

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
ESCOLA DE ARTES, CIÊNCIAS E HUMANIDADES  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

ANTONIO CLEBER GARCIA CASTANHO DE ALMEIDA JUNIOR

**Implementação do sistema de controle interno integrado no ciclo de gestão pela  
Controladoria-Geral de Mogi das Cruzes (2016 a 2022)**

São Paulo

2023

ANTONIO CLEBER GARCIA CASTANHO DE ALMEIDA JUNIOR

**Implementação do sistema de controle interno integrado no ciclo de gestão pela  
Controladoria-Geral de Mogi das Cruzes (2016 a 2022)**

**Versão corrigida**

Dissertação apresentada à Escola de Artes,  
Ciências e Humanidades da Universidade de  
São Paulo para obtenção do título de Mestre em  
Ciências pelo Programa de Pós-graduação em  
Gestão de Políticas Públicas.

Área de Concentração:

Análise de Políticas Públicas

Orientadora:

Prof<sup>a</sup>. Dra. Cecília Olivieri

São Paulo

2023

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca da Escola de Artes, Ciências e Humanidades, com os dados inseridos pelo autor.

Brenda Fontes Malheiros de Castro CRB 8-7012; Sandra Tokarevicz CRB 8-4936

Almeida Junior, Antonio Cleber Garcia Castanho de  
Implementação do sistema de controle interno  
integrado no ciclo de gestão pela Controladoria-  
Geral de Mogi das Cruzes (2016 a 2022) / Antonio  
Cleber Garcia Castanho de Almeida Junior;  
orientadora, Cecilia Olivieri. -- São Paulo, 2023.  
71 p: il.

Dissertacao (Mestrado em Ciencias) - Programa de  
Pós-Graduação em Gestao de Políticas Públicas, Escola  
de Artes, Ciências e Humanidades, Universidade de  
São Paulo, 2023.  
Versão corrigida

1. Sistema de controle interno. 2. Processo  
administrativo. 3. Ciclo de gestão. 4.  
Controladoria-Geral. 5. Trabalho institucional. 6.  
Administração pública municipal. I. Olivieri,  
Cecilia, orient. II. Título.

Nome: ALMEIDA JUNIOR, Antonio Cleber Garcia Castanho de

Título: Implementação do sistema de controle interno integrado no ciclo de gestão pela Controladoria-Geral de Mogi das Cruzes (2016 a 2022)

Dissertação apresentada à Escola de Artes, Ciências e Humanidades da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Mestre em Ciências do Programa de Pós-Graduação em Gestão de Políticas Públicas.

Área de Concentração:

Análise de Políticas Públicas

Aprovado em: \_\_\_ / \_\_\_ / \_\_\_\_\_

### **Banca Examinadora**

Prof. Dr. \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Profa. Dra. \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Profa. Dra. \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela Saúde, pela Sabedoria e pela dádiva da Vida.

Aos meus pais, Antonio Cleber e Maria das Graças, à minha esposa Maria Emília e aos meus filhos João Antonio e Maria Luiza, por toda compreensão e auxílios e por orarem e torcerem por mim.

À minha orientadora, Professora Cecília Olivieri, por todos os ensinamentos, debates e provocações, pela dedicação em todas as orientações e pela perseverança em me ajudar a entender e separar a visão de pesquisador e a visão servidor público ao longo dos estudos e reflexões.

Aos Professores Jaime Crozatti, José Carlos Vaz, Maria Rita Garcia Loureiro Durand, da Fundação Getúlio Vargas, e a todos os professores das disciplinas cursadas. À Professora Ana Cláudia Niedhardt Capella, da UNESP Campus Araraquara, pela Carta de Recomendação ao Programa de Mestrado.

Ao ex-Prefeito e atual Deputado Federal Marco Bertaiolli por me designar em 2016 como o primeiro Controlador-Geral do Município de Mogi das Cruzes. Ao ex-Prefeito Marcus Melo pelas reconduções entre 2017 e 2020 e pela Carta de Recomendação ao Programa de Mestrado em Gestão de Políticas Públicas da Escola de Artes, Ciências e Humanidades da Universidade de São Paulo. Ao Prefeito Caio Cunha e Vice-Prefeita Priscila Yamagami Kähler pelas reconduções nos anos de 2021 e 2022.

Aos colegas de trabalho e servidores municipais da Prefeitura de Mogi das Cruzes que participaram dos programas de treinamentos municipais e de cada projeto em parceria para o aprimoramento da Administração Municipal de Mogi das Cruzes entre os anos de 2016 e 2022 e aos cidadãos mogianos pela honra de servi-los.

Agradeço aos cidadãos paulistas por proporcionar e financiar meus estudos no âmbito da Universidade de São Paulo.

Agradeço a Deus por todos que me ajudaram de alguma forma nesta trajetória de perseverar no propósito de uma Administração Pública Brasileira a cada dia melhor.

*“Apesar de operar de forma bastante eficiente, poderíamos ter a desagradável surpresa de constatar que estamos perseguindo objetivos que, quando devidamente entendidos, se mostram em desacordo com os valores de nossa sociedade - com os nossos próprios valores.”*

(DENHARDT, 2012, p. 219).

## RESUMO

ALMEIDA JUNIOR, A. C. G. C. **Implementação do sistema de controle interno integrado no ciclo de gestão pela Controladoria-Geral de Mogi das Cruzes (2016 a 2022)**. 2023. 65 p. Dissertação (Mestrado em Ciências) - Escola de Artes, Ciências e Humanidades, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2023. Versão original.

Esta pesquisa analisou a implantação do sistema integrado de controle interno pela Controladoria-Geral do Município, que ainda está em andamento. O método de análise foi qualitativo, por meio da descrição rica do processo de implantação, tomando como referencial o modelo COSO na execução das funções de planejar, organizar, gerir e controlar, do processo administrativo. Buscou-se compreender o propósito da função de controle em uma organização pública, e como o controle auxilia a instituição a realizar sua missão institucional. Apresenta o Município de Mogi das Cruzes, o histórico do controle interno, os trabalhos desenvolvidos pela Controladoria-Geral desde sua instituição até a identificação do modelo COSO. A metodologia apresenta o período, os materiais e as informações utilizadas na pesquisa, a visão prática do processo administrativo, a identificação do sistema integrado de controle interno COSO e a construção de referencial para análise empírica da implementação do modelo em Mogi das Cruzes e também apresenta os desafios e as limitações de ser Servidor Municipal e Pesquisador concomitantemente, e como o desenvolvimento do mestrado afetou o objeto da pesquisa, ao ampliar a visão e compreensão do sistema de controle interno de Mogi das Cruzes. Traz conceitos de controle, controle interno, sistema de controle interno, modelo de gestão administrativa e o modelo de sistema de controle interno COSO, e quais destes conceitos foram adotados pelo Órgão. Faz uma breve caracterização da Cidade e da Prefeitura e apresenta o histórico do controle interno no Poder Executivo Municipal. Pelo modelo referencial estabelecido, apresenta as análises e conclusões relacionadas aos cinco componentes de Controle Interno, as três categorias de Objetivos Organizacionais e aos quatro elementos da Estrutura Organizacional. Apresenta a definição de um sistema de controle interno eficaz pelo modelo COSO. Conclui com um balanço do aprendizado, o que foi realizado e o que ainda está em implementação na Prefeitura, as limitações da pesquisa e perspectivas de desdobramentos de temas apresentados em estudos futuros e como a realização do mestrado afetou a própria implementação do sistema de controle interno no município.

Palavras-chave: Sistema de controle interno. Processo administrativo. Ciclo de gestão. Controladoria-Geral. Trabalho institucional. Administração pública municipal.

## ABSTRACT

ALMEIDA JUNIOR, A. C. G. C. **Implementation of the internal control system integrated into the management cycle by the Comptroller General of Mogi das Cruzes (2016 to 2022)**. 2023. 65 p. Dissertation (Master of Science) - School of Arts, Sciences and Humanities, University of São Paulo, São Paulo, 2023. Type version.

This research analyzed the implementation of the integrated internal control system by the Comptroller General of the Municipality, which is still in progress. The method of analysis was qualitative, through the rich description of the implementation process, taking the COSO model as a reference in the execution of the functions of planning, organizing, managing and controlling the administrative process. We sought to understand the purpose of the control function in a public organization, and how control helps the institution to carry out its institutional mission. It presents the Municipality of Mogi das Cruzes, the history of internal control, the work carried out by the Comptroller General since its institution until the identification of the COSO model. The methodology presents the period, the materials and the information used in the research, the practical vision of the administrative process, the identification of the COSO integrated internal control system and the construction of a reference for empirical analysis of the implementation of the model in Mogi das Cruzes and also presents the challenges and limitations of being a Municipal Servant and Researcher at the same time, and how the development of the master's degree affected the object of the research, by expanding the vision and understanding of the internal control system of Mogi das Cruzes. It brings concepts of control, internal control, internal control system, administrative management model and the COSO internal control system model, and which of these concepts were adopted by the Body. It makes a brief characterization of the City and the City Hall and presents the history of internal control in the Municipal Executive Power. Based on the established reference model, it presents the analyzes and conclusions related to the five components of Internal Control, the three categories of Organizational Objectives and the four elements of the Organizational Structure. It presents the definition of an effective internal control system by the COSO model. It concludes with a balance of learning, what has been accomplished and what is still being implemented in the City Hall, the limitations of the research and perspectives for the development of themes presented in future studies and how the completion of the master's degree affected the very implementation of the internal control system in the municipality.

Keywords: Internal control system. Administrative process. Management cycle. Comptroller General. Institutional work. Local public administration.



## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Cubo COSO com Objetivos, Componentes e Estrutura Organizacional	29
Figura 2 – Modelo COSO sobre o Processo Administrativo	44
Figura 3 – Correlação entre os componentes de controle interno COSO e as funções do Processo Administrativo	49
Figura 4 – Objetivos Organizacionais COSO e o Controle Contábil	57
Figura 5 – Objetivos Organizacionais COSO e o Controle Administrativo	61

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Alinhamento das Missões na Prefeitura de Mogi das Cruzes	38
Quadro 2 – Correlação entre os elementos da Estrutura Administrativa da Prefeitura de Mogi das Cruzes e os elementos da Estrutura Organizacional no modelo COSO	47

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>METODOLOGIA</b>	<b>15</b>
<b>3</b>	<b>CONTROLE INTERNO NO BRASIL E O MODELO COSO</b>	<b>19</b>
3.1	CONTROLE E CONTROLE INTERNO	21
3.2	SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	24
3.3	SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E MODELO DE GESTÃO ADMINISTRATIVA	26
3.4	MODELO DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	27
3.5	O MODELO COSO DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	28
3.6	OS CONCEITOS E A IMPLEMENTAÇÃO DA CONTROLADORIA-GERAL DE MOGI DAS CRUZES	29
<b>4</b>	<b>ANÁLISE EMPÍRICA DA IMPLANTAÇÃO DO CONTROLE INTERNO INTEGRADO</b>	<b>31</b>
4.1	A CIDADE E A PREFEITURA: BREVE CARACTERIZAÇÃO	31
4.2	HISTÓRICO DO CONTROLE INTERNO NO PODER EXECUTIVO MUNICIPAL DE MOGI DAS CRUZES	32
4.3	A IMPLEMENTAÇÃO DA CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO	35
4.4	OS ELEMENTOS DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA PREFEITURA	44
4.5	OS COMPONENTES DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E SUA IMPLEMENTAÇÃO EM MOGI DAS CRUZES	48
<b>4.5.1</b>	<b>Atividades de Controle</b>	<b>51</b>
<b>4.5.2</b>	<b>Avaliação de Riscos</b>	<b>52</b>
<b>4.5.3</b>	<b>Ambiente de Controle</b>	<b>53</b>
<b>4.5.4</b>	<b>Informação e Comunicação</b>	<b>54</b>
<b>4.5.5</b>	<b>Atividades de Monitoramento</b>	<b>55</b>
4.6	AS CATEGORIAS DE OBJETIVOS ORGANIZACIONAIS	55
<b>4.6.1</b>	<b>Objetivos Organizacionais COSO pelo Controle Contábil</b>	<b>56</b>
<b>4.6.2</b>	<b>Objetivos Organizacionais COSO pelo Controle Administrativo</b>	<b>58</b>
4.7	SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EFICAZ NO MODELO COSO	61
<b>5</b>	<b>CONCLUSÕES</b>	<b>63</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>66</b>

**APÊNDICE A – COMPOSIÇÃO DOS ELEMENTOS DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL  
DA PREFEITURA DE MOGI DAS CRUZES PELO MODELO COSO**

## 1 INTRODUÇÃO

Esta pesquisa analisou a implantação do sistema integrado de controle interno pela Controladoria-Geral do Município de Mogi das Cruzes, que ainda está em andamento no momento da finalização deste trabalho. O método de análise foi qualitativo, por meio do estudo de caso e da descrição rica do processo de implantação. O referencial teórico do trabalho é o debate sobre controle na gestão pública e o modelo COSO na execução das funções de planejar, organizar, gerir e controlar, do processo administrativo.

A justificativa desta pesquisa é contribuir para a compreensão do propósito da função de controle em uma organização pública, e como o controle auxilia a instituição a realizar sua missão. Para tanto, definimos como objeto de pesquisa o processo de implementação do controle interno em um município, para que fosse possível analisar as interfaces entre controle interno e gestão. Assim, os objetivos da pesquisa foram: compreender o processo de criação do órgão específico de controle interno no município (no caso, a Controladoria Geral de Mogi das Cruzes), compreender as etapas do processo de implementação da atividade de controle, e compreender os desafios da articulação do controle interno com o planejamento e execução das políticas públicas em nível local.

É importante destacar que o autor desta pesquisa é servidor público na Prefeitura de Mogi das Cruzes, SP. Ingressei em 1º de fevereiro de 2011 no cargo de Agente de Tributos Imobiliários (Fiscal do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU e o Imposto sobre a Transmissão de bens Imóveis *inter vivos* - ITBI). Desenvolvi projetos de aprimoramento de algumas rotinas administrativas entre 2011 e 2012, na Secretaria de Finanças, sendo designado para Diretor do Departamento de Rendas Imobiliárias em 2013. Junto com a equipe, organizei e aprimorei os principais processos da Administração Tributária, o que permitiu à municipalidade revisar a área construída de todos os 150 mil imóveis existentes nos 250 quilômetros quadrados de área urbana.

Em março de 2016, fui designado como Controlador-Geral do Município no órgão recém-criado, cargo que exerci até a conclusão desta pesquisa em fevereiro de 2023. Fui reconduzido a esse cargo em mandatos anuais que perpassaram três gestões municipais. A realização deste mestrado afetou a própria implementação do controle interno no município, pois levou à definição do referencial para a análise empírica em conjunto com as funções do processo administrativo.

O trabalho apresenta o Município de Mogi das Cruzes, o histórico do controle interno, os trabalhos desenvolvidos pela Controladoria-Geral desde sua instituição até a identificação do modelo COSO nas atividades deste mestrado e a análise da sua implementação.

O capítulo de Metodologia apresenta o desenho da pesquisa, detalhando o período estudado, os materiais coletados e as formas de análise das informações utilizadas na pesquisa para análise empírica da implementação do modelo em Mogi das Cruzes. Este capítulo apresenta também os desafios e as limitações de ser Servidor Municipal e Pesquisador concomitantemente, e como o desenvolvimento do mestrado afetou o objeto da pesquisa, ao ampliar a visão e compreensão do sistema de controle interno de Mogi das Cruzes.

O capítulo “Controle Interno no Brasil e o modelo COSO” apresenta conceitos fundamentais para o desenvolvimento do trabalho, como controle, controle interno, sistema de controle interno, modelo de gestão administrativa e o modelo de sistema de controle interno COSO, e quais foram adotados pela Controladoria-Geral de Mogi das Cruzes.

O capítulo de análise empírica da implantação do controle interno integrado apresenta uma breve caracterização da Cidade e da Prefeitura e o histórico do controle interno no Poder Executivo Municipal até a instituição da Controladoria-Geral. Este capítulo também apresenta as análises sobre: 1) os cinco componentes de Controle Interno; 2) as três categorias de Objetivos Organizacionais e como são atendidas pelo controle contábil e pelo controle administrativo; e 3) os quatro elementos da Estrutura Organizacional, incluindo nesta seção a identificação de classificação orçamentária alternativa de Centro de Responsabilidade. Encerra com a caracterização do que se entende por um sistema de controle interno eficaz pelo modelo COSO.

A Conclusão apresenta um balanço do aprendizado, o que foi realizado e o que ainda está em implementação na Prefeitura, as limitações da pesquisa e perspectivas de desdobramentos em estudos futuros de temas apresentados.

## 2 METODOLOGIA

A pesquisa foi realizada no âmbito dos trabalhos de implementação e de atividades desenvolvidas no órgão Controladoria-Geral do Município de Mogi das Cruzes - CGM e pelas vivências e experiências acumuladas pelo Controlador-Geral do Município relacionadas a este processo entre março de 2016 e dezembro de 2022. Este período foi escolhido tendo como balizas a data de criação da CGM em 2016 e a data de finalização do presente estudo em 2022.

A abordagem de pesquisa é qualitativa , a qual propõe se concentrar em descrever e compreender a realidade de um contexto em que certos atores operam ou em que certos fenômenos ocorrem. Nesta abordagem, Thiel (2014) apresenta a Teoria Fundamentada (Grounded Theory) uma forma de pesquisa voltada para a formulação de teorias específicas que explicam um determinado caso que está sendo estudado. Como esta forma de pesquisa tende a se concentrar em apenas um caso, ela não busca generalização.

A pesquisa é feita por meio de um estudo de caso que busca examinar um ambiente cotidiano em um cenário da vida real, "o campo". A pesquisa de estudo de caso na Administração Pública possui natureza aplicada, na qual o pesquisador busca contribuir para a solução de uma questão social concreta, estudadas com grande detalhe, visando mais a profundidade do que a amplitude (THIEL, 2014). Por se tratar de um formato de pesquisa com uma amostra proposital e não fortuita, o trabalho apresenta a característica de uma amostra intencional, em uma amostragem não probabilística, a qual apresenta que a seleção final realizada foi fundamentada em critérios teoricamente relevantes.

A pesquisa se baseou preponderantemente em fontes de dados documentais, de amplo acesso ao público. Essas fontes são: relatório de atividades bimestrais (MOGI DAS CRUZES, 2021b), relatórios de estudos (MOGI DAS CRUZES, 2016, 2018, 2018b, 2019, 2020, 2021 e 2021a), relatórios de recomendações de aprimoramento para a Administração Municipal (MOGI DAS CRUZES, 2018a, 2019a, 2019b, 2021a e 2021c), e atas e notas de reuniões (MOGI DAS CRUZES, 2016, 2018, 2018b, 2019, 2019a e 2021c).

Para a análise dos dados levantados, as informações foram categorizadas de acordo com os pilares do ciclo administrativo de planejar, organizar, gerir e controlar resultados e, partindo deste arranjo, as informações foram comparadas com a interpretação do modelo de sistema integrado de controle interno COSO, também conhecido como COSO I, em suas dimensões interligadas de Objetivos Organizacionais, Estrutura Organizacional e Componentes de controle Interno.

Necessário se faz registrar o desafio e os limites de ser servidor municipal e concomitantemente analista do próprio sistema por meio de uma dissertação de mestrado, além das questões relativas às restrições apresentadas à nossa sociedade no combate à pandemia de Covid-19 nos anos de 2020 e 2021. Enquanto Servidor Municipal e Controlador-Geral, as atividades são: realizar as atividades inerentes a essa atribuição como auditorias e fiscalizações, acompanhamento da execução orçamentária e gestão fiscal, fornecer suporte para o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e atuar como uma consultoria de gestão para o aprimoramento do processo administrativo junto às Secretarias.

Enquanto Pesquisador, no âmbito dos estudos e investigações inerentes ao mestrado, o desafio foi o exercício contínuo de me afastar da abordagem de gestor e conseguir elaborar a visão distanciada de analista do objeto pesquisado. Foi necessário realizar correções de foco de forma recorrente no início dos trabalhos de pesquisa e, de forma mais espaçada, ao final do projeto.

Ao ingressar no programa regular de mestrado, no início de 2020, o escopo do projeto de pesquisa buscava analisar os sistemas de controle interno e sua relação com o ciclo de gestão em uma amostragem de prefeituras a serem selecionadas. Nesta abordagem, o acesso aos servidores envolvidos para a realização de entrevistas e à obtenção de documentos e relatórios destas prefeituras se fazia imprescindível, uma vez que não são todas as municipalidades que disponibilizam esses documentos em suas páginas de transparência ativa na rede mundial de computadores.

Em decorrência da pandemia, houve a necessidade da mudança de objeto passando da comparação de várias prefeituras para analisar apenas a de Mogi das Cruzes.

As ações de combate à pandemia nos anos de 2020 e 2021 levaram tanto as atividades profissionais quanto as acadêmicas para o ambiente virtual, que foram realizadas em um apartamento, junto com as atividades em teletrabalho de minha esposa, das teleaulas de meu filho de sete anos e dos cuidados da minha filha nascida em janeiro de 2020.

Os estudos realizados no processo de desenvolvimento do mestrado proporcionaram uma mudança significativa na minha visão e compreensão do processo de implementação do sistema de controle interno de Mogi das Cruzes.

Antes do mestrado, meu raciocínio se limitava à aplicação das funções de planejar, organizar, gerir e controlar e como aprimorar essas funções em parceria com lideranças e servidores das unidades administrativas e equipamentos que procuravam auxílio da Controladoria-Geral ou que participavam dos programas de treinamento municipal ministrados pelo órgão (MOGI DAS CRUZES, 2018, 2018b e 2019). Desta interação surgiram



estudos isolados como a Proposta de Padronização do Plano de Trabalho do Terceiro Setor, do Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MOGI DAS CRUZES, 2018a), a Proposta de Gestão de Relacionamento com o Cidadão (Ouvidoria, Serviço de Atendimento ao Cidadão e Serviço de Informação ao Cidadão) (MOGI DAS CRUZES, 2019a), a Proposta de criação do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (MOGI DAS CRUZES, 2019b) e a Proposta de Macroprocesso de Planejamento e Gestão Orçamentária (MOGI DAS CRUZES, 2020).

Com o desenvolvimento do mestrado, essas iniciativas, aparentemente esparsas ou não conectadas diretamente, começaram a apresentar uma convergência quando reanalisadas sob um foco sistêmico. Entretanto, somente com a identificação do modelo COSO no meio deste processo e graças aos estudos no mestrado, é que foi possível montar um mosaico para a realização das análises em conjunto com o processo administrativo.



### 3 CONTROLE INTERNO NO BRASIL E O MODELO COSO

Ao longo do processo civilizatório as sociedades democráticas assumem compromissos coletivos em busca de seu aprimoramento e felicidade geral. Na França, a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, apresenta que todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração e também que a sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração (FRANÇA, 1789).

O agente público e todos “Os membros das organizações públicas carregam a responsabilidade especial de promover a democratização do processo político para além de uma simples atuação com eficiência” (DENHARDT, 2012, p. 219), isso por que mesmo sendo eficiente em nossas atividades organizacionais, “poderíamos ter a desagradável surpresa de constatar que estamos perseguindo objetivos que, quando devidamente entendidos, se mostram em desacordo com os valores de nossa sociedade - com os nossos próprios valores”. (DENHARDT, 2012, p. 219).

Para que uma Organização fosse efetiva na realização de sua missão institucional, atingindo com eficácia os objetivos propostos e eficiente na relação entre os resultados alcançados e os recursos utilizados, as sociedades desenvolveram métodos como forma de obter êxito em seus propósitos corporativos.

Os princípios de administração científica de Frederick Winslow Taylor (2015) apresentam as orientações e os esforços de seu trabalho para desenvolver uma ciência que pudesse aplicar-se a cada fase do trabalho humano, em lugar dos velhos métodos rotineiros.

Como as atividades de uma organização são realizadas por pessoas, Taylor apresenta a necessidade de selecionar o melhor trabalhador para cada serviço, passando em seguida a ensiná-lo, treiná-lo e formá-lo, em lugar do antigo costume de deixar que ele mesmo escolhesse a sua melhor forma de realizar o serviço.

Registra que as lideranças e equipes devem criar um espírito de profunda cooperação entre a direção e os trabalhadores, com o objetivo de que as atividades se desenvolvessem de acordo com os princípios da ciência aperfeiçoada.

Por fim, Taylor apresenta a necessidade de dividir os processos de trabalho entre a direção e os trabalhadores, devendo cada departamento atuar sobre aqueles trabalhos para os quais estivesse melhor preparado, substituindo desta forma as antigas condições nas quais quase todo o trabalho e a maior parte da responsabilidade recaiam sobre a direção.

Com o objetivo de compreender e aprimorar as organizações, Henri Fayol sintetiza seis grupos de funções essenciais que existem sempre em qualquer empresa, seja ela simples ou complexa, pequena ou grande.

Para Fayol (2012), essas funções ou grupo de operações essenciais são constituídas por: Operações técnicas (produção, fabricação, transformação); Operações comerciais (compras, vendas, permutas); Operações financeiras (procura e gerência de capitais); Operações de segurança (proteção de pessoas e de bens); Operações de contabilidade (inventários, balanços, preços de custos, estatísticas); e Operações administrativas (previsão, organização, direção, coordenação e controle).

Ao detalhar a operação administrativa de Previsão, Fayol registra que “prever” significa ao mesmo tempo calcular o futuro e prepará-lo e, desde logo, agir, partindo da máxima que “governar é prever” (FAYOL, 2012, p. 65).

A segunda operação administrativa busca organizar uma empresa dotando-a de tudo que lhe for útil para seu funcionamento, como pessoal, matérias-primas, utensílios e capitais.

A operação administrativa de Direção ou Comando tem o objetivo de fazer funcionar o corpo social da organização e é repartida entre as diversas chefias da empresa, cada uma com os encargos e a responsabilidade de sua unidade.

Coordenação para Fayol (2012) é a operação administrativa que busca estabelecer a harmonia entre todos os atos de uma empresa de maneira a facilitar o seu funcionamento e o seu sucesso.

A última operação administrativa é o Controle e consiste em verificar se tudo corre de acordo com o programa adotado, as ordens dadas e os princípios admitidos e aplica-se às pessoas, às coisas e aos atos. Sob o ponto de vista administrativo, é assegurar que o programa existe, é aplicado e está em dia, que o organismo social está completo, que o comando é exercido conforme os princípios adotados e que a coordenação se realiza de forma efetiva (FAYOL, 2012).

As Operações Administrativas de Fayol evoluem para os Princípios Gerais de Administração, uma vez que as atividades de Previsão correspondem as atividades da Função de Planejamento, a operação administrativa de Organizar possui correlação direta, as operações de Direção e Coordenação estão aglutinadas na Função Administrativa de Direção ou Gestão, e a operação de Controle possui correspondência à Função Administrativa de mesmo nome.

Quando uma organização se orienta pelos Princípios Gerais da Administração e os considera isoladamente (o planejamento, a organização, a direção e o controle), estes se constituem em funções administrativas, mas quando considerados integrados de forma lógica “[...] formam o processo administrativo, que é o conjunto das funções administrativas na busca de resultados.” (CASTRO, 2008, p. 58).

O processo administrativo inicia-se com a função de planejamento na qual são definidos objetivos e se escolhe antecipadamente as ações para alcançá-los, passando-se então para a função de organização incumbida de estruturar e integrar os recursos e os responsáveis pela sua administração, de estabelecer as relações entre eles e as atribuições de cada um. A terceira função administrativa, representada pela direção ou gestão, tem o papel de acionar e dinamizar a entidade pela atuação dos recursos humanos, colocando em marcha o que foi definido no planejamento e na organização. O controle representa a quarta função administrativa e tem a finalidade de assegurar que os resultados obtidos do que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem aos objetivos previamente estabelecidos ou resultados desejados (CASTRO, 2008, p. 58-60).

A seção apresenta, a seguir, os conceitos utilizados para controle, controle interno e para sistema de controle interno e a relação deste último com modelo de gestão administrativa. Apresenta abordagens dos modelos de sistema de controle interno da União Europeia e o modelo COSO de sistema integrado de controle interno utilizado como referencial.

### 3.1 CONTROLE E CONTROLE INTERNO

Em sua origem, a palavra Controle provém do francês *Contrôle*, uma contração de *Contre*, que significa “contra, em oposição à” e *Rôle*, que representa rol, catálogo, funções, atribuições especiais ou livro (SIGNER; ROSA, 1990).

A palavra francesa *Contrôle*, por sua vez, tem origem no Latim, e significava a existência de um primeiro registro (da atividade prevista/escrita) para verificação do segundo registro (a atividade realizada), e consistia em uma técnica de conferência das contas da família real e do exército francês (CHATELAIN, 1908).

O vocábulo Controle também apresenta origem no latim *rotulum*, que designava a relação dos contribuintes, lista a partir da qual se contratava a operação do cobrador de impostos. O termo controle tem sentido amplo, podendo significar dominação

(hierarquia/subordinação), direção (comando), limitação (proibição), vigilância (fiscalização contínua), verificação (exame) e registro (identificação) (CASTRO, 2008).

No âmbito do Direito Administrativo, há pelo menos seis acepções da palavra controle: a acepção de dominação é aquela que associa ideia de subordinação, centralização, monopolização; a acepção de direção que remete à comando, gestão; a de limitação que apresenta a ideia de regulamentação, proibição; a de vigilância ou fiscalização que está vinculada à ideia de supervisão, inspeção, censura; a de verificação que remete a exame, constatação; e a última acepção de registro que remete à identificação, equivalência, autenticação. O Direito Administrativo acaba por enfatizar o foco do controle para a legalidade, quando sintetiza que o controle da Administração Pública é a verificação da conformidade da atuação desta a um cânone, possibilitando ao agente controlador a adoção de medida ou proposta em decorrência do juízo formado (MEDAUAR, 1993).

O adjetivo “interno” explicita que (SÃO PAULO, 2022):

[...] o controle será exercido por servidores da própria entidade [...], conforme as normas, regulamentos e procedimentos por ela própria determinada, em consonância, óbvio, com os preceitos gerais da Constituição e das leis que regem o setor público.

Para o Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway (COSO, 2013, p. 6), o

Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

A INTOSAI, sigla na língua inglesa da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (GLOCK, 2015, p. 25) define que o

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

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, sigla na língua inglesa AICPA, emitiu em 1949 a definição de que (CASTRO, 2008, p. 61)

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.

A Controladoria Geral da União, entende que (BRASIL, 2013, p. 9)

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela Administração Governamental para salvaguardar os seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis e o cumprimento da lei.

Em 1958, a AICPA realizou uma subdivisão de sua definição de controle interno em Controles Administrativos e Controles Contábeis (CASTRO, 2008, p. 61), onde

Controle administrativo: compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas, que normalmente, se relacionam apenas de forma indireta com os registros contábeis. Incluem-se controles como verificação física, controle de contratos, convênios, ações desenvolvidas, retenções e recolhimentos de tributos;

Controle Contábil: compreende o plano de organização e todos os procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis. Compreendem controles que sustentam os números apresentados nos demonstrativos elaborados pela área contábil, como os sistemas que são suporte aos atos praticados.

A divisão dos controles em administrativos e contábeis realçou o foco principal de cada um. Enquanto o controle administrativo busca garantir que as ações atinjam seus objetivos no menor custo e da melhor forma, os contábeis visam dar certeza aos números registrados e divulgados nas demonstrações contábeis. Decorrente disso, todo mecanismo de controle que dá sustentação aos números das demonstrações são controles contábeis e todos os controles que sustentam os atos praticados ou se relacionam a metas são indicadores de que os resultados a alcançar são administrativos (CASTRO, 2008).

No Brasil, a Lei Federal nº 4.320/1964 apresenta o capítulo do Controle Interno, composto pelos artigos de 76 a 80, inserido no título VIII relativo ao Controle da Execução Orçamentária, e que esse controle compreenderá (BRASIL, 1964)

Art. 75 [...]:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

### 3.2 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Para verificação da eficiência de todos os controles internos, estes devem estar articulados e integrados em “[...] um processo efetuado pela administração e por todo o corpo funcional, integrado ao processo de gestão em todas as áreas [...]” (SÃO PAULO, 2022, p. 7) constituindo “[...] um sistema que busca a verificação constante da realização do interesse público advindo da atuação administrativa [...]” (CASTRO, 2014, p. 130).

A literatura apresenta um conjunto de definições de Sistema de Controle Interno. Uma das definições apresenta que o Sistema de Controle Interno é um

[...] conjunto de procedimentos de controle estruturados por sistema administrativos e especificados em instrumentos normativos, executados no dia a dia ao longo da estrutura organizacional, visando a salvaguarda dos ativos, a busca da eficiência operacional, o cumprimento das normas legais e regulamentares e a exatidão e fidedignidade dos dados e informações. (GLOCK, 2015, p. 29).

A auditora do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, Maria Luciene Cartaxo Fernandes conceitua Sistema de Controle Interno como (CASTRO, 2014, p. 131)

[...] o conjunto complexo e organizado de regras e normas, de unidades, de princípios, métodos, procedimentos e equipamentos coordenados entre si, que busca o fim precípua de realizar a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas de governo, bem como de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional das unidades da administração pública.



Por sua vez, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais registrou o conceito em sua resolução nº 10, de 02 de dezembro de 1998, onde (CASTRO, 2014, p. 132)

O sistema de controle interno compreende as políticas e procedimentos estabelecidos pela Administração de um órgão/entidade para ajudar a alcançar os objetivos e metas propostas e assegurar, enquanto for praticável, o desenvolvimento ordenado e eficiente das operações, incluindo a adesão às políticas e procedimentos administrativos, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e identificação de fraudes e erros, o registro completo e correto das transações.

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo define sistema de controle interno (SÃO PAULO, 2022, p. 7)

[...] como um processo efetuado pela administração e por todo o corpo funcional, integrado ao processo de gestão em todas as áreas, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais e os princípios constitucionais da Administração Pública serão obedecidos.

Dentro do título da organização dos Poderes da Constituição Federal do Brasil de 1988, o capítulo do Poder Legislativo apresenta em seu artigo 70 que a fiscalização contábil, financeira e orçamentária no âmbito federal será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder, devendo esses Poderes manter, conforme artigo 74, seus sistemas de controle interno de forma integrada com a finalidade de (BRASIL, 1988)

Art. 74 [...]

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

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 federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A *International Organization of Supreme Audit Institutions* - INTOSAI define o sistema de controle interno como (CASTRO, 2014, p. 130-131)

Todo sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade, [...] incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores segundo os objetivos da entidade, que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas.

### 3.3 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E MODELO DE GESTÃO ADMINISTRATIVA

A INTOSAI registra que poderia ser utilizada a expressão “controle gerencial” como integrante da ideia de controle interno e que a “problemática do controle é bem mais ampla do que os controles financeiros tradicionais” e aproxima à uma concepção do modelo de gestão administrativa idealizado (CASTRO, 2014, p. 131).

Cavalcante, Peter e Machado (2011, p. 40-41) registram que o trabalho do sistema de controle interno busca

[...] melhorar a prestação de serviços governamentais para a sociedade, através de medidas que favoreçam uma gestão eficiente da coisa pública, além de auxiliar aos próprios gestores em enxergar falhas existentes em suas administrações e proporcionar um novo modelo de gestão dos recursos.

Para Crozatti (2003, p. 4-5) um “modelo de gestão deve definir a forma de ação dos gestores no processo de gestão: seu papel, sua postura e o estilo de sua participação. Da atuação dos gestores dependerá totalmente o desempenho de cada área e da empresa” e que esse “processo de gestão consiste em uma série de processos ou subprocessos, que têm por objetivo garantir que a empresa atinja uma situação objetivada, a partir da situação atual”.

A unidade administrativa responsável por centralizar informações e checar, de forma articulada e integrada, a eficiência de todos os controles setoriais que constituem o sistema de controle interno é definida como unidade central de controle interno (SÃO PAULO, 2022, p. 6). Essa unidade administrativa ou controladoria desempenha um papel importante nas instituições ao “auxiliar na definição das estratégias e dos objetivos, na elaboração do orçamento, das normas, do planejamento, da implantação e/ou implementação dos modelos de decisão, gestão e informação” (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011, p. 45), mas também são impactados enquanto unidade organizacional e “órgão administrativo cuja missão e cujos

valores são delineados pelo modelo de gestão organizacional” (MOSIMANN; FISCH<sup>1</sup>, p. 88 apud SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011, p. 46).

### 3.4 MODELO DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

A União Europeia registra três modelos de abordagens de sistema de controle interno governamental de seus países membros: o sistema descentralizado de controle interno, chamado de modelo Nórdico; o sistema centralizado de controle interno, chamado de modelo Latino; e o modelo Híbrido (GIELISSE, 2014, p. 5).

O modelo Nórdico, presente na Dinamarca, Holanda, Suécia, Reino Unido e treze novos Estados-membros apresenta um sistema (GIELISSE, 2014, p. 6)

Baseado em responsabilidade gerencial plena e descentralizada e auditoria interna funcionalmente independente;  
 O gestor é responsável por atingir os objetivos organizacionais (financeiros e não financeiros);  
 Responsável pela criação de controles internos para lidar com riscos e fornecer uma garantia razoável que os objetivos serão alcançados por meio de: operações eficazes, eficientes e econômicas; e transações legais e regulares;  
 Auditor Interno avalia a adequação dos controles internos, incluindo governança, gestão de riscos e controle; relata para o gestor e faz recomendações de melhoria.

O modelo Latino, existente em Luxemburgo, Espanha, Grécia e Itália, sistema caracterizado por (GIELISSE, 2014, p. 7)

Função de controle centralizada com foco em controles *ex-ante*, algumas subfunções podem ser delegadas;  
 Controle Interno como uma responsabilidade coletiva centralizada em relação ao controle de fundos públicos;  
 Organizações financeiras/controladores especificamente designados para dar conformidade de controle econômico e financeiro;  
 Sem Auditoria Interna; ‘auditoria’ financeira (verificação de transações) é executada *ex-post* por controladores financeiros/ auditores  
 Controles *ex-ante* realizados por entidades centralizadas (não dentro da entidade) incluindo SAI (*Supreme Audit Institutions*).

---

<sup>1</sup> MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

E o modelo Híbrido, presente na Bélgica, França e Portugal, abordagem na qual se verifica

Vários estágios de desenvolvimento em relação ao modelo nórdico; CI [controle interno] na França é um bom exemplo por incorporar princípios 'Nórdicos' em uma determinada cultura administrativa nacional; Mistura de abordagem centralizada com características descentralizadas, por exemplo, a descentralização dos controles (*ex ante*). (GIELISSE, 2014, p. 8, inserção nossa).

Mesmo com variações nas abordagens de seus sistemas, registra-se “semelhanças nos ambientes de CI [controle interno] em toda a UE [União Européia]” onde “25 de 28 Estados-membros baseiam seus sistemas” no “modelo COSO [*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*]” (GIELISSE, 2014, p. 9, inserção nossa).

### 3.5 O MODELO COSO DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Um modelo de sistema controle interno deve apresentar atributos para possibilitar o alcance de seus objetivos, tendo em vista a melhoria da gestão dos recursos públicos (CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2011) através da medição de seu desempenho real (ALVES; MORAES JÚNIOR, 2016) para que se avalie o processo de gestão e seu desenvolvimento como um todo (CROZATTI, 2003).

A Estrutura Integrada de Controle Interno elaborada pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO é descrita e detalhada em dezessete princípios, agrupados em cinco componentes. Para o referido Comitê, uma organização poderá ter um controle interno eficaz ao aplicar todos os princípios. O Comitê ainda apresenta que existe uma relação direta entre os objetivos, que são o que a entidade busca alcançar, os componentes, que representam o que é necessário para atingir os objetivos, e a estrutura organizacional (COSO, 2013).

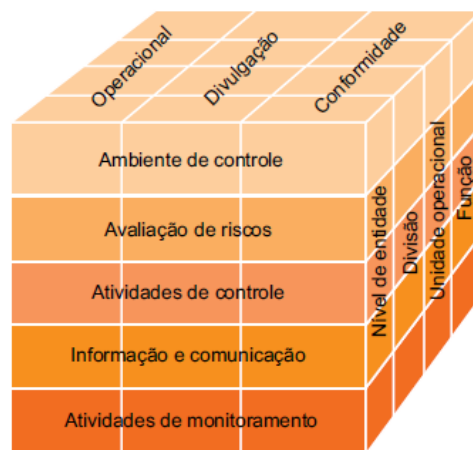
A COSO ilustra graficamente, em três faces da figura de um cubo, a relação entre os objetivos organizacionais, os componentes de Controle Interno e a estrutura organizacional.

A primeira face representa três categorias de objetivos, o que permite às organizações se concentrarem nos diferentes aspectos do controle interno. São eles: Operacional; Divulgação; e Conformidade.

A segunda face representa os cinco componentes do controle interno: Ambiente de controle; Avaliação de riscos; Atividades de controle; Informação e comunicação; e Atividades de monitoramento.

A terceira face representa a estrutura organizacional nos níveis de: entidade, divisão, unidade operacional e função.

Figura 1 – Cubo COSO com Objetivos, Componentes e Estrutura Organizacional



Fonte: COSO (2013, p. 9).

No modelo COSO, o Sistema de Controle Interno é sinônimo de Controle Interno aplicado a uma organização por meio da operação em conjunto dos cinco componentes de Controle Interno, ao longo da estrutura organizacional.

Neste modelo o “objetivo do controle interno é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e instrumento de proteção e defesa do cidadão” isso por que o controle contribui para que os objetivos da organização pública sejam alcançados e que as ações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz”, o que tem como resultado a “salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades” (CASTRO, 2008, p.62).

### 3.6 OS CONCEITOS E A IMPLEMENTAÇÃO DA CONTROLADORIA-GERAL DE MOGI DAS CRUZES

Nos primeiros meses que sucederam a criação da Controladoria-Geral e enquanto servidor municipal responsável pela implementação do órgão foi necessário buscar um amplo e contínuo entendimento dos conceitos das nomenclaturas utilizadas, como pré-

requisito para compartilhar esse entendimento e propósito da nova área, em busca de sinergia e participação efetiva dos servidores de todas as Secretarias na construção das parcerias para aprimoramento dos controles.

O órgão realizou uma pesquisa informal e verificou “que para parte dos servidores o termo ‘controle interno’ remete à existência de um ou mais servidores municipais, que realiza a fiscalização das atividades de todas as áreas”, identificando “falhas” e apontando “culpados”. Para uma outra parte, “a função do controle interno se restringe ao aspecto contábil da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Para outros ainda, “a função é totalmente desconhecida” (MOGI DAS CRUZES, 2016, p. 3).

Partindo desta realidade e para homogeneizar o entendimento das funções do novo Órgão junto às equipes da Prefeitura, a Controladoria-Geral do Município realizou duas palestras para as lideranças e servidores na Escola de Governo e Gestão de Mogi das Cruzes, nos dias 27 de junho de 2017 (MOGI DAS CRUZES, 2017, p. 24-67 ) e 27 de setembro de 2017 (MOGI DAS CRUZES, 2017a, p. 25-46 ). O conteúdo ministrado foi dividido em duas partes: a primeira versou sobre o Controlador-Geral; a Missão, Visão, Princípios e Valores da CGM; o Órgão no Organograma da Prefeitura; a Integração e Interação com a CGM (controle interno, externo e social); os Objetivos e Planos Estratégicos; e as definições de Conceitos. Na segunda parte foram apresentadas as ferramentas de auxílio à gestão: Estrutura Básica de Projeto; Brainstorming; Os 5 Porquês; Princípio de Pareto; Diagrama de Ishikawa; Ciclo PDCA; e 5W2H.

Os conceitos adotados e praticados para cada um dos termos foram:

**Controle:** confrontar o realizado com o previsto; observar sequência escrita, ou rol, na realização ou na verificação de algo. Função final integrante e não dissociada do processo administrativo composto logicamente pelas funções de planejar, organizar, gerir e controlar.

**Interno:** quer dizer que, na Administração Pública, o controle será exercido por servidores da própria entidade, conforme as normas, regulamentos e procedimentos por ela própria determinada, em consonância com os preceitos gerais da Constituição e das leis que regem o setor público.

**Controle Interno Setorial:** conjunto de planos, métodos e procedimentos estabelecidos por uma unidade administrativa para a realização de sua missão institucional específica, observados os princípios da administração pública.

**Sistema de Controle Interno:** checa, de forma articulada, a eficiência do conjunto de controles internos ou controles setoriais no cumprimento da missão institucional.

## **4 ANÁLISE EMPÍRICA DA IMPLANTAÇÃO DO CONTROLE INTERNO INTEGRADO**

Esta seção apresenta a análise empírica do caso estudado, por meio da descrição rica do processo de implementação do controle interno na Prefeitura de Mogi das Cruzes.

Na primeira seção, apresentamos uma breve contextualização histórica do Município e a Administração Municipal de Mogi das Cruzes, com dados populacionais e orçamentários. Na segunda seção, apresentamos o histórico da constituição do controle interno no Poder Executivo, e sua relação com outros órgãos de controle, como tribunal de contas. Nas seções seguintes, analisa a implementação do controle interno integrado à gestão na Prefeitura.

Primeiramente, a análise correlacionou os três objetivos organizacionais, os quatro elementos da estrutura organizacional e os cinco componentes de controle interno do modelo COSO com cada uma das quatro funções do processo administrativo.

Partindo deste referencial conjunto, buscou-se identificar sistematicamente quem, onde e como se realiza a dinâmica deste sistema na Prefeitura de Mogi das Cruzes, tanto no âmbito do controle contábil, quanto no âmbito do controle administrativo, utilizando-se neste último a dimensão de Centro de Responsabilidade prevista pelo Conselho Federal de Contabilidade, presente nas normas técnicas que estabelece as diretrizes para a construção de subsistema de informações de custo no setor público.

A sessão finaliza apresentando quais elementos foram identificados e quais precisam ser criados para que se aplique integralmente o modelo COSO na Administração Municipal.

### **4.1 A CIDADE E A PREFEITURA: BREVE CARACTERIZAÇÃO**

A cidade de Mogi das Cruzes fica a cerca de 50 quilômetros da capital São Paulo. O ano de fundação de 1560 remonta à época em que a localidade foi utilizada como ponto de descanso do bandeirante Braz Cubas e outros bandeirantes. O povoado foi elevado à categoria de Vila de Sant'anna de Mogy Mirim em 1º de setembro de 1611, sendo elevado à categoria de Cidade com o nome de Mogy das Cruzes em 1855, pela Lei Provincial nº 5, de 13 de março de 1855, e elevado a Comarca em 14 de abril de 1874.

Situada na sub-região Leste, da região metropolitana de São Paulo, o município se espalha entre a Serra do Itapeti e a Serra do Mar, com população estimada em 455.587

(INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 2021), e território organizado em onze distritos e cento e sete bairros.

O Poder Executivo Municipal é composto por dois órgãos da Administração Indireta, o Serviço Municipal de Águas e Esgotos (SEMAE) e Instituto de Previdência Municipal (IPREM), e pela Administração Direta, a Prefeitura de Mogi das Cruzes.

A Prefeitura conta atualmente com seis mil servidores municipais, atuando em dezoito Secretarias, no Gabinete do Prefeito, na Controladoria-Geral e na Procuradoria Geral e nos mais de quinhentos equipamentos públicos distribuídos em seu território.

A execução orçamentária municipal de 2022 arrecadou R\$ 1,81 bilhão, sendo R\$ 1,2 bilhão (66,7%) de impostos. Deste total de impostos, R\$ 589,5 milhões (48,8%) são municipais, R\$ 397,0 milhões (32,9%) são de repasses estaduais e R\$ 221,5 milhões (18,3%) são de repasses federais (MOGI DAS CRUZES, 2022).

#### 4.2 HISTÓRICO DO CONTROLE INTERNO NO PODER EXECUTIVO MUNICIPAL DE MOGI DAS CRUZES

O primeiro registro que se tem de uma comissão com atribuições inerentes ao Sistema de Controle Interno na Prefeitura de Mogi das Cruzes é a Portaria nº 216, de 30 de janeiro de 2009 (MOGI DAS CRUZES, 2009). O ato do executivo instituiu a Comissão Especial Permanente para responder pelo acompanhamento e avaliação da política e da operacionalidade da gestão fiscal, e pelo controle interno da Administração Direta do Município.

Não foram encontrados documentos ou informações anteriores a 2009 em buscas realizadas nos repositórios digitais ou físicos digitalizados, da Divisão de Documentação e Arquivo, da Secretaria de Governo, da Prefeitura de Mogi das Cruzes.

A criação dessa comissão em 2009 é decorrência direta da atuação do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, e não de uma iniciativa da Prefeitura. O artigo primeiro da portaria apresenta que a instituição desta comissão está em conformidade com as Instruções nº 02/2008, do Egrégio Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, atualizadas e consolidadas pela Resolução nº 08, de 10 de dezembro de 2008 e em vigor a partir de 1º de janeiro de 2009 (MOGI DAS CRUZES, 2009).

Durante seis anos, essa comissão atuou de forma relativamente precária, pois não tinha servidores nem espaço próprios ou exclusivos para trabalhar. A Comissão Especial



era composta por quatro servidores municipais, sendo dois da Secretaria de Finanças (um deles o Presidente), um da Secretaria de Assuntos Jurídicos e um da Secretaria de Administração e a atuação não era exclusiva, fazendo com que os servidores acumulassem as atribuições da comissão com as atribuições de seus respectivos cargos. Os trabalhos eram registrados em relatórios quadrimestrais e não havia um espaço físico exclusivo destinado para realização das reuniões e atividades da Comissão, a qual atuou até agosto de 2013.

Os relatórios da comissão foram expedidos em observância aos mandamentos constitucionais e legais e orientados pela Instrução Normativa nº 2/2008, do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Os documentos apresentaram as análises da execução orçamentária como informações sobre as metas físicas de projetos governamentais, se houve contingenciamento, a arrecadação da dívida ativa, se houve notificação de alerta expedido pelo Tribunal no período, se os percentuais constitucionais mínimos foram atingidos, se foram recolhidos os encargos trabalhistas, qual o percentual do repasse ao terceiro setor e a taxa de investimento da Prefeitura. Também apresentavam análises sobre adiantamento de numerários, a relação dos ofícios expedidos para suas atividades e as datas em que o comitê se reuniu no período.

Por meio da Portaria nº 1.319, de 03 de setembro de 2013, a equipe foi reduzida para três membros, sendo a Presidente da Secretaria de Finanças, um membro da Secretaria de Assuntos Jurídicos e um membro da Secretaria de Governo, antiga Secretaria de Administração.

As atribuições permaneceram as mesmas da comissão especial anterior, também remetendo às Instruções nº 02/2008 do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, bem como a periodicidade quadrimestral dos relatórios de atuação da comissão. Também para essa comissão não havia um espaço físico exclusivo destinado para a realização de suas atribuições e os membros continuavam acumulando as atribuições da comissão com as atribuições de seus respectivos cargos.

Os relatórios desta comissão também seguiram as diretrizes dos relatórios da comissão anterior, pontuando o mesmo conjunto de análises e atuação orientados pela Instrução Normativa nº 02/2008, do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.

Os relatórios mostraram que os membros das Comissões se reuniam entre uma e três vezes por quadrimestre para divisão das atividades, análises conjuntas e confecção dos relatórios quadrimestrais. Tendo em vista a disponibilidade parcial para os trabalhos da comissão e o acúmulo de atribuições, as análises se detinham em 19 itens da execução orçamentária, nos adiantamentos de numerários e em fiscalizações pontuais de obras em execução.

A disponibilidade parcial dos servidores para as atribuições inerentes ao Controle Interno, bem como a ausência de local e condições de trabalho para a Comissão geraram apontamentos nos relatórios de fiscalização do Controle Externo, por parte do Tribunal de Contas.

Em decorrência destes fatos, elaborou-se o projeto de lei para a criação do Sistema de Controle Interno de Mogi das Cruzes por iniciativa do Poder Executivo (MOGI DAS CRUZES, 2015a, p. 1-2).

O Relatório Preliminar de Fiscalização Financeira da Unidade Regional de São José dos Campos - UR.7, do Egrégio Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, concernente às contas do exercício de 2012, apresentou apontamentos para o item A.3 - Controle Interno, folhas 32 e 74, no sentido de que a Prefeitura do Município de Mogi das Cruzes "não teria, até o presente momento, regulamentado seu 'Sistema de Controle Interno', previsto nos artigos 31 e 74 da Constituição Federal" (MOGI DAS CRUZES, 2015a, p. 8).

A Secretaria Municipal de Governo, através do ofício n. 1048, de 19 de novembro de 2013, apresenta que o município possui sistema próprio de controle interno, por meio de Comissão Especial Permanente nomeada pela Portaria n. 1319 de 3 de setembro de 2013, mas tendo vista que o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Município encontra-se previsto no artigo 115 da Lei Orgânica, a Secretaria elaborou e encaminhou minuta de decreto com o objetivo de regulamentar o dispositivo legal (MOGI DAS CRUZES, 2015a, p. 11-18).

A Secretaria Municipal de Assuntos Jurídicos analisa a proposta encaminhada pela Secretaria Municipal de Governo e expede, em 25 de novembro de 2013, o ofício n. 368/2013 ao Senhor Prefeito Municipal, propondo que a regulamentação seja feita através de lei municipal, como apresentado no manual básico do controle interno do Município, páginas 33 e 34, do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, e sugere que nomeie comissão provisória para elaboração do referido projeto de lei (MOGI DAS CRUZES, 2015a, p. 8-9).

A segunda Comissão Especial atuou e permaneceu até dezembro de 2015, quando foi instituída a Controladoria-Geral de Mogi das Cruzes, através da Lei Municipal nº 7.105, de 28 de dezembro de 2015. A criação da Controladoria-Geral se deu em decorrência da necessidade de equipe com dedicação exclusiva para as atividades inerentes ao controle interno, conforme apontamentos recorrentes nos relatórios do Controle Externo Técnico do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.

O artigo 1º da legislação municipal apresenta que a nova área é o órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal, que está diretamente vinculada

ao Gabinete do Prefeito, com suas atribuições institucionais elencadas no artigo 2º (MOGI DAS CRUZES (SP), 2015):

- I - apoiar o controle externo, exercido sobretudo pelos Tribunais de Contas, no exercício de suas funções institucionais, mediante a elaboração e envio de relatórios e a realização de auditorias e vistorias que lhe forem requisitadas;
- II - avaliar o cumprimento das metas propostas nas leis orçamentárias municipais (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual);
- III - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos da Administração Municipal;
- IV - comprovar a adequada aplicação dos recursos entregues ao terceiro setor;
- V - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município;
- VI - demais competências previstas em Lei, sobretudo na Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e na Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Somente a partir da instituição da Controladoria-Geral do Município e da designação de servidor para atuar em tempo integral nas atribuições inerentes ao sistema de controle interno é que houve a possibilidade de aprofundar os estudos com a reflexão sobre a necessidade de um sistema de controle interno com participação efetiva no cumprimento da missão organizacional da Prefeitura de Mogi das Cruzes e a busca e identificação sistemática dos requisitos de cada uma das partes necessárias para integrar e construir, de forma lógica e coordenada, um modelo de sistema integrado de controle interno.

Enquanto servidor municipal, não participei das Comissões Especiais de Controle Interno existentes antes da instituição da Controladoria-Geral, tomando contato com temas relacionados ao Controle Interno a partir do momento em que fui designado para a função de Controlador-Geral do Município.

#### 4.3 A IMPLEMENTAÇÃO DA CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO

A criação e atuação do órgão responsável pelo sistema de controle interno tem ocorrido em resposta aos apontamentos do respectivo Tribunal de Contas (ALVES; MORAES, 2016) como forma de legitimação frente ao órgão de controle externo (LINO et al., 2019). A quantidade de Tribunais de Contas existentes e de esferas de atuação (Municipal, Estadual, União), bem como a diversidade dos órgãos jurisdicionados a cada um destes, apresenta como

consequência práticas heterogêneas na atuação e, conseqüentemente, na estrutura dos órgãos responsáveis pelo sistema de controle interno.

Devido ao tamanho da Prefeitura de Mogi das Cruzes e ao grande volume de serviços atribuídos e realizados pelo poder público municipal, buscou-se um modelo de sistema de controle interno que servisse de referência e que deveria apresentar características de responsabilidade gerencial plena e descentralizada do modelo Nórdico (GIELISSE, 2014).

Um modelo integrado e descentralizado necessita de definição da forma de ação dos gestores no processo de gestão (CROZATTI, 2003) para o alcance de seus objetivos com melhoria na gestão de recursos (CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2011).

Ao utilizar um modelo que proporciona medição contínua do desempenho (ALVES; MORAES JÚNIOR, 2016) obtém-se uma forma de avaliar o processo de gestão e seu desenvolvimento com um todo (CROZATTI, 2003).

É a partir desta realidade e da nomeação do primeiro Controlador-Geral do Município em março de 2016, que o órgão recém-criado iniciou os estudos em busca de referenciais para a sua implementação. Esses estudos foram desenvolvidos pelo próprio Controlador-Geral, único servidor lotado no órgão até 2020.

Sendo um órgão da Prefeitura Municipal, a qual se utiliza do processo administrativo para cumprimento de sua missão institucional enquanto Organização Pública do Poder Executivo, a CGM se utilizou dos quatro pilares deste processo (planejar, organizar, gerir e controlar) como diretrizes tanto para explicitar qual é o papel do novo órgão dentro deste processo, quanto para a identificar como esse ciclo ocorre na Administração Municipal.

Com o estabelecimento dessas diretrizes, compreende-se que as atividades de controle inerentes ao órgão estão presentes no quarto e último pilar do processo administrativo, o de Controle.

Como resultado destes estudos e pesquisas realizadas entre março e novembro de 2016, a CGM confeccionou um plano estratégico de implementação do órgão, registrando-o no Relatório CGM nº 004, de 09 de dezembro de 2016 (MOGI DAS CRUZES, 2016). O relatório registra os estudos realizados pelo Controlador-Geral no período, apresenta os conceitos, a relação entre a missão da Prefeitura e missão das Secretarias e os instrumentos de planejamento, o diagnóstico com a dimensão de Planejamento do índice de Efetividade da Gestão Municipal de 2015, do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e do Instituto Rui Barbosa do Estado de Minas Gerais, em análise perspectiva com a média do Brasil, a média da região Sudeste e a média do Estado de São Paulo.

O plano estratégico de implementação também apresenta a missão, a visão, os princípios e valores e a representação gráfica da interação e integração entre a CGM, o Controle Interno, o Controle Externo e o Controle Social.

Por fim, o documento apresenta o esforço de divulgação do novo órgão às demais áreas da Administração Municipal e quatro projetos de aprimoramento da gestão municipal através de: 1) padronização das rotinas de trabalho; 2) desenvolvimento de lideranças setoriais; 3) desenvolvimento do planejamento setorial; e 4) Capacitação e atualização contínua dos servidores municipais.

Por ser responsável pelo sistema de controle interno do poder Executivo Municipal e para compreender as partes que compõem esse sistema, como os controles internos setoriais e, dentro destes, os controles internos das unidades administrativas e dos equipamentos públicos, a CGM buscou por iniciativa própria a interação com as Secretarias. Essa interação começou com a apresentação do novo órgão, do perfil de atuação focado em aprimoramento administrativo, com a divulgação e aplicação no setor público de ferramentas administrativas.

Após esse primeiro contato, as equipes de algumas Secretarias procuraram o Órgão apresentando necessidades específicas para aprimoramento e melhoria dos resultados de suas respectivas áreas. Algumas dessas necessidades eram supridas com orientações sobre métodos administrativos, modelos de projetos ou compreensão sobre o processo de execução orçamentária da despesa, por exemplo. Para outras necessidades, a superação do desafio conduziu para parcerias entre a Secretaria e a CGM, formalizada em projetos específicos.

Algumas necessidades destas áreas apresentaram-se semelhantes e recorrentes, e por essa razão a CGM sistematizou e confeccionou materiais para capacitações e iniciou um processo de disseminação destes conhecimentos ministrando os denominados Programas de Treinamentos Municipais na Escola de Governo e Gestão de Mogi das Cruzes. A criação do conteúdo programático, bem como a participação ativa das equipes das Pastas durante as aulas, também são exemplos desta parceria. O Programa de Treinamento Municipal de 2018 foi realizado em parceria com a Secretaria de Gabinete do Prefeito tanto na concepção e planejamento (MOGI DAS CRUZES, 2018) quanto na execução e resultados (MOGI DAS CRUZES, 2018b). O Programa de Treinamento Municipal de 2019 foi concebido e realizado em parceria com a Escola de Governo e Gestão e a Coordenadoria de Gestão de Recursos Humanos, ambas da Secretaria de Gestão Pública (MOGI DAS CRUZES, 2019).

Desta forma, as parcerias entre CGM e Secretarias ocorreram com características de consultoria de gestão interna utilizando-se de reuniões e orientações às áreas da Prefeitura para a identificação do potencial ou do aprimoramento e melhoria dos resultados a partir do

processo administrativo realizado pelo setor e da análise de nexos entre os resultados obtidos e a missão específica apresentada pelas atribuições estabelecidas e regulamentadas nos artigos do Decreto Municipal nº 11.587/2011.

Inicialmente essas orientações e parcerias ocorreram apenas para as áreas e secretarias que solicitaram essa consultoria administrativa para a CGM. Nessas reuniões, o maior tempo investido foi no pilar de Planejar do processo administrativo e, dentro deste pilar o esforço se concentrava na identificação da missão específica da área e na revisão dos planos, adequando-os ou até mesmo reformulando-os em uma nova estratégia de plano setorial (alguns planos eram explícitos e documentados, mas há também planos tácitos e que estão apenas na mente das lideranças ou na memória de parte dos servidores municipais).

Para que as missões específicas ficassem claras para cada unidade administrativa e equipamento público que compõem a estrutura administrativa da Prefeitura de Mogi das Cruzes, a CGM estabeleceu em 2018 e fez uso em cada interação com as Secretarias de método que denominou Alinhamento das Missões. Trata-se de 206 documentos confeccionados pelo órgão com informações dos propósitos da Administração Pública no Brasil até que se chegue ao propósito da unidade administrativa. Os equipamentos públicos ainda não estavam mapeados neste primeiro momento.

Quadro 1 – Alinhamento das Missões na Prefeitura de Mogi das Cruzes

<b>Seq.</b>	<b>Secretaria</b>	<b>Qtde Missões</b>
1	Agricultura	06
3	Assistência Social	12
2	Assuntos Jurídicos	14
4	Cultura	09
5	Desenvolvimento Econômico	07
6	Educação	27
7	Esporte e Lazer	05
8	Finanças	10
9	Gabinete do Prefeito	12
11	Gestão Pública	25
10	Governo	09
12	Obras	04
13	Planejamento e Urbanismo	10
14	Saúde	23
15	Segurança	06
16	Serviços Urbanos	15
17	Transportes	08
18	Verde e Meio Ambiente	04
<b>Total Alinhamento Missões</b>		<b>206</b>

Fonte: Mogi das Cruzes (2018).

Tomando como exemplo a Secretaria de Cultura, as 9 (nove) missões partem de cada uma das unidades administrativas da estrutura da área:

Secretaria de Cultura

01-Divisão de Expediente

02-Departamento de Cultura / Divisão de Artes

03-Departamento de Cultura / Divisão de Divulgação e Catalogação

04-Departamento de Cultura / Divisão Audiovisual

05-Departamento de Cultura / Divisão de Museus

06-Departamento de Cultura / Divisão de Teatro

07-Departamento de Fomento / Divisão Manutenção e Recuperação

08-Departamento de Fomento / Divisão de Projetos Especiais

09-Departamento de Fomento / Divisão de Equipamentos

Para cada uma destas unidades foi elaborado um documento de alinhamento das missões. Como exemplo deste método criado pela CGM para qualificar o planejamento junto às áreas, a missão específica da Divisão Audiovisual, alinhamento 04 da Secretaria de Cultura, inicia-se com a missão da República Federativa do Brasil, representada pelos artigos de 1º a 3º da Constituição Federal de 1988. Passando pela Missão do Estado de São Paulo, representada pelos artigos de 1º a 4º, da Constituição Estadual. Pela missão da Cidade, representada pelos artigos de 1º a 3º e 6º, da Lei Orgânica de Mogi das Cruzes. Pela missão da Prefeitura de Mogi das Cruzes, representada pelos artigos de 1º a 3º, da Lei Municipal nº 6.537/2011. Pela missão da Secretaria de Cultura, apresentada pelo artigo 71, da Lei Municipal nº 6.537/2011. Pela missão do Departamento de Cultura, representado pelas atribuições presentes no artigo 259, do Decreto Municipal nº 11.587/2011. Até chegar à missão da Divisão Audiovisual, caracterizada pelas atribuições estabelecidas pelos incisos do artigo 262, do Decreto Municipal nº 11.587/2011.

A necessidade de aprimoramento do processo de trabalho das análises das prestações de contas das Organizações do Terceiro Setor que realizam serviços públicos no âmbito da Lei Federal nº 13.019/2014 (Regime Jurídico das Parcerias entre a Administração Pública e as Organizações da Sociedade Civil) levou a Divisão de Orçamento e Controle de Subvenções e Convênios, do Departamento de Orçamento e Contabilidade, da Secretaria de Finanças a procurar o auxílio da CGM. Entre os resultados obtidos pela análise conjunta da necessidade, a parceria identificou a necessidade de estabelecer, primeiramente, uma

padronização no plano de trabalho, para que se obtenha o aprimoramento no processo de monitoramento e análise das prestações de contas mensais (MOGI DAS CRUZES, 2018a).

Outro exemplo desta interação e de projeto em parceria partiu de indagações de chefes e diretores que participaram dos programas de treinamentos municipais de 2018 e 2019. Eles questionavam à Ouvidoria Geral Municipal e não obtinham respostas sobre a seguinte situação: “se estamos realizando o serviço conforme previsto, por que essa demanda está sendo registrada como reclamação?” (MOGI DAS CRUZES, 2019a, p. 4). Partindo desta necessidade a CGM realizou estudos em parceria com a Ouvidoria que levaram a proposta de modelo de gestão de relacionamento com o cidadão, também conhecida pela sigla CzRM, do inglês *Citizen Relationship Management* (MOGI DAS CRUZES, 2019a).

O modelo em implementação de sistema de controle interno pela CGM proporcionou uma nova perspectiva em relação a apresentação das informações de como ocorre a gestão municipal para a Transparência Pública, por meio de dados e indicadores que representem e demonstrem o cumprimento das missões institucionais específicas de cada Secretaria e Órgão, proporcionando uma efetividade crescente para a função de Controlar os resultados obtidos. Essa perspectiva conduziu a CGM à estudos para qualificar a transparência pública para dados aberto (MOGI DAS CRUZES, 2021a) e a firmar parceria com a Secretaria de Gabinete do Prefeito e, posteriormente, com Secretaria de Transparência e Comunicação Social, criada em outubro de 2021, para reformular e qualificar continuamente o novo Portal da Transparência Pública da Prefeitura que está em vigência desde janeiro de 2022 (MOGI DAS CRUZES, 2021c).

A visão, enquanto pesquisador e mestrando, permitiu se distanciar e a analisar a própria interação entre as áreas da Prefeitura e a CGM, e constatar que houve um interesse mútuo para realização das parcerias devido a migração de uma visão “controlecêntrica” para uma visão “gestãocêntrica”, o que contribuiu para embasar o trabalho institucional (LINO et al., 2019) na criação de consenso tanto com a alta direção, quanto com as lideranças e equipes da operação, uma vez que há convergência nos propósitos de melhorar continuamente os resultados em cumprimento das missões específicas de cada área, como forma de obter êxito no cumprimento da missão maior da Prefeitura de Mogi das Cruzes (MOGI DAS CRUZES, 2021).

Desta interação entre os setores das Secretarias, que detém os conhecimentos especializado em determinada área de uma política pública, seja ela social, de infraestrutura, econômica ou de gestão pública, e a CGM, que busca acumular conhecimentos de métodos e ferramentas administrativas e como adaptá-los para uso no setor público, surgiram os requisitos



necessários para enxergar a execução orçamentária da despesa dentro do processo administrativo.

Esses requisitos foram identificados e conhecidos pela interação entre a CGM e as unidades administrativas e pela necessidade de compreensão de como se realizavam as atividades pelas funções do processo administrativo como condição prévia para melhorar o próprio processo.

Embora as parcerias no aprimoramento da gestão tenham ocorrido na maior parte das Secretarias, a CGM sistematizou a análise em três unidades administrativas, como método de identificação desses requisitos e construção de um modelo de análise de como ocorrem as funções de planejar, organizar, gerir e controlar ao longo da organização. Foram analisados como ocorre a execução e controle dos Contratos de Gestão, na Secretaria de Saúde, a execução e controle de todas as contas de energia elétrica de responsabilidade da Municipalidade, na Secretaria de Obras e a execução e controle das quantidades e valores destinados à merenda escolar, do Departamento de Alimentação Escolar, da Secretaria de Educação (MOGI DAS CRUZES, 2019b).

O órgão buscou compreender a execução das atividades destas três áreas pelo referencial das quatro funções do processo administrativo. Partindo da primeira função, a de Planejar, que tem como produto um plano, os estudos conduziram a CGM para a análise pormenorizada dos produtos do planejamento público na esfera municipal: o plano plurianual; as diretrizes orçamentárias; e o orçamento anual.

Os quadros demonstrativos existentes nestes planos apresentam as informações nas dimensões Funcional, Programática e Institucional e respectivas combinações, com a Funcional-programática, por exemplo.

Não foi possível estabelecer uma correlação direta entre esses planos e as atividades realizadas pelas três unidades administrativas. A dimensão Funcional apresenta os valores do orçamento em até 28 áreas de atuação da Administração Pública, não permitindo essa correlação (MOGI DAS CRUZES, 2019b, p. 3). A dimensão Programática também se apresentou insuficiente, não permitindo identificar especificamente o plano das unidades analisadas (MOGI DAS CRUZES, 2019b, p. 4). A dimensão Institucional apresenta informações agrupadas pelas unidades orçamentárias, também não permitindo realizar uma correlação direta entre esse plano e as áreas estudadas (MOGI DAS CRUZES, 2019b, p. 4).

Essas três dimensões apresentam as características de controle contábil conforme apresentado por Castro (2008, p. 61), pois estão em planos que ao serem analisados

pelo processo administrativo se relacionam diretamente com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis, em unidades monetárias.

Por essa razão, os estudos da CGM buscaram uma dimensão alternativa de análise da execução orçamentária, com características de controle administrativo, tendo em vista que os planos e atividades das unidades administrativas analisadas “se relacionam apenas de forma indireta com os registros contábeis” (CASTRO, 2008, p. 61).

Antes do ingresso no programa de mestrado em 2020, os estudos acadêmicos já haviam sido iniciados junto à Universidade de São Paulo, pela participação como aluno especial em duas disciplinas no ano de 2019. Dentre o material estudado e debatido na aula de 30 de setembro de 2019 com o tema “Gestão de custos e resultados de serviços públicos”, da disciplina “Gestão de Organizações Públicas”, foi analisada a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16.11 (Subsistema de Informação de Custos do Setor Público), aprovada pela Resolução nº 1.366/2011 do Conselho Federal de Contabilidade (MOGI DAS CRUZES, 2019b, p. 7).

A NBC T 16.11 especifica que o termo “subsistema orçamentário” tem a seguinte definição (BRASIL, 2012)

Subsistema orçamentário: a dimensão dos produtos e serviços prestados; função, atividades, projetos, programas executados; centros de responsabilidade – poderes e órgãos, identificados e mensurados a partir do planejamento público, podendo se valer, ou não, das classificações orçamentárias existentes.

Utilizando a norma como diretriz, chegou-se à conclusão que as análises do processo administrativo dos órgãos identificados e mensurados a partir do planejamento público das unidades administrativas e dos equipamentos públicos, não podem se valer das três classificações orçamentárias existentes, mas correspondem, pela norma, a dimensão de “centros de responsabilidade”, por serem órgãos constitutivo do Poder Executivo Municipal.

Partindo desta dimensão de análise, buscou-se os elementos que compõem o processo administrativo. Para a função de planejar, buscou-se o plano ou programa anual de trabalho de cada um dos Centros de Responsabilidades existentes. Na função de organizar, buscou-se como os servidores, os equipamentos e demais recursos estavam coordenados frente ao plano de trabalho anual. Na função de gerir, buscou-se a liderança responsável, a equipe e os processos de trabalho utilizados para a realização das atividades. E na função controle, buscou-se analisar os serviços realizados, os produtos entregues ou indicadores obtidos frente aos serviços, produtos e indicadores previstos no plano anual de trabalho.

Na prática, a realização do plano anual de trabalho ocorre diariamente com medições ou de prestações de contas em periodicidade mensal, documentadas em demonstrativos que apresentam os recursos financeiros utilizados (unidades monetárias) em conjunto com o quantitativo de serviços prestados e produtos entregues ao cidadão (unidades não monetárias) ou em produtos e serviços de suporte às áreas que entregam as políticas públicas diretamente (também em unidades não monetárias).

Embora os requisitos necessários para o aprimoramento dos resultados obtidos pelas áreas tenham surgido da análise setorial da execução da despesa pública frente ao processo administrativo, foi o aprofundamento dos estudos no mestrado que permitiu articular os vários processos administrativos realizados pelas secretarias e suas subáreas em um sistema integrado que coordenasse de forma lógica os objetivos organizacionais (o quê e para quem), os responsáveis pelo planejamento e execução (quem e onde) e os métodos e ferramentas administrativas utilizadas para isso (como).

O aprofundamento dos estudos na busca por um modelo referencial de sistema de controle interno foi concluído ao final do ano de 2020, no âmbito dos estudos do mestrado em gestão de políticas públicas da Universidade de São Paulo, com a compreensão de como ocorre o processo administrativo ou ciclo de gestão organizacional dentro de um modelo de sistema de controle interno, o modelo COSO ou COSO I.

Em uma visão distanciada da rotina, foi possível realizar uma análise apartada do processo de implementação e aprimoramento das atividades da Controladoria-Geral do Município desde 2016 e do processo de aprendizado e impacto dos estudos no mestrado na compreensão e aprimoramento das atividades do Órgão a partir de 2019.

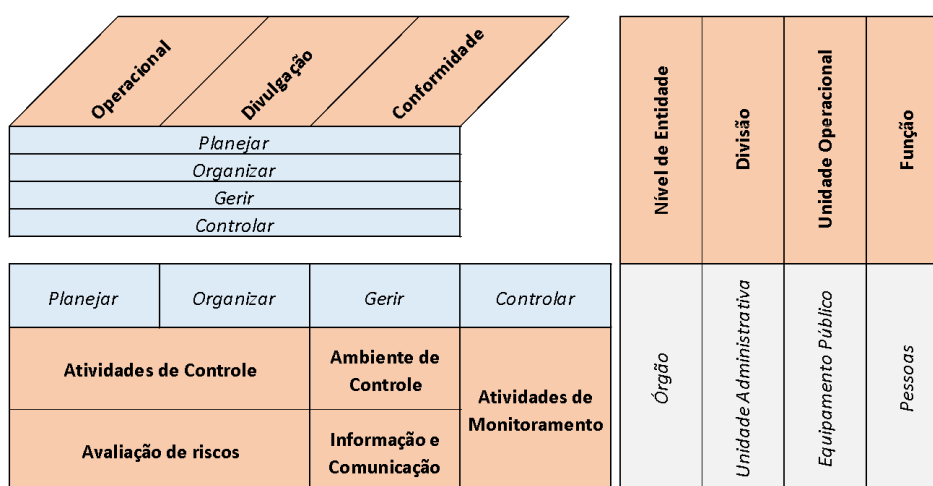
Até o ano de 2018, o Órgão assessorava no aprimoramento da Administração Municipal se utilizando do processo administrativo como diretriz de análise das atividades das unidades administrativas das Secretarias, considerando a função de Controlar, presente em sua atribuição, como a consequência das funções de Planejar, Organizar e Gerir para cada uma destas áreas. Os planos e a organização eram aprimorados e auxiliavam as lideranças na gestão das equipes e execução dos serviços, mas essas iniciativas eram pontuais e fragmentadas frente uma análise global da Prefeitura de Mogi das Cruzes.

A partir de 2019, o processo de aprendizado no mestrado se sobrepõem a esse processo de aprimoramento do Órgão fornecendo um ciclo de retroalimentação que passou pela identificação e adoção dos centros de responsabilidades, representados pelas unidades administrativas e equipamentos públicos, como uma classificação ou dimensão adequada para análise das funções de planejar, organizar, gerir e controlar e se encerrou com a identificação

do modelo COSO como referencial teórico para análise do processo administrativo no nível da entidade Prefeitura de Mogi das Cruzes e como esse processo ocorre não somente através do controle contábil, mas também através do controle administrativo.

Somente após a identificação do modelo, é que foi possível articular, cerzir e compreender de forma coordenada os processos administrativos existentes por meio dos elementos do modelo: as três categorias de objetivos; os quatro elementos da estrutura organizacional; e os cinco componentes do controle interno.

Figura 2 – Modelo COSO sobre o Processo Administrativo



Fonte: Antonio Cleber Garcia Castanho de Almeida Junior, 2023.

#### 4.4 OS ELEMENTOS DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA PREFEITURA

Os estudos no âmbito do mestrado permitiram a análise conjunta de como ocorre o processo administrativo e a correlação entre os elementos da estrutura Organizacional do modelo COSO na estrutura organizacional da Prefeitura de Mogi das Cruzes, o que possibilitou identificar, enquanto pesquisador, quem são as pessoas responsáveis por realizar as várias atividades ao longo da Administração Municipal e onde essas atividades são realizadas.

A análise conjunta enquanto pesquisador, se utilizou de estudos realizados pela Controladoria-Geral em parceria com três secretarias para o aprimoramento do processo administrativo para compreender como ocorre o controle dos resultados de contratos de gestão, da Secretaria de Saúde, o controle das contas de energia elétrica, Secretaria de Obras, e o controle de fornecimento da merenda escolar, Secretaria de Educação (MOGI DAS CRUZES, 2019b).

Em um contrato de gestão, o processo administrativo de entrega da política pública ocorre em um ou mais equipamentos públicos de saúde. Como exemplo, temos que é em uma Unidade Básica de Saúde onde ocorre a prestação de serviços previstos em um plano, organizado com recursos e atribuições, executados pelos profissionais da saúde e de suporte administrativo e com os resultados controlados periodicamente.

A prestação dos serviços em saúde auxilia a Administração Municipal no cumprimento desta missão institucional específica, como previsto no artigo 6º da Lei Orgânica do Município de Mogi das Cruzes, SP, o que permitiu correlacionar os Equipamentos Públicos da Saúde com a Unidade Operacional do modelo COSO.

O processo administrativo das atividades de controle das contas de energia elétrica e do controle de fornecimento da merenda escolar, embora supram as necessidades dos equipamentos públicos para a realização de suas políticas públicas, são caracterizados como áreas de suporte. Esses processos administrativos são realizados no âmbito de unidades administrativas, nestes casos departamentos, existentes na estrutura administrativa das respectivas secretarias. Esse fato permitiu correlacionar essas Unidades Administrativas com a Divisão existente na Estrutura Organizacional do modelo COSO.

Como evidenciado anteriormente, ao analisar a realização do processo administrativo existente na dimensão de Equipamentos Públicos e de Unidades Administrativas, utilizou-se empiricamente uma classificação alternativa, a de Centro de Responsabilidade, como previsto no subsistema orçamentário (BRASIL, 2012), e cujo formato e informações não são encontrados nas classificações orçamentárias Funcional, Programática ou Institucional, e seus respectivos demonstrativos (MOGI DAS CRUZES, 2019b).

Pelas características, a dimensão Funcional não apresenta os requisitos necessários para a análise do processo administrativo de uma determinada Unidade Administrativa ou Equipamento Público. Na prática, em uma Escola Municipal, identifica-se três limitações: a primeira é que a classificação apresenta apenas valores monetários não vinculando-os às quantidades de produtos fornecidos e serviços previstos e realizados com esses valores; a segunda é que a dimensão engloba os valores de todas as Escolas e demais Unidades Administrativas de apoio da área da Educação, não fornecendo condições de estabelecer as Unidades Escolares como foco de análise da execução orçamentária; e a terceira é que a classificação possui limitações específicas como, por exemplo, os valores da Merenda Escolar que, embora seja fornecida em um equipamento da Função Educação, é classificada como Função “Saúde”, e subfunção “Alimentação e Nutrição”.

Pelo arranjo das informações, a dimensão Programática também não fornece os requisitos necessários para o acompanhamento do processo administrativo em um Centro de Responsabilidade. Como exemplo, no Programa de Saúde da Família, executado por equipes da Secretaria de Saúde, identifica-se que há limitações semelhantes à classificação funcional: a primeira é que a classificação apresenta apenas valores monetários não vinculando-os às quantidades de produtos fornecidos e serviços previstos e realizados com esses recursos; a segunda é que essa dimensão apresenta o valor total do programa no município, não fornecendo condições de estabelecer as Unidades de Saúde da Família como foco de análises individualizadas da execução orçamentária.

A classificação Institucional também não fornece os requisitos mínimos para acompanhar o processo administrativo em um Equipamento Público ou uma Unidade Administrativa. Utilizando-se novamente o exemplo da Unidade Escolar, as limitações identificadas foram: primeiro a classificação apresenta apenas valores monetários não os vinculando às quantidades de produtos fornecidos e serviços previstos e realizados com esses valores; segundo, a dimensão abarca os valores de toda a Secretaria de Educação, não fornecendo condições de estabelecer as Unidades Escolares como foco de análise da execução orçamentária.

Registra-se que a codificação da estrutura orçamentária em Mogi das Cruzes é formada por Órgão (Câmara, Prefeitura, SEMAE), por Unidade Orçamentária (as Secretarias, no caso da Prefeitura) e Unidade Executora. Mesmo se utilizarmos uma unidade executora para cada Escola Municipal, não haveria as informações de produtos e serviços que são mensurados em outras unidades de medidas que não a monetária.

O último elemento da Estrutura Organizacional do modelo COSO, é o de Função. Esse elemento foi correlacionado com as atribuições dos cargos existentes e por essa razão é representado pelos servidores municipais, lotados em cada uma das unidades administrativas ou equipamentos públicos existentes na Prefeitura.

Frente aos elementos da estrutura organizacional do modelo COSO o nível de Entidade corresponde à Prefeitura de Mogi das Cruzes, o nível de Divisão corresponde às Unidades Administrativas, o nível de Unidade Operacional corresponde aos Equipamentos Públicos e o nível de Função é representado por todos os servidores municipais em exercício.

A identificação e correlação entre os elementos da estrutura Administrativa e os elementos da Estrutura Organizacional no modelo COSO, permitiu visualizar e analisar a Prefeitura de Mogi das Cruzes partindo do nível mais complexo, enquanto entidade, até o nível menos complexo, enquanto função, representada por cada um dos servidores municipais.

Essa visão geral permitiu compreender que a Entidade Prefeitura de Mogi das Cruzes é organizada em 21 áreas, representadas por 6 Secretarias ou Órgãos de Assessoramento, 3 Secretarias de Suporte e 12 Secretarias de Atividades Fim. Pelo modelo COSO, essas áreas são representadas por 310 Divisões que na estrutura administrativa possuem a nomenclatura de secretarias, coordenadorias, departamentos e divisões. Parte destas áreas entregam serviços diretamente ao cidadão em 509 Unidades Operacionais, que na Prefeitura são representadas por Equipamentos Públicos como Escolas, Unidades de Saúde, Centros de Referência em Assistência Social, Centros Esportivos, entre outros. As 310 Divisões e 509 Unidades Operacionais identificadas pelo modelo COSO (APÊNDICE A), correspondem diretamente à 819 Centros de Responsabilidade, dimensão identificada como necessária para a análise do processo administrativo executado nestas 819 frentes de trabalho pelas lideranças e equipes que compõem as 5.965 Funções do modelo, que na Prefeitura correspondem aos servidores municipais na ativa.

Compreender a Estrutura Administrativa da Prefeitura de Mogi das Cruzes pela modelo de Estrutura Organizacional COSO, permite apreender a complexidade do órgão pelas partes que o compõem, a identificar quem são as lideranças e equipes responsáveis por essas partes e a monitorar e avaliar o que se espera (o previsto) e o que se entrega (o realizado) em cada uma destas frentes de trabalho.

Quadro 2 – Correlação entre os elementos da Estrutura Administrativa da Prefeitura de Mogi das Cruzes e os elementos da Estrutura Organizacional no modelo COSO

Nível de Entidade	Divisão	Unidade Operacional	Divisões e Unidades Operacionais	Função		
Órgão	Unidade Administrativa	Equipamento Público	Centros de Responsabilidades	Servidores (set/22)		
Prefeitura de Mogi das Cruzes	Assessoramento	Assuntos Jurídicos	12	12	33	
		Controladoria-Geral do Município	2	2	2	
		Gabinete do Prefeito	10	2	12	41
		Planejamento e Gestão Estratégica	11		11	20
		Planejamento e Urbanismo	14		14	65
		Procuradoria Geral do Município	14		14	53
	Suporte	Finanças	18		18	82
		Gestão Pública	30	5	35	474
		Governo	11		11	36
	Atividade fim	Agricultura	8	2	10	24
		Assistência Social	17	22	39	230
		Cultura	12	20	32	41
		Desenvolvimento Econômico e Inovação	12	5	17	32
		Educação	34	224	258	3139
		Esporte e Lazer	8	145	153	72
		Infraestrutura Urbana	28	7	35	331
		Mobilidade Urbana	12	4	16	114
		Saúde	30	59	89	778
		Segurança	9	6	15	330
		Transparência e Comunicação Social Verde e Meio Ambiente	8		8	38
	10	8	18	30		
<b>Totais</b>		<b>310</b>	<b>509</b>	<b>819</b>	<b>5965</b>	

Fonte: Antonio Cleber Garcia Castanho de Almeida Junior, 2023.

O elemento Função da Estrutura Organizacional se relaciona diretamente com o controle da execução orçamentária no que se refere à “fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos”, estabelecido pelo inciso II, do art. 75, da Lei Federal nº 4.320/1964.

#### 4.5 OS COMPONENTES DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E SUA IMPLEMENTAÇÃO EM MOGI DAS CRUZES

O modelo COSO apresenta que seus cinco componentes do sistema de controle interno estão integrados, mas não foi possível identificar uma correlação explícita nesta integração.

A análise conjunta dos cinco componentes com as quatro funções do processo administrativo permitiu rearranjar os componentes em uma sequência lógica.

A organização de antecedente e consequente tem o início no componente “Atividades de Controle” pelas características de planejar e organizar que levam as políticas da organização e os procedimentos que a colocam em prática na operação.

Como os procedimentos das atividades de controle buscam realizar os objetivos organizacionais, identificar o que pode afetar a execução destes procedimentos conduz a “Avaliação de Riscos”, também caracterizada pelas funções de planejar e organizar, do processo administrativo.

Em uma organização, os planos e procedimentos são realizados por pessoas (lideranças e equipes) que tomam conhecimento e são capacitadas por esses planos e procedimentos que foram previamente elaborados, construindo na organização um “Ambiente de Controle”, componente caracterizado pela função administrativa de gerir.

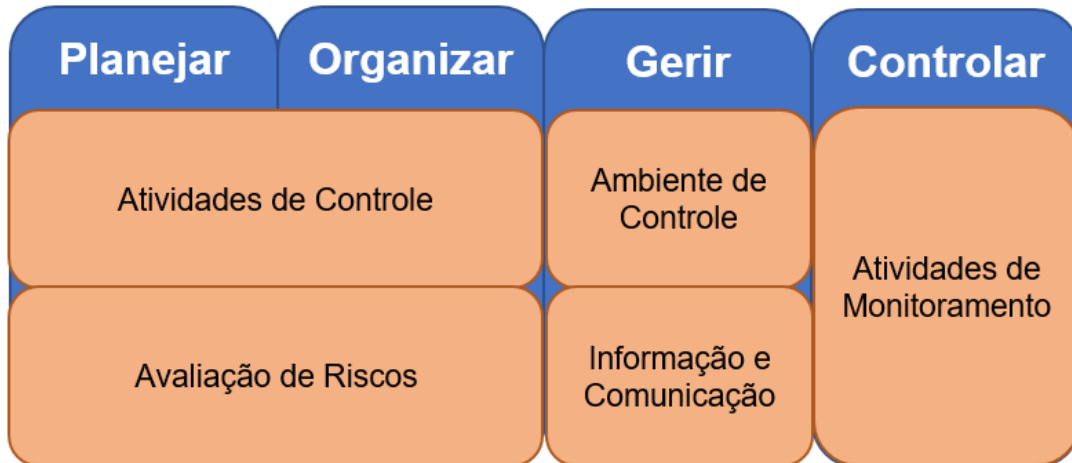
Durante a execução, as informações dos planos e procedimentos, bem como fatores internos e externos que podem impactar a obtenção dos resultados esperados, qualificam a comunicação entre as lideranças e suas equipes, bem como entre as lideranças nos vários níveis hierárquicos, perfazendo o componente “Informação e Comunicação” dentro da função administrativa de gerir.

A sequência lógica se encerra com o componente “Atividades de Monitoramento”, caracterizado pela função administrativa de controlar. Esse monitoramento tem a dupla finalidade de garantir a existência e o correto funcionamento dos quatro



componentes do controle interno que o precederam e de avaliar o cumprimento dos objetivos estipulados pela organização, comparando o que foi planejado com o que foi realizado.

Figura 3 – Correlação entre os componentes de controle interno COSO e as funções do Processo Administrativo



Fonte: Antonio Cleber Garcia Castanho de Almeida Junior, 2023.

Nas Unidades Administrativas da Prefeitura de Mogi das Cruzes, esse processo se inicia com a construção do plano remetendo ao propósito organizacional ou missão institucional para definição das estratégias a serem adotadas. Os elementos das Atividades de Controle são constituídos por planos e procedimentos, resultados da função administrativa de planejar, os quais são utilizados pelas lideranças para organizar e orientar as equipes na execução de suas atividades em cumprimento de sua missão institucional específica.

A Controladoria-Geral identificou em 2020 que há dois grupos de missões. A primeira é a missão ampla da Prefeitura de Mogi das Cruzes e que parte do artigo 6º da Lei Orgânica do Município (MOGI DAS CRUZES, 1990):

Compete ao Município, em parceria ou colaboração com a União ou o Estado, ou ainda, em suplementação a ambos, respeitados os princípios constitucionais e as leis municipais, assegurar a todos os habitantes do seu território o direito à educação, à saúde, ao trabalho, ao lazer, à segurança, à previdência, à proteção à maternidade e à infância, à assistência aos desamparados e aos idosos, ao transporte, à habitação e ao meio ambiente equilibrado.

Como premissa para análise dos planos em parceria com as Secretarias, a Controladoria-Geral construiu e apresentou uma sentença que representasse essa ampla frente de entregas como proposta de missão organizacional para a Prefeitura de Mogi das Cruzes com a de “Prover acesso a bens e serviços como meio de promover o potencial de seus cidadãos e o desenvolvimento social e econômico do Município” (MOGI DAS CRUZES, 2020, p. 2).

A diretriz utilizada pela Controladoria-Geral é que tendo claro o propósito é possível rever os indicadores em busca de uma visão de futuro e a partir desta reflexão adequar os planos a serem executados no presente.

O que aconteceu na prática é que a missão institucional da Prefeitura de Mogi das Cruzes se apresentou ampla demais e difusa para a utilização das Secretarias para a revisão de seus planos. Isso porque uma Prefeitura reúne uma gama de atividades que, embora tenham o propósito último de entregar políticas públicas, se apresentam com especificidades e com particularidades tanto em relação às próprias políticas - como da Educação, da Saúde, da Assistência Social, do Esporte e Lazer - como na interação entre essas Secretarias de atividades fim e as Secretarias de Suporte ou atividades meio, como as Secretarias de Finanças, de Gestão Pública ou de Governo.

Para compreender a construção lógica da missão institucional da Prefeitura é preciso conhecer as missões institucionais específicas de cada Secretaria ou Órgão que a compõem, como a Secretaria de Saúde, por exemplo. Ao revisitar seu propósito organizacional, as equipes desta Pasta identificaram que sua missão específica era composta de três frentes de missões da política pública de saúde: a primeira relacionada à promoção da Saúde; a segunda relacionada à proteção da Saúde; e a terceira relacionada à recuperação da saúde (MOGI DAS CRUZES, 2019, p. 7-8).

Em uma constatação posterior do Órgão, embora as apresentações destas frentes de atuação pelas equipes da Secretaria de Saúde tenham se dado de forma tácita, a Lei Federal nº 8.080, de 19 de setembro de 1990 (BRASIL, 1990), também conhecida por Lei Orgânica da Saúde, apresenta essas frentes de forma explícita ao dispor sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde e a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes.

#### 4.5.1 Atividades de Controle

Tendo como diretriz as funções de planejar e organizar, do processo administrativo, buscou-se planos e procedimentos para caracterizar as atividades de controle.

Foram identificados três conjuntos de planos. Os planos estratégicos, representados pelos planos plurianuais, os planos táticos, representados pelas ações dos tipos atividades, projetos e operações especiais, para cada exercício, e os planos operacionais para cada centro de responsabilidade, representados pelas Unidades Administrativas e Equipamentos Públicos.

Durante a execução do plano plurianual dos anos de 2018 a 2021, a Controladoria-Geral apontou a dificuldade de monitorar e acompanhar a execução do plano em razão das unidades de medidas das metas físicas que não estavam claras e que não haviam fórmulas ou notas explicativas de como mensurá-las, apontando para a alta direção a necessidade de revisão (MOGI DAS CRUZES, 2019, p. 6).

Partindo desse histórico acumulado de análises da qualidade dos indicadores, a Controladoria-Geral participou ativamente da construção dos indicadores do plano plurianual de 2022 a 2025, ministrando capacitação com metodologia para a identificação das atividades e projetos, para que as Secretarias Municipais, através de suas Unidades Administrativas e Equipamentos Públicos, pudessem construir indicadores que representassem seus respectivos esforços em auxiliar as Pastas fim ou entregar as políticas públicas, respectivamente. A metodologia auxiliou na definição dos 114 indicadores relacionados aos 17 programas de governo em execução, presentes no Plano Plurianual de 2022-2025 e no Anexo V, da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2022, e na definição das 213 metas relacionadas a 158 atividades, 53 projetos e 2 Operações Especiais, do Anexo VI, também da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2022 (MOGI DAS CRUZES, 2021b, p. 5-16).

As análises em relação ao modelo referencial encontrado na pesquisa identificaram que na prática nem todas as ações realizadas estão explícitas no plano plurianual ou nas ações anuais do programa, sendo essa ausência mais recorrente em ações de atividades executadas por equipe própria de servidores municipais. Este fato impacta qualitativamente o monitoramento da execução orçamentária no nível operacional.

Para suprir essa carência de informações a Controladoria-Geral e o Gabinete do Prefeito estabeleceram a obrigatoriedade de as Secretarias detalhar o plano de atuação anual

(plano operacional) a partir de 2023, vinculando as ações aos 819 Centros de Responsabilidades mapeados, contendo os campos abaixo em seis grupos de informações<sup>2</sup>:

- A. Entrega, Apresentação e Parametrização: Secretaria/Órgão; Nome do Departamento, Divisão ou Setor; Ano; Mês; Tipo de Registro; Link da Foto de Destaque; Nome da Unidade Administrativa ou Equipamento Público; Tipo da Entrega; Título da Entrega (programa, projeto, equipamento); Resumo da Entrega.
- B. Métricas: Custo / Investimento - Em reais (R\$); Custeio - pós-entrega - Em reais (R\$); Público alcançado (ano); Público alcançado (mês).
- C. Meta SMART: S - Específica; M - Mensurável; A - Atingível; R - Relevante; e T - Temporal.
- D. Planejamento Estratégico: PPA - Eixo; PPA - Programa.
- E. Comunicação: Tem release publicado no site da Prefeitura?; Qual o link do Release?
- F. Representante do Órgão: Data do Preenchimento; Responsável pelo Preenchimento; Cargo; WhatsApp; e Ramal.

O objetivo deste conjunto de informações é aumentar sistematicamente a efetividade nas Atividades de Monitoramento da execução orçamentária nos níveis estratégicos (114 indicadores, dos 17 programas de governo), táticos (213 ações e respectivas metas físicas) e operacional (realizado por 310 unidades administrativas e 509 equipamentos públicos).

#### **4.5.2 Avaliação de Riscos**

Por não existir uma padronização das informações mínimas para monitoramento dos planos operacionais dos Equipamentos Públicos e Unidades Administrativas, não foi possível identificar, de forma sistemática, a existência de avaliações de riscos e consequentes planos de contingências para mitigação ou evitar o impacto destes riscos na realização do plano de trabalho de todos os Centro de Responsabilidade.

A identificação de todos os 819 planos de trabalhos permitirá um trabalho conjunto entre as Secretarias e a Controladoria-Geral na avaliação de riscos e na construção de planos para a gestão destes riscos.

---

<sup>2</sup> Conforme Circular 22.172/2022, de 19/12/2022, expedida pela Chefia de Gabinete do Prefeito de Mogi das Cruzes, com solicitação de preenchimento de planilha com as informações dos Planos de Atuação para 2023.

Não ter estabelecido com clareza o que se espera diariamente e mensalmente de cada um dos Centros de Responsabilidades, conduz a uma incerteza na realização dos objetivos operacionais, colocando em risco o cumprimento das metas táticas das ações e conseqüentemente o atingimento das metas estratégicas estabelecidas no plano plurianual.

### **4.5.3 Ambiente de Controle**

A consolidação do ambiente de controle está relacionada diretamente à realização dos objetivos funcionais de cada pessoa na organização, tendo como diretrizes os planos de trabalho e procedimentos. Esse componente do controle interno COSO permite impactar e aprimorar a cultura organizacional, mas também é impactado e sofre resistência da cultura organizacional vigente.

Não ter formalizado os planos de trabalho por centro de responsabilidade e a equipe desconhecendo quais são os objetivos da unidade administrativa ou equipamento público onde está lotada e o que se espera diariamente de cada um dos servidores municipais, aumenta o risco de não realizar os objetivos operacionais por simples desconhecimento.

O que se verificou na prática foram dois ambientes ou cultura de controle. Um relacionado ao controle externo exercido pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e que leva a uma manutenção daquilo que não está sendo apontado negativamente e correção daquilo que o Tribunal apontou como inadequado. Por outro lado, o ambiente de controle para os resultados, que possui de forma clara e formalizada o plano de trabalho, permite que a liderança e a equipe realizem e demonstrem qual foi o caminho percorrido para se chegar aos resultados obtidos com a execução do plano.

O primeiro perfil do ambiente de controle apresenta uma baixa expectativa de inovação na medida em que a liderança tem receio de fazer algo diferente daquilo que deu certo nos anos anteriores, isso para que não receba apontamentos do Controle Externo.

O segundo perfil de controle apresenta um ambiente em que se necessita um maior número de horas no planejamento detalhado de cada uma das atividades e a confecção de procedimentos para que a equipe realize essas atividades diariamente.

Para criar as condições para surgimento de um ambiente de controle focado nos resultados, a Controladoria-Geral realizou um trabalho sistemático de alinhamento das missões da Administração Pública partindo da Constituição Federal, passando pela Constituição do Estado de São Paulo, pela Lei orgânica do Município, pela lei que define a estrutura

administrativa da Prefeitura de Mogi das Cruzes e, por fim, pelo decreto que apresenta as atribuições da secretaria, do departamento e da divisão ou equipamento público onde aquela liderança e a sua equipe estão lotados (MOGI DAS CRUZES, 2018, 2018b e 2019).

Esse conjunto de informações permitiu iniciar um processo de consistir e manter ou reanalisar e revisar os planos e procedimentos de trabalho para que se alcance o objetivo ou resultado esperado, tanto em Secretarias de suporte, quanto em Secretarias fins, auxiliando com isso a melhoria de seus resultados, ao mesmo tempo em que estabelece um ambiente de controle para manutenção ou aprimoramento desses resultados.

#### **4.5.4 Informação e Comunicação**

Para que a organização obtenha ou gere informações significativas e de qualidade na execução daquilo que é necessário para atingir os objetivos organizacionais é preciso ter o plano de trabalho e o procedimento do componente das atividades de controle, o plano de contingência confeccionada a partir da avaliação de riscos e o ambiente de controle caracterizado pela liderança e equipes compreendendo esse plano e tomando as atitudes e comportamentos necessários para executá-lo.

Desta forma a existência dos planos operacionais em conjunto com os planos táticos e planos estratégicos são pré-requisitos para a qualidade da informação e comunicação tanto no âmbito horizontal, entre departamentos e áreas, quanto no âmbito vertical, entre os vários níveis hierárquicos.

Por explicitar as responsabilidades de cada uma das pessoas que fazem parte da execução do plano, como a responsabilidade da liderança de uma unidade administrativa ou equipamento público, bem como as responsabilidades de cada um dos servidores e suas expertises dentro da equipe de trabalho, a clareza dos objetivos operacionais por Centro de Responsabilidade também proporcionam análises e adequações provocadas por informações e comunicações externas à organização, como demandas de ouvidorias registradas pelos Cidadãos no Controle Social, ou relatórios de fiscalizações do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, enquanto Controle Externo Técnico.

As demandas de ouvidorias, por exemplo, permitem obter informações que qualificam a comunicação externa apresentando práticas que devem ser aprimoradas, como é o caso das ouvidorias dos tipos reclamação ou denúncia, mas também proporcionam práticas

podem ser implementadas, como ouvidorias do tipo sugestão, ou práticas que possam ser multiplicadas e disseminadas, como ouvidorias do tipo elogio.

#### **4.5.5 Atividades de Monitoramento**

A conclusão do processo administrativo periódico com a função de controle de resultados encerra a cadeia lógica dos componentes do controle interno COSO nas Atividades de Monitoramento.

Somente com a qualificação dos quatro componentes antecedentes é que se tem a efetividade deste quinto e último componente consequente.

As atividades de Monitoramento abrangem tanto a verificação da existência dos outros componentes do controle interno, quanto a realização dos objetivos organizacionais nas três categorias do modelo: operacional; divulgação; e de conformidade.

Desta forma, essas atividades acompanham a dinâmica organizacional na execução dos planos e procedimentos pelas lideranças e equipes, em busca de seus respectivos objetivos, de forma lógica e articulada, formando um Sistema Integrado de Controles Internos.

#### **4.6 AS CATEGORIAS DE OBJETIVOS ORGANIZACIONAIS**

O modelo COSO apresenta três categorias de objetivos organizacionais que permitem às organizações se concentrarem em diferentes aspectos do controle interno.

Os Objetivos Operacionais relacionam-se à eficácia e à eficiência das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de perdas de ativos.

Os Objetivos de Divulgação remetem às divulgações financeiras e não financeiras, sejam elas internas ou externas, com requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores às políticas da entidade.

E os Objetivos de Conformidade que remetem ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita.

Os objetivos organizacionais do modelo COSO também foram analisados dentro do processo administrativo.

No entanto, e considerando a ampliação das divulgações não somente financeiras, mas também não financeiras e de outros indicadores internos que ingressaram na versão do modelo COSO a partir de 2013, a análise considerou como diretrizes os dois tipos de controle apresentados por Castro (2008), o Controle Contábil e o Controle Administrativo

Atualmente a execução e monitoramento dos controles contábeis estão implementados em razão da obrigatoriedade legal. Os controles administrativos foram elaborados a partir das diretrizes do modelo COSO conjugado com as funções do processo administrativo e estão em fase de padronização e implementação na Prefeitura de Mogi das Cruzes.

#### **4.6.1 Objetivos Organizacionais COSO pelo Controle Contábil**

As três categorias de objetivos organizacionais do modelo foram analisadas pelas funções do processo administrativo realizadas no âmbito do controle contábil.

As funções administrativas de planejar e organizar se realizam no objetivo operacional, através das informações registradas em nove demonstrativos econômico-contábeis.

O objetivo de divulgação é realizado quando há a publicação desses nove demonstrativos que apresentam: 1) sumário geral da receita fontes e da despesa por funções de governo; 2) quadro demonstrativos da receita e despesa segundo as categorias econômicas; 3) quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação; 4) quadro das dotações por órgãos do Governo e da administração; 5) quadro demonstrativo da receita e planos de aplicação dos fundos especiais; 6) demonstrativo da despesa por programa de trabalho; 7) demonstrativo da despesa por funções, subfunções e programas por projetos, atividades e operações especiais; 8) demonstrativo da despesa por funções, subfunções e programas conforme vínculo com recursos; e 9) demonstrativo da despesa por órgãos e funções.

O objetivo de conformidade é apresentado pela adequação dos demonstrativos e seus prazos de confecção e divulgação estabelecidos pelos incisos de I a IV, do §1º e incisos I e II, do §2º, do artigo 2º, da Lei Federal nº 4.320/1964.

As funções de gerir e controlar são realizadas no objetivo operacional em periodicidade bimestral, com seis análises da execução orçamentária, e também na periodicidade quadrimestral, pelas três análises da gestão fiscal.



O objetivo de divulgação se realiza quando se publica os seis relatórios resumidos da execução orçamentária (RREO), um para cada bimestre do exercício, e os três relatórios da gestão fiscal (RGF), um para cada quadrimestre do exercício.

O objetivo de conformidade destas funções administrativas de gerir e controlar são apresentados pelo cumprimento dos artigos 52 e 53 (RREO) e artigos 54 e 55 (RGF), da Lei Federal nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Encerrado o exercício, a última função do processo administrativo, a de controle dos resultados, atende ao objetivo operacional com as análises de informações contidas em treze balanços econômico-contábeis da execução orçamentária.

O objetivo de divulgação é realizado com a publicação destes treze documentos: 1) balanço orçamentário; 2) balanço financeiro; 3) balanço patrimonial; 4) demonstração das variações patrimoniais; 5) quadro demonstrativo da receita e da despesa segundo a categoria econômica; 6) demonstrativo da despesa por programa de trabalho; 7) demonstrativo da despesa por funções, subfunções e programas por projetos, atividades e operações especiais; 8) demonstrativo da despesa por funções, subfunções e programas conforme vínculo com recursos; 9) demonstrativo da despesa por órgãos e funções; 10) comparativo da receita orçada com a arrecadada; 11) comparativo da despesa autorizada com a realizada; 12) demonstração da dívida fundada interna; e 13) demonstração da dívida fluante.

O objetivo de conformidade para a função de controle dos resultados é apresentado pelo cumprimento dos artigos 101 a 106, da Lei Federal nº 4.320/1964.

A apresentação gráfica dos objetivos organizacionais e processo administrativo no âmbito do controle contábil é apresentada pela Figura 4.

Figura 4 – Objetivos Organizacionais COSO e o Controle Contábil

	Operacional	Divulgação	Conformidade
Controle Contábil (R\$)	Planejar e Organizar: 9 demonstrativos econômico-contábeis.	1) Sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo; 2) Quadro demonstrativo da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas, na forma do Anexo nº 1; 3) Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação; 4) Quadro das dotações por órgãos do Governo e da Administração; 5) Quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais; 6 a 9) Quadros demonstrativos da despesa, na forma dos Anexos nºs 6 a 9;	Incisos I a IV, do §1º e I e II, do §2º, do Art. 2º, da Lei Federal 4320/1964.
	Gerir e Controlar: 6 análises bimestrais da execução orçamentária	6 Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREO)	Artigos 52 e 53, da Lei Federal nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)
	Gerir e Controlar: 3 análises quadrimestrais da gestão fiscal	3 Relatórios de Gestão Fiscal (RGF)	Artigos 54 e 55, da Lei Federal nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)
	Controlar: 13 balanços econômico-contábeis da execução orçamentária	1) Balanço Orçamentário; 2) Balanço Financeiro; 3) Balanço Patrimonial; 4) Demonstração das Variações Patrimoniais; 5 a 13) quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.	Artigos 101 a 106, da Lei Federal 4320/1964.

Fonte: Adaptado de Brasil (1964, 2000) e COSO (2013).

O objetivo organizacional de Conformidade corresponde diretamente com o controle da execução orçamentária no que se refere “a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações” (BRASIL, 1964), estabelecido pelo inciso I, do art. 75, da Lei Federal nº 4.320/1964.

#### **4.6.2 Objetivos Organizacionais COSO pelo Controle Administrativo**

De forma semelhante a análise dos objetivos organizacionais COSO pelo controle contábil buscou-se compreender como se realizam as funções de planejar, organizar, gerir e controlar resultados e atender a cada um dos objetivos organizacionais COSO, no âmbito do controle administrativo. Os demonstrativos, quadros e informações necessárias para a execução e monitoramento dos controles administrativos ainda estão em fase de confecção, padronização e implementação.

A análise de como ocorre o controle administrativo para atendimento à categoria de objetivo organizacional, permitiu compreender três níveis de realização do processo administrativo ao longo da estrutura organizacional.

Esses três níveis também estão logicamente interligados em antecedente e consequente, correspondendo o nível mais alto ao processo administrativo do nível estratégico, o segundo nível ao processo administrativo do nível tático e o terceiro nível ao processo administrativo do nível operacional. O ciclo das funções de planejar, organizar, gerir, e controlar resultados ocorre em cada um dos três níveis, mas a relação de causa e efeito apresenta que os níveis operacionais dos 819 centros de responsabilidade entregam diariamente resultados que buscam atingir as 213 metas físicas estabelecida nas ações para o exercício de 2022. Por sua vez, as realizações das metas físicas estabelecidas nas ações buscam tornar realidade e atingir as metas anuais para 2022 estabelecidas nos 114 indicadores dos programas de governo dentro do plano plurianual de 2022 a 2025.

A categoria de objetivo operacional no nível estratégico realizou as funções administrativas de planejar e de organizar com o estabelecimento dos 114 indicadores dentro dos 17 programas existentes para o Poder Executivo Municipal no plano plurianual de 2022 a 2025. A função de gerir se dá pelo monitoramento periódico das ações que impactam cada um desses indicadores ao longo do exercício. A função de controle é apresentada pelo balanço dos

114 indicadores demonstrando a meta estabelecida e o resultado obtido para cada um dos indicadores naquele exercício.

Para o objetivo de divulgação a Controladoria-Geral criou em Mogi das Cruzes um demonstrativo administrativo para apresentar os 114 indicadores previstos em paralelo com os 114 resultados obtidos na execução, informações necessárias para se realizar o balanço e análise da evolução destes indicadores.

Para o objetivo de conformidade o demonstrativo administrativo não encontrou uma padronização no artigo 101 da Lei Federal 4320/1964, mas a Controladoria-Geral se utilizou dos indicadores previstos no Anexo V da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2022 e criou um novo campo de informações com o indicador realizado para que se efetivasse a função de gerir e controlar os resultados para esses 114 indicadores.

O objetivo operacional no nível tático realizou as funções administrativas de planejar e organizar com o estabelecimento de 213 metas físicas vinculadas às ações previstas para 2022. São 158 Ações de Atividades, 53 de Projetos e 02 de Operações Especiais. A função de gerir é dada pelo monitoramento periódico necessário para cada tipo de ação ao longo do exercício de 2022. A função administrativa de controlar os resultados é apresentada pelos balanços anuais de cada uma das 213 ações estabelecidas para o exercício.

Para o objetivo de divulgação do nível tático a Controladoria-Geral criou em Mogi das Cruzes um demonstrativo administrativo que apresenta as 213 metas físicas para cada uma das ações em paralelo com os 213 resultados obtidos em cada uma dessas ações.

Também para o objetivo de conformidade do nível tático não foi encontrado no artigo 101, da Lei Federal 4320/1964, um demonstrativo administrativo padrão com essas informações. Da mesma forma, a Controladoria-Geral se utilizou das informações presentes no Anexo VI da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2022 para obter as metas físicas previstas para o exercício e apresentar essas informações em paralelo com os resultados obtidos em cada uma dessas 213 ações, proporcionando com isso um balanço administrativo das ações realizadas em 2022.

A categoria de objetivo operacional realiza as funções de planejar e organizar no nível operacional por meio da formalização dos programas ou planos anuais de trabalho de cada um dos 819 centros de responsabilidades, representados por 509 equipamentos públicos e 310 unidades administrativas. A função de gerir está estimada em algo próximo a 9.828 prestações de contas ou medições mensais para cada um destes centros de responsabilidade nos 12 meses do exercício, e a função de controlar os resultados será apresentada pelos balanços administrativos anuais de cada um dos respectivos centros de responsabilidade.

O Objetivo de divulgação para o nível operacional se dará com demonstrativos administrativos dos 819 programas anuais de trabalho e as prestações de contas ou medições realizadas ao longo do exercício para cada um dos equipamentos públicos e unidades administrativas. Esses demonstrativos ainda estão em construção pela Controladoria-Geral em parceria com as Secretarias, pois não há, em um primeiro momento, como estabelecer uma padronização de informações necessárias diante da diversidade de ações existentes em cada conjunto de centros de responsabilidade da Administração Municipal.

Para o objetivo organizacional de conformidade do processo administrativo no nível operacional, também não foi encontrado no artigo 101, da Lei Federal 4320/1964 uma padronização desses demonstrativos administrativos para cada um dos centros de responsabilidade. Desta forma a Controladoria-Geral de Mogi das Cruzes identificou a necessidade de criar um demonstrativo administrativo, e para isso tem-se lastreado no inciso III, do §2º, do art. 2º, da Lei Federal 4320/1964, para identificar e solicitar o programa anual de trabalho de cada um dos 819 centros de responsabilidades, em termos de obras a serem realizadas, produtos a serem entregues e serviços a serem prestados, com o objetivo de contrapor com os resultados obtidos no exercício para cada uma das 819 frentes de atuação, proporcionando com isso balanços parciais e anuais no nível operacional.

A apresentação gráfica dos objetivos organizacionais COSO pelo processo administrativo no âmbito do controle administrativo é apresentada pela Figura 5. Para organização, padronização e realização das atividades de monitoramento e balanço administrativo destes controles por parte da Controladoria-Geral, foram criados demonstrativos administrativos apresentando o que foi planejado frente ao que foi executado para os indicadores dos programas e para as metas físicas das ações. Os demonstrativos administrativos para cada um dos centros de responsabilidade ainda estão em construção.

Figura 5 – Objetivos Organizacionais COSO e o Controle Administrativo

	Operacional	Divulgação	Conformidade
Controle Administrativo (R\$ e Qtde)	Planejar e Organizar: 114 Indicadores dos 17 Programas. Gerir: Monitoramento periódico conforme tipo de Ação. Controlar: 114 balanças dos indicadores anuais por Programa	114 indicadores de programas conforme anexo V da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2022 e respectivos números da sua evolução anual (Não há padronização. Modelo criado)	Anexo V, da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2022. Nota: Não há previsão de demonstrativos administrativos de balanço para esse anexo no art. 101, LF 4.320/1964.
	Planejar e Organizar: 213 Metas físicas vinculada à Ações, sendo 158 de Atividades, 53 de Projetos e 2 e Operações Especiais. Gerir: Monitoramento periódico conforme tipo de Ação. Controlar: 213 balanços anuais por Ação	213 metas físicas de serviços e produtos previstos conforme anexo VI da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2022 e respectivos números das quantidades de serviços prestados e produtos entregues em 2022 (Não há padronização. Modelo criado)	Anexo VI, da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2022. Nota: Não há previsão de demonstrativos administrativos de balanço para esse anexo no art. 101, LF 4.320/1964.
	Planejar e Organizar: 819 programas anuais de trabalho dos Centro de Responsabilidade. Gerir: Estimado em 9828 prestações de contas mensais (12 vezes 819). Controlar: 819 balanços anuais por Centro de Responsabilidade	819 programas anuais de trabalho, prestações de contas ou medições por mês e balanços anuais, por Centro de Responsabilidade (Unidades Administrativas e Equipamentos Públicos) no arranjo da Estrutura Organizacional. (Não há padronização. Em processo de modelagem)	Inciso III, §2º, art. 2º, Lei Federal 4320/64 e legislações específicas de cada um dos Centros de Responsabilidade. Nota: Não há previsão de demonstrativos administrativos de balanço no art. 101, LF 4.320/1964.

Fonte: Antonio Cleber Garcia Castanho de Almeida Junior, 2023.

Os objetivos organizacionais Operacionais e de Divulgação pelo Controle Administrativo apresentam como ocorre o controle da execução orçamentária no que se refere “o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços” (BRASIL, 1964), estabelecido pelo inciso III, do art. 75, da Lei Federal nº 4.320/1964.

#### 4.7 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EFICAZ NO MODELO COSO

O modelo COSO de Controle interno - Estrutura Integrada apresenta que há uma relação direta entre os Objetivos que a entidade, no caso a Prefeitura de Mogi das Cruzes, busca alcançar, os Componentes, que apresentam o que é necessário para atingir esses objetivos e a Estrutura Organizacional (COSO, 2013, p. 9)

Essa estrutura integrada apresenta os requisitos para um sistema eficaz de controle interno, o qual proporciona segurança razoável acerca da realização dos objetivos da entidade reduzindo, a um nível aceitável, o risco de não se atingir esses objetivos.

Para que esse sistema seja eficaz, são necessários a presença e o funcionamento de cada um dos cinco componentes, operando em conjunto e de forma integrada (COSO, 2013, p. 11).

Em análise retrospectiva e pela cronologia dos fatos, não há linearidade ou sequência lógica na construção de um modelo de sistema de controle interno na Prefeitura de Mogi das Cruzes ao longo dos anos de 2016 até 2021, apenas a identificação dos requisitos

necessários para o aprimoramento do processo administrativo de várias unidades administrativas e equipamentos públicos de forma isolada ou setorial.

A partir de 2021 e em decorrência dos estudos e pesquisas decorrentes do mestrado é que permitiram a identificação do modelo COSO como referencial e proporcionaram essa reanálise dos fatos de forma lógica e integrada.

A análise conjunta pelo modelo COSO e processo administrativo apresenta uma ampliação do monitoramento sistemático do cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários (controle contábil) para também monitorar sistematicamente o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos de realização de obras e prestação de serviços, fornecendo uma solução sistemática e integrada para o estipulado no inciso I, do art. 75, da Lei Federal nº 4.320/1964.

Para esse segundo tipo de monitoramento, a Controladoria-Geral do Município criou e propôs a instituição de três conjuntos de Demonstrativos Administrativos.

O primeiro conjunto criado corresponde aos Demonstrativos Administrativos Estratégicos, com os objetivos estabelecidos no plano plurianual através de indicadores quadrienais e com balanços anuais de evolução também apresentados por Demonstrativos Administrativos dos 114 indicadores realizados frente ao previsto.

O segundo conjunto criado corresponde aos Demonstrativos Administrativos Táticos com os objetivos estabelecidos pela lei de diretrizes orçamentárias através das ações estabelecidas para o exercício e com balanços anuais de resultados obtidos apresentados por Demonstrativos Administrativos das 213 ações realizadas frente as previstas, dentro dos 17 programas de governo existentes.

Ainda está em elaboração o terceiro conjunto que corresponderá aos Demonstrativos Administrativos Operacionais, os quais apresentarão os 819 objetivos estabelecidos nos planos ou programas anuais de trabalho, na dimensão de equipamentos públicos ou unidades administrativas, e que proporcionará balanços mensais sistemáticos de sua realização e resultados obtidos frente aos previstos, por meio de Demonstrativos Administrativos de cada um dos 509 equipamentos públicos e 310 unidades administrativas.

## 5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa buscou compreender o caminho percorrido pela Controladoria-Geral do Município de Mogi das Cruzes no processo de implementação de um modelo de sistema de controle interno integrado ao ciclo de gestão. Consideramos, no ciclo de gestão, as funções de planejar, organizar, gerir e controlar presentes no processo administrativo.

Estes estudos permitiram construir a classificação orçamentária de Centro de Responsabilidade, dimensão alternativa às classificações orçamentárias existentes, para realizar as análises de como ocorre o processo administrativo e posteriormente à identificação de um modelo de sistema de controle interno integrado ao ciclo de gestão, apresentado pelo COSO de 2013.

As funções do processo administrativo foram previamente correlacionadas com a estrutura integrada de controle interno do COSO, encadeando os cinco componentes da estrutura integrada de controle interno nas quatro funções do processo administrativo. Com isso obteve-se um referencial conjunto para análise de como acontece esse processo na Prefeitura e quais foram as ações realizadas pela Controladoria-Geral desde a sua instituição em dezembro de 2015 até dezembro de 2022 na implementação deste sistema.

Análises buscaram compreender como são obtidos os objetivos organizacionais COSO (Operacional, Divulgação e Conformidade) ao longo da Estrutura Organizacional da Administração Municipal, encadeando os cinco componentes de controle interno com o processo administrativo.

Os resultados das análises frente ao referencial apontaram para a existência de padrões estabelecidos para os controles contábeis da execução orçamentária, mas que também se faz necessária a criação e implementação de padrões para o monitoramento e análise dos controles administrativos.

A utilização dos três conjuntos de demonstrativos administrativos propostos, em complemento aos demonstrativos contábeis, permite integrar e evidenciar a execução do processo administrativo para os períodos quadrienais, anuais e mensais, pois proporciona a medição contínua do desempenho (ALVES; MORAES JÚNIOR, 2016) e fornece instrumentos que permitem avaliar o processo de gestão e seu desenvolvimento como um todo (CROZATTI, 2003).

A análise conjunta do processo administrativo com o modelo COSO de organização e interação de toda a estrutura organizacional fornece um modelo integrado e descentralizado que define a forma de ação dos gestores no processo de gestão (CROZATTI, 2003) na medida em que define a responsabilidade gerencial plena e descentralizada

(GIELISSE, 2014) para o alcance de seus objetivos com melhoria na gestão de recursos (CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2011).

Constatou-se que a visão da execução orçamentária em um modelo que apresente a realização das quatro funções do processo administrativo pelos controles contábeis (em unidades monetárias) em conjunto com os controles administrativos (unidades não monetárias e monetárias) apresentará um novo formato para a disponibilização de informações da Administração Municipal na Transparência Pública. Esse arranjo proporciona uma maior compreensão de como ocorre o ciclo de gestão anual, tanto para o acompanhamento e crítica da Sociedade para a qual o Órgão Público deve servir, aumentado com isso o Controle Social em uma Sociedade Democrática, quanto para a fiscalização por parte dos órgãos de Controle Externo ao qual a organização pública está jurisdicionada.

O modelo permite ampliar a interação de análise e acompanhamento da execução de políticas públicas formando um triângulo de interação entre controle interno, controle social e controle externo (parlamentar e técnico). Dessa forma, qualifica-se os debates em torno de planos e resultados inteligíveis para as três partes, ao enxergar equipamentos públicos e unidades administrativas pela dimensão de centro de responsabilidade do gasto público, com suas respectivas lideranças e equipes.

Os estudos se limitaram a identificar e analisar a existência ou não dos requisitos necessários para atender ao modelo COSO dentro do processo administrativo, não entrando no mérito qualitativo dos indicadores, metas físicas ou valores orçamentários relacionados a estas.

Os estudos permitiram a construção de demonstrativos administrativos para o monitoramento dos indicadores (objetivos estratégicos) e das metas físicas (objetivos táticos), os quais possuem previsão de implementação no primeiro semestre de 2023. Os estudos para estabelecer e padronizar os demonstrativos administrativos para monitoramento dos 819 centros de responsabilidades ainda estão na fase inicial e devem se prolongar entre 2023 e 2026 em parceria com as Secretarias Municipais.

Entende-se que esse modelo integrado permitirá uma regulamentação detalhada do sistema integrado de controle interno da Prefeitura de Mogi das Cruzes, por meio de proposta de iniciativa do próprio governo municipal.

Também se permite vislumbrar possíveis estudos após da implementação do modelo de sistema integrado de controle interno em decorrência da padronização dos elementos e das informações pelas funções do processo administrativo e dos componentes do modelo COSO.



Em uma primeira etapa, permitirá conhecer a execução orçamentária com as informações financeiras em conjunto com as informações não financeiras. Em um segundo momento, abrirá frentes de estudos diante dos balanços e análises qualitativas dos indicadores e metas físicas realizadas frente as previstas.

Como consequência natural, esse novo conjunto de dados e informações permitirá evidenciar se esse conjunto de ações estão garantindo a eficiência e a efetividade da proposta inicial de uma política pública e concluir se o órgão da Administração Pública analisado está cumprindo sua missão institucional, a razão social de sua existência.

Para implementação completa do modelo de sistema de controle interno e obtenção dos resultados quantitativos e qualitativos por parte da municipalidade, faz-se necessária a continuidade dos estudos tanto para elaboração dos demonstrativos administrativos operacionais, quando para a criação de solução de informática para integração, interação e gestão do modelo.

Mesmo considerando as especificidades de cada localidade, o caso de Mogi das Cruzes poderá servir de parâmetro para outros municípios na medida em que há semelhanças entre as políticas públicas municipais, bem como apresenta um modelo passível de adaptação.

A realização do processo de mestrado impactou diretamente o processo de trabalho do Órgão, pois os estudos desenvolvidos enquanto pesquisador na Universidade de São Paulo influenciaram a compreensão sistêmica, o estabelecimento de um modelo referencial e o decorrente aprimoramento das atividades da área enquanto servidor municipal e responsável pela Controladoria-Geral do Município de Mogi das Cruzes.

## REFERÊNCIAS

ALVES, A. G. de S.; MORAES JÚNIOR, V. F. de. O sistema de controle interno da gestão pública do poder executivo do município de Patos/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, v. 4, n.3, p. 56-71, set./dez. 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufpb.br/index.php/recfin/article/view/23429>. Acesso em: 8 jul. 2022.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: [http://www.cofen.gov.br/wp-content/uploads/2016/08/NBCT-16\\_1-a-16\\_11\\_Setor\\_P%C3%BABlico.pdf](http://www.cofen.gov.br/wp-content/uploads/2016/08/NBCT-16_1-a-16_11_Setor_P%C3%BABlico.pdf). Acesso em: 01 mar. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 6 dez. 2022.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão: Orientações para o gestor municipal**. 3. ed. Brasília, 2013. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/etica-e-integridade/arquivos/manualintegridade2013.pdf/view>. Acesso em: 03 nov. 2020.

BRASIL. Lei Complementar n. 101/2000, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 6 dez. 2022.

BRASIL. Lei n. 4.320/1964, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm). Acesso em: 26 jan. 2021.

BRASIL. Lei n. 8.080/1990, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8080.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8080.htm). Acesso em 22 dez. 2022.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil : do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003 : Guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estado, Municípios e ONGs**. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, R. P. A. de. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de Gestão Pública Gerencial**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

CAVALCANTE, D. S.; PETER, M. da G. A.; MACHADO, M. V. V. Organização dos órgãos de controle interno municipal no estado do Ceará: um estudo na região metropolitana de fortaleza. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 24-43, 2011. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/14507/organizacao-dos-orgaos-de-controle-interno-municipal-no-estado-do-ceara--um-estudo-na-regiao-metropolitana-de-fortaleza/i/pt-br>. Acesso em: 08 jul. 2022.

CHATELAIN, É. **Dictionnaire Français-Latin**. 38. ed. Paris: Librairie Hachette, 1908.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATION OF THE TREADWAY COMMISSION. **Controle Interno – Estrutura Integrada – Sumário Executivo**. Tradução: PwC. São Paulo: COSO, 2013. 20 p. Disponível em: [https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF\\_2013\\_Sumario\\_Executivo.pdf](https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf). Acesso em: 26 jan. 2021.

CROZATTI, J. Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. **ConTexto – Contabilidade em Texto**, Porto Alegre, v. 3, n. 5, jul./dez. 2003. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11680>. Acesso em: 20 set. 2022.

DENHARDT, R. B. **Teorias da administração pública**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

FAYOL, H. Administração industrial e geral : previsão, organização, comando, coordenação, controle. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FRANÇA. [Declaração (1789)]. **Declaração de direitos do homem e do cidadão**. Disponível em: [https://abres.org.br/wp-content/uploads/2019/11/declaracao\\_dos\\_direitos\\_do\\_homem\\_e\\_do\\_cidadao\\_de\\_26\\_08\\_1789.pdf](https://abres.org.br/wp-content/uploads/2019/11/declaracao_dos_direitos_do_homem_e_do_cidadao_de_26_08_1789.pdf). Acesso em 08 dez. 2022.

GIELISSE, R. Controle Interno Governamental na União Europeia. *In*: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE AUDITORIA E CONTROLE INTERNO, 2014, Brasília-DF. Brasília: Controladoria-Geral da União, 2014. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/eventos/anos-anteriores/2014/seminario-internacional-de-auditoria-e-controle-interno/apresentacoes>. Acesso em: 05 nov. 2022.

GLOCK, J. O. **Sistema de controle interno na administração pública**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Cidades@**. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sp/mogi-das-cruzes/panorama>. Acesso em : 11 fev. 2023.

LINO, A. F.; CARVALHO, L. B. de; AQUINO, A. C. B. de; AZEVEDO, R. R. de. A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros.

**Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 53, n. 2, p.375-391, mar./abr. 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-761220170404>. Acesso em: 08 jul. 2022.

MEDAUAR, O. **Controle da Administração Pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993.

MOGI DAS CRUZES (SP). Controladoria-Geral do Município. **Relatório de 2016 n. 004:** planejamento estratégico de implementação da Controladoria-Geral do Município, Mogi das Cruzes: 2016. 16 p. Disponível em: <https://www.mogidascruzes.sp.gov.br/public/site/doc/2023020910294763e4e73b95214.pdf>. Acesso em: 01 out. 2021.

MOGI DAS CRUZES (SP). Controladoria-Geral do Município. Relatório de 2017 n. 003: Acompanhamento da Gestão Fiscal e Atividades CGM do 3º bimestre de 2017, Mogi das Cruzes: 2017. 93 p. Disponível em: <https://www.mogidascruzes.sp.gov.br/public/site/doc/20220606175419629e697bcb9de.pdf> Acesso em 23 mai. 2023.

MOGI DAS CRUZES (SP). Controladoria-Geral do Município. Relatório de 2017 n. 005: Acompanhamento da Gestão Fiscal e Atividades CGM do 5º bimestre de 2017, Mogi das Cruzes: 2017a. 53 p. Disponível em: <https://www.mogidascruzes.sp.gov.br/public/site/doc/20220606175429629e6985bfefd.pdf> Acesso em 23 mai. 2023.

MOGI DAS CRUZES (SP). Controladoria-Geral do Município. **Relatório de 2018 n. 004:** Concepção e planejamento do programa de treinamento municipal de 2018, Mogi das Cruzes: 2018. 227 p. Disponível em: <https://www.mogidascruzes.sp.gov.br/public/site/doc/20220516140050628283423e578.pdf>. Acesso em: 01 out. 2021.

MOGI DAS CRUZES (SP). Controladoria-Geral do Município. **Relatório de 2018 n. 005:** Proposta Padronização Plano de Trabalho no Terceiro Setor (LF 13.019/14), Mogi das Cruzes: 2018a. 13 p. Disponível em: <https://www.mogidascruzes.sp.gov.br/public/site/doc/20220516140055628283470f7b0.pdf>. Acesso em: 01 out. 2021.

MOGI DAS CRUZES (SP). Controladoria-Geral do Município. **Relatório de 2018 n. 007:** Execução e resultados do programa de treinamento municipal de 2018, Mogi das Cruzes: 2018b. 14 p. Disponível em: <https://www.mogidascruzes.sp.gov.br/public/site/doc/202205161401146282835a5c703.pdf>. Acesso em: 01 out. 2021.

MOGI DAS CRUZES (SP). Controladoria-Geral do Município. **Relatório de 2019 n. 005:** Programa de treinamento municipal de 2019, Mogi das Cruzes: 2019. 107 p. Disponível em: <https://www.mogidascruzes.sp.gov.br/public/site/doc/20220510115119627a7be7dc543.pdf> . Acesso em: 01 out. 2021.

MOGI DAS CRUZES (SP). Controladoria-Geral do Município. **Relatório de 2019 n. 007:** Gestão de Relacionamento com o Cidadão, Mogi das Cruzes: 2019a. 17 p. Disponível em: <https://www.mogidascruzes.sp.gov.br/public/site/doc/2022050610451362752669274f0.pdf> . Acesso em: 01 out. 2021.

MOGI DAS CRUZES (SP). Controladoria-Geral do Município. **Relatório de 2019 n. 008:** Subsistema de Informação de Custos do Setor Público, Mogi das Cruzes: 2019b. 12 p. Disponível em: <https://www.mogidascruzes.sp.gov.br/public/site/doc/2022050610452362752673016b2.pdf> . Acesso em: 01 out. 2021.

MOGI DAS CRUZES (SP). Controladoria-Geral do Município. **Relatório de 2020 n. 010:** Projeto ISO 9001:2015 - MPPGO, Mogi das Cruzes: CGMMC, 2020. 14 p. Disponível em: <https://www.mogidascruzes.sp.gov.br/public/site/doc/20220506103729627524995c8ab.pdf>. Acesso em: 01 out. 2021.

MOGI DAS CRUZES (SP). Controladoria-Geral do Município. **Relatório de 2021 n. 003:** Sistema de Controle Interno de Mogi das Cruzes, Mogi das Cruzes: 2021. 12 p. Disponível em: <https://www.mogidascruzes.sp.gov.br/public/site/doc/20220502085104626fc5a85be78.pdf>. Acesso em: 01 out. 2021.

MOGI DAS CRUZES (SP). Controladoria-Geral do Município. **Relatório de 2021 n. 004:** Qualificação da Transparência Pública para Dados Aberto, Mogi das Cruzes: 2021a. 6 p. Disponível em: <https://www.mogidascruzes.sp.gov.br/public/site/doc/20220502085111626fc5af935a7.pdf>. Acesso em: 01 out. 2021.

MOGI DAS CRUZES (SP). Controladoria-Geral do Município. **Relatório de 2021 n. 005:** Acompanhamento Gestão Fiscal e Atividades CGM do 3º bimestre de 2021, Mogi das Cruzes: 2021b. 16 p. Disponível em: <https://www.mogidascruzes.sp.gov.br/public/site/doc/20220502085123626fc5bb62262.pdf>. Acesso em: 01 out. 2021.

MOGI DAS CRUZES (SP). Controladoria-Geral do Município. **Relatório de 2021 n. 008:** Qualificação Novo Portal da Transparência, Mogi das Cruzes: 2021c. 24 p. Disponível em: <https://www.mogidascruzes.sp.gov.br/public/site/doc/20220502085150626fc5d616b7f.pdf>. Acesso em: 01 out. 2021.

MOGI DAS CRUZES (SP). Lei n. 7.105, de 28 de dezembro de 2015. Institui a Controladoria-Geral do Município, definindo-lhe suas atribuições e organização. Mogi das Cruzes, SP: 2015. Disponível em: <http://ged.pmmc.com.br/weblink7/PDF/rflux0545hwwfczurvw51e45/51/71052015.pdf>>. Acesso em: 6 fev. 2021.

MOGI DAS CRUZES (SP). [Lei Orgânica do Município (1990)]. **Lei Orgânica do Município de Mogi das Cruzes**. Mogi das Cruzes, SP: 1990. Disponível em: <http://www.cmmc.com.br/upload/leiorganica/leiOrganicaMunicipal.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2023.

MOGI DAS CRUZES (SP). Portal da transparência da Prefeitura de Mogi das Cruzes. Arrecadações Exercício 2022. Mogi das Cruzes: 2022. Disponível em: <https://portaldatransparencia.mogidascruzes.sp.gov.br/index.php/receita/index/2022>. Acesso em: 07 mar. 2023.

MOGI DAS CRUZES (SP). Portaria n. 216, de 30 de janeiro de 2009. Institui Comissão Especial Permanente para finalidade que especifica. Mogi das Cruzes: 2009.

MOGI DAS CRUZES (SP). Projeto de Lei n. 114, de 03 de novembro de 2015. Propõe a instituição da Controladoria-Geral do Município de Mogi das Cruzes, definindo-lhe suas atribuições e organização. Mogi das Cruzes: 2015a. Disponível em: [chrome-extension://efaidnbnmnibpcajpcglclefindmkaj/http://www.cmmc.com.br/siteadmin/projetos/anexos/PL\\_114\\_15.pdf](chrome-extension://efaidnbnmnibpcajpcglclefindmkaj/http://www.cmmc.com.br/siteadmin/projetos/anexos/PL_114_15.pdf). Acesso em: 28 mai. 2023.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado. **Manual de controle interno**. São Paulo, 2022, 48 p. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/publicacoes/Manual%20de%20Controle%20Inter%20no.pdf>. Acesso em: 08 dez. 2022.

SIGNER, R.; ROSA, U. (coord.). **Dicionário Francês-Português**. São Paulo: Rideel, 1990.

SUZART, J. A. da S.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. da. As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria *versus* prática. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 14, n. 1, p. 44-56, jan./abr. 2011. Disponível em: <https://www.revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/265>. Acesso em: 8 jul. 2022.

TAYLOR, F. W. Princípios de administração científica. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

THIEL, S. V. **Research in public administration and public management: an introduction**. New York, Routledge, 2014.

## **APÊNDICE A – ELEMENTOS DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL PELO MODELO COSO**

### **Composição dos elementos da estrutura organizacional da Prefeitura de Mogi das Cruzes pelo modelo COSO**

O nível de Divisão remete às 21 Unidades Administrativas que respondem e assessoram diretamente ao Prefeito Municipal (Chefia de Gabinete, Procuradoria-Geral, Controladoria-Geral e 18 Secretarias Municipais) e suas subunidades que são constituídas por 10 Coordenadorias, 62 Departamentos, 193 Divisões e 24 Serviços de Expediente, Apoio ou Assessoramento.

O nível unidade operacional é representado pelos Equipamentos Públicos que, segmentados por área da política, são constituídos por:

- ✓ 224 da Educação (112 Escolas, 92 Centros de Educação Infantil, 10 Núcleos Educacionais e Recreativos e outros 10 equipamentos da educação);
- ✓ 144 do Esporte e Lazer (89 Academias da Terceira Idade, 17 Centros Esportivos, 27 Campos e Quadras, 3 Estádio e Ginásios e outros 8 equipamentos de esporte e lazer);
- ✓ 64 da Saúde (21 Unidades Básica de Saúde, 17 Unidades de Programas à Saúde, 4 Pronto Atendimentos 24 Horas, 3 Hospitais e Hospital Dia e 19 Serviços Especializados e de Diagnóstico);
- ✓ 22 da Assistência Social (9 Centros de Referência, 2 Centros Dia e POP, 7 Serviços de Acolhimento, 1 Cozinha Comunitária e 3 Conselhos Tutelares);
- ✓ 20 da Cultura (8 Museus, Teatro e Pinacoteca, 1 Biblioteca, 1 Arquivo Histórico e 10 Centro e Espaços Culturais);
- ✓ 8 do Verde e Meio Ambiente (3 Ecopontos e 5 Parques e Viveiros de mudas);
- ✓ 7 de Infraestrutura Urbana (4 Administrações regionais e 3 Cemitérios)
- ✓ 6 da Segurança (4 Bases da Guarda Municipal e 2 Centros de Monitoramento e Polo de Segurança);
- ✓ 5 de Desenvolvimento e Inovação (3 Mogi Conecta Empregos, 1 Polo Digital e 1 Sala do Empreendedor);
- ✓ 4 de Gestão Pública (3 Pronto Atendimento ao Cidadão e 1 Escola de Governo e Gestão);
- ✓ 4 de Mobilidade (3 Terminais de ônibus e 1 Espaço de Educação no Trânsito);
- ✓ 2 da Agricultura (2 Mercados Municipais); e
- ✓ 1 do Fundo Social (Escola de Beleza).