

UNIVERSIDADE VILA VELHA - ES
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM SOCIOLOGIA POLÍTICA

**ANÁLISE DO CONFLITO ORIUNDO DA ATUAÇÃO DOS AGENTES DE
CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL DE
COLATINA/ES**

JONATHAN BRUNO BLUNCK GERVASIO

VILA VELHA
FEVEREIRO / 2022

UNIVERSIDADE VILA VELHA - ES
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM SOCIOLOGIA POLÍTICA

**ANÁLISE DO CONFLITO ORIUNDO DA ATUAÇÃO DOS AGENTES DE
CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL DE
COLATINA/ES**

Dissertação apresentada a Universidade Vila Velha, como pré-requisito do Programa de Pós-graduação em Sociologia Política, para a obtenção do grau de Mestre em Sociologia Política.

JONATHAN BRUNO BLUNCK GERVASIO

VILA VELHA
FEVEREIRO / 2022

Catálogo na publicação elaborada pela Biblioteca Central / UUV-ES

G386a

Gervasio, Jonathan Bruno.

Análise do conflito oriundo da atuação dos agentes de controle interno da administração pública municipal de Colatina/ES / Jonathan Bruno

Blunck Gervasio – 2022.

109 f. : il.

Orientador: Cesar Pinheiro Teixeira.

Dissertação (mestrado em Sociologia Política) - Universidade Vila Velha, 2022.

Inclui bibliografias.

1. Sociologia Política. 2. Auditoria. 3. Disciplina.

I. Teixeira, Cesar Pinheiro. II. Universidade Vila Velha. III. Título.

CDD 306.2

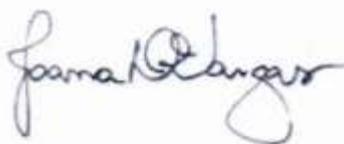
JONATHAN BRUNO BLUNCK GERVASIO

**ANÁLISE DO CONFLITO ORIUNDO DA ATUAÇÃO DOS AGENTES DE
CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL DE
COLATINA/ES**

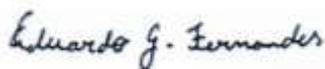
Dissertação apresentada a Universidade Vila Velha, como pré-requisito do Programa de Pós-graduação em Sociologia Política, para a obtenção do grau de Mestre em Sociologia Política.

Aprovado em 21 de fevereiro de 2022.

Banca Examinadora:



Joana Domingues Vargas (UFRJ)



Eduardo Georjão Fernandes (UVV)



Cesar Pinheiro Teixeira (UVV – Orientador)

A minha família, razão de minha existência, em especial, meu esposo que suportou e compartilhou comigo todas as angustias desta pesquisa.

Aos meus nobres colegas de trabalho, servidores da Prefeitura Municipal de Colatina/ES que foram inspiração e sempre estiveram dispostos a cooperar para a êxito dessa pesquisa.

Agradeço ao meu orientador pelo desafio em me guiar pelo caminho da Sociologia e pela paciência em compreender minhas limitações e, mesmo assim, não desistir de contribuir na minha evolução acadêmica e profissional.

“DEUS,

Deus, conceda-me a serenidade
para aceitar as coisas que não posso mudar,
a coragem para mudar as coisas que posso
e a sabedoria para discernir uma da outra.
Vivendo um dia de cada vez,
apreciando um momento de cada vez,
recebendo as dificuldades como um caminho
para a paz
e, como Jesus, aceitando as circunstâncias do
mundo
como realmente são, e não como gostaria que
fossem.

Confiando que o Senhor tudo fará
se eu me entregar à Sua vontade;
pois assim poderei ser razoavelmente feliz nesta
vida
e supremamente feliz ao seu lado na eternidade.

Amém.”

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	3
CAPÍTULO 1 – O “SISTEMA DE CONTROLE INTERNO” COMO OBJETO DE INVESTIGAÇÃO SOCIOLÓGICA.....	10
1.1 O que é o “controle interno”	10
1.2 Os valores defendidos pelo “controle interno” na administração pública	18
1.3 Os conflitos instaurados pelo “controle interno”	23
1.4 Controle Interno na Estrutura Organizacional da Administração Pública de Colatina	34
CAPÍTULO 2 – CONTROLE E FISCALIZAÇÃO NOS PROCESSOS DE AUDITORIA	38
2.1 Controle e Fiscalização: duas imagens dos conflitos relativos à atuação do Controle Interno em Colatina	38
2.2 Ações de Controle no Plano Anual de Fiscalização	41
2.2.1 Instruções Normativas como dimensão disciplinar das ações de controle	45
2.2.2 Caso SANEAR.....	47
2.3 Ações de Fiscalização no Plano Anual de Fiscalização	52
2.3.1 O agente público responsável concorda com os achados de auditoria;	56
2.3.2 O agente público responsável não concorda com o achado de auditoria;.....	59
2.3.3 O agente público responsável transfere a culpa a terceiro;	62
2.3.4 O agente público responsável afirma não ter conhecimento sobre os fatos.....	65
2.3.5 O agente público não se manifesta	67
CAPÍTULO 3 – AUDITORES E GESTORES: OS DOIS LADOS DO CONFLITO RELATIVO À ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	71
3.1 Divergências sobre o papel do controle interno	75
3.2 As minúcias da forma versus o pragmatismo dos resultados.....	87
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	92

REFERÊNCIAS96

ANEXO99

RESUMO

GERVASIO, JONATHAN BRUNO, M.Sc, Universidade Vila Velha – ES, fevereiro de 2022.
Análise do conflito oriundo da atuação dos agentes de controle interno da Administração Pública municipal de Colatina/ES. Orientador: Cesar Pinheiro Teixeira.

Diante de um cenário político brasileiro frequentemente descrito por uma ampla gama de diferentes vozes como algo marcado pela corrupção e ineficiência dos serviços da administração pública, os órgãos de controle merecem um olhar mais atento e cauteloso. Todo governante eleito democraticamente se dispõe a assumir responsabilidades sujeitas ao controle pelo próprio cidadão ou por instituições do Estado especialmente constituídas para exercer tal controle. O órgão de controle interno na estrutura da administração pública brasileira foi previsto no texto constitucional como um mecanismo de fiscalização inserido no seio das organizações, trata-se de uma possibilidade de autocontrole administrativo realizado por auditores internos. No presente trabalho procurou-se compreender os conflitos oriundos da atuação desse órgão nas rotinas internas de uma organização pública considerando que essa função geralmente é marcada por uma relação de conflito entre a figura do auditor e do auditado, que pode ser compreendido como uma tensão social. Uma das representações mais comuns deste conflito coloca os profissionais dos órgãos de controle interno como antagonistas da gestão, propiciando uma constante relação de luta e desconfiança entre controladores e controlados e um descompasso nas suas atuações em virtude de considerável sentimento de medo envolvido no relacionamento de ambos, sendo os agentes de controle interno notados com certa resistência na administração pública. A busca pela compreensão desses conflitos foi realizada a partir da análise documental do Plano Anual de Fiscalização de 2020 e, posteriormente, realização de um grupo focal com a equipe de auditoria responsável pelos Relatórios de Auditoria, bem como entrevista com agentes públicos diretamente envolvidos na relação de conflito oriunda da atuação dos auditores internos. O que cooperou substancialmente para o acesso e a análise das informações coletadas foi o fato da pesquisa está sendo realizada por um auditor interno exercendo um cargo comissionado de Controlador-Geral, assim foi possível estar e vivenciar os dois lados da mesma moeda compreendendo ao final que não se trata de um conflito de heróis e vilões, porque nem todo agente público é corrupto e nem todo agente de controle é um modelo de moral a ser seguido, e que apesar de ambos

possuírem valores divergentes na administração pública, são extremamente necessários para alcance do interesse público.

Palavra-chave: Poder. Organização. Conflito. Disciplina. Hierarquia. Controle. Auditoria.

ABSTRACT

GERVASIO, JONATHAN BRUNO, M.Sc. University of Vila Velha – ES, fevereiro de 2022.

Analysis of the conflict arising from the performance of the internal control agents of the municipal Public Administration of Colatina/ES. Advisor: Cesar Pinheiro Teixeira.

Faced with a Brazilian political scenario often described by a wide range of different voices as something marked by corruption and inefficiency of public administration services, control bodies deserve a closer and more cautious look. Every democratically elected ruler is willing to assume responsibilities subject to control by the citizen himself or by State institutions specially constituted to exercise such control. The internal control body in the structure of the Brazilian public administration was foreseen in the constitutional text as an inspection mechanism inserted within the organizations, it is a possibility of administrative self-control carried out by internal auditors. In the present work, we sought to understand the conflicts arising from the performance of this body in the internal routines of a public organization, considering that this function is usually marked by a relationship of conflict between the figure of the auditor and the auditee, which can be understood as a social tension. . One of the most common representations of this conflict places the professionals of the internal control bodies as antagonists of management, providing a constant relationship of struggle and distrust between controllers and controlled and a mismatch in their actions due to the considerable feeling of fear involved in the relationship of both. , with internal control agents being noticed with some resistance in the public administration. The search for understanding these conflicts was carried out based on the document analysis of the 2020 Annual Inspection Plan and, later, a focus group was held with the audit team responsible for the Audit Reports, as well as an interview with public agents directly involved in the relationship of conflict arising from the performance of internal auditors. What contributed substantially to the access and analysis of the information collected was the fact that the research is being carried out by an internal auditor exercising a commissioned position of Controller-General, so it was possible to be and experience both sides of the same coin, understanding in the end that that it is not a conflict of heroes and villains, because not every public agent is corrupt and not every control agent is a moral model to be followed, and that despite both having divergent values in public administration, they are extremely necessary to reach of the public interest.

Keyword: Power. Organization. Conflict. Subject. Hierarchy. Control. Audit.

INTRODUÇÃO

O controle é reconhecido como uma das funções administrativas essenciais. Para a Administração Pública essa atividade é de extrema importância, de forma que foi previsto em 05 (cinco) momentos diferentes no texto da Constituição Federal, precisamente nos artigos 31, 40, 70, 74 e 212. O controle, independente da modalidade, possui significância na administração pública brasileira por se tratar de um Estado Democrático de Direito, sendo inconcebível pensar em uma democracia sem controle.

A democracia é um regime político em que todo governante detentor de parcela do poder estatal conferido pelo cidadão tem sua atividade sujeita a inúmeros controles. A organização do estado democrático possui inúmeras ferramentas mediante as quais o poder é controlado e a atuação de seus titulares é restringida. Todo governante eleito se dispõe a assumir responsabilidades sujeitas ao controle pelo próprio cidadão ou por instituições do Estado especialmente constituídas para exercer tal controle.

Ainda existe um paradigma que os órgãos de controle são antagonistas da gestão. No caso, o controle interno é uma estrutura interna das organizações utilizadas como ferramenta interna de inspeção, exame, acompanhamento e verificação dos procedimentos preestabelecidos e necessários para o alcance das metas e objetivos da organização, observação do desempenho e implementação de ação corretiva. Desta forma, o controle está inserido na administração pública como uma forma de monitorar a legalidade dos atos e fatos administrativos, a efetividade das políticas públicas e a eficácia na aplicação dos recursos públicos.

Daí é possível extrair uma função fiscalizadora, supervisora e disciplinadora. Essa função geralmente é marcada por uma relação de conflito entre a figura do auditor e do auditado, que pode ser compreendido como uma tensão social, algumas vezes velada em uma falsa aparência de harmonia social e outras vezes manifestada pela rivalidade, debate e discussão. Uma das representações mais comuns deste conflito coloca os profissionais dos órgãos de controle interno como antagonistas da gestão, propiciando uma constante relação de luta e desconfiança entre controladores e controlados e um

descompasso nas suas atuações em virtude de considerável sentimento de medo envolvido no relacionamento de ambos, sendo os agentes de controle interno notados com certa resistência na administração pública.

Importante desde logo mencionar que a pesquisa é realizada por um quinto auditor interno que não participou dos processos de auditoria do Plano Anual de Fiscalização de 2020 e que atualmente exerce o cargo de confiança de Controlador-Geral do Município nomeado pelo Prefeito Municipal, cargo de dirigente máximo do órgão de controle interno. Assim foi possível durante a pesquisa, além de ter acesso considerado raro a documentos e autoridades para levantamento de informações, compreender os valores defendidos pelos auditores internos e ao mesmo tempo fazer o exercício de distanciamento e entender também os valores dos gestores municipais para conseguir atender as determinações e os interesses da alta gestão para realizar a entrega do serviço público. Testemunhei que na prática é desafiador e quase impossível atender aos requisitos de um tipo ideal. Valores e princípios chocam-se o tempo todo e exigem uma tomada de decisão difícil do administrador público, pois para cada escolha importa uma renúncia.

Além do controle interno exercido pelo próprio órgão sobre sua estrutura, também existe a previsão de órgãos de controle externo que se tratam daqueles exercidos entre os poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) e o controle social que se trata daquele exercido diretamente pelo cidadão. No entanto o controle quando exercido internamente, ou seja, no seio das organizações por meio de um órgão de controle pertencente a própria estrutura administrativa propicia relações e disputas de poder que merecem especial atenção. O controle interno diferencia-se dos demais controles, por sua característica peculiar de ser um controle inserido na estrutura do órgão. Ele é o tipo de controle mais próximo da tomada de decisão, execução de tarefas e entrega de serviços, sendo que dificilmente não possui ciência daquilo que acontece na estrutura administrativa.

Ademais, o controle interno, por pertencer a estrutura administrativa do Poder objeto do controle, está vinculado a estrutura hierárquica deste e geralmente em uma posição vertical em relação aos demais setores e abaixo do dirigente máximo do poder. Nesse sentido, nota-se, pela singularidade de suas atribuições de fiscalização tão próximas

da gestão, torna-se intrigante pesquisar quais são e como ocorrem as relações e os conflitos oriundos da atuação dos agentes responsáveis pelo órgão de controle interno no contexto dessas relações com quaisquer agentes públicos.

O presente trabalho visa justamente jogar alguma luz sobre os conflitos oriundos da atuação dos agentes de controle interno, a partir de uma pesquisa sobre o caso específico da Controladoria-Geral do Município de Colatina/ES. Isso, porque na medida que um órgão de controle interno é estruturado e entra em funcionamento na organização provoca uma infinidade de diferentes comportamentos e relações sociais que impactam a cultura organizacional. É importante mencionar que estes conflitos que ocorrem entre o agente de controle interno e o agente público ocorre entre colegas de trabalho, funcionários da mesma entidade, com Chefe do Poder ao qual o agente de controle está subordinado. Isso acirra os ânimos, levando o agente público adotar postura como evitar conversar com o agente de controle a não ser quando consultado e nos limites da consulta, excluir de momentos sociais da organização, criar situações para evitar aproximação, orientar subordinados a falar apenas o necessário com o auditor e com poucas palavras.

Diante de um cenário político brasileiro frequentemente descrito por uma ampla gama de diferentes vozes como algo marcado pela corrupção e ineficiência dos serviços da administração pública, os órgãos de controle merecem um olhar mais atento e cauteloso. Ademais a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei de Acesso à Informação os agentes públicos foram obrigados a implementar uma efetiva prestação de contas e a transparência pública, ganhando assim relevância o trabalho desenvolvido pelos órgãos de controle interno por serem constitucionalmente os responsáveis por avaliar o cumprimento das metas, comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração pública, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. No entanto foi percebido que a evidente relação de conflito oriunda da atuação dos agentes de controle interno trata-se de um tema pouco explorado até então, já que durante a pesquisa encontramos raríssimos autores sobre o tema elevando de forma considerável o valor dessa pesquisa.

A princípio, de forma assistemática, procurou-se aproximar e vivenciar da realidade social do órgão de controle interno de Colatina/ES no contexto de suas relações sociais e percebendo a visão de servidores públicos que atuaram como agentes de controle interno da administração pública. E em seguida, por meio de encontros com auditores públicos internos da Prefeitura Municipal de Colatina e agentes públicos que já foram afetados diretamente pela atuação dos agentes de controle. Esses encontros foram importantes para ajudar na análise dos valores e papéis de trabalho desempenhados por cada personagem e clarificar as situações de conflitos oriundas do exercício desse controle.

A pesquisa realizada nesse trabalho pode ser classificada como exploratória e descritiva. A pesquisa foi classificada como exploratória, pois buscou levantar informações sobre assuntos relacionados ao controle interno, auditoria interna, organizações, administração pública, gestão de pessoas, poder, hierarquia, subordinação, conflitos entre outros temas que transitam no objeto de estudo. A partir daí passou-se a relacionar os conceitos encontrados com os documentos, entrevistas e papéis de trabalho disponibilizados pela Prefeitura Municipal de Colatina. Durante a pesquisa recorreu-se a documentos oficiais, processos e relatórios de auditoria buscando explicar fatos sociais a partir de referências teóricas publicadas.

Conforme Antônio Carlos Gil (2008, p. 27) “As pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”. A pesquisa exploratória foi utilizada como forma de auxiliar na definição de objetivos, compreensão do tema e subsídios para análises realizadas. Foi permitido por parte do órgão estudado amplo acesso aos documentos referentes às auditorias realizadas e relacionadas ao Plano Anual de Auditoria do Município de Colatina.

Ademais a pesquisa foi classificada como descritiva na medida em que verifica, descreve e explica problemas, fatos ou fenômenos da vida social, observando e fazendo relações, conexões, considerando a influência que o ambiente exerce sobre eles. Nesse aspecto a pesquisa descritiva no presente trabalho buscou explicar os fenômenos sociais de conflitos oriundos das relações sociais dos agentes de controle interno, relacionando-os

com o ambiente e os agentes envolvidos, apresentando características de um grupo de servidores e suas relações entre variáveis apresentadas.

Trata-se de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real, onde o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis, buscando apreender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto. Assim foi escolhido o Município de Colatina pela facilidade apresentada ao pesquisador no levantamento dos dados da pesquisa e acesso aos agentes de controle e agentes públicos do município por estar exercendo o cargo de Controlador-Geral do Município de Colatina/ES e possuir boa relação com os auditores internos e gestores públicos municipais. O Estudo de Caso concentrou-se especialmente na Controladoria Geral do Município de Colatina, local em que foram pesquisados os processos de auditoria interna referente ao Plano Anual de Fiscalização de 2020 com o objetivo de verificar os conflitos gerados na atuação dos auditores internos do órgão de controle interno municipal da Administração Pública de Colatina/ES e perceber as formas de atuação dos profissionais de controle interno.

As técnicas de pesquisa adotadas como instrumentos para coleta de dados foram a análise documental de registros institucionais oficiais e entrevistas tipo grupo focal, como fontes primárias, visto que temos em posse dados ainda não estudados. Além disso foram necessários livros, artigos e manuais sobre o objeto de pesquisa, devido a pesquisa e coleta de informações bibliográficas pautadas no assunto objeto de estudo.

Em um primeiro momento foi realizado uma observação indireta pela técnica da análise documental. Nesta etapa do trabalho foram analisados ofícios, memorandos, legislação, processos administrativos, planos de auditoria, matrizes de auditoria, respostas dos auditados, relatórios de auditoria, planos de ação, relatório de gestão, todos documentos originais da Controladoria Geral do Município de Colatina referentes ao Plano Anual de Fiscalização de 2020.

Posteriormente, realizei um grupo focal com a equipe de auditoria responsável pelos Relatórios de Auditoria do Plano Anual de Fiscalização de 2020. A equipe foi

convidada a participar conjuntamente de 03 (três) encontros, com local e data marcada, para realização da entrevista a fim de discutir e esclarecer algumas questões sugeridas na pesquisa. No decorrer do trabalho, percebeu-se a necessidade de entrevistar agentes públicos (políticos e servidores) que estão diretamente inseridos na relação de conflito oriunda da atuação dos auditores internos como agentes de controle. Para isso foram entrevistados o atual Chefe do Poder Executivo Municipal, o Presidente da Câmara Municipal, o Diretor da Autarquia Municipal, servidores ocupantes de cargos estratégicos e de confiança dos setores de Contabilidade, Recursos Humanos e Licitações. Foram 06 (seis) agentes públicos convidados para falar de forma livre sobre suas experiências com os órgãos de controle interno.

Por tratar-se de um objeto de estudo complexo, inacabado, contraditório e podendo sofrer constantes transformações, a análise realizada foi do tipo qualitativa. Na lição da professora Michel (2015) a análise qualitativa é imprescindível na pesquisa em ciências sociais, pois essa área necessita de um cálculo robusto e consistente de seus termos, ao invés, apenas, de constatação matemática ou estatística de suas realidades. Na pesquisa qualitativa, a verdade não se confirma numérica ou estatisticamente; ela surge na experimentação empírica, a partir de análise feita de forma detalhada, abrangente, consistente e coerente, e na argumentação lógica das ideias. Isso porque os fatos em ciências sociais são significados sociais, e sua interpretação não pode ficar reduzida a quantificações frias e descontextualizadas da realidade.

Assim nota-se que na análise qualitativa deste trabalho foram colhidos e analisados dados descritivos, obtidos diretamente da situação, qual seja, relatórios de auditoria, agentes de controle e o órgão de controle interno municipal, verificando a realidade em seu contexto, tal como ocorre, procurando dar sentido aos fenômenos ou interpretá-los, de acordo com os significados que possuem para as pessoas envolvidas nesse contexto.

O trabalho está estruturado em 03 (três) capítulos, apresentando-se no primeiro capítulo o “controle interno” como objeto de investigação sociológica, seus conceitos, valores, conflitos e finalmente a apresentação do órgão de controle interno na estrutura

organizacional da Prefeitura de Colatina/ES. Aqui procura-se conceituar as relações oriundas do controle interno pelo viés da sociologia e demonstrar o panorama potencial de conflito existente nessas relações procurando compreender o que as ciências sociais tem a contribuir com o tema.

No segundo capítulo será apresentado a análise dos processos de auditoria executados com base no Plano Anual de Fiscalização do ano de 2020. Para isso foi realizado uma classificação das ações desenvolvidas pelos auditores internos e analisado o comportamento dos agentes públicos no decorrer das ações de auditoria. Esses processos são os locais em que ficam registrados todos os papéis de trabalho e procedimentos que subsidiam o Relatório Final da Auditoria, inclusive as comunicações entre os agentes de controle e agentes públicos auditados o que os tornam uma excelente fonte de pesquisa para a dissertação, pois as informações são retiradas diretamente do seu nascedouro.

Por fim, no terceiro e último capítulo foi realizado a análise do conteúdo extraído do grupo focal realizado com os auditores internos responsáveis pelas auditorias realizadas nos processos em 2020, bem como a manifestação dos 06 (seis) agentes públicos entrevistados. O grupo focal e as entrevistas possuem total relevância no trabalho, pois trata-se de um momento oportuno para atores envolvidos nos conflitos manifestarem suas opiniões e esclarecerem pontos de vistas e valores que possivelmente não se encontram registrados no fluxo das ações de controle interno.

CAPÍTULO 1 – O “SISTEMA DE CONTROLE INTERNO” COMO OBJETO DE INVESTIGAÇÃO SOCIOLÓGICA

1.1 O que é o “controle interno”

A atividade de controle talvez seja uma das mais reveladoras do comportamento humano e traz consigo efeitos psicológicos importantes sobre quem controla e também sobre quem é controlado. Quando uma pessoa se sente controlada, ciente de que vai ser cobrada em sua responsabilidade, costuma desenvolver sentimentos fortemente negativos, porque vê sua autonomia sendo colocada em xeque. A perda de autonomia e a cobrança são fatores que, por si só, amedrontam qualquer indivíduo. A reação ao controle pessoal e negativo é natural. Segundo o Dicionário Houaiss, a primeira acepção do vocábulo controle é monitoração, fiscalização ou exame minucioso, que obedece a determinadas expectativas, normas, convenções etc. É inegável que essas ações possuem um reflexo no comportamento humano e nas relações sociais.

Como o próprio nome sugere, o “controle interno” é um tipo de controle realizado pela própria organização e acontece no seio das relações internas de uma organização no uso do poder hierárquico e poder disciplinar. Esse controle pode ser realizado em um primeiro momento pelos próprios executores dos serviços que ao perceberem qualquer erro ou desvio o corrigem. Em um segundo momento pela chefia imediata nas vistorias e coordenação dos trabalhos. E por fim, em um terceiro momento, pelos órgãos de controle interno e seus agentes de controle.

A definição de controle interno emitida em 1949 pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) é a mais difundida até hoje, ou seja:

“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 a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.”

Os professores Ely Célia Corbari e Joel de Jesus Macedo definem o controle interno da seguinte maneira:

O controle interno como sendo um instrumento de auxílio no processo de gestão, como um instrumento que visa reduzir a possibilidade de falhas ou desvios quanto à observância de normas ou à concretização dos objetivos e das metas estabelecidos pela organização (CORBARI e MACEDO, 2012, p. 49).

No ponto de vista do economista Willian Attie (2011, p. 285), autor do livro Auditoria: Conceito e Aplicações:

A função do controle interno é proporcionar a segurança de que erros e irregularidades possam ser descobertos com razoável prontidão, assegurando assim a confiança e a integridade.

O controle na administração não aparece apenas na administração pública. Como depende-se da lição de CORBARI e MACEDO (2012) toda empresa, seja ela pública ou privada, necessita de controles para proteger seus ativos físicos e financeiros e para garantir seus resultados. Embora o controle na administração pública tenha ganhado mais relevância nas últimas décadas, ele foi defendido por Fayol como parte de um dos cinco princípios primordiais da administração (CORBARI e MACEDO, 2012, p. 46).

Não é raro acompanhar nos meios de comunicação reportagens com exemplos e opiniões sobre a má prestação de serviços públicos, ou ainda, ouvir relatos de pessoas afetadas ou insatisfeitas com a burocracia e ineficácia na prestação dos serviços pelo Poder Público. Ademais, conforme menciona Chico de Gois, repórter e escritor que por cinco anos acompanhou o dia a dia da presidência da República e escreveu o livro “Os ben\$ que os políticos fazem: história de quem enriqueceu durante o exercício de mandatos” afirma que no imaginário popular, todo político é ladrão. E Brasília é a capital da corrupção. O pré-julgamento de que todo serviço público é ruim e que todo político é ladrão talvez seja um retrato do pensamento que muitos cidadãos brasileiros fazem da administração pública brasileira (GOIS, 2013, p. 03).

Vivemos em um país constituído por uma comunidade política organizada de modo que os governantes são eleitos e possui um mandato temporário para representar a população nas decisões a respeito do rumo que o país vai assumir. Há casos em que as

atitudes do governante chegam a ser absurdas e mesmo assim ele consegue se manter no poder. Isso ocorre porque o administrador público precisa exercer seu poder impondo sua vontade a outro, mesmo contra a resistência desse.

Para contrapor todo esse poder, o sistema normativo estruturante do Estado Brasileiro previu alguns mecanismos de controle da Administração Pública. Segundo Philip Gil França, estudioso da área do direito, o controle da Administração Pública pode ser entendido como “uma força aplicada ao maquinário administrativo estatal com o objetivo de impedir sua atuação fora ou aquém dos limites do sistema legal institucionalizado, contrariando os valores que conformam o Direito, como se identifica em atos de corrupção” (FRANÇA, 2016, p. 99).

A Constituição Federal anteviu a existência de órgãos com a missão de realizar o controle da administração pública. Dentre eles podemos citar o Poder Legislativo (Câmaras Municipais, Assembleias Legislativas, Câmaras e Senado Federal), o Poder Judiciário (estadual e federal), o Tribunal de Contas (âmbito federal, estadual e municipal), os Sistemas de Controle Interno e o Controle Social. O controle na administração pública pode ser classificado em 03 (três) categorias conforme a pessoa que o exerce: controle externo, interno ou social. O controle externo trata-se daquele exercido por um órgão sobre outro órgão. O controle interno é aquele exercido dentro do próprio órgão. E por fim o controle social é aquele exercido pelos cidadãos.

A máquina estatal, pela determinação constitucional, está sujeita a um efetivo controle externo do Poder Legislativo – com auxílio do Tribunal de Contas –, do Ministério Público, da sociedade e do Judiciário, além do mister essencial de zelar pela excelência de sua própria atuação, conforme o obrigatório exercício do autocontrole segundo FRANÇA (2016, p. 100).

Dentre as formas de controle destaca-se o autocontrole fundamentado na determinação do art. 74 da CF/88 que impõe ao Executivo, o Legislativo e o Judiciário o dever de instituir e manter sistemas de controle interno, de forma integrada, ou seja, voltados ao auxílio e cooperação mútua, com fito de aprimoramento e manutenção da

harmônica estrutura do Estado como coerente executor do ônus público que adequadamente atende ao cidadão, conforme ensina FRANÇA (2016, p. 106).

Depreende-se da expressão constitucional que o sistema de controle interno, uma vez instituído na unidade administrativa, tem a finalidade de: a) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos; b) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto a eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; d) apoiar o controle externo no exercício da sua missão institucional.

Segundo descreve LACOMBE e HEILBORN (2015, p. 171) o controle é uma função administrativa que consiste em medir e corrigir o desempenho para assegurar que os objetivos e metas da organização sejam atingidos e os planos formulados para alcançá-los sejam realizados.

As funções constitucionais do órgão de controle interno trazem legitimidade a sua função de órgão fiscalizador da administração pública. Com a previsão constitucional o constituinte inseriu internamente nos Poderes da República uma poderosa e permanente ferramenta de controle, vigilância, disciplina e fiscalização. A previsão de um órgão de controle na estrutura organizacional é capaz de gerar múltiplos efeitos, podemos citar a princípio a sensação de vigilância constante aplicada a todos agentes da administração pública. Segundo Foucault (1987, p.196) “o exercício da disciplina supõe um dispositivo que obrigue pelo jogo do olhar; um aparelho onde as técnicas que permitem ver induzam a efeitos de poder, e onde, em troca, os meios de coerção tornem claramente visíveis aqueles sobre quem se aplicam.”. Esse sentimento de constante vigilância acontece com a presença do órgão de controle visível e em funcionamento na estrutura organizacional, contribuindo para que as possíveis irregularidades sejam analisadas previamente e que os agentes públicos repensem a tomada de decisão tendo em vista a sensação de estar sendo vigiado, ainda que não esteja.

Foucault (1987) pensou em uma tecnologia que criasse um olhar permanente, sem que de fato esse olhar existisse. Para ele “o aparelho disciplinar perfeito capacitaria um único olhar tudo ver permanentemente. Um ponto central seria ao mesmo tempo fonte de luz que iluminasse todas as coisas, e lugar de convergência para tudo o que deve ser sabido: olho perfeito a que nada escapa e centro em direção ao qual todos os olhares convergem.” (FOUCAULT, 1987, p. 198). Hoje em dia, além de também ser essa ferramenta de olhar permanente, o órgão de controle interno conta com a tecnologia, a transparência, a ouvidoria, a auditoria, os canais de comunicação e participação popular que despertam o mesmo sentimento de vigilância no agente público.

Sobre o controle interno nas organizações públicas, defende o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES), no Manual de Implementação do Sistema de Controle Interno nos Municípios Capixabas por meio da Resolução 227/2011 que:

“O controle pode ser compreendido como uma maneira de fazer com que um determinado resultado seja atingido por intermédio da execução de tarefas cujas rotinas são predeterminadas em normas. A conjuntura atual da administração pública é marcada pela escassez de recursos públicos frente às necessidades crescentes por serviços públicos o que leva a necessária preocupação dos administradores públicos quanto a melhor e mais correta aplicação do dinheiro público.” (ESTADO DO ESPÍRITO SANTO, 2011).

A existência de uma estrutura e cultura de controle interno na complexa administração pública proporciona razoável garantia do cumprimento da legalidade, avaliação do alcance dos resultados e prestação de contas ao cidadão, como já previsto no tipo ideal da moderna burocracia descrito por Max Weber. No entanto, toda essa estrutura de controle muitas vezes se aproxima das tecnologias de poder disciplinar descrita por Michel Foucault, no clássico *Vigiar e Punir* (1987).

“À medida que o aparelho de produção se torna mais importante e mais complexo, à medida que aumentam o número de operários e a divisão do trabalho, as tarefas de controle se fazem mais necessárias e mais difíceis. Vigiar torna-se então uma função definida, mas deve fazer parte integrante do processo de produção; deve duplicá-lo em todo o seu comprimento. Um pessoal especializado torna-se

indispensável, constantemente presente, e distinto dos operários.” (FOUCAULT, 1987, p. 199)

A professora de Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria, Maria da Glória Arrais Peter ilustra que o controle interno:

Compreende-se que a ideia central do controle interno é a prevenção e a correção de erros ou desvios no âmbito de cada poder ou entidade da Administração Pública. O controle interno, implementado em uma organização, deve, prioritariamente, ter caráter preventivo e suas atividades devem estar voltadas, permanentemente, para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos (PETER e MACHADO, 2014, p. 36).

Essa ideia de correção de erros ou desvios tem relação com a função disciplinar (que é uma função explícita, manifesta, auto assumida pelo próprio órgão) do controle interno. Ou seja, a disciplina é um valor do controle interno. Para Foucault (1987) todos os sistemas disciplinares, funcionam como um pequeno mecanismo penal. Isso fica claramente demonstrado quando o autor descreve que:

“Na oficina, na escola, no exército funciona como repressora toda uma micropenalidade do tempo (atrasos, ausências, interrupções das tarefas), da atividade (desatenção, negligência, falta de zelo), da maneira de ser (grosseria, desobediência), dos discursos (tagarelice, insolência), do corpo (atitudes “incorretas”, gestos não conformes, sujeira), da sexualidade (imodéstia, indecência). Ao mesmo tempo é utilizada, a título de punição, toda uma série de processos sutis, que vão do castigo físico leve a privações ligeiras e a pequenas humilhações. Trata-se ao mesmo tempo de tornar penalizáveis as frações mais tênues da conduta, e de dar uma função punitiva aos elementos aparentemente indiferentes do aparelho disciplinar: levando ao extremo, que tudo possa servir para punir a mínima coisa; que cada indivíduo se encontre preso numa universalidade punível-punidora.” (FOUCAULT, 1987, p. 203)

Relativamente o órgão de controle interno cumpre também esse papel por meio das instruções normativas, por exemplo, essas normas tratam-se de regras que estabelecem e organizam procedimentos na administração pública estabelecendo finalidade, responsáveis, prazos e sanções aos indivíduos que descumprirem. Nesse sentido a abordagem do controle interno ocorre a partir da perspectiva que considera os

mecanismos concretos de seu exercício, cujo resultado é a normalização das condutas. Assim, como os dispositivos de normalização estudados por Foucault (1987) são compreendidos como formas concretas de exercício de poder que não têm por finalidade primeira a interdição e a obediência à forma geral da lei, mas antes a produção de comportamentos e a constituição de subjetividades.

Consequentemente o agente de controle aplica constantemente exames de conformidade por meio de seu poder disciplinar e de organização da Administração Pública no sentido de combater o que aquele agente individual chama de desordem no sistema administrativo burocrático que também possui oportunidades de corrupção, “jeitinhos”, favorecimentos, burla a legalidade, ausência de tratamentos isonômicos, ineficiência, pessoalidade no trato da coisa pública, imoralidade dentre outros diversos problemas que corroem a imagem.

De certa forma, por meio da avaliação no cumprimento dessas normas procedimentais, os agentes de controle criam também uma espécie de sanção ao rotular agentes públicos que cumprem ou não aos procedimentos e delatá-los, nesse sentido explica Foucault (1987):

“A divisão segundo as classificações ou os graus tem um duplo papel: marcar os desvios, hierarquizar as qualidades, as competências e as aptidões; mas também castigar e recompensar. Funcionamento penal da ordenação e caráter ordinal da sanção. A disciplina recompensa unicamente pelo jogo das promoções que permitem hierarquias e lugares; pune rebaixando e degradando. O próprio sistema de classificação vale como recompensa ou punição.”

Geralmente na prática a disciplina é um poder menos ostensivo e menos violento, no entanto, talvez, mais eficaz do que o suplício ostensivo conforme sugere Michel Foucault em *Vigiar e Punir*. Pela disciplina o órgão de controle interno é capaz de comparar, diferenciar, hierarquizar, homogeneizar, excluir. Ou seja, influenciar nos padrões aceitos e classificar aqueles que se adaptam ou não a eles. Essa normalização é apontada por Foucault como um meio de coerção:

“O normal se estabelece como princípio de coerção no ensino, com a instauração de uma educação estandardizada e a criação das escolas normais; estabelece-se no esforço para organizar um corpo médico e um quadro hospitalar da nação capazes de fazer funcionar normas gerais de saúde; estabelece-se na regularização dos processos e dos produtos industriais.”

Vê-se, pois, que as relações oriundas do órgão de controle interno nas organizações são vastas, poderosas e, especialmente, silenciosas o que demonstra a complexidade do poder disciplinar do controle interno. Para isso, indiscutivelmente, é preciso que os agentes de controle interno conheçam a cultura organizacional da organização e estejam inseridos no conjunto de crenças, costumes, sistemas de valores, normas de comportamento e forma de relacionar-se, que são peculiares a cada organização, definindo um padrão geral para as atividades, decisões e ações. Conforme LACOMBE e HEILBORN (2015) pela cultura organizacional é possível detectar a importância das pessoas; disponibilidade dos administradores; aceitação do não conformismo; clareza dos padrões; empenho em relação ao treinamento e desenvolvimento das pessoas; intimidade; valores éticos e morais; competição interna; orientação para a produção; comunicação interna; capacidade de ação e de adaptação as mudanças.

Ademais, a existência de uma enorme quantidade de normas e regras para serem obedecidas tem a necessidade da utilização do controle em suas diversas modalidades, porque a regulamentação se estabelece com tal complexidade que não permite ao dirigente supervisionar diretamente as tarefas desenvolvidas e mensurar os resultados frente aos seus objetivos, conforme descreve o professor Domingos Poubel de Castro:

O controle vai se tornando cada vez mais necessário nas organizações à proporção que elas vão congregando uma multiplicidade de objetivos. Alcançar metas exige uma variedade de tarefas que, necessariamente, precisam ser delegadas. Essa desconcentração da capacidade de atuar tem por fim garantir que os objetivos sejam alcançados da forma mais eficiente possível. (CASTRO, 2018, p. 256)

Portanto podemos conceituar o controle interno como uma estrutura interna da organização responsável pelo controle dos procedimentos internos em conformidade com

os critérios estabelecidos e uma importante ferramenta de transparência e informação sobre o cumprimento de metas estabelecidas para organização. Na iniciativa privada o controle interno apresenta uma enorme importância para o monitoramento e tomada de decisão dos acionistas, já no setor público apresenta também um importante mecanismo de controle das políticas públicas e destinação de recursos públicos.

1.2 Os valores defendidos pelo “controle interno” na administração pública

Os valores são os conceitos abstratos coletivos daquilo que é considerado bom, desejável, justo e adequado em um grupo. Da mesma forma define conseqüentemente aquilo que é mau, indesejável, injusto e inadequado para o grupo. Eles definem aquilo que é moralmente correto. Na definição do sociólogo e professor Antônio Carlos Gil (2011):

“Valores são concepções compartilhadas pelos membros de uma sociedade a respeito o que é importante ou do que vale a pena. Nossos valores constituem as bases para nossos julgamentos acerca do que é bom, correto, bonito, moral e desejável e também do que é mau, incorreto, feio, imoral e indesejável.” (GIL, 2011, p. 54)

De acordo com a definição de Eva Maria Lakatos e Marina de Andrade Marconi:

“Os valores são o padrão de uma cultura para discernir o que é bom e justo na sociedade. Os valores estão profundamente incorporados num grupo social e são fundamentais para transmitir e ensinar as crenças de uma cultura (...) os valores geralmente sugerem como as pessoas devem se comportar, mas elas não refletem exatamente como as pessoas se comportam.” (LAKATOS e MARCONI, 2019, p. 105)

A fim de orientar a atuação dos órgãos de controle da administração pública foram editadas as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, emitidas pelo Instituto Rui Barbosa - IRB, do qual são membros o Tribunal de Contas da União - TCU e os demais tribunais de contas brasileiros. O Instituto Rui Barbosa é uma associação civil criada pelos Tribunais de Contas do Brasil em 1973 com o objetivo de auxiliar os Tribunais no desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades de controle.

Em 2017 o IRB editou as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) com base nas Normas Internacionais de Auditoria das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). A utilização de padrões reconhecidos internacionalmente no Brasil fortalece institucionalmente as funções de controle e constitui importante instrumento de melhoria da gestão pública.

A NBASP nº 100 que correspondente à ISSAI 100 estabelece princípios fundamentais que são aplicáveis a todos os sistemas de controle do setor público, independentemente de sua forma ou do seu contexto. Segundo a norma:

O ambiente da auditoria do setor público é aquele no qual governos e outras entidades do setor público são responsáveis pelo uso de recursos provenientes de tributação e outras fontes, para a prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Essas entidades devem prestar contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos, tanto para aqueles que proveem os recursos como para aqueles que dependem dos serviços prestados com a utilização de tais recursos, incluindo os cidadãos. A auditoria do setor público ajuda a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis. (BARBOSA, 2017, p. 19)

Ainda, de acordo com a NBASP, a atuação dos profissionais responsáveis pelo controle interno no setor público deverá estar pautada nos princípios gerais de:

- Os auditores devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes. (Ética e Independência);
- Os auditores devem manter comportamento profissional apropriado, aplicando ceticismo profissional e julgamento profissional e exercendo o devido zelo ao longo de toda a auditoria (Julgamento, Devido Zelo e Ceticismo Profissional);
- Os auditores devem realizar a auditoria em conformidade com normas profissionais de controle de qualidade (Controle de Qualidade);
- Os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias (Gestão de Equipes de Auditoria e Habilidades);

- Os auditores devem gerenciar os riscos de fornecer um relatório que seja inadequado nas circunstâncias da auditoria (Gerenciamento de Riscos);
- Os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de auditoria (Materialidade);
- Os auditores devem preparar documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas (Documentação);
- Os auditores devem estabelecer uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria (Comunicação);

Todo processo de controle no setor público deve ser sistemático a fim de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis. Para isso, conforme o NBASP a auditoria do setor público é essencial, pois, fornece ao cidadão, aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

De acordo com Paulo Schmidt e Jose Luiz Santos no livro Fundamentos da Controladoria:

O controle interno e sua equipe deverão ter uma postura ética para que possam fiscalizar as políticas e os procedimentos da entidade com rigor e com moral para impor padrões de conduta organizacional. (...) Portanto, a controladoria tem um papel importante na criação e fiscalização dos padrões éticos em toda a entidade, tanto por sua postura como por sua responsabilidade de criar mecanismos para que a ética faça parte da cultura organizacional (SCHMIDT e SANTOS, 2009, p. 59).

Os valores dos órgãos de controle interno apresentados aqui são aqueles diretamente relacionados aos princípios constitucionais da administração pública somados aos atributos essenciais para realização de controle. Assim definimos como valores que norteiam a função dos agentes de controle internos na administração pública a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, prestação de contas, transparência,

ética, independência e autonomia. Esses valores são inerentes a função de controle da administração pública e estão previstos nos textos da Constituição Federal, Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei de Acesso à Informação, Lei de Licitações e Contratos Administrativos e Lei de Improbidade Administrativa.

Cumpra mencionar que esses valores possuem certa relação com a administração burocrática, associada ao tipo ideal de dominação racional-legal de Max Weber, visto que se busca estabelecer o comportamento do agente público na forma de regulamentos exaustivos, enfatiza a impessoalidade, seja na forma de acesso ao serviço público e torna o conhecimento das regras um recurso de poder (o que decorre do poder racional-legal de Weber). A dominação racional está justamente ligada a teoria das normas sociais, meritocracia e impessoalidade. Todas fazem parte do conceito da autoridade racional.

Faz parte da metodologia de WEBER (2008) entender os motivos pelos quais indivíduos agem socialmente, ele tenta entender as razões de as pessoas fazerem o que fazem a partir do sentido que elas mesmas dão as suas atitudes. Nesse caso o sociólogo nos apresenta uma análise sobre os motivos pelos quais as pessoas podem obedecer à determinadas ordens. Ele define espécies de modelos idealizados que ao comparados com a realidade cria três tipos de dominação. O primeiro tipo é a dominação racional legal. Ela é parte de um conjunto de regras que sejam legalmente criadas. A legalidade ou fato de as regras estarem de acordo com a lei faz com que os dominados acreditem que seja justo obedecê-la, de acordo com WEBER (2008). Pensa-se que todo processo de aprovação faz com que a lei seja entendida como de todos para todos, pois houve a participação adequada dos de vários atores sociais envolvidos em sua formulação. Ou seja, ela não foi imposta de maneira arbitrária e todo o processo envolvendo previsto em estatuto já socialmente aceito leva as pessoas a crença de que é justo seguir. A burocracia seria um tipo mais puro de dominação racional legal. A ideia é não ter nenhuma influência de motivos pessoais sentimentais envolvidos no comando legal. É um tipo de dominação impessoal e obedece ao regulamento não a pessoa, então, mesmo quem manda tem o seu momento de obedecer, conforme estiver formalmente registrado no regulamento. A dominação legal geralmente é exercida pelo Estado que se estrutura por uma Constituição, por exemplo,

mas uma organização também comporta esses tipos de dominação, desde que se faça valer por regras formais e contratos.

Importante mencionar ainda que o segundo tipo é a dominação tradicional onde as pessoas obedecem pois acreditam no caráter sagrado de tradições antigas e as pessoas que foram designadas por essas tradições a exercer a autoridade. A dominação patriarcal é um exemplo. Nesse caso a obediência é possível por meio da fidelidade à figura do senhor, com isso torna-se central as relações pessoais em volta dele pois são construídas como relações de dependência (WEBER, 2008). Por fim, o terceiro tipo é a da dominação carismática. Ela se funda na devoção de um líder por conta de suas habilidades pessoais, seu carisma tido como diferente levando a pensar que tal pessoa seria a mais capaz do qualquer outro na sociedade. Essa dominação é exercida enquanto as pessoas acreditarem nas qualidades do líder de terem habilidades excepcionais fora do cotidiano que o diferenciariam do restante das pessoas na sociedade (WEBER, 2008).

O sistema de controle interno funciona como autorregulação administrativa. De acordo com FRANÇA (2016, p. 106) na avaliação da eficiência ao verificar o cumprimento das metas instituídas, alcance dos resultados esperados, na eficácia verificando o fazer o correto, conforme comandos administrativos, alcançando o objeto esperado, e a efetividade na avaliação do alcance de resultados concretos, com força a refletir o comando normativo à realidade regulada, conforme valores do direito aplicados ao cotidiano da Administração como rígido vetor de sua atuação. Desta forma é perfeitamente compreensivo e salutar que o controle esteja inserido na administração pública como uma forma de monitorar a legalidade dos atos e fatos administrativos, a efetividade das políticas públicas e a eficácia na aplicação dos recursos públicos.

A renomada professora de direito administrativo e escritora Maria Sylvia Zanella Di Pietro caracteriza assim, a finalidade do controle:

“A finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que

diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa.”
(Di Pietro, 2008, p. 690).

O “controle interno” é uma importante ferramenta no processo cíclico, dinâmico e interativo de uma administração. Planejar, organizar, dirigir, controlar... planejar, organizar, dirigir, controlar... sempre! É na fase do controle que existe a oportunidade de avaliar o desempenho e os resultados alcançados como também analisar todo o processo de modo que identifique erros e acertos, adotando medidas para sanar os erros ou reforçar condutas positivas a fim de alcançar a máxima eficiência, eficácia e efetividade.

Neste sentido o agente de controle interno poderia ser compreendido – do ponto de vista do próprio controle interno – como um instrumento de auxílio no processo de gestão, como um instrumento que visa reduzir a possibilidade de falhas ou desvios quanto à observância de normas ou à concretização dos objetivos e das metas estabelecidos pela organização. No entanto, afirma CORBARI (2012), que a atuação do controle interno é, muitas vezes, cercada de incompreensões, pois geralmente remete à ideia de verificação de falhas e irregularidades. Esse cenário de incompreensões desenhado é um grande desafio aos agentes de controle interno e geralmente o motivo para instauração de grande parte dos conflitos na relação entre os personagens das ações internas de fiscalização.

1.3 Os conflitos instaurados pelo “controle interno”

O conflito oriundo da relação estabelecida pelos agentes de controle em uma organização é inevitável, pois está inerente a própria função de controle. No entanto o conflito pode ser encarado como algo positivo e uma possibilidade de questionamento sobre determinado fato, possibilitando o reexame constante dos procedimentos adotados na busca pelo resultado almejado.

Inicialmente é preciso entender que as organizações reproduzem, de certo modo, as sociedades humanas e os relacionamentos nelas existentes, assim constituem-se em sistemas sociais, onde cada indivíduo assume um papel social que deve desempenhar para a manutenção do conjunto. A Organização pode ser entendida como um grupo de pessoas que se constitui de forma organizada para atingir objetivos comuns. Incluem-se nesta definição empresas, universidades, hospitais, escolas, creches, associações culturais,

partidos políticos, sindicatos, clubes, condomínios, cooperativas, famílias, organizações não governamentais, associações de classes profissionais, corporações militares, associações de moradores de bairro, entre outros. Como sistemas sociais, as organizações possuem regras de convivência humana perfeitamente estabelecidas, e que ditam como devem ocorrer os relacionamentos cotidianos para que os objetivos sejam alcançados, é o que preceitua o sociólogo Reinaldo Dias (DIAS, 2008).

Pode-se dizer que as organizações são formadas por pessoas, dentro e fora delas, tornando-a uma importante fonte de pesquisa social, pois apresenta uma infinidade de relações sociais internas e externas passíveis de análises. Segundo Idalberto Chiavenato, conhecido como um dos autores nacionais mais conhecidos e respeitados na área de Administração e Recursos Humanos, é possível perceber dois pressupostos quando se fala de organizações: o primeiro deles é que o destinatário dos serviços ou produtos é a causa da existência de uma organização, o segundo é que toda organização precisa de pessoas que dela participem para poder funcionar devidamente dentro das normas e padrões estabelecidos (CHIAVENATO, 2010).

Neste contexto, aponta DIAS (2008, p. 198):

As organizações podem ser consideradas como sistemas de cooperação e competição, ao mesmo tempo, pois, enquanto há colaboração para atingir os objetivos que são comuns a todos e que constituem os fins da organização no seu interior há competição por maiores parcelas de poder, por privilégios, por promoção pessoal, para obtenção de recursos escassos etc. Muitas dessas situações de competição geram conflitos abertos ou não, que podem estar latentes durante longo tempo e explodem em determinados momentos, principalmente quando são maiores as pressões (tanto internas quanto externas) para mudanças.

Por meio da atuação de um órgão responsável pelo controle interno e seus agentes de controle, geralmente auditores internos, é possível evidenciar relações de cooperação e competição existentes na organização. Em vista disso, o conflito acontece pelo fato dessa relação está dentro de uma organização social composta por diferentes personagens, formações acadêmicas, valores e interesses. Soma-se a isso o fato de que o resultado do trabalho do auditor interno poderá afetar o setor, causar mudanças na cultura

organizacional e até instauração de processos de responsabilização em nome da sua função fiscalizadora, conforme citado acima. Nesse ambiente de conflito entre controladores e controlados as estratégias utilizadas nas relações estabelecidas poderá influenciar o resultado alcançado. É imprescindível encontrar formas em que essas relações marcadas por conflitos sejam determinantes no alcance de objetivos da organização.

O conflito que acontece nessas relações sociais não ocorre porque existe a figura de herói e bandido, mocinho e vilão, ou porque todo agente público é corrupto e todo agente de controle é um modelo moral a ser seguido. O conflito que acontece aqui é um conflito de valores. De um lado um órgão de controle interno que por meio dos agentes de controle orientados por seus valores e imbuídos da sua missão constitucional de fiscalizar a conformidade legal dos atos administrativos, bem como a eficácia, eficiência e efetividade dos procedimentos e rotinas adotados. De outro lado, demais órgãos, setores, servidores e empregados que executam os trabalhos da organização conforme as condições oferecidas, suas crenças e valores. As organizações públicas estão inseridas neste contexto e seus agentes públicos precisam operar dentro dos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, tendo como destinatário de serviços e produtos todo cidadão.

Vale ressaltar que conforme esclarece Howard S. Becker “ os valores são ambíguos e gerais, podemos interpretá-los de várias maneiras e deduzir deles muitos tipos regras. Uma regra pode ser coerente com um dado valor, mas regras muito diferentes também podem ter sido deduzidas do mesmo valor.” (BECKE, 2008, p. 138).

Por meio da atuação dos órgãos de controle interno, resta configurado ambiguidades e conflito de poder no contexto da burocracia da administração pública com seu conjunto de normas, regras e procedimentos necessários. Desse modo, depreende-se da definição de poder de Max Weber que o poder é a probabilidade de um ator impor sua vontade a outro, mesmo contra a resistência desse, sendo que o ator pode ser o Estado ou mesmo um indivíduo (WEBER, 2008). Então exercer poder significa impor o que se quer mesmo que o subordinado não goste da ordem da determinação. Geralmente isso vai acontecer em situações de desigualdade em que um dos lados não tem como dizer não, mesmo que

queira e seja contrário a ordem. Isso ocorre em toda a parte, seja na relação entre Estado e indivíduo, nas relações familiares, nas amizades, nas organizações e em todo o tipo de relação social (WEBER, 2008). O indivíduo, como diz Aristóteles na Antiguidade, são animais sociais e animais políticos. No contexto do ambiente de controle interno, julgo pertinente trazer à tona a experiência do professor Domingos Poubel de Castro quando adverte que “grande parte das recomendações das auditorias não é implementada, para não parecer que o auditado “perdeu a guerra” (CASTRO, 2018, p. 373).

Na visão Weberiana podemos definir a política como uma série de atitudes que comportam a dominação do homem pelo homem (WEBER, 2008). Nessa definição de política, nota-se que ela não se trata do conjunto das condutas humanas que comportam o poder do homem sobre o homem, mas sim a dominação do homem sobre o homem. A dominação diferencia do poder, pois implica na aceitação de cumprir a ordem e já no poder poderá haver resistência. Se a política comporta dominação do homem pelo homem significa que para que haja o seu exercício é preciso que as pessoas aceitem a dominação e que elas achem justo que um ator se imponha perante os outros. Aquele ator que exerça dominação deve ser capaz de criar uma situação que torne legítimos seu comando de modo que se os outros atores supostamente subornados aceitem agir com obediência (WEBER, 2008).

Resta claro que nesse conflito uma importante ferramenta de dominação do agente do controle é a burocracia. Esse é o seu habitat. A teoria da burocracia obteve influência da administração pública, mas logo também se expandiu para os outros tipos de atividade. A burocracia é antiga, porém como objeto de discussão sociológica só surgiu com Max Weber. Ele é o grande nome desta abordagem sobre a burocracia. O tipo ideal da burocracia moderna descrita por Max Weber (2008) possui algumas características. A primeira delas é o caráter legal das normas e regulamento. Existem normas escritas que definem antecipadamente como deve funcionar toda empresa e nela é aceitável a coerção como forma de disciplina. A segunda característica é a formalidade nas comunicações e decisões que devem obrigatoriamente ser escritas e registradas. Só assim para proporcionar comprovação de que todos falam a mesma língua por meio de uma linguagem clara e precisa como rotina nas organizações. Terceira característica é a Divisão do

Trabalho em que é difundido que desmembrar as tarefas em partes menores garante especialidade e a execução mais rápida. A quarta característica é a impessoalidade das regras e procedimentos aplicados igualmente para todos, onde nenhum superior deve fazer considerações pessoais ou emocionais. A quinta característica é a meritocracia em que toda seleção é feita com base na qualificação técnica.

Os valores defendidos pelos agentes de controle interno possuem afinidade com a burocracia moderna descrita por Max Weber uma vez que defendem que as relações do Estado com a sociedade devem-se basear na racionalidade. Para assegurar um tratamento igualitário a todos, o Estado precisa de um enorme aparato burocrático construído por diversos procedimentos objetivos para lidar com a vida social. Pela análise weberiana que Sergio Buarque de Holanda adota, fica claro que o Estado precisa ser impessoal para funcionar, bem como as instituições sociais que existem para organizar a vida pública. Acontece que o Brasil esteve em toda sua história organizado em um tipo de sociedade patriarcal, desde a colonização, o que se estabeleceu socialmente foi um sistema de organização social baseado na posse de terras e na relação que os seus donos tinham com quem ali morava ou trabalhava. A terra não era pública, mas sim a propriedade privada e o seu dono faziam nela o que bem entendia com quem estava nela.

Em algum momento da vida deparamos com pensamentos e questionamentos com o modo de agir e a forma de ser dos administradores públicos brasileiros. Pode-se dizer que a nossa sociabilidade difere da moral social existente em outros países. O pensamento social brasileiro tem diferentes autores que tentam explicar ou pelo menos entender essa situação. É muito rico o repertório de pesquisas sociológicas e antropológicas para tentar identificar o que que o brasileiro tem. Entre os autores mais conhecidos pode-se citar Gilberto Freire, Darcy Ribeiro, Roberto da Matta e Sérgio Buarque de Holanda. Esse entendia que a essência da sociabilidade do brasileiro parte da característica da cordialidade, onde o brasileiro é o homem cordial em que suas relações sociais são construídas pela emotividade e pelos sentimentos e não necessariamente por uma racionalidade instrumental. Essa característica gera um tipo de sociabilidade marcada pela intimidade e pelo personalismo o que resulta em uma ambiguidade entre o público e o privado (HOLANDA, 1995).

A sociedade brasileira construiu-se a partir de um patriarcado misto conhecido como patrimonialismo que significava dizer que mandava aquele que obtinha e mantinha o poder a partir das suas posses e seu patrimônio. Por tratar-se de um país rural, é possível entender que as relações sociais que existem são as relações do dono da terra com a sua família e com aquilo que ele considera ser seu, são relações de proximidade da unidade muito mais pessoais e emotivos que racionais e legais. As relações sociais brasileiras nasceram baseadas nas relações de proximidade ou intimidade dentro da propriedade (HOLANDA, 1995).

Nessa realidade existe um distanciamento entre o que uma sociedade moderna exige e o que a gente sabia fazer. Quando o Brasil começa o processo de industrialização e conseqüentemente de urbanização essa contradição vai aparecer com mais força, pois a modernidade exige a racionalidade, burocracia e impessoalidade, no entanto toda a nossa experiência social está fundada no modelo primitivo de família patriarcal, nas relações de intimidade, pessoais, emotivas e sentimentais de acordo com Sergio Buarque de Holanda (HOLANDA, 1995). Dessas diferenças e pluralidades de valores nascem diversos conflitos no âmbito da administração da coisa pública.

Um dos resultados dessa realidade é possível ser percebida quando sujeito assume um cargo público. Acontece de que para alguns existe uma confusão em tratar o recurso público e/ou pensar em tal recurso como se fosse pessoal. Por mais que essa não seja os valores e princípios aplicados à administração pública, trata-se da forma de agir e os valores que orientam o sujeito. Sérgio Buarque de Holanda identifica este sujeito como funcionário patrimonial aquele que trata o assunto público como se fosse particular, aquele que distribui funções, empregos e direitos de maneira pessoal e não de acordo com a situação e objetiva do indivíduo na sociedade como a formação e a capacitação (HOLANDA, 1995).

Em diversas situações as práticas burocráticas, entendidas como um emaranhado de exigências, procedimentos e obrigações, atrapalham a gestão, perturbam o orçamento e paralisam a execução de programas, projetos ou ações do governo. Muitas vezes, travam a criação e inibem inovações. A burocracia torna visíveis impropriedades, erros e omissões

dos instrumentos normativos que deveriam assegurar justamente o fluxo normal das operações planejadas. Em vista disso, em sua essência, o órgão de controle interno nas organizações possui um cenário perfeito para que esteja instaurado o conflito.

Como analisa o sociólogo Sérgio Buarque de Holanda o brasileiro na sua essência recusa os ritualismos sociais e cerimoniais de respeito e polidez são facilmente trocados pelo pessoalismo e pela tentativa frequente de aproximar o que deveria ser impessoal (HOLANDA, 1995). Para ele, os brasileiros não se preocupam com o cerimoniais em sociedade e nem na religião. A religiosidade é indisciplinada e sem esforço, e nosso ritualismo é frouxo e isso produz nossa moral social mais baseada nos sentimentos e nos sentimentos menos na racionalidade. Por isso nossas relações são ditadas por um caráter afetivo, em termos objetivos para ter um cargo público ou ter acesso a uma consulta ou exame seria necessário se tornar amigo de alguém influente. Nesse cenário conflituoso a atuação de agentes controle na proteção da supremacia do interesse público, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência administrativa.

Podemos citar como exemplo o princípio da legalidade. De acordo com CASTRO (2018,157) “na Administração Pública os agentes públicos devem agir de acordo com normas legais que fixam as competências dos órgãos, delimita o seu campo de atuação e estabelece controles aos quais devem se sujeitar.” Significa que, na Administração Pública, o dirigente não pode agir com independência absoluta, praticando atos não autorizados em lei e sem objetivar o interesse ou o fim público. Para que sejam observadas essas normas, se faz necessário que os agentes de controle interno estejam em constante vigilância do cumprimento das normas e padrões estabelecidos para os agentes públicos na administração. Destaca-se que o fato dessa vigilância ocorrer dentro da administração de forma constante e concomitante a tomada de decisão do administrador e dos executores traz um sentimento de controle e de estar sempre vigiado.

Com isso, “permite ao poder disciplinar ser absolutamente indiscreto, pois está em toda parte e sempre alerta, pois em princípio não deixa nenhuma parte às escuras e controla continuamente os mesmos que estão encarregados de controlar” (FOUCAULT, 1987, p. 202). Isso nos leva a analisar quais os efeitos subjetivos de estar sendo

constantemente observado? Certamente, no mínimo, um sentimento ao agente público de estar sendo observado. A ideia de estar sendo observado o tempo todo muda a postura e faz com que o indivíduo se polície o tempo inteiro sobre suas atitudes.

A partir dessa perspectiva, Foucault demonstra que o receio, o medo e o controle não são exercidos mais do exterior para o interior. A partir desse ponto é a alma que exerce um tipo de controle do próprio indivíduo. Agora não existe mais uma força exterior que faz pressão na alma do indivíduo, é o próprio indivíduo que faz pressão em si mesmo por ter o receio de estar sendo vigiado o tempo todo. Por esse motivo é muito mais econômico o poder disciplinar que o poder real porque no poder real há muito gasto, tanto financeiro quanto energético, pelo espetáculo que proporciona.

Na dicção do professor Domingos Poubel de Castro:

Na Administração Pública, um motivo de rejeição ao “controle” é o desejo que todo o dirigente tem de possuir autoridade e fugir da responsabilidade. Ele procura deter a autoridade que lhe confere o direito e o poder de dar ordens e de se fazer obedecer. Entretanto, não quer arcar com a consequência desse poder, que é a obrigação de responder pelas próprias ações ou de outros a quem delegou poderes. A importância do controle está na garantia de que autoridade e responsabilidade devem estar equilibradas. Esse controle é feito, geralmente, debaixo de severas críticas ou reações, porque os resultados das ações de controle, revelados nos relatórios técnicos, afetam os sentimentos e o amor-próprio das pessoas quando apontam erros, falhas ou descumprimento de normas. Tal situação é particularmente exacerbada, quando a forma em que é colocado o assunto da auditoria vem em tom de crítica em vez de orientação. No meio desse conflito fica o profissional do controle, com a imagem desgastada, no exercício de sua função. A situação fica mais agravada em dois momentos: quando os superiores não entendem a função do controle ou o profissional não utiliza bom-senso ou extrapola em suas avaliações. (CASTRO, 2018, p. 254)

Georg Simmel, dedicou-se ao estudo da natureza sociológica do conflito. De acordo com ele não existe questionamento quanto a importância sociológica do conflito, pois “trata-se de uma forma de sociação por não poder ser exercida por um único indivíduo” (SIMMEL, 1983, p. 123). O conflito, segundo o sociólogo Reinaldo Dias (2008), apresenta-se como um estado indesejado nas organizações, mas que existe. Pode ter como origem as

estruturas, os diversos papéis sociais, as atitudes, os estereótipos organizacionais, ou surgir pela escassez de recursos. Pode ser explícito ou estar implícito, mas qualquer que seja o motivo haverá sempre interesses divergentes.

No ponto de vista do filósofo especialista em gestão de pessoas Ugo Franco Barbieri em sua obra “Gestão de pessoas nas organizações: conceitos básicos e aplicações” o conflito nas organizações pode ser percebido quando indivíduos ou grupos percebem uns aos outros como obstáculos à satisfação de suas realizações, o que provoca um sentimento de frustração, que poderá levar uma ou mais pessoas a reagir à ameaça representada pela outra parte. Naturalmente, essa percepção pressupõe: uma interdependência entre as partes, as quais estão associadas na busca de realizações semelhantes; uma incompatibilidade percebida por uma delas, com relação aos objetivos e ao comportamento do outro, sendo ela, na prática, a originadora do conflito (BARBIERI, 2016, p. 124).

Por outro lado, afirma CHIAVENATO (2010) que os conflitos são largamente conhecidos ainda por suas consequências destrutíveis e indesejáveis como o sentimento de frustração para o grupo ou pessoa que perde a disputa, hostilidade, ansiedade, aumento da coesão grupal gerando perda da eficácia no desempenho, desvio das energias que deveriam ser voltadas para realização do trabalho, recusa na cooperação entre os grupos que tentam bloquear as atividades da outra parte (CHIAVENATO, 2010).

Em rodas de conversas informais, no meio corporativo ou no acadêmico, é comum a afirmação, muitas vezes em tom de brincadeira, de que entre as cenas mentirosas no ambiente organizacional, existe uma clássica, aquela que demonstra o diálogo inicial da reunião de início de trabalhos de auditoria:

Auditor – Bom dia, vim para ajudar!

Auditado – Seja bem-vindo!

Trata-se de uma piada que revela o terrorismo escondido pelos personagens desta relação social. A relação entre os agentes públicos e os profissionais de controle é geralmente encarada como uma relação de “antagonismos” criando um cenário

paradigmático de conflito de interesses. Os agentes públicos com a árdua função de executar uma infinidade de políticas públicas para atender aos serviços essenciais demandados pela população encontrando no seu caminho as desagradáveis interferências dos órgãos de controle.

Os conflitos nos ambientes de atuação do controle interno são gerados dentre outros motivos pelo fato de as ações de controle resultarem em uma exposição de agentes públicos responsáveis pela ineficiência, ilegalidade ou práticas em desconformidade com a melhor técnica e conseqüentemente gerar a necessidade de estabelecer uma mudança na cultura organizacional.

De acordo com Domingos Poubel de Castro, professor universitário de Contabilidade Pública e de Pós-graduação em Auditoria Interna e Externa e responsável pelo desenvolvimento lógico do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (2018, p. 373):

“Tendo atuado em ambos os lados da auditoria, como auditor e como auditado, observo que as partes mantêm um calvário de desconfiança uma das outras, afetando o bom relacionamento e o trabalho de ambos. Durante uma reunião com dirigentes de uma entidade que possui dependências em vários estados, observei que todos reclamavam da auditoria e dos auditores. Pelo fato de ter pertencido à Secretaria Federal de Controle Interno, por muitos anos, eles olhavam para mim como se esperassem uma manifestação.”
(CASTRO, 2018, p. 373)

Desta forma o conflito entre os agentes de controle e agentes públicos torna-se um conflito com efeitos negativos, podendo reduzir performance no trabalho do colaborador, reforço da resistência à mudança, afetação do comprometimento e lealdade organizacional, stress e insatisfação no trabalho, redução da comunicação entre indivíduos, ausência de confiança e desgastes nos relacionamentos profissionais.

Conforme revela CASTRO (2018, p. 373) descrevendo o convívio que manteve com os gestores enquanto Secretário Federal de Controle:

“cheguei à conclusão de que as pessoas não gostam da auditoria, porque rejeitam ser fiscalizadas. É uma questão sociológica! O auditado se sente tolhido em suas ações; exposto ao ridículo, diminuído em seus sentimentos e afetado em seus valores, principalmente se for uma pessoa que tem um autovalor elevado; não admite ser repreendida e não aceita crítica” (CASTRO, 2018, p. 373).

Existe também a percepção demonstrada na visão do auditor, conforme descreve a professora Simone Brito (2017), quando a pesquisadora descreve essa experiência a partir de um grupo de auditores em um órgão de fiscalização e controle estadual em processos de auditoria:

“As imagens e descrições dos processos eram geralmente desoladoras. Gestores buscando centralizar o poder e driblar o processo de auditoria, funcionários empenhados em sistematicamente mascarar os dados e esconder informações e negócios públicos sendo geridos conforme interesses familiares foram alguns dos elementos recorrentes” (BRITO, 2017, p. 62).

A situação de conflito evidencia-se especialmente no fluxo da execução dos processos de auditoria em que os auditores vão a campo para fiscalização. Nesse momento requisitam documentos e informações, avaliam os controles internos existentes, examinam e comparam registros e relatórios, examinam documentos, apresentam questionamentos sobre os responsáveis pelos trabalhos, os processos administrativos, procedimentos realizados, observam comportamentos, aplicam técnicas e testes de auditoria e solicitam manifestação dos responsáveis.

Nesse momento que fica caracterizado o comportamento desviante do agente público. De certa forma tais desvios refletem um processo ineficiente de socialização dos padrões dominantes da organização, porque espera-se que as normas sejam seguidas de maneira “adequada”. O termo desvio não significa necessariamente perversão ou depravação, significando nesse contexto apenas um comportamento que viola os padrões de conduta ou expectativas da organização. Os desvios mais preocupantes na administração pública são aqueles que envolvem obrigações estabelecidas em lei ou que possuem o condão de causar prejuízos a administração pública passíveis de responsabilização do agente desviante.

1.4 Controle Interno na Estrutura Organizacional da Administração Pública de Colatina

Na estrutura organizacional do Município de Colatina/ES a Controladoria Geral do Município (CGM) é o órgão responsável e legitimado para exercer as funções do sistema de controle interno da administração direta e indireta municipal. Trata-se de um órgão de fiscalização criado na forma estabelecida pela Lei Orgânica do Município em simetria à Constituição Federal e Estadual.

Pela Lei Orgânica Municipal de Colatina/ES, Lei nº 3.547, de 05 de abril de 1990, existe a previsão que para cada Poder Municipal (Executivo e Legislativo) haverá um sistema de controle interno para o desempenho das funções de “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Município e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.” (COLATINA, 1990)

O sistema controle interno caracteriza, em cada unidade administrativa, um verdadeiro conjunto de esforços para atingir os ditames constitucionais de legalidade, legitimidade, economicidade e de bem servir o administrado, sob o prisma de controle horizontal da sua atividade, no dizer de FRANÇA (2016).

Nessa análise chama a atenção o fato de a Controladoria Geral ser um controle interno que executa esse poder de forma “horizontal”. Isso significa uma ausência de subordinação dos órgãos objeto dessa fiscalização. Na hierarquia da estrutura organizacional da administração pública municipal a Controladoria Geral possui status/forma de Secretaria Municipal, nesse sentido a autoridade máxima do organograma municipal é o Chefe do Poder Executivo representado pelo Prefeito Municipal. Imediatamente abaixo do Prefeito está a figura do Secretário Municipal e também as figuras do Procurador Geral e Controlador Geral e Diretor Geral de Autarquia. Esses personagens são considerados o alto escalão do governo municipal. Todos com a mesma hierarquia.

São 19 (dezenove) órgãos criados na forma de Secretaria, entre elas, duas são denominadas de Procuradoria-Geral e Controladoria-Geral. Cada uma delas com as suas

atribuições na execução das políticas públicas descritas no planejamento governamental do Chefe do Poder Executivo eleito. Diferentemente das Secretarias que possuem uma função ligada a execução de políticas públicas, a Procuradoria possui a função de assessoria jurídica e representação judicial e extrajudicial do Município. E a Controladoria-Geral na função de fiscalização do cumprimento da legalidade, metas e objetivos da gestão.

A Controladoria-Geral é o órgão responsável pelo controle interno municipal e a ela foi destinada parcela de poder para que exerça funções de policiamento no sentido de medir os resultados das ações dos agentes públicos. Preceitua DIAS (2008) que a definição das atribuições é um aspecto fundamental para caracterizar uma organização e estabelece a diferença entre um grupo estruturado e outro que não o é. Segundo o autor numa organização, a cada setor é atribuída uma função à qual está associado determinado papel social. Um indivíduo, ao desempenhar seu papel social na organização, cumprirá as tarefas que lhe cabem de uma determinada maneira, dentro dos limites e atributos estabelecidos para aquela função em particular.

Conforme extraímos do artigo 87, da Lei Orgânica Municipal, são atribuições do sistema de controle interno municipal:

Artigo 87 Os Poderes Legislativo e Executivo, manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
I - Avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Município;
II - Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal, bem como da aplicação de recursos públicos municipais por entidade de direito privado;
III - Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município;
IV - Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
(COLATINA, 1990)

No exercício dessas atribuições compete ao responsável pelo controle interno, por imposição da própria Lei Orgânica Municipal, informar à Câmara Municipal sobre qualquer irregularidade que tomar conhecimento:

Art. 87 § 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência à Comissão Permanente de Finanças e Orçamento da Câmara Municipal, sob pena de responsabilidade solidária. (COLATINA, 1990)

Essa função acusatória também está consubstanciada na Constituição Estadual que determina no artigo 76, § 1º, que “os responsáveis pelo controle interno darão ciência ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária, de qualquer irregularidade.” (ESPÍRITOSANTO, 1989)

Finalmente, esclarece FRANÇA (2016, p. 107) que a responsabilidade do agente de controle está relacionada principalmente pelo deixar de fiscalizar, tendo de exercer suas funções com independência necessária para apontar os equívocos e buscar resultados de sua correção.

A organização e fiscalização do Município de Colatina/ES pelo sistema de controle interno estão estabelecidas ainda na Lei Complementar Municipal nº 073/2013. Pela legislação municipal o controle interno do Município compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela administração para salvaguardar os ativos, desenvolver a eficiência nas operações, avaliar o cumprimento dos programas, objetivos, metas e orçamentos e das políticas administrativas prescritas, verificar a exatidão e a fidelidade das informações e assegurar o cumprimento da lei. O órgão responsável pelo Sistema de Controle Interno não poderá ser alocado à unidade já existente na estrutura do Poder que venha a ser, responsável por qualquer outro tipo de atividade que não a de Controle Interno.

A Controladoria-Geral deverá possuir quadro de auditores internos providos por concurso público de nível de escolaridade superior e demonstração de conhecimento sobre matéria orçamentária, financeira, contábil, jurídica e administração pública, além de dominar os conceitos relacionados ao controle interno e à atividade de auditoria. A esses profissionais é garantido a independência profissional para o desempenho das atividades na administração direta e indireta e o acesso a quaisquer documentos, informações e banco de dados indispensáveis e necessários ao exercício das funções de controle interno.

A legislação municipal estabelece a vedação da indicação e nomeação para o exercício de função ou cargo relacionado com o Sistema de Controle Interno, de pessoas que tenham sido, dentro dos últimos 05 (cinco) anos, responsabilizadas por atos julgados irregulares, de forma definitiva, pelos Tribunais de Contas, ou punidas, por decisão da qual não caiba recurso na esfera administrativa, em processo disciplinar, por ato lesivo ao patrimônio público, em qualquer esfera de governo, ou condenadas em processo por prática de crime contra a Administração Pública, capitulado nos Títulos II e XI da Parte Especial do Código Penal Brasileiro, na Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, ou por ato de improbidade administrativa previsto na Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992.

CAPÍTULO 2 – CONTROLE E FISCALIZAÇÃO NOS PROCESSOS DE AUDITORIA

Este capítulo busca entre outros objetivos apresentar as ações de auditoria realizadas com base no Plano Anual de Fiscalização, classificando-as de forma a conhecer a forma de atuação dos auditores e permitir uma análise dos comportamentos dos auditados nas relações com o órgão de controle interno municipal para compreender sob um olhar sociológico os conflitos existentes entre os atores nos processos de auditoria.

2.1 Controle e Fiscalização: duas imagens dos conflitos relativos à atuação do Controle Interno em Colatina

Para realizar controle da administração municipal, em 2020, a Controladoria-Geral procurou direcionar suas ações e priorizar sua força de trabalho seguindo um planejamento anual disposto em um documento conhecido como Plano Anual de Fiscalização (PAFI) aprovado por meio do Decreto Municipal nº 24.174, de 24 de abril de 2020. O decreto municipal de aprovação do PAFI destaca que:

“O Plano Anual de Fiscalização 2020, aborda as ações que a equipe da Controladoria Geral do Município de Colatina considera relevante para a gestão das Unidades Gestoras que compõem a estrutura administrativa do Município de Colatina, visando o seu aprimoramento e aperfeiçoamento, com base em Matriz de Riscos” (COLATINA, 2020).

As ações planejadas foram construídas com base em um outro documento confeccionado pela própria Controladoria Geral do Município denominado Matriz de Riscos. Nesse documento foi realizado um levantamento em todas as unidades gestoras da Administração Pública Municipal direta e indireta e juntamente com as pessoas envolvidas nos processos de execução foram identificados os pontos vulneráveis de seus macroprocessos. Consta na Matriz de Riscos que:

“O objetivo primeiro deste documento é apoiar os gestores públicos e auditores públicos interno a avaliar a maturidade da gestão de riscos das organizações públicas e a identificar os aspectos que necessitam ser aperfeiçoados para melhorar a entrega de produtos e serviços à sociedade colatinense.” (COLATINA, 2020)

Nas entrevistas realizadas os auditores internos ressaltaram a importância do Planejamento Anual de Auditorias, conforme descrito abaixo:

“O Plano Anual de fiscalização é muito importante na medida que ele direciona a atuação dos auditores internos baseado nos riscos mais relevantes, tendo em vista não haver uma estrutura de controle que atenda a toda a administração. Isso retira do Controlador o peso e a responsabilidade de verificar tudo o que acontece no universo da gestão. Situação que é quase impossível de acontecer.”

O planejamento anual auxilia a distribuição de ações de fiscalização para diversos setores de forma que não concentra todos os trabalhos em apenas alguns locais. Consta na Matriz de Riscos a identificação da necessidade de aperfeiçoamento nos seguintes macroprocessos da administração municipal: Gestão de Compras, Licitações e Contratos, Gestão de Almoxarifado, Gestão de Patrimônio, Gestão da Assistência Social, Gestão do Desenvolvimento Urbano, Gestão do Meio Ambiente, Gestão Fiscal, Gestão Contábil, Gestão de Pessoal, Gestão da Despesa com Pessoal, Gestão de Cargos e Salários, Gestão da Admissão de Pessoal. A partir desse diagnóstico foi estabelecido uma diretriz para atuação dos agentes de controle:

“As ações de auditoria planejadas para o exercício de 2020 foram concentradas nas áreas consideradas como prioritárias definidas em Matriz de Riscos elaborada por Equipe de Auditoria e aprovada pelo Prefeito Municipal. Essa metodologia, qual seja, priorizar os macroprocessos de maior risco deverá ser adotada nos critérios de amostragem dos processos e procedimentos a serem fiscalizados pelas Equipes de Auditoria.” (COLATINA, 2020)

O Plano Anual de Fiscalização elaborado para o exercício de 2020 consiste em um planejamento com um total de 25 (vinte e cinco) ações de auditoria a serem realizadas pelos auditores públicos, em conformidade com as Normas de Auditoria Governamental (NAG's) e Manual de Auditoria Interna do Município de Colatina aprovado pelo Decreto Municipal 22.893/2019. Para realização da presente pesquisa foram utilizados os processos de auditoria interna referente ao Plano Anual de Fiscalização de 2020, realizados pela Controladoria Geral do Município de Colatina/ES (CGM) justamente porque eles retratam o “trabalho normal” da controladoria, no sentido de corriqueiro.

Dentre os 25 (vinte e cinco) processos de auditoria originados pelo Plano Anual de Fiscalização foi possível classificar as ações em 02 (dois) grandes grupos. Assim, um primeiro exercício analítico desse material consiste justamente em distinguir um primeiro grupo, composto de ações de auditoria em que o comando de ação prioriza um maior diálogo entre o auditor e auditado, no sentido de promover uma “cultura do controle” na gestão pública a ser realizada pelas pessoas que realizam as tarefas e seus superiores; e um segundo grupo, composto por ações de auditoria em que o comando da auditoria está designando a realização de fiscalizações no sentido de verificar os controles internos já estabelecidos, bem como a legalidade, eficiência, eficácia e efetividade dos processos. Respectivamente, na pesquisa classificamos esses dois grupos de ações como Ações de Controle e Ações de Fiscalização.

Essa classificação aponta, de forma geral, para duas formas distintas que os conflitos oriundos do controle interno aparecem. Nas ações de controle, há um esforço (que frequentemente parte do auditor, mas também pode ser realizado pelos auditados) para a diminuição de uma certa distância entre o auditor e o auditado. Espera-se que ambos se compreendam como partes integrantes do controle interno. Desse modo, a expectativa sobre o auditado é que ele participe das ações de controle, tornando-se, idealmente, uma espécie de auditor de si. Nas ações de fiscalização, há uma expectativa de distanciamento e, especialmente, de desconfiança, entre auditores e auditados. A representação do conflito, aqui, está mais próxima da imagem de uma luta entre dois grupos antagônicos: os auditados que agiram sempre no sentido de burlar a fiscalização e os auditores tentando se colocar um passo à frente dos auditados. Já nas ações de controle, a representação do conflito não é de uma luta contra um grupo específico, e sim de uma luta contra as vicissitudes e as intempéries do próprio serviço público. O conflito assume uma feição mais abstrata: auditores e auditados juntos em conflito contra algo que seria mais imaterial e incorpóreo, no sentido de menos ligado a um conjunto específico de pessoas.

Para esclarecer essa classificação, utilizo um trecho de uma entrevista realizada com auditores internos de Colatina. Durante as entrevistas, um dos auditores explicou o seguinte:

“O controle interno é diferente da auditoria interna. Eles complementam-se, mas não são a mesma coisa. A auditoria interna é o exame, de forma imparcial e independente, dos procedimentos e resultados. Já o controle interno é o trabalho de supervisão realizado com acompanhamento, monitoramento, orientação, e emissão de alertas à gestão sobre riscos e situações de riscos, procedimentos e resultados que poderão comprometer a gestão.”

A distinção entre fiscalização e controle está presente de forma indireta nas falas de muitos auditores e de forma mais direta na própria literatura sobre o tema. Trata-se, em certa medida, de categorias nativas – apesar de os processos não se dividirem entre controle e fiscalização de forma oficial. De acordo com Lacombe e Heilborn (2015, p. 173) , por exemplo, existem diversas diferenças entre fiscalização e controle, mas a mais importante é exatamente o fato de que apenas o controle envolve a “ação corretiva”. Aquele que fiscaliza, para esses autores, termina o seu trabalho reportando o fato à autoridade a quem cabe decidir que ações devem ser tomadas. Ou seja, o controle seria uma dimensão mais ligada ao poder disciplinar (FOUCAULT, 2004), enquanto a fiscalização estaria mais ligada às práticas que lembram mais o que Foucault descreve como a atuação do poder soberano (Idem, 2004).

Assim, a seguir passaremos a analisar o comportamento dos agentes públicos nas relações de conflito oriundas das 25 ações de auditoria do Plano Anual de Fiscalização do exercício de 2020 divididas entre Ações de Controle e Ações de Fiscalização.

2.2 Ações de Controle no Plano Anual de Fiscalização

Conforme já mencionado, durante a pesquisa foram consideradas Ações de Controle, aquelas que possuem o objetivo de promover à gestão uma segurança razoável no planejamento, cumprimento de metas, realizar recomendações, orientações técnicas, capacitações de servidores, prestar apoio técnico na elaboração de normas de procedimentos administrativos, participar do processo de planejamento governamental, assessorar a gestão por meio de pareceres, monitorar a situação financeira, fiscal e orçamentária, promover a integração operacional, orientar a elaboração dos atos normativos sobre procedimentos de controle, assessorar a

administração nos aspectos relacionados com os controles interno e externo e quanto à legalidade dos atos de gestão, emitindo relatórios e pareceres sobre os mesmos.

A partir dessa ideia podemos classificar as ações de auditoria constantes do Plano Anual de Fiscalização 2020 como Ações de Controle: Ação 003, Ação 004, Ação 005, Ação 006, Ação 007 e Ação 009.

- AÇÃO nº 003: Gestão de Pessoal

Objetivo da auditoria: Solicitar e prestar apoio técnico na confecção de instruções normativas estabelecendo pontos de controles nas rotinas administrativas a fim de padronizar as rotinas e propiciar maior segurança nos procedimentos.

- AÇÃO nº 004: Gestão de Compras, Licitações e Contratos do SANEAR

Objetivo da auditoria: Avaliar se as contratações por dispensa e inexigibilidade de licitação observaram as disposições contidas nos artigos 24 a 26 da Lei de Licitações e prestar apoio técnico na confecção de instruções normativas.

- AÇÃO nº 005: Gestão de Compras, Licitações e Contratos da Prefeitura Municipal

Objetivo da auditoria: Avaliar se as contratações por dispensa e inexigibilidade de licitação observaram as disposições contidas nos artigos 24 a 26 da Lei de Licitações e prestar apoio técnico na confecção de instruções normativas.

- AÇÃO nº 006: Gestão do Desenvolvimento Urbano

Objetivo da auditoria: Solicitar e prestar apoio técnico na confecção de instruções normativas estabelecendo pontos de controles nas rotinas administrativas a fim de padronizar as rotinas e propiciar maior segurança nos procedimentos.

- AÇÃO nº 007: Gestão do Meio Ambiente

Objetivo da auditoria: Solicitar e prestar apoio técnico na confecção de instruções normativas estabelecendo pontos de controles nas rotinas administrativas a fim de padronizar as rotinas e propiciar maior segurança nos procedimentos.

- AÇÃO nº 009: Gestão da Assistência Social

Objetivo da auditoria: Solicitar e prestar apoio técnico na confecção de instruções normativas estabelecendo pontos de controles nas rotinas administrativas a fim de padronizar as rotinas e propiciar maior segurança nos procedimentos.

Compulsando os processos de auditoria respectivos e em conversa com os auditores internos restou demonstrado que nas ações de controle nº 003, 004, 005, 006, 007 e 009 as equipes de auditoria, a partir da análise da estrutura organizacional do setor, deveriam diagnosticar juntamente com os servidores do setor os principais procedimentos a serem padronizados prestando apoio técnico na elaboração desses procedimentos, conforme Instrução Normativa SCI nº 001, e estabelecendo pontos de controle para maior segurança, eficácia e eficiência do procedimento.

Nas ações de Controle foi possível perceber que elas propiciam uma maior aproximação entre as figuras dos auditores e os auditados. Foi relatado pelos auditores internos que as dificuldades nessas ações ocorrem logo no início, especialmente quando é dada ciência sobre o início dos trabalhos, pois os servidores possuem resistência em querer envolver-se com o trabalho a ser realizado. A resistência deve-se especialmente por três motivos: 1) receio da interpretação do agente de controle quanto às atividades praticadas no setor; 2) expectativa, por parte dos auditados, de que as ações resultarão em mais trabalho, além daquele que já vem sendo realizado; e 3) receio de serem considerados delatores da gestão e de seus superiores hierárquicos.

Durante a entrevista um auditor interno explicou que:

“Existe também aqueles servidores que acreditam que nas reuniões e discussões para edição das normas de procedimento estarão “entregando” para os auditores internos todas as práticas erradas que são feitas no setor. Sempre precisamos

esclarecer que a construção de uma norma de procedimento junto a Controladoria trará mais segurança, ao invés de estar se pondo em “risco” para o auditor interno.”

O que foi possível verificar durante a pesquisa é que a abordagem utilizada pelos auditores internos nas ações de controle é diferente das abordagens realizadas nas ações de fiscalização. Geralmente, nas ações de controle os profissionais de auditoria exercitam um maior diálogo com uma postura de cooperar para o melhoramento do setor, apresentam-se como uma oportunidade de levar à alta gestão os sentimentos, necessidades e anseios dos setores para o cumprimento dos procedimentos a serem estabelecidos. Essa postura do auditor, aliada ao poder de influência inerente ao controle interno e a ciência de que a ação está aprovada pelo Chefe do Poder Executivo Municipal no Plano Anual de Fiscalização, na maioria das vezes é suficiente para que os agentes públicos responsáveis cooperem com as ações de controle sem maiores receios.

Paralelamente é possível perceber que, se de um lado, essas Ações de Controle trazem maior segurança ao executor dos procedimentos e um importante elo de aliança com o órgão de controle interno, desde que atue em conformidade com os controles estabelecidos, de outro lado é possível perceber que o agente de controle interno também se fortalece nessas ações.

As ações de controle desenvolvidas através do Plano Anual de Fiscalização concentravam-se, principalmente, em confeccionar normas de procedimento dos setores, conhecidas no âmbito da Prefeitura Municipal de Colatina como “instruções normativas¹”. Para a construção dessas instruções normativas, os auditores internos reúnem-se, discutem e editam as normas junto com os setores envolvidos. Essas ações estão dentro das atribuições dos agentes de controle de acordo com Paulo Schmidt e Jose Luiz Santos que afirma ser papel da controladoria “definir, de maneira formal, as regras internas necessárias ao funcionamento da entidade, devendo ser normas de fácil acesso para os funcionários da entidade, e devem definir

¹ Instruções normativas são documentos que estabelece os procedimentos a serem adotados objetivando a padronização na execução de atividades e rotinas de trabalho;

responsabilidades, políticas corporativas, fluxos operacionais, funções e procedimentos” (SCHMIDT e SANTOS, 2009, p. 93).

2.2.1 Instruções Normativas como dimensão disciplinar das ações de controle

De acordo com Lacombe e Heilborn (2015, p. 181) “a formalização das normas tem o intuito de economizar tempo, proporcionando respostas para as perguntas de rotina, evitando improvisações e permitindo que os gerentes possam dedicar-se a atividades de planejamento e coordenação”. Essas normas internas buscam ainda minimizar a possibilidade de repetição de erros e de esforços despendidos na solução de problemas já enfrentados e solucionados, servir como guia de referência sobre como o trabalho deve ser efetuado e facilitar o treinamento do pessoal e padronizar a terminologia técnica e administrativa, criando uma linguagem comum.

A confecção de instruções normativas é uma forma encontrada pelo órgão de controle para disciplinar a administração pública. As instruções se assemelham ao mecanismo do exame descrito por Foulcault (1987, p. 189), já que mescla o olhar hierárquico (dos auditores sobre os auditados) e a possibilidade de sanções normalizadoras (punições e/ou premiações por comportamentos adequados ou inadequados). Percebemos uma tentativa de moldar o comportamento das pessoas na tentativa de produzir procedimentos que na visão de todos e, especialmente na do agente de controle, atendam a legalidade, eficiência, eficácia e efetividade. Essa socialização constitui a principal forma de controle. Ela molda os costumes, hábitos e desejos. À medida que são socializadas, as pessoas dispõem-se mais facilmente a desempenhar seus papéis da maneira esperada. Passam também a ter o desejo de fazer o que é necessário que façam e, por consequência, submetem-se mais espontaneamente às normas sociais, conforme Gil (2011, p. 106). Essa dimensão disciplinar das instruções normativas pode ser compreendida como uma forma de compor forças para obter um aparelho eficiente.

Resta claro que, uma vez que as instruções normativas são aprovadas, cria-se um novo cenário burocrático na administração pública. Por um lado, os auditores costumam perceber como vantagem desta prática: transparência, processos claros, desconcentração do conhecimento, continuidade, redução de

custos e maior produtividade. Este é, evidentemente, um cenário que o agente de controle domina. Aquele que é resultado de normas rígidas, procedimentos definidos, subordinação dos executores à norma e a dominação realizada pelo agente de controle interno. No entanto, nas entrevistas os auditores internos relataram algumas dificuldades que transparecem alguns limites da capacidade disciplinar das instruções normativas. Um dos auditores relatou que:

“Ocorrem também casos em que não conseguimos avançar com instruções normativas. Os setores apresentam inúmeros motivos para não se envolverem com a auditoria interna. Geralmente o motivo mais utilizado é o da falta de tempo. Os servidores designados são servidores “chave” da secretaria e possuem inúmeros afazeres o que prejudica o desenvolvimento da confecção da norma de procedimento. Acontece também de alguns Secretários Municipais desacreditarem na capacidade das instruções normativas. Dizem: Pra que isso? Não vai adiantar nada colocar no papel. Ou ainda diz: Aqui todo mundo já sabe como tem que fazer, não precisa disso.”

Como podemos observar nesse relato, esse mecanismo disciplinar encontra resistências por parte dos auditados, que tendem criticar a legitimidade das instruções normativas em favor do saber prático adquirido pelos servidores (auditados) durante a sua própria trajetória profissional. Esse tipo de comportamento de resistência aparece na literatura da área de controladoria. Foi descrito, por exemplo, por Marcos Assi (2020, p. 20), no livro *Controles Internos e Cultura Organizacional*:

“Em todos os processos de implantação de sistemas de controles internos há o questionamento sobre a necessidade de implantar, ou não, mas não podemos alegar desconhecimento da necessidade de controle. Portanto, no início do processo nos deparamos com as seguintes questões: Eu preciso disto em minha empresa? Qual será o custo? Existe alguma legislação que me obrigue a implantar? Como posso inserir os sistemas na minha empresa? Como mudar o comportamento da organização na busca de modelos mais seguros e eficientes? Qual a utilidade de se ter tantos controles?”

A edição das instruções normativas possui um reflexo: criar as normas é criar procedimentos aceitáveis e com isso cria também o comportamento que deve ser considerado como desviante e reprovado pelos membros da organização. De acordo com Becker (2008) a ideia de desvio é construída através da interação entre as pessoas, sendo que não é o comportamento do indivíduo propriamente dito, que é

desviante. Trata-se de um processo que constrói a ideia de padrão dentro do social e essa ideia de padrão vai ser imposta e a partir dessa imposição que o desvio vai existir. Então o desvio não está na atitude do indivíduo, mas sim na concepção do grupo do que é uma regra. Logicamente, a partir do momento que o grupo criou uma regra, o grupo criou um desvio. Porque quando ele cria uma regra ele impõe as pessoas como é que deve ser comportamento e todos aqueles que não seguirem vão ser considerados desviantes (outsiders). Tratasse de uma negociação política intensa e frequente para dizer o que é normal e que é desviante. O que é considerado um padrão e o que é considerado fora do padrão.

Durante a pesquisa foi possível presenciar diversas ocasiões em que os servidores procuravam os auditores internos com dúvidas, solicitando auxílio na resolução dos problemas ou querendo discutir algum assunto funcional no intuito de saber extraoficialmente a opinião do auditor. “Vim aqui para você me ajudar”, “Posso tirar uma dúvida?”, “Vou te incomodar só mais uma vez”, “O que você acha de tal situação?”. Nesse sentido, as instruções normativas vão ajudando a construir a estrutura organizacional para as interações sociais entre auditores e auditados, baseada numa divisão de tarefas, modos de comunicação específica entre os membros, existência de mecanismos de coordenação e controle de todo o conjunto, formando um todo estruturado voltado para objetivos perfeitamente determinados.

2.2.2 Caso SANEAR

O processo de auditoria, registrado sob o nº 008767/2020, do SANEAR² (autarquia municipal), sobre a Ação de Auditoria nº 004 referente ao macroprocesso de Gestão de Compras, Licitações e Contratos da autarquia municipal - SANEAR, foi executada, no período de 01 de junho de 2020 a 10 de agosto de 2020, teve como objetivo:

“Esta auditoria teve como objetivo examinar os processos de contratação de bens ou serviços do Serviço Colatinense de

² A autarquia tem como finalidade a prestação dos serviços públicos de captação, produção, distribuição e fornecimento de água potável; coleta, transporte, tratamento e disposição final adequados dos esgotos sanitários; coleta e disposição de resíduos sólidos urbanos no Município de Colatina, manutenção de parques, praças e jardins de nossa cidade e fiscalização do cumprimento dos serviços das normas de abastecimento de água, esgoto e limpeza urbana.

Saneamento Ambiental – SANEAR, autarquia do Município de Colatina que foram dispensados ou inexigidos de licitação, com base legal no artigo 24 a 26 da Lei 8.666/93.” (RELATÓRIO DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE 003/2020)

Conforme Relatório de Auditoria de Conformidade nº 003/2020 na execução da auditoria, com base nas amostras, foram apontadas a princípio as seguintes irregularidades: Dispensas realizadas que não se enquadram nos incisos taxativos do art. 24, da Lei 8.666/93; Ausência de justificativas nos processos de dispensa e inexigibilidade; Ausência de comunicação a autoridade superior nos casos de dispensa ou inexigibilidade de licitação; Ausência de ratificação a autoridade superior nos casos de dispensa ou inexigibilidade de licitação; Ausência de publicação na imprensa oficial; Ausência de instrução, nos processos, com os elementos caracterizadores da situação emergencial; Ausência de comprovação da razão da escolha do fornecedor ou executante nos processos de dispensa ou inexigibilidade de licitação; Ausência de justificativa do preço; Ausência de projeto básico ou termo de referência, relativos aos objetos de contratação; Ausência de manifestação ou parecer jurídico.

De forma idêntica na Ação de Auditoria nº 005 referente à Gestão de Compras, Licitações e Contratos da Prefeitura Municipal de Colatina, que foi executada no processo administrativo registrado sob o nº 008806/2020, no período de 01 de junho de 2020 a 10 de agosto de 2020, teve como objetivo: “Esta auditoria teve como objetivo examinar os processos de contratação de bens ou serviços da Prefeitura Municipal de Colatina que foram dispensados ou inexigidos de licitação, com base legal no artigo 24 a 26 da Lei 8.666/93.” (RELATÓRIO DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE 004/2020)

Conforme Relatório de Auditoria de Conformidade 004/2020 foram apontadas as seguintes irregularidades: Ausência de publicação de processos de dispensa e inexigibilidade de licitações na imprensa oficial; Ausência de justificativas nos processos de dispensa e inexigibilidade; Ausência de comunicação e ratificação à autoridade superior nos processos de dispensa ou inexigibilidade de licitação; Ausência de comprovação da razão da escolha do fornecedor ou executante e justificativa do preço nos processos de dispensa ou inexigibilidade de licitação;

Ausência de manifestação ou parecer jurídico a respeito das dispensas ou inexigibilidade de licitação; Ausência de Numeração dos processos.

Ambas as ações de controle foram realizadas para auxiliar a Prefeitura e o Sanear na adoção de procedimentos para atendimento da Lei de Licitações nas compras realizadas pelo ente municipal. Os apontamentos da auditoria relataram falhas graves em ambos os órgãos públicos. Por não se tratar de uma ação de fiscalização, não foi dado ciência aos outros órgãos de controle como TCEES e Ministério Público, pois a finalidade da ação não era de denunciar e sim de criar controles para que as falhas e irregularidades não continuassem ocorrendo. A denúncia pode acontecer em um momento posterior, em processo específico de monitoramento sobre a adoção das medidas recomendadas pelo órgão de controle interno.

Tanto na ação de auditoria 004/2020, como na ação 005/2020, as soluções foram analisadas em conjunto pelos auditores e auditados, em reuniões propostas pelos próprios auditados. Conforme os Relatórios de Auditoria, nas irregularidades apontadas pela Equipe de Auditoria, os responsáveis manifestaram-se da seguinte forma:

Após o recebimento do memorando para manifestação sobre os achados a Secretaria Municipal de Administração solicitou a realização de uma reunião para que os achados de auditoria fossem analisados em conjunto com a equipe da Controladoria.
(RELATÓRIO DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE 003/2020)

No caso específico da Prefeitura, ao final, tanto a equipe de auditoria como as unidades auditadas chegaram à conclusão de que a melhor forma seria a edição de uma minuta de Instrução Normativa com a participação da equipe de auditoria e responsáveis pelos órgãos auditados com objetivo de padronizar os procedimentos nos setores auditados a fim de orientar os executores dos procedimentos e sanar qualquer irregularidade. No caso do SANEAR não houve a produção de uma minuta instrução normativa até a conclusão da pesquisa, e tal fato deverá ser informado ao TCEES no Relatório do Controle Interno sobre a Prestação de Contas Anual da Autarquia, podendo ensejar ressalvas ou até rejeição das contas anuais do responsável pelo órgão e do prefeito municipal. Na hipótese de omissão do

responsável pelo controle interno, o mesmo poderá responder solidariamente, de acordo com artigo 74, da Constituição Federal.

As ações 004 e 005 eram idênticas, com apenas um detalhe. A primeira era no Sanear (autarquia municipal) e a outra na Prefeitura. No Sanear foi apontado pelos auditores internos que existe uma certa tranquilidade dos gestores da autarquia no rigor dos procedimentos, pois foram raras ocasiões que foram auditados pelo TCEES, com isso são bem resistentes a influências do órgão de controle interno e estabelecimento de normas e procedimentos. Outra questão apontada pelos auditores internos durante as entrevistas foi o fato da facilidade e agilidade de compra que acontece na Autarquia. Segundo os auditores internos os procedimentos de compras do Sanear são mais céleres que os da Prefeitura Municipal, sendo um receio da gestão do Sanear o fato da criação de normas de procedimentos burocratizar as compras da autarquia. A ausência de um resultado na forma de instrução normativa no Sanear pode ter sido resultado da crença movida pelos costumes e hábitos de não serem fiscalizados ou punidos. Assim como menciona Gil (2011, p. 106) “os membros da organização tendem a apresentar os mesmos costumes e a desenvolver o mesmo conjunto de hábitos.” Trata-se de uma espécie de síndrome “Gabriela”, sempre foi assim e morrerá assim.

Um fator que pode ser apontado como chave para o sucesso desta ação na Prefeitura é o fato do órgão de controle interno está no prédio da sede administrativa da prefeitura, isso ajudou muito. Tanto na cobrança da confecção da instrução normativa como no apoio técnico dos auditores para realização desse trabalho. O fato de ter a Controladoria dentro do prédio administrativo da Prefeitura causa um efeito nos servidores que talvez seja imperceptível e passe despercebido, mas existe. E conseqüentemente, o fato do Sanear ser em outro local, distante do órgão de controle interno não cooperou para que a instrução normativa do Sanear fosse confeccionada e concluída.

Ademais, durante a pesquisa ficou demonstrado pelos auditores internos que nessa ação de auditoria ocorreu uma espécie de rivalidade entre os auditores do órgão de controle interno e os servidores da unidade auditada. Era possível perceber que qualquer “boa prática” que precisasse ser adotada deveria partir da gestão da

autarquia e não do órgão de controle interno. Havia certa resistência da autarquia em implementar as recomendações do órgão de controle interno e existia a impressão de que qualquer crédito deveria ser dirigido aos agentes públicos responsáveis e não aos agentes de controle.

A ausência de medidas de cooperação do Sanear nos levou a questionar se isso faz dele um setor desviante. Em análise da obra “Outsiders: estudos de sociologia do desvio” o autor nos leva a questionar: Quem cria o padrão? É preciso aceitar os padrões submetidos? O que acontece quando não agimos de acordo com a expectativa da sociedade? Para ele as regras são criadas por grupos específicos que possuindo poder suficiente as impõe aos demais e aqueles que não seguirem as regras postas serão rotulados como desviantes, entendidos como outsiders. Na perspectiva do autor, o sociólogo americano (BECKER, 2008), a sociedade pode ser definida como grupo humano que habita em certo período de tempo e espaço, seguindo padrão comum: uma coletividade. E o desvio vai ser uma consequência de uma expectativa de algum grupo social e o desviante será aquele que não se comporta ou aquele que não é esperado para se comportar de acordo com as regras predominantes de um determinado grupo.

Sendo assim Becker (2008) apresenta o desvio de várias maneiras. Existe, por exemplo, a concepção matemática (ou estatística) de desvio. O desvio na estatística é aquele número de está distante da média. Isso leva-nos a imaginar um indivíduo totalmente diferente do comum, ou diferente da média de pensamento e comportamento que as outras pessoas têm dentro do grupo. Há uma outra concepção de desvio, a concepção funcionalista. Nesta predomina a ideia de que uma sociedade funcione de maneira o mais harmoniosa possível. Com isso, nela tudo deve ser estável. Todas as instituições e tudo aquilo que promove a estabilidade da sociedade é considerado funcional e tudo aquilo que promove a desestabilização dessa sociedade pode ser considerado disfuncional. A concepção funcionalista da sociedade entende que o desvio é aquilo que gera a desestabilização da sociedade, assim o comportamento desviante é aquele que faz com que a sociedade perca a sua harmonia. Por isso, será considerado um outsider aquele indivíduo que promove e que assuma comportamentos que são desestabilizadores daquele tipo de sociedade que está vivendo.

Logo, pode acontecer dos agentes responsáveis pelo Sanear não partilharem das regras com as quais estão sendo julgados pelos auditores internos, não sendo obrigados a partilhar os mesmos procedimentos. O comportamento dos dirigentes da autarquia em relação às irregularidades apontadas pela auditoria interna em desconformidade com a legislação causa certa desestabilização e riscos para todo padrão burocrático estabelecido para os atos da administração pública. Isso torna o Sanear um setor desviante, no entanto isso não significa que ele esteja errado. Na verdade, ele adota procedimentos que não são considerados seguros e que expõe toda administração em risco na visão dos auditores internos.

Na pesquisa ficou demonstrado a relevância das instruções normativas como mecanismo disciplinar das ações de controle. Norma de procedimento pois é o meio que os agentes de controle encontraram para disciplinar os procedimentos internos da administração, e de controle pois é a partir delas que é possível realizar o controle do seu cumprimento e identificar os responsáveis pelas falhas. Assim, sob o olhar cuidadosamente “classificador” do agente de controle, as normas de procedimento tornam-se uma ferramenta de ensinar, mas também de vigiar, de hierarquizar, de recompensar, como cita Foucault (1987, p. 173).

2.3 Ações de Fiscalização no Plano Anual de Fiscalização

As ações de fiscalização geralmente procuram verificar em amostras selecionadas pelos agentes de controle, se determinado procedimento está sendo realizado dentro do critério estabelecido pela lei ou pelas normas de procedimentos da organização. Trata-se de uma forma dos agentes de controle comprovarem a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial nos órgãos e entidades da administração pública, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (COLATINA, 1990).

As ações de fiscalização são os meios em que os agentes de controle aplicam as técnicas de auditoria para avaliação da conformidade dos procedimentos. Podemos classificar as seguintes ações de auditoria do Plano Anual de Fiscalização 2020 como Ações de Fiscalização:

- AÇÃO nº 001: Gestão de Cargos e Salários

Objetivo da auditoria: análise dos cargos providos por concurso público da estrutura administrativa da Prefeitura de Colatina, verificando aspectos de legalidade e eficácia da atual estrutura e também avaliar os procedimentos de remessa de informações sobre admissão de pessoal ao TCE-ES através do sistema eletrônico CidadEs, pelo que institui a IN TC 38/2016.

- AÇÃO nº 002: Gestão Admissão de Pessoal;

Objetivo da auditoria: Análise da regularidade na admissão de pessoal em caráter temporário em conformidade com a IN SRH nº 002/2020.

- AÇÃO nº 008: Gestão Fiscal

Objetivo da auditoria: Avaliar o cumprimento das determinações do TCEES constantes em auditoria da Receita Municipal realizada no Município de Colatina e verificar o cumprimento de Plano de Ação confeccionado. Processo TCEES: 15058/2019-2

- AÇÃO nº 011: Gestão fiscal, financeira e orçamentária em conformidade com a IN 43 TCE-ES na Prefeitura Municipal de Colatina.

AÇÃO nº 012: Gestão fiscal, financeira e orçamentária em conformidade com a IN 43 TCE-ES na Secretaria Municipal de Saúde.

- AÇÃO nº 013: Gestão fiscal, financeira e orçamentária em conformidade com a IN 43 TCEES no SANEAR.

- AÇÃO nº 014: Gestão Previdenciária em conformidade com a IN 43 TCEES na Prefeitura Municipal de Colatina

- AÇÃO nº 015: Gestão Previdenciária em conformidade com a IN 43 TCEES na Secretaria Municipal de Saúde

- AÇÃO nº 016: Gestão Previdenciária em conformidade com a IN 43 TCEES no SANEAR

- AÇÃO nº 017: Gestão Patrimonial em conformidade com a IN 43 TCE-ES na Prefeitura Municipal de Colatina

- AÇÃO nº 018: Gestão Patrimonial em conformidade com a IN 43 TCEES na Secretaria Municipal de Saúde

- AÇÃO nº 019: Gestão Patrimonial em conformidade com a IN 43 TCEES no SANEAR

- AÇÃO nº 020: Limites Constitucionais em conformidade com a IN 43 TCEES na Prefeitura Municipal de Colatina

- AÇÃO nº 021: Limites Constitucionais em conformidade com a IN 43 TCEES na Prefeitura Municipal de Colatina

- AÇÃO nº 022: Atos de Gestão em conformidade com a IN 43 TCEES na Prefeitura Municipal de Colatina

- AÇÃO nº 023: Atos de Gestão em conformidade com a IN 43 TCEES na Secretaria Municipal de Saúde

- AÇÃO nº 024: Atos de Gestão em conformidade com a IN 43 TCEES no SANEAR

- AÇÃO nº 025: Instrumentos de planejamento: Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA em conformidade com a IN 43 TCEES na Prefeitura Municipal de Colatina

Foi percebido que nas ações de fiscalização os agentes de controle focam suas energias nas questões e achados de auditoria, que na visão dos auditores, estão em desconformidade com a norma utilizada como critério na auditoria. As “boas

práticas” dos agentes públicos, bem como o cumprimento da norma não são consideradas nessas ações de fiscalização, apenas os comportamentos considerados desviantes. Geralmente estes comportamentos desviantes que ensejam o conflito nas ações de fiscalização.

Cumprir mencionar que Becker (2008, p. 22) em sua concepção sociológica, define o desvio como uma infração de alguma regra geralmente aceita e criada pela sociedade, considerando o desvio não uma qualidade e sim uma consequência do processo social de rotulação. Nos processos de auditoria, os desvios são apontados como achados de auditoria.

Para Gil (2011) na sociedade não é incomum comportamentos desviantes e o mesmo apresenta algumas funções essenciais. Para o autor a primeira é a afirmação de valores e normas, distinguindo o bem do mal de forma a definir e sustentar a moralidade. O segundo é a definição das fronteiras, pois estabelece-se uma fronteira entre o que é certo e o que é errado. A terceira é a promoção da unidade social reforçando os laços morais que as unem. E por último o encorajamento da mudança e reflexão da moralidade, tendo em vista que o comportamento desviante contribui para alargar as fronteiras, favorecendo a mudança social, conforme Gil (2011, p. 56).

Como forma de organização, considerando a grande quantidade de manifestações constantes nos processos de auditoria e considerando que havia uma repetição no padrão de respostas e justificativas no comportamento dos agentes públicos classificamos em 05 (cinco) tipos de comportamentos comuns nas justificativas dos auditados:

- O agente público responsável concorda com os achados de auditoria;
- O agente público responsável não concorda com os achados de auditoria;
- O agente público responsável transfere a culpa a terceiro;
- O agente público responsável afirma não ter conhecimento sobre os fatos;
- O agente público responsável não se manifesta.

2.3.1 O agente público responsável concorda com os achados de auditoria;

Nos processos de auditoria foi possível encontrar em diversos momentos situações em que o agente público responsável pelo desvio apontado pelo agente de controle simplesmente concordava com o achado de auditoria sem maiores explicações. Nesses processos não foi possível perceber um conflito entre auditores e auditados. Ao menos não estava aparente. Trata-se de uma situação que provavelmente poderíamos não ter considerado nem a hipótese de existência de um conflito. Fica claro que nesses casos a relação do agente público e agente de controle torna-se uma relação que envolve determinada abertura, troca de informação e exame das diferenças a fim de alcançar uma solução efetiva e aceita por ambos os lados.

Essa percepção aconteceu, por exemplo, em análise aos trabalhos realizados na execução da Ação de Auditoria nº 001 em que foi verificado que a ação de fiscalização estava relacionada ao macroprocesso Gestão de Cargos e Salários da estrutura da Administração Direta Municipal, executada no processo administrativo registrado sob o nº 008774/2020, no âmbito da Secretaria Municipal de Recursos Humanos – SEMURH, da Prefeitura Municipal, no período de 13 de maio de 2020 a 22 de setembro de 2020, conforme Relatório de Auditoria de Conformidade 001/2020.

Nessa Ação de Fiscalização foi possível perceber a realização de um exame da estrutura do quadro de servidores de provimento efetivo do Município de Colatina no sentido de que fosse realizado a reestruturação do quadro de servidores efetivos sob os aspectos da legalidade, eficiência e da eficácia, a partir da constituição de Comissão com essa finalidade. Na mesma ação de controle foi verificado os procedimentos de remessas de informações e documentos sobre admissão de pessoal ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCE-ES, a fim de cumprir com a norma instituída pelo órgão de controle externo e evitar aplicação de futuras sanções.

Na pesquisa foi constatado que a Equipe de Auditoria realizou na execução dos trabalhos reuniões com servidores responsáveis pela execução do procedimento de envio dos dados ao TCE-ES através de sistema eletrônico e também com uma Comissão de Trabalhos constituída pelo Chefe do Poder Executivo Municipal (Decreto

Municipal nº 24.145/2020) com a finalidade de avaliar a estrutura do quadro de cargos providos por concurso público no Município de Colatina, objetos de análise. Os resultados apresentados no Relatório de Auditoria pelo auditor foram obtidos após reuniões e solicitações através de memorando ao servidor responsável pelas remessas de informações sobre admissão de pessoal no sistema eletrônico, análise de relatórios emitidos no sistema eletrônico e das respostas às solicitações e participação em reuniões com a Comissão de avaliação da estrutura do quadro de cargos providos por concurso público do Município de Colatina.

Conforme Relatório de Auditoria foram apontadas como desvios: Inexistência de quantitativo por cargos, mas tão somente de cargos vagos referente à Lei Complementar Municipal 36/2005; Ausência de servidor efetivo constituído para remessa de informações sobre admissão de pessoal ao TCE-ES; Envio de informações incorretas ao TCEES; não envio de remessas tempestivamente; Ausência de Parecer do Controle Interno da UG quanto à regularidade da execução e homologação do concurso e de cada nomeação. Nas irregularidades apontadas pela Equipe de Auditoria, o responsável pelo órgão auditado manifestou-se concordando com os achados de auditoria, conforme consta no Relatório de Auditoria:

“Em resposta aos achados pelo Secretário Municipal de Recursos Humanos o mesmo concordou com o equívoco, justificando falta de treinamento e informação do responsável pelo envio.” (Relatório de Auditoria de Conformidade 001/2020)

Em outro momento do Relatório de Auditoria:

“Em resposta aos achados pelo secretário de Recursos Humanos o mesmo concordou com o equívoco, justificando que os envios para o TCE-ES começaram a ser encaminhados a partir do segundo semestre de 2018, após visita técnica ao Tribunal de Contas, onde o mesmo orientou que comesçassem os envios dos concursos realizados em 2017.” (Relatório de Auditoria de Conformidade 001/2020)

E mais adiante:

“Em resposta aos achados pelo responsável do Recursos Humanos o mesmo concordou com os achados e justificou que o Município não possui legislação para cargos ofertados nos

respectivos editais, sendo impossível encaminhar as informações, mas que já está sendo providenciada as devidas alterações conforme Comissão constituída para esse fim (Decreto nº 24.145 de 22 de abril de 2020).” (Relatório de Auditoria de Conformidade 001/2020)

As manifestações do Agente Público responsável pelo órgão auditado foram no sentido de concordar com as irregularidades apontadas pelos agentes de controle. Durante a pesquisa ficou esclarecido pelos auditores internos o possível motivo para esse comportamento. Segundo eles a forma como iniciou as ações de controle na Secretaria Municipal de Recursos Humanos em 2018 resultaram em uma relação de confiança e parceria entre os órgãos. As ações da Controladoria em 2018 baseavam-se na orientação e apoio técnico na confecção de instruções normativas que disciplinavam os procedimentos. Como a Secretaria Municipal de Recursos Humanos já havia sido objeto de Ação de Controle no ano anterior a Ação de Fiscalização de 2020 foi estabelecido entre o órgão de controle e o departamento auditado uma sintonia para alcance de objetivos comuns. Nesta ação fica identificado no processo de auditoria que a própria Secretaria Municipal de Recursos Humanos apresenta à equipe de auditoria as falhas do setor, sem qualquer receio. Aparentemente tem-se a impressão de que o agente público responsável pelo setor gostaria que fosse descoberto para que os agentes de controle fossem o meio para a resolução dos problemas, considerando que o órgão auditado possui pouco poder de influência nas decisões do Chefe do Poder Executivo e utiliza do poder da Controladoria-Geral para somar e alcançar a mudança que acredita precisar. Nesse trabalho foi possível perceber que os agentes de controle não enfrentaram resistência dos agentes públicos envolvidos. Os conflitos na execução da ação foram em relação a divergência de ideias e conceitos sobre o objeto da ação de controle que, ao final, contribuíram para o resultado final.

Assim conjuntamente os Agentes de Controle e Agentes Públicos, envolvidos concluíram os trabalhos e apresentaram ao Chefe do Poder Executivo uma minuta de Projeto de Lei para adequação da Estrutura de Cargos dos Servidores Públicos Efetivos. Além disso a Equipe de Auditoria, por meio de Relatório, apresentou um diagnóstico pontuando algumas deficiências nos procedimentos, verificando atraso e não envio de remessas de dados e informações ao TCE-ES referentes a concursos públicos aplicados no Município de Colatina.

Ao final, como consequência dessa Ação de Fiscalização foi encaminhado um Projeto de Lei Complementar 001/2021 à Câmara Municipal em que altera Lei Complementar nº 36, que dispõe sobre o plano de cargos por habilidades e competências dos servidores públicos do município de Colatina e dá outras providências. Em consequência foi aprovado a Lei Complementar 108/2021 que adequou as irregularidades apontadas no trabalho da ação de fiscalização. Além disso, o Chefe do Poder Executivo, acatando as recomendações dos agentes de controle designou servidor efetivo com formação em nível superior para atuar procedimentos de remessas de informações e documentos sobre admissão de pessoal ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCE-ES.

2.3.2 O agente público responsável não concorda com o achado de auditoria;

Na visão de Scott e Lyman (2008, p. 141):

“é possível distinguir, de maneira geral, dois tipos de accounts: desculpas e justificativas (ou justificações). Pode-se invocar uma delas ou ambas quando uma pessoa é acusada de ter feito algo ruim, errado, inepto, indesejável ou, em algumas de numerosas possibilidades, impróprio. Justificativas são accounts em que alguém aceita a responsabilidade pelo ato em questão, mas renega a qualificação pejorativa associada a tal ato.”

Na auditoria, em geral cabe ao auditor interno examinar se determinado procedimento, ação ou política está de acordo com um critério estabelecido. No entanto a opinião do agente de controle pode ser alvo de questionamento e justificações. Conforme ensina Dias (2008, p. 28) “existe uma percepção individual na execução de tarefas, isso ocorre devido ao fato de que os indivíduos apresentam diferentes capacidades, mas essencialmente por serem pessoas que apresentam personalidades distintas” e assim apresentarão diferentes concepções de como as funções deverão ser executadas, independentemente de uma avaliação externa as considerar corretas ou não.

Na pesquisa foi possível verificar que durante a fase de execução das auditorias diversos “supostos” achados de irregularidades identificados pelos auditores internos foram contestados pelos agentes públicos responsáveis pela execução. Os processos de auditoria documentam que a maior parte dos achados de

auditoria são descartados pelo auditor interno à medida que vão sendo apresentados esclarecimentos e documentos que comprovam que aquela aparente irregularidade não se sustenta.

No decorrer da pesquisa restou esclarecido que a partir da designação dos auditores internos no Plano Anual de Fiscalização, iniciam os trabalhos de planejamento da auditoria a ser realizada. Na fase de planejamento dos trabalhos e com base na investigação prévia e estudo realizado sobre o assunto da auditoria são apontados diversos possíveis achados que na fase posterior de execução de auditoria são examinados por meio da aplicação de técnicas de auditoria e é facultado a manifestação sobre um suposto achado de auditoria. Na pesquisa trouxemos exemplos de achados que mesmo sendo contestados pelos agentes públicos responsáveis, os auditores internos mantiveram no Relatório de Auditoria.

Foi possível extrair, por exemplo, na Ação de Auditoria nº 002³, especificamente no Achado de Auditoria que trata da “ausência de comprovação de contratação de pessoal por tempo determinado para situações em que existe necessidade temporária de excepcional interesse público” a Secretaria Municipal de Educação apresentou justificativa nos seguintes termos:

“os servidores concursados que residem nos bairros situados na área urbana não tem condições de chegar até as escolas em virtude da distância do traslado de suas residências aos locais de trabalho e ainda pelo fato de não haver transporte público em horário compatível com os horários de funcionamento das unidades escolares e informou ainda que a Secretaria não se opõe a realização de Concurso Público específico para preenchimento das vagas apresentadas nas escolas do campo, no entanto, destaca que pelo histórico de movimentação de alunos e o baixo quantitativo de alunos matriculados, há a possibilidade permanente de fechamento das unidades escolares em decorrência da redução do número de matrículas, o que ocasionaria a necessidade de remanejamento do servidor efetivo atuante na unidade escolar.”

³ Ação de Auditoria nº 002 referente à Gestão Admissão de Pessoal, executada no processo administrativo registrado sob o nº 008775/2020, na Secretaria Municipal de Recursos Humanos – SEMURH, no período de 13 de maio de 2020 a 15 de setembro de 2020

Nesse caso o auditado não concorda com o apontamento da auditoria em tratar tal comportamento como desviante e apresenta argumentos fáticos que na visão do auditado justifica a decisão tomada que desconsideraria a desconformidade apontada. Há nessa situação diferentes visões para uma mesma situação, pois atores diferentes avaliam os fatos de diferentes modos.

Geralmente as justificativas possuem certa lógica e são defendidas apaixonadamente pelos seus executores, possivelmente com “base nos valores que estão fortemente arraigados nas pessoas o resulta na resistência a uma opinião contrária” (GIL, 2011, p. 102). Na lição de Scott e Lyman (2008, p. 147) (2008) “justificar um ato é afirmar seu valor positivo em face à alegação do contrário. As justificações reconhecem um sentido geral em que o ato em questão não é permitido, mas alegam que uma ocasião em particular permite ou mesmo exige o tal ato”.

Para Gil (2011, p. 99) um dos principais problemas enfrentados na burocracia “é o conflito de valores, pois como a burocracia não opera no vácuo social, valores não burocráticos se introduzem nas organizações, conflitando com os padrões estabelecidos.”. Assim, não há como garantir que todos os procedimentos burocráticos sejam seguidos à risca. Mesmo que a Secretária Municipal de Educação acredite veemente que possua justificativa razoável para manutenção desse tipo de contratação temporária, o auditor interno deve procurar sempre que possível adotar uma postura de prudência e legalidade.

Ao questionar sobre esse achado de auditoria durante a pesquisa foi possível perceber um certo dilema entre agentes de controle interno, porque compreendem a dificuldade do gestor em conseguir atender a legislação naquela situação. No entanto, conforme explicaram nas entrevistas, em hipóteses que trazem certa insegurança é preciso que o auditor interno decida com base no princípio da prudência seguindo o caminho da estrita conformidade legal, pois suas decisões também podem ser passíveis de controle por outros órgãos de controle externo.

Segundo Becker (2008), sociólogo americano que se especializou na sociologia do desvio e sobre o que torna uma pessoa desviante, esclarece em sua obra “Outsiders: estudos de sociologia do desvio” quem são os desviantes, por que fazem isso e o que os levam a fazer coisas consideradas “desviantes”. Pela sua obra

é possível refletir sobre o comportamento desviante e considerar uma certa falência da teoria do fato social sobre a existência de um padrão social e que todos precisam se comportar de acordo com ele.

Becker (2008, p. 15) explica da seguinte maneira:

“Quando uma regra é imposta, a pessoa que presumivelmente a infringiu pode ser vista como um tipo especial, alguém de quem não se espera viver de acordo com as regras estipuladas pelo grupo. Essa pessoa é encarada como um outsider. Mas a pessoa assim rotulada pode ter uma opinião diferente sobre a questão. Pode não aceitar a regra pela qual está sendo julgada e pode não encarar aqueles que a julgam competentes ou legitimamente autorizados a fazê-lo”

A obra de Becker (2008) demonstra que o desvio existe e pode ser identificado em diversas pessoas, pois essas pessoas sentem a necessidade de cometer o desvio por algum motivo justificável. Isso nos leva ao fato de que é preciso aceitar que os valores da maioria necessariamente não são os valores de todos. Daí fica a pergunta: os valores que não são da maioria são crimes ou não? A eles é possível imputar uma culpa ou não? Quem pode dizer quem são os desviantes? Ser um desviante é sinônimo de luta ou delinquência? Mesmo que do ponto de vista da ordem pública isso seja irreal, pela teoria do fato social o comportamento do indivíduo precisa ser um comportamento mais ou menos aceito pela ordem social para que determinada sociedade seja minimamente organizada. A grande questão que Becker levanta é se seguir esses padrões não serviriam apenas para excluir o maior número de pessoas.

2.3.3 O agente público responsável transfere a culpa a terceiro;

Na Ação de Auditoria nº 002⁴, entre outros achados de auditoria, foi apontada a ausência de manifestação da Secretaria de Recursos Humanos quanto a disponibilidade de vaga em cada processo de contratação de pessoal em caráter

⁴ Ação de Auditoria nº 002 referente à Gestão Admissão de Pessoal, executada no processo administrativo registrado sob o nº 008775/2020, na Secretaria Municipal de Recursos Humanos – SEMURH, no período de 13 de maio de 2020 a 15 de setembro de 2020.

temporário, realizados no corrente ano, após aprovação da IN SRH nº 02/2020. Essa instrução normativa estabelece um procedimento rígido para contratação de pessoal com exigência de manifestação da Secretaria Municipal de Recursos Humanos antes da contratação a fim de evitar irregularidades quanto a nomeação de candidatos sem a existência de vagas disponíveis.

O responsável pela Secretaria Municipal de Recursos Humanos apresentou resposta informando que realmente não houve manifestação da SEMURH, mas que cabe ao Gabinete do Prefeito verificar se há aprovação em lei dos cargos em cada solicitação de edital. Flagrantemente, a SEMURH responsável por todo o procedimento de contratação transfere a culpa pelo desvio ao Gabinete do Prefeito, sem nem cogitar a possibilidade de questionamento desse antes da realização do ato.

Já no Relatório de Auditoria de Monitoramento 001/2020⁵ em algumas respostas a determinados achados os responsáveis pelos setores auditados também apresentaram manifestações imputando a responsabilidade da ação a terceiros. Isso ocorreu por exemplo no achado de auditoria - Legislação Tributária desatualizada, não consolidada e não disponibilizada adequadamente para consulta – em que os responsáveis pelos órgãos auditados responderam da seguinte forma:

“Segundo a SEMFAZ, quanto aos Projetos de lei retirados da Câmara Municipal antes da apreciação dos Vereadores, esclareceu que as solicitações não partiram da Secretaria e “que não participou ou teve qualquer ingerência na decisão” (MEMORANDO TBR/SEMFAZ 82/2020, p. 6). Por fim, a SEMFAZ informou que em relação aos processos pendentes de envio à Câmara Municipal, não possui prerrogativa para tal função, cabendo tão somente em apresentar as suas demandas, mas o ato de transformá-las em projetos de lei não integra o rol de responsabilidades do setor.”

Da mesma forma, no achado de auditoria - Ausência de Planta Genérica de Valores (PGV) e sua revisão periódica - em resposta aos achados, a Secretária Municipal de Gabinete conforme já destacado no item 2.1.1 – Legislação Tributária

⁵ Ação de Auditoria nº 008 referente à Gestão Fiscal do Município, executada no processo administrativo registrado sob o nº 008770/2020, na Secretaria Municipal da Fazenda – SEMFAZ, no período de 05 de maio de 2020 a 14 de setembro de 2020

desatualizada, informou que “a retirada do projeto de lei 99/2017, ocorreu mediante solicitação de todos os vereadores por meio do Ofício CMC nº 228/2020, encaminhado a esta Auditoria Pública Interna em anexo ao Memorando GAPRE nº 204/2020.”

E quanto ao achado de auditoria - Desvio de Função na Administração Tributária, foi respondido:

“Quanto ao Superintendente de Fiscalização Tributária, a SEMFAZ declarou que o colaborador atua na Superintendência Contábil desde a sua contratação, ocorrida no exercício de 2017, e que a decisão de designar o servidor para o cargo de Superintendente de Fiscalização Tributária “foi tomada alheia ao conhecimento da Secretária da Fazenda, que levará a situação apontada no achado para apreciação da competente Secretaria Municipal de Gabinete” (MEMORANDO TBR/SEMFAZ 82/2020, p. 22).

No Relatório de Auditoria de Conformidade 001/2021⁶ os auditores internos detectaram como achado de auditoria - Abertura de Crédito Adicional sem edição de Decreto Executivo. Em resposta aos achados, a Superintendente de Planejamento informou que não sabe responder, visto que são alterações orçamentárias da Câmara Municipal e do SANEAR que são realizadas pelos próprios Órgãos, não passando pela Superintendência de Planejamento Orçamentário. Por sua vez, em resposta aos achados, o Presidente da Câmara Municipal de Colatina mediante Ofício CMC nº 036/2021, declarou que “se abstém de concordar ou discordar com o achado visto que, conforme art. 42 da Lei 4.320/1964, após a aprovação da lei Municipal 6.663/2020 caberia ao Chefe do Poder Executivo Municipal editar o Decreto dispondo sobre a abertura de crédito autorizado através da citada Lei Municipal”.

No de Relatório de Auditoria de Conformidade 004/2021⁷ foi solicitado a manifestação do responsável pela Contabilidade sobre Pagamentos das Obrigações

⁶ Ação de Auditoria nº 011 referente à Gestão fiscal, financeira e orçamentária em conformidade com a IN 43 TCE-ES na Prefeitura Municipal de Colatina., foi executada no processo administrativo registrado sob o nº 009129/2020, no período de 21 de setembro de 2020 a 26 de fevereiro de 2021.

⁷ Ação de Auditoria nº 014 referente à Gestão Previdenciária em conformidade com a IN 43 TCEES na Prefeitura Municipal de Colatina, executada no processo administrativo registrado sob o nº 009128/2020, no período de 21 de setembro de 2020 a 26 de fevereiro de 2021.

Patronais efetuados fora do prazo legal. Em resposta ao achado, o Analista Contábil responsável informou que o processo administrativo não chega da Secretaria Municipal de Recursos Humanos a tempo para ser pago no mês de competência. Já a Secretaria Municipal de Recursos Humanos, declarou, mediante o Ofício SEMURH nº 007/2021, que os processos de nº 8505/2020 e 89305/2020, foram protocolados em tempo hábil para pagamento, desconhecendo o motivo pelo qual não foi efetuado, destacaram que o andamento dos processos nº 6935/2020, 8091/2020, 8163/2020, 8166/2020, 8167/2020 e 8254/2020 não compete ao RH. Para o achado que se refere a inconsistências entre os valores retidos e recolhidos de Contribuição Previdenciária dos Servidores, em resposta ao achado, a Secretaria Municipal de Recursos Humanos declarou, mediante o Ofício SEMURH nº 007/2021, que as inconsistências entre valores retidos e recolhidos de Contribuição Previdenciária são ajuste do sistema da Empresa contratada E&L com a SEFIP.

Percebe-se um certo jogo de empurra-empurra onde mesmo o setor sendo diretamente afetado pela situação, transfere a culpa e a responsabilidade para um terceiro. Segundo Scott e Lyman “ao usar essa forma, a pessoa alega que o comportamento posto em questão é uma resposta ao comportamento ou atitude de outra pessoa. Para os autores trata-se do uso de bode expiatório. (SCOTT e LYMAN, 2008, p. 146):”

Os agentes públicos que assumem esse comportamento, poderiam ser caracterizadas por se fazerem de vítimas; evitarem os conflitos; não conseguirem dizer “não”; serem sensíveis à opinião dos outros; não conseguirem resolver um problema; recearem a contrariedade e importunarem os outros; permitirem o abuso por parte dos outros. Colocar a culpa em terceiro em assuntos que se referem diretamente a sua competência pode estar relacionada a insegurança, espírito de sacrifício, culpabilidade, ansiedade, frustração, fuga, submissão e dependência em relação aos outros, baixa autoestima e desonestidade emocional.

2.3.4 O agente público responsável afirma não ter conhecimento sobre os fatos

Segundo Scott e Lyman (2008, p. 142) uma pessoa pode defender-se contra uma acusação “alegando não ter sido totalmente informada ou que sua vontade não estava completamente livre”. Assim, um indivíduo pode se desculpar da

responsabilidade alegando que certa informação não lhe estava acessível; se estivesse, teria tido outro comportamento.

Essa situação foi constatada no Relatório de Auditoria de Conformidade 001/2021⁸ momento em que foi apontado como achado de auditoria a utilização indevida de recursos do FUNDEB⁹. Em reunião proposta pela Equipe de Auditoria junto ao setor de Contabilidade para manifestação dos achados, as servidoras responsáveis informaram que não tinham esse conhecimento.

No mesmo Relatório de Auditoria foi considerado também como achado de auditoria a utilização indevida de Recursos da Educação aplicados em gastos da Saúde com a Desapropriação de Imóvel para implantação de unidade escolar e Posto de Saúde, entretanto, está sendo totalmente custeada com recursos vinculados à Educação. Em resposta ao achado, o Secretário Municipal de Educação informou mediante Ofício nº 0198/2021 – SEMED, que a secretaria “não teve conhecimento de que a área em desapropriação se destina também à edificação de Posto de Saúde”.

Em outro momento, o setor de contabilidade foi notificado para manifestar-se sobre ausência de Lei específica para concessão de contribuições a entidades privadas, responderam que não tinham conhecimento da necessidade de lei específica e destacaram que a situação deveria ser questionada ao Gabinete do Prefeito.

Para Scott e Lyman (2008, p. 143) o acusado pode simplesmente negar qualquer intenção de sua parte de ter causado o resultado assumidamente infeliz. Entretanto, normalmente os homens atribuem uns aos outros alguma medida de antevisão para suas ações, de modo que uma simples negação de intenção pode não

⁸ Ação de Auditoria nº 011 referente à Gestão fiscal, financeira e orçamentária em conformidade com a IN 43 TCE-ES na Prefeitura Municipal de Colatina, executada no processo administrativo registrado sob o nº 009129/2020, no período de 21 de setembro de 2020 a 26 de fevereiro de 2021.

⁹ Conforme orientação do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, os recursos do FUNDEB “devem ser utilizados dentro do exercício a que se referem, ou seja, em que são transferidos. Os eventuais débitos de exercícios anteriores deverão ser pagos com outros recursos, que não sejam originários do Fundeb”.

ser levada em consideração, se aparentemente a consequência da ação foi de fato o que outra pessoa poderia esperar e, portanto, o que o ator pretendia.

2.3.5 O agente público não se manifesta

A manifestação do agente público quanto ao achado de auditoria faz-se necessário para que seja oportunizado a análise dos fatos com base no contraditório. Segundo Simmel (1983, p. 123) “conflito é a forma de resolver a tensão entre as diferenças que se apresentam na relação. Existe a forma de trabalhar o conflito juntos, tanto um com outro, quanto um para o outro. Essas duas formas são totalmente diferentes da indiferença, a indiferença é puramente negativa pois não resolve o conflito.”

Aquele que administra tem o dever jurídico de dar conta de sua administração e de responder por seus atos, conforme essa noção de controle. Significa, então, pedir conta (controlar) por uma parte e responder (ser controlado) por outra, na lição de França (2016, p. 100). Esses princípios, fundadores de todo ordenamento jurídico, são aplicáveis ao administrar a coisa pública e constituem o princípio da juridicidade da atuação da Administração. A resposta do agente público responsável é de suma importância para que seja estabelecido um contraditório para que o relatório final da auditoria esteja em conformidade com as práticas do setor auditado e que as recomendações atendam a realidade do órgão.

A ausência de manifestação do auditado ocorreu em diversos achados de auditoria. Conforme Relatório de Auditoria de Conformidade 001/2021¹⁰, entre os achados de auditoria foram detectados a Ausência de Estimativa do Impacto Orçamentário-financeiro e de Comprovação de não afetar às metas de resultados fiscais na criação, expansão ou aperfeiçoamento de despesas de caráter continuado, conforme exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal¹¹. Nesse aspecto verificou-se

¹⁰ Ação de Auditoria nº 011 referente à AÇÃO nº 011: Gestão fiscal, financeira e orçamentária em conformidade com a IN 43 TCE-ES na Prefeitura Municipal de Colatina, executada no processo administrativo registrado sob o nº 009129/2020, no período de 21 de setembro de 2020 a 26 de fevereiro de 2021.

¹¹ LRF - Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

que foi concedido reajuste aos servidores do Magistério mediante a Lei 6667/2020, configurando-se, dessa forma, em aumento de despesa de caráter continuado. Em análise a Mensagem nº 14/2020, que encaminhou o projeto de Lei que culminou na Lei 6667/2020, não foi identificado a estimativa de impacto financeiro-orçamentário, bem como não consta a comprovação de que a despesa aumentada não afetará as metas de resultados fiscais. Foi encaminhado Ofício à Secretaria Municipal de Gabinete a fim de obter manifestação do achado, porém não houve manifestação até a confecção do relatório de auditoria.

Esse comportamento de ausência de manifestação dos responsáveis pelos órgãos auditados foi percebido também no Relatório de Auditoria de Conformidade 002/2021¹² onde a equipe de auditoria diagnosticou deficiências nos procedimentos, verificando diversos desvios que foram transcritas nas formas de achado de auditoria, não obtendo manifestação do auditado quanto nenhuma das inconsistências detectadas. Da mesma forma no Relatório de Auditoria de Conformidade 003/2021¹³ em que o achado de auditoria foi encaminhado ao SANEAR através de ofício 45/2021/CGM-AUD, para que fosse feita análise e dada uma resposta a respeito da situação encontrada e não houve manifestação do auditado quanto aos desvios detectados. Em outro momento, no Relatório de Auditoria de Conformidade 006/2021¹⁴ não houve respostas quanto aos achados referente a Registros contábeis realizados fora do prazo, violando o princípio contábil da competência e a Retenção de impostos, contribuições sociais e previdenciárias. Em ambos, o achado de auditoria foi encaminhado ao SANEAR através do ofício 46/2021/CGM-AUD, para que fosse

§ 1º Os atos que criarem ou aumentarem despesa de que trata o caput deverão ser instruídos com a estimativa prevista no inciso I do art. 16 e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio.

§ 2º Para efeito do atendimento do § 1o, o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo referido no § 1o do art. 4o, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa.

¹² Ação de Auditoria nº 012 referente à Gestão fiscal, financeira e orçamentária em conformidade com a IN 43 TCE-ES na Secretaria Municipal de Saúde, executada no processo administrativo registrado sob o nº 009890/2020, no período de 01 de junho de 2020 a 26 de fevereiro de 2020.

¹³ Ação de Auditoria nº 013 referente à Gestão fiscal, financeira e orçamentária em conformidade com a IN 43 TCEES no SANEAR, executada no processo administrativo registrado sob o nº 009891/2020, no período de 01 de junho de 2020 a 26 de fevereiro de 2020.

¹⁴ Ação de Auditoria nº 016 referente à Gestão Previdenciária em conformidade com a IN 43 TCEES no SANEAR, executada no processo administrativo registrado sob o nº 009893/2020, no período de 01 de junho de 2020 a 26 de fevereiro de 2021

feita análise e dada uma resposta a respeito da situação encontrada e não houve manifestação do auditado quanto aos desvios detectados.

No Relatório de Auditoria de Conformidade 008/2021¹⁵ construído após análise dos arquivos do Balanço Patrimonial, Inventário de Bens Móveis, Imóveis e Intangíveis que serão enviados ao TCEES referentes a PCA 2020, análise de extratos bancários de dezembro 2020 e análise de relatório da dívida fluante do Fundo Municipal de Saúde em conformidade com a legislação vigente tendo por base legal o artigo 37 da Constituição Federal de 1988 c/c artigos 94 a 96 da Lei 4.320/64, LC 101 e Norma Brasileira de Contabilidade NBC – TSP e NBC T 16. Nela foi apontado como achado de auditoria o Cancelamento de Passivos sem a motivação e autorização do Gestor do Fundo Municipal de Saúde. Com relação ao memorando nº 172/2020, enviado à Secretaria Municipal de Saúde para manifestação do respectivo achado não houve qualquer manifestação.

No Relatório de Auditoria de Conformidade 010/2021¹⁶ que buscou realizar análise dos Limites Constitucionais em conformidade com IN 43 TCEES, sobre o achado de auditoria sobre a ausência de comprovação de prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes (§ 1º, art. 169 CF/88) foi encaminhado Ofício à Secretaria Municipal de Gabinete a fim de obter manifestação do achado, porém não foi obtida resposta até a elaboração do relatório final de auditoria.

Pela pesquisa foi percebido que em determinados casos, especialmente aqueles que em que existe evidência comprovada na ação de fiscalização sobre o desvio, o agente responsável prefere não se manifestar sobre o achado de auditoria. É uma forma de estar alheio aquela situação e não se comprometer por incapacidade de lidar com a situação. Foi verificado também muitos casos que não foram

¹⁵ Ação de Auditoria nº018 referente à Gestão Patrimonial em conformidade com a IN 43 TCEES na Secretaria Municipal de Saúde de Colatina-ES, executada no processo administrativo registrado nº 09895/2020, no período de 22 de setembro de 2020 a 26 de fevereiro de 2021

¹⁶ Ação de Auditoria nº 020 referente à Limites Constitucionais em conformidade com IN 43 TCEES, executada no processo administrativo registrado sob o nº 009130/2020, no período de 21 de setembro de 2020 a 26 de fevereiro de 2020.

respondidos devido a alta rotatividade de servidores nos órgãos, assim quando por se tratar de achados de auditoria referente à períodos em que existia outro servidor responsável preferem não se manifestar sobre o desvio.

CAPÍTULO 3 – AUDITORES E GESTORES: OS DOIS LADOS DO CONFLITO RELATIVO À ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Este capítulo busca compreender melhor os conflitos existentes no órgão de controle interno municipal por meio das entrevistas realizadas com agentes de controle e agentes públicos que participaram direta ou indiretamente das auditorias do Plano Anual de Fiscalização do ano de 2020, demonstrando de forma mais clara a visão desses os valores desses atores e a sua percepção do conflito existente.

A primeira observação recai que na minha experiência como auditor interno respondendo pelo cargo de Controlador-Geral do Município, já há duas gestões diferentes, sempre fui advertido pelos demais colegas que fazem parte da alta gestão “Aqui você é Gestão, você não é auditor!”. Isso demonstra para mim como os valores dessas duas classes são diferentes, sem que isso possa significar ou qualificar uma classe como “boa” ou “ruim”.

Para realização do grupo focal, a equipe de auditoria responsável pelos Relatórios de Auditoria do Plano Anual de Fiscalização de 2020 foi convidada a participar conjuntamente de 03 (três) encontros, com local e data marcada, para realização das entrevistas a fim de discutir e esclarecer algumas questões relacionadas à percepção dos agentes de controle interno quanto aos conflitos oriundos de sua atuação. A equipe de auditoria interna responsável pelas auditorias do Plano Anual de Fiscalização do ano de 2020 é composta por 02 (dois) auditores e 02 (duas) auditoras, todos servidores efetivos, providos por concurso público, sendo que destes, apenas uma auditora nunca havia tido a experiência de trabalhar na administração pública.

As entrevistas foram realizadas na forma de grupo focal. Essa técnica de entrevista é explicada por Gil (2008, p. 114) da seguinte forma:

“as entrevistas também podem ser realizadas em grupo, caracterizando a técnica conhecida como *focus group*. Essas entrevistas são muito utilizadas em estudos exploratórios, com o propósito de proporcionar melhor compreensão do problema, gerar hipóteses e fornecer elementos para a construção de

instrumentos de coleta de dados. Mas também podem ser utilizadas para investigar um tema em profundidade, como ocorre nas pesquisas designadas como qualitativas.”

As questões que foram debatidas no grupo focal foram estruturadas em 03 (três) blocos divididos a partir de uma relação fixa de 12 (doze) questões a serem discutidas com todos os auditores convidados. No dia e horário marcado todos os auditores internos estavam presentes.

As entrevistas foram realizadas na Biblioteca Pública Municipal de Colatina, às sextas feiras, sempre às 13h. O ambiente foi escolhido por tratar-se de um local diferente da rotina de trabalho dos auditores públicos internos entrevistados. Foi preparado um ambiente tranquilo, neutro e descontraído para que os entrevistados se sentissem seguros e à vontade em expressar suas opiniões. Durante o grupo focal os auditores internos estavam tranquilos com suas opiniões e demonstravam interesse em colaborar com a pesquisa. Durante as entrevistas as respostas foram registradas com total fidelidade e veracidade das informações, para isso foi utilizado gravador com a ciência e concordância de todos os entrevistados.

Importante mencionar que o momento de reencontro dos auditores internos com as questões de auditoria enfrentadas no ano anterior pode ser considerado um momento de excelência da pesquisa, pois contribuiu enormemente para esclarecer diversos fatos que não estiveram tão claros na análise documental, permitiu que fossem tiradas dúvidas para compreensão das situações encontradas na pesquisa documental. Isso resultou em um enriquecimento do conteúdo da pesquisa tornando a informação mais completa, principalmente, no caso de pesquisa qualitativa, na qual o objetivo maior é entender e interpretar uma realidade.

Posteriormente percebeu-se a necessidade de entrevistar agentes públicos (políticos e servidores) que estão diretamente inseridos na relação de conflito oriunda da atuação dos auditores internos como agentes de controle. Para isso foram realizadas entrevistas não estruturadas com o Chefe do Poder Executivo Municipal, o Presidente da Câmara Municipal, o Diretor da Autarquia Municipal, servidores ocupantes de cargos estratégicos e de confiança dos setores de Contabilidade, Recursos Humanos e Licitações. Foram 06 (seis) agentes públicos convidados falar de forma livre sobre suas experiências com os órgãos de controle interno.

Houve dificuldade em conseguir agendar com os agentes públicos, pois eles sempre possuíam uma agenda de muitos eventos, reuniões e outras atividades. As entrevistas ocorreram no âmbito do local de trabalho dos agentes públicos em meio as atividades dos mesmos. Durante todo o tempo eram telefones tocando, assessores interrompendo e fluxos de pessoas precisando conversar com os entrevistados. Foi possível perceber uma preocupação em todos se a entrevista iria demorar, pois tinham outros compromissos, e se os nomes seriam divulgados.

Destaco que, ao ser recebido pelo Presidente da Câmara, este já foi questionado: “Qual o problema? O que está acontecendo?”. De forma bem parecida o Diretor do Sanear¹⁷ questionou quando cheguei: “Está tudo certo? É alguma coisa muito grave?”. Essas recepções refletem de certa forma a visão que os agentes públicos possuem do controle interno. É que na verdade, os agentes de controle sempre são portadores de notícias desagradáveis tendo em vista que as ações de fiscalização não apontam as boas práticas dos agentes públicos, mesmo que elas existam, os relatórios de auditoria apenas descrevem os “achados de auditoria” que são irregularidades apontadas pelo auditor.

Aos agentes públicos, após explicar que se tratava de uma pesquisa para dissertação de mestrado, procurei aproveitar o tempo que destinaram para entrevista com apenas um questionamento: “Qual é a sua percepção dos órgãos de controle interno?”

Já na pesquisa com os auditores, no primeiro dia de entrevistas com o grupo, concentrei-me em cinco questões do Bloco 01 a respeito das impressões sobre o controle interno. As questões discutidas foram: 1) Qual o papel do órgão de controle interno na administração pública? 2) Qual o papel da auditoria pública interna na administração pública? 3) Como a existência ou não de um órgão de controle interno impacta o comportamento dos agentes públicos? 4) Como o auditor interno percebe

¹⁷ A autarquia tem como finalidade a prestação dos serviços públicos de captação, produção, distribuição e fornecimento de água potável; coleta, transporte, tratamento e disposição final adequados dos esgotos sanitários; coleta e disposição de resíduos sólidos urbanos no Município de Colatina, manutenção de parques, praças e jardins de nossa cidade e fiscalização do cumprimento dos serviços das normas de abastecimento de água, esgoto e limpeza urbana.

a visão que a gestão possui do órgão de controle interno? 5) Qual a expectativa dos servidores ao serem informados do início dos trabalhos de fiscalização?

Frise-se a reação dos auditores internos quando tomaram ciência desses questionamentos. Ocorreram risos, olhares e brincadeiras entre eles com a afirmação de que precisariam de muito tempo, pois iriam literalmente “desabafar”. Daí começou um rodízio de questionamentos de quemalaria primeiro “vamos dar a palavra aos mais velhos”, disse um, logo em seguida “primeiro as damas”, disse outro. Nesse momento começaram a narrar, antes de referir-se especificamente a qualquer questão, sobre a dificuldade de implantação do órgão de controle interno no Município de Colatina. Alguns dos auditores internos já eram servidores municipais em outros cargos. Segundo eles a resistência por um órgão de controle na estrutura do município foi muito grande:

“Desde o momento em que o Tribunal de Contas do Espírito Santo passou a exigir, até que fosse formalmente estruturado aconteceram muitos problemas. Teve reiteradas notificações do TCEES e do Ministério Público, teve Ação Civil Pública no Poder Judiciário para implantação do controle interno e todos os prefeitos sempre muito resistentes. Faziam o mínimo a cada notificação para atender uma ou outra recomendação com a finalidade apenas de demonstrar que estava sendo implantado.”

Logo em seguida, outro auditor mencionou que a resistência não é ao órgão de controle interno na estrutura organizacional e sim aos auditores internos. Argumentou que enquanto o órgão de controle interno estava repleto servidores comissionados os prefeitos não possuíam resistência. De fato, é possível verificar que logo após a primeira notificação do TCEES ao Município de Colatina foram criados 05 (cinco) cargos comissionados em 2011 para atuarem no órgão de controle interno, que naquela época era denominado Secretaria Municipal de Controle Interno. Estes cargos estiveram preenchidos por servidores comissionados desde a sua criação. O concurso para os auditores internos ocorreu apenas em 2017, as duas primeiras nomeações de auditor interno em 2018 e posteriormente, em 2020, ocorreram mais três nomeações.

Possivelmente essa impressão dos auditores internos possui relação com a crença de que os cargos de auditor interno além de serem providos por concurso

público e possuírem uma certa proteção com a estabilidade, deve ser garantido aos mesmos a autonomia e independência descritas nas Normas de Auditoria Aplicadas ao Setor Público. Assim acredita-se que a resistência do agente público entre prover o órgão de controle interno por servidores comissionados em detrimento de servidores providos pelo concurso público deve-se ao fato do poder de influência que o gestor tem sobre o servidor do cargo comissionado.

3.1 Divergências sobre o papel do controle interno

Fica claramente demonstrado pelas falas dos auditores internos que os conflitos no contexto do controle interno não estão concentrados apenas na execução dos processos de auditoria. É possível perceber que preexiste uma necessidade de defesa e justificação sobre as boas intenções dos auditores internos. Aparentemente esses profissionais possuem a necessidade de constantemente explicar que não são “terroristas” que não vão sair delatando todos. Existe uma autoafirmação constante quanto às boas intenções dos auditores em relação à gestão administrativa e que se suas recomendações forem seguidas os gestores estarão protegidos.

Por tais razões os auditores informaram que especialmente nas ações de controle procuram de certa forma se apresentarem como servidores públicos comuns. Para ficar mais claro eles destacaram que passaram a adotar as camisas de uniforme da prefeitura ao invés de roupas sociais e de sempre oferecer algo aos agentes públicos como café, balas, chocolates como técnica de aproximação. Outra técnica utilizada é a de deixar sempre a porta da Controladoria aberta para que os demais servidores públicos ficassem à vontade em socializar com os auditores e diminuir a impressão ruim que poderia existir.

Essa espécie de teatralidade ou representação do comportamento humano foi observada pelo psicólogo e sociólogo canadense Erving Goffman (1985). Segundo ele desde que estamos em sociedade somos inseridos em contextos de interação em que vamos aprendendo a se comportar em um cenário específico realizando uma espécie de gerenciamento de impressões. Assim dependendo do cenário em que estamos inseridos o comportamento pode variar, talvez na forma de falar, talvez no figurino. Dessa forma vamos aprendendo a adequarmos o comportamento em uma atuação para administrar as impressões que os outros possuem sobre nós. Para isso

aprendemos, desenvolvemos técnicas de como atuar de forma mais adequada para alcançar objetivos pela percepção que as pessoas tem.

Desta forma o Goffman (1985) nos leva a questionar: qual a impressão que os auditores internos procuram causar nos outros? Resta claro que o comportamento dos auditores internos é de projetar a imagem que precisam nas Ações de Controle, qual seja, a imagem de “parceria” para alcançar o objetivo de aproximar e posteriormente revelar a sua identidade real de agente disciplinador.

O Prefeito Municipal narrou durante a entrevista que alguns Secretários Municipais ao serem convidados para assumirem as pastas questionam sobre a forma de atuação do órgão de controle interno, pois possuem receio de o órgão de controle criarem problemas que precisariam responder até depois do fim do mandato. Confidenciou ainda a dificuldade de encontrar um nome para assumir a Controladoria-Geral do Município no início do mandato que agradasse a equipe de governo e que ao mesmo tempo atuasse conforme à técnica.

Sobre o papel do órgão de controle interno, assunto da primeira questão, as opiniões dos auditores são variadas. Para alguns o órgão de controle interno tem um papel de fiscalizar e apontar as irregularidades, bem como informar ao Ministério Público e ao Tribunal de Contas tudo aquilo que for verificado na administração. Essa opinião foi demonstrada na seguinte fala:

“Aqui na Prefeitura não estamos para assessorar ninguém. Para assessor já tem a Procuradoria Jurídica e centenas de cargos comissionados de assessoria. A gestão já possui esses cargos para dar o apoio que precisam para fazer o certo. O controle interno não pode confundir o seu papel. Cabe a nós aplicar as técnicas de auditoria e demonstrar para gestão e os órgãos de controle externo o que está acontecendo de irregular na prefeitura.”

Esse é o perfil do auditor interno em relação ao qual o agente público geralmente possui pavor. E foi objeto principal de fala do Chefe do Poder Executivo de Colatina quando questionei a ele sobre qual era a sua visão do papel do órgão de controle interno. Na ocasião ele mencionou que somos muito formalistas e que

“estamos” mais preocupados com os processos do que a entrega realizada. Para exemplificar relatou uma experiência com órgãos de controle:

“Vocês do controle precisam ter muito cuidado ao escrever as coisas. Dependendo da forma que vocês colocam a situação, somos taxados de ladrão, de corrupto e nossos rostos estampam capas dos jornais na maioria das vezes por irregularidades em fatos desimportantes em vista do que está sendo feito. Na ocasião que respondi um processo no TCU, gastei muito dinheiro para me defender da acusação de ter desviado computadores da prefeitura, no entanto não era bem isso. Apenas retiramos os computadores da Secretaria de Assistência Social e não tínhamos um documento que comprovava isso. Mas os computadores estavam sendo utilizados em entidades de interesse público e isso não era considerado. Exigiam que precisava ficar na sede da Assistência Social, mas precisávamos para atender uma outra demanda pública. Isso foi um processo que respondi por anos e gastei muito com advogados.”

O exemplo mencionado pelo prefeito municipal trata-se de um processo de prestação de contas de recursos vinculados transferidos do governo federal para o município com a finalidade exclusiva de atender às demandas da Secretaria Municipal de Assistência Social. No caso, em auditoria realizada pelo Tribunal de Contas da União foi constatado que o recurso foi utilizado pelo município para aquisição de computadores que foram destinados para outras entidades de interesse social. O Município de Colatina precisou devolver o valor e o ordenador da despesa respondeu processo de improbidade administrativa.

Para alguns autores o órgão de controle interno deve estabelecer uma relação estrita de fiscalização e apontamentos de irregularidades para fins de responsabilização. Essa é uma visão reforçada no dizer do Ministro do Supremo Tribunal Federal Alexandre de Moraes, em sua obra *Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional*, quando adverte que o sistema de controle interno deve atuar conjuntamente com o controle externo, pois o próprio §1º, do art. 74, da Constituição Federal prevê a obrigatoriedade dos responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darem ciência ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária e responsabilidade por ato de improbidade administrativa, nos termos da lei nº8.429/92 (MORAES, 2004). Frequentemente quando os autores e auditores remetem a

interpretação literal da lei, especialmente a Constituição Federal, trazem a ideia da obrigatoriedade legal dos servidores do controle interno na fiscalização e principalmente na delação dos atos internos irregulares, especialmente erros e fraudes. A lembrança da previsão constitucional serve de alerta aos auditores internos sobre sua responsabilidade e corresponde ao principal argumento de defesa desses auditores internos para justificarem sua atuação.

O Presidente da Câmara Municipal confessou a dificuldade em lidar com os agentes de controle, narrando o seguinte:

“Percebo que os órgãos de controle parecem partir do conceito de que todo político só quer tirar vantagem. Da minha vida política já passei por diversos cargos e nunca tive uma condenação. Tenho uma história de honestidade no serviço público. O que o controlador precisa entender é que existem decisões que possui o momento certo e os controles internos às vezes não são sensíveis a isso. Tem que mandar disputar uma eleição e ganhar para entender a dificuldade que é toda decisão. Muitas vezes a impressão é que os servidores do controle querem sentar na cadeira de presidente! Seria bom pra perceber que não é fácil! Temos medo de compartilhar com eles nossas angústias e dúvidas na tomada de decisão, pois temos a impressão que eles são o Tribunal de Contas dentro do órgão e que ao perceberem a simples possibilidade de alguma decisão errada já vão nos denunciar. Falta eles entenderem o nosso projeto político para cidade, eles não estão preocupados com isso, estão apenas querendo achar coisa errada e denunciar. Por serem servidores efetivos fica mais difícil ainda pois acham que são donos da razão e que nós somos todos ladrões.”

De outra forma, um segundo auditor deu sua opinião revelando uma outra perspectiva da atuação do controle interno:

“O controle interno é um órgão de fiscalização interna e os auditores internos fazem parte da estrutura administrativa do órgão fiscalizado. O seu trabalho deve contribuir para a melhoria da gestão, então sendo os auditores internos os servidores que aplicam avaliações por meio das auditorias são indissociáveis do seu papel pedagógico e de assessoria da gestão. Em tese, se pararmos para analisar, a assessoria da gestão realizada pelo auditor interno diminuiria o trabalho nas fiscalizações, pois adotaríamos soluções na raiz dos problemas.”

Sobre esse debate quanto ao perfil de atuação auditor interno, ganha particular relevância a pesquisa da professora Simone Magalhães Brito (2018, p. 223) em que foram entrevistados 17 (dezesete) auditores internos da Controladoria Geral da União e dentre as entrevistas realizadas os auditores entrevistados apresentaram uma nova metodologia do órgão de controle federal, o apoio à gestão:

“já que a “a auditoria é um aprendizado”, o órgão modificou a antiga concepção de auditoria como fiscalização e criou uma abertura para que seja possível aprender a ser eficiente. Diante dessas perspectivas da auditoria como diálogo, algumas vezes perguntei por que algumas pessoas poderiam considerar que ser auditado não é uma posição confortável. As respostas sempre traziam o riso e um sentido de mudança: antes, as auditorias eram processo difíceis em que alguns auditores poderiam se sentir superiores aos auditados ou tratá-los com preconceito pelo fato de não conhecerem os padrões corretos de gestão, mas isso mudou bastante e hoje o auditor chega com a postura de “resolver problemas”, “ajudar na gestão”, “dialogar” e até “entender que às vezes a lei é complicada”. (...) A ideia de que a auditoria seria uma forma de “diálogo”, uma “mediação entre os ideais de gestão e a realidade dos gestores” ou uma “tentativa conjunta de resolução de problemas” surgiu como característica central da explicação dos auditores da CGU sobre seu trabalho. Na pesquisa com auditores de um tribunal de contas estadual, essa perspectiva ainda é embrionária e há muito mais força na ideia da auditoria como um embate com formas dinâmicas de resistências e artimanhas para se opor à fiscalização e controle.

Na pesquisa da professora Brito (2018) é possível também verificar que houve uma classificação, por parte dos auditores, de um comportamento da auditoria como fiscalização e outro de uma auditoria mais direcionada ao diálogo. Em ambos o objetivo é de contribuir para melhoramento da organização, no entanto é difícil determinar aquela que possuirá efetivamente o poder de contribuir para essa finalidade, sem destacar nenhuma das formas de atuação.

Além de relatar essa classificação nativa, a professora Brito (2018, p. 224) também faz uma análise desse novo comportamento da auditoria e afirma ainda:

No contexto de complexificação das atividades administrativas, esse imperativo da auditoria busca construir um caráter superior ao que antes era “apenas fiscalização”. O conjunto de práticas e demandas que superam a fiscalização surge como elemento

importante na construção da imagem dos auditores e de sua necessidade para a ordem administrativa, especificamente, na justificação de seu lugar distintivo no conjunto das funções que organizam o Estado e o corpo burocrático. A aplicação “de regras e prazos” junto as “antigas cobranças que caracterizam a fiscalização” é vista como ações fundamentais à medida que diminuem as margens de desvio e garantem um sentido forte de observação e concordância sobre o que deve ser feito. No entanto, os auditores entrevistados consideram que há também um novo sentido que se sobrepõe a essas atividades: a definição de prioridades, a orientação sobre o que deve ser feito.

A professora faz uma análise do papel da auditoria quando ela atua como um instrumento de diálogo e burocracia virtuosa demonstrando a existência de uma possível tendência política nesse comportamento que beneficiaria apenas a imagem do agente de controle. Isso é exposto de forma clara no seguinte posicionamento:

“Destaco que o esforço para fazer parecer que a auditoria é um diálogo está duplamente relacionado a uma estratégia de fortalecimento no campo burocrático: em primeiro lugar, transformar todas as reticências ao processo de auditoria em confissão de culpa cria uma separação muito clara entre puros e impuros, honestos e corruptos, que só pode fortalecer uma imagem positiva dos auditores. Segundo, diante dos outros segmentos da burocracia, especialmente daqueles que têm poder de polícia, destacar sua capacidade de diálogo e negociação se mostra como um importante caminho de fortalecimento da imagem do auditor à medida que a produção de acordos e consensos tem sido muito limitada.” (BRITO, 2018, p. 232).

Quanto à abrangência das atribuições do controle interno, vale ressaltar esclarecimento de um auditor interno durante as entrevistas:

“Quando se fala em “controle” notamos que as pessoas relacionam muito com combate à corrupção. Essa é apenas uma das bandeiras do controle. Existe outra bandeira que corrói muito mais que a corrupção. É a ineficiência administrativa. Quanto custa os serviços de educação, saúde, saneamento básico, esporte, meio ambiente que deixam de ser prestados pela ineficiência da máquina pública? (...) planejamento e controle devem andar juntos. Por mais que o planejamento seja uma regra estabelecida na Constituição Federal e em diversas normas que tratam da administração pública, os gestores possuem muita dificuldade em fazê-lo. Percebemos que muitas irregularidades são cometidas pela ausência de planejamento governamental. São dispensas de licitações porque uma

situação que era previsível se tornou urgente, são contratações temporárias para atender emergências que não seriam emergências se houvessem tomadas as providencias necessárias.”

Sobre isso, outro auditor interno interrompeu e explicou o seguinte:

“É como fazer um bolo, existe a receita correta para alcançar o melhor resultado, mas boa parte das pessoas só olham para receita se o bolo der errado. Ou ainda, quando se compra um móvel qualquer para sua casa, seu escritório ou qualquer outro, acredita-se que é fácil e simples montar. Depois vai olhar o resultado (risos). Parece ser da cultura brasileira não respeitar os manuais, mas quando falamos de dinheiro público não podemos aceitar amadorismo. Tem muito gestor público que diz que vai fazer isso e aquilo, mas não conhece o manual. E quando se depara com toda burocracia que a lei exige é possível perceber o semblante total de frustração e precisa colocar a culpa disso em alguém. Geralmente é nesse momento que lembram da Controladoria!”

Logo em seguida, complementou da seguinte forma:

“é interessante que as pessoas parecem possuir resistência às regras. A impressão é que os gestores públicos não tem interesse de “jogar o jogo” conforme as regras que a administração pública impõe. As leis, os servidores técnicos, os auditores internos, os órgãos de controle são encarados como obstáculos na vida dos gestores e na verdade só orientamos o cumprimento daquilo que está estabelecido na legislação e reconhecido como boas práticas.”

Nesse momento das discussões foi possível considerar que o perfil do auditor interno está relacionado com o tipo ideal de burocracia descrito por Max Weber (2008). O profissional de controle, sem perceber, defende um comportamento para o agente público conforme os rituais e normatizações típicos da burocracia, enquanto o agente público está mais preocupado na entrega a ser realizada e os efeitos pessoais, políticos e sociais que isso desencadeará. Aparentemente temos uma percepção que o agente de controle está mais preocupado com o meio para atingimento de uma finalidade, enquanto o agente público está preocupado com o resultado.

Um segundo tema relevante trazido pelos auditores internos nas entrevistas foram os efeitos da existência do órgão do controle interno na estrutura organizacional. Na entrevista realizada os auditores internos relataram que:

“Um órgão de controle na estrutura da prefeitura é recente, apesar de haver previsão e cargos desde 2011 as funções efetivas de controle com estrutura e auditores internos só passou a acontecer após o concurso e a nomeação do primeiro auditor em 2018. É perceptível que toda estrutura da administração ainda está se acostumando com a presença do controle. E também o controle ainda está aprendendo a trabalhar. Todos os lados estão acertando e errando.”

Outro auditor interno que fazia parte dos quadros da prefeitura desde antes da implantação da Controladoria-Geral do Município complementou:

“Apesar da novidade foi possível reparar que a existência e estruturação de um órgão de controle na Prefeitura mudou certas rotinas. As pessoas agora sabem que tem auditores internos acompanhando as ações da prefeitura. Mesmo que os setores não estejam sendo fiscalizados, ficam com certo receio, pois sabem que o controle está ali em cima fiscalizando.”

A partir da estruturação do órgão de controle interno municipal e a nomeação dos auditores internos todos os agentes públicos tinham conhecimento de que havia um órgão de fiscalização na estrutura organizacional para fiscalizar e monitorar tudo o que ocorria. Nesse momento a fiscalização deixou de ser aquela que aparecia de uma vez ou outra no ano e recolhia alguns processos para auditar. A fiscalização passou a ser contínua e presente na arquitetura projetada prefeitura.

Nesse sentido, vale buscar o efeito Panóptico¹⁸ trazido por Foucault (1987, p. 224), segundo ele o Panóptico proporcionava como efeitos “induzir no detento um estado consciente e permanente de visibilidade que assegura o funcionamento automático do poder. Fazer com que a vigilância seja permanente em seus efeitos, mesmo se é descontínua em sua ação.”, dessa forma “quem está submetido a um

¹⁸ O Panóptico é uma máquina de dissociar o par ver-ser-visto: no anel periférico, se é totalmente visto, sem nunca ver; na torre central, vê-se tudo, sem nunca ser visto. (FOUCAULT, 1987, p. 224)

campo de visibilidade, e sabe disso, retoma por sua conta as limitações do poder” (FOUCAULT, 1987, p. 226).

A questão 04 sobre como o auditor interno percebe a visão que a gestão possui do órgão de controle interno trouxe diversos relatos no sentido de que aparentemente existe uma relação amistosa entre os auditores e auditados, no entanto o sentimento de desconfiança e receio em face do auditor é permanente. Os auditores internos relatam situações em que foram impedidos de entrar em alguns setores da prefeitura, já foram impostas restrições de conversas com servidores sem a autorização do Secretário da Pasta, limitações de acesso a documentos e sistemas informatizados, ausência de respostas dos setores. Como também momentos durante as auditorias em que foram constrangidos ou tiveram sua atuação limitada relatando situações em que processos desaparecem, servidores que apresentam atestado para não comparecer as reuniões com a equipe de auditoria, indicação de servidores sem qualificação ou conhecimento específico para responder os questionamentos do auditor, problemas nos computadores que acontecem apenas com a presença do auditor, alegação de excesso de trabalhos e falta de tempo para auditoria, exigência da presença de advogado público para responder aos questionamentos da auditoria (...). Questionei sobre qual é comportamento do auditor nestas situações. Um dos auditores respondeu o seguinte:

“Depende. Em tese toda limitação ao trabalho incorporará o relatório final da auditoria. No entanto, geralmente quando alguma informação é negada por um servidor ou alguma limitação é imposta procuramos uma outra forma de conseguir a informação para evitar o desgaste e quando não conseguimos e percebemos que ausência da informação prejudica a análise da auditoria relatamos a limitação no relatório final.”

Durante a pesquisa, especialmente durante o grupo focal, os auditores internos em reiteradas vezes retomavam o discurso de justificação do seu interesse constante e, na maioria das vezes, inútil, em ajudar a gestão e de preocupação com as consequências do “está tudo errado”. Essas afirmações podem ser compreendidas como uma forma do auditor interno demonstrar a imprescindibilidade de seu trabalho e ganhar o apoio da gestão, como uma estratégia de amentar seu poder e influência na gestão.

O Diretor do Sanear foi taxativo ao dizer que essa boa intenção do auditor interno precisa ser melhor avaliada:

“Não existe essa ideia de distanciamento dos servidores do controle interno já que fazem parte do ambiente social e político da cidade. Eles também possuem os interesses deles. Não é possível acreditar totalmente na isenção funcional deles. São pessoas, são servidores que possuem interesses sim e em diversos momentos divergentes dos interesses do governante democraticamente eleito. Por isso o poder deles também precisa ser limitado, não podem por exemplo entrar e sair a qualquer momento dos setores ou possui todos os acessos à documentos sem uma justificativa prévia ou um trabalho que esteja sendo realizado de conhecimento do gestor. Você tem ideia a angústia que é causada nos setores quando o auditor interno aparece sem avisar previamente. Os responsáveis precisam parar tudo que estão fazendo para atender estou sem ter se preparado e sem conhecimento do que será questionado. São diversas reclamações nesse sentido. O pedido de limitar a entrada dos auditores internos não é da gestão, é dos próprios servidores que não se sentem confortáveis em ser surpreendidos com a visita do auditor e são colocados, em muitos momentos em situações constrangedoras.”

Sobre a expectativa dos servidores públicos ao serem informados do início dos trabalhos de fiscalização no setor houve consenso dos auditores afirmar que todos os servidores dizem que os auditores deveriam comparecer no setor para as ações de controle e não para fiscalizar. Existe a percepção entre os auditores internos de que a ausência de capacitação é um problema na gestão pública municipal, muitos servidores trabalham e continuam trabalhando com a ideia do “sempre foi assim” e o “nunca deu problema”, com isso existe uma grande demanda na procura dos auditores internos como servidores que poderiam orientar a melhor forma de ser realizada a tarefa. No entanto foi apresentado que quanto as ações de fiscalização, quando é publicado na Imprensa Oficial o Plano Anual de Fiscalização e os responsáveis pelos setores começam a tomar ciência dos locais que serão ocorreram as auditorias inicia-se um certo movimento para tentar esquivar ou cancelar as auditorias, curiosamente acontece até de colegas de trabalho começarem a delatar colegas na intenção de que as ações de auditoria sejam alteradas.

Para os servidores responsáveis por setores já auditados a visão é a seguinte:

Pelo responsável pelo Setor de Licitações:

“Alguns auditores parecem ser meio que alienados ou não conhecem a realidade estrutural e as pessoas que trabalham na repartição. Os relatórios são insensíveis nas suas colocações e julgamentos. Fazemos o melhor dentro daquilo que é possível na nossa realidade. Por mais que tentem, os servidores não conseguem atender todas as recomendações na nossa realidade é humanamente impossível e os auditores são insensíveis a esta situação. Eles ficam cobrando coisas que já respondemos diversas vezes, mas eles insistem e querem que a gente escreva a mesma coisa diversas vezes. Existe muita coisa aqui no setor que foi mudada por meio da Controladoria. Às vezes as coisas com o Prefeito só conseguimos com o apoio do Controlador, mas mesmo assim, ainda temos muito que avançar pois há vários pontos que a controladoria ainda está cobrando e que não sabemos como fazer.”

No Setor de Licitações o responsável apresentou preocupações com os procedimentos que precisam ser adotados, só que discorreu muito sobre a dificuldade que tem em exigir o cumprimento dos mesmos, muitas vezes por pressão da alta gestão em exigir rapidez na entrega das compras e licitações. Apontou ainda que as demandas no serviço público são sempre urgentes pois o transporte público, educação, alimentação escolar, saúde, segurança pública não podem parar.

Já o servidor responsável pelo Setor de Contabilidade:

“Recentemente houve muitas mudanças na contabilidade pública e as novidades não param de aparecer. É cada dia uma coisa diferente, uma inovação, um sistema pra alimentar, a contabilidade é muito trabalhosa! Precisamos que o controle nos ajude a interpretar e aplicar as normas. Os desafios são enormes e não precisamos de mais um órgão de controle, precisamos de parceiros. Os profissionais do controle interno já estiveram deste lado e conhecem os desafios. Os auditores internos sabem como trabalhamos e temos compromisso com trabalho. Mesmo assim os relatórios de auditoria sempre são desfavoráveis, eles não levam em conta todas as nossas conquistas e evolução apenas apontam erro e isso compromete a relação entre contabilidade e controle interno, pois fica um sentimento de que sempre estamos errados e que eles são superiores que ficam apontando nossos erros.

O responsável pelo setor de contabilidade reafirmou em diversos momentos a necessidade de os profissionais de auditoria auxiliarem na interpretação das normas e adotar posturas com maior diálogo e parceria com o setor, pois existe muita insegurança no modo de fazer. Ademais destacou o fato da Controladoria-Geral ser um órgão em que ressalta apenas as irregularidades dificultando o processo de socialização.

Por fim, o responsável pelo Setor de Recursos Humanos:

“Eu não vou com a cara daquele auditor e o outro acha que é um promotor de justiça. Ele já tem cara né, risos. E que auditora é aquela, difícil hein! Vocês não percebem que estamos fazendo, mas as coisas demoram mesmo. Vocês querem a resposta e a alteração de forma imediata. Tem muita coisa lá que nós já sabemos que está errado, mas é difícil alterar, é difícil mudar! Muitas vezes é o sistema, outras vezes é o servidor que fazia e não está mais, em outros momentos é a falta de capacitação. Não tem como resolver tudo de uma vez só. Vocês precisam ajudar a gente também. Ninguém está aqui para fazer errado estamos tentando acertar e pra isso precisamos de vocês. Vocês precisam nos dar a diretriz. Vocês são tribunal de contas aqui dentro. Eu não tenho medo de vocês, eu não tenho medo de auditoria, desde que eu trabalhava na iniciativa privada eu já lidava com auditores E vocês estão aqui para nos ajudar.”

O responsável pelo Recursos Humanos apresentou queixa sobre a postura de alguns auditores internos que se mantêm alheios a realidade e ao contexto do setor e por fim destacou a necessidade que o setor possui de apoio dos profissionais do controle interno.

Em todas as falas dos responsáveis é possível entender que eles reconhecem o órgão de controle interno com um órgão disciplinar e com poder de cooperar ou de atrapalhar a gestão, sendo que isso dependerá da postura adotada pelos agentes de controle interno. Eles se sentem vulneráveis em relação ao controle interno pois percebem que o órgão conhece e tem acesso às informações dos setores.

Durante as discussões chamou atenção a fala de um auditor interno sobre a responsabilidade deles quanto ao resultado da gestão.

“é ruim quando acontece casos de corrupção ou denúncias sobre a má prestação dos serviços. Sempre questiono: Porque a controladoria não conseguiu detectar previamente? O insucesso da gestão e casos de corrupção está relacionado a ineficiência dos seus controles internos? É uma cobrança constante até do cidadão quando questiona sobre nossos trabalhos.”

No segundo dia de entrevistas procurei indagar os auditores internos sobre a influência que exercem na rotina administrativa e na cultura organizacional, neste aspecto o sentimento constatado na maior parte dos auditores internos da prefeitura foi de “frustração” e “cansaço”. Um auditor respondeu da seguinte forma:

“Não é que o controle quer ficar criando instruções normativas para tudo. Nossa preocupação com a gestão está relacionada também pela forma em que a gestão é avaliada por outros órgãos de controle externo. Quando o prefeito quer construir uma ponte nossa preocupação está na forma que ele vai contratar essa construção sim. É preciso, pois existe todo um procedimento legal a ser seguido para isso. Caso esse procedimento não seja realizado não é o controle interno que vai condenar o prefeito ou qualquer responsável, será o Tribunal, o Ministério Público e o próprio cidadão (...) as situações encontradas são desanimadoras, são processos mal instruídos, ausência de justificativas e requisitos legais, inexistência de planejamento, descaso com o patrimônio, servidores desmotivados, ausência de responsabilidade, ausência de escrituração, constante rotatividade de servidores em setores críticos.”

Foi possível conferir um olhar um pouco pessimista dos auditores internos em relação às mudanças na rotina e na cultura organizacional. No entanto essa percepção pode estar relacionada ao fato de estarem muito próximos à execução dos trabalhos da gestão e assim, essa proximidade que por vezes pode ser considerada uma vantagem em relação ao auditor externo, torna-se nesse momento uma desvantagem. Os auditores internos acompanham muito de perto toda administração e conseguem acompanhar passo a passo a prática administrativa do órgão.

3.2 As minúcias da forma versus o pragmatismo dos resultados

Conforme foi exemplificado por um dos auditores entrevistados por Brito, a relação imagem/pixel é uma forma de demonstrar a forma que os profissionais de controle, especialmente auditores internos, conseguem enxergar as organizações. O

auditor entrevistado por ela relata que, como no aparelho de televisão, onde a imagem é formada por diversos pixels, quando você olha de longe, você vê a imagem perfeitamente, todavia quando você aproximar, vai perceber que são milhões de pontinhos. Assim é a forma que o controle interno enxerga a organização, a visão do auditor é minuciosa (BRITO, 2018, p. 225).

Nesse aspecto avançando um pouco mais na pesquisa procurei analisar os dados de gestão divulgados nos Relatórios de Gestão do Município de Colatina/ES nos órgãos oficiais de controle. Essa curiosidade deu-se durante a pesquisa em razão do cenário apresentado pelos auditores internos ser muito ruim. No entanto, em uma busca simples na internet temos acesso a estes relatórios que descrevem por meio de dados contábeis a cidade de Colatina/ES com uma situação fiscal e financeira bem administrada, uma estrutura física e administrativa adequada em relação aos demais municípios capixabas, recursos humanos providos em sua esmagadora maioria por servidores efetivos, ausência de histórico de corrupção, prestações de contas entregues e aprovadas pelos órgãos de controle, inclusive com pareceres pela aprovação do próprio órgão de controle interno municipal.

Essa constatação demonstra que a visão do auditor interno está relacionada aos meios utilizados pela administração para o alcance das metas estabelecidas. Os profissionais do controle interno procuram exercer um controle de todas as operações realizadas no intuito de garantir razoável segurança quanto ao atingimento de todos os valores de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, ética, transparência, prestação de contas, entre outros. No entanto são diversos personagens, com diferentes valores, responsáveis por mover a máquina pública que disputam poder com os órgãos de controle. Estes atores possuem valores mais relacionados ao resultado e à entrega dos serviços.

O Prefeito Municipal, durante a entrevista realizada, narrou um episódio que demonstra essa situação:

“Confesso que no meu íntimo tenho certa resistência a órgãos de controle. Penso que eles são muito ligados a formalidades. Para você ter uma ideia em um mandato, acredito que em 2001, fui condenado por falta de uma nota de não sei lá o quê de um computador. Era apenas uma formalidade o serviço havia sido

entregue, mas por falta de uma nota a prestação de contas não passou e foi julgado em irregular. Isso causou um desgaste enorme porque ninguém quer saber o que aconteceu, estampam o seu nome no jornal como corrupto por uma mera formalidade que não influenciou em nada no resultado do serviço prestado. Muitas vezes essas formalidades demanda um tempo que o momento não pode esperar a tomada de decisão na gestão pública e aí trabalhamos ainda em uma gestão onde apenas uma nota é motivo para sua prestação de contas ser rejeitada. Com isso existe uma dificuldade enorme de montar equipe de governo porque ninguém mais quer assinar papéis importantes, documentos e tomada de decisão. A responsabilidade é muito grande e os órgãos de controle são um peso a mais nas costas do gestor. Depois que seu nome está no jornal, ninguém quer saber de mais nada.”

Na sua percepção, o Chefe do Poder Executivo considera que o cumprimento das formalidades e procedimentos precisam ser reavaliados conforme o resultado atingido. É uma fala recorrente no discurso do Prefeito de que o que importa deve ser o impacto que a ação possui. No entanto esse raciocínio traz certo desconforto aos auditores internos, pois em seu universo seria por meio dos procedimentos estabelecidos que haveria uma razoável garantia de que se alcançaria de forma eficiente os resultados. O não atendimento a esse rígido formalismo é considerado para o auditor interno um desvio. Além desse fator, nota-se que o tempo do agente público é diferente do tempo do agente de controle, isso ocorre pois esse possui uma visão mais da teoria ideal e do dever ser enquanto aquele vive na prática a pressão de atender as demandas da sociedade.

Cumpra mencionar que Becker (2008, p. 22), em sua concepção sociológica, define o desvio como uma “infração de alguma regra geralmente aceita e criada, considerando o desvio não uma qualidade e sim uma consequência do processo social de rotulação”. Becker (2008) explica ainda que desvio é diferente de deslize ou erro. No desvio, o desviante não concorda com o senso geral, o senso comum. Trata-se de um comportamento contrário em face ao pensamento padrão que possui como consequência a rotulação frequentemente negativa do responsável. Mas para o Prefeito Municipal violar uma regra apenas não significa ser um desvio, pois o que se deve levar em conta é o alcance dos resultados.

Oportuno torna-se dizer que pela teoria de Becker (2008), podemos perceber que o desviante não será somente aquele que descumpriu a regra, pode ser

também considerado desviante aquele que “julga”. Assim para o auditado, o desviante é o “auditor”, no caso de nossa pesquisa, o desviante pode ser o agente de controle na visão do fiscalizado. Temos esses dois pontos de vista, o primeiro daquele que tá sendo fiscalizado e que olha para o agente de controle e considera esse como um desviante e por isso está sendo julgado por alguém diferente.

Como se pode notar o exercício do poder nessas relações do controle interno é um grande desafio. Na visão de França (2016, p. 105) o controle interno diverge do controle vertical, feito por entes externos, pois abre a possibilidade da conformação legal de seus atos em momento anterior ao controle negativo do ato, oportunizando ajustes, em alguns casos, anteriores aos efeitos negativos que porventura vierem a causar.

Para Brito (2017, p. 66):

“Os auditores enxergam uma limitação constante ao seu trabalho: os desvios são indicados, pouquíssimos são punidos. Essas limitações são, de acordo com os entrevistados, formas e práticas políticas que esvaziam o poder da auditoria e minimizam as formas eficazes de controle. O fato de que o gestor cujas contas foram rejeitadas supostamente levaria muito tempo para ser punido, caso venha a ser, ou a falta de acesso às contas dos investigados, são apontados como elementos que confirmam a falta de poder dos agentes que tentam controlar as formas de corrupção. Essas formas que se interpõem ao trabalho de controle são muitas vezes identificadas com a política e os políticos, mas a referência mais recorrente é à “falta de vontade política”.

Essa relação horizontal do controle interno agencia um controle do próprio controle, e isso, de certa forma incomoda o auditor. Caso houvesse uma subordinação de todos os demais órgãos e inclusive do Chefe do Poder Executivo ao controle interno poderia, tal situação, ser uma afronta à democracia e ao poder soberano do povo que escolheu o Chefe do Poder. Por isso que os auditores sempre fazem a crítica de que o julgamento de todo trabalho de auditoria é um julgamento político. Ademais, caso o poder do controle interno não se estabelecesse de uma forma horizontal aconteceria de as figuras de agente público e agente de controle confundirem-se, tornando o conflito ainda maior.

Os auditores internos durante a realização dos trabalhos desta pesquisa não negaram a importância tanto das ações de controle como das ações de fiscalização nas rotinas administrativas e no alcance de resultados, no entanto são enfáticos ao afirmar que toda mudança na cultura é lenta e demanda muito trabalho. As mudanças estão muito relacionadas ao perfil da alta gestão, assim dependendo da gestão pode ocorrer avanços e retrocessos para o controle interno. Neste sentido insta reproduzir a opinião de um auditor quando questionado sobre como manter a relação harmoniosa com os auditados:

Segundo os auditores interno o sucesso da auditoria não significa encontrar irregularidades para notificar o gestor. O sucesso está na relação entre auditor e auditado que precisa respeitar os procedimentos propostos nos manuais de auditoria e a comunicação entre as partes ocorra de forma clara e continua para que os objetivos de cada parte sejam transparentes no alcance do interesse público. Segundo um auditor:

“Os responsáveis pelo controle interno precisam possuir uma boa relação com a alta gestão, é preciso que o comportamento dos auditores internos inspire credibilidade e confiança para a gestão. Toda mudança organizacional dependerá do apoio do Prefeito e dos Secretários. Ao auditor interno aliar-se aos dirigentes da gestão é estratégico e não feriria a ética profissional.”

Para tanto resta claro que é preciso haver uma relação de confiança entre o agente público e o agente de controle, pois apesar de ambos possuírem valores na administração pública divergentes, convergem no objetivo de alcance do interesse público. No entanto a disputa pelo poder e a falta de comunicação clara entre esses atores levam a conflitos funcionais e pessoais que prejudicam os interesses de toda organização e o alcance do interesse público.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer do presente estudo foi permitido a compreensão dos conflitos oriundos da atuação de um órgão de controle interno no âmbito da Administração Pública, contribuindo não apenas para a sociologia das organizações, como também para aqueles estudantes e profissionais que buscam compreender as relações sociais de conflito na área de controle, administração, auditoria, recursos humanos e gestão de pessoas. A pesquisa concentra-se em nas relações presentes em um ambiente de controle interno, tal ambiente é especialmente propício para pesquisas sociais, porque envolve relações de poder, hierarquia, subordinação, disciplina, conflitos, organizações entre outros temas da sociologia, e surpreendentemente encontramos raríssimos autores e pesquisadores com trabalhos sobre o conflito interno gerado pela atuação dos auditores.

A partir de um estudo de caso realizado na Controladoria-Geral do Município de Colatina/ES foi possível compreender um pouco melhor os conflitos gerados pela atuação do órgão de controle durante a execução do Plano Anual de Fiscalização e aprofundar os conhecimentos sobre as relações sociais nas organizações.

De um modo geral os conflitos analisados na pesquisa ocorrem em um ambiente de controle da administração pública favorável para disputas de poder em que os personagens das relações de conflito influenciados por seus valores procuram estabelecer padrões que nem sempre são aceitos por todos. A partir daí são gerados atritos onde se chocam os valores de cada parte envolvida, sendo de um lado os agentes de controle interno defendendo, dentre outros valores, a estrita legalidade, planejamento, disciplina e prudência e de outra sorte os agentes públicos preocupados com inovação e rápidos resultados.

A pesquisa partiu do questionamento se o órgão de controle interno possuiria ou não o poder de influenciar as rotinas de uma organização pública. A pesquisa demonstrou ser inquestionável o poder exercido, tanto pelos agentes públicos, como pelos agentes de controle interno na estrutura organizacional. O poder de ambos a princípio advém do texto constitucional, sendo exigido do primeiro

administrar e ao segundo fiscalizar. No entanto, de forma magistral, percebemos que esses poderes não são absolutos. É interessante notar que tanto o agente público controla o agente de controle, por esse ser hierarquicamente subordinado ao Chefe do poder, por exemplo. Como também o agente de controle, controla o agente público quando delata (ou ameaça delatar) as irregularidades aos demais poderes e órgãos de controle externo. Ambos exercem funções constitucionais de freios e contrapesos, não raros em democracias, mas além de uma dimensão jurídico-formal, nessa pesquisa o “freio e contrapesos” têm a ver com os valores que os agentes (públicos e de controle) carregam consigo e também com coisas minúsculas do cotidiano. Com isso o poder do controle interno poderá ser maior ou menor dependendo de inúmeros fatores relacionados ao comportamento e valores dos agentes públicos e também dos agentes de controle.

Para compreensão dos conflitos foi realizado a análise documental de registros institucionais oficiais e entrevistas, além disso, foram necessários livros, artigos e manuais sobre o objeto de pesquisa. Foram analisados ofícios, memorandos, legislação, processos administrativos, planos de auditoria, matrizes de auditoria, respostas dos auditados, relatórios de auditoria, planos de ação, relatório de gestão, todos documentos originais da Controladoria Geral do Município de Colatina referentes ao Plano Anual de Fiscalização de 2020. Posteriormente, foi realizado um grupo focal com a equipe de auditoria responsável pelos Relatórios de Auditoria do Plano Anual de Fiscalização de 2020. No decorrer do trabalho, percebeu-se ainda a necessidade de entrevistar agentes públicos (políticos e servidores) que estão diretamente inseridos na relação de conflito oriunda da atuação dos auditores internos como agentes de controle.

Na análise documental foi possível verificar que desde a implantação do órgão de controle interno no Município de Colatina/ES houve diversos avanços. A institucionalização de um órgão legítimo de controle municipal refletiu no comportamento e nas rotinas da administração pública do município. Especialmente com a nomeação dos auditores internos por meio de concurso público o que resultou no registro de considerável fluxo de processos de auditorias conforme o Plano Anual de Fiscalização.

Pela análise dos processos de auditoria foi possível entender e classificar em duas formas a atuação dos agentes de controle interno. A primeira forma trata-se de uma função disciplinadora por meio de edição de normas de procedimentos em que os auditores internos detectam por meio de Matriz de Riscos os macroprocessos mais vulneráveis da Prefeitura e tentam disciplinar procedimentos internos junto aos setores envolvidos para alcançar maior eficiência. A segunda forma de atuação constatada foi a fiscalização por meio de exames e inspeções que procuraram avaliar a conformidade legal de procedimentos e alcance de resultados pela gestão. Nas ações de fiscalização foi possível extrair 05 (cinco) reiterados comportamentos nas justificativas dos auditados, sendo: O agente público responsável concorda com os achados de auditoria; O agente público responsável não concorda com os achados de auditoria; O agente público responsável transfere a culpa a terceiro; O agente público responsável afirma não ter conhecimento sobre os fatos; O agente público responsável não se manifesta.

Pela análise das entrevistas realizadas foi possível elucidar o conflito de valores entre os atores destas relações. Durante as entrevistas tanto os agentes públicos (chefe do poder executivo, chefe do poder legislativo e servidores públicos) como os agentes de controle (auditores internos) tiveram oportunidade de falar sobre sua visão do conflito instaurado na atuação do órgão de controle interno. Para os auditores internos foi demonstrado uma necessidade recorrente de parecer confiável e inspirar uma razoável segurança para gestão, por outro lado, os agentes públicos desconfiados das reais intenções de cooperação dos auditores internos no resultado da gestão e com grande receio do excesso de formalismo geralmente defendido pelos auditores internos.

Quanto as limitações, houve dificuldade em concluir a pesquisa dentro no prazo previsto no cronograma do curso. Além disso houve dificuldade ainda em compatibilizar horário da entrevista com a agenda dos agentes públicos, especialmente os Chefes do Poder Legislativo, Executivo e Diretor do Sanear. Outra dificuldade constatada foi a rara literatura e pesquisas já realizadas sobre os conflitos do controle interno. No intuito de superar essas limitações, é recomendável que a pesquisa seja realizada em mais municípios, estados e inclusive no governo federal para que amplie as noções dos conflitos oriundos do controle interno em busca de uma verdade mais próxima da realidade. Outra sugestão é que a pesquisa seja

ampliada para mais de um ente público, no sentido de ser possível realizar uma comparação entre as realidades de diferentes órgãos de controle interno, ou ainda que seja avaliado os resultados de ações de controle em comparação com os resultados das ações de fiscalização.

Por fim, dada a importância do tema é preciso que agentes públicos e agentes de controle ressignifiquem suas teorias e conceitos uns dos outros, buscando compreender que através do conflito é possível identificar importantes oportunidades de mudança, inovação e eficiência no serviço público. É necessário entender que não se trata de um conflito de heróis e vilões. Esse paradigma precisa ser superado, porque nem todo agente público é corrupto e nem todo agente de controle é um modelo de moral a ser seguido. Resta claro que é preciso haver uma relação de confiança entre o agente público e o agente de controle, pois apesar de ambos possuírem valores divergentes na administração pública, convergem no objetivo para alcance do interesse público. No entanto a disputa pelo poder e a falta de comunicação clara entre esses atores leva a conflitos funcionais e pessoais que prejudicam os interesses de toda organização e o alcance do interesse público.

REFERÊNCIAS

- ASSI, M. **Controles Internos E Cultura Organizacional: Como Consolidar A Confiança Na Gestão Dos Negócios**. 3ª. ed. São Paulo: Saint Paul, 2020.
- ATTIE, W. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BARBIERI, U. F. **Gestão de pessoas nas organizações: conceitos básicos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2016.
- BARBOSA, I. R. **Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP)**. 2º. ed. Belo Horizonte: Instituto Rui Barbosa, 2017.
- BECKE, H. S. **Outsiders: estudos de sociologia do desvio**. 1ª. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2008.
- BECKER, H. S. **Outsiders: estudos de sociologia do desvio**. 1ª. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2008.
- BECKER, H. S. **Outsiders: estudos de sociologia do desvio**. 1ª. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2008.
- BRITO, S. M. PARA ALÉM DA TÉCNICA: experiência moral e combate à corrupção em processos de auditoria pública. **Revista de Ciências Sociais**, n. 46, p. 49-69, Janeiro 2017. ISSN ISSN 1517-5901.
- BRITO, S. M. “Menos política, mais eficiência”: uma análise sociológica das práticas de auditoria e produção de sentidos morais no campo burocrático. **Revista Brasileira de Sociologia**, v. VII, n. 15, p. 215-234, Outubro 2018. ISSN 10.20336/rbs.435.
- CASTRO, D. P. D. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 7ª. ed. São Paulo: Atlas, v. I, 2018.
- CHIAVENATO, I. **Iniciação à teoria das organizações**. 1º. ed. São Paulo: Manole, 2010.
- COLATINA. **Lei Orgânica Municipal de Colatina, Lei nº 3.547, de 05 de abril de 1990**. Colatina: [s.n.], 1990. Disponível em: <www.colatina.es.gov.br>. Acesso em: 19 Agosto 2021.
- CORBARI, E. C.; MACEDO, J. D. J. **Controle interno e externo na administração pública**. 1º. ed. Curitiba: InterSaberes, v. 01, 2012.
- DIAS, R. **Sociologia das Organizações**. 1º. ed. São Paulo: Atlas, v. I, 2008.

DIPIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 21ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

DUARTE, A. B. Accounts, Marvin B. Scott e Stanford M. Lyman - Tradução inédita em português do artigo originalmente publicado na American Sociological Review,. **UFRJ, Revista de Estudos de Conflito e Controle Social**, Rio de Janeiro, v. 14, p. 139-172, Julho 2008. ISSN ISSN Eletrônico: 2178-2792. ISSN Impresso: 1983-5922.

ESPÍRITOSANTO. **Constituição Estadual**. Vitória: [s.n.], 1989.

FOUCAULT, M. **Microfísica do Poder**. 4º. ed. Rio de Janeiro: Graal, 1984.

FOUCAULT, M. **Vigiar e Punir: nascimento da prisão; tradução de Raquel Ramallete**. 20ª. ed. Petropolis: Vozes, 1987.

FRANÇA, P. G. **Controle da Administração Pública - Combate à corrupção, discricionariedade administrativa e regulação econômica**. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva, v. I, 2016.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas da Pesquisa Social**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, A. C. **Sociologia Geral**. 1º. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GOFFMAN, E. **A representação do eu na vida cotidiana**. 10ª. ed. Petrópolis: Vozes, 1985.

GOIS, C. D. **Os ben\$ que os políticos fazem: história de quem enriqueceu durante o exercício de mandatos**. Rio de Janeiro: Grupo LeYa, 2013.

HOLANDA, S. B. D. **Raízes do Brasil**. 26ª. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

LACOMBE, F.; HEILBORN, G. **Administração Princípios e Tendências**. 3º. ed. São Paulo: Saraiva, v. I, 2015.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. D. A. **Sociologia geral**. 8ª. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MARTINS, G. D. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. 3ª. ed. São Paulo : Atlas, 2015.

OLIVEIRA, S. L. D. **Sociologia das Organizações - Uma análise do homem e das empresas no ambiente competitivo**. 1º. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, v. I, 2002.

PETER, M. D. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de auditoria governamental**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, v. I, 2014.

SANTO, E. **Constituição Estadual**. Vitória: [s.n.], 1989.

SANTOS, V. M. D. **Sociologia da Administração**. 2º. ed. Rio de Janeiro: LTC - Livros Técnicos e Científicos Editora Ltda, 2016.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. D. **Fundamentos da Controladoria**. 1º. ed. São Paulo : Atlas , v. 17, 2009.

SCOTT, M. B.; LYMAN, S. M. Accounts, Marvin B. Scott e Stanford M. Lyman - Tradução inédita em português do artigo originalmente publicado na American Sociological Review. **UFRJ, Revista de Estudos de Conflito e Controle Social**, Rio de Janeiro, v. 14, p. 139-172, Julho 2008. ISSN Eletrônico: 2178-2792. ISSN Impresso: 1983-5922.

SIMMEL, G. **Sociologia**. São Paulo: Atica, 1983.

WEBER, M. **Sociologia: Os Três Tipos Puros de Dominação Legítima**; Tradução Gabriel Cohn. 7ª. ed. São Paulo: Ática, 2008.

ANEXO

QUESTIONÁRIO

Bloco 01 – Dia 01 – 15/10/2021 - Impressões sobre o Controle Interno

- Q1. Qual o papel do órgão de controle interno na administração pública?
- Q2. Qual o papel da auditoria pública interna na administração pública?
- Q3. Como a existência ou não de um órgão de controle interno impacta o comportamento dos agentes públicos?
- Q4. Como o auditor interno percebe a visão que a gestão possui do órgão de controle interno?
- Q5. Qual a expectativa dos servidores ao serem informados do início dos trabalhos de fiscalização?

Bloco 02 – Dia 02 – 22/10/2021 - Agente de Controle na Cultura Organizacional

- Q6. As ações dos agentes de controle interno possuem influencia na mudança da cultura organizacional da administração pública?
- Q7. Qual a influência dos agentes de controle interno na rotina administrativa?
- Q8. Quais são as formas mais eficazes de garantir uma relação harmoniosa com os agentes públicos auditados?
- Q9. O que é necessário para melhorar os resultados e garantir a efetividade nas ações de auditoria?

Bloco 03 – Dia 03: 10/12/2021 - Relacionamento entre Agente de Controle e Agente Público

- Q10. Na execução das auditorias como geralmente se materializa a resistência do agente público?
- Q11. Nas ações dos agentes de controle foi possível perceber diferentes comportamento dos agentes públicos: concorda com os achados de auditoria; não concorda com os achados de auditoria; impõe a culpa em terceiro; afirma não ter conhecimento sobre os fatos; não apresenta respostas ao achado de auditoria; qual a visão do agente de controle em cada um deles?
- Q12. Qual conceito de sucesso na auditoria?