

Eficiência do controle interno em prefeituras de pequeno porte: uma análise sob percepção dos gestores

Efficiency of internal control in small municipalities: an analysis under the perception of managers

Analisa Tiburski Sommer^a, Josiele Maria Fão^b

^a *analisasommer@yahoo.com.br*

^b *josielefao@gmail.com*

Resumo: O objetivo deste trabalho é analisar por meio da auto percepção dos gestores de controle interno, sobre o quanto seus sistemas de controles internos têm sido utilizados para alcançar os objetivos institucionais. Em termos metodológicos, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva e quantitativa, que por meio de uma survey em uma amostra de prefeituras da mesor-região noroeste do Rio Grande do Sul. Os resultados sugerem que os gestores percebem dos controles internos como importantes para o alcance dos objetivos institucionais da gestão pública municipal.

Palavras-chave: Controle Interno. Gestão Pública Municipal. COSO.

Abstract: The objective of this work is to analyze, through the self-perception of internal control managers, the extent to which their internal control systems have been used to achieve institutional objectives. In methodological terms, a descriptive and quantitative research was developed, using a survey in a sample of city halls in the northwestern mesoregion of Rio Grande do Sul. The results suggest that managers perceive internal controls as important for achieving objectives institutions of municipal public management.

Keywords: Internal Control. Municipal Public Management. COSO.

1. Introdução

O controle interno é um conceito de grande abrangência e multidimensionalidade que recebe considerável atenção na literatura especializada em gestão (Agbejule & Jokipii, 2009; Bowrin, 2004). Rhoden *et al.* (2019) enfatizam que os controles internos consistem em políticas, procedimentos e práticas estabelecidos pela administração da entidade e têm como propósito auxiliar na detecção e gestão dos riscos associados às atividades realizadas. Córdova e Paguay (2017), em uma abordagem anterior, já apontavam que o controle interno visa a avaliação das atividades através da verificação da funcionalidade e da determinação do nível de risco de controle nas instituições.

Na administração pública, o objeto do controle é a gestão da própria instituição ou entidade que representa, abrangendo todas as

atividades, métodos e procedimentos conduzidos pela gestão, os quais são executados por meio de recursos humanos, materiais e financeiros (Vale, 2004). Segundo Silva (2002), os benefícios derivados de um sistema de controle interno são vastos, pois possibilitam uma utilização mais eficiente dos recursos públicos, bem como a identificação de medidas corretivas, a mitigação de fraudes, desperdícios e abusos por parte do gestor público. Nesse sentido, o controle interno desempenha o papel de estabelecer padrões e, simultaneamente, fomentar a responsabilidade do tomador de decisões nas organizações do setor público (Bianchi, 2010).

O controle sobre a conduta do agente público e o aprimoramento da eficiência dos ciclos de gestão, fez com que no Brasil, houvesse a qualificação de instrumentos como o controle interno. Embora este, tenha seu advento na Lei

4.320 de 1964, foi a partir da Lei nº 101 de 4 de maio 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que destacou o controle interno como sendo obrigatório em todas as esferas de governo (união, estados e municípios). Embora essa recomendação se estenda às três esferas de poder, há uma dificuldade para os pequenos municípios atenderem as exigências das legislações.

Nesses municípios, é comum encontrar dificuldades na implementação de um sistema de controle interno devido à escassez de recursos. Em virtude dessa limitação, é frequente que diversas tarefas sejam atribuídas a um único indivíduo, o que resulta em uma forte centralização na gestão pública (Castro, 2013). A concentração de responsabilidades em um único órgão ou pessoa pode comprometer a segregação de funções, especialmente quando o serviço não é desempenhado por servidores estáveis. Como ressaltado por Arretche (1996) e Teodósio (2010), os municípios de pequeno porte enfrentam significativas restrições, tanto em termos de recursos quanto de capacidade de gestão, especialmente no que diz respeito aos aspectos orçamentários e à implementação de políticas públicas.

Neste contexto, o objetivo dessa pesquisa é analisar a percepção dos controles internos através da autoavaliação de como os sistemas de controle interno são empregados para alcançar os objetivos institucionais. Para isso, foi realizada uma pesquisa descritiva e quantitativa por meio de uma *survey* nas prefeituras da mesorregião noroeste do Rio Grande do Sul. A escolha dessa região se deve ao fato de abrigar o maior número de municípios de pequeno porte do Estado, que são o foco deste estudo, com cerca de 90% possuindo uma população inferior a 50 mil habitantes.

Os principais resultados indicam uma visão positiva dos gestores sobre a relevância do controle interno nas prefeituras de pequeno porte, com destaque para a clareza nas atribuições de autoridade e a eficácia dos mecanismos de controle. No entanto, há áreas que precisam de aprimoramento, como a formalização de um código de ética e a gestão de riscos. Embora existam protocolos para lidar com fraudes, há oportunidades de melhorias nos processos internos. A uniformidade nos procedimentos sugere uma base sólida, mas é crucial aumentar sua eficácia. O manejo adequado das informações facilita as decisões dos gestores municipais, e a

supervisão constante do sistema de controle interno é crucial para melhorar a administração pública local.

Este estudo contribui para a literatura de algumas formas. Em primeiro lugar, ao identificar a importância atribuída pelos controles internos a partir dos próprios agentes, oferece uma visão abrangente de uma área ainda incipiente de estudo. Em segundo lugar, ao abordar a realidade dos municípios de pequeno porte, frequentemente negligenciados em pesquisas devido às dificuldades de acesso a dados primários, traz à tona uma perspectiva crucial e frequentemente subestimada. Este estudo também proporciona uma terceira contribuição valiosa para governos, gestores e políticos, ao destacar a importância da implementação eficaz de controles internos em municípios de pequeno porte. Ao compreender melhor como esses sistemas funcionam e são percebidos pelos próprios agentes públicos, os governantes e gestores podem tomar decisões mais informadas e eficazes para fortalecer a governança e promover o desenvolvimento local.

2. Referencial teórico

A frequente exposição, pelos meios de comunicação, de casos de corrupção na administração pública, juntamente com desvios de verbas, má gestão dos recursos e a prestação de serviços públicos de qualidade inferior à esperada, evidenciam a ineficácia na utilização dos recursos provenientes da população. Diante desse cenário, os controles internos podem desempenhar um papel fundamental ao apoiar a gestão municipal na otimização da aplicação dos recursos públicos, especialmente nos municípios de menor porte, que enfrentam maiores desafios para aumentar suas receitas.

O controle interno, assim como todas as outras formas de controle de gestão para a área pública foram enfatizadas a partir da Lei Complementar Nº 101, de 04 de maio de 2000 - LRF, que veio acirrar o cumprimento de forma regular e correta da aplicação e eficácia dos recursos públicos. A LRF, contempla a existência de um setor de controle interno nos municípios, o qual é responsável por cuidar da aplicação dos recursos públicos. Este setor já era estabelecido pela Constituição Federal de 1988 nos seus artigos 70 e 76, para salvaguardar os interesses públicos.

A partir de 2000 com a chegada da LRF as

responsabilidades dos agentes públicos foram acentuadas. Esta legislação proibiu a transferência de dívidas pendentes de um gestor público para outro, evitando prejuízos para administrações futuras. Para realizar uma administração eficiente e cumprir com os deveres do gestor público, o uso de controles internos é fundamental. Eles auxiliam na elaboração e execução do orçamento, além de contribuírem para a implementação das estratégias desenvolvidas pelos gestores (Slomski, 2005).

Assim, a LRF orienta os gestores a gastarem os recursos públicos de maneira eficiente, visando beneficiar o maior número possível de pessoas e evitando despesas irregulares. Seu propósito é controlar os gastos públicos para atender às necessidades da população de forma adequada, ao mesmo tempo em que visa promover a criação de uma sociedade mais justa e com um nível razoável de igualdade social, demonstrando preocupação com o funcionamento adequado dos municípios (Magalhães, *et al.* 2009). Com o propósito de estabelecer normas de finanças públicas direcionadas para a responsabilidade na gestão fiscal, essa Lei tem suas diretrizes estabelecidas em seu art. 1º, § 1º, que diz

a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, de seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

A LRF destaca a necessidade de fortalecer e dar importância ao controle interno. Nos artigos 52 e 53, ela requer a publicação de relatórios resumidos da execução orçamentária, enquanto nos artigos 54 e 55, solicita relatórios de gestão fiscal. Adicionalmente, o artigo 59 estipula que o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público fiscalizarão o cumprimento desta Lei Complementar, consideradas as normas de padronização metodológica editadas pelo conselho de que trata o art. 67, com ênfase no que se refere a:

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Portanto, o objetivo primordial da LRF é fortalecer a administração pública, promovendo uma gestão responsável e transparente dos recursos governamentais. Isso é alcançado por meio de seus instrumentos de planejamento, como os Planos Plurianuais (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), bem como pelo controle da gestão fiscal (Lima, 2012). As exigências da LRF destacam a importância e a necessidade de informações precisas e confiáveis para garantir padrões adequados de gestão e o cumprimento dos limites estabelecidos pela lei.

Nesse contexto, Castro (2013) destaca que o controle interno desempenha um papel duplo: ele serve como uma ferramenta de apoio para os gestores públicos e, ao mesmo tempo, atua como um mecanismo de proteção e defesa dos interesses dos cidadãos. Todavia, a administração pública enfrenta desafios específicos para implementar um sistema de controle interno eficaz, conforme aponta Silva (2002). De acordo com o autor, o setor público possui peculiaridades que demandam mudanças nas rotinas e no comportamento tanto dos responsáveis pelo controle quanto dos controlados. Entre essas peculiaridades estão: a dificuldade de medir resultados sem parâmetros externos, a estabilidade funcional dos agentes, a alta rotatividade na alta administração devido a vínculos político-partidários e a ausência de risco financeiro para os administradores, uma vez que os recursos vêm da população.

Porém, mesmo diante de limitações administrativas e financeiras os municípios devem organizar seus controles internos conforme conceitos e legislações vigentes. Quando não for viável manter uma estrutura própria para a Auditoria Interna ou Secretaria de Controle Interno, ao menos um cargo de Assessor de Controle Interno, ocupado por um profissional qualificado,

deve ser criado para executar o sistema de controle interno (Castro, 2013). Soares (2012) resalta que o sistema de controle interno municipal é determinante, ao fornecer suporte e assessoria, identificando possíveis equívocos ao gestor público e possibilitando a adoção de medidas corretivas para evitar prejuízos. Para que o sistema funcione efetivamente, é essencial que a administração municipal mantenha profissionais qualificados em número e qualidade adequados para desempenhar suas atividades.

Contudo, em municípios de pequeno porte, estabelecer um novo setor representa um desafio considerável. Isso ocorre porque assumir os custos associados a essa iniciativa pode acarretar um maior comprometimento da receita, a qual geralmente já está integralmente destinada às despesas essenciais para garantir o funcionamento adequado do município.

3. Aspectos metodológicos

A presente pesquisa possui natureza descritiva, abordagem quantitativa, e é do tipo *survey*. A natureza descritiva busca descrever as características de uma determinada população ou fenômeno, sendo o questionário uma técnica comumente empregada para coletar dados nesse contexto (Gil, 2007). Por sua vez, a abordagem quantitativa visa identificar características mensuráveis por meio de técnicas estatísticas (Lopes *et al.*, 2008). Já a pesquisa *survey* é uma metodologia que utiliza questionários estruturados para coletar dados de uma amostra representativa da população-alvo, com o objetivo de compreender e descrever características, opiniões ou comportamentos (Babbie, 2001).

O questionário utilizado foi adaptado do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission / International Organization of Supreme Audit Institutions* (COSO/INTOSAI) e encontra-se na forma de escala de *Likert* com cinco pontos. Esse tipo de escala consiste em itens expostos em forma de afirmações, dentre as quais o sujeito ou objeto da pesquisa escolhe um dos pontos que está mais próximo a sua realidade. Para mensurar a escala é associado um valor numérico para cada ponto, cujo somatório dos pontos corresponde ao posicionamento favorável ou desfavorável dos respondentes em relação ao objeto, ou a representação simbólica que se almeja medir (Martins & Theóphilo, 2009). O questionário

possui trinta questões, e como mencionado possui cinco níveis de avaliação: 1) Totalmente inválida, 2) Parcialmente inválida, (3) Neutra, (4) Parcialmente válida, e (5) Totalmente válido. Além disso, está dividido em cinco blocos: “ambiente de controle” (9 questões), “avaliação de risco” (9 questões), “procedimentos de controle” (4 questões), “informação e comunicação” (5 questões), e “monitoramento” (3 questões).

A pesquisa abrange os 216 municípios da mesorregião noroeste do Rio Grande do Sul, porém apenas os que possuem até 50.000 habitantes foram considerados na amostra, totalizando 205 municípios para análise. Os restantes 11 municípios com população superior a 50.000 não foram incluídos. Dos 205 municípios selecionados, 58 responderam aos questionários. A coleta de dados ocorreu no ano de 2017 por meio de envio de e-mails com link para o questionário, complementado por contatos telefônicos para incentivar a participação e esclarecer dúvidas. Para responder aos objetivos desta pesquisa referentes ao grau de estruturação de cada um dos componentes do controle interno COSO/INTOSAI, o primeiro passo foi realizar teste para verificar se as assertivas realmente são capazes de medir os cinco construtos (ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento). A validação dessa análise foi realizada pela análise de confiabilidade dos construtos.

A análise de dados coletados ocorreu por meio da estatística descritiva que consiste na organização, sumarização e a descrição de um conjunto de dados, por meio da construção de gráficos, tabelas, e do cálculo de medidas a partir de uma coleção de dados numéricos (Martins & Theóphilo, 2009). Os dados objetos da pesquisa foram processados por meio do *software* SPSS. Essa análise foi realizada para cada uma das 30 questões que compõem o instrumento de pesquisa.

4. Resultados e discussões

A análise buscou identificar a percepção dos responsáveis pelo setor de controle interno dos municípios sobre o uso dos controles como ferramenta para aprimorar o desempenho da gestão pública municipal e contribuir para alcançar os objetivos locais. Para contextualizar a realidade de cada município, foram incluídas seis

questões anteriores ao construto da pesquisa. Através das respostas a essas questões, foi possível traçar o perfil dos municípios estudados. Por exemplo, a primeira questão, de múltipla escolha, abordou a quantidade de habitantes em cada município, revelando que 81,3% dos municípios têm até 20.000 habitantes, enquanto nenhum dos respondentes pertence a municípios com uma população entre 40.001 e 50.000 habitantes.

O segundo questionamento abordou a quantidade de servidores nos quadros de funcionários municipais, revelando uma ampla disparidade entre os municípios investigados, apesar de serem considerados de pequeno porte. O menor número de servidores foi encontrado em um município com 95 funcionários, enquanto o maior registrava 1.300 funcionários. Com o intuito de traçar o perfil dos respondentes, foram questionadas suas formações acadêmicas. Os resultados mostraram que 33,9% possuem formação em Ciências Contábeis, 27,1% em Administração, 22% em Direito, 15,3% têm outras formações acadêmicas e 1,7% são formados em Economia. Esses dados refletem o compromisso dos municípios com a qualificação de seus servidores. Em relação ao número de servidores no setor de controle interno, a maioria indicou apenas um funcionário responsável. No entanto, alguns municípios apresentam até 12 servidores nesse setor, revelando variações na estrutura organizacional.

Para averiguar se os municípios estavam em conformidade com a legislação, foi questionado o ano de criação do setor de controle interno. A maioria esmagadora dos municípios estabeleceu esse setor até 2006, enquanto apenas cinco municípios o criaram após 2010, indicando o compromisso dos prefeitos em cumprir as leis. Além disso, foi investigado a quem o controle interno está subordinado, com opções como prefeito, setor de contabilidade, secretaria da fazenda ou outro setor. Para este questionamento, 91,5% dos respondentes afirmaram que o controle interno está subordinado ao prefeito, enquanto apenas 8,5% indicaram outro setor, destacando a relevância desse setor para o desempenho e desenvolvimento municipal.

A seguir, será apresentada a análise dos construtos da pesquisa, os quais incluem "ambiente de controle" (9 questões), "avaliação de risco" (9 questões), "procedimentos de controle" (4 questões), "informação e comunicação" (5 questões) e "monitoramento" (3 questões). Cada

questão dentro desses construtos foi avaliada em uma escala Likert de 1 a 5, refletindo a percepção dos controles internos sobre a utilização de medidas para otimizar o desempenho da gestão pública municipal. A sigla "AP" associada aos construtos representa Administração Pública.

A Tabela 1 demonstra os resultados obtidos para os construtos por meio do Alpha de Cronbach, este mede a confiabilidade que varia de 0 a 1, sendo os valores de 0,60 a 0,70 considerados o limite inferior de aceitabilidade (Hair *et al.*, 2009). Diante do exposto e com base nos dados da Tabela 1 pode-se observar que o Alpha de Cronbach dos construtos foi superior a 0,6, o que demonstra confiabilidade e consistência nos construtos.

Tabela 1. Alpha de Cronbach

Construto	Alpha de Cronbach
Ambiente de Controle	0,780
Avaliação de riscos	0,855
Procedimentos de Controle	0,844
Informação e Comunicação	0,846
Monitoramento	0,821

Fonte: elaborado pelas autoras (2022).

As tabelas a seguir demonstram as frequências das avaliações referenciadas na metodologia. A Tabela 2 destaca os resultados relacionados ao construto "ambiente de controle" e oferece *insights* sobre quais afirmações são mais congruentes com a realidade percebida pelos respondentes. Com base nas médias atribuídas, pode-se inferir que, na visão dos participantes, o poder executivo reconhece parcialmente a importância do controle interno para alcançar os objetivos da unidade e fornece apoio para seu funcionamento (item 1 - média 3,59). Além disso, sugere-se que as delegações de autoridade e competência são acompanhadas parcialmente por definições claras de responsabilidades (item 7 - média 3,62), que existe uma segregação adequada de funções nos processos de competência da prefeitura (item 8 - média 3,74) e que os controles internos implementados tendem a contribuir para alcançar os resultados planejados (item 9 - média 3,83). Esses resultados sugerem que os controles internos implementados parecem desempenhar um papel significativo embora com limitações no alcance dos resultados planejados, indicando uma efetividade na gestão dos recursos e processos municipais.

Tabela 2. Assertivas: Ambiente de Controle

Assertivas	M	DP
1) Os altos dirigentes da AP percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	3,59	1,124
2) Os mecanismos gerais de controle instituídos pela AP são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.	3,36	0,968
3) A comunicação dentro da AP é adequada e suficiente.	3,38	1,089
4) Existe código formalizado de ética ou de conduta.	2,67	1,444
5) Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.	3,28	1,268
6) Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da AP na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	2,47	1,080
7) As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades	3,62	1,040
8) Existe adequada segregação de funções nos processos de competência da AP.	3,74	0,983
9) Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela AP.	3,83	1,094
Total do construto: Ambiente de Controle	3,33	1,121

Fonte: elaborado pelas autoras (2022).

Tabela 3. Assertivas: Avaliação de Riscos

Assertivas	M	DP
10) Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.	4,07	1,006
2) Os mecanismos gerais de controle instituídos pela AP são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.	3,36	0,968
11) Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.	3,74	1,036
4) Existe código formalizado de ética ou de conduta.	2,67	1,444
12) É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	3,29	1,200
6) Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da AP na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	2,47	1,080
13) É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	3,22	1,555
8) Existe adequada segregação de funções nos processos de competência da AP.	3,74	0,983
14) A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da AP, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	3,33	1,220
Total do construto: Ambiente de Controle	3,33	1,121

Fonte: elaborado pelas autoras (2022).

Ainda na Tabela 2, estão as assertivas com menor média, ou seja, aquelas que pouco interferem para o alcance dos objetivos do controle interno de acordo com os gestores, destaca-se, a existência de código formalizado de ética ou de conduta (item 4 - 2,67), e mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da administração pública na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta (item 6 - 2,47). Isso sugere uma possível lacuna na estrutura de controle interno, indicando a necessidade de

fortalecer essas áreas para promover uma cultura organizacional mais ética e participativa. A média geral do construto ambiente de controle (3,33) é próxima da encontrada por Gattringer e Marinho (2020) nos municípios catarienses (3,49) e sugere que em conjunto, os municípios adotam apenas razoavelmente os parâmetros do construto, revelando a necessidade de realizar ações para melhor consolidá-los.

A Tabela 3 elenca os resultados para o construto “avaliação de risco”, as médias indicam que os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados (item 10 - média 4,07),

Tabela 4. Assertivas: Procedimentos de Controle

Assertivas	M	DP
19) Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da AP, claramente estabelecidas.	3,29	1,140
20) As atividades de controle adotadas pela AP são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	3,33	1,015
21) As atividades de controle adotadas pela AP possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	3,28	0,988
22) As atividades de controle adotadas pela AP são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas aos objetivos de controle.	3,45	1,095
Total do construto: Procedimentos de Controle	3,34	1,059

Fonte: elaborado pelas autoras (2022).

Tabela 5. Assertivas: Informação e Comunicação

Assertivas	M	DP
23) A informação relevante para AP é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	4,19	0,783
24) As informações consideradas relevantes pela AP são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	4,09	0,864
25) A informação disponível à AP é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	3,88	0,975
26) A informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da AP, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	3,69	0,883
27) A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da AP, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	3,34	1,018
Total do construto: Informação e Comunicação	3,84	0,905

Fonte: elaborado pelas autoras (2022).

e que na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos (item 17 - média 4,03). Estes resultados corroboram com o objetivo da LRF onde as obrigações dos agentes municipais foram aumentadas, já que essa lei proibiu que a gestão de um prefeito sobrecarregasse uma gestão futura. Embora a média geral tenha apresentado um escore de (3,48), a assertiva 16, que versa sobre a existência de histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade, obteve uma média de (2,81) levemente baixa, se comparada com as demais. A média geral desse construto foi inferior a encontrada nos municípios catarinenses (Gattringer & Marinho, 2020), e também sugere uma adoção parcial e a necessidade de qualificação da área de riscos.

Os dados referentes ao construto "procedimentos de controle" são apresentados na Tabela 4 e mostram uma uniformidade nos resultados. O escore médio geral para este construto foi de 3,34, com um desvio padrão médio de 1,059. Ao analisar mais detalhadamente esses resultados, percebe-se que as questões 19, 20 e 22 estão consistentemente alinhadas. Isso

indica a presença ao menos parcial de políticas e ações preventivas para mitigar riscos e alcançar os objetivos estabelecidos. Além disso, as atividades de controle demonstram ainda serem totalmente adequadas e eficazes para os planejamentos de longo prazo. A média do construto novamente sugere possibilidades de melhorias no âmbito dos procedimentos de controle.

A Tabela 5 apresenta os resultados obtidos para o construto "informação e comunicação", a qual apresenta uma média de (3,84) e um desvio padrão de (0,905). Os resultados deste são representativos na maioria dos quesitos, mas ainda pode-se identificar que as questões 23, 24, e 25 além de estarem alinhadas apresentam resultados superiores as demais. Estas questões demonstram que as informações são bem identificadas, documentadas, armazenadas e comunicadas às pessoas de interesse, e estas informações são de cunho relevante e permitem ao gestor tomar as decisões adequadas para cada situação. A média desse construto é superior a encontrada nos municípios catarinenses (Gattringer & Marinho, 2020) e sugere que os municípios estudados adotam satisfatoriamente aspectos de informação e comunicação.

Tabela 6. Assertivas: Monitoramento

Assertivas	M	DP
28) O sistema de controle interno da AP é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	3,64	1,087
29) O sistema de controle interno da AP tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	3,78	0,937
30) O sistema de controle interno da AP tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.	4,29	0,726
Total do construto: Monitoramento	3,90	0,916

Fonte: elaborado pelas autoras (2022).

A análise dos resultados do construto "monitoramento" é apresentada na Tabela 6, revelando uma notável consistência nos dados. O escore médio geral para este construto foi de 3,90, com um desvio padrão médio de 0,916 próximo ao encontrado por Gattringer e Marinho (2020). Destaca-se a questão 30 como a de avaliação mais elevada em comparação com as demais. Esses resultados sugerem que o sistema de controle interno tem desempenhado um papel significativo na melhoria da administração pública. Isso é atribuído à constante e eficaz supervisão do sistema de controle interno, conforme indicam as demais questões avaliadas.

Com base nos dados coletados sobre prefeituras de pequeno porte, observa-se uma percepção positiva dos gestores em relação à importância do controle interno para alcançar os objetivos municipais. Aspectos como clareza nas delegações de autoridade e eficácia dos controles internos são destacados, embora áreas como a formalização de um código de ética e a mitigação de riscos ainda exijam melhorias. Além disso, há práticas estabelecidas para lidar com fraudes e desvios, porém, o histórico desses incidentes indica margem para aprimoramentos nos processos internos. A uniformidade nos procedimentos de controle sugere uma base sólida, mas também aponta para a necessidade de aumentar a eficácia e abrangência dessas políticas. As informações são adequadamente identificadas, armazenadas e comunicadas, contribuindo para a tomada de decisões pelos gestores municipais. Por fim, a supervisão constante e eficaz do sistema de controle interno tem desempenhado um papel significativo na melhoria da administração pública local.

5. Considerações finais

Este trabalho teve como objetivo analisar por meio de um questionário a auto percepção dos

gestores, o quanto seus sistemas de controles internos têm sido utilizados para alcançar os objetivos institucionais. Para tal, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva e quantitativa, por meio de uma *survey* em um total de 58 prefeituras da mesorregião noroeste do Rio Grande do Sul. Os dados primários foram coletados de forma digital, onde foram enviados e-mails com um link para acesso ao questionário e concomitante a isso foi feito um contato telefônico, solicitando a participação e sanando possíveis dúvidas. O instrumento de coletado foi adaptado do COSO/INTOSAI e possui 5 construtos: (i) ambiente de controle, (ii) avaliação de risco, (iii) atividades de controle, (iv) informação e comunicação e, (v) monitoramento.

Os resultados indicam que houve uma adesão maior por parte dos respondentes dos municípios com até 20.000 habitantes, os quais se empenharam em responder os questionários, por outro lado não se obteve nenhuma resposta de municípios entre 40.001 e 50.000 habitantes, mesmo considerando que estes representam uma parcela pequena de município, por isso não foi possível saber qual o entendimento desse perfil de respondentes.

A pesquisa tornou possível identificar que os responsáveis, ou gestores do controle interno dos municípios possuem uma formação acadêmica alinhada ao setor, e que na grande maioria se reportam diretamente ao prefeito, ou seja, apenas um percentual muito pequeno se reporta a outros setores. E, também foi possível verificar que a partir da LRF a qual foi instituída em 2000, a grande maioria dos municípios buscou se adequar a essa legislação, sendo que apenas alguns municípios vieram a cumprir a legislação após 2010, assim é possível verificar que há um respeito pelas normas.

Os principais resultados encontrados sugerem que há uma percepção positiva por parte dos gestores sobre a importância do controle interno na consecução dos objetivos municipais

em prefeituras de pequeno porte. Destacam-se aspectos como a clareza nas atribuições de autoridade e a efetividade dos mecanismos de controle, embora seja evidente a necessidade de aprimoramento em áreas como a formalização de um código de ética e a gestão de riscos. Embora existam protocolos estabelecidos para lidar com fraudes e desvios, a análise do histórico desses incidentes aponta para oportunidades de melhorias nos processos internos. A uniformidade nos procedimentos de controle sugere uma base sólida, embora seja crucial aumentar sua eficácia e alcance. O manejo adequado das informações, devidamente identificadas, armazenadas e comunicadas, facilita as decisões dos gestores municipais. Por fim, a constante e eficaz supervisão do sistema de controle interno emerge como um fator determinante na melhoria da administração pública local.

As descobertas destacam a importância de fortalecer o controle interno nas prefeituras de municípios pequenos, focando na clareza das atribuições de autoridade, formalização de um código de ética, gestão de riscos e aprimoramento dos procedimentos de controle. Além disso, ressalta a necessidade de investir em

mecanismos eficazes para lidar com fraudes e desvios, bem como na adequada gestão da informação. Essas melhorias podem contribuir significativamente para a eficiência e transparência na gestão pública local.

Essa pesquisa possui algumas limitações relacionadas a dificuldade em comparar os achados obtidos com os de outras pesquisas tendo em vista que são carentes na literatura trabalhos que versam sobre o controle interno em prefeituras de pequeno porte. Outro fator limitante se dá principalmente devido ao fato de a coleta dos dados ter ocorrido em apenas uma região do Rio Grande do Sul, que embora tendo um número elevado de municípios, os resultados desta pesquisa são restritos a esse conjunto de prefeituras de modo não é possível uma generalização dos resultados a todos os municípios de pequeno porte do Estado. Sugere-se, para estudos futuros, replicar esta pesquisa com uma amostra maior e mais diversificada, levando em consideração os municípios de médio e grande porte, a fim de realizar análises comparativas. Outra possibilidade é que estudos futuros adotem as abordagens qualitativa e quantitativa de forma simultânea.

Referências

- Agbejule, A. & Jokipii, A. (2009) Strategy, control activities, monitoring and effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 24(6), p. 500-522.
- Arretche, M. T. (1996). Mitos da descentralização: mais democracia e eficiência nas políticas públicas. *Revista brasileira de Ciências Sociais*, 31(11), 44-66.
- Babbie, E. (2001). *Métodos de Pesquisas de Survey*. Belo Horizonte: UFMG.
- Bianchi, C. (2010). Improving performance and fostering accountability in the public sector through system dynamics modelling: From an “external” to an “internal” perspective. *Systems Research and Behavioral Science*, 27, p. 361-384.
- Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. São Paulo: Rideel.
- Brasil. *Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá 168 outras providências*.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm.
- Brasil. *Lei Federal 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 do Distrito Federal*.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm.
- Castro, D. P. (2013). *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público*. 5. ed. São Paulo: Atlas.
- Córdova, G. C. S. & Paguay, E. R. B. (2017). Control interno. Matriz de riesgo: Aplicación metodología COSO II. *Revista Publicando*, 4(12), 106-125.
- Corrar, L. J., Paulo E., & Dias Filho, J. M. (2007). *Análise Multivariada: para os cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia*. São Paulo: Atlas.
- Gattringer, J. L. & Marinho, S. V. (2019). O uso do modelo COSO na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses. *Enfoque*, 39, 75-95.
- Gil, A. C. (2007). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- Hair, J. F. et al. (2009). *Análise Multivariada de Dados*. 6. ed. Porto Alegre: Bookman.
- Lima, L. C. M (2012). *Controle interno na administração pública: o controle interno na administração pública como um instrumento de accountability*. Disponível em:
<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0B2415387225>.
- Lopes, L. F. D. et al. (2008). *Estatística geral*. Caderno didático. 3. ed. Santa Maria: UFSM.

- Magalhães, E. A., Faroni, W., Magalhães, E. M., & Silveira, S. F. R. (2009). A Influência da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) na Tomada de Decisão pelos Gestores Públicos Municipais. *Contabilidade Vista & Revista*, 16(3), 09-26
- Martins, G. A. & Theophilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Rhoden, J. T., Bertollo, D. L., Eckert, A., & Paula, R. L. (2019). Modelo COSO ERM na avaliação de sistemas de controles internos: Análise em uma indústria de concreto e cerâmica do Vale do Caí/RS. *Pensamento & Realidade*, 34(2), 43-63.
- Silva, P. G. (2009). *Controle Interno na gestão pública municipal: modelo de um sistema de controle interno para municípios de pequeno porte do Estado da Bahia*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal da Bahia, Salvador, BH, Brasil.
- Silva, P. G. K. da. (2002). O papel do controle interno na administração pública. *Contexto*, 2(2), p. 1-12.
- Slomski, V. (2005). *Controladoria e Governança na Gestão Pública*. São Paulo: Atlas.
- Soares, L. R. (2012). *Características do sistema de controle interno municipal: um estudo da prefeitura municipal de Ouro Preto*. Dissertação de Mestrado, Universidade FUMEC, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Teodósio, A. S. S. (2010). Gestão Pública em cidades de Pequeno Porte: oito perspectivas críticas do desenvolvimento local. *Revista Administração em Diálogo*, 14(1), 01-28.
- Vale, C. (2004). *O controle interno na administração municipal*. Ed. do Autor, João Pessoa.

Sobre as autoras

Analisa Tiburski Sommer

Doutora em Administração pela Universidade do Oeste de Santa Catarina. Professora Adjunta da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul.

Josiele Maria Fão

Mestre em Desenvolvimento Regional pela Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul.