



O Perfil das Unidades de Controle Interno nos Municípios do Estado do Pará.

Resumo

A pesquisa teve o objetivo de responder a indagação: Qual o perfil das Unidades de Controle Interno nos Municípios Paraenses? De forma mais específica, buscou-se: a) identificar a forma de constituição das unidades de controle; b) averiguar as principais atribuições e atividades executadas a partir da análise da experiência das unidades de controle interno dos municípios do estado do Pará. Justifica-se por preencher lacuna da falta de trabalhos que mostrem a realidade dos controles internos em um conjunto de municípios, conforme identificaram Beurem & Zonatto, (2014), em pesquisa sobre o perfil dos artigos de controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais, ainda não há literatura específica nesta área. Quanto aos objetivos a pesquisa foi exploratória, com levantamento bibliográfico e aplicação de questionários. Quanto ao tipo de abordagem a pesquisa foi quantitativa, partindo de uma visão quantificável traduzidas em opiniões e informações classificáveis e analisáveis, induzindo a abordagem qualitativa. Os principais achados apontam para uma falta de servidores para o encargo do controle, apesar de já ser a realidade do Pará que a maioria dos controles municipais são criados por lei, num total de 63 da amostra de 69 municípios, formam um processo normal dentro das prefeituras no atual contexto onde opera seu importante papel junto à sociedade paraense, qual seja: contribuir para seu fortalecimento, o que leva a concluir que o incremento do espírito de transparência na prestação contas dos dinheiros públicos (accountability) é o caminho, certamente mais longo, todavia, o único com resultados duradouros e consistentes.

Palavras-chave: CONTROLE INTERNO; MUNICÍPIOS; PARÁ.

Linha Temática: Contabilidade Gerencial.



Introdução

A Rede de Controle da Gestão Pública do Estado do Pará (REDEⁱ) tem a finalidade de gerenciar metas direcionadas à fiscalização da gestão pública e ao combate à corrupção, através de ações que incentivem e fortaleçam o controle social, a partir do compartilhamento de informações, documentos e intercâmbio de experiências (Pará, 2018). Formada por órgãos e entidades de controle interno e externo, mantém parcerias com as universidades para facilitar a divulgação científica dos achados. A participação da Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA) se dá através do Curso de Ciências Contábeis, Campus Universitário de Capanema, pesquisadores do Projeto intitulado Econpublicⁱⁱ.

A REDE usa sua capilaridade para oferecer aperfeiçoamento técnico, capacitação, orientação, auxílio na elaboração de manuais, planos de ação e normativos (Pará, 2018). É preciso diagnosticar a situação atual, tornando possível construir guias e padrões para orientação de ações futuras. A partir de critérios definidos pelo Tribunal de Contas da União (TCU), foi moldada entrevista semiestruturada, com aplicação de questionário semiaberto, composto de um roteiro de perguntas aos 144 dirigentes das Unidades de Controle Interno do estado do Pará, cujos achados foram gentilmente cedidos aos pesquisadores e relatados neste artigo.

A partir dessas considerações iniciais, o objetivo desta pesquisa é responder a indagação: Qual o perfil das Unidades de Controle Interno nos Municípios Paraenses? De forma mais específica, busca-se: a) identificar a forma de constituição das unidades de controle; b) averiguar as principais atribuições e atividades executadas, a partir da análise da experiência das unidades de controle interno dos municípios do estado do Pará.

A justificativa da investigação é preencher uma lacuna de pesquisas da realidade dos controles internos nos municípios. Conforme identificaram Beuren & Zonatto, (2014), num estudo do perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais, em um total de 133 artigos publicados entre os anos de 1983 a 2011, aumentou a produção científica sobre o tema, todavia, ainda não há literatura específica predominante utilizada nesta área. A pesquisa soma esforços para elevar o ranque de publicações sobre a temática, trazendo a público o panorama de 69 Unidades de Controle Interno nos municípios paraenses, que até o presente, não existem estudos publicados. Para Beuren & Zonatto (2014) a base dos Sistemas de Controle Interno e sua influência na evolução dos processos de gestão da administração pública em seus diferentes níveis de governo (Federal, Estadual ou Municipal), como em diferentes esferas do poder (Executivo, Legislativo e Judiciário) carece melhor concepção. Percebe-se um espaço para pesquisas na área o que estimulou a realização deste trabalho, corroborando com a efetividade do Controle Social. O controle Interno é um envolvente campo de investigação na área pública, visto as oportunidades que se apresentam para realizar pesquisas acadêmicas (Beuren & Zonatto, 2014).

Essa pesquisa também se justifica por contribuir para a disseminação do conhecimento científico por meio da divulgação dos resultados do mapeamento municipal das Unidades de Controle Interno, que para Beuren & Zonatto, (2014) é um tema contemporâneo, primordial e relevante à realização de estudos científicos e deve receber atenção dos pesquisadores num momento que o Brasil passa por acontecimentos polêmicos que têm afetado o contexto das organizações públicas, como a corrupção, fraudes, escândalos financeiros, dentre outros.



O artigo está estruturado em quatro partes. Além desta introdução, a segunda parte é formada pelos fundamentamentos teóricos, a terceira trata dos Procedimentos Metodológicos, a quarta compila a Análise e Discussão e por último, apresentam-se as Conclusões.

O Sistema de Controle Interno

Etapa de sustentáculos legal, doutrinário e filosófico do Sistema de Controle Interno (SCI), para suportar as discussões e fundamentar as conclusões de pesquisa.

Aspectos Conceituais e Legais do Sistema de Controle Interno

Controle Interno para a *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) são planos, métodos e medidas adotados para salvaguardar ativos, verificar a adequação e confiabilidade de dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular obediência às políticas administrativas e normas fixadas. No Novo Dicionário Aurélio (2017), controle “é a fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos ou produtos, serviços e materiais, para que tais atividades, ou produtos, não desviem das normas e determinações preestabelecidas”. O Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins, (2017) define controle como o “conjunto de técnicas, procedimentos e comportamentos através das quais os processos devem cumprir seus fins e objetivos”.

Na Administração Pública controlar é assistir, assessorar, contribuir para o cumprimento da missão de oferecer a comunidade, serviços públicos de qualidade. Os controles internos dão a possibilidade de exercer, realmente, a função de “gestor dos negócios públicos” (Botelho, 2016). O Manual da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), organizado por Cavalheiro & Flores, (2009), diz que os escândalos brasileiros, têm abalado a estabilidade do modelo de gestão pública e contribuído para revigorar as entidades de controle interno, fomentado o controle social, porque a desconfiança da sociedade têm possibilitado mudanças que privilegiam a ética e a eficiência da Administração Pública.

Constitucionalmente a função do controle tem três vertentes: Externa, Interna e Social. O controle externo é atribuição do Poder Legislativo, auxiliado pelos Tribunais de Contas, sua finalidade é verificar a probidade (Brasil, 1988). A CF/88 disciplina que a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo, na forma da lei. O A sociedade deve acompanhar as ações do Estado e dela pedir explicações elaborando o Controle Social. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) define controle como um dos pilares da correta administração da coisa pública quando diz no art. 67, que o acompanhamento, a avaliação da política e a operacionalidade da gestão fiscal serão realizados, de forma permanente por Órgãos, Ministério Público e Entidades Técnicas Representativas da Sociedade, fixando a necessidade de três controles para a efetividade dos gastos públicos.

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) dita três objetivos primários do controle interno: a eficácia e eficiência das operações, a confiabilidade dos relatórios financeiros e a conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. O que se conecta com as prescrições preconizadas pela LRF, ostentando não somente a viabilidade, como a importância das Unidades de Controle Interno.



Em junho de 2002 o *Public Audit Fórum*, evento que reúne todos os órgãos de controle público do Reino Unido, sintetizou que o “público espera dos gestores de dinheiros públicos, maior transparência na prestação de contas, sendo os Governos, seus membros eleitos e funcionários públicos, os principais responsáveis em assegurar que os dinheiros são geridos com integridade”. (Reino Unido, 2002, pág115). No mundo contemporâneo há um interesse crescente e enfático sobre a função que devem ter os Controles Internos dos países para mitigar os riscos de fraude, corrupção e uso ilegal dos dinheiros públicos (Diamont, 2002; Fonticiella, 2005; Moraes & Teixeira, 2016).

A demanda por prestação de contas efetiva e transparente nos países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) redundou num pedido de mais informações sobre os programas e serviços dos Governos, tornando possível o acompanhamento dos gastos públicos (Diamont, 2002, tradução própria). O Brasil deve perseguir padrões de controles comparáveis e prosseguir aderindo aos ditames das diversas organizações de controle globais, tais como a Organização Internacional das Instituições Superiores de Auditoria (INTOSAI) e o *Institute of Internal Auditors* (IIA), cujas normas orientam os profissionais de controle e contabilidade sobre "melhores práticas". Embora os países possam desenvolver seus próprios padrões, espera-se que eles os mantenham consistentes com os padrões internacionais (Diamont, 2002, tradução própria).

O Instituto Rui Barbosa atua na criação de mecanismos de excelência da prestação de contas dos entes federados, conforme regras globais de auditoria e controle (Brasil, 2018). Leis complementares são criadas como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), condiciona controles para evitar erros e estabelece limites da execução da despesa e da receita. O controle interno contribui para o desempenho dos controles externo e social, apoiando o exercício de missão institucional, que ao conhecer quaisquer irregularidades ou ilegalidades, deverá dar ciência ao Tribunal de Contas (Brasil, 1988). A redemocratização garantida pela CF/88 proporcionou para a sociedade conforme Campos (1990) ser elemento ativo nos valores democráticos, com participação e a representação. A sociedade deve conhecer a gestão pública e exigir suas melhores práticas para o efetivo controle dos gastos públicos numa parceria coexistente, coesa e sincrônica que ofereça o intercâmbio de informações e ações conjuntas.

Platt Neto, et al., (2007); Serra e Carneiro, (2011); Moraes & Teixeira (2016) mostram conexões nos três tipos de controle: o social, o externo e o interno, conforme figura 1, os controles são sincrônicos.

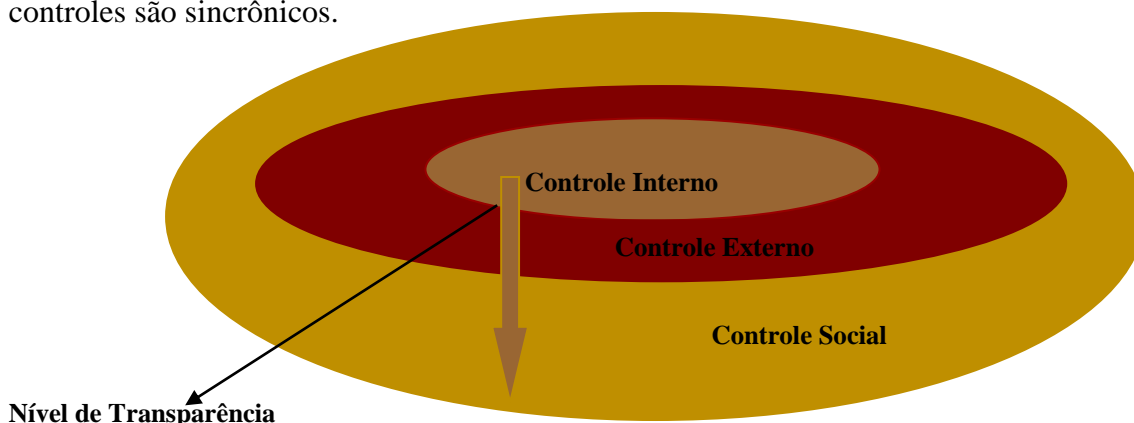


Figura 1. Sincronismo entre os Controles

Fonte: Adaptado pelos autores a partir de Platt Neto, et al., 2007, Serra e Carneiro, 2011 e Moraes & Teixeira 2016.



A figura 1 mostra a sincronia nos três controles: interno externo e social, que podem ocorrer de forma simultânea. Direciona a publicidade de informações claras e compreensíveis aos diferentes públicos, permite que todos os estágios dos controles possam ser executados com excelência e transparência, como escrevem Moraes & Teixeira, (2016), se as informações produzidas pelo controle interno forem elaboradas e disponibilizadas de forma clara, permitirão que o controle externo aconteça, por consequência, o controle externo, após tratar e disponibilizar os dados, igualmente de forma clara, irá suscitar o controle social.

Se, portanto, o controle dos órgãos e entidades públicas, precisamente nos municípios, for exercido por várias entidades, como Tribunal de Contas, as Unidades de Controle Interno e a Sociedade, deve-se aceitar, então, o sincronismo apontado na figura 1. Quanto mais sincrônicos os controles entre os três atores, maior seu nível de transparência. A sincronia deve gerar planos de ação conjunta e definição de limites. Aqui vale exemplificar a Rede de Controle da Gestão Pública do Estado do Pará (REDE), que vem juntando esforços e concentrando energias para tornar possível a sincronia apontada na figura 1.

Constituição, Atribuições, Atividades, Colaboradores e Estrutura Física.

A exigência do SCI na Administração Pública advém da Constituição Federal (CF/88) e deve ser criado por lei que defina funções, atribuições e atividades revisoras dos atos e fatos, tornando-os conformes, garantindo excelência aos objetivos e efetividade na aplicação (Medauar, 2009; Serra & Carneiro 2011; Beuren; Zonatto, 2014).

O artigo 5º, inciso II, da CF/88 determina “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. A administração pública, direta ou indireta de quaisquer dos poderes do Estado obedecerá aos princípios de legalidade (Brasil, 1988). Qualquer ação da administração será vinculada à lei. Os poderes legislativo e executivo manterão, de forma integrada, sistema de Controle Interno com as atribuições de: Fiscalizar e informar os limites legais com despesa de pessoal; fiscalizar o cumprimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias; analisar representação contra irregularidade em processo licitatório ou contrato e emitir parecer sobre atos de admissão e aposentadoria de servidor (Brasil, 2008).

Os colaboradores do SCI devem executar suas atividades com ‘garantia razoável’ de que as impropriedades não ocorrerão, mas, caso ocorram, serão relatadas para definições de ações adequadas de acompanhamento e reestruturação, garantindo um trabalho independente. A independência permite que os controladores internos julguem imparcialmente. O controlador interno deve ser responsável perante o dirigente máximo do Poder Executivo (Presidente, governador ou prefeito), ao qual deve se reportar.

No que toca as atividades de controle: Auditoria, Prevenção e Combate à Corrupção, Ouvidoria e Corregedoria (Brasil, 2018). A auditoria avalia a eficácia dos procedimentos envolvendo a parte tributária das transações não realiza atividades de linha, preocupando-se com a revisão dos trabalhos dos departamentos (Attie, 2004). A Prevenção e Combate a Corrupção, na lei 12.846/ 2013, são atos lesivos à administração pública, nacional ou estrangeira, praticados pelas pessoas físicas ou jurídicas que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil (Brasil, 2013). A Ouvidoria recebe, analisa e responde aos elogios, solicitações, denúncias, reclamações ou sugestões sobre os



serviços públicos. Um espaço para manifestação da sociedade exigindo seus direitos e contribuindo para melhoria dos serviços e das políticas públicas (Brasil, 2018). A Corregedoria executa atividade correcional para garantir esforços de combate à corrupção em três eixos: supervisão correcional, gestão e apuração indireta de denúncias (Brasil, 2018). Tais atividades estão ligadas as mudanças democráticas nas políticas das instituições públicas que forcem a diminuição da corrupção, cuja raiz, muita vez, está na ineficiência administrativa e na falta de supervisão (Fonticiella, 2005).

Pontos de Transparência Internacional condensados no livro de referencia contra a corrupção (*Sourcebook*, 1988), foca as rotinas para acelerar a efetividade das instituições de controle democrático da corrupção, como dispõe em linhas iniciais de apresentação: “*Thus, when we think about improving the democratic control of corruption, the focus often falls upon changes in the accountability institutions.*”. Para Fonticiella, (2005), os argumentos a favor dessas ideias vêm da democracia, que envolve cidadãos com poder real para influenciar.

A Unidade de Controle Interno precisa ter equipe técnica, profissional para a execução das rotinas de controle. Ao analisar a Equipe Técnica do SCI nas economias em desenvolvimento e em transição, não é incomum descobrir que há muitas funções não desempenhadas ou de cobertura superficial por causa de pessoal inadequado, falta de habilidades especializadas, dentre outras (Diamont, 2002, tradução própria). O autor afirma ainda que além de limitada e diminuta a equipe é constituída a partir da assistência do pessoal já estacionado nos setores. Para Pessanha (2009), não é possível planejar e organizar processos com estrutura de servidores que não seja de provimento efetivo. No tocante a estrutura física para o funcionamento do sistema é fundamental que os servidores disponham do trivial como mesas, cadeiras, móveis e equipamentos de trabalho necessários às suas funções (Attie, 2004).

Atuação, Ética e Transparência.

Ética corresponde a caráter, comportamento em sociedade. As normas gerais de convivência de um grupo criam a moral, sendo a ética a aplicação da moral. Na área organizacional é imprescindível que a instituição possua Código de Ética, instrumento propulsor de boas práticas (Padoveze, 2004). É requisito essencial aos controles internos que a integridade das pessoas seja valorizada como forma de institucionalização na cultura da entidade. Não há sistema de controle que resista a ausência generalizada de valores éticos na organização (Heald, 2007). É relevante que os códigos de ética estejam disponíveis em meios públicos de conhecimento e transparência. Um relato histórico sobre transparência aponta suas primeiras manifestações, conforme Heald (2007), na literatura inglesa ética se liga a transparência, com o sentido de *answerability*, que pode ser entendido como o ato de tornar público as informações, dar conhecimento das informações à sociedade.

Os controles estão ligados à transparência, quanto mais próximo os controles internos e externos estão ao controle social, mais sincrônicos e transparentes serão. A transparência se liga à democracia, quanto maior o nível de democracia mais abertas e transparentes são as entidades governamentais. A qualidade da democracia e o exercício da *accountability* se ligam ao conceito de transparência que é uma forma de abertura nas relações entre Governos, Estados e Organismos Internacionais. “Alinhar a relação entre transparência, abertura



vigilância governamental é fundamental. Os governos devem ser os mais abertos possíveis sobre as decisões e ações tomadas” (Heald, 2007, P. 25. Tradução própria)

Para Transparência Internacional, no guia *The Anti-Corruption Plain Language* (2009, pág. 49), transparência é “a característica de governos, organizações e indivíduos de serem abertos, com divulgação clara de informações e processos”. No documento os funcionários públicos têm o dever de agir de forma visível, previsível e compreensível para promover a participação e responsabilização. Importante mostrar para aqueles que esperam transformação no nascimento dos movimentos, que a democracia como método está descerrada a todos os possíveis conteúdos e ao mesmo tempo exige o respeito às instituições (Bobbio, 1984). Nenhuma concepção individualista ou social prescinde do fato do homem ser social e não poder viver isolado, deve agir no preceito de que “o caráter público é a regra, o segredo a exceção, e mesmo como exceção não deve fazer a regra valer menos, já que o segredo é justificável quando limitado no tempo, não diferindo, neste aspecto, das medidas de exceção” (Bobbio, 1984, pag.86).

Teorias de Base analítica

Para Albuquerque, 2006, a teoria da tripartição dos poderes criada por Montesquieu, aprimorada pelos pais fundadores na teoria dos freios é um dos pilares da prevenção do abuso de poder dos líderes mal-intencionados. As fermentas de intervenção entre os três poderes, e a transparência dos atos de cada poder melhora os instrumentos de acompanhamento e controle. A evolução da democracia se conecta com um ideal de prestação de contas para imobilizar governantes dos abusos de poder como tentações, até certo ponto, inevitáveis.

Humphrey (1991) aponta três teorias que justificam a utilidade do controle interno nas organizações públicas. A primeira, baseada na teoria da agência, afirmando que existe uma relação de agência entre as entidades públicas e os controladores, impulsionando o gestor a resguardar-se pela aprovação de seus atos nas instituições de controle, que dispõe de ferramental técnico para recomendar melhorias e conformar processos. A segunda teoria, trata do raciocínio econômico da análise custo/benefício, afirmando que todos os envolvidos nos processos públicos (gestor, contratado, servidor) têm interesse no sucesso da gestão. Para os dirigentes públicos, será economicamente mais vantajoso encarregar um órgão ou uma unidade da missão de controle. A terceira teoria é fundamentada no interesse público da função, onde a presença do sistema de controle denota consciência de gestão com a efetividade da avaliação, fiscalização e acompanhamento dos gastos públicos, o que tem o efeito de convencer e salvaguardar a gestão pública de práticas indesejáveis.

A teoria dos sistemas, sob a ótica de seu fundador Von Bertalanffy, no dizer de Catelli (2001, p.36), revela que existe uma “nova visão de realidade, que exige uma reorientação”. É impositivo um trabalho sistêmico, interligado e sincrônico.

Procedimentos Metodológicos de Pesquisa.

A pesquisa, quanto aos seus objetivos, foi exploratória, através de levantamento bibliográfico e aplicação de questionários. Quanto ao tipo de abordagem a pesquisa foi quantitativa. Partiu de uma visão quantificável (os municípios), traduzidas em opiniões e informações classificáveis e analisáveis, induzindo a abordagem qualitativa, utilizada no



segundo momento, quando numa visão dinâmica entre o mundo real dos controles internos municipais e o tratamento feito pelos pesquisadores o trabalho recebeu classificação e análise. Conforme, Farias Filho & Arruda Filho, (2013), as pesquisas qualitativas transitam entre o mundo objetivo e o mundo subjetivo de quem observa.

Quanto aos procedimentos técnicos a pesquisa foi bibliográfica e de levantamento. Para Farias Filho; Arruda Filho, (2013), são procedimentos baseados em consulta de artigos publicados em periódicos, revistas ou anais de congressos, livros e normas para criar um referencial teórico capaz de apoiar as discussões dos achados. O trabalho envolveu a interrogação, por questionários, expedidos, por *e-mail*, para 144 controladores municipais, cujas perguntas numeradas sequencialmente de 1 a 48, com 69, formaram o Banco de Dados de Pesquisa. Os dados tiveram procedência primária, originados da coleta em primeira mão.

O método ou técnica utilizada foi *Survey* (quantitativa), aplicada nos municípios paraenses para um universo de 144 dirigentes de controles internos, conforme Farias Filho & Arruda Filho, (2013), tal procedimento pode ser feito por amostragem. No caso desta pesquisa os respondentes que completam a amostra são 69 informantes (controladores internos municipais) que executam suas atividades em características idênticas definidas pela CF/88, aceitos por refletirem a totalidade possível. Conforme Babbie (2003, p 31), citado por Farias Filho & Arruda Filho, (2013, p. 78), “nenhum *survey* satisfaz plenamente os ideais teóricos da investigação científica”.

O formato *survey* usado foi o interseccional, com coleta em período de tempo determinado, no caso de 02 de janeiro a 28 de fevereiro de 2018, a partir do comando *online* do TCU/PA no agrupamento de controladores internos municipais, que depois de colhidos foram repassados em sua integralidade aos pesquisadores com suas respectivas planilhas no *software Excel*. Os dados foram tabulados, conferidos e transformados em figuras a partir de método de tratamento, desenvolvido pelos pesquisadores, para facilitar a abordagem qualitativa. As respostas foram estratificadas e organizadas por categorias, intituladas “Unidades de Análises”, com atribuição de índices para um conjunto de perguntas compiladas e agrupadas conforme afinidade temática, quais sejam: Constituição do SCI, quantitativo de colaboradores, Atribuições e Atividades, Ética no Controle, Ações de Capacitação, Atuação do Controle Interno, Estrutura Física e Transparência do Controle Interno. Estas induziram a elaboração de tabelas e figuras conforme tabelas 1e 2.

Para Farias Filho & Arruda Filho, (2013), esta etapa tem subjetividade tanto dos pesquisadores, como dos pesquisados e representa limitações para os resultados, devido ao viés para um dos lados. Os questionários também são considerados fatores limitantes, porque pode ter havido alguma resposta tendenciosa, sendo os dirigentes do controle interno ocupantes de cargos de nomeação pelo prefeito. Para minorar tais riscos, foram realizadas triangulações de análise dos dados, buscando reproduzir confiança e aderência possível entre os dados coletados, interpretados e a realidade. Foram utilizados três tipos de triangulação, conforme Ollaik & Ziller (2012), o primeiro uma amostra de 15 controladores informantes da pesquisa, foram instados a confirmar se a interpretação dos pesquisadores correspondia à sua realidade, porque a construção sobre a realidade sofre uma inevitavelmente reconstrução e interpretação. A segunda triangulação utilizada foi de teorias, onde autores e diretivas legais foram usados para interpretar o mesmo conjunto de informações e, finalmente foi feita a triangulação metodológica, utilizando métodos qualitativos e quantitativos para estudar os perfis do sistema. Neste contexto o triangulo auxiliou a validade da pesquisa, garantindo



confiança aos resultados e interpretações, evitando distorções no método, na teoria ou no olhar dos pesquisadores. A conjugação de vários tipos de triangulação, segundo Günther, (2006), citados por Ollaik & Ziller (2012) oferece segurança para moderar vieses e enriquecer constatações, bem como confirmar e reafirmar validade e confiabilidade. Enfim, a perspectiva metodológica utilizada na pesquisa buscou validar os resultados, posto que, as fontes utilizadas foram múltiplas (69 controladores). As unidades de análise, os índices, e as questões propostas estão expostos nas tabelas 1 e 2 que melhor esclarecerem o método.

Tabela 1. Informação Descritiva dos Dados da Amostra.

Unidade de Análise	Índice	Questões Propostas
Constituição	1	Existe unidade de controle interno, formalmente instituída?
Quantitativo de colaboradores	2	Quantos servidores estão lotados na unidade de controle interno?
Atribuição e Atividades	3	Quais das atividades a unidade de controle interno executa?
	4	Quais destas atribuições a unidade de controle interno pratica
Ética no controle interno	5	A unidade de controle interno instituiu Código de Ética para a atuação de seus servidores?
	6	A unidade de controle interno dissemina padrões éticos para os servidores do município, abordando temas como conflito de interesses, nepotismo etc.?
	7	A unidade de controle interno participa da comissão de ética do município?
Ações de Capacitação	8	A unidade de controle interno realiza ações de capacitação e orientação para agentes do município em relação a temas de interesse do controle?
	9	. A unidade de controle interno realiza ações de capacitação e orientação para a sociedade civil do município em relação a temas de interesse do controle?
	10	A unidade de controle interno participa formalmente de ações de controle com outros órgãos como o Tribunal de Contas dos Municípios ou o Ministério Público?
	11	A unidade de controle interno realiza ações de estímulo ao controle social?
	12	A unidade de controle interno orienta os gestores na criação de controles de riscos?
Atuação do Controle Interno	13	A unidade de controle interno viabiliza canal de comunicação para a veiculação de denúncias por parte da sociedade?
	14	A unidade de controle interno atua no monitoramento dos pedidos de acesso à informação?
	15	A unidade de controle interno integra instância recursal para revisão de negativa de acesso à informação ou revisão de classificação de informação?
	16	A unidade de controle interno atua na condução de processos disciplinares cuja complexidade recomenda que sejam avocados?
	17	A unidade de controle interno analisa rotineiramente os controles de riscos criados pelos gestores?
	18	A unidade de controle interno fiscaliza a existência de procedimentos para identificar desvio, perda ou furto de bens patrimoniais da prefeitura?

Fonte: Os Autores (2018).



A tabela 2 evidencia as perguntas dos questionários seguindo o mesmo método usado na tabela 1, desta feita para as perguntas numeradas de 19 a 28.

Tabela 2. Informação Descritiva dos Dados da Amostra. (Continuação)

Unidade de Análise	Índice	Questionamentos
Estrutura física	19	9. Como o (a) senhor (a) avalia a ESTRUTURA FISICA da unidade de controle interno?
		9. Como o (a) senhor (a) avalia as SALAS PRIVATIVAS da unidade de controle interno?
		9. Como o (a) senhor (a) avalia o ACESSO A INTERNET da unidade de controle interno?
		9. Como o (a) senhor (a) avalia as LINHAS TELEFÔNICAS da unidade de controle interno?
		9. Como o (a) senhor (a) avalia os COMPUTADORES da unidade de controle interno?
Transparência no Controle Interno	20	A unidade de controle interno disponibiliza, via internet, informações de sua gestão orçamentária de maneira tempestiva e em linguagem cidadã, em atenção à Lei de Acesso à Informação?
	21	A unidade de controle interno disponibiliza, via internet, informações de sua gestão financeira de maneira tempestiva e em linguagem cidadã, em atenção à Lei de Acesso à Informação?
	22	A unidade de controle interno disponibiliza, via internet, informações de suas licitações e contratos de maneira tempestiva e em linguagem cidadã, em atenção à Lei de Acesso à Informação?
	23	A unidade de controle interno disponibiliza, via internet, informações de seus processos de dispensa e inexigibilidade de licitação de maneira tempestiva e em linguagem cidadã, em atenção à Lei de Acesso à Informação?
	24	A unidade de controle interno disponibiliza, via internet, informações sobre os convênios e instrumentos congêneres que celebra, em atenção à Lei de Acesso à Informação?
	25	A unidade de controle interno disponibiliza, via internet, informações pormenorizadas sobre
		Tomadas de contas especiais instaurados, em atenção à Lei de Acesso à Informação?
	26	A unidade de controle interno disponibiliza, via internet, informações sobre os programas e ações
		Governamentais de sua responsabilidade, abrangendo metas, indicadores e resultados, conforme determina a Lei de Acesso à Informação?
	27	A unidade de controle interno disponibiliza, via internet, os relatórios de todas as auditorias e fiscalizações que realiza, conforme determina a Lei de Acesso à Informação?
	28	A unidade de controle interno disponibiliza, via internet, informações pormenorizadas sobre os recursos humanos que integram o sistema de controle interno, conforme a Lei de Acesso à Informação?

Fonte: Os autores (2018)

Análise e Discussão

A primeira questão do questionário investigou a existência formal de Unidade de Controle Interno, restando claro que dos 69 municípios respondentes, apenas dois, estão ilegais, não sendo constituídos por lei, conforme mostra a figura 2, a seguir.

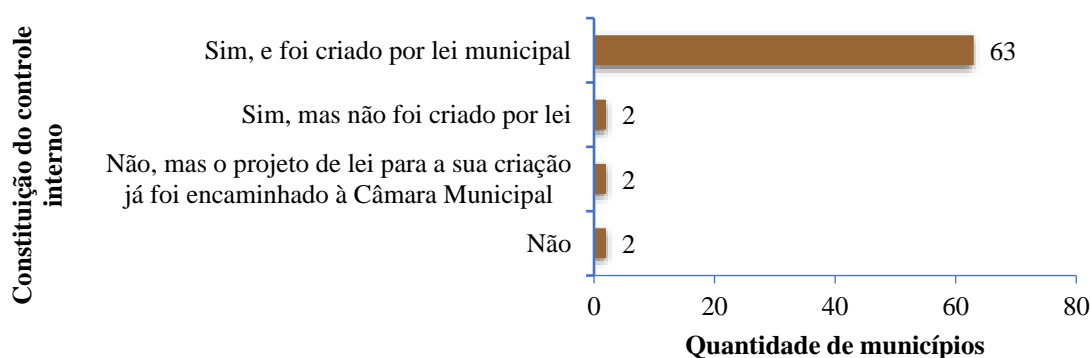


Figura 2. Forma de Constituição das Unidades de Controle Interno.

Fonte: Os Autores (2018).

O predomínio da amostra na figura 2 para as Unidades de Controle nos Municípios criados por lei (63 de um total de 69) ratifica a determinação da CF/88 de lei própria para implantação do controle interno em todos os órgãos da federação nos três níveis de Governo c/c o artigo 5º, inciso II, que determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. A administração pública, direta ou indireta de quaisquer dos poderes do Estado obedecerá aos princípios de legalidade (Brasil, 1988 Medauar, (2009) Beuren; Zonatto, (2014),). A INTOSAI, conforme Diamont, (2002), disponibiliza padrões gerais para criação, por lei, de uma estrutura de controle interno, incluindo os meios garantidores de operações efetivas. Disto se depreende que os 63 municípios da amostra estão em conformidade com regras constitucionais, preceitos legais e doutrina.

A próxima figura, de número 3, mostra a quantidade de colaboradores da Unidade de Controle Interno, evidenciando número exíguo de servidores na tarefa de controle. Em 62,32% dos municípios paraenses, existem no máximo dois servidores para supervisionar e acompanhar a efetivação dos gastos públicos.

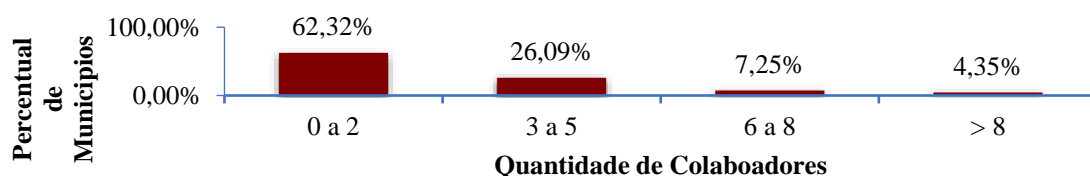


Figura 3. Quantitativo de Colaboradores.

Fonte: Os Autores (2018).

Conforme o INTOSAI a missão do sistema é garantir que todas as operações da gestão recebam supervisão das estruturas de controle. Nos municípios o máximo do número de



servidores é 8, em apenas 4% destes. O número reduzido da Equipe técnica mostra que os profissionais disponíveis para a execução das rotinas de controle não é proporcional às atividades, ratificando a afirmativa Diamont, (2002) ao lecionar que a Equipe Técnica do SCI nas economias em desenvolvimento é comum descobrir que existem funções não desempenhadas ou com cobertura superficial, devido ao pessoal inadequado (Diamont, 2002, tradução própria).

A tabela 3 mostrar a Atribuição e Atividades das Unidades de Controle Interno, evidenciando que as atribuições sobre admissão e aposentadoria e responsabilidade de correição são as menos usuais no Pará.

Tabela 3. Atribuições e Atividades das Unidades de Controle Interno.

Atribuições da Unidade de Controle Interno	Quantidade de Municípios
Fiscaliza e informa ao prefeito os limites legais com despesa de pessoal	56
Fiscaliza o cumprimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias	53
Analisa representação contra irregularidade em processo licitatório ou contrato	51
Emite parecer sobre atos de admissão e aposentadoria de servidor	23
Atividades da Unidade de Controle Interno	Quantidade de Municípios
Auditoria	58
Prevenção e combate à corrupção	46
Ouvidoria	17
Corregedoria	7

Fonte: Os Autores (2018).

O *Institute of Internal Auditors* – (IIA) adotou definição de controle interno, com maior ênfase nas atribuições de gerenciamento, fiscalização, representação e processos de informação e comunicação, alavancando o papel de um controle interno revisor, avaliador e relator, o que oferece solidez aos controles internos na tarefa de salvaguardar ativos, garantir registros confiáveis, promover eficiência operacional, monitorar a aderência a políticas e diretivas (Diamont, 2002, tradução própria). No que toca as atividades das Unidades de Controle Interno, na mesma tabela 3, segunda parte, mostra as atividades de: Auditoria, Prevenção e Combate à Corrupção, Ouvidoria e Corregedoria, onde apenas as duas primeiras são mais usadas nos municípios, recebendo atenção de 58 e 46 municípios, respectivamente, dentre os 69 respondentes. As quatro atividades da tabela 3 estão ligadas as novas mudanças democráticas nas políticas das instituições públicas que forcem a diminuição da corrupção, cuja raiz, muita vez, está na ineficiência administrativa e na falta de supervisão das instituições governamentais de controle (Fonticiella, 2005).

A figura 4 vai tratar de Ética no Sistema de Controle Interno, mostrando uma contradição, onde em apenas 04 municípios os controladores participam da comissão de ética, no entanto, 27 deles dizem disseminar padrões éticos. Levando ao questionamento de como disseminar a cultura, sem fazer parte da mesma.

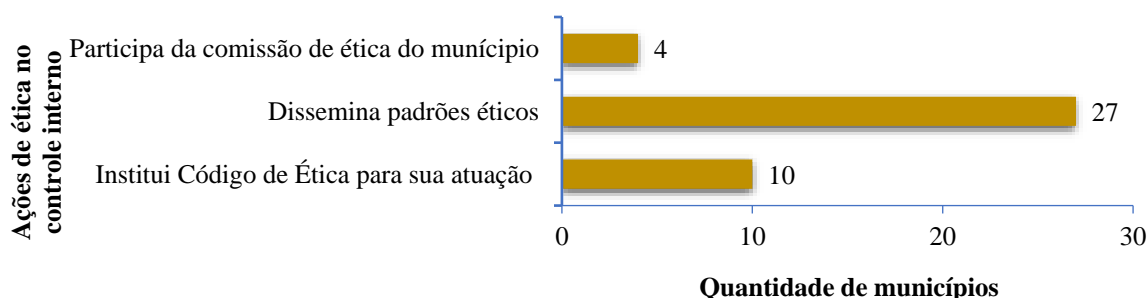


Figura 4. Ética no Sistema de Controle Interno
Fonte: Os autores (2018).

Para Heald (2007), os códigos de ética deverão ser disponibilizados em meios eletrônicos, que possam ser de conhecimento público. A transparência dos manuais éticos é um procedimento necessário para que ocorra o controle social. A figura 4 deixa um questionamento no ar, pois se as Unidades de Controle não participam de comissões de ética no município, quais instrumentos utilizam para disseminar padrões éticos?

A Figura 5 mostra as Ações de Capacitação elaboradas pelo sistema de controle internos nos municípios paraenses, deixando claro que a sociedade recebe atenção em ações de treinamento em apenas 8 municípios, fazendo um contraste com a resposta de 27 municípios que dizem estimular o controle social.

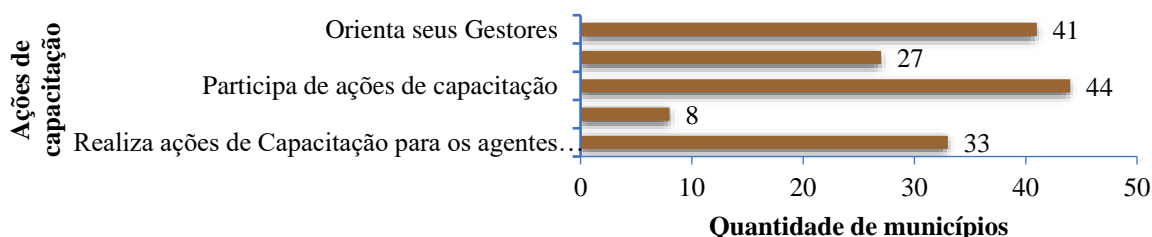


Figura 5. Ações de Capacitação.
Fonte: Os Autores (2018).

Para a Teoria Agência uma relação de agência entre as entidades públicas e os controladores é interessante ao gestor porque quer resguardar-se, buscando a aprovação de seus atos pelas instituições de controle, que dispõe de ferramental técnico para recomendar melhorias e conformar processos. As ações de capacitação, quando oferecidas pela unidade de controle interno cumprem o ditame de agenciamento na busca de repassar as melhores práticas aos agentes e de toda a sociedade. As ações de capacitação para gestores, agentes e sociedade conforma o sincronismo dos três controles: interno externo e social, que podem, inclusive, ocorrer de forma simultânea. O exercício dos controles direciona a publicidade de informações claras e compreensíveis aos diferentes públicos, permitindo excelência em todos os estágios dos controles. Para Moraes & Teixeira, (2016) as informações produzidas pelo controle interno disponibilizadas de forma clara permite que o controle aconteça.



A Atuação do Controle Interno está demonstrada na figura 6, cuja maior ênfase é para a ação de monitoramento de pedido de informações. A lei trata esta atividade como função da ouvidoria, sendo uma forma de prevenção da corrupção.

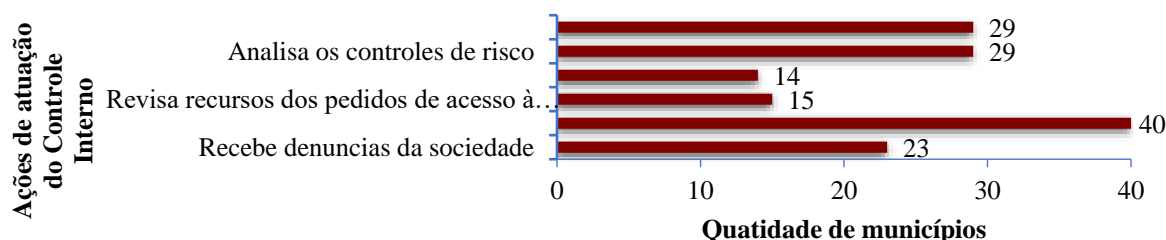


Figura 6. Atuação do Controle Interno
Fonte: Os Autores (2018).

As atividades do Sistema devem auxiliar a organização a atingir seus objetivos, numa abordagem sistemática e disciplinada na avaliação e melhoramento efetivo dos processos de gerenciamento, controle e governança de riscos da gestão pública e isto só será possível se as ações de atuação dos controles garantirem efetividade na disseminação do conhecimento (Attie, 1998). A NBC T 16.8 (2013) define três categorias de função: operacional, contábil e normativa. A primeira ação para cumprimento dos objetivos das entidades governamentais, a segunda comprovação da veracidade das demonstrações contábeis e a categoria normativa dita normas dentro do sistema para controle de riscos. A existência de um controle interno eficaz e autônomo, com ações e atuações dos atos governamentais garante que as boas práticas e satisfação do interesse público (Beuren; Zonatto, 2014).

A figura 7 representa o quantitativo de municípios que afirmam inexistir, serem insatisfatórios ou Satisfatórios determinados itens, como: estrutura física, salas privativas, acesso à internet, linha telefônica e computadores. O total de municípios que realiza cada uma das atividades de atuação é descritas nas barras, mostrando que as unidades de controle interno municipais costumam realizar com mais frequência a atividade de “monitorar os pedidos de acesso à informação”, uma atividade de ouvidoria.

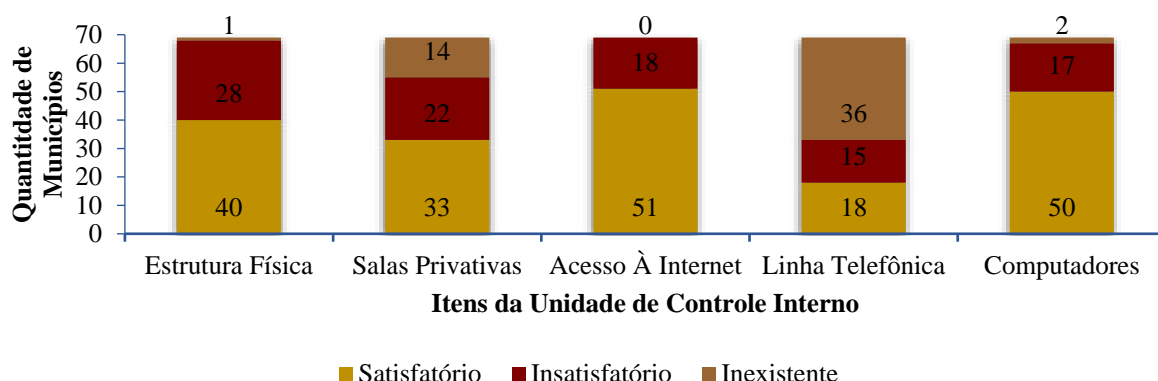


Figura 7. Estrutura Física
Fonte: Os Autores (2018).



Para Diamont (2002) não há como imaginar o funcionamento de um sistema de controle sem que os servidores tenham mesas, cadeiras, móveis e equipamentos de trabalho necessários às suas funções. A ausência de salas privativas e de linha telefônica na maioria dos municípios revela ou pode revelar descaso da Administração, trazendo o entendimento que não há por parte dos gestores a preocupação pela realização de controles (Attie, 2004). Para funcionar minimamente uma estrutura de controle interno, devem ter móveis, computadores, redes de informática, tecnologias da informação e softwares. A Administração deve afirmar que não economiza esforços para implantação de controles (Attie, 2004).

A figura 8 demonstra a transparência das informações do controle interno. As respostas focam os procedimentos licitatórios de dispensa e de contratos.

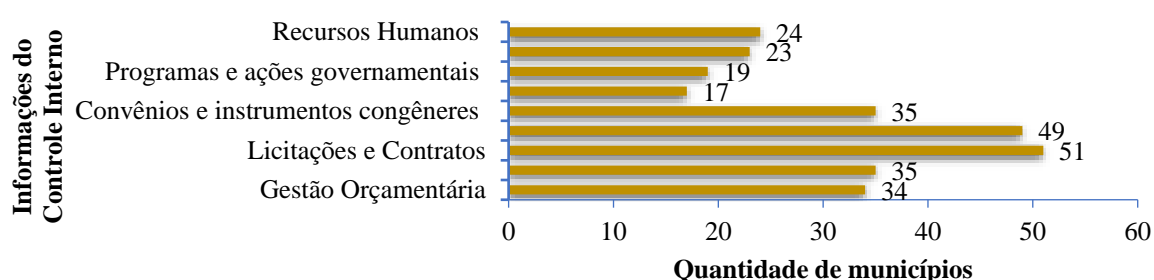


Figura 8. Transparência no Controle Interno

Fonte: Os Autores (2018).

O aprimoramento da democracia traz melhores controles, desde o planejamento público, execução das atividades e desembolso, freando abuso de poder. A teoria dos freios e contrapesos traz instrumentos de aprimoramento da democracia, como um dos pilares da prevenção do abuso de poder dos líderes mal-intencionados. Para Humphrey (1991) todos os envolvidos nos processos públicos (gestor, contrato, servidor) têm interesse no sucesso da gestão. Para os dirigentes públicos, será economicamente mais vantajoso encarregar um órgão ou uma unidade com a missão de controlar (Costa, Pereira & Blanco, 2006).

Conclusão

Retomando o objetivo do trabalho foi o perfil das Unidades de Controle Interno nos Municípios Paraenses para identificar a forma de constituição das unidades de controle; averiguar as principais atribuições e atividades executadas, a partir da análise da experiência das unidades de controle interno dos municípios do estado do Pará.

Neste sentido restou provado que o perfil das unidades nos municípios paraenses, identificou que a maioria de dos controles municipais foram criados por lei, num total de 63 da amostra de 69, sendo a lei um processo normal dentro das prefeituras no atual contexto onde opera seu importante papel junto à sociedade paraense, qual seja contribuir para o fortalecimento da construção democrática do país a partir de um órgão público de controle interno. A evidência sobre as atribuições os achados mostram admissão e aposentadoria e responsabilidade de correição são as menos usuais no Pará e sobre as atividades as mais usuais são auditoria e prevenção e combate a corrupção.



Todavia, o quadro diminuto de pessoal que compõe as unidades, em média 2 servidores, mostra uma falta de preocupação do prefeito com o controle. Será necessária uma alteração da cultura de controle. A inversão do espírito individualista e da cultura de isolamento de cada unidade municipal e da aversão dos prefeitos ao controle interno, constitui uma alteração cultural muito significativa cuja inversão vai certamente encontrar resistências, nomeadamente ao nível dos próprios órgãos máximos de decisão dos municípios. O incremento do espírito de transparência e da necessidade de prestar contas claras dos dinheiros públicos (accountability) é o caminho certamente mais longo, todavia, o único com resultados duradouros e consistentes.

Fica a indicação para futuras pesquisas que possam analisar e compilar os 144 municípios que formam o estado do Pará e analisar suas leis e procedimentos próprios para comparar com as respostas oferecidas nos questionários. Esta pesquisa não analisou o nivelamento entre os municípios sobre as leis que criam as unidades de controle, nem as atividades e atribuições que executam, de forma permanente e continuada, nem o fato de Unidades de Controle não participarem de comissões de ética no município para descobrir quais instrumentos utilizam para disseminar padrões éticos, tais pontos carecem de pesquisas futuras.

Referências

- Attie, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- Baquero, M. (2008). Democracia formal, cultura política informal e capital social no, 2. *Opinião Pública*, 14(2), 380-413.
- Brasil, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (2001). [Coleção Saraiva de Legislação]. (21ª ed.). São Paulo, SP: Saraiva.
- Beuren, I. M., & Zonatto V. C. S. (2014). Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista da Administração Pública*, 48(5), 1135-1163.
- Bobbio, N. (1997). *O Futuro da Democracia: Uma defesa das regras do jogo* (Nogueira, M. A, Trad.). Rio de Janeiro: Paz e Terra. (Obra Original publicada em 1986).
- Diamont, J. (2002). The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective. *International Monetary Fund* 2(94). 1-36.
- Farias F., Milton C., Arruda F., Emílio J. M. (2013). Metodologia da pesquisa: o levantamento dos dados e informações. In: *Planejamento da pesquisa científica*. (7th Eds). São Paulo: Atlas. 55-136.
- Fonticiella, M. T. R. (2005). La Auditoría Operativa de Gestión Pública Y Los Organismos de Control Externo (OCEX). *Revista de ciencias administrativas y sociales* 15(25)120-137



- Heald, D. (2007). Varieties of Transparency. In Hood, C, & Heald, D (org.). Transparency. The key to better governance?, 25,44. New York: The British Academy
- Humphrey, C. (1991). Audit Expectations. In Sherer, M. (Ed.), Current Issues of Auditing, London: Paul Chapman Publishing.
- Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria Geral da União. (2018). Guia prático da cidadania: Falando com a administração pública. Recuperado em 05 de maio de 2018 de: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/ouvidoria/arquivos/guia-falando-com-a-administracao-publica.pdf>
- Montesquieu, C. L. (1996). Do espírito das leis. (Murachco, M. Trad.). São Paulo: Martins Fontes. (Obra Original publicada em 1748)
- Morais, L. S., & Teixeira, M. G. C. (2016). Interfaces da accountability na administração pública brasileira: análise de uma experiência da auditoria geral do estado do rio de janeiro. *Revista Eletrônica de Administração*, 83(1), 77-105.
- Ollaik, Leila G. & Ziller, Henrique M. (2012). Concepções de validade em pesquisas qualitativas. *Revista Educação e Pesquisa*, São Paulo, v.38, n.1, 229-241,
- Platt Neto, O. A., Cruz, F., Ensslin, S. R., & Ensslin, L. (2007) Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(1), 75-94.
- Pessanha, C. (2007) Accountability e Controle Externo no Brasil e Argentina. In Castro, A. G. (Coord.), *Direitos e Cidadania: Justiça, Poder e Mídia*, 139-167. Rio de Janeiro: FGV.
- Transparency International. (2009). the Anti-Corruption Plain Language Guide. Recuperado em: https://www.transparency.org/whatwedo/publication/the_anti_corruption_plain_language_guide.
- Tribunal de Contas do Estado do Pará. (2018). Rede de Controle da Gestão Pública: Projeto da UFRA é apresentado em reunião. Recuperado em 03 de maio de 2018 de: <http://www.tce.pa.gov.br/index.php/sala-de-imprensa/noticias-do-tce-pa/3824-rede-de-controle-da-gestao-publica-projeto-da-ufra-e-apresentado-em-reuniao>.

ⁱ REDE – Rede de Controle da Gestão Pública do Estado do Pará é a agregação das Entidades Técnicas de Controle de todos os poderes e esferas do Governo Representativas da Sociedade, como Ministério Público e Tribunal de Contas da União, do estado, dos municípios, Polícia Federal, Ministério Público Federal, estadual, Receita Federal, Universidade Federal Rural da Amazônia, dentre outros parceiros.

ⁱⁱ Econpublic é um projeto de extensão e pesquisa, intitulado Escritório Modelo Universitário de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, registrado nas Pro reitorias de Pesquisa Extensão da UFRA.