

( ) Graduação (x) Pós-Graduação

## **AValiação DO CONTROLE INTERNO MUNICIPAL DE CAMPO GRANDE - MS**

**Marcelo Pereira da Silva,**  
Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul,  
mpsil1971@gmail.com

**Marcelo Luis Melara Cordova,**  
Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul,  
marcelo.cordova@ufms.br

**Rogério Pogliési Fernandes,**  
Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul,  
pogliési@gmail.com

**Alessandro Gustavo Souza Arruda,**  
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul,  
alessandro.arruda@ufms.br

**Fernando Thiago,**  
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul,  
fernando.t@ufms.br

### **RESUMO**

Os municípios são os entes federativos que mais se aproximam da relação entre o Poder Público e a população. Com a maior autonomia que se deu aos municípios a partir da Constituição Federal de 1988, aumentaram suas responsabilidades com essas novas demandas sociais e, conseqüentemente, também deveria ter aumentado a capacidade dos municípios para atendê-los. Dentro desse novo cenário, em que os recursos devem ser melhor controlados devidos a essa crescente demanda, surge o controle interno como ferramenta da governança e gestão municipal, propiciando para as autoridades municipais fontes de informações gerenciais para auxiliar nas tomadas de decisões, e fornecendo subsídios para que as metas municipais sejam atingidas. Este estudo tem por objetivo avaliar, por meio da verificação das premissas essenciais inerentes aos controles internos, o nível de adequação e eficiência do controle interno do município de Campo Grande, Mato Grosso do Sul, mensurados a partir dos requisitos definidos pela Atricon. Conclui-se que o município apresenta boas práticas de controle interno, em termos normatizações e regulação do serviço público. Foram encontradas limitações quanto a execução desses normativos bem como de práticas de controle prévio e concomitante para cumprimento de metas e objetivos da administração pública do município.

**Palavras-chave:** Governança pública; Controle Interno Municipal; Avaliação do Controle Interno.

### **1 INTRODUÇÃO**

A governança é tema contemporâneo discutido no âmbito das três esferas da administração pública brasileira, federal, estadual e municipal, bem como objeto de estudos e

pesquisas no meio acadêmico nacional e internacional. No setor público, a governança é uma premissa que visa garantir uma relação de simbiose entre as políticas públicas e os anseios de seus clientes, ou seja, a sociedade esperançosa pelos bens e serviços públicos prestados ou postos à sua disposição, em contrapartida de seu financiamento pactuado constitucionalmente na forma dos tributos.

O conceito de governança é amplo e utilizado rotineiramente, tanto no contexto do setor público como pelo seu parceiro a iniciativa privada, aparentemente se apresenta como um ideal ou algo intangível e inatingível, simplesmente revestido de uma teoria conceitual. Entretanto, muito se tem avançado sob a perspectiva prática e aplicável, possibilitando delinear seu conceito estatal a partir de inserções promovidas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2018).

No ordenamento jurídico brasileiro, a União Federal por meio da edição do Decreto nº 9.203 de 22 de novembro de 2017, dispôs sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, no qual estabelece em seu artigo segundo, inciso primeiro, que governança pública é o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

Conforme disposto inciso III, artigo 5º, do Decreto nº 9.203/2017, um dos mecanismos para o exercício da governança pública é o controle, que compreende processos estruturados para mitigar os possíveis riscos com vistas ao alcance dos objetivos institucionais e para garantir a execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das atividades da organização, com preservação da legalidade e da economicidade no dispêndio de recursos públicos.

Anteriormente ao decreto supracitado, a Constituição Federal promulgada em 1988, em seu artigo 70, reza que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder, em sua seção IX que trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, estendendo-se até o artigo 75.

Este trabalho funda-se na verificação da adequada estruturação do órgão de controle interno do município de Campo Grande, conforme critérios estabelecidos por organizações nacionais e internacionais de controle, como Intosai – Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superior - e Atricon - Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do

Brasil.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E NORMATIVA

O Estado moderno é caracterizado pelo controle público do poder e pela livre formação da opinião pública, sendo o segredo de Estado aceito apenas como um remédio excepcional (BOBBIO, 2004). Dessa maneira, percebendo a existência de uma disparidade informacional entre as elites políticas e os cidadãos comuns, propõe-se como solução a utilização das telecomunicações, de forma com que todos possam “ter acesso a informações sobre assuntos públicos quase imediatamente numa forma (impressos, debates, dramatizações, desenhos animados, por exemplo) e num nível (de especialista a leigo, por exemplo) apropriados para cada cidadão em particular” (DAHL, 2012, pag. 541). Ou seja, a democracia representativa não subtrai a soberania do povo em investigar, julgar, influenciar e reprovar seus legisladores (URBINATI, 2006).

O presente estudo está fundamentado em conceitos, princípios e normas de controle interno. Este, o controle interno – também nominado de controle interno administrativo, da administração pública – foi reestruturado ao longo de vários anos, acompanhando as respectivas mudanças estruturais do Estado e da gestão (CASTRO, 2011, p. 284). O autor também pontuou o controle administrativo na visão da American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) como sendo:

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas.

Em 1992, a International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) atualizou, em 2001, o *Guia para las normas de control interno del sector público*, incorporando os avanços em relação ao estudo do controle interno (INTOSAI, 2007, p. 19), definindo-o:

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança na consecução da missão da entidade, assim, os seguintes objetivos serão alcançados: (1) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; (2) cumprimento das obrigações de accountability; (3) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; (4) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

O grau de frequência de disponibilidade das informações sobre as contas públicas de municipalidades, além de contemplar os anseios do gestor público, este, responsável pelas tomadas de decisões, e do cidadão contribuinte, no tocante à transparência sobre a aplicação dos recursos públicos, orienta o exercício da vigilância e da cidadania. A transparência das

contas públicas, tal como o cumprimento dos princípios da evidenciação e da publicidade, constitui conduta de respeito e responsabilidade para com todos os munícipes. Diante do exposto, no presente estudo mostra-se relevante o fato de demonstrar objetivamente o nível de transparência e divulgação das informações exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei de Acesso à Informação, que possam despertar o interesse tanto no ambiente acadêmico quanto ao cidadão em geral, para fomento do interesse, aprendizado e participação popular no que se refere ao controle, destinação e uso adequado dos recursos públicos (FRANCO et al., 2011).

O princípio da transparência, portanto, vem alcançando no contexto de gestão fiscal responsável extrema importância, vez que, ao revestir-se de valores peculiares de evidenciação ou *disclosure*, que primam pela necessidade da veiculação de informação dotada das características úteis e qualitativas, anuncia um novo padrão de informar, cuja qualidade e utilidade devem atingir os potenciais interessados: os responsáveis pelas tomadas de decisões e os cidadãos. Tais características qualitativas e úteis, de acordo com International Accounting Standards Board (2010), podem ser descritas como sendo: relevância, compreensibilidade, oportunidade, tempestividade e confiabilidade, além de transparência, consistência, veracidade e credibilidade. É dessa forma que a internet tem sido instrumento indispensável e ágil de viabilizar a divulgação dos resultados das contas públicas, cuja obrigatoriedade ganhou espaço a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), da Lei Complementar n. 131/2009, bem como da Lei de Acesso à Informação (LC 12.527/2011), como veículo de alcance dos cidadãos.

As estruturas encontradas na esfera municipal ainda se mostram bastante restritas quando comparadas ao modelo implementado na esfera federal de governo. Ou seja, nos municípios, percebe-se que nem sempre implica a adoção do modelo federal, com todas as suas funcionalidades (CRUZ; SPINELLI; SILVA, 2016).

Da mesma forma, constatou-se que a presença de uma Controladoria-Geral na estrutura organizacional dos municípios não tem garantido, de forma similar, a promoção da transparência municipal e o cumprimento da LAI. Como percebido, mesmo tendo controladorias em suas estruturas, grande parte dos municípios não têm atendido aos requisitos predeterminados pela legislação em vigor (CRUZ; SPINELLI; SILVA, 2016).

Assim, mister que se parta da premissa de que, sem a estrutura adequada, o funcionamento do órgão deixará a desejar, e os resultados que dele se espera não serão alcançados. Por consequência, com a fragilidade do controle interno, acentuam-se agudamente os riscos para nem mesmo os resultados da gestão pública poderem ser avaliados e mensurados,

muito menos enfrentados os riscos causadores de fraudes e má gestão (ELIAS; OLIVEIRA; MONTEIRO, 2017), especialmente para a esfera municipal.

Portanto, a previsão em lei específica do sistema de controle interno é um aspecto inelutável a se considerar na busca da melhor estruturação e funcionamento possíveis dos órgãos de controle interno. A previsão legal é um ponto de partida sólido e aponta os rumos que devem obrigatoriamente vincular o gestor público, servindo como guia de planejamento para a instituição e para o funcionamento dos órgãos públicos – o que não é diferente para os órgãos de controle interno (ELIAS; OLIVEIRA; MONTEIRO, 2017, p. 129).

O controle interno, bem como o gerenciamento de riscos, a governança e a prevenção de fraudes, foi aprimorado por meio do COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), ou seja, o Comitê de Organizações Patrocinadoras - a Comissão Treadway é uma iniciativa conjunta de cinco organizações profissionais e se dedica a ajudar as organizações a melhorar o desempenho, desenvolvendo uma liderança inovadora. O COSO é uma iniciativa do setor privado, patrocinada e financiada conjuntamente por: (1) American Accounting Association (AAA); (2) Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA); (3) Executivos Financeiros Internacionais (FEI); (4) Institute of Management Accountants (IMA); e, (5) Instituto de Auditores Internos (IIA) (COSO, 2021).

Segundo COSO (1992), o controle interno ajuda as entidades a alcançar objetivos importantes e sustentar e melhorar o desempenho. COSO's Controle Interno - Estrutura Integrada (Estrutura) permite que as organizações desenvolvam de forma eficaz e eficiente sistemas de controle interno que se adaptam às mudanças nos ambientes de negócios e operacionais, mitigam os riscos a níveis aceitáveis e apoiam a tomada de decisões e governança da organização.

O controle interno é definido da seguinte forma:

Controle interno é o processo conduzido pela Diretoria, Conselhos ou outros empregados de uma companhia, no intuito de fornecer uma garantia razoável de que os objetivos da entidade estão sendo alcançados, com relação às seguintes categorias: (a) eficácia e eficiência das operações; (b) confiabilidade dos relatórios financeiros; e (c) conformidade com a legislação e regulamentos aplicáveis (TCE-PR, p. 8).

Em 2004, o COSO II - Gerenciamento de riscos corporativos - integração com estratégia e desempenho, em complemento ao COSO I, esclarece a importância da gestão de riscos corporativos no planejamento estratégico e integrando-a em toda uma organização - porque o risco influencia e alinha a estratégia e o desempenho em todos os departamentos e funções.

**Figura 1.** Princípios do gerenciamento de riscos corporativos

GESTÃO DE RISCO EMPRESARIAL



Fonte: Tophoff (2017).

Os cinco componentes do *framework* atualizado são apoiados por um conjunto de princípios, conforme visto na Figura 1. Esses princípios abrangem tudo, desde governança até monitoramento. Eles são gerenciáveis em tamanho e descrevem práticas que podem ser aplicadas de maneiras diferentes para organizações diferentes, independentemente do tamanho, tipo ou setor. A adesão a esses princípios pode fornecer à administração e ao conselho uma expectativa razoável de que a organização entende e se esforça para gerenciar os riscos associados a suas estratégias e objetivos de negócios.

Já a integração entre controle interno e externo é recepcionada na Constituição de 1988 e também por normas de auditoria da Intosai, com um sistema composto por partes distintas entre si, porém integradas e complementares. No art. 74, IV, da CRFB/88, é previsto que o sistema de controle interno tem a finalidade de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 1988).

O controle interno, por estar próximo a atividade administrativa do ente ou órgão, exerce um papel importante no controle prévio ou concomitante e, por isso, preventivo, de identificar riscos e prevenir desvios dos padrões de legalidade e de boa gestão. Por exercer esse papel fundamental na qualidade e na legalidade da gestão pública, o controle interno de fato presta suporte ao controle externo, pois aquele assegura a identificação de pontos críticos da gestão e é decisivo para a correção mais tempestiva de rumos, em melhores condições de evitar a consumação de ineficiências e ilegalidades (MIRANDA, 2014).

Por estar em condições de apoiar o alcance dos objetivos esperados do controle externo – regularidade e operacionalidade da ação governamental – que o controle interno deve ser objeto de atenção dos tribunais de contas, conforme recomendam os padrões internacionais de auditoria da Intosai. Por isso, as recomendações de boas práticas dispõem que as Entidades de Fiscalização Superiores (EFSSs) devem avaliar a efetividade da função de auditoria interna de

seus jurisdicionados (INTOSAI, 2010).

A cooperação entre controle interno e EFSs, conforme padrões da independência da auditoria interna no setor público, inclui a recomendação de determinar em qual extensão a EFS pode aproveitar o trabalho feito pelos controladores internos. A importância do controle interno é tão destacada que o Código de Ética e Auditoria da Intosai estabelece que, para determinar a extensão e o alcance da auditoria, o auditor deve examinar e determinar o grau de confiabilidade do controle interno (INTOSAI, 2012).

A regra da independência da auditoria interna no setor público, recomenda que as EFSs exerçam um papel chave mediante as seguintes ações: 1) estabelecer padrões de controle interno; 2) criar uma sólida estrutura de controle interno; 3) trabalhar em parcerias com auditores internos; 4) avaliar o controle interno como parte integrante, tanto de auditorias financeiras como de auditorias de desempenho (INTOSAI, 1997).

A verificação da adequada estruturação do órgão de controle interno de municípios pode ser verificada conforme critérios estabelecidos por organizações nacionais e internacionais de controle, como Intosai e Atricon (2014). Parte-se da premissa de que, sem a estrutura adequada, o funcionamento do órgão deixará a desejar, e os resultados que dele se espera não serão alcançados. Assim, com a fragilidade do controle interno, acentuam-se os riscos para nem mesmo os resultados da gestão pública poderem ser avaliados e mensurados, muito menos enfrentados os riscos causadores de fraudes e má gestão.

Por conseguinte, a previsão em lei específica do sistema de controle interno é um aspecto a se considerar na busca da estruturação e funcionamento possíveis dos órgãos de controle interno. Essa lei é um ponto de partida eficaz e aponta os rumos que devem obrigatoriamente vincular o gestor público, servindo como guia de planejamento para a instituição e para o funcionamento dos órgãos de controle interno.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

A pesquisa, nesse estudo, foi realizada por meio de levantamento da adequação da legislação municipal aos parâmetros das boas práticas de controle interno recomendados pela Atricon e inspirados nas normas da Intosai, com foco no município de Campo Grande – Mato Grosso do Sul. Foi feito este recorte da realidade porque o município está na jurisdição do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul e, sobre ele, a pesquisa tinha acesso à unidade de análise, ou seja, à legislação municipal de controle interno.

A análise da legislação foi direcionada para pontos específicos. Os critérios adotados foram escolhidos entre os utilizados pela Atricon, no Anexo Único da Resolução Atricon n. 5/2014 – que aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon n. 3.204/2014 relacionados à temática: Controle Interno - instrumento de eficiência dos jurisdicionados. O objetivo da Resolução da Atricon foi estabelecer diretrizes para os tribunais de contas concernentes a sua missão de estimular a implantação e de avaliar o desenho e o funcionamento do sistema de controle interno dos jurisdicionados.

Houve necessidade de reduzir as dimensões associadas ao Controle Interno para evitar um problema conhecido como “alargamento conceitual”. Trata-se do alargamento de um conceito a tal ponto que perde sua capacidade explicativa sobre a realidade. Com isso, decidiu-se por selecionar os critérios essenciais que dão condições mínimas ao efetivo funcionamento deste órgão e que pudessem ser identificados por meio da análise da legislação municipal. Para o exame das legislações encaminhadas pelos municípios, foram selecionados os seguintes itens (ELIAS; OLIVEIRA; MONTEIRO, 2017, p. 130):

1. definição de competências para o órgão de controle interno;
2. previsão de servidores efetivos para o órgão de controle interno, subdividida em:
  - a) previsão de cargo de controlador interno efetivo,
  - b) previsão de equipe de apoio provida por servidores efetivos;
3. segregação de funções, ou seja, previsão de diferentes papéis: os órgãos administrativos executam as atividades e o controle interno verifica o que foi realizado;
4. independência do órgão de controle interno e acesso a todas as informações dos órgãos administrativos;
5. previsão de um sistema de controle interno;
6. vinculação do órgão de controle interno ao chefe do Poder Executivo.

A análise da legislação, realizada mediante aplicação de indagações, ocorreu da seguinte forma (ELIAS; OLIVEIRA; MONTEIRO, 2017):

(i) a legislação analisada é exclusiva para o controle interno?

A pesquisa considerou exclusiva a legislação dedicada especificamente a instituir e disciplinar o funcionamento de órgãos de controle interno. Se a regulamentação normativa sobre o controle interno foi inserida em legislação municipal, que também cuida de outros temas, como a organização de outros órgãos da administração pública municipal, entendeu-se não ser exclusiva de controle interno.

(ii) norma municipal regulamenta as competências de controle interno definidas na Constituição da República?

Reconhece-se a regulamentação das competências de controle interno sempre que a legislação municipal não se limitou simplesmente a reproduzir as atribuições de controle interno definidas pelo art. 74 da Constituição da República. Objetiva-se aqui verificar se houve previsão



de procedimentos por meio dos quais o órgão de controle interno exerce suas competências bem como a previsão de outros comandos normativos que estabelecem meios e formas de funcionamento dos órgãos de controle interno.

(iii) a norma municipal prevê que o cargo de controlador interno seja escolhido entre servidores ocupantes do cargo de provimento efetivo?

Examina-se se houve previsão para a escolha e a investidura no cargo de chefe do controle interno dentro do quadro de servidores efetivos do município, constituindo, nesse caso, o recrutamento restrito, ou se, noutra hipótese, a escolha poderia recair sobre quem não ocupa cargo efetivo na Administração Pública do município, configurando o recrutamento amplo. O cargo de controlador interno é de provimento em comissão, ou seja, a nomeação recai na confiança do nomeante sobre a pessoa nomeada para investir-se no cargo. Entretanto, as normas que definem as boas práticas de controle interno, estabelecidas pela Intosai e pela Atricon, recomendam fortemente que a escolha do controlador interno recaia sobre servidores efetivos para assegurar maior autonomia, imparcialidade e segurança no exercício de suas funções. Nesse contexto, a pesquisa aceitou que o controlador interno fosse originário de cargo de provimento efetivo caso houvesse expressa previsão nesse sentido. Não se admitiram hipóteses em que a escolha do controlador interno recaísse preferencialmente sobre servidores efetivos, porque neste caso há larga margem para a escolha recair sobre alguém de livre nomeação do prefeito municipal. Se a legislação foi silente, considerou-se que não previu a escolha do controlador interno entre servidores efetivos.

(iv) a norma municipal prevê que a equipe de apoio de controle interno seja provida por servidores efetivos?

Considera-se, como recomendado, que o órgão de controle interno não seja composto apenas por um servidor, mas por uma equipe de servidores efetivos. Aceita-se que a equipe seja integrada por servidores efetivos quando houver expressa previsão nesse sentido, sem margem para a possibilidade de os membros da equipe de controle interno serem escolhidos mediante provimento em comissão. Entretanto, dentro dos limites metodológicos da pesquisa, focada na análise da legislação, não se examinou se os servidores destacados para o órgão de controle interno ocupam cargos criados especificamente para essa finalidade.

(v) a norma municipal viola o princípio de segregação de funções?

O princípio da segregação de funções significa fundamentalmente a separação entre quem executa e quem controla a atividade executada. Uma mesma atividade administrativa não deve ter suas principais etapas controladas pelo mesmo agente. Orientada por esse conceito, a

pesquisa verificou a violação da segregação de funções sempre que se atribuiu ao controle interno funções típicas de quem executa. Considerou-se que, ao controle interno, cabe aferir a aderência da atividade administrativa a procedimentos definidos internamente pela Administração ou pela sua conformidade à legislação que rege a função administrativa, sempre com o objetivo de minimizar riscos que possam comprometer os objetivos da ação governamental. Por isso, apontou-se violação ao princípio da segregação de funções sempre que, v.g., se atribuía ao controle interno a tarefa de: a) autorizar atos a serem praticados, ou ainda, a homologação dos atos praticados; b) dar consultoria ou apoio técnico a órgãos encarregados de realizarem a função administrativa; neste caso, a pesquisa considerou, com apoio na literatura especializada, que o controle interno não participa da feitura de atos e de procedimentos que posteriormente irá fiscalizar, nem mesmo por meio de consultoria. O controle interno presta consultoria ao prefeito municipal naquilo que é de sua competência, especialmente mediante a emissão de relatórios sobre auditorias porventura realizadas e sobre o monitoramento da execução orçamentária e financeira, em seus diversos aspectos, como o cumprimento de metas de programas governamentais e o cumprimento de limites de gastos, com pessoal ou com endividamento, por exemplo.

(vi) a norma municipal estabelece o acesso irrestrito às informações dos órgãos administrativos submetidos a sua fiscalização?

Considera-se atendido o acesso irrestrito a informações sempre que o órgão de controle interno não precise de autorização de outro órgão para ter acesso às informações e aos documentos demandados ou não precise apresentar justificativa. Considerou-se também que haveria o referido acesso irrestrito se houvesse expressa previsão nesse sentido.

(vii) a norma municipal estabelece um sistema de controle interno?

A pesquisa considerou a existência de um sistema de controle interno, nos limites impostos por uma análise de legislação, sempre que houve a identificação da previsão expressa do termo sistema de controle interno. Assim, não foi considerada a instituição desse sistema se a legislação previsse apenas a criação de órgãos (de controle interno). O sistema pressupõe a criação de um órgão central, responsável pela supervisão da observância de rotinas e procedimentos de controle interno nas unidades administrativas municipais. Entendeu-se que a previsão expressa da criação do sistema de controle interno é um indicativo de que há adequada compreensão da forma com base na qual se deve organizar a função de controle interno.

(viii) a norma municipal estabelece a vinculação direta do controle interno ao chefe do Executivo do município?

A pesquisa, de acordo com a literatura especializada, considerou que o controle interno é órgão de staff, vinculado diretamente à instância máxima decisória da entidade, ou seja, ao prefeito, no âmbito municipal. Por isso, considerou-se a ocorrência da vinculação direta do controle interno ao prefeito municipal nas situações em que houve a expressa previsão neste sentido na legislação examinada ou quando, indiretamente, se infere a referida vinculação direta em razão da identificação do controle interno com o nível de secretaria municipal. Por outro lado, não se considerou a vinculação direta ao prefeito sempre que se infere a submissão hierárquica do controle interno, seja por integrar a estrutura administrativa de outros órgãos, seja por também ter o dever de submeter o produto de seu trabalho ao exame de outros órgãos, antes de serem encaminhados ao prefeito municipal.

#### 4 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Procedida análise das legislações pertinentes, a partir da disponibilização no portal de transparência do município de Campo Grande/MS, bem como pesquisa sistemática realizada junto ao diário oficial eletrônico municipal, constataram-se os seguintes resultados, conforme apresentados na Tabela 1:

**Tabela 1: Avaliação do controle interno de Campo Grande-MS**

Quesito	Atende, sim ou não.
- Regulamentação das competências de controle interno definidas na Constituição	Sim
- Manutenção da segregação de funções na norma municipal	Sim
- Legislação exclusiva para o Controle Interno	Sim
- Previsão de um sistema de controle interno	Sim
- Previsão de acesso irrestrito às informações dos órgãos administrativos	Sim
- Estabelecimentos de vinculação direta do Controle Interno ao Chefe do Executivo	Sim
- Previsão de equipe de apoio provida por servidores efetivos	Sim
- Previsão do cargo de controlador interno efetivo	Sim

Fonte: elaboração própria a partir da legislação analisada.

Verifica-se, assim, que a legislação/normativos do ente referente à regulamentação das competências de controle interno definidas na Carta Magna, atende integralmente as proposições contidas nas disposições da Atricon, conforme estabelecido no artigo oitavo do Decreto Municipal n. 13.171, de 25 de maio de 2017.

No que tange a previsão de acesso irrestrito às informações, considera-se atendido, pois está regulamentado nos artigos segundo e quatorze do Decreto Municipal n. 13.171, de 25 de

maio de 2017, bem como, consta das diretrizes internas previsão sobre a manutenção da segregação de funções.

O Sistema de Controle Interno – SCI do município sob avaliação foi aprovado pelo Decreto Municipal n. 13.171, de 25 de maio de 2017 e regulamentado conforme a Instrução Normativa do Sistema de Controle Interno – SCI n. 01/2018, e sua previsão inicial consta na Lei Orgânica Municipal de 04 de abril de 1990.

A lei municipal n. 5.793 de 3 de janeiro de 2017 que dispõe sobre a organização administrativa do poder executivo de Campo Grande/MS, elegeu a Controladoria-Geral de Fiscalização e Transparência como órgão da administração direta com status de secretaria municipal, portanto, diretamente subordinada ao Chefe do Poder Executivo (Prefeito Municipal), conforme estabelecido em seu artigo oitavo, inciso I, letra e.

Referente ao quesito da previsão de cargo efetivo, conforme consta do artigo 83, parágrafo segundo, da Lei Orgânica Municipal, o ingresso nas classes iniciais das carreiras far-se-á mediante concurso público de provas e títulos, portanto, considera-se atendida a recomendação da Atricon.

Em relação à previsão de equipe de apoio provida por servidor efetivo, constatou-se que o plano de cargos, carreiras e salários do município prevê os cargos de auditor de controle interno, bem como o cargo de técnico de controle interno e ainda, a Lei Orgânica Municipal prevê no artigo décimo, que a investidura em cargo ou emprego público depende de 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 legal, cujo edital obedecerá rigorosamente às condições e os requisitos contidos na lei ou regulamento específico para as respectivas carreiras.

## **5 CONCLUSÕES**

Portanto, com base na legislação/normativos consultados, o município de Campo Grande/MS, apresenta-se adequado sob os aspectos da legislação sobre o controle interno ao modelo previsto pela Atricon.

Dessa maneira, o município, em tese, apresentou legislação que atende as recomendações da Atricon, destinada à regulamentação da lei bem como a normatização das atividades desenvolvidas pelos integrantes do sistema de controle interno, em especial a Controladoria Geral do Município (CGM) de Campo Grande - MS.

Contudo, o atendimento aos critérios da Atricon e, ainda, da Intosai, não atribui validade

prática dessa regulamentação. De modo que, o município de Campo Grande apresenta, em tese, boas práticas de controle interno, em termos de atendimento ao item agente normativo e regulador do serviço público. Entretanto, foram encontradas limitações quanto a execução desses normativos bem como de outras práticas de controle prévio e concomitante para cumprimento de metas e objetivos da administração pública do município.

Sendo assim, é possível a realização de outros estudos para verificação desses aspectos práticos da legislação de controle interno do município de Campo Grande-MS, a exemplo de aferir o fiel cumprimento dos normativos citados neste trabalho.

## 6 AGRADECIMENTOS

O presente trabalho foi realizado com apoio da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS/MEC – Brasil e do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul

## REFERÊNCIAS

ATRICON - Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. **Resolução n. 4 de 2014**. Aprova as diretrizes de controle externo referente à temática: controle interno: instrumento de eficiência dos Tribunais de Contas. Disponível em: <[http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2014/08/ResolucaoAtricon\\_04-2014\\_DCE3202\\_SCITCs.pdf](http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2014/08/ResolucaoAtricon_04-2014_DCE3202_SCITCs.pdf)>. Acesso em: 25 jun. 2021.

BOBBIO, N. **Estado, Governo, Sociedade**: para uma teoria geral da política. 14. ed. São Paulo: Ed. Paz e Terra, 2004.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 1 set. 2021.

BRASIL. **Decreto 7.724**. Regulamenta a Lei no 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição. Portal da legislação – governo federal. 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm)>. Acesso em: 17 jun. 2021.

BRASIL. **Decreto 92.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: <[https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41841/5/decreto\\_%20n\\_9203\\_22\\_novembro\\_2017](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41841/5/decreto_%20n_9203_22_novembro_2017)>

.pdf>. Acesso em: 2 jul. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar 101**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Brasília: Casa Civil, 4 mai. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 17 jun. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar 131**. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar 101/2000 a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília: Casa Civil, 27 mai. 2009. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)>. Acesso em 17 jun. 2021.

BRASIL. **Lei Federal 12.527**. Regula o acesso a informações. Brasília: Casa Civil, 18 nov. 2011. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>. Acesso em 17 jun. 2021.

CAMPO GRANDE. **Decreto n. 13.171, de 25 de maio de 2017**. Dispõe sobre a competência e aprova a estrutura básica da Controladoria-Geral de Fiscalização e Transparência (CGM) e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.campogrande.ms.gov.br/egov/downloads/lei-organica-do-municipio-de-campo-grande-ms-1990-atualizada>>. Acesso em 02 jul 2021.

CAMPO GRANDE. **Lei Municipal n. 5.793, de 3 de janeiro de 2017**. Dispõe sobre a organização administrativa do poder executivo do município de Campo Grande, e dá outras providências. Campo Grande/MS: 3 jan. 2017. Disponível em: <<http://www.campogrande.ms.gov.br/pgm/downloads/lei-municipal-n-5-793-de-03-de-janeiro-de-2017/>>. Acesso em 2 jul 2021.

CAMPO GRANDE. **Lei Orgânica Municipal de Campo Grande/MS: 4 abr. 1990**. Disponível em: <<http://www.campogrande.ms.gov.br/egov/downloads/lei-organica-do-municipio-de-campo-grande-ms-1990-atualizada>>. Acesso em 02 jul 2021.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, com suporte à governança corporativa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. COSO. **About Us**. 2021. Disponível em <https://www.coso.org/pages/aboutus.aspx>. Acesso em 1 set. 2021.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Coso I**. 1992. Disponível em: <<https://www.coso.org/documents/coso-erm>>

executive-summary-portuguese.pdf/>. Acesso em: 25 jun. 2021.

CRUZ, M. C. M. T.; SILVA, T. A. B.; SPINELLI, M. V. O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros. **Cadernos EBAPE.BR**, v. 14, n. 3, p. 721-743, 2016.

DAHL, R. **A democracia e seus críticos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.

ELIAS, Gustavo Terra; OLIVEIRA, Wesley Matheus de; MONTEIRO, Délia Mara Villani. Controle interno dos municípios do Estado de Minas Gerais: uma proposta de diagnóstico de sua efetividade. **R. TCEMG**, Belo Horizonte, v. 35, n. 1, p. 124-139 jan./jun. 2017

FRANCO, L. M. G.; REZENDE, D. A.; FIGUEIREDO, F. C.; NASCIMENTO, C. Nível de divulgação eletrônica da contabilidade pública dos municípios do Paraná no ambiente da Internet. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 38, p. 140-153, 2014.

INTOSAI - INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. Disponível em

[https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai\\_diretrizes\\_p\\_controle\\_interno.pdf](https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf). Acesso em 1 set. 2021.

INTOSAI - INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Intosai Gov 9110**: Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences in Implementing and Evaluating Internal Controls. Copenhagen: Intosai, 1997. Disponível em: <<https://audit.gov.ly/home/intosai/9110.pdf>>. Acesso em: 3 set. 2021.

INTOSAI - INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Intosai Gov 9140**: Independencia de la Auditoría Interna en el Sector Público. Copenhagen: Intosai, 2012. Disponível em: <<https://audit.gov.ly/home/intosai/9110.pdf>>. Acesso em: 3 set. 2021. Disponível em: <[https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/intosai\\_gov\\_9140s.pdf](https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/intosai_gov_9140s.pdf)>. Acesso em: 3 set. 2021.

INTOSAI - INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Intosai Gov 9150**: Coordinación y Cooperación entre las EFS y los Auditores Internos en el Sector Público. Copenhagen: Intosai, 2010. Disponível em: <[https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/intosai\\_gov\\_9150s.pdf](https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/intosai_gov_9150s.pdf)>. Acesso em: 3 set. 2021.

INTOSAI - INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Intosai Gov 9100**. Dispõe sobre diretrizes para padrões de controle interno para o setor público. Disponível em: <[https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai\\_gov\\_9100\\_e.pdf](https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100_e.pdf)>. Acesso em: 25 jun. 2021.

MIRANDA, Cynthia Lanna de. **O Controle Externo das Contas Públicas: reflexões sobre a essência do controle a partir de sua evolução histórica e dos desafios impostos à sua trajetória.** 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, p. 88-89.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.

OECD. **Diretrizes da OCDE sobre Governança Corporativa de Empresas Estatais.** Ed.

2015. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264181106-pt>

TOPHOFF, V. Important Improvements Included in COSO's New Enterprise Risk Management Framework. **International Federation of Accountants.** Out., 2017. Disponível em <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/important-improvements-included-coso-s-new-enterprise-risk-management-framework?hcb=1>. Acesso em 3 set. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ – TCE-PR. Diretrizes e orientações sobre o Controle Interno para os jurisdicionados. Curitiba: TCE-PR, 2017. Disponível em [https://www.legiscompliance.com.br/images/pdf/cartilha\\_controle\\_interno\\_tcepr.pdf](https://www.legiscompliance.com.br/images/pdf/cartilha_controle_interno_tcepr.pdf). Acesso em: 3 set. 2021.

URBINATI, N. O que torna a representação democrática? **Lua Nova**, n. 67, p. 191-227, 2006.