

# **A institucionalização de sistema de controle interno: um estudo de caso no município de Alfredo Chaves - ES**

**HENRIQUE RANGEL MORESCHI** (UFES) - henriquemoreschi@hotmail.com

**Rafael de Lacerda Moreira** (UFVJM) - moreiracco@yahoo.com.br

## **Resumo:**

*A implantação de sistema de controle interno é considerada uma importante ferramenta de gestão para a administração pública, tendo como finalidade obter resultados por meio de rotinas a serem inseridas no dia a dia da organização, buscando auxiliar o gestor público para uma administração mais transparente perante a sociedade. Um processo de institucionalização ocorre como subproduto da criação de outras estruturas, sendo que, uma vez institucionalizadas as estruturas ou atividades se mantêm sem que haja necessidade de outras ações. O presente trabalho tem como tema central a institucionalização de sistema de controle interno, tendo como objetivo geral demonstrar o estágio de implantação dos sistemas de controle interno na administração pública a partir da resolução TCE-ES nº 227/2011. Estudou-se o município de Alfredo Chaves, localizado na região Sul do Estado do Espírito Santo para a realização desse trabalho. Para a coleta dos dados foram realizadas entrevistas com a Controladora Geral e os demais Secretários do Executivo Municipal. Mediante os resultados obtidos através das entrevistas foi possível constatar que o município de Alfredo Chaves/ES encontra-se na fase de objetificação em se tratando da Controladoria e no que tange as demais secretarias enquadram-se na fase de habitualização, uma vez que apesar de acolherem as orientações da Controladoria ainda necessitam de normatizar seus pontos de controle por meio de instruções normativas, conforme as exigências do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.*

**Palavras-chave:** *Controle Interno; Institucionalização; Gestão Municipal*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **A institucionalização de sistema de controle interno: um estudo de caso no município de Alfredo Chaves – ES**

### **Resumo**

A implantação de sistema de controle interno é considerada uma importante ferramenta de gestão para a administração pública, tendo como finalidade obter resultados por meio de rotinas a serem inseridas no dia a dia da organização, buscando auxiliar o gestor público para uma administração mais transparente perante a sociedade. Um processo de institucionalização ocorre como subproduto da criação de outras estruturas, sendo que, uma vez institucionalizadas as estruturas ou atividades se mantêm sem que haja necessidade de outras ações. O presente trabalho tem como tema central a institucionalização de sistema de controle interno, tendo como objetivo geral demonstrar o estágio de implantação dos sistemas de controle interno na administração pública a partir da resolução TCE-ES nº 227/2011. Estudou-se o município de Alfredo Chaves, localizado na região Sul do Estado do Espírito Santo para a realização desse trabalho. Para a coleta dos dados foram realizadas entrevistas com a Controladora Geral e os demais Secretários do Executivo Municipal. Mediante os resultados obtidos através das entrevistas foi possível constatar que o município de Alfredo Chaves/ES encontra-se na fase de objetificação em se tratando da Controladoria e no que tange as demais secretarias enquadram-se na fase de habitualização, uma vez que apesar de acolherem as orientações da Controladoria ainda necessitam de normatizar seus pontos de controle por meio de instruções normativas, conforme as exigências do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

Palavras-chaves: Controle Interno; Institucionalização; Gestão Municipal.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

### **1 Introdução**

O sistema de controle interno nas entidades públicas vem a ser um aliado do gestor, sendo que suas atividades são capazes de contribuir para uma melhor realização dos cumprimentos as exigências legais, do controle e proteção do patrimônio, bem como uma aplicação mais dinâmica dos recursos públicos.

As atividades de controle são mecanismos utilizados pelas organizações, sejam elas públicas ou privadas, com intuito e objetivo de verificar a legalidade, bem como a eficiência, eficácia e economicidade da atividade desempenhada, gerando inúmeros benefícios tanto para a entidade quanto para os cidadãos.

A implantação de sistema de controle interno na administração pública seja no âmbito federal, estadual ou municipal é uma exigência determinada na Constituição Federal de 1988. No estado do Espírito Santo a temática “controle interno” ganha maior relevância a partir da publicação da Resolução do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo nº 227 de 25 de agosto de 2011 e suas alterações.

O controle interno tem natureza técnico-investigativa, baseado nos exames e perícias procedimentais, segundo a Controladoria Geral do Estado de Tocantins (CGETO) (2005). Dessa forma, uma vez adotado na organização, se espera uma atuação dos órgãos setoriais de controle de maneira preventiva, detectiva e corretiva, visando evitar erros, desperdícios e irregularidades, bem como a correção tempestiva às possíveis falhas encontradas.

Institucionalizar sistemas de controle interno representa um grande avanço para a administração pública. A teoria institucional segundo Machado-da-Silva e Gonçalves (1999) busca acrescentar ideias de instituições e de padrões, de comportamentos e normas, de crenças e valores aos indivíduos, grupos e organizações.

Sendo assim, o presente trabalho tem por finalidade realizar um estudo sobre a implantação de sistema de controle interno segundo a Resolução TCE-ES nº 227/2011. Desse modo, tal estudo pretende responder o seguinte problema de pesquisa: Qual o estágio de institucionalização dos controles internos na administração pública municipal? Para responder essa pergunta foi realizado um estudo de caso no município de Alfredo Chaves no Estado do Espírito Santo.

Dessa forma, o objetivo geral do estudo é demonstrar o estágio da implantação dos sistemas de controle interno na administração pública a partir da Resolução TCE-ES nº 227/2011.

Diante disso, o estudo tem como objetivos específicos apresentar o controle interno no âmbito municipal e sua capacidade de gerar transparência na gestão de recursos públicos; verificar os métodos e procedimentos de implantação do sistema de controle interno no Município de Alfredo Chaves/ES, bem como analisar os procedimentos de institucionalização de alguns controles.

A implantação do controle interno se torna uma importante ferramenta de gestão para a administração pública, com a finalidade de obter resultados por meio de rotinas a serem inseridas no dia a dia da entidade, bem como auxiliar e ajudar os gestores públicos, tornando a administração mais transparente perante a sociedade. Com um sistema de controle interno competente o Poder Público Municipal está apto a gerir de maneira dinâmica e ativa, utilizando-se de instrumentos de rotina e procedimentos de controles que contribuirão para o desenvolvimento de uma gestão mais eficaz.

No ambiente organizacional, seja ele público ou privado, um processo de institucionalização ocorre como subproduto da criação de outras estruturas, sendo que, uma vez institucionalizadas as estruturas ou atividades se mantêm sem que haja necessidade de outras ações.

A institucionalização tem como objetivo explicar os acontecimentos organizacionais através do entendimento de “como” e de “porque” as estruturas e processos organizacionais tornam-se legitimados, e quais as suas consequências nos resultados planejados para as organizações (FACHIN; MENDONÇA, 2003).

## **2 Referencial teórico**

### **2.1 Conceitos sobre controle interno**

O controle interno é utilizado tanto nas empresas privadas quanto nas entidades públicas, onde, uma vez adotado e implantado, por meio de seus procedimentos permite a proteção do patrimônio. Para fins de entendimento sobre controle interno seguem alguns conceitos:

Controle é o que uma entidade exerce sobre determinado fato de acordo com suas rotinas próprias, tendo uma função administrativa que tem por objetivo observar se os fatos ocorrem de acordo com o que a administração determinou (SOUZA, 2006).

Meireles (1989) define controle interno como todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração. Dessa forma, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços e agentes é considerado interno.

Segundo Deschamps (2009, p. 12) difere-se o controle interno do sistema de controle interno da seguinte forma:

“[...] pode-se dizer que o Controle Interno obedece a normas e rotinas isoladas de controle, enquanto a construção organizada e articulada da lógica do funcionamento de um controle interno com pressupostos básicos constitucionais e legais constitui o que se pode chamar de sistema de controle interno”.

O controle interno na administração pública visa uma fiscalização preventiva, contínua e permanente de todos os atos praticados. Controles Internos são as ferramentas utilizadas pelas organizações visando à prevenção, fiscalização e verificação administrativa, a fim de admitirem a observação e direção dos acontecimentos da entidade que produzem reflexos em seus patrimônios.

O objetivo do controle interno, segundo Castro (2011), é funcionar simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e defesa do cidadão.

O objeto do controle interno é a própria gestão da instituição ou da entidade administrativa. As finalidades do controle interno são: segurança ao ato praticado e obtenção de informação adequada; promoção da eficiência operacional da entidade; estímulo da obediência e o respeito às políticas traçadas; proteção dos ativos; inibição da corrupção.

Partindo dos conceitos sobre controle interno na administração pública, notória é a adoção de um conjunto de procedimentos que permitam a proteção do patrimônio público e a exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, bem como observar se os objetivos estabelecidos no planejamento organizacional foram atingidos de forma eficiente, eficaz e efetiva. Sendo assim ao se definir o controle interno a ser utilizado em uma organização, deve-se observar os tipos de controles internos, onde Vieira (2009, p.5) os classifica de duas formas:

Controle interno contábil: compreende o plano de organização e todos os procedimentos referentes, diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros.

Controle interno administrativo: compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficácia operacional e à obediência às diretrizes administrativas.

O controle interno está presente no direito brasileiro desde a edição da Lei 4320/64, onde em seu art. 76 determinou que o Poder Executivo controlasse a execução orçamentária, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas (GATTRINGER, 2006). Também é observado controle interno na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 101/2000 e se tratando do Estado do Espírito Santo é notório a partir da Resolução nº 227/2011 e suas alterações, onde é enfatizando a criação e implantação de sistema de controle interno nos municípios capixabas.

## **2.2 Institucionalização do sistema de controle interno municipal**

A institucionalização do sistema de controle interno representa um grande avanço no âmbito da administração pública. A teoria institucional, segundo entendimento de Machado-da-Silva e Gonçalves (1999) tem por finalidade congregar em suas presunções a ideia de instituições e de padrões comportamentais, estipulando normas e preceitos a serem seguidos pelos grupos e organizações.

As entidades governamentais possuem em suas estruturas indivíduos com hábitos e rotinas que agregam de forma sistêmica todos os procedimentos do qual fazem parte da organização.

Fonseca (2003) define institucionalização como o processo de transformar crenças e ações em regras de conduta social, que, ao longo do tempo, por influência de mecanismos de

aceitação e reprodução, tais regras tornam-se padrões e passam a ser encaradas como rotinas naturais, ou concepções amplamente compartilhadas da realidade.

No processo de institucionalização, observa-se o conceito proposto por Tolbert e Zucker (1999), onde são evidenciados os estágios ou fases de institucionalização. Segundo eles, a institucionalização ocorre em três estágios definidos da seguinte forma: pré-institucionalização ou fase de habitualização, semi-institucionalização ou fase de objetificação e total institucionalização ou fase de sedimentação.

Em um processo de institucionalização, a fase de habitualização é observada quando a organização busca desenvolver métodos padronizados para a manutenção e funcionamento das atividades organizacionais, onde, por meio de problemas que surgem dentro da entidade, busca-se formalizar as atividades com objetivos de alcançar a solução. Tolbert e Zucker (2007) denominam esse método de solução como arranjos estruturais, uma vez que, os problemas venham a serem solucionados, esses arranjos passam a integrar as práticas e procedimentos, tornando-se políticas legitimadas dentro da organização.

Na fase de objetificação, Tolbert e Zucker (2007), elencam as seguintes características: as organizações que adotam as estruturas são heterogêneas, a transmissão da adoção estrutural da organização é dada por bases normativas e não mais imitação e as políticas adotadas são moldadas de acordo com a organização.

A terceira e última fase chamada de sedimentação, é observada pela institucionalização total da organização na sociedade. Nessa fase os procedimentos, as práticas e as normas são acatados como verdades, não sendo mais questionáveis.

Para uma melhor visualização dos três estágios ou fases de institucionalização, abordando as principais características de cada um, segue o Quadro 1.

<b>Dimensão</b>	<b>Estágio Pré-Institucional</b>	<b>Estágio Semi-Institucional</b>	<b>Estágio de Total Institucionalização</b>
Fase do Processo	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
Características dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Impeto da difusão	Imitação	Imitação/Normativo	Normativo
Atividade de teorização	Nenhuma	Alta	Baixa
Variância na implementação	Alta	Moderada	Baixa
Taxa de fracasso estrutural	Alta	Moderada	Baixa

Fonte: Tolbert e Zucker (2007)

Quadro 1 – Estágios de Institucionalização e Dimensões Comparativas

Diante das informações elencadas no quadro, Tolbert e Zucker (2007) afirmam que habitualmente costuma-se analisar se a estrutura está institucionalizada ou não. Logo, deve-se levar em consideração que, a finalidade desse estudo é avaliar em qual desses estágios encontra-se a institucionalização dos controles internos no município de Alfredo Chaves/ES.

Sendo assim, mediante o processo de institucionalização e implantação de sistema de controle interno, por meio de novas rotinas e procedimentos a serem seguidos pela organização, pressupõe que os mesmos tendem a gerar conflitos, pois, em estudo realizado por Scott e Lyman (apud SOARES, 2010) concluiu-se que as estruturas formais das organizações prejudicariam os padrões de eficiência e racionalidade.

Conflito na concepção de Thomas (1992) é o processo que começa quando uma das partes percebe que a outra parte afetou de forma negativa, ou que a irá afetar de forma integral.

Nesse sentido, pode-se observar que o conflito é o ato pelo qual há intervenção na atividade do outro e, sendo assim, o conflito pode servir como instrumento ou mecanismo de correção das deficiências e problemas existentes, buscando evitar problemas mais graves.

Desta forma, a implantação de novas regras a serem aplicadas em cada setor público poderá gerar conflitos, tendo em vista que já existe em cada unidade uma forma de tramitação de dados e processos, contudo, o controle interno visa à regularização e padronização dos atos do Poder Executivo no âmbito municipal.

Nesse contexto de institucionalização dentro das organizações, sejam elas públicas ou privadas, podem ser destacados alguns estudos realizados, conforme seguem abaixo.

Guerreiro, Pereira, Rezende e Aguiar (2005), buscando explicar quais fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária, realizaram uma pesquisa-ação em uma unidade do SESC São Paulo, para analisar a implementação, bem sucedida, de uma metodologia de programação de orçamento, através da identificação de fatores determinantes do sucesso dessa implementação, e a utilização da teoria institucional como suporte teórico.

Esses autores, identificaram os principais fatores do processo de institucionalização da programação orçamentária, uma vez que, cada um desses fatores estava relacionado com um determinado fator institucional e com uma etapa do processo de institucionalização. Concluiu-se, portanto que o processo de mudança organizacional ocorreu de maneira bem-sucedida, pois, havia relativamente mais fatores motivadores da mudança, que fatores inibidores, embora, não se tenha ponderado a influência relativa de cada um desses fatores, nos resultados.

Gomes, Peter, Machado e Oliveira (2013), em um estudo sobre a institucionalização da controladoria no âmbito do poder executivo municipal, realizaram pesquisa onde se buscava analisar a fase de institucionalização em que se encontravam as controladorias de um grupo de municípios participantes do Fórum de Controladores dos Municípios do Estado do Ceará (FECON), sendo que, dos 19 municípios participantes, apenas 6 participaram da pesquisa. Após análise dos dados, por meio de entrevistas com controladores, e a aplicação do questionário aos servidores dos demais órgãos das prefeituras, foi verificado que as controladorias foram implantadas no período de 2004 a 2009, e que as mesmas vem emitindo relatórios mensalmente, pronunciando medidas de correção para o melhor desempenho da gestão, contribuindo de maneira totalmente importante para as demais secretarias no alcance de seus resultados.

Gomes, Peter, Machado e Oliveira (2013) constataram que o principal problema enfrentado pelos controladores, se deu com a ausência de pessoas qualificadas para a atuação na área. Dessa forma, respondendo ao objetivo geral do estudo proposto por eles, foi possível concluir que a Controladoria no âmbito do poder executivo municipal, encontrava-se na fase de institucionalização chamada de objetificação, sendo ainda necessárias algumas implementações em suas estruturas e ampliação de suas atividades.

Quanto à institucionalização de sistema de controle interno no Município de Alfredo Chaves/ES, a seguir apresenta-se a metodologia adotada, descrevendo o caminho para a obtenção dos resultados da pesquisa do presente estudo.

### **3 Metodologia da pesquisa**

O Município de Alfredo Chaves - ES está localizado na região Sul do Estado do Espírito Santo, sendo que sua emancipação política se deu em 24 de janeiro de 1891. Possui sua economia baseada na bananicultura, cafeicultura e pecuária, com ascendência para o turismo devido ao rico potencial de atrativos naturais.

Para a realização deste estudo de caso, utilizou-se como fonte para busca de informações a análise da legislação do município de Alfredo Chaves - ES, bem como a realização de entrevistas com a Controladora Geral e os Secretários Municipais de Administração, Agricultura, Assistência Social e Cidadania, Comunicação Social, Educação, Esportes e Lazer, Finanças, Meio Ambiente e Serviços Urbanos, Obras, Planejamento e

Desenvolvimento, Saúde e o de Turismo e Cultura, além de contatos com os servidores das áreas de Administração, Finanças e Controladoria da Prefeitura Municipal de Alfredo Chaves/ES e também a observação do ambiente de trabalho e observação espontânea dos fatos.

Utilizou-se como estrutura para a elaboração do protocolo de pesquisa deste estudo, o modelo exposto por Martins (2008), onde se observa:

a) Objetivo do estudo

Verificar os métodos e procedimentos de implantação do sistema de controle interno no Município de Alfredo Chaves - ES, bem como analisar em qual estágio de institucionalização encontram-se alguns controles.

b) Procedimentos iniciais:

b1) Contato Inicial – realizou-se uma visita na Prefeitura Municipal de Alfredo Chaves/ES, onde foi apresentado ao Prefeito Municipal e a Sr<sup>a</sup>. Controladora Municipal os objetivos do estudo, a tipologia de informações que o estudo necessitava e os métodos de coletas de dados que seriam utilizados. A reunião teve duração de duas horas, onde foi apresentada toda a estrutura organizacional da Prefeitura Municipal, bem como as principais unidades que estão submetidas à institucionalização dos sistemas de controle interno neste primeiro momento;

b2) Informações Gerais – mediante o contato inicial com o Prefeito Municipal e a Sr<sup>a</sup>. Controladora Municipal, onde foi feita toda explicação relativa ao estudo desejado, foi concedida a autorização para a realização do estudo mediante a utilização de informações e observação dos ambientes de trabalho do setor submetido à implantação de sistemas de controle interno;

b3) Proposição para o estudo de caso – preliminarmente foi feita uma pesquisa a partir de revisões bibliográficas e teóricas sobre Controle Interno na Administração Pública Municipal assim como sobre Teoria Institucional, onde realizadas as análises sobre as temáticas, identificou-se os principais tópicos relevantes ao estudo a ser realizado, transferindo e adaptando as informações obtidas para a realidade do Município de Alfredo Chaves - ES. Foi montado um roteiro de entrevista, adaptado do trabalho de Gomes (2011), dividido em três partes, sendo: Parte I – Perfil do Entrevistado; Parte II – Conhecimentos sobre a Controladoria; e Parte III – A Institucionalização de Controle Interno a partir da Resolução TCE-ES nº 227/2011, buscando saber em qual estágio de institucionalização dos controles internos se encontra o Município de Alfredo Chaves - ES.

Sendo assim, a partir desse método de observação, buscando validar os instrumentos de coleta de dados, foram realizadas as entrevistas, que foram gravadas com autorização dos entrevistados, com intuito de não perder nenhuma informação. Logo em seguida a gravação foi transcrita e analisada, de maneira que este instrumento de coleta de dados fosse capaz de responder o problema de pesquisa proposto no presente estudo, sem que o mesmo ficasse submetido à subjetividade do pesquisador.

#### **4 Coleta e análise dos dados**

Mediante a realização das entrevistas com a Controladora e os demais Secretários do Executivo Municipal de Alfredo Chaves - ES, obtiveram-se as seguintes informações, por meio do método de agrupamento das falas dos entrevistados, bem como, análise das respostas obtidas no questionário relativo ao perfil dos colaboradores da atual gestão municipal.

Sendo assim, a presente parte do trabalho foi dividida em dois subtítulos, sendo: 4.1 - A Institucionalização de sistema de controle interno na Controladoria Geral do Município de

Alfredo Chaves - ES e 4.2 – A Institucionalização de sistema de controle interno nas demais secretarias e órgãos do Município de Alfredo Chaves - ES.

#### **4.1 A institucionalização de sistema de controle interno na controladoria geral do município de Alfredo Chaves - ES**

A primeira entrevista foi realizada com a Controladora Geral do Município de Alfredo Chaves - ES, a qual possui uma grande experiência na administração pública, onde atua a mais de 20 anos, sendo que, tem exercido suas funções no município de Alfredo Chaves nos últimos 10 anos, e ocupando o cargo de Controladora nos últimos 4 anos.

Com base no roteiro de entrevista, foi perguntado sobre como vem acontecendo à atuação da Controladoria no Município. Ela informou que hoje a atuação da controladoria é em conformidade com as diretrizes das normas e legislações existentes. Dando continuidade, foi perguntado sobre a opinião relativa à importância da existência da controladoria, que, segundo resposta é muito importante, pois, evita que os gestores venham praticar atos que no futuro possam ser prejudiciais não somente a eles, mas a administração de maneira geral.

Foi perguntado, também, sobre a atuação da controladoria deste município, onde, transcrevendo a fala observa-se: “Partindo do princípio de implantação dos controles internos, no município de Alfredo Chaves, a administração (demais órgãos e setores) de maneira geral não tem visto a controladoria com sua real função, ou seja, a controladoria tem sido um órgão de execução e não de orientação, auxílio e fiscalização, falta-se conhecimento por parte dos demais sobre o papel principal da controladoria”.

Na segunda parte do roteiro, onde eram tratadas questões sobre a atuação da controladoria com as demais secretarias municipais, a controladora respondeu que: “a controladoria a partir do momento que orienta, tem-se um papel extremamente importante para o desempenho das secretarias, seja atuando em medidas corretivas, emitindo relatórios, interferindo em determinados assuntos, dentre outros”.

Prosseguindo com a entrevista, onde na parte III do roteiro, têm-se os questionamentos pertinentes à institucionalização dos controles internos, bem como, em qual estágio se encontram suas implantações, perguntou-se a controladora se a prefeitura já realizava algum tipo de controle antes da resolução nº 227/2011, o qual foi respondido que não. Mas, o município já contava em sua estrutura administrativa com uma controladoria que atuava simplesmente como uma assessoria a procuradoria jurídica municipal.

Questionando se os controles internos implantados a partir da resolução nº 227/2011 foram desenhados conforme normas do TCE-ES, a mesma informou que sim, mas foram adequados a realidade do município. Perguntada sobre a eficácia dos controles internos implantados e como o corpo técnico da controladoria tem se habituado a esses controles, obteve-se a seguinte resposta: “O corpo técnico da controladoria está qualificado e possui conhecimento necessário para a execução de suas atividades, falta-se, porém conhecimento dos demais órgãos e setores sobre a real função da controladoria”.

Por fim, foi questionado se os gestores e o corpo técnico obtiveram treinamentos para um melhor entendimento dos objetivos dos controles institucionalizados, onde é informado que: “o Tribunal de Contas ofereceu treinamentos e cursos de qualificações para os servidores das controladorias, mas acredito que ainda faltem orientações aos demais, principalmente os secretários, uma vez que, implantar novas regras é muito difícil, principalmente quando não se tem o real conhecimento sobre a importância das mudanças”.

Diante das informações obtidas, bem como da observação do ambiente da Controladoria Geral, foi possível constatar que atualmente a Controladoria do município de Alfredo Chaves - ES, possui em sua estrutura pessoas qualificadas, que já institucionalizaram os controles internos na Unidade Central de Controle Interno, conforme é exigido por meio da resolução nº 227/2011, bem como vem desempenhando seu trabalho no intuito de



institucionalizar os controles nos demais órgãos e setores da municipalidade. Entende-se que, na Controladoria do município, a institucionalização encontra-se na fase de objetificação.

#### 4.2 A institucionalização de sistema de controle interno nas demais secretarias e órgãos do município de Alfredo Chaves - ES

O Executivo Municipal de Alfredo Chaves – ES, possui em sua estrutura 12 secretarias sendo: Administração, Agricultura, Assistência Social e Cidadania, Comunicação Social, Educação, Esportes e Lazer, Finanças, Meio Ambiente e Serviços Urbanos, Obras, Planejamento e Desenvolvimento, Saúde e a de Turismo e Cultura, as entrevistas foram realizadas com seus respectivos secretários, com objetivo de saber o entendimento dos mesmos sobre controladoria e controles internos e também a fase de institucionalização que os mesmos se encontram.

Dentre o quadro de gestores das pastas da Prefeitura Municipal de Alfredo Chaves - ES, foi diagnosticado o seguinte perfil de profissionais responsáveis pelas secretarias: a maioria é do sexo masculino de faixa etária compreendida entre 35 a 44 anos, nível de escolaridade dividido entre ensino médio completo e pós-graduação (especialização). Quanto ao tempo de atuação na área pública constatou-se que atuam de 11 a 15 anos na gestão pública municipal.

Através do roteiro de entrevista, os secretários responderam que a atuação da Controladoria Municipal vem acontecendo em conformidade com as diretrizes das normas e legislações existentes, bem como para o atendimento as demais secretarias.

As demais questões do roteiro foram elaboradas de forma que o entrevistado respondia: extremamente importante (EI), muito importante (MI), importante (I), pouco importante (PI), sem importância (SI) e não se aplica (NA), e com objetivo de um melhor entendimento foi questionado também o por quê. As perguntas e respostas obtidas pelas 12 secretarias seguem na Tabela 1.

Tabela 1 – Respostas Obtidas na Parte II do Roteiro de Entrevista

Perguntas / Escala	EI	MI	I	PI	SI	NA
Qual a sua opinião sobre a importância da existência da controladoria no município? Por quê?	10	2	-	-	-	-
Qual a sua opinião quanto à atuação da controladoria deste município? Por quê?	9	3	-	-	-	-
Qual a sua opinião em relação às medidas de correção indicadas pela controladoria deste município para sua secretaria? Por quê?	9	2	1	-	-	-
Qual a sua opinião quanto à interferência da controladoria no desempenho de sua secretaria? Por quê?	9	1	2	-	-	-
Qual sua opinião em relação aos relatórios emitidos pela controladoria para a solução de problemas de sua secretaria? Por quê?	7	2	1	-	-	2
Qual sua opinião quanto às informações evidenciadas pela controladoria para a tomada de decisão da sua secretaria? Por quê?	7	3	1	1	-	-
Qual sua opinião em relação aos resultados alcançados por sua secretaria quando decorrentes de medidas oriundas da controladoria? Por quê?	7	4	1	-	-	-

Fonte: Dados da Entrevista (2014)

Analisando as respostas obtidas juntamente com os respectivos porquês, na primeira pergunta sobre a importância da existência controladoria no município, os secretários responderam ser extremamente importante, uma vez que a controladoria vem a ser o órgão de orientação e fiscalização necessário para a administração, também foi considerada a

controladoria como a “espinha dorsal” da entidade, pois sem ela ficaria muito mais difícil o andamento dos processos, bem como a solução dos problemas.

Questionados sobre a atuação da controladoria, constatou-se ser extremamente importante, onde as opiniões foram se completando de acordo com a fala de cada secretário, que em sua maioria responderam que a controladoria vem atuando de maneira satisfatória, ágil, objetiva e clara, atendendo suas secretarias com orientações precisas, mas que algumas vezes a real função/atribuição acaba sendo confundida. Foi levada em consideração por um secretário a falta de estrutura física, bem como, de mais funcionários para atuarem na controladoria.

Em relação às medidas de correção indicadas pela controladoria, as respostas foram no sentido de que a controladoria quando corrige as secretarias está buscando evitar que o erro detectado venha acontecer, gerando problemas no futuro, principalmente com os órgãos de controle externo. Nesse sentido, consideraram-se as medidas importantes a extremamente importantes.

Prosseguindo, perguntou-se sobre a interferência da controladoria, que em sua maioria é vista de forma positiva, devendo sempre interferir de maneira que corrija e oriente para um bom andamento da gestão. Quanto aos relatórios emitidos pela controladoria, as respostas tiveram oscilações, pois, em alguns casos não se aplica a secretaria, e de maneira geral o atendimento as secretarias tem acontecido no sentido de orientações, onde muitas vezes não gera um relatório final.

Quanto às informações evidenciadas pela controladoria para a tomada de decisões, as respostas pautaram-se no sentido de que toda e qualquer informação evidenciada deve ser acatada, pois irá ajudar de alguma forma, seja de maneira corretiva, preventiva, dentre outras.

Por fim, na parte III do roteiro de entrevista, onde são observados questionamentos sobre a institucionalização dos controles internos e em qual estágio se encontram suas implantações, os secretários foram perguntados se o município já realizava algum tipo de controle antes da resolução 227/2011, obtendo como resposta pela maioria que a prefeitura não realizava controle. Observou-se, conforme expressamente afirmado pelos secretários, que os mesmos não possuem conhecimento sobre a resolução 227/2011, de maneira a compreenderem as exigências do TCE-ES acerca de implantação de sistemas de controle interno no município.

Confirmando os resultados encontrados mediante a entrevista com a controladora e os demais secretários, foi possível afirmar que em sua maioria o secretariado não possui entendimento sobre a institucionalização e implantação dos controles internos em suas secretarias através das exigências da resolução nº 227/2011.

Constatou-se, ainda, que a Controladoria, considerada pelos secretariados como órgão extremamente importante para os trabalhos desenvolvidos pela administração pública municipal, tem atuado de forma eficaz ao orientá-los de maneira ágil, satisfatória e objetiva, propiciando segurança e eficiência para o desempenho das atividades e celeridade nos procedimentos administrativos.

Questionou-se também sobre treinamentos do corpo técnico e gestores para um melhor entendimento dos objetivos dos controles a serem institucionalizados, onde foi respondido que o pessoal da controladoria obteve treinamentos através de cursos ofertados pelo Tribunal de Contas, mas que deveriam também qualificar cada gestor das pastas, principalmente pessoal do quadro efetivo de servidores de todas as secretarias.

Objetivando responder ao problema de pesquisa proposto neste estudo, sobre em qual estágio de institucionalização encontram-se os controles internos no município de Alfredo Chaves - ES, considerando os estágios elencados por Tolbert e Zucker (2007) e aplicando-os na pesquisa realizada, chega-se ao resultado de que a Controladoria, por estar estruturada com equipe qualificada, apesar de necessitar de mais profissionais, bem como por ter amplo

conhecimento das exigências legais, encontra-se na fase de objetificação, com suas Instruções Normativas e Procedimentos de Controle devidamente institucionalizados. Corroborando a afirmativa, é notória a sua legitimação mediante as respostas obtidas pelos secretários, que afirmam ser a Controladoria um órgão de grande importância dentro de uma organização.

Quanto ao estágio de institucionalização dos controles internos nas secretarias do município de Alfredo Chaves - ES, estes se encontram em fase de habitualização, tendo em vista que sua implantação é um assunto relativamente novo, que demanda de conhecimento técnico e impõe mudanças nas unidades setoriais, tal fato se confirma através das falas dos secretários entrevistados ao afirmarem que não possuem conhecimento da resolução 227/2011, bem como por não terem participado de cursos ou treinamentos que os capacitassem para um real entendimento da função institucional da Controladoria e dos Sistemas de Controle Interno a partir da resolução.

Desta forma, averiguou-se, mediante observação de toda estrutura organizacional do Poder Executivo Municipal de Alfredo Chaves - ES, que a Controladoria possui aspectos relacionados ao estágio de objetificação, sendo suas funções executadas de maneira organizada e planejada. As demais secretarias enquadram-se na fase de habitualização, uma vez que apesar de acolherem as orientações da Controladoria ainda necessitam de normatizar seus pontos de controle por meio de instruções normativas, conforme as exigências do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

## **5 Conclusão**

O presente estudo buscou analisar a implantação de sistema de controle interno a partir da resolução TCE-ES nº 227/2011, objetivando saber qual o estágio de institucionalização dos controles internos no Município de Alfredo Chaves - ES.

Verificou-se a importância do controle interno no auxílio para a gestão municipal e que o mesmo contribui para desempenho das funções dos gestores e secretários, uma vez que é o órgão orientador e fiscalizador dos atos da administração pública, a fim de que as atividades sejam executadas de maneira eficaz, efetiva e econômica.

A Controladoria Municipal, como órgão de controle interno, está devidamente estruturada com as normas determinadas pelo TCE-ES, alcançando, assim o estágio de objetificação elencado na teoria institucional por Tolbert e Zucker (2007). No entanto, sua composição necessita de mais profissionais para um desempenho de suas funções em todos os setores da organização.

Quanto às secretarias municipais, consideram a atuação da controladoria extremamente importante, uma vez que auxiliam e orientam no andamento dos processos administrativos e buscam um bom funcionamento da gestão, enquadrando-se de modo geral no estágio de habitualização da teoria institucional, diante da ausência de conhecimento da resolução 227/2011 e suas exigências sobre controle interno na gestão pública municipal.

A pesquisa foi de suma importância para um melhor aprendizado da Controladoria e dos secretários do município de Alfredo Chaves - ES, pois grande parte dos mesmos não tinham conhecimento das atribuições da Controladoria e em contrapartida a Controladoria não sabia da falta de conhecimento destes para com as exigências do TCE-ES.

Esta falta de conhecimento, por sua vez, não advém de falta de interesse, mas certamente da ausência de comunicação, uma vez que uma das funções da controladoria é exigir dos gestores e secretários o cumprimento da legislação, para tanto, deve repassar aos mesmos estas exigências legais.

No entanto, a demanda de trabalho em todos os setores da administração pública municipal é grande, em especial o da Controladoria, que depende de maior equipe de profissionais qualificados para exercício de suas funções, principalmente efetivos,

equipamentos e espaço físico adequado para o desempenho de suas atividades, a fim de exercerem o controle de maneira eficiente, eficaz e econômica.

Após o presente estudo, foi possível repassar aos secretários que a Controladoria é um órgão de extrema importância para a gestão pública municipal, com função de prevenção, orientação e correção, que está inserida na entidade pública municipal não para impor qualquer tipo de temor, mas para caminhar lado a lado com as secretarias orientando, fiscalizando e corrigindo os atos praticados para um melhor desempenho da gestão, bem como ofertando serviços de qualidade à sociedade.

Neste estudo, pode-se concluir que todos os servidores públicos devem ser um ponto de controle, pois só assim se chega ao estágio final da institucionalização, através da sedimentação das políticas de controles adotadas, onde estas se tornam legitimadas dentro da organização.

Vale ressaltar que a pesquisa teve limitações, uma vez que as entrevistas foram realizadas somente com os secretários, não levando em consideração os demais servidores que compõem o quadro de funcionários, principalmente os efetivos, buscando avaliar se os mesmos conhecem a importância do controle interno para o bom funcionamento da administração.

Sendo assim, como sugestão para futuras pesquisas, pode-se realizar estudo relacionado ao estágio de institucionalização dos municípios que compõem o Consórcio de Desenvolvimento da Região Expandida Sul – Condesul, formado por cinco municípios da região sul do Estado do Espírito Santo, sendo eles Alfredo Chaves, Anchieta, Guarapari, Iconha e Piúma, objetivando esboçar perfil minucioso da realidade dos estágios de institucionalização dos controles internos de uma mesma região. Pode-se também realizar pesquisa com os demais servidores dos municípios, para observar o estágio de institucionalização em níveis que não são de gerência dos órgãos públicos.

## Referências

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Texto constitucional promulgado em 05 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal, 1988.

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, como suporte à governança corporativa**. 4 ed. São Paulo : Atlas, 2011.

CHAVES, Prefeitura Municipal de Alfredo. Disponível em: <[http://www.alfredochaves.es.gov.br/mat\\_vis.aspx?cd=6504](http://www.alfredochaves.es.gov.br/mat_vis.aspx?cd=6504)> acesso em 01 de dezembro de 2013.

CHIARELLI, Lucinéia; CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo. **Características de sistema de controle interno municipal para atuação reguladora e orientadora da gestão pública**. Revista Interdisciplinar Científica Aplicada, Blumenau, v.3, n.1, p.24-42, Sem I. 2009. ISSN 1980-7031.

CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DE TOCANTINS (CGETO). 2005. Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual. Disponível em: <<http://www.cge.to.gov.br/arquivos/MTA.pdf>>. Acesso em 10 de maio de 2014.

DESCHAMPS, José Ademir. **Sistema de controle interno para municípios**. Florianópolis: CRC/SC, 2009.

ESPÍRITO SANTO, Tribunal de Contas do Estado. **Guia de Orientação para Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública** / Tribunal de Contas do Estado. Vitória/ES: TCEES, 2011.

ESPIRITO SANTO, Tribunal de Contas do Estado. **Resolução nº 227 de 25 de agosto de 2011**. Diário Oficial do Estado do Espírito Santo, Vitória/ES, 29 agosto 2011.

FACHIN, R. C.; MENDONÇA, J. R. C. **O conceito de profissionalização e da teoria institucional**. In: VIEIRA, M. F.; CARVALHO, C. A. (Org.). *Organizações, instituições e poder no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 2003. p. 19-41.

FONSECA, V. S. da. **A abordagem institucional nos estudos organizacionais: bases conceituais e desenvolvimentos contemporâneos**. In VIEIRA, m. MF.; CARVALHO, C. A. (orgs.). *Organizações, instituições e poder no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003.  
FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria Contábil*. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GATTRINGER, João Luiz. **O Tribunal de Contas e os controles externos e internos nos municípios**. IX Ciclo de Estudos da Administração Municipal. Florianópolis: TCESSC, 2006.

GLOCK, José Osvaldo. **Guia para a implantação do sistema de controle interno nos municípios**. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2011.

GOMES, Amanda de Oliveira; PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícios Veras; OLIVEIRA, Talyta Eduardo. **A institucionalização da controladoria no âmbito do poder executivo municipal**. Revista UnB Contábil – Contabilidade, Gestão e Governança – v. 16, n. 1. p. 35-50, jan-abr 2013.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; REZENDE, Amaury José; AGUIAR, Andson Braga de. **Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa-ação em uma organização brasileira**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ – v.10, n.1, 2005. p. 59-76.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GONÇALVES, S. A. **Nota Técnica: A teoria institucional**. In: CLEGG, S. *Handbook de estudos organizacionais*. São Paulo : Atlas, 1999. v. 3.

MARTINS, Gilberto de Andrade. *Estudo de Caso: uma estratégia de pesquisa*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **A Administração Pública e seus Controles**. Ver. Dir. Adm. Rio de Janeiro. Out/Dez. 1989.

NETO, João Estevão Barbosa; COLAUTO, Romualdo Douglas. **Teoria institucional: estudo bibliométrico em anais de congressos e periódicos científicos**. ConTexto, Porto Alegre, v. 10, n. 18, p. 63-74, 2º semestre 2010. ISSN 1676:6016.

OLIVEIRA, Pedro Ivo Melo de. **Controle Interno da Administração Pública Instrumento de Proteção ao Erário** / Pedro Ivo Melo de Oliveira. Curitiba, 2011.

PAULA, Joelise Collyer Teixeira de. **O processo de institucionalização da atividade de auditoria da controladoria geral do município de Fortaleza: uma análise sobre a perspectiva da teoria institucional.** Disponível em: <[http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select\\_action=&co\\_obra=126436](http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=126436)>. Acesso em 10 de maio de 2014.

SANTANA, Gislane Aparecida da Silva; COLAUTO, Romualdo Douglas; CARRIERI, Alexandre de Pádua. **Institucionalização de instrumentos de custeio: o caso de uma organização do setor elétrico brasileiro.** Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, FURB, Blumenau, v. 8, n. 2, p. 25-42, abr./jun., 2012.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne. **O papel do controle interno na administração pública.** ConTexto, Porto Alegre, v.2, n.2, 1º semestre 2002. ISSN 1676:6016.

SILVA, Pedro Gomes. **Controle Interno na gestão pública municipal: modelo de um sistema de controle interno para municípios de pequeno porte do estado da Bahia** / Pedro Gomes Silva. – Salvador, 2010.

SOARES, Maurélio. **Utilização e percepção das estruturas e práticas de controle interno pelas administrações dos municípios da região da Associação dos Municípios do Médio Vale do Itajaí – AMMVI.** 2010. 147 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2010.

SOUZA, Cristiane de Oliveira; DAMASCENA, Luzivalda Guedes. **O controle interno na gestão pública municipal: estudo de caso na prefeitura de Itaporanga – PB.** Disponível em: <<http://www.portal.virtual.ufpb.br/bibliotecavirtual/publicacoes/index/page:9/sort:Publicacao.autor/direction:asc>>. Acesso em 10 de maio de 2014.

SOUZA, Jorge B. **Controle interno municipal uma abordagem prática.** 1. Ed. Porto Alegre: Evangraf, 2006.

THOMAS, K. W. (1992), disponível em: <<http://www.scielo.oces.mctes.pt/pdf/aps/v25n2/v25n2a09.pdf>>. Acesso em 19 de outubro de 2013.

TOLBERT, P.S; ZUCKER, L.G. A Institucionalização da Teoria Institucional. In: CLEGG, S. R. et al. Handbook de estudos organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais. 1. v. São Paulo: Atlas, 1999. p.196-219

TOLBERT, P.S; ZUCKER, L.G. A Institucionalização da Teoria Institucional. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.;NORD. W. R.(orgs. Edição original). Handbook de Estudos Organizacionais. 1. v. São Paulo: Atlas, 2007.

VICENTE, Victor Manuel Barbosa. **A institucionalização da atividade de segurança comunitária na polícia militar do Distrito Federal.** Universidade de Brasília, 2007.

VIEIRA, Roberto de Araújo. **A importância do controle interno numa visão moderna de gestão pública.** 2009. 121 f. Dissertação. (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.