gestão, no sentido de permitir o acompanhamento aferindo seus resultados.

Almeida (2014, p. 7) utiliza-se da seguinte argumentação: da mesma forma que pessoas e empresas necessitam do controle para evitar sua insolvência ou falência, com muito

mais razão o ente público, já que este trata de gerir recursos da sociedade em prol do bem da coletividade. Com esse conjunto de exigências legais, os controladores devem agir e cooperar no controle interno municipal, para o alcance de programas e metas do governo através de ações eficientes e legais, construindo serviços e condições para o bem-estar da população (Silva, Carneiro & Ramos, 2015, p. 15).

2.2 Controle Interno Municipal

O controle interno no setor público tem experimentado significativo crescimento e desenvolvimento nos últimos anos, sendo marcado pela contribuição das leis que foram e estão sendo criadas para promover qualidade na aplicação dos recursos públicos, combate a corrupção dentre outras influências (Rossini & Madruga, 2013, p. 8).

Neste sentido, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, o controle ganhou maior visibilidade, sendo entendido como um princípio constitucional. O controle interno passou a ser reconhecido como peça fundamental para a realização de uma gestão responsável, transparente, e um poderoso mecanismo de apoiar ao controle externo no exercício de sua missão institucional. A Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101, de 4 de maio de 2000, traz em seu artigo 59, a obrigatoriedade da assinatura do responsável pelo Controle Interno nos relatórios de gestão fiscal, concomitantemente com o prefeito.

No estado da Bahia, por meio da resolução 1120/05 do Tribunal de Contas do Estado, o sistema de controle interno municipal, tem por objetivo efetivar a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas e políticas públicas bem como, evidenciando sua legalidade e razoabilidade, avaliar os seus resultados no que concerne à economia, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional dos órgãos e entidades municipais.

Acrescenta-se ainda, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC T 16.8 (2008), as quais descrevem o controle interno como o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pelo setor público a fim de contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras Inadequações.

Nesse contexto, Peter (2014) afirma que a busca pela modernização da administração pública passou a ser necessária com um modelo de gestão com ênfase na melhoria das políticas públicas proporcionando eficiência da máquina administrativa na aplicação de

recursos, buscando um equilíbrio financeiro por meio da execução do controle na gestão municipal. Cavalcante e Luca (2013) expõem que a Federação Internacional de Contadores (IFAC) estabeleceu que as organizações públicas exerçam controle de acordo com os princípios da boa governança.

Segundo Slomski (2013) existem quatro princípios básicos que norteiam o código das melhores práticas de governança no setor público: a) transparência – a administração deve cultivar o desejo de informar seus atos; b) equidade – tratamento justo e igualitário a todos; c) prestação de contas – prestar contas de sua atuação a quem os elegeu e; d) responsabilidade corporativa – ter uma visão a longo prazo e sustentável, zelando pela perenidade da organização. Para Lunkes, Schnorrenber & Rosa (2013), a controladoria ainda está em processo de consolidação, devido ter sua origem diretamente ligada a prática nas organizações, sendo que no Brasil os órgãos públicos ainda não apresentam as funções da controladoria de forma consolidada.

É nesse contexto e com essas orientações que este estudo pretende avançar e compreender como esses fundamentos estão presentes na gestão municipal, pelo olhar do conjunto de profissionais que devem zelar pelo controle e transparência dos gastos públicos.

3. Metodologia

A pesquisa possui natureza exploratória, a qual Pádua (2016) caracteriza como adequada para esclarecer fenômenos ainda pouco conhecidos ou com pouco aprofundamento. O método é indutivo, pelo qual parte-se de um caso específico para uma possível generalização, utilizando a estratégia de pesquisa do estudo de caso, com base em Yin (2014).

treinamento e capacitação, a percepção quanto a importância do sistema de controle interno municipal e se atendem as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF.

Cabe ressaltar que esse conjunto de municípios pesquisados, são de pequeno e médio porte, sendo os controladores os agentes responsáveis pelo zelo das contas públicas, de forma geral em consonância com a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101, de 4 de maio de 2000 e, de forma mais específica, com a resolução 1120/05 do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Nesse sentido, explorar as ações desses profissionais pode fornecer uma base interessante de informações sobre controle e transparência municipal.

4. Apresentação dos Resultados e Análise

A população total da pesquisa é composta pelos 20 profissionais que ocupam o cargo de controlador interno (*controller*) nas prefeituras municipais, dos municípios que compõem o Território de Identidade do Sertão Produtivo do Estado da Bahia. Assim, foram enviados os formulários da pesquisa, por meio eletrônico, para os 20 profissionais (100% da amostra selecionada). Destes, retornaram todos os questionários respondidos, representando 100% do total da população pesquisada.

Após a coleta de dados, foram elencadas três categorias de análise: a) o perfil dos controladores internos municipais; b) a importância do sistema de controle interno e; c) a atuação do Controle Interno. Somando-se a estas análises, também foram confrontadas as informações obtidas junto a esses controladores internos, com os posicionamentos do órgão de controle externo, em consulta aos relatórios técnicos e pronunciamentos, publicados pelo portal ou site do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, tanto com relação ao atendimento das exigências legais esperadas, quanto ao atendimento da sua missão institucional, realizado por esse conjunto de municípios, nos anos de 2016 e 2017.

Quanto ao perfil dos controladores internos, conforme a Figura 2A, verificou-se que 80% dos controladores declaram possuir nível superior completo, 10,% nível superior incompleto e 10,% o ensino médio. Quanto a Pós-Graduação, Figura 2B, 55% dos profissionais declaram possuir essa titulação. Nesse sentido, verifica-se um bom nível de formação entre os controladores pesquisados.

Nesta perspectiva, Lacombe (2011), defende que, uma equipe qualificada não é formada por gênios, e sim por pessoas competentes para seu trabalho/função, que se identifique com a organização, que não se conduzem a criar problemas e que possam ter

potencial para seu crescimento profissional. O que assegura a necessidade do aperfeiçoamento continua para atender necessidades das rotinas e exigências impostas ao cargo.

Também, foi pesquisado sobre vínculo do controlador com seus municípios, sua forma de admissão para o cargo e participação em treinamento ou algum programa de educação continuada, para melhorar o seu desempenho para o cargo.

Quanto ao vínculo empregatício dos controladores internos com a prefeitura, Figura 2C, o estudo demonstra que 65% são contratados em comissão, 15% efetivo em comissão, 15% concursado para cargo, 5% responderam que não se enquadram em nenhuma das opções. Essa é situação preocupante, uma vez que não atende ao enunciado pelo artigo 37 da Constituição Federal, a qual caracteriza a investidura em cargo ou emprego público à aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei. Nesse sentido, torna-se importante caracterizar, mais uma vez a relevância deste cargo (controlador municipal), já que em pequenos e médios municípios recai sobre ele as atividades de validar ou legitimar (assinar) os relatórios ou instrumentos de controles municipais.

Figura 2 - Perfil dos Controladores Internos.

Figura 2A

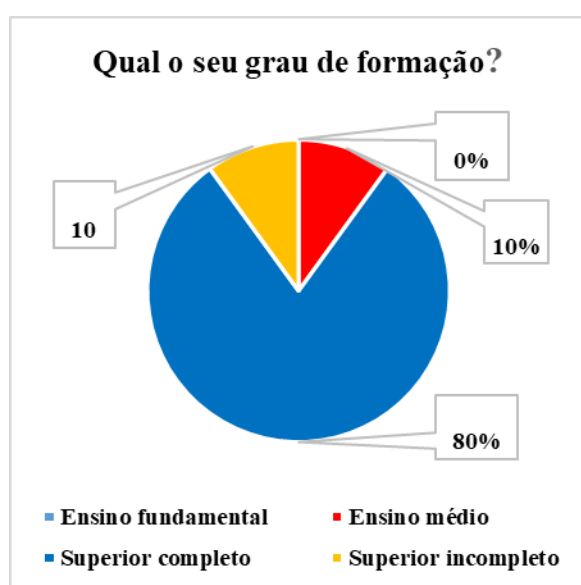


Figura 2B



Figura 2C

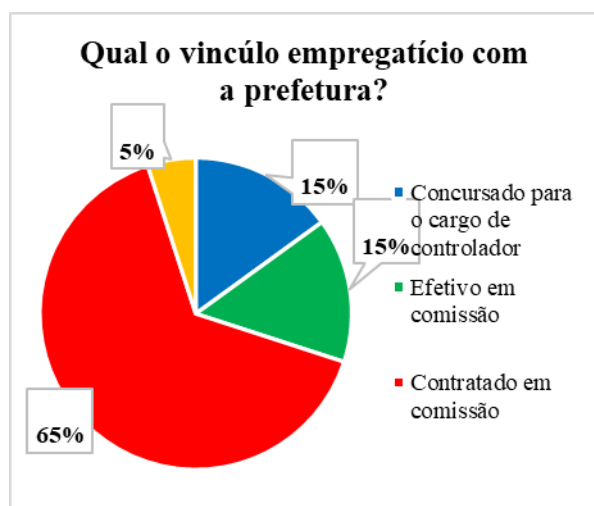
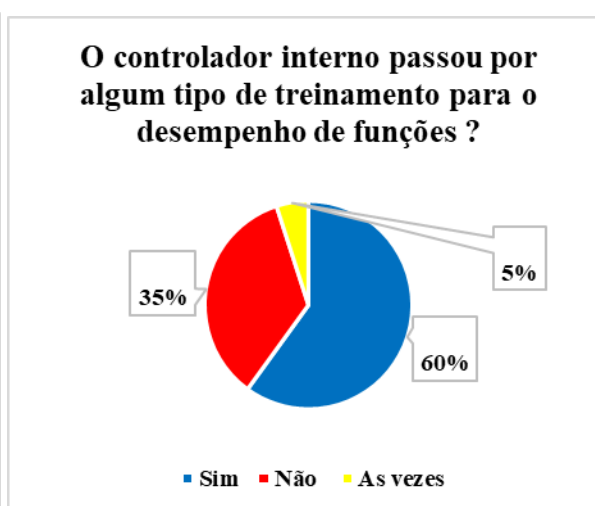


Figura 2D



Fonte: Pesquisa Aplicada Pelos Autores (2019).

Portanto, este item captado pela pesquisa, demonstra um descumprimento da legislação e das orientações, o que poderá implicar em um controle interno com menor eficiência, já que o vínculo dos controladores pode levar a limitações no desenvolvimento de suas atividades, enquanto subordinados ou designados diretamente pelos gestores. É importante salientar, que possa haver riscos de uma predominância política na escolha dos profissionais que irão ocupar esse cargo, já que ao analisar relatórios e documentos dos exercícios da gestão municipal, é possível encontrar sinais ou evidências de troca das equipes técnicas. O ideal para atender a legislação e ao mesmo tempo dar estabilidade ou segurança às equipes de controles, seria a abertura de concursos públicos para esse cargo, para o qual, conforme a pesquisa, apenas 30% desfrutam dessa condição.

Também pela Figura 2D, quando perguntado aos controladores internos municipais se passaram por algum treinamento para o exercício de suas funções, como respostas, 35% responderam não ter passado por nenhum treinamento e 5% dos entrevistados, às vezes. Portanto, cerca de 40% não recebem treinamento ou raramente recebem. Neste contexto, 60% dos profissionais pesquisados afirmaram que recebem treinamento.

Para esse ponto, Figura 2D, cabe observar as ressalvas feitas pelo TCM-BA, referente as análises realizadas para os anos de 2016 e 2017:

[...] a Administração Municipal precisa voltar maior atenção objetivando melhorar o desempenho da máquina administrativa e aperfeiçoamento do sistema de controle interno da entidade de sorte a reduzir ou mesmo expurgá-las, sob pena de sua continuidade influenciar negativamente no mérito das contas, considerando que a reincidência no descumprimento de determinação de que o responsável tenha tido

ciência, feita em processo de prestação ou tomada de contas anterior poderá, de conformidade com o previsto no parágrafo único do art. 40 da Lei Complementar nº 06/91, ensejar a rejeição das contas futuras da Prefeitura Municipal. [...] Ainda que o Pronunciamento Técnico registre que o Relatório Anual de Controle Interno, atende às exigências constitucionais dispostas, chama-se atenção da Administração Municipal para que sejam adotadas providências objetivando um funcionamento eficaz do controle interno, em observância aos dispositivos constitucionais mencionados, assim como aos artigos 11, 12 e 21, da Resolução TCM nº 1120/05 (Relatórios do Tribunal de Contas dos Municípios – TCM-BA, 2016; 2017, p. 23 e 35).

Quando se analisa o ano de 2016, esse percentual de controladores que afirmaram passar por treinamentos, tem essa afirmação questionada quando dos pronunciamentos técnicos do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, emitidos na análise das contas anuais dos exercícios de 2016, nas quais demonstra que 90 % relatórios dos controladores internos municipais não atendem as exigências estabelecidas na execução de suas atividades. Já para o ano de 2017, os relatórios apresentam uma pequena melhoria, mas ainda possui mais de 55% de relatórios, que não atendem as exigências legais. Essa constatação do TCM-BA, deve chamar a atenção das administrações públicas municipais, a adotar medidas de aperfeiçoamento do controle interno para o seu funcionamento eficaz.

Em outro aspecto relevante da análise, ver o conjunto da Figura 3, procurou-se demonstrar os resultados obtidos, utilizando-se as perguntas construídas para investigar a importância do sistema controle interno, sua conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal, a existência de algum fator que dificulta o funcionamento do sistema de controle interno e se desempenham suas atividades com autonomia.

Ao se investigar a importância do sistema controle interno dos municípios, cerca de 70% entendem que o sistema de controle interno auxilia na gestão municipal. Já 25 % responderam que é a preservação dos recursos públicos municipais e 5% que é apenas uma obrigação legal. Nesta acepção, Filho (2008) expõe, que o controle interno é fundamental para a correção de erros, mas se não agir de forma consistente pode implicar em desvios de conduta do administrador e conseqüentemente no surgimento de erros e fraudes operacionais gerando enriquecimento ilícito do próprio.

Quando perguntados se no município existe o sistema de controle interno conforme Lei de Responsabilidade Fiscal, 65% responderam que existe, 20% responderam que existe, porém sem a devida atuação e 15% responderam que não existe sistema de controle interno completo, que se encontra em fase de implantação.

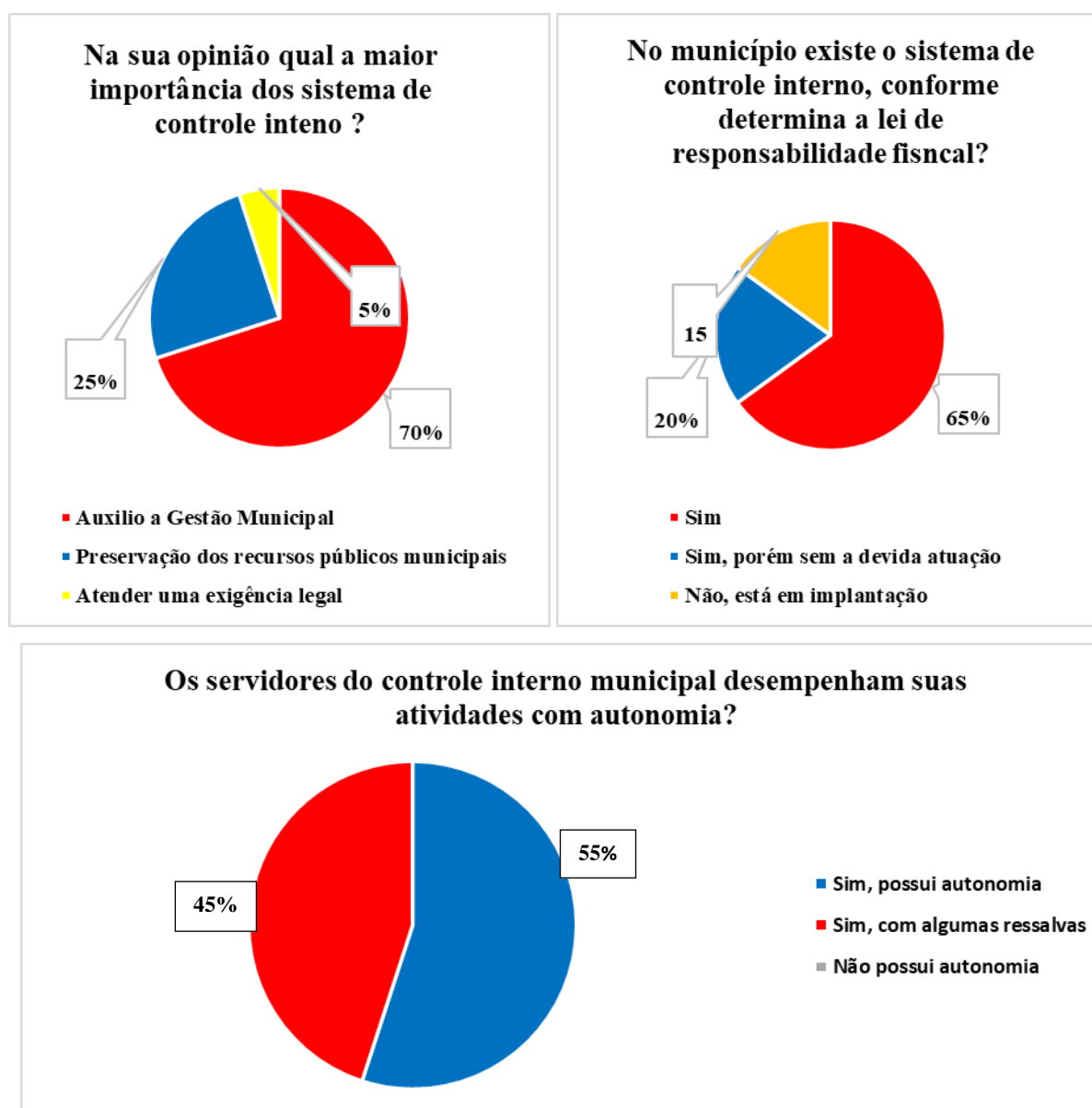
Nesta questão, verifica-se que a referida lei, trouxe um novo conceito de transparência quanto a aplicação dos recursos públicos, e procurar criar as condições legais para implementação de mecanismos de fiscalização, possibilitando a participação efetiva da sociedade por meio do exercício do controle social. Embora a constituição de 1988 determine controle como princípio constitucional, e exigência da institucionalização de sistemas de controle interno em todas as esferas de governo, foi com a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal que o controle interno nos municípios se tornou essencial e indispensável (Soares, 2012).

Ainda seguindo a análise representada pela Figura 3, foi perguntado sobre a existência de algum fator que possa dificultar o funcionamento do sistema de controle interno dos municípios. Neste aspecto, a maioria dos controladores dos municípios pesquisados, responderam que em primeiro lugar, a maior dificuldade é a falta de apoio dos servidores e em segundo lugar a falta de tempo. Também se fez presente nas respostas a falta interesse da administração pública municipal e a falta de suporte técnico.

Verifica-se por meio dos dados coletados, nos pronunciamentos técnicos emitidos pelo órgão de controle TCM-BA, pelos relatórios de contas anuais, que a maioria das contas são aprovadas com ressalvas, gerando multas aos gestores, além de recomendar um controle interno atuante, no qual fica clara a necessidade de controles eficientes de forma a agregar agilidade, eficiência e veracidade para as informações contábeis e administrativas.

Acrescenta-se em (Souza, 2011, p. 7) que uma instituição mesmo possuindo um eficiente controle interno, ainda está sujeita ao surgimento de fraude e erros, devido às limitações que são acometidas aos sistemas de controle, como a subordinação de um funcionário aos gestores municipais, usando do abuso de autoridade exigindo que algo seja camuflado, visando o enriquecimento ilícito.

Figura 3 - A Importância do Sistema de Controle Interno.



Fonte: Pesquisa Aplicada Pelos Autores (2019).

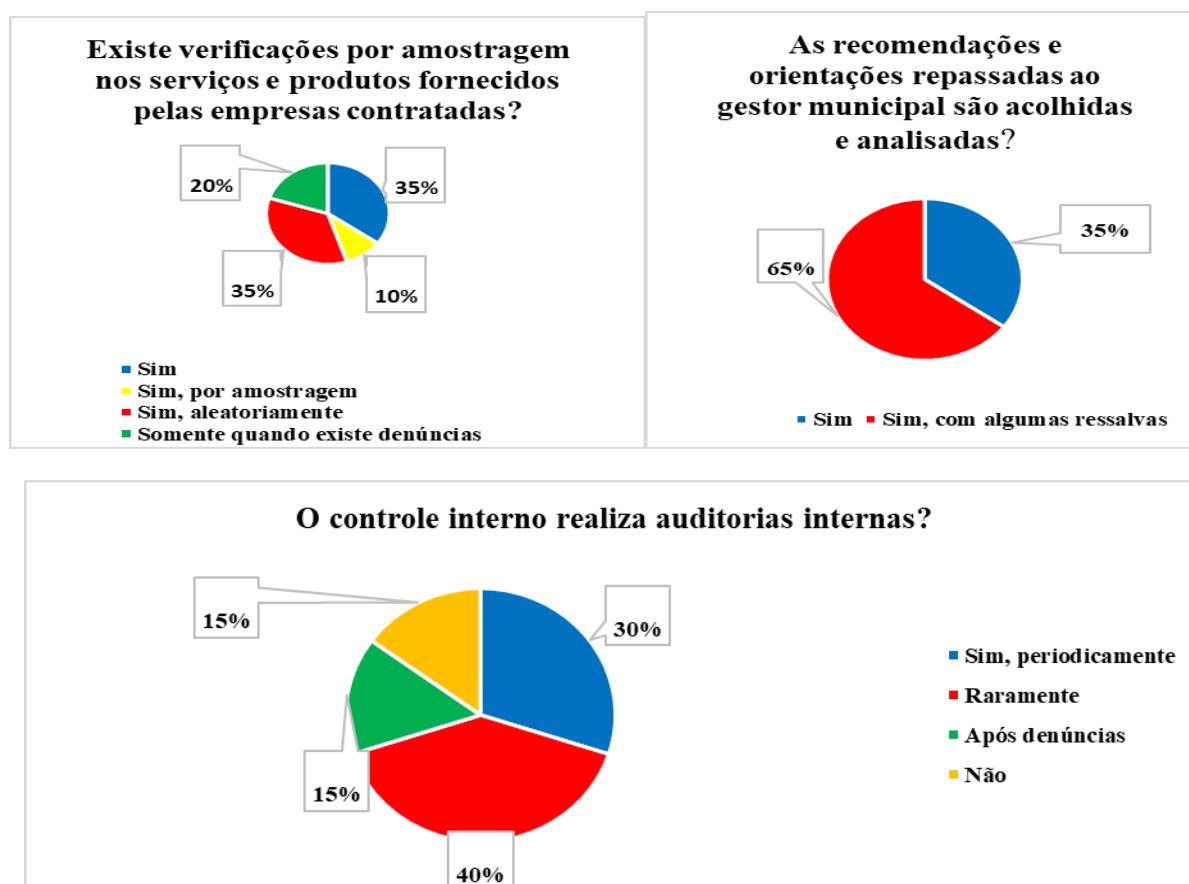
Ainda representado pela Figura 3, foi perguntado se os controladores internos dos municípios possuem autonomia para desempenhar suas atividades. Nesse quesito, 55% responderam que possui autonomia nas suas ações e 45% responderam que possui, autonomia com algumas restrições. Essas restrições, segundo os controladores, estão fundamentadas na falta de continuidade administrativa e na forte predominância do perfil político no comando.

Nesta perspectiva, Coelho (2014, p. 54), expõe que apesar de o sistema de controle interno ser um instrumento eficaz para fiscalização na administração pública municipal, podem sofrer limitações decorrentes de atos praticados fora dos mandamentos legais que regem a administração pública, como apropriação indevida de bens da entidade pelos próprios

agentes, não atendimento dos funcionários as normas internas, e má execução das atividades diárias.

Já o conjunto representado pela Figura 4, apresenta duas perguntas que foram construídas, com o objetivo específico de examinar a atuação do controle interno no desempenho do seu trabalho e de sua percepção, sobre como o gestor municipal costuma posicionar-se, diante das recomendações do setor.

Figura 4 - Atuação do Controle Interno.



Fonte: Pesquisa Aplicada Pelos Autores (2019).

Nesse contexto, uma primeira pergunta procurou verificar a existência de acompanhamento nos serviços e produtos fornecidos pelas empresas contratadas. Nessa questão, 35% responderam que sim. Cerca de 10% responderam que sim, mas realizam o procedimento por amostragem. Aproximadamente 35% responderam que sim, porém, o fazem de forma aleatória e 20% responderam que só executam esse tipo de verificação, quando há denúncias.

Uma segunda pergunta procurou verificar se as orientações e recomendações, que são repassadas aos gestores são acolhidas e analisadas. Nesse caso, 35% responderam que sim, e

65% dos pesquisados responderam que sim, porém, com algumas ressalvas, e uma terceira pergunta, teve como objetivo investigar se o município realiza auditoria interna, em resposta, 5% respondem que não realizam, 15% apenas após denúncias, 40% raramente, e apenas 30% sim, periodicamente.

Por conseguinte, foram analisados os relatórios e pronunciamentos técnicos elaborados pelo Tribunal de Contas do Município do Estado Bahia, a respeito da prestação de contas dos municípios pesquisados, nos exercícios de 2016 e 2017. Segundo o TCM-BA, a Resolução 1120 /05, art. 11º, serão objeto de acompanhamentos e controles específicos por parte do órgão responsável pelo Sistema de Controle Interno Municipal, conforme Quadro 1.

Quadro 1 - Informações mínimas exigidas nos relatórios de controle interno para o TCM/BA.

ESPECIFICAÇÕES	LEGISLAÇÃO
A Execução Orçamentária e Financeira.	Lei no 4.320/64, arts. 83 85 e 101/2000 BRASIL.
O Sistema de Pessoal (Ativo e Inativo).	Resolução no TCM -BA 1120/05
Os Bens Patrimoniais.	Resolução no TCM -BA 1120/05
Os Bens em Almoxarifado.	Resolução no TCM -BA 1120/05
Os Veículos e Combustíveis.	Resolução no TCM -BA 1120/05
As Licitações, Contratos, Convênios, Acordos e Ajustes.	8666/93 e 10520/00
As Obras Públicas, Inclusive Reformas.	Resolução no TCM -BA 1120/05
Os Limites e Endividamento.	Lei 101/2000 BRASIL
Os Adiantamentos	Resolução no TCM -BA 1120/05
As Doações, Subvenções, Auxílios E Contribuições Concedidos.	101/2000 BRASIL e Resolução no TCM -BA 1120/05
A Despesa Pública.	Lei no 4.320/64, arts 12 e 13 BRASIL
A Receita.	Lei no 4.320/64 arts. 9 e 11 BRASIL
Observância dos Limites Constitucionais	Constituição Federal, arts. 212 (CFRB/88).
A Gestão Governamental	Lei 101/2000 BRASIL
Os Precatórios.	Lei 101/2000 BRASIL

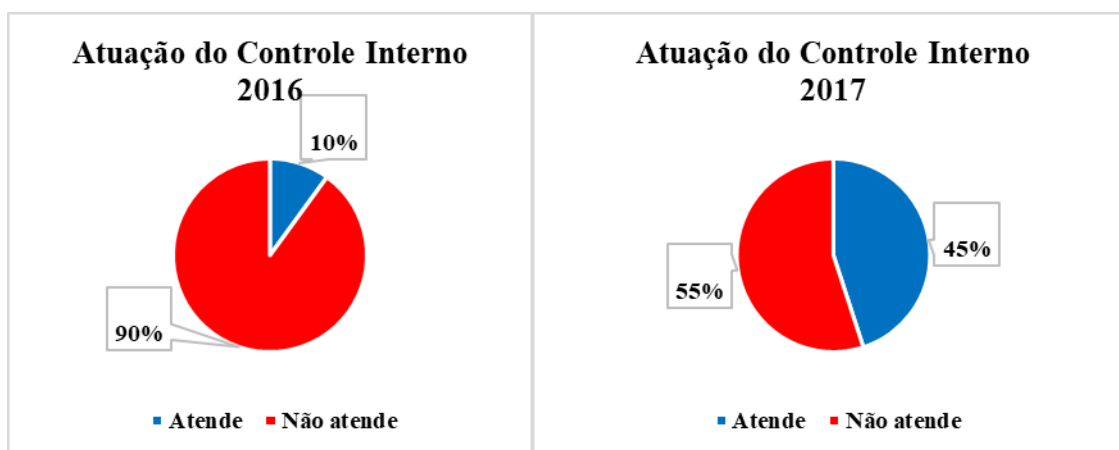
Fonte: Resolução 1120 TCM/BA (2000, P. 4.).

Conforme a Resolução TCM nº 1120/05, em seu art. 2º, define o Sistema de Controle Interno Municipal como o conjunto de normas, regras, princípios, planos, métodos e procedimentos que, coordenados entre si, têm por objetivo efetivar a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas e políticas públicas. Nesta perspectiva, realizou-se um levantamento dos pareceres do site do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, com intuito de observar o atendimento exigidos na sua missão institucional.

Desta forma, a Figura 5 procura demonstrar o cenário da atuação dos controladores internos dos municípios. Destarte, avanços no decorrer das últimas décadas no fortalecimento da atuação dos controles internos, acrescidos de novas normas legais, que exige do gestor público uma atuação cada vez mais responsável e transparente, bem como pelo resultado positivo quanto a observância aos dispositivos constitucionais mencionados, assim como à

Resolução TCM nº 1120/05, de acordo com a pesquisa no ano 2016 apenas 10% dos municípios pesquisados atenderam as exigências legais e no ano de 2017 o percentual de municípios que atenderam cresceu de forma significativa, alcançando 45%.

Figura 5 - Atuação dos Controladores Interno Pareceres Técnicos TCM- BA.



Fonte: Pesquisa Aplicada Pelos Autores (2019).

Apesar do aparente progresso e de um possível aperfeiçoamento do sistema de controle interno, ações que legitimem a legalidade e razoabilidade são cruciais para bom andamento da coisa pública. É importante salientar que o exercício de 2017 marcou um novo ciclo de gestão municipal, o que exige um olhar cuidadoso com a realidade apresentada. Esse é um indicador que precisará ser investigado, primeiro com maior profundidade e segundo comparativamente com os anos seguintes. Como os relatórios do TCM demoram para serem disponibilizados, não foi possível fazer esse aprofundamento. Mas, cabe o alerta para a melhoria obtida. Mesmo com o avanço, apenas a metade dos municípios estudados estariam dentro da condição legal exigida.

Por outro lado, a preocupação com esse indicador, sobre a possibilidade de avançar cada vez mais, fica muito instável quando se observa a Figura 2C, a qual demonstrou que 65% dos profissionais estudados são contratados em comissão e 15% efetivo em comissão, sendo que apenas 15% concursado para cargo. Assim, é notória a necessidade de um novo olhar e uma nova postura da gestão pública, como a adoção de concursos públicos para admissão do cargo estudado, o que poderá trazer mais estabilidade e autonomia à carreira, visando atender as exigências legais, incluindo processos de educação continuada e profissionalização das equipes.

Corroborando, Andrade (2017, p. 13) descreve que a legislação impõe a existência do controle interno atribuindo-lhe diversas atividades, contudo a lei não define a metodologia, tornando difícil sua aplicação visto o grande despreparo da administração pública e também a falta de vontade política para que ele seja uma importante ferramenta de gestão. Dessa forma, verifica-se que o controle interno ainda não atua de maneira satisfatória, muitas vezes por despreparo ou falta de autonomia, o que deixa claro uma vulnerabilidade de sua atuação outras vezes por não ser devidamente levado a sério pelo gestor.

5. Conclusão e Sugestões

Partindo-se de uma dúvida inicial em especular sobre como ocorre o controle interno na esfera de governo municipal, utilizando-se da metodologia do estudo de caso, com um olhar pela ótica do agente controlador, o qual o papel de agir principalmente, como um guardião de uma gestão eficiente de recursos públicos municipais, traçou-se o objetivo de analisar o funcionamento do sistema de controle interno na esfera de governo municipal, pela perspectiva da visão dos controladores internos, com aplicação no Território de Identidade do Sertão Produtivo do Estado da Bahia, visando compreender a importância deste profissional para o uso eficiente dos recursos públicos e para a melhoria da gestão da coisa pública. Tece-se as seguintes observações;

Conforme a estrutura do trabalho e a dinâmica adotada se procurou compreender o perfil dos profissionais controladores, que fazem parte dos 20 municípios que compõem o espaço territorial definido na amostra, com informações colhidas no ano de 2019. Em seguida se propôs uma comparação dos perfis encontrados e características do trabalho executado, relacionando os relatórios técnicos emitidos pelos controladores, com os pareceres elaborados pelo TCM - Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, sobre as contas anuais dos exercícios dos anos de 2016 e 2017, sendo acrescidos a estes, outras análises pautadas nos textos constitucionais, leis, normas e regulamentos.

Cabe aqui ressaltar, que os relatórios emitidos pelo TCM, tem muito mais a ver com os controles municipais e não diretamente com a figura do controlador em específico. Não é possível dado o compromisso de sigilo e a necessidade de utilização de outros recursos, para se alcançar tal magnitude, o que não faz parte do escopo deste estudo. Porém, esses instrumentos emitidos pelo TCM, tem claramente a possibilidade de fornecer uma ideia de como os municípios estão situados, em relação ao cumprimento da legislação pertinente ao controle das contas municipais.

Em linhas gerais, verifica-se um avanço principalmente na legislação e em seu cumprimento, a qual sozinha ou isoladamente ainda não é capaz de assegurar um atendimento satisfatório para as práticas. A propósito, é possível verificar a existência de uma característica marcante de uma controladoria ainda frágil quanto a carreira (para 60%), o que poderá gerar uma descontinuidade administrativa e uma exposição da atividade aos domínios políticos. Observou-se ainda, um grande distanciamento de uma atuação efetiva dos controles internos, em relação a legislação vigente, pelos resultados observados nos pronunciamentos técnicos do TCM-BA, os quais ainda são atendidos de forma parcial (53%) em 2017.

De tal modo, verificam-se evidências de uma não profissionalização da atividade, notadamente caracterizada pelo elevado nível de profissionais não concursados (60%) e pela percepção destes profissionais sobre o ideal funcionamento ou a confiabilidade dos sistemas de controle (45%). Isso poderá ser reconectado por meio de carreiras mais estáveis advindas da realização de concurso público e pelo desenvolvimento de competências específicas, as quais podem ser alcançadas por processos de capacitação e educação continuada (treinamentos e aperfeiçoamentos) dos controladores internos, a fim de mantê-los atualizados e preparados para atuar de maneira eficaz, considerando esses como fundamental ferramenta da gestão.

Em síntese, emerge-se a necessidade de mudanças de comportamento dos agentes públicos (dos municípios) quanto atendimento de exigências constitucional na admissão do cargo público em estudo. Ao passo que, esta ação proporcione aos controladores internos exercer suas atividades com estabilidade, autonomia e sem limitações, sendo importante instrumento na preservação dos recursos públicos, evitando possíveis prejuízos advindos de erros, falhas, irregularidades, e na promoção de uma gestão de qualidade.

Também é interessante ressaltar as limitações ou o alcance deste estudo. Primeiro carece de uma análise mais longa para se obter análises comparativas mais robustas, que permitam aprofundar as relações e correlações existentes e possíveis. Segundo a amostra se refere a um conjunto pequeno de municípios, formados por pequenos e médios municípios, o que exigiria muitas outras adaptações ou extrapolações, para um conjunto maior de municípios ou àqueles de maior porte, que possuem estruturas mais robustas.

Mesmo assim, entende-se que como ponto inicial de um trabalho de pesquisa, já foi possível entender alguns comportamentos, fragilidades e forças existentes e necessárias, para as atividades dos sistemas de controles municipais. Diante disso, acredita-se que o objetivo proposto foi atingido.

Como sugestões, entende-se que cabe cada vez mais o TCM-BA precisa aprimorar seus mecanismos de controle, visando ofertar a sociedade um poder público que prima pela transparência de suas ações, despertando ou inserindo o cidadão para ser mais um agente de controle, no sentido de dar bases a uma sociedade democrática. Ações que podem ser implementadas nesse sentido, passa pelo aprimoramento contínuo da legislação, pela profissionalização das equipes de trabalho envolvidas com os controles municipais e por ações de inserção da sociedade nesse ecossistema de controle.

Nesse sentido, a exigência de planejamento municipal, a capacitações via cursos e treinamentos, exigências legais de formação acadêmica compatível para o exercício das funções de controles nos municípios, audiências públicas para esclarecimento da sociedade e fortalecimento dos conselhos municipais, devem ser ações permanentes desse conjunto de atores. Somente uma administração pública transparente é capaz de conduzir a participação do cidadão para o fortalecimento da democracia, elemento essencial para o exercício da cidadania.

Referências

Almeida, V. C. S. (2014). Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista de Administração Pública - RAP*. 48(5), 1135 - 63. Rio de Janeiro – RJ.

Andrade, N. A. (2017). *Contabilidade Pública na gestão municipal*. 6.ed. São Paulo: Atlas. Bahia. (2005). Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia – TCM-BA. (2005). *Resolução 1.120, de 21 de dezembro de 2005*. TCM-BA. Salvador – BA.

Brasil (1998). Constituição da Republica Federativa. (1998). *Senado Federal da República Federativa do Brasil*. Brasília-DF.

Brasil (2000). Lei Complementar n° 101 de 04 de maio de 2000. *República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União: Brasília, DF.

Brasil. (2010) Ministério do Desenvolvimento Agrário - MDA. *Plano Territorial de Desenvolvimento Rural Sustentável do Sertão Produtivo*. Salvador - BA.

Castro, D. P. (2010). *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público*. 3. ed. São Paulo: Atlas.

Cavalcante, M. C. N; De Luca, M. M. M. (2013). Controladoria como Instrumento de Governança no Setor Público. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*. 7(1). Brasília-DF.

Coelho, J. K. V., Costa, H. R., & Sousa, M. A. (2014). A importância da contabilidade pública como instrumento de controle na administração pública. *Revista pensar: tecnologia*, [S.L], 3(1). 1-15. jan/nov.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (2020). *Normas brasileiras de contabilidade*. Recuperado de <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/>>.

Drucker, P. (1996). *Administração em Tempos de Grandes Mudanças*. 4. ed. São Paulo: Pioneira.

Pádua, E. M. M. (2016). *Metodologia da Pesquisa: Abordagem Teórico-Prática*. São Paulo: Papyrus Editora.

Estado da Bahia. Secretaria de Planejamento do Estado da Bahia - SEPLAN. (2019). Territórios de Identidade. Recuperado de <<http://www.seplan.ba.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=17>>.

Filho, A. J. (2008). A importância do controle interno na administração pública. Em Tema Ementário Temático Anotado. Ano 1. N. 1. *Diversa*. São Paulo, 85-99, julho.

Friedrich, A. T., Söthe, V., & Matte, A. P. (2015). Importância do sistema de controle interno para a gestão dos gastos públicos municipais: análise nos municípios da 31ª secretaria de estado de desenvolvimento regional de Itapiranga – SC. 2(1)., 365-382. *Revista Tecnológica*. Santa Catarina - SC.

Lacombe, F. (2011). *Recursos Humanos*. Princípios e tendências. 2 ed. São Paulo: Saraiva.

Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., & Rosa, F. S. (2013). Funções da Controladoria: uma análise do cenário brasileiro. 15(47). *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*. São Paulo - SP.

Meirelles, H. L. (2010). *Direito Administrativo Brasileiro*. Ed. 36. São Paulo: Malheiros.
Núcleo de Pesquisa e Extensão do Território Sertão Produtivo. (2020). Fortalecendo o semiárido. *Território de Identidade Sertão Produtivo*. Estado da Bahia. Recuperado de <nupetespot.blogspot.com/p/sertao-productivo.html>

Peter, M. G. A., & Machado, M. V. V. (2014). *Manual de auditoria governamental*. 2 ed. São Paulo: Atlas.

Rossini, C.C., & Madruga, L.R. R. G. (2013). Uma análise sobre a transparência da Gestão pública na Microrregião Geográfica de Santa Maria. *Manancial Repositório Digital da UFSM*. Rio Grande do Sul. Recuperado de <<https://repositorio.ufsm.br/handle/1/84>>

Slomski, V. (2013). *Manual de Contabilidade Pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/ IFAC/CFC)*. (3a ed.), São Paulo: Atlas.

Silva; N. R., Carneiro, A. F., & Ramos, E. G. (2015). Controladoria no setor público: uma comparação entre as leis de criação em quatro dos maiores municípios de Rondônia e a literatura. 3(2). *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*. 73 - 87. João Pessoa - PB.

Souza, C. O. (2011). O controle interno na gestão pública municipal: Estudo de caso na Prefeitura de Itaporanga – PB. Universidade Federal da Paraíba – UFPB. Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Departamento de Economia. *Biblioteca Universidade Federal da Paraíba - UFPB digital*. [S.L], 1-21. João Pessoa - PB.

Soares, L. L. (2012). Características do sistema de controle interno municipal: um estudo na Prefeitura Municipal de Ouro Preto. *Universidade FUMEC*. Belo Horizonte - MG, julho.

Stedile, B. C. N., Carneiro, A. F., Neto, J. M. S., & Souza, J. A. (2016). Controladoria

Municipal: pesquisa-ação sobre suas funções com base legal e na literatura. *Revista UNEMAT de Contabilidade*. 5(9). Cuiabá – MT.

Wolyneq, E. (2018). *O novo conceito de Gestão Pública, 2013*. Recuperado de < <https://www.faac.unesp.br/anais-comunicacao/textos/34.pdf>>

Yin, R. (2014). *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. Porto Alegre: Bookman.

Porcentagem de contribuição de cada autor no manuscrito

Vaner José do Prado – 35 %

Maria José Trindade de Azevedo – 35 %

Júlio Cesar Ferreira Alves - 30