

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)  
COLEGIADO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DAYANE DA SILVA BRITO**

**CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE DA  
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA APÓS O DECRETO N°  
16.059/2015**

**VITÓRIA DA CONQUISTA-BA  
2017**

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
COLEGIADO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DAYANE DA SILVA BRITO**

**CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE DA  
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA APÓS O DECRETO Nº  
16.059/2015**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Controle interno aplicado ao setor público.

Orientador: Prof<sup>o</sup>. Dr. Alexssandro Campanha Rocha.

**VITÓRIA DA CONQUISTA-BA  
2017**

M875c

Brito, Dayane da Silva.

Controle interno no setor público: uma análise da Universidade Estadual do Sudoeste Bahia após decreto nº 16059/2015. / Dayane da Silva Brito, 2017.

121f.

Orientador (a): Dr. Alexssandro Campanha Rocha.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação), Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da Conquista, 2017.

Inclui referências. F. 102 – 107.

1. Administração pública – Bahia. 2. Controle interno. 3. Governo da Bahia. Decreto nº 16.059/2015. I. Rocha, Alexssandro Campanha. II. Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia. III. T

CDD: 351.8142

*Catálogo na fonte:* Cristiane Cardoso Sousa – CRB 5/1843  
UESB – Campus Vitória da Conquista - BA

**DAYANE DA SILVA BRITO**

**CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE DA  
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA APÓS O DECRETO N°  
16.059/2015**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Controle interno aplicado ao setor público.

Vitória da Conquista, 01 de junho de 2017.

**BANCA EXAMINADORA**

Alexssandro Campanha Rocha  
Doutor em Educação pela UFBA  
Professor Assistente da UESB – Orientador

Mário Augusto Carvalho Viana  
Mestre em Ciências Sociais pela PUC-SP  
Professor Assistente da UESB

Josenaldo de Souza Alves  
Mestre em Ciências Contábeis pela FUCAPE  
Professor da Faculdade Independente do Nordeste

## RESUMO

Partindo-se do princípio de que o Estado pertence à coletividade, a instituição de controles da administração pública se faz necessária no intuito de evitarem-se falhas, abusos e desvios por parte de seus gestores, sendo o controle interno um importante instrumento capaz de promover a eficiência administrativa, a transparência e o aprimoramento da gestão pública brasileira, além de assegurar, com razoabilidade, a legalidade e legitimidade dos atos controlados. Embora a instituição de controles internos no âmbito da administração pública esteja prevista no ordenamento jurídico brasileiro, com avanços significativos do Poder Executivo federal, o contexto dos entes federativos ainda é incipiente e precário. Esse cenário oportuniza o desenvolvimento de novos estudos, sobretudo relacionados ao delineamento de ambientes de controle. Considerando, pois, esse contexto, bem como a criação de coordenações de controle interno para integrar a estrutura básica de controle do Poder Executivo do Estado da Bahia, a partir do Decreto nº 16.059/2015, foi definido como problema de pesquisa o seguinte questionamento: como ocorreu o processo de implantação e efetivação da estrutura de controle interno da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB), após publicação do referido dispositivo legal? Diante disso foram levantadas hipóteses relacionadas à indisponibilidade de mão de obra especializada e suficiente e à definição do papel da unidade responsável pela estrutura de controle interno da unidade-caso. A investigação teve como objetivo geral analisar o processo de implantação e efetivação da estrutura de controle interno da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, após o mencionado Decreto. Para permitir a execução e finalização da pesquisa buscou-se ainda caracterizar as relações hierárquicas existentes entre a administração da UESB e a Assessoria de Controle Interno; identificar as principais dificuldades enfrentadas no processo de implantação e efetivação da estrutura de controle interno; averiguar se o foco da estrutura de controle interno é majoritariamente legal ou gerencial; e verificar se os procedimentos de controle interno já implantados repercutiram nas rotinas operacionais, orçamentárias, financeiras, patrimoniais e contábeis. Quanto aos seus aspectos metodológicos a pesquisa utilizou abordagem qualitativa e, por tratar-se de estudo de caso, foram realizadas pesquisas bibliográfica, eletrônica, documental e coletados dados em campo. Os instrumentos de coleta dos dados consistiram em observação-participante, questionários e entrevistas aplicados à amostra da pesquisa. A partir da triangulação dos dados e evidências obtidos por meio desses instrumentos, foi possível analisá-los e interpretá-los de modo a alcançar os resultados esperados. Finalizado o processo de execução da pesquisa foi possível concluir que a unidade-

caso enfrenta dificuldades relacionadas à falta de autonomia e independência da Assessoria de Controle Interno, que não desempenha efetivamente o papel de órgão central de controle; à precariedade do processo de obtenção de informações, afetado pelo não envolvimento dos servidores e demais setores na implantação da estrutura de controle interno; e ao foco limitado do controle interno realizado na IES. Espera-se que a pesquisa contribua com o desenvolvimento de outros estudos sobre o tema, inclusive aqueles que busquem compreender a dinâmica do controle interno nos demais órgãos da administração direta e indireta dos estados brasileiros.

**Palavras-chave:** Controle. Administração pública. Controle interno. Governo da Bahia. Decreto nº 16.059/2015.

## ABSTRACT

Assuming that the State belongs to the collectivity, the institution of public administration controls is necessary in order to avoid failures, abuses and deviations on the part of its managers, with internal control being an important instrument capable of promoting administrative efficiency, transparency and improvement of Brazilian public management, as well as reasonably assuring the legality and legitimacy of the controlled acts. Although the institution of internal controls in the scope of public administration is foreseen in the Brazilian legal system, with significant advances of the federal Executive Power, the context of the federative entities is still incipient and precarious. This scenario allows the development of new studies, mainly related to the design of control environments. Considering, therefore, this context, as well as the creation of internal control coordinations to integrate the basic control structure of the Executive Branch of the State of Bahia, from Decree nº 16.059 / 2015, the following question was defined as a research problem: how did the process of implementation and implementation of the internal control structure of the State University of the Southwest of Bahia (UESB) occur after publication of the aforementioned legal provision? Faced with this, hypotheses were raised regarding the unavailability of specialized and sufficient manpower and the definition of the role of the unit responsible for the unit-case internal control structure. The general objective of the investigation was to analyze the process of implementation and implementation of the internal control structure of the State University of the Southwest of Bahia, after the mentioned Decree. To enable the execution and finalization of the research, it was also sought to characterize the existing hierarchical relations between the UESB administration and the Internal Control Advisory; identify the main difficulties faced in the implementation process and the effectiveness of the internal control structure; ascertain whether the focus of the internal control structure is mostly legal or managerial; and verify that the internal control procedures already in place had repercussions on the operational, budgetary, financial, equity and accounting routines procedures. As for its methodological aspects, the research used a qualitative approach and, because it was a case study, bibliographical, electronic, documentary and data collection were carried out in the field. The instruments of data collection consisted of participant observation, questionnaires and interviews applied to the research sample. From the triangulation of data and evidence obtained through these instruments, it was possible to analyze and interpret them in order to achieve the expected results. After completing the research execution process, it was possible to conclude that the case-unit faces difficulties related to the lack of autonomy and

independence of the Internal Control Department, which does not effectively play the role of central control body; the precariousness of the process of obtaining information, affected by the non-involvement of the servers and other sectors in the implementation of the internal control structure; and the limited focus of the internal control performed at the HEI. It is hoped that the research will contribute to the development of other studies on the subject, including those that seek to understand the dynamics of internal control in the other organs of direct and indirect administration of Brazilian states.

**Keywords:** Control. Public administration. Internal control. Government of Bahia. Decree n° 16.059 / 2015.



## LISTA DE QUADROS E FIGURAS

<b>Quadro 1 - Estado da arte .....</b>	<b>20-22</b>
<b>Quadro 2 - Síntese dos objetivos controle interno .....</b>	<b>57-58</b>
<b>Quadro 3 - Codificação das perguntas das entrevistas .....</b>	<b>73</b>
<b>Quadro 4 - Foco dos objetivos do controle interno .....</b>	<b>90</b>
<b>Quadro 5 - Objetivos do controle interno buscados pela UESB .....</b>	<b>94</b>
<b>Figura 1 - Organograma da ASPLAN .....</b>	<b>83</b>

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACI	Assessoria de Controle Interno
AGE	Auditoria Geral do Estado
ASPLAN	Assessoria de Planejamento e Finanças
CCA	Coordenação de Controle e Acompanhamento
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
DOE-BA	Diário Oficial do Estado da Bahia
EUA	Estados Unidos da América
FIPLAN	Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças do Estado da Bahia
Gefin	Gerencia Financeira e Contábil
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IES	Instituição de Ensino Superior
IN	Instrução Normativa
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PLS	Projeto de Lei do Senado
Pnud	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
PPBS	Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento
SCI	Sistema de Controle Interno
SIAP	Sistema de Administração de Patrimônio
SIRH	Sistema de Informações de Recursos Humanos
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCE-BA	Tribunal de Contas do Estado da Bahia
TCU	Tribunal de Contas da União
UESB	Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
1.1 TEMA.....	11
1.2 OBJETIVOS.....	11
1.2.1 Objetivo Geral .....	11
1.2.2 Objetivos específicos.....	12
1.3 PROBLEMATIZAÇÃO .....	12
1.3.1 Questão problema.....	12
1.4 HIPÓTESE DE PESQUISA .....	13
1.5 JUSTIFICATIVA.....	13
1.6 RESUMO METODOLÓGICO .....	14
1.7 VISÃO GERAL .....	15
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>16</b>
2.1 MARCO CONCEITUAL.....	16
2.2 ESTADO DA ARTE .....	19
2.3 MARCO TEÓRICO .....	23
2.3.1 Controle na administração pública brasileira .....	23
2.3.1.1 <i>Histórico do controle na administração pública</i> .....	23
2.3.1.1.1 Inglaterra .....	23
2.3.1.1.2 França .....	26
2.3.1.1.3 Estados Unidos da América .....	27
2.3.1.1.4 Brasil .....	29
2.3.2 Conceito e classificação dos tipos e formas de controle .....	37
2.3.3 Controle interno aplicado ao setor público .....	46
2.3.3.1 <i>Abordagem conceitual do controle interno</i> .....	46
2.3.3.2 <i>Objetivos e princípios do controle interno no Brasil</i> .....	55
2.3.3.3 <i>A importância do controle interno e o seu contexto no setor público</i> .....	60
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>64</b>
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA: NATUREZA E MÉTODOS DE ABORDAGEM .....	64
3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....	65
3.2.1 Instrumentos de coleta de dados .....	68
3.2.2 Caracterização da amostra .....	71
3.3 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS E EVIDÊNCIAS .....	72

<b>4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS .....</b>	<b>75</b>
<b>4.1 CARACTERIZAÇÃO DA UNIDADE-CASO .....</b>	<b>75</b>
<b>4.2 O DECRETO ESTADUAL Nº 16.059/2015 E A ESTRUTURA BÁSICA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL .....</b>	<b>77</b>
<b>4.3 ASPECTOS RELEVANTES DA ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO DA UESB .....</b>	<b>81</b>
<b>4.4 AS FINALIDADES DO CONTROLE INTERNO: PREVALÊNCIA DA LEGALIDADE SOBRE A PROMOÇÃO DA EFICIÊNCIA .....</b>	<b>89</b>
<b>4.5 INFLUÊNCIA DO CONTROLE INTERNO SOBRE AS PRÁTICAS ORGANIZACIONAIS .....</b>	<b>94</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>97</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>102</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>107</b>
<b>APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTAS 1 .....</b>	<b>107</b>
<b>APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTAS 2 .....</b>	<b>108</b>
<b>APÊNDICE C – ROTEIRO DE ENTREVISTAS 3 .....</b>	<b>109</b>
<b>APÊNDICE D – ROTEIRO DE ENTREVISTAS 4 .....</b>	<b>110</b>
<b>APÊNDICE E – ROTEIRO DE ENTREVISTAS 5 .....</b>	<b>111</b>
<b>APÊNDICE F – QUESTIONÁRIO 1 .....</b>	<b>112</b>
<b>APÊNDICE G – QUESTIONÁRIO 2 .....</b>	<b>113</b>
<b>APÊNDICE H – QUESTIONÁRIO 3 .....</b>	<b>114</b>

## 1 INTRODUÇÃO

No exercício do seu principal papel, atender ao interesse público, a administração pública deve ser capaz de executar os programas de governo propostos, ofertando serviços que supram as necessidades da população. Compete ao Estado, portanto, empregar os recursos arrecadados junto à sociedade, sob a forma de tributos, de modo que demandas relativas à saúde, educação, segurança etc. sejam atendidas, respeitando-se os princípios da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

Considerando, então, os elevados índices de arrecadação do Estado brasileiro que, segundo dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE (2017)<sup>1</sup> apresentou em 2014 a maior carga tributária entre os países da América Latina e Caribe, pressupõe-se que a escassez de recursos públicos não seja um entrave no atendimento do interesse da coletividade. Entretanto, nota-se incongruência na relação entre o volume de arrecadação do país e o seu retorno à sociedade, sob a forma de serviços e distribuição de renda. De acordo com estudos do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário<sup>2</sup> (2015), em 2012 o Brasil figurava na lista dos 30 países com as maiores cargas tributárias do mundo, e entre estes, ocupava o último lugar no *ranking* que mede o Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade, o qual correlaciona a arrecadação tributária com o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH).

O IDH serve como parâmetro de bem-estar da população e considera fatores como expectativa de vida, média de anos de estudo e renda nacional bruta per capita. Em março de 2017 foi divulgado o relatório do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud) que, a partir de dados de 2015, apresenta o Índice de Desenvolvimento Humano de 188 países, entre os quais o Brasil ocupa a 79ª posição, influenciado negativamente pela redução da renda bruta per capita dos brasileiros, o que o coloca abaixo de países como Argentina (45ª posição) e Chile (38ª posição), que já integram a categoria mais elevada de desenvolvimento humano<sup>3</sup>.

Nesse sentido, é possível afirmar que a satisfação das necessidades da população, por meio do exercício das competências do Estado, é comprometida por fatores limitantes, entre

---

<sup>1</sup> Conforme informações da OCDE, em 2014 a carga tributária dos países da América Latina e Caribe variou de 12,6% (Guatemala) e 14,1% (República Dominicana) a 32,2% (Argentina) e 33,4% (Brasil). Disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/america-latina-e-o-caribe-a-receita-tributaria-tem-ligeiro-crescimento-mas-permanece-bem-abaixo-dos-niveis-da-ocde.htm>> Acesso em 20 mar. 2017.

<sup>2</sup> Cálculo do Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade: estudo sobre a carga tributária/PIB x IDH. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>> Acesso em 21 mar. 2017.

<sup>3</sup> Informações divulgadas pela BBC Brasil. Disponível em <<http://www.bbc.com/portuguese/internacional-39342630>>. Acesso em 21 mar. 2017.

os quais, fraudes, desvios e corrupção. De acordo com dados divulgados pela organização *Transparency International*<sup>4</sup> (2017), entre os 176 países pesquisados em 2016, o Brasil encontra-se na 79ª posição do ranking que mede o Índice de Percepção da Corrupção. Este índice resulta de uma pontuação que varia em uma escala de 0 (extremamente corrupto) a 100 (muito transparente), e segundo a organização, evidencia a conexão entre corrupção e desigualdade, que se alimentam uma da outra para criar um círculo vicioso entre a corrupção e a distribuição desigual do poder e riqueza na sociedade. Em 2016 o Brasil obteve 40 pontos, 2 a mais em comparação a 2015, e 3 pontos a menos em relação a 2014, o que representa uma perda de 7 posições no *ranking*. Ainda segundo informações da agência, essa queda significativa é o reflexo de escândalos de corrupção envolvendo políticos e grandes corporações, como os casos da Petrobras e Odebrecht, revelados pela Operação Lava Jato.

Nesse contexto, é importante destacar que o Estado pertence à coletividade e, portanto, a administração pública deve ser controlada, no intuito de evitarem-se falhas, abusos e desvios por parte de seus gestores (MARINELLA, 2014). Assim, torna-se necessária a instituição de controles da administração pública com vistas a acompanhar e fiscalizar a execução das políticas públicas, prezando pela qualidade, eficiência e cumprimento dos objetivos estabelecidos, maximizar a racionalização dos gastos e evitar a malversação dos recursos públicos.

O controle, de maneira geral, pode ser compreendido como um processo de orientação, fiscalização e monitoramento de determinadas atividades com vistas ao alcance de objetivos ou resultados previamente estabelecidos. Conforme doutrinação do Direito Administrativo, o controle subdivide-se em alguns tipos, sendo mais comum a classificação segundo a extensão, podendo o controle ser externo ou interno.

O controle externo é realizado por um Poder ou órgão independente sobre a atividade administrativa de outro Poder ou entidade responsável pelo ato controlado, a exemplo do controle exercido pelo Legislativo sobre o Executivo, com auxílio dos Tribunais de Contas, com vistas a verificar a atuação da administração pública e a regularidade na utilização de recursos públicos, considerando aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, patrimoniais, de legitimidade e legalidade.

---

<sup>4</sup> TRANSPARENCY INTERNATIONAL (Berlim) (Org.). **Corruption Perceptions Index 2016**. 2017. Disponível em: <[https://www.transparency.org/whatwedo/publication/corruption\\_perceptions\\_index\\_2016](https://www.transparency.org/whatwedo/publication/corruption_perceptions_index_2016)>. Acesso em: 25 fev. 2017.

O controle interno, por sua vez, é exercido no âmbito de um mesmo Poder, independente das relações de subordinação hierárquicas. Seu escopo supera a verificação de legalidade e legitimidade, alcançando, inclusive, o mérito administrativo dos atos controlados, terminando por configurar como instrumento capaz de refletir na eficiência dos atos administrativos.

A partir das proposições difundidas por autores da Ciência Contábil à luz dos conceitos defendidos pelas normas brasileiras de contabilidade, Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores<sup>5</sup> (INTOSAI) e, sobretudo, pelo relatório do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), o controle interno pode ser definido como um processo integrado de políticas, regras e procedimentos adotados pela entidade pública, em consonância com todos os seus níveis organizacionais, para vigiar, fiscalizar e verificar os eventos ou acontecimentos com vistas a mitigar e antever riscos, evidenciar e corrigir possíveis desvios capazes de afetar o patrimônio público, e assegurar que os objetivos estabelecidos sejam cumpridos com ética, eficiência e economia.

Os conceitos e diretrizes defendidos pelo COSO, INTOSAI e NBC T 16.8<sup>6</sup> são ainda, base para o delineamento dos objetivos do controle interno aplicado ao setor público, que segundo Monteiro (2015) consistem, entre outros, em proteger ativos; propiciar a obtenção de informações apropriadas; apoiar a eficiência operacional; e apoiar o controle externo no cumprimento de sua missão institucional.

O conceito e as finalidades do controle interno refletem sua importância no aprimoramento da administração pública brasileira, haja vista o processo de otimização da gestão pública nas últimas décadas, bem como a promulgação da Lei nº 101/2000, inseriram nas entidades públicas a necessidade de observância aos princípios da eficiência, eficácia e economicidade. Nesse contexto, com vistas ao desenvolvimento de uma cultura gerencial no setor público, esses princípios passam a ser explorados, o que incentiva o Estado a implementar ações oriundas das organizações privadas para maximizar os benefícios decorrentes da aplicação de recursos públicos e aumentar a eficácia dos serviços prestados à sociedade (BEUREN; ZONATTO, 2014).

A adequação a essas novas necessidades, entretanto, requer controles internos efetivos que permitam a racionalização do uso dos recursos públicos, a eficiência operacional e possibilite o acompanhamento e a avaliação dos objetivos e políticas estabelecidos pelo poder

---

<sup>5</sup> Tradução para *International Organization of Supreme Audit Institutions*.

<sup>6</sup> A Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao setor público (NBC T 16.8), aprovada pela Resolução nº 1.135/2008 do Conselho Federal de Contabilidade, estabelece referenciais para o controle interno.

público. O controle interno permitiria ainda o fornecimento de informações sobre a aplicação dos recursos públicos, a eficácia e a qualidade dos serviços prestados, inclusive dos benefícios resultantes dos investimentos realizados, conferindo maior transparência à administração.

Embora a Constituição Federal determine a manutenção de controles internos no âmbito de cada Poder, ainda não garantem a existência de controles internos adequados no setor público brasileiro, os quais se revelam, na verdade, precários e incipientes, sobretudo nas esferas estadual e municipal.

Para Olivieri (2013), apesar dos avanços no quantitativo de sistemas de controle interno implantados nos estados brasileiros, o processo ainda se mostra frágil e elementar, denotando baixa capacidade de avaliação da regularidade e eficiência da gestão. Carvalho *et al.* (2016) ainda acrescentam que a existência da função controle interno estruturada na entidade pública não garante sua verdadeira atuação em consonância com os propósitos e finalidades do controle interno.

Muito embora o Estado reconheça a importância dos controles internos para promoção da eficiência, eficácia, economicidade e transparência na administração pública, notam-se entraves na sua implantação e execução pelos entes federados, porquanto não possam, na maioria dos casos, serem considerados controles efetivos ou em adequado funcionamento.

Nesse sentido, o contexto de implantação e os baixos níveis de efetividade dos sistemas de controle interno na maioria dos estados brasileiros, inclusive na Bahia, e ainda a publicação do Decreto nº 16.059/2015, que disciplina as atividades das coordenações de controle interno das organizações públicas do estado da Bahia, levaram à realização desta pesquisa.

Destarte, tornam-se relevantes investigações científicas sobre os sistemas de controle interno implantados pelos estados brasileiros, inclusive no âmbito da administração indireta. Para Beuren e Zonato (2014) a compreensão da estrutura desses sistemas e os fatores capazes de influenciar a implantação de ambientes eficazes de controle e a influência destes no aprimoramento dos processos de gestão da administração pública ainda necessitam de investigação, tanto em seus diferentes níveis de governo, quanto nas diferentes esferas de poder, como saúde e educação, por exemplo.

Espera-se, assim, que esta pesquisa contribua para a compreensão dos desafios envolvidos na implantação de controles internos na entidade estudada, no intuito de colaborar com o delineamento de um sistema adequado e efetivo, capaz de, minimamente, colaborar com a proteção do patrimônio público e promover a eficiência operacional, estendendo sua importância para além do cumprimento de determinações legais. Acredita-se ainda, que o



estudo possa vir a cooperar com a investigação científica de outros pesquisadores, de modo a identificar, e propor soluções, para os entraves relacionados à implantação e execução de sistemas de controle interno em demais estados brasileiros.

## **1.1 TEMA**

Este trabalho monográfico tem como tema o controle interno aplicado ao setor público, cuja escolha partiu da publicação do Decreto Estadual Nº 16.059, de 01 de maio de 2015, que disciplina as atividades das Coordenações de Controle Interno no estado da Bahia e dá outras providências, e a consequente reativação e reestruturação da Assessoria de Controle Interno da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, no mesmo ano.

A partir da delimitação do tema foi possível definir um problema de pesquisa, em função do qual foram estruturados os demais elementos desta pesquisa, inclusive os seus objetivos, dispostos a seguir.

## **1.2 OBJETIVOS**

Os objetivos de uma pesquisa científica indicam o que o autor pretende com sua realização, tanto sob um aspecto geral, quanto específico. O objetivo geral, para Cervo, Bervian e da Silva (2007), conferem uma visão mais geral sobre o que se deseja pesquisar e aponta aonde o pesquisador deseja chegar em seus resultados. Ao definir os objetivos específicos da pesquisa o autor aprofunda e detalha as intenções expressas nos objetivos gerais (CERVO; BERVIAN; DA SILVA, 2007).

### **1.2.1 Objetivo Geral**

Esta monografia teve como objetivo geral analisar o processo de implantação e efetivação da estrutura de controle interno da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, após a publicação do Decreto Estadual nº 16.059/2015.

Para alcançá-lo foram estabelecidos alguns objetivos específicos, descritos no tópico seguinte.

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

- OBJE1 - Caracterizar as relações hierárquicas existentes entre a administração da UESB e a Assessoria de Controle Interno;
- OBJE2 - Identificar as principais dificuldades enfrentadas no processo de implantação e efetivação da estrutura de controle interno da UESB;
- OBJE3 – Averiguar se o foco da estrutura de controle interno da UESB é majoritariamente legal ou gerencial;
- OBJE4 - Verificar se os procedimentos de controle interno já implantados repercutiram nas rotinas operacionais, orçamentárias, financeiras, patrimoniais e contábeis.

Os objetivos propostos serviram para responder às indagações relacionadas à problematização, descrita a seguir.

## **1.3 PROBLEMATIZAÇÃO**

A pesquisa pode ser definida como o conjunto de procedimentos sistemáticos, baseado no raciocínio lógico, com a finalidade de encontrar soluções para problemas propostos, através do emprego de métodos científicos (ANDRADE, 2010). Nesse sentido, o problema de investigação constitui o ponto a partir do qual a pesquisa se desenvolve, e segundo Ludwig (2012) pode ser considerado o elemento mais importante da pesquisa científica, posto que os demais componentes do projeto se voltam para a tentativa de solucioná-lo.

### **1.3.1 Questão problema**

Com o desenvolvimento desta pesquisa pretendeu-se elucidar o seguinte problema: como ocorreu o processo de implantação e efetivação da estrutura de controle interno da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, após publicação do Decreto Estadual nº 16.059/2015?

Em virtude do vínculo profissional da autora com a Instituição de Ensino Superior (IES) pesquisada, mesmo antes da execução do processo de investigação científica, foi possível deduzir uma provável resposta ao questionamento, o que levou à construção de algumas hipóteses de pesquisa.

#### **1.4 HIPÓTESE DE PESQUISA**

Diante do problema de investigação proposto é possível formular uma solução provisória que, com a realização da pesquisa poderá ser confirmada ou refutada. Essas soluções provisórias ou respostas antecipadas consistem em hipóteses que, segundo Gil (2010) podem vir a proporcionar respostas aos problemas científicos propostos, se realizados os testes adequados.

Assim, considerando-se o problema de pesquisa apresentado, foram levantadas as seguintes hipóteses:

H1; a Assessoria de Controle Interno (ACI) não dispõe de mão de obra especializada e suficiente;

H2: determinados setores desenvolvem, isoladamente, algum tipo de função relacionada ao controle interno operacional, conforme necessidade e conveniência;

H3: o papel da ACI não está claramente definido e sua existência é pouco conhecida pelos servidores da autarquia;

H4: o ambiente de controle interno da instituição se mantém inadequado e precário.

#### **1.5 JUSTIFICATIVA**

Partindo dos princípios da supremacia e indisponibilidade do interesse público, entende-se que a administração pública pertence à coletividade, devendo ser controlada com vistas a conferir eficiência, eficácia, economicidade e transparência à gestão dos recursos públicos, evitando-se a utilização inadequada ou ilícita da máquina administrativa do Estado.

Essa necessidade de controle torna-se ainda mais contundente quando destacada a incompatibilidade entre o montante de recursos arrecadados sob a forma de tributos e o seu precário retorno à sociedade através da implementação de políticas públicas e prestação de serviços como saúde, educação e segurança. Essa relação gera ainda mais questionamentos diante dos recentes escândalos de corrupção política do país, que têm evidenciado fraudes, abusos, desvios e malversação de recursos públicos de grande vulto.

Nesse contexto, o controle interno aplicado ao setor público figura como uma importante ferramenta de apoio ao controle externo e ao controle social, além de contribuir para a melhoria de práticas e aumento da qualidade da gestão pública brasileira.

Ainda que a existência de sistemas de controle interno no setor público possua previsão no ordenamento jurídico, o desenho desses sistemas nas organizações públicas ainda

necessita ser mais bem compreendido, com vistas a facilitar a criação de ambientes de controle no setor e permitir a implantação e execução de estruturas adequadas de controle. Por esse motivo, tornam-se importantes estudos que busquem compreender o contexto de entidades públicas, assim como as barreiras e dificuldades inerentes ao processo de implantação de estruturas de controle interno.

É necessário destacar também que, embora nos últimos anos possam ser verificados avanços na consolidação do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, essa realidade difere bastante daquela vivenciada pelos entes federativos, cujas estruturas de controle interno ainda são embrionárias e elementares, o que representa oportunidades para o desenvolvimento de novos estudos, sobretudo relacionados ao delineamento de ambientes de controle.

Nesse sentido, mostra-se relevante a realização de pesquisas que abordem o controle interno sob a perspectiva dos Estados brasileiros, o que justifica a investigação de uma entidade da administração indireta baiana, a autarquia Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia – UESB, inclusive em razão do recente processo de criação de uma estrutura básica de controle interno no Poder Executivo Estadual.

A autarquia selecionada como unidade-caso desempenha importante papel acadêmico e social ao desenvolver atividades de ensino, pesquisa e extensão em três diferentes territórios de identidade baianos há mais de 30 anos, fatores que também corroboram para sustentar a relevância desta pesquisa. Ademais, uma análise científica da estrutura de controle interno da Universidade pode contribuir para o seu aprimoramento e delineamento adequado do ambiente de controle institucional, colaborando, até mesmo, com a promoção da eficiência operacional e com a melhoria de processos de acompanhamento e avaliação dos objetivos e políticas da instituição estudada.

Ao abordar o controle interno de maneira aplicada a um contexto específico, a realização desta pesquisa também poderá contribuir com o desenvolvimento de outros estudos que tenham como finalidade compreender a dinâmica do controle interno nos demais órgãos da administração direta e indireta dos entes federativos brasileiros, o que amplia seu escopo de relevância.

## **1.6 RESUMO METODOLÓGICO**

Esta pesquisa utilizou abordagem qualitativa, tendo a análise de dados sido realizada a partir da triangulação das informações levantadas por meios de diferentes instrumentos. Por

tratar-se de estudo de caso, foram realizadas pesquisas bibliográfica, eletrônica, documental e coleta de dados em campo. Os instrumentos de coleta utilizados para levantamento dos dados consistiram em observação-participante, questionários mistos e entrevistas semiestruturadas aplicados à amostra da pesquisa, formada pelos servidores do quadro técnico-administrativo enquadrados na delimitação estabelecida, ou seja, aqueles envolvidos diretamente com a autorização, execução e controle de despesas e com as rotinas patrimoniais e contábeis da instituição.

## **1.7 VISÃO GERAL**

Este trabalho monográfico está organizado em 5 capítulos, a saber: primeiramente é apresentada a Introdução, na qual são apresentados aspectos gerais da pesquisa, como tema, objetivos, hipóteses e justificativa; no segundo capítulo tem-se o Referencial Teórico, o qual se subdivide em marco conceitual, estado da arte e marco teórico; no terceiro capítulo está descrita a Metodologia; e nos dois capítulos seguintes são apresentadas a análise de dados e as considerações finais.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 MARCO CONCEITUAL

Embora o marco teórico alcance a abordagem conceitual do controle interno e demais termos a ele relacionados, pretende-se neste tópico apresentar os principais conceitos sobre o tema de pesquisa com vistas a auxiliar a compreensão das discussões apresentadas no campo teórico e nas análises e discussões dos resultados de pesquisa. Serão, portanto, apresentados os conceitos dos seguintes termos: controle; controle externo; controle popular ou social; controle interno; auditoria interna; e *accountability*<sup>7</sup>.

O controle, de maneira ampla, pode ser entendido como uma das funções administrativas, estando relacionada à maneira através da qual os objetivos estabelecidos serão alcançados pela organização. Para Chiavenato (2012, p. 374 e 375),

Controlar significa garantir que o planejamento seja bem executado e que os objetivos estabelecidos sejam alcançados na melhor maneira possível. (...) O controle é o processo pelo qual são fornecidas as informações e a retroação para manter as funções dentro de suas respectivas trilhas. É a atividade integrada e monitorada que aumenta a probabilidade de que os resultados planejados sejam atingidos da melhor maneira.

O controle como função administrativa pode ser aplicado tanto no âmbito privado quanto público, contudo, neste último caso, possui algumas especificidades. Segundo afirma Marinela (2014), o controle da administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.

No contexto da administração pública o controle é entendido como um poder-dever exercido pelos três Poderes da República, por meio do qual garante-se a legalidade e a legitimidades dos atos administrativos, a adequada conduta dos agentes públicos e a defesa dos direitos e interesses dos administrados. Para Alexandrino e Vicente Paulo (2012, p. 813) o controle da administração pública pode ser conceituado como:

O conjunto de instrumentos que o ordenamento jurídico estabelece a fim de que a própria administração pública, os Poderes Judiciário e Legislativo, e ainda o povo, diretamente ou por meio de órgãos especializados, possam exercer o poder de fiscalização, orientação e revisão da atuação administrativa de todos os órgãos, entidades e agentes públicos, em todas as esferas de Poder.

---

<sup>7</sup> A obrigação que têm as pessoas ou entidades às quais se tenham confiado recursos, incluídas as empresas e corporações públicas, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades (INTOSAI, 2004).

A doutrina do Direito Administrativo define algumas formas de classificação do controle, sendo mais relevantes para as discussões que se seguem abordá-lo quanto à extensão, que permite subdividi-lo em externo, popular e interno.

O controle externo é o que se realiza por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado, como aquele exercido pelo Poder Legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas. É, pois, externo o controle “exercido por um Poder sobre os atos administrativos praticados por outro Poder” (ALEXANDRINO; VICENTE PAULO, 2012, p. 813).

O controle popular, que pode ser entendido como um tipo de controle externo, decorre do princípio da indisponibilidade do interesse público e possibilita que a população, diretamente ou por meio de órgãos com essa funcionalidade, acompanhe a atuação da administração pública. Esse tipo de controle permite à população impedir a prática de atos ilegítimos e lesivos ao indivíduo, à coletividade ou ao patrimônio público ou a reparação de danos provenientes de atos dessa natureza.

A doutrina do Direito Administrativo destaca como exemplo de controle externo popular aquele previsto no art. 31, § 3º, da Constituição Federal, determinando que “as contas dos Municípios (Executivo e Câmara) fiquem, durante 60 dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, podendo questionar-lhes a legitimidade nos termos da lei” (MEIRELLES, 2012, p. 743).

No que se refere ao controle interno, trata-se daquele exercido no âmbito de um mesmo Poder, ou como afirma Celso Antônio Bandeira de Mello (2008, p. 927) “interno é o controle exercido por órgãos da própria administração, isto é, integrantes do aparelho do Poder Executivo”.

Esse conceito de controle interno, segundo os ensinamentos do Direito Administrativos, é complementado por Alexandrino e Vicente Paulo (2012) ao asseverar que esse controle interno exercido dentro de um mesmo Poder, compreende o praticado no âmbito hierárquico, o exercido por meio de órgãos especializados, sem relação de hierarquia com o órgão controlado, e também o controle que a administração direta exerce sobre a administração indireta de um mesmo Poder.

O controle interno também pode ser abordado sob um viés mais prático, segundo o qual é conceituado como:

Um processo integrado que está afeto à gerência e ao corpo de funcionários da entidade e é estruturado para administrar os riscos e para oferecer segurança razoável de que na busca de sua missão, os seguintes objetivos gerais estão sendo alcançados: executar as operações de forma regular, ética, econômica, eficiente e eficaz, cumprindo com as obrigações de prestar contas (*accountability*) e com todas

as leis pertinentes, assim como os regulamentos e a salvaguarda dos recursos contra a perda, mau uso e danos (INTOSAI, 2004, p. 88).

Sob o ponto de vista contábil, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16.8) apresentam o controle interno um suporte do sistema de informação contábil que compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, cujas finalidades compreendem a salvaguarda dos ativos e a garantia da veracidade dos componentes patrimoniais; a conformidade do registro contábil em relação ao ato correspondente; respaldo na obtenção de informação oportuna e adequada; estímulo à adesão às normas e às diretrizes institucionais; contribuição para a promoção da eficiência operacional da entidade; auxílio na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Como o conceito de controle interno traz a ideia de *accountability*, faz-se necessário esclarecer o termo para melhor compreensão das discussões sobre o tema. Numa tradução livre a palavra possui a significância de obrigação de prestar contas e conforme a INTOSAI (2004), quando aplicada ao setor público corresponde à obrigação que as pessoas ou entidades às quais foram confiados recursos públicos, tem de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem delegou essas responsabilidades.

Nesse sentido, *accountability* corresponde a um processo no qual as entidades públicas e os seus agentes são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a salvaguarda do patrimônio público, bem como os demais aspectos relacionados ao desempenho na execução dos recursos públicos.

Outro ponto que merece destaque é a auditoria interna, por ser comumente confundida como sinônimo de controle interno. De acordo com as disposições das Normas Brasileiras de Contabilidade, a Auditoria Interna compreende:

Os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, NBC TI 01, 2003).



A auditoria interna, portanto, não se confunde com o controle interno, apesar de compor a estrutura de controle da própria gestão da entidade, contudo, com a atribuição medir e avaliar a eficiência de outros controles, entre os quais o controle interno.

Feitas as considerações sobre os conceitos relevantes ao entendimento desta investigação científica, no tópico seguinte são apresentados os principais trabalhos publicados sobre este relevante tema de pesquisa, porquanto colaboraram com a construção deste relatório monográfico.

## **2.2 ESTADO DA ARTE**

Neste subtópico são apresentados alguns dos autores que abordaram temática semelhante à discutida nesta pesquisa e que contribuíram para a discussão teórica constante deste capítulo, assim como para o apoio na interpretação e discussão dos resultados obtidos. O material teórico utilizado para construção desta investigação científica consiste em livros impressos, livro digital, artigos de periódicos e trabalhos publicados em anais de congressos que trataram de questões referentes ao orçamento público, às doutrinas do Direito Administrativo, à auditoria governamental; e à organização, objetivos e importância dos sistemas de controle interno.

Destarte, os estudos referenciais exibidos no Quadro 1 serviram como base para explorar o tema controle interno e permitir a compreensão e aprofundamento de aspectos históricos, normativos, jurídicos e conceituais necessários ao desenvolvimento deste relatório monográfico.

Quadro 1: Estado da arte

TIPO/NÍVEL	REFERÊNCIA	PRINCIPAIS IDEIAS E CONCLUSÕES
Livro	GIACOMONI, James. <b>Orçamento público</b> . 15ed. São Paulo: Atlas: 2012.	O autor descreve em sua obra os principais fatos históricos relacionados ao orçamento público ocorridos na Inglaterra, com destaque para a Magna Carta outorgada pelo Rei João Sem Terra em 1215; na França, com atenção para a Revolução Francesa e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão; e nos Estados Unidos, com apontamentos desde a independência do país até a instituição do Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento. O autor também aborda os marcos do orçamento na história do Brasil, retomando pontos importantes desde o Brasil Colônia até a promulgação da Constituição Federal de 1988. Esse estudo foi relevante para auxiliar a compreensão da origem do controle na administração pública, que se confunde com a história dos tributos e do orçamento.
Artigo/Especialização lato sensu	BRITO, Jaime Ricardo de. Breve histórico do controle interno do Poder Executivo federal: origem, evolução, modelo atual e visão de futuro. <b>Revista de Negócios</b> , Porto Alegre, n 7, mar. 2009. Faculdade São Francisco de Assis. Disponível em: < <a href="http://www.unifin.com.br/Content/arquivos/20111006173058.pdf">www.unifin.com.br/Content/arquivos/20111006173058.pdf</a> >. Acesso em 17 jul. 2016.	O artigo trouxe questões específicas sobre o histórico controle interno no Brasil, com ênfase no Poder Executivo Federal. Também foram apresentados fatos sobre o controle externo e o surgimento dos Tribunais de Contas, além de observações sobre o crescimento do Estado na década de 1960 e a edição de instrumentos jurídicos expressivos como a Lei Complementar nº 4.320/64 e o Decreto Lei nº 200/67. A abordagem do autor foi fundamental para estabelecer relações mais particulares entre a trajetória do orçamento e do controle interno no país.
Livro	DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. <b>Direito Administrativo</b> . 28ed. São Paulo: Atlas, 2015.	O 17º capítulo da obra aborda o controle da Administração Pública sob o amparo do Direito Administrativo, sendo destacada a função social do controle. A autora também trata de questões relacionadas ao controle da administração direta sobre as entidades da administração indireta é externo. Desse material também foram apreendidas informações importante sobre o controle político e seus limites às hipóteses previstas constitucionalmente, e ainda sobre o controle administrativo, derivado do poder de autotutela.
Livro	ALEXANDRINO, Marcelo; VICENTE, Paulo. <b>Direito administrativo descomplicado</b> . 20ed. São Paulo: Método, 2012.	O autor traz no 13º capítulo de seu livro ensinamentos sobre as formas de classificação do controle da administração pública, consoante doutrinamento do Direito Administrativo, com destaque para o controle judicial, a natureza política do controle legislativo, controle interno, controle externo financeiro, controle administrativo, controle finalístico, controle externo popular e sua relação com o princípio da indisponibilidade do interesse público. Os estudos a partir do Direito Administrativo foram imprescindíveis para a compreensão do escopo legal do controle interno.
Livro	LIMA, Diana Vaz de.; CASTRO, Róbison Gonçalves de. <b>Fundamentos da auditoria governamental e empresarial</b> . 2ed. São	Os autores trazem informações relevantes sobre o controle interno do ponto de vista das Ciências Contábeis, abordando, inclusive os princípios da relação

	Paulo: Atlas, 2009.	custo x benefício; qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários; delegação de poderes e determinação de responsabilidades; segregação de funções; controle sobre as transações; e aderências às diretrizes e normas legais, todos aplicados ao do controle interno.
Livro digital	CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo César. <b>A organização do sistema de controle interno municipal</b> . 4ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007. Disponível em < <a href="http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cont_int_mun.PDF">http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cont_int_mun.PDF</a> > Acesso 03 maio 2017.	A abordagem do controle interno trazida pelos autores orienta-se para a importância desse instrumento para a administração pública e para o interesse da sociedade. Desse material foram bastante relevantes as contribuições relacionadas ao papel do controle interno no subsídio do processo decisório a partir do fornecimento de informações de qualidade, e sobre a função dos órgãos ou estruturas de controle interno de orientar os servidores e demais setores quanto à conformidade legal de práticas, procedimentos e processos.
Artigo/ Doutorado	MONTEIRO, Renato Pereira. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. <b>Revista Contemporânea de Contabilidade</b> , vol. 12, n. 25, p. 159-188, janeiro- jun. abril, 2015. Disponível em: < <a href="https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n25p159">https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n25p159</a> > Acesso em 07 jun. 2016.	O autor realizou uma análise dos objetivos e da importância do controle interno no setor público brasileiro, tendo ainda inserido discussões sobre as barreiras para sua implantação a partir de uma revisão sistemática da literatura sobre o tema e a realização de pesquisa documental em relatórios do Tribunal de Contas da União do Brasil – TCU e da Controladoria Geral da União – CGU. O estudo foi de fundamental importância para esta pesquisa, sobretudo, em relação aos principais objetivos do controle interno identificados a partir da Constituição Federal, da Lei de Responsabilidade Fiscal, nas NBC T 16.8, do relatório COSO e normas da INTOSAI. O material contribuiu ainda para a discussão dos resultados da pesquisa no tocante às dificuldades de implantação e execução do controle interno.
Artigo/ Doutorado	BEUREN, Ilse Maria; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. <b>Revista de Administração Pública</b> , [s.l.], v. 48, n. 5, p.1135-1163, out. 2014. Disponível em:< <a href="http://www.scielo.br/readcube/epdf.php?doi=10.1590/0034-76121527&amp;pid=S0034-76122014000500004&amp;pdf_path=rap/v48n5/04.pdf&amp;lang=pt">http://www.scielo.br/readcube/epdf.php?doi=10.1590/0034-76121527&amp;pid=S0034-76122014000500004&amp;pdf_path=rap/v48n5/04.pdf&amp;lang=pt</a> >. Acesso em 09 jun. 2016.	Os autores buscaram identificar o perfil de artigos sobre controle interno no setor público, publicados em periódicos nacionais e internacionais, destacando a relevância de investigações científicas sobre relevantes investigações científicas sobre a implantação de ambientes eficazes de controle. O estudo também abordou o desenvolvimento de uma cultura gerencial no setor público, como elemento influenciador da instituição de mecanismos de controle para e aumentar a eficácia dos serviços prestados à sociedade.
Trabalhos publicados em anais de congressos/ Doutorado	OLIVIERI, Cecília. Controle Interno nos Estados Brasileiros: Transparência e Desempenho. In: XVII ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2013, Rio de Janeiro. <b>Anais...</b> Rio de Janeiro: ANPAD, 2013. Disponível em < <a href="http://www.victorholanda.net/control/materiais/operacional/2013_EnANPAD_APB31.pdf">http://www.victorholanda.net/control/materiais/operacional/2013_EnANPAD_APB31.pdf</a> > Acesso em 25	Neste artigo foi analisada a atuação dos órgãos estaduais de controle interno entre 2010 e 2011 por meio dos Índices de Transparência, de Desempenho das Atividades de Controle Interno e da Qualidade do Controle Interno. Os estudos da autora trouxeram contribuições importantes sobre o contexto do controle interno dos Estados brasileiros, com destaques para a precariedade dos sistemas implementados na esfera estadual, apesar dos avanços em número de sistemas ou estruturas implantadas nos últimos anos. A autora

	fev. 2017.	ainda destaca o impacto do controle interno sobre a das relações entre sociedade e Estado.
Trabalhos publicados em anais de congressos/ Mestrado	CARVALHO, L. B. <i>et al.</i> As barreiras de informação do controle interno municipal. In: 2º CONGRESSO UNB DE CONTABILIDADE E GOVERNANÇA, 2016, Brasília. Anais... Brasília: UnB, 2016. Disponível em: < <a href="http://soac.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb2/paper/viewFile/5348/1426">http://soac.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb2/paper/viewFile/5348/1426</a> >Acesso em 28 fev. 2017.	A pesquisa realizada pelos autores discute como a atuação do Sistema de Controle Interno municipal é afetada pelo sistema integrado de administração financeira e controle. A abordagem utilizada trouxe contribuições importantes e recentes sobre a existência da função controle interno estruturada e sua efetiva atuação, sobre a necessidade de autonomia e independência dos órgãos e estruturas de controle interno, do distanciamento dos gestores em relação ao SCI e da importância das tecnologias de informação para viabilizar as atividades de controle.

Fonte: elaborado pela autora com base nas referências apresentadas, 2017.

## **2.3 MARCO TEÓRICO**

### **2.3.1 Controle na Administração Pública Brasileira**

Neste tópico são apresentados alguns pontos acerca do papel do tributo e da trajetória histórica do controle e do orçamento público na Inglaterra, na França, nos Estados Unidos e, principalmente, no Brasil até as inovações trazidas pela Constituição de 1988 e alguns dos seus desdobramentos, evidenciando a evolução das formas de controle sobre os recursos públicos.

#### ***2.3.1.1 Histórico do controle na administração pública***

Para compreender a origem do controle na administração pública faz-se necessário resgatar a trajetória histórica do orçamento público, estando as experiências da Inglaterra, da França e dos Estados Unidos entre as mais representativas.

##### **2.3.1.1.1 Inglaterra**

Um dos principais marcos históricos do orçamento é a Magna Carta outorgada pelo Rei João Sem Terra em 1215, na Inglaterra. Wilges (2006) destaca que cabe à Inglaterra a primazia na prática orçamentária, porquanto através da promulgação da Magna Carta, o *Common Council* (Conselho dos Comuns), que mais tarde transformou-se no Parlamento, buscou exercer maior controle sobre o Rei João, sobretudo limitando o seu campo de atuação quanto à arrecadação de impostos. Embora mais voltado para a questão dos tributos, o documento representava uma forma embrionária de controle sobre a discricionariedade do poder de tributar monárquico.

Versa o artigo 12 da Magna Carta que os tributos ou auxílios do Reino somente poderiam ser instituídos pelo seu Conselho Comum, excetuando-se casos como o de resgate da pessoa do Rei, tornar o seu filho primogênito cavaleiro ou casar sua filha mais velha uma vez, desde que os montantes para essas finalidades fossem razoáveis (BURKHEAD, 1971 apud GIACOMONI, 2012).

O objetivo do dispositivo, conseguido pelos barões feudais da época, apesar de concentrar-se na limitação do poder de tributar do rei, não deixa de representar uma forma, ainda que incipiente de controle sobre a coroa inglesa, exercido pelo Parlamento. Conforme aponta Viana (1950, p. 43 apud Giacomoni, 2012, p. 32) “mesmo não envolvendo o lado da

'despesa pública', o artigo 12 da Magna Carta é geralmente considerado pelos tratadistas como uma espécie de embrião do orçamento público”.

Giacomoni (2012) destaca que a aceitação dessa forma de controle nem sempre foi tranquila, porquanto a monarquia tendesse a reagir estimulada pelo Absolutismo. Uma das consequências mais graves da divergência entre monarcas e Parlamento ocorreu no século XVII no reinado de Jacques I, agravando-se no período assumido por Carlos I, quando o órgão de representação baixou um ato denominado *Petition of Rights* (Petição de Direitos) em protesto ao lançamento de um empréstimo compulsório, o que confirmou o princípio da Magna Carta quanto à legitimidade de um tributo. A intolerância do Rei Carlos I e sua posição de independência em relação ao Parlamento culminaram em luta armada, condenação e decapitação do monarca.

Os acontecimentos no reinado de Carlos I evidenciaram a insatisfação da nobreza em torno do montante de recursos dos quais a coroa se apropriava em razão do seu poder de tributar, sem, contudo, expressar qualquer preocupação com o controle das despesas realizadas pelos monarcas.

Apesar da importância da Magna Carta no que se refere à cobrança de novos tributos, Giacomoni (2012) destaca que, com o tempo, surgiu a necessidade de verificar se as aplicações de recursos correspondiam às finalidades para as quais foram autorizadas.

Assim, em 1688 o reinado de Carlos II também foi marcado por conflito com o Parlamento, conhecido como Revolução Gloriosa<sup>8</sup>, corroborando para que o disposto no artigo 12 da Magna Carta se tornasse mais claro, em virtude do ato denominado *Bill of Rights* (Declaração de Direitos) sancionado por Carlos II em 1689. Neste documento foi expresso que “a partir desta data nenhum homem será compelido a fazer qualquer doação, empréstimo ou caridade, ou a pagar imposto, sem consentimento comum através da Lei do Parlamento” (BURKHEAD, 1971, p. 5 apud GIACOMONI, 2012, p. 40). Em razão dos acontecimentos da época, a competência de instituir impostos deixou de ser uma prerrogativa do rei. De acordo com Buck (1946, p. 16 apud Wilges, 2006, p. 23), “foi então que o Parlamento recebeu plena autoridade para conceder ou recusar o dinheiro para a manutenção do governo”. No mesmo período as finanças da coroa e as do reino foram separadas, devendo estas ser organizadas na chamada “Lista Civil” e aprovadas pelo Parlamento. É importante ressaltar que além de estabelecer a superioridade do Parlamento sobre o monarca, a Declaração de Direitos garantia a propriedade privada e direitos para os cidadãos.

---

8 A Revolução Gloriosa indica o término da Revolução Inglesa do século XVII, iniciada em 1640 com a Revolução Puritana.

A Revolução Inglesa ainda foi responsável por impulsionar a política econômica ao abrir espaço para a participação da burguesia nas decisões do Reino, o que terminou favorecendo o estabelecimento das bases políticas e econômicas para a Revolução Industrial inglesa, que posteriormente possibilitou ao país tornar-se a maior potência do século XIX.

A trajetória do controle do orçamento público inglês entre 1215 e 1689 mostra, portanto, o surgimento gradual de mecanismos de controle dos órgãos de representação do período frente às imposições do regime absolutista. Embora essas intervenções do Parlamento voltem-se, inicialmente, para o cerceamento do poder de tributar da monarquia, com vistas a limitar a cobrança de rendas públicas, à medida que os princípios da Magna Carta foram se consolidando sentiu-se a necessidade de avançar nessas formas de controle, de modo a alcançar a realização das despesas públicas frente às finalidades do reino.

Em 1787 a organização das finanças inglesas sofreu um avanço significativo com a aprovação da Lei do Fundo Consolidado. Sobre esse fundo Viana (1950, p. 46 apud GIACOMONI, 2012, p. 40) explica que certo número de impostos ingleses existia para atender a certos serviços de caráter permanente, não sendo a legitimidade desses impostos e despesas discutida pelo Parlamento, o que ocorreria somente se houvesse excedente de receitas desse fundo consolidado, com vistas a verificar a existência de impostos desnecessários; essa discussão, contudo, nunca se verificava dado o crescimento dos serviços administrativos do Governo que demandavam sempre maiores verbas. Destaque-se que essa necessidade aumento do controle das entradas e saídas de recursos também decorre do aumento da massa populacional miserável aglomerada nos centros urbanos, impulsionado pelo incipiente processo de industrialização. E embora a maioria dos cidadãos do reino estivesse submetida a condições precárias de vida, a manutenção das cidades exigia aporte de recursos públicos cada vez maiores.

A criação do Fundo Consolidado representa um fato importante, pois possibilitou a contabilização dos fundos públicos e posteriormente, em 1802, a publicação de relatórios anuais detalhados das finanças. Mais tarde, no ano de 1822 o orçamento passou a ser formalmente redigido e o chanceler do Erário passou a expor ao Parlamento a fixação de receitas e despesas de cada exercício, sendo esse ano considerado por Burkhead o marco do orçamento plenamente desenvolvido na Grã-Bretanha (GIACOMONI, 2012).

É relevante a evolução histórica do orçamento inglês porquanto tenha delineado a natureza técnica e jurídica desse instrumento, tornando-o basilar na política econômica e financeira do Estado (GIACOMONI, 2012). A formalização desse orçamento, que também instituiu a prestação de contas do Executivo ao Legislativo, permitiu seu aperfeiçoamento e

valorização ao longo do século XIX, terminando por contribuir com a disseminação da instituição orçamentária em outros países.

#### 2.3.1.1.2 França

As contribuições da França para o controle do orçamento resultam do processo revolucionário impulsionado pelo agravamento da crise financeira francesa e pelo aumento da massa de trabalhadores urbanos e camponeses desempregados; estimulado pela burguesia o terceiro estado se levantou em uma série de motins que culminaram num cenário de intensa agitação política e social conhecido como Revolução Francesa que perdurou entre os anos de 1789 e 1799.

A partir de 1789, portanto, é que são percebidos os principais avanços relacionados à instituição de tributos e ao controle orçamentário promovidos pela França, em consequência da instituição da Assembleia Nacional e aprovação da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. Em seu art. 13 a Declaração dispunha que para a manutenção da força pública e para as despesas de administração era indispensável uma contribuição comum que deveria ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades. O pagamento de tributos passou, então, a ser um dever de todo e qualquer cidadão, na medida de sua capacidade contributiva. Sobre isso Giacomoni (2012, p. 34) corrobora ao afirmar que “assim como no caso inglês, na França a instituição orçamentária surgiu posteriormente à adoção do princípio do consentimento popular do imposto outorgado pela Revolução”. Segundo esse princípio, cabia aos representantes do povo o direito de votar impostos, que deveriam ser pagos por todos os cidadãos conforme capacidade contributiva, independentemente de sua condição social (BURKEHEAD, 1971 apud PIRES; MOTA, 2006).

Merecem ainda destaque os artigos 14, que versa sobre o direito dos cidadãos de verificar a 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 o art. 15 que expressa o direito da sociedade de pedir contas a todo agente público pela sua administração. Ambos os artigos inovaram ao trazer a ideia de controle social, tendo os cidadãos o direito de acompanhar as contas públicas.

Na era napoleônica (1799 – 1815), marcada pelo autoritarismo e centralização de poder, o princípio do consentimento popular foi fortemente infringido, sendo as despesas e



receitas do país determinadas e executadas pelo soberano, inexistindo controle representativo sobre a instituição de tributos.

Com a queda de Napoleão Bonaparte, ainda em 1815 a Assembleia Nacional começou a participar do processo orçamentário decretando a lei financeira anual, mas ainda sem controlar as despesas públicas (GIACOMONI, 2012). Somente em 1817 a votação da despesa pelo parlamento e a respectiva distribuição por ministério passaram a ser exigidas, e a partir de 1831 o controle parlamentar sobre o orçamento passou a ser completo, não devendo a receita de cada ministério exceder os recursos destinados à sua pasta (WILGES, 2006; GIACOMONI, 2012).

A grande contribuição do sistema orçamentário francês foi o auxílio na consolidação de alguns princípios fundamentais, aceitos inclusive na concepção doutrinária do orçamento público brasileiro. Conforme Burkhead (1971 apud GIACOMONI, 2012) essas regras básicas consistem em: anualidade do orçamento; votação do orçamento antes do exercício financeiro a que se refere; o orçamento deve conter todas as previsões financeiras para o exercício, atendendo ao princípio da universalidade; e a não vinculação de itens de receita a despesas específicas, correspondendo ao princípio da não afetação das receitas.

#### 2.3.1.1.3 Estados Unidos da América

Ao longo do seu processo histórico os Estados Unidos da América também fizeram contribuições importantes para o controle do orçamento público. Viana (apud Giacomoni, 2012) destaca que, para alguns autores, a revolução pela independência americana decorreu da contrariedade dos colonos em face dos tributos cobrados pelo Parlamento inglês à revelia de qualquer consulta aos interessados. Dessa maneira, assim como na Europa, nos EUA os tributos também foram preponderantes na instalação de conflitos que terminaram alterando o cenário político do país e, conseqüentemente, influenciando o processo de criação de mecanismos de controle dos ingressos e saídas de recursos públicos.

No período que se seguiu à declaração de independência dos Estados Unidos as relações entre o Legislativo e o Executivo mantiveram-se muito próximas, dificultando a separação entre os dois poderes quanto às questões financeiras. Essa condição transformou-se a partir de 1802 com a criação da Comissão de Meios e Recursos que passou a assumir o controle sobre as finanças públicas. Essa Comissão desempenhava o papel de órgão de planejamento, consolidando os programas setoriais e possibilitando ampla visão das finanças do Estado Americano. (GIACOMONI, 2012).

Já no século XIX, portanto, percebe-se a importância dada pelos EUA ao controle das contas públicas, apresentando-se preocupações não apenas quanto ao ingresso de receitas, mas também quanto às estimativas de despesas de todos os órgãos que formavam o governo.

Por volta de 1865, contudo, a Comissão de Meios e Recursos perdeu sua função centralizadora, sendo criadas outras comissões com autoridade sobre os créditos de despesas, culminando num período de desorganização das finanças públicas o que perdurou até o início do século seguinte.

Em meio a um cenário de desordem das contas públicas, déficits financeiros e altos níveis de corrupção, foi designada em 1910 a Comissão de Economia e Eficiência com o objetivo de realizar amplo estudo sobre a administração federal e modernizá-la. Após realização de estudos em diversas áreas, em 1912 a Comissão concluiu seu relatório, no qual recomendou a adoção de um orçamento nacional, com objetivo de servir como “um documento para ação por parte do Congresso, um instrumento de controle e de administração para o Chefe do Executivo e uma base para fazer funcionar os departamentos e os órgãos” (BURKHEAD, 1971 apud GIACOMONI, 2012, p. 36). O Congresso, contudo, mostrou-se resistente ao modelo proposto, e somente em 1921 esse novo molde foi aprovado e transformado em Lei de Orçamento e Contabilidade.

Nas décadas seguintes os esforços direcionaram-se para a melhor distribuição das competências do legislativo e Executivo nas diversas fases orçamentárias. Nos anos 1930 o Vale do Tennessee adotou classificações orçamentárias por projetos e programas capazes de aproximar a técnica orçamentária do planejamento. Esse novo arranjo também foi utilizado pelos militares na Segunda Guerra Mundial, o que terminou com a proposta de adoção de um orçamento baseado em funções, atividades e projetos, denominado orçamento de desempenho. Em 1950, o Congresso aprovou a Lei de processo do Orçamento e da Contabilidade, que autorizava a organização do orçamento nesse novo formato, tendo essa nova técnica ficado conhecida como PPBS (*Planning, Programming and Budgeting System*), traduzido como Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento. (GIACOMONI, 2012).

O PPBS, que despertou grande interesse da área acadêmica, reforça a importância atribuída pelos EUA ao planejamento e controle das finanças públicas. Nas décadas de 1970 a 1990 o país deu continuidade aos processos de aperfeiçoamento dos controles orçamentários, merecendo destaque o Orçamento Base-Zero, concebido como um método de controle e avaliação dos custos indiretos; a retomada pelo Congresso da ascendência sobre o orçamento, cujo poder concentrava-se majoritariamente no Executivo desde 1921; e em 1993 a reafirmação desse poder assumido pelo Congresso.

### 2.3.1.1.2 Brasil

Assim, como na Inglaterra e na França, a história do orçamento público brasileiro também se confunde com a trajetória das contas públicas e dos tributos.

Giacomoni (2012) comenta que no período colonial, ao final do século XVIII, a Inconfidência Mineira tentou conquistar a soberania da capitania, tendo para tanto utilizado como motivação o descontentamento da elite mineira diante das imposições tributárias determinadas por Portugal. O movimento, contudo, foi denunciado e abortado pelas autoridades mediante suspensão da cobrança forçada dos impostos atrasados (“derrama”), comprovando que o interesse revolucionário consistia mais em escapar do fisco português do que se tornar independente da Metrópole.

Em 1808, com a chegada do Rei D. João VI ao Brasil foi decretada a abertura dos portos ao comércio internacional (apenas às nações amigas), surgindo a necessidade de maior disciplinamento da cobrança dos impostos aduaneiros. Conseqüentemente inicia-se um processo de organização das finanças públicas, terminando por ser criado no mesmo ano o Erário Público e o Regime de Contabilidade.

Com a promulgação da primeira Constituição Imperial, em 1824, surgem as primeiras exigências quanto à elaboração de orçamentos formais. Em seu artigo 172, a Constituição determinava que o Ministro de Estado da Fazenda, tendo recebido dos demais ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, deveria apresentar anualmente à Câmara dos Deputados um balanço geral das receitas e despesas do Tesouro do ano anterior, bem como o orçamento geral contendo todas as despesas rendas e despesas públicas do ano subsequente.

Desta forma, as competências em matéria tributária ficavam distribuídas entre o Executivo, responsável pela elaboração da proposta orçamentária; a Assembleia Geral, a quem competia a aprovação da lei orçamentária; cabendo à Câmara dos Deputados a iniciativa das leis sobre os impostos.

Considerado avançado para a época, a implementação do disposto no art. 172 da Constituição de 1824 foi difícil nos primeiros anos, tendo a primeira lei orçamentária brasileira sido formulada somente em dezembro de 1827. Contudo, Giacomoni (2012) ressalva que os deficientes mecanismos de arrecadação das províncias, a precariedade das comunicações e os conflitos com normas legais terminaram por frustrar essa lei. Em virtude disso, alguns tratadistas consideram que o primeiro orçamento brasileiro data, na verdade, de

15 de dezembro de 1830, ano em que foram fixadas as despesas e orçadas as receitas para o exercício subsequente.

A Constituição de 1824, mesmo que de forma vaga, já introduzia uma forma incipiente de controle da execução orçamentária ao dispor em seu artigo 37, conforme traz Pires e Mota (2006), sobre a participação da Câmara dos Deputados no exame da administração passada e reforma dos abusos nela introduzidos.

O período regido pela referida Constituição, mais precisamente o ano de 1831, também é marcado pela criação do Tribunal do Tesouro Público Nacional. Brito (2009) esclarece que esse Tribunal congregava as atividades fiscalizadoras do Tesouro Nacional e do Conselho da Fazenda, competindo-lhe a administração das despesas e receitas públicas, da contabilidade e dos bens nacionais, o recebimento das prestações de contas anuais de todas as repartições, além da análise dos empréstimos e da legislação fazendária.

No período, destaca-se também a Emenda Constitucional de 12 de agosto de 1834 que regulou o funcionamento das assembleias legislativas das províncias e definiu suas competências, entre as quais a fixação das despesas municipais e provinciais, bem como os impostos necessários ao atendimento desses encargos (GIACOMONI, 2012).

Com a Proclamação da República em 1889 foram introduzidas no país novas concepções quanto à elaboração e aprovação do orçamento e ao controle das contas públicas. Entre as inovações do período está a criação do Tribunal de Contas em novembro de 1890, por iniciativa do Ministro da Fazenda.

Brito (2009) comenta que o texto da Exposição de Motivos que acompanhou o Decreto que instituiu o Tribunal apresentava as razões que levaram à criação do Tribunal de Contas, entre as quais estava: instalar no Brasil o hábito da fiel execução do orçamento público; e suprir o sistema de contabilidade orçamentária da época, por este ser defeituoso no seu mecanismo e fraco na sua execução.

As competências do Tribunal de Contas consistiam no exame, revisão e julgamento de todas as operações que envolvessem entradas e saídas de recurso da União, além de ser o órgão responsável por liquidar as contas de receitas e despesas e verificar sua legalidade antes de apresentação ao Congresso Nacional.

Em 1891 foi outorgada a segunda constituição brasileira e com isso alterada a distribuição de competências relativas ao orçamento público, cuja elaboração passou a ser função privativa do Congresso, tendo a iniciativa sido assumida pela Câmara dos Deputados. Viana (1950 apud Giacomoni, 2012), entretanto, ressalta que, na prática, essa iniciativa partia do gabinete do Ministro da Fazenda, que orientava a comissão parlamentar de finanças na

confeção da lei orçamentária. Apenas em 1926, através de uma reforma constitucional, foi formalizada a competência do Executivo de elaborar a proposta do orçamento.

A Constituição de 1891 ainda definiu como competência do Congresso Nacional a tomada de contas do Executivo, função desenvolvida com o auxílio do Tribunal de Contas.

À época, a organização do país em municípios e províncias também foi modificada. Estas se transformaram em Estados com constituições próprias, assegurando-lhes mais autonomia, a qual também foi estendida aos Municípios (GIACOMONI, 2012).

Nas três décadas seguintes à promulgação da segunda constituição, o País não sofreu nenhuma nova alteração no tocante à organização das finanças públicas. Somente em 1922 verificou-se um avanço de ordem técnica, a aprovação do Código de Contabilidade da União e do regulamento da Contabilidade Pública. Conforme afirma Giacomoni (2012, p. 48) esses instrumentos “constituíram importante conquista técnica, pois, possibilitou ordenar toda a gama imensa de procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais etc., que já caracterizavam a gestão a nível federal”.

Após a Proclamação da República imperou sobre a administração pública o exercício da legalidade e o patrimonialismo, não tendo a sociedade meios para intervir na destinação de recursos públicos (PIRES; MOTA, 2006). Embora nesse período notem-se avanços quanto à institucionalização do controle das contas públicas, o mesmo ainda era incipiente, além de limitar-se à União, não alcançando Estados e Municípios. Além desse controle, de caráter técnico, exercido pelo Tribunal de Contas, nenhuma outra forma de acompanhamento ou monitoramento do gasto público era realizada, não cabendo à sociedade manifestar-se sobre assuntos dessa natureza.

Durante a Primeira República era crescente a indignação popular frente à situação de miséria e opressão da qual eram vítimas, o que levou ao surgimento de diversos movimentos revoltosos. No início da década de 1920 acontecimentos como as greves gerais e o movimento tenentista demonstravam o descontentamento da classe média, do operariado e de parte da elite com a política oligárquica. Esse cenário de insatisfação e instabilidade foi agravado pela quebra da bolsa de Nova Iorque em 1929, cujo efeito no Brasil foi a queda brusca do preço e do consumo do café no exterior, que já vinha sendo afetado desde 1925 em função da superprodução cafeeira.

Todos esses acontecimentos econômicos e políticos culminaram na revolução de 1930 e conseqüentemente, o fim da República Velha e o estabelecimento do Estado Novo. As primeiras medidas tomadas por esse Estado caracteristicamente centralizador e intervencionista marcam um período de retrocesso para o controle da administração pública

brasileira, porquanto o Congresso fora dissolvido, impedindo a prestação de contas pelo Executivo por um período de três anos, a Constituição de 1891 fora suspensa, a autonomia dos Estados fora limitada, os governadores destituídos e substituídos por interventores nomeados.

Em 1934 foi outorgada nova Constituição na qual o orçamento passou a ser tratado em seção própria, cabendo ao Executivo sua elaboração e ao Legislativo a sua votação e ainda o seu julgamento, com o auxílio do Tribunal de Contas (PIRES; MOTTA, 2006). Essa Constituição também estabeleceu a prática da prestação de contas anuais do Presidente da República, preliminarmente ao seu envio ao Legislativo (BRITO, 2009).

Com o Estado Novo tem-se a introdução do modelo racional-legal de administração pública, baseado no tipo ideal de burocracia defendido por Max Weber, cujo marco é a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP). Bresser Pereira (1996) defende que essa forma de administração foi adotada para substituir a administração patrimonialista, que definiu as monarquias absolutas, tendo a criação do DASP representado não apenas a primeira reforma administrativa do país, mas também uma reafirmação dos princípios burocráticos.

Embora dispendiosa, lenta e não orientada para o atendimento das demandas sociais, o advento do modelo burocrático na administração pública brasileira representa os primeiros esforços no sentido de mitigar as práticas patrimonialistas, o que terminou colaborando com a criação de mecanismos de controle, embora até os dias de hoje possam ser sentidos resquícios dessa administração patrimonial.

Como resultado do autoritarismo do Estado Novo, em 1937 foi outorgada nova Constituição, na qual o controle orçamentário era tratado em capítulo especial. Constitucionalmente, a proposta do orçamento deveria ser elaborada por um departamento administrativo vinculado à Presidência da República e votada pela Câmara dos Deputados e por um Conselho Federal que contaria também com dez membros da Presidência. Contudo, essas duas câmaras nunca foram criadas, sendo o orçamento elaborado e decretado pelo próprio chefe do Executivo (GIACOMONI, 2012).

Brito (2009) aponta que nesse período alguns órgãos foram sendo gradativamente dispensados do registro prévio de despesas, passando-se então para os controles a *posteriori*.

Até o fim do Estado Novo em 1945, é mister destacar o início de mudanças importantes na gestão pública que, com a implantação da indústria de base e a consequente ampliação das funções econômicas e empresariais do Estado, introduz a necessidade de uma administração pública mais gerencial.

Iniciou-se então o processo de redemocratização do país, com a realização de eleições presidenciais em dezembro de 1945 e promulgação de nova Constituição em 1946, na qual a iniciativa do projeto de lei orçamentária volta a ser do Executivo, cabendo ao Legislativo votá-lo. Nesse ínterim, a função do Tribunal de Contas também foi mais bem definida. Brito (2009) esclarece que à época a autonomia do Tribunal foi restabelecida, houve progressos no controle orçamentário, quando comprovados desvios as Tomadas de Contas podiam ser realizadas a qualquer tempo, além de terem sido criadas Delegacias do Tribunal em todos os Estados da Federação.

A expansão da administração indireta na década de 1960, decorrente da ampliação das funções do Estado terminou exigindo a melhoria dos mecanismos para o acompanhamento da administração financeira e orçamentária. Assim, com o objetivo de tornar o controle mais efetivo, sem, contudo, extrapolar a estrutura do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas<sup>9</sup>, foi criada a função controle interno (BRITO,2009).

Em 1964, com a promulgação da Lei Complementar nº 4320 foram estabelecidas normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal e, segundo Brito (2009) foram apresentadas pela primeira vez as expressões controle interno e externo, com as respectivas definições de suas funções.

Embora verificado esse avanço nos mecanismos de controle da administração pública, ressalte-se que em decorrência do movimento militar, o Brasil adentrou num regime ditatorial severo a partir de 1964. O autoritarismo do período provocou reflexos no equilíbrio de poder entre o Executivo e o Legislativo, sobretudo no que se refere ao controle orçamentário. Segundo Giacomoni (2012) isso se confirmou com a outorga da nova Constituição em 1967, na qual a prerrogativa quanto à iniciativa de leis ou emendas que aumentassem despesas foi retirada do Legislativo, sendo essa competência, pois, limitada ao Poder Executivo.

Quanto ao controle, merecem destaque os artigos 70 e 71 da Constituição de 1967, após Emenda Constitucional nº 01/1969. Em sua Seção VII, Da Fiscalização Financeira e Orçamentária, a CF/67 trouxe em seu artigo 70 que a fiscalização financeira e orçamentária da União seria exercida pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo. Esse controle externo, conforme destacado no parágrafo primeiro do mesmo artigo compreendia a apreciação das contas do Presidente da República, o desempenho das funções

---

<sup>9</sup> Nesse momento o Tribunal de Contas passa a chamar-se Tribunal de Contas da União (TCU) (BRITO, 2009).

de auditoria financeira e orçamentária, bem como o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos.

Apesar da importante contribuição da Constituição de 1967 no que diz respeito à instituição de mecanismos de controle, é clara a limitação do tipo de fiscalização, que abrangia tão somente os aspectos financeiros e orçamentários da administração pública federal e em relação ao controle interno, especificamente, a restrição do seu exercício ao Poder Executivo. Isso é reforçado pelo artigo 71, no qual se expressa que:

Art. 71. O Poder Executivo manterá sistema de controle interno, a fim de:  
I - criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa;  
II - acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento; e  
III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos. (BRASIL, Constituição Federal, 1967).

Em 1967 tem-se ainda a primeira tentativa de reforma gerencial administrativa com o Decreto Lei nº 200. Em seu artigo 6º, o Decreto institui princípios fundamentais aos quais a Administração Federal deve sujeitar-se, quais sejam: planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle. No tocante a este último princípio, o dispositivo legal prevê o exercício do controle das atividades da Administração Federal em todos os níveis e órgãos, devendo compreender o controle da execução dos programas de governo, da observância às normas e da aplicação dos dinheiros, valores e bens públicos.

Sobre esse processo iniciado em 1964 com a edição da Lei nº 4320 e reforçado pelo Decreto Lei nº 200/1967, Brito (2009) comenta que:

O crescimento do Estado desenvolvimentista provoca a necessidade de providências para melhorar a eficiência e eficácia da administração pública. Para atender a essas necessidades, foi editado o Decreto-Lei nº 200, em 1967, que foi o primeiro passo na direção do modelo chamado pós-burocrático ou gerencial. Esse Decreto-Lei foi, assim, a primeira tentativa de superação da rigidez da administração burocrática, estabelecendo os conceitos de planejamento, descentralização, delegação da autoridade, coordenação e controle na administração pública brasileira. A partir desse período, há um grande crescimento do Estado, por via indireta, até a década de 80. (BRITO, 2009, p. 8).

Não obstante o regime ditatorial estabelecido à época seja caracterizado pela coerção, violência e cerceamento de direitos, entre as décadas de 1960 e 1980 tem-se um crescimento do Estado, acompanhado da consolidação de estruturas formais de controle da administração pública, em especial do controle interno. Esse processo de sistematização do controle interno



iniciado em 1967, portanto, representa um avanço significativo, mesmo que a esse controle seja atribuído um sentido estritamente financeiro.

Na década de 1980 o modelo político-econômico adotado pelo regime militar entrou, finalmente, em colapso, desencadeando uma grave crise, marcada por elevados índices inflacionários e dívidas internas e externas de grande vulto. Nesse contexto de crise os movimentos sociais ganharam as ruas e a forte pressão popular culminou no fim da ditadura e na democratização do país. Abriu-se então, espaço para a realização de eleições diretas para a Presidência da República e para a convocação de uma Assembleia Nacional Constituinte, da qual resultou a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88), ainda vigente (PIRES; MOTTA, 2006).

Além de consolidar a democracia no país, a Constituição Federal de 1988 estrutura o controle da administração pública, que por sua vez encontra-se pautada nos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, finalidade pública, motivação e publicidade (BRITO, 2009).

Embora a Constituição de 1967 tenha contribuído para a sistematização do controle da administração pública, a Constituição de 1988 inovou ao ampliar o alcance desse controle. Comparando-se os artigos 70 das Constituições Federais de 1967 e de 1988, é possível perceber uma ampliação da abrangência desse controle, porquanto a fiscalização estenda-se além das questões financeiras e orçamentárias, compreendendo também os aspectos contábeis, operacionais e patrimoniais da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Há também na Constituição de 1988, em seu art. 74, uma extensão da ação de controle interno para os três Poderes, e uma ampliação das atribuições do sistema de controle interno, que se estendem além do controle de legalidade, alcançando aspectos como cumprimento de metas, avaliação de resultados, eficiência e ainda o apoio ao controle externo.

Essa ampliação do papel do sistema de controle interno em relação à Carta Magna de 1967 é, pois, um avanço no sentido de iniciar um processo de consolidação dos mecanismos de acompanhamento da administração pública em relação ao seu planejamento e ao alcance dos objetivos e metas nele propostas. A CF/88 também inova ao estabelecer no § 1º do art. 70 como uma obrigação dos responsáveis pelo controle interno, dar ciência ao TCU das irregularidades ou ilegalidades das quais tomem conhecimento, sob pena de responsabilidade solidária.

O § 2º do mesmo artigo também traz como novidade a possibilidade do controle ser exercido também pela sociedade, sendo qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, parte legítima para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o TCU.

Diante da complexidade do cenário social, político e econômico do país, num contexto de redemocratização e de reformas administrativas após a ditadura militar, surge a necessidade de reforçar, ou mesmo regulamentar, questões trazidas pela Constituição de 1988. Entre os textos infraconstitucionais editados no âmbito do controle, responsabilização, fiscalização e transparência da administração pública, destaca-se a Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que instituiu como pilares o planejamento e a transparência, ao estabelecer normas de finanças públicas acerca da responsabilidade da gestão fiscal.

Beuren e Zonatto (2014) destaca que o advento da reforma do Estado e o processo de ajuste fiscal implementado a partir da publicação da LRF contribuíram para modificar a forma do gestor público administrar o Estado, iniciando uma fase de profissionalização da gestão pública.

A Lei Complementar nº101/2000 também trouxe em seu texto a importância do controle interno ao destacar em seu art. 59 que cabe ao Poder Legislativo, diretamente e com o auxílio dos Tribunais de Contas, do sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizar o cumprimento das normas quanto à gestão fiscal.

Além de reforçar a fiscalização e o controle, a LRF inovou ao prever a responsabilização e punição dos gestores públicos pelo descumprimento das regras nela estabelecidas.

No texto legal há ainda previsão de que será dada ampla divulgação da gestão fiscal, conferindo-lhe transparência, de modo que haja incentivo à participação popular durante os processos de elaboração e discussão do orçamento.

A divulgação dos instrumentos de transparência de acordo com a LRF deveria ocorrer, inclusive, através de meios eletrônicos de acesso público. Isso foi regulamentado através do Decreto nº 5.482 de 30 de junho de 2005, que dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal em um Portal da Transparência, por meio da Internet.

No ano seguinte foi editada a Portaria Interministerial nº 140, de 16 de março de 2006, para disciplinar a divulgação desses dados e informações, cuja finalidade exclusiva é o controle social, devendo o conteúdo das páginas de Transparência Pública valer-se de linguagem simples e objetiva, independentemente de conhecimentos específicos.

Em 2009 foi editada a Lei Complementar nº 131, conhecida como Lei da Transparência, que alterou a redação da LRF<sup>10</sup> no que se refere à transparência da gestão fiscal, determinando a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Tem-se, com a Lei da Transparência, mais um dispositivo que, não apenas destaca a importância e necessidade do controle interno, como também assegura à população o direito de exercer o controle sobre a administração pública.

Além desses importantes instrumentos legais têm-se outros normativos como as resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Nesse rol merecem destaque as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público editadas em 2008 em atenção ao processo de convergência aos padrões internacionais, em especial a Resolução CFC nº 1.135/08 que estabelece referenciais para o controle interno com vistas a contribuir para o alcance dos objetivos das entidades do setor público.

Vê-se, pois, através do processo evolutivo da administração pública e dos mecanismos criados ao longo dos séculos para o seu acompanhamento e fiscalização, na Europa, EUA e Brasil, a importância atribuída ao controle, seja este externo, interno ou social, para conferir maior eficiência, economicidade e efetividade ao dispêndio dos recursos captados junto à sociedade, sob a forma de tributos, com a finalidade maior de atender ao interesse público.

### **2.3.2 Conceito e classificação dos tipos e formas de controle**

Com a ampliação da estrutura da administração pública brasileira e o aumento da sua complexidade, cresce também a necessidade de meios de controle sobre essa administração para verificar se os esforços do Estado estão direcionados ao seu objetivo maior de promover o bem comum, atendendo ao interesse público com a máxima eficiência ao menor custo. Essa necessidade também se intensifica à medida que os princípios do gerencialismo amadurecem e se consolidam em substituição ao viés burocrático, e ainda patrimonialista, da administração pública.

Para melhor compreender o controle e os seus principais aspectos, é relevante conhecer a sua origem etimológica. Segundo Guerra (2005) a palavra controle advém do francês, *contre-rôle*, cuja matriz provém do latim medieval *contrarotulus*, à qual se atribuía o significado de “contralista”, ou seja, o segundo exemplar do catálogo dos contribuintes, com

---

<sup>10</sup> Faz-se necessário observar também as alterações da Lei Complementar nº 101/2000 promovidas pela Lei Complementar nº 156/2016.

base no qual se verificava a operação do cobrador de tributos, designando um segundo registro, organizado para verificar o primeiro.

O termo surgiu na Língua Portuguesa em 1922, significando o ato ou efeito de controlar, monitorar, fiscalizar ou examinar minuciosamente determinadas expectativas, normas, convenções etc. (GUERRA, 2005).

De acordo com o Dicionário Michaelis (2016), a palavra controle corresponde ao ato de dirigir qualquer atividade, fiscalizando-a e orientando-a do modo mais conveniente. O Dicionário Aulete (2016) atribui a significância de fiscalização ou monitoramento exercido sobre certas atividades, ou o poder de exercê-los, ou ainda, o sentido de verificação ou avaliação das regras, normas, especificações ou valores estabelecidos para processos, produtos, serviços etc.

Como função administrativa, o controle perpassa pelos processos organizacionais de planejamento, organização e direção, podendo ser utilizado em entidades de natureza jurídica pública ou privada, independente de porte ou tamanho da estrutura organizacional, desde que observada a relação custo benefício. Nesse contexto, Chiavenato (2012) define o controle como um processo que guia a atividade exercida para um fim previamente determinado. Essa função administrativa também está associada à verificação das atividades e processos organizacionais e à tomada de medidas corretivas, quando necessário, com vistas à manutenção dos cursos de ação planejados.

Considerando o controle da Administração Pública, contudo, faz-se necessário compreendê-lo não apenas como função administrativa, mas também sob o amparo do Direito Administrativo. Parte-se da ideia de que o Estado pertence à coletividade e, portanto, sua administração deve ser sempre controlada e fiscalizada, evitando-se imperfeições, falhas e abusos por parte dos seus administradores (MARINELA, 2014).

O controle cumpre, pois, função administrativa, em que o Estado estabelece meios de controle sobre seus atos em defesa da própria administração e da coletividade, e também uma função social, em que os administrados exercem controle sobre as atividades do Estado. Este controle popular, segundo Di Pietro (2015, p. 878) é “provavelmente, o mais eficaz meio de controle da Administração Pública”.

No cumprimento de sua função social, o controle é então, como destaca Marinela (2014), um importante instrumento democrático, que representa um mecanismo de ajuste ou correção dos atos exercidos pelos agentes públicos, cuja ausência gera desperdício e malversação dos recursos públicos, facilitando a corrupção e os desvios, que terminam por obrigar a sociedade a arcar com maiores custos.

Antes de prosseguir com a classificação do controle, é necessário esclarecer, que o controle do Estado pode ser direcionado para dois focos: o da atividade administrativa, tratado como Controle da Administração Pública; e o foco político, originário da separação dos poderes, decorrente de normas Constitucionais e exercido sobre as instituições políticas, a exemplo, da possibilidade de o Legislativo destituir um Presidente da República, através de processo de *impeachment* e de aprovar as leis orçamentárias (MARINELA, 2014).

O controle deve ser exercido por todos, e em todos os Poderes do Estado, e abranger toda a Administração Pública, bem como suas atividades e agentes. O controle segundo o Poder é o primeiro tipo a ser considerado, porquanto preceda aos demais por sua permanência e amplitude, como destaca Meirelles (2013). Contudo, para auxiliar a compreensão do controle segundo o Poder, faz-se necessário, primeiramente, abordar os tipos e formas de controle quanto ao seu fundamento; conforme o momento de sua efetivação; quanto ao aspecto controlado; e consoante sua extensão. Destaque-se que não há um padrão de classificação, sendo estas as formas mais utilizadas pela doutrina do Direito Administrativo.

Conforme seu fundamento, o controle pode ser hierárquico ou finalístico. O primeiro tipo de controle é pleno e ilimitado e decorre da subordinação hierárquica existente no âmbito da Administração direta ou centralizada, ou do escalonamento vertical de órgãos integrantes de cada entidade da administração indireta, e pressupõe as faculdades de supervisão, coordenação, orientação, fiscalização, aprovação, revisão e avocação das atividades controladas (MEIRELLES, 2013). É ainda permanente e automático, porquanto independa de norma ou lei específica que autorize o controle hierárquico.

O controle finalístico, por sua vez, é exercido pela administração direta sobre as pessoas jurídicas integrantes da administração indireta. Esse controle difere do hierárquico por ser restrito e limitado, em razão da autonomia assegurada legalmente à administração indireta.

Segundo Alexandrino e Paulo (2012), o controle finalístico depende de norma legal que o estabeleça, determine os meios de controle, os aspectos controlados e os momentos de realização. Meirelles (2013) acrescenta que esse controle consiste em verificar o enquadramento da entidade no programa geral de governo, e acompanhar os atos de seus agentes no cumprimento dos objetivos da entidade controlada.

Conforme o momento de sua efetivação, o controle pode ser: prévio (*a priori*), que antecede a conclusão ou mesmo a operação do ato, consistindo em requisito para sua eficácia; concomitante, que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação; e subsequente (*a posteriori*), que se efetiva após a conclusão do ato controlado,

com vistas a corrigir eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou lhe dar eficácia (MARINELA, 2014).

O controle também pode ser classificado quanto ao aspecto controlado, podendo ser de legalidade ou legitimidade e de mérito. O controle de legalidade pode ser exercido pelos três Poderes com vistas à verificação de conformidade do ato ou procedimento administrativo com as leis, normas, súmulas e princípios vigentes, podendo resultar na confirmação da validade do ato, anulação ou ainda convalidação, quando tratar-se de ato praticado com defeito sanável e que não implique prejuízos a terceiros ou lese o interesse público.

De acordo com Alexandrino e Paulo (2012), mediante o controle de legalidade ou legitimidade, a administração, ou o Poder Judiciário e, nos casos expressos constitucionalmente, o Poder Legislativo, confirmam a validade de atos praticados em conformidade com o ordenamento jurídico ou anulam atos administrativos ilegais ou ilegítimos.

O controle de mérito, por outro lado, é de competência do Poder Executivo, e em casos excepcionais, do Legislativo. Segundo Hely Lopes Meirelles (2013), esse controle visa à comprovação da eficiência, do resultado, da conveniência ou oportunidade do ato controlado. O controle de mérito trata-se de atuação discricionária, com vistas a verificar oportunidade e conveniência do ato controlado.

Por fim, quanto à extensão, o controle pode ser interno, externo ou externo popular. Conforme Celso Antônio Bandeira de Mello (2008, p. 927) “interno é o controle exercido por órgãos da própria administração, isto é, integrantes do aparelho do Poder Executivo”. O mesmo é válido para os Poderes Legislativo e Judiciário quando exercem controles sobre seus próprios atos administrativos.

Em suma, controle interno é aquele exercido no âmbito de um mesmo poder, havendo, ou não, subordinação hierárquica, uma vez que também seja interno o controle da administração direta sobre a indireta.

Nesse sentido, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2008), sobre as entidades da administração indireta e fundacional, sem prejuízos do controle externo, haveria um duplo controle interno, aquele exercido pelos seus próprios órgãos e outro realizado pela administração direta.

Entretanto, é imprescindível ressaltar que Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2015) defende um posicionamento diverso sobre o assunto. Para a jurista, o controle da administração direta sobre as entidades da administração indireta é externo, devendo ser exercido nos limites estabelecidos em lei, sob pena de ofender a autonomia assegurada a essas

entidades pela lei que as instituiu. Esse controle externo defendido por Di Pietro trata-se de controle finalístico, de supervisão e tutela administrativa, com vistas a verificar, por exemplo, se as metas e diretrizes gerais de governo estão sendo cumpridas.

O controle externo, conforme Hely Lopes Meirelles (2013, p. 675), é aquele realizado “por um Poder ou órgão constitucional independente funcionalmente sobre a atividade administrativa de outro Poder estranho à administração responsável pelo ato controlado”. É, portanto, o controle exercido por um Poder sobre os atos administrativos praticados por outro Poder, a exemplo da anulação de um ato do Executivo pelo Poder Judiciário, em razão de ilegalidade.

O controle pode ainda ser classificado como externo popular, exercido pelos administrados sobre a Administração, seus atos e agentes e, segundo Marinela (2014), pode ser definido como a forma de controle dos atos administrativos por meio da qual o cidadão pode questionar a legalidade de determinado ato e pugnar pela sua validade.

Alexandrino e Paulo (2012) destacam que em decorrência do princípio da indisponibilidade do interesse público, há diversos dispositivos constitucionais que permitem aos administrados verificar a regularidade da atuação da administração pública e impedir a prática de atos lesivos aos interesses da coletividade.

Entre esses dispositivos pode ser mencionado o art. 31, §3º da Constituição, que determina a disponibilização das contas públicas municipais aos contribuintes pelo período de sessenta dias anualmente, para que sejam examinadas, apreciadas ou ter a legitimidade questionada, nos termos da lei.

Sobressaem-se ainda o art. 5º, LXXIII, em que qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise anular ato lesivo ao patrimônio público; e o art. 74, § 2º, no qual se prevê que qualquer cidadão pode, na forma da lei, denunciar irregularidade ou ilegalidades junto ao Tribunal de Contas da União.

É importante destacar também ser destacada como um importante instrumento de controle externo popular a Lei nº 12.527 de 18/11/2011<sup>11</sup>(Lei de Acesso à Informação), que dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o fim de garantir o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal.

Retomando a abordagem quanto ao Poder, o controle pode ser classificado em: controle judiciário, ou judicial, relativo à correção dos atos ilegais de quaisquer dos Poderes

---

<sup>11</sup> Regulamentada pelo Decreto nº 7.724 de 16/05/2012.

pelo Judiciário, quando lesivos ao direito individual ou ao patrimônio público; legislativo ou parlamentar, exercido pelo Legislativo sobre determinados atos e agentes do Executivo; e administrativo ou executivo, da própria administração pública sobre seus atos e agentes (MEIRELLES, 2013).

O controle judiciário é caracteristicamente subsequente, ou seja, realizado após conclusão do ato controlado e limita-se à verificação de conformidade dos atos com os normativos legais, logo, esse tipo de controle não alcança o mérito. Seu exercício é privativo ao Poder Judiciário sobre os atos administrativos do Executivo, do Legislativo e dele próprio quando realiza atividades administrativas.

Alexandrino e Paulo (2012) asseveram que o controle judicial se limita à verificação da legalidade e legitimidade dos atos vinculados ou discricionários praticados pela administração pública, sendo um controle caracteristicamente *a posteriori* e corretivo, não se estendendo ao mérito administrativo. Di Pietro (2015) ainda acrescenta que além da legalidade, esses atos são examinados sob o aspecto da moralidade, conforme previsão Constitucional.

Dessa maneira, o Poder Judiciário, no desempenho de sua atividade jurisdicional, sobre os atos administrativos do Executivo e determinados atos do Legislativo, limita-se ao controle de legalidade, legitimidade e moralidade, sem invadir o poder reservado à administração pública de apreciar subjetivamente os seus atos, consoante oportunidade e conveniência.

O controle legislativo é exercido pelo Congresso Nacional, Assembleias Legislativas e Câmaras de Vereadores, ou por comissões parlamentares sobre determinados atos do Poder Executivo e do Judiciário no desempenho de função administrativa (atípica). Esse tipo de controle, além de verificar os aspectos legais dos atos controlados, possui um foco político, com vistas à observação dos interesses do Estado e da coletividade.

Di Pietro (2015) destaca que o controle exercido pelo Poder Legislativo sobre a administração pública deve limitar-se às hipóteses constitucionais, não podendo as legislações complementar ou ordinária, ou as Constituições estaduais preverem outras modalidades de controle além das constantes da Constituição Federal.

Essa limitação decorre do poder conferido ao Legislativo de realizar o controle de mérito administrativo, ou seja, de conveniência pública. Nesse sentido, Alexandrino e Paulo (2012) afirmam que o controle legislativo possui natureza política, motivo pelo qual não se restringe ao controle formal de legalidade, compreendendo outros aspectos, como a eficiência nas atuações do Poder Executivo. Hely Lopes Meirelles (2013, p. 780) acrescenta que o



controle legislativo se atém também à conveniência pública, “pelo quê (*sic*) caracteriza-se com o um controle eminentemente político, indiferente aos direitos individuais dos administrados, mas objetivando os superiores interesses do Estado e da comunidade”.

O controle legislativo é exercido sob dois aspectos, o político e o financeiro (sentido amplo) <sup>12</sup>. O controle político, como afirma Di Pietro (2015) examina aspectos de legalidade e de mérito, porquanto aprecie as decisões administrativas discricionariamente, ou seja, conforme oportunidade e conveniência em relação ao interesse público.

Antes de abordar o segundo aspecto do controle legislativo, contudo, é importante apresentá-lo quanto à sua extensão. O controle que o Poder Legislativo realiza sobre seus próprios atos, no cumprimento de função administrativa (atípica) é um controle interno, assim como o controle do Judiciário sobre sua própria atuação administrativa. Sobre o assunto, Alexandrino e Paulo afirmam que:

O controle interno que cada Poder exerce em seu próprio âmbito é um controle pleno, irrestrito, abrangendo toda e qualquer verificação pertinente à legalidade ou à legitimidade da atuação dos respectivos órgãos e agentes e, quando se tratar de atuação discricionária, à conveniência e oportunidade administrativas. (ALEXANDRINO; PAULO, p. 859, 2012).

Por outro lado, o controle legislativo exercido sobre a administração pública do Poder Executivo (ou do Poder Judiciário no desempenho de função atípica) trata-se de controle externo, sendo o controle financeiro sempre classificado como tal.

O controle externo financeiro é, então, exercido pelo Legislativo, com o auxílio dos tribunais de contas, com a finalidade de verificar a atuação da administração pública e a regularidade na utilização de recursos, considerando aspectos contábeis, financeiros, de legalidade e legitimidade. Alexandrino e Paulo (2012), entretanto, enfatizam que mesmo o controle sob o aspecto financeiro, reveste-se de marcada índole política.

Esse caráter político presente no controle financeiro é que possibilita o exame da atuação discricionária do agente público, ou seja, supera os limites do controle formal de legalidade, e requer do administrador, quando questionado, a apresentação dos motivos que o levaram a tomar determinadas decisões em detrimento de outras, igualmente válidas legalmente, tendo em vista o atendimento do interesse público.

O controle externo financeiro exercido pelo Poder Legislativo encontra-se fundamentado no art. 70 da Constituição Federal e, segundo Alexandrino e Paulo (2012),

---

<sup>12</sup> A expressão controle financeiro é empregada com o sentido de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

concerne à receita, à despesa e à gestão dos recursos públicos, com vistas a preservar o erário de toda sorte de malversação.

Conforme texto constitucional compete ao Congresso Nacional, mediante controle externo, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas. O art. 70 ainda estabelece que essa fiscalização também seja de responsabilidade do sistema de controle interno de cada Poder.

Em seu art. 71, a Constituição Federal define que o controle externo será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete, entre outras funções: julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta; realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades da administração direta e indireta; fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União aos Estados, Distrito Federal ou Municípios; aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei.

Ressalte-se que essa mesma estrutura de controle externo prevista constitucionalmente para a União também se estende aos Estados da Federação, ao Distrito Federal e aos Municípios brasileiros.

O controle administrativo é o poder de fiscalização e correção que a administração pública exerce sobre sua própria atuação, observando aspectos de legalidade, legitimidade e mérito. (DI PIETRO, 2015). Esse controle, exercido pelo Executivo e pelos órgãos administrativos dos Poderes Legislativo e Judiciário, tem por finalidade manter a legalidade dos atos administrativos, bem como atender às exigências técnicas e econômicas necessárias a sua realização, em consonância com o interesse público.

Esse tipo de controle deriva do poder de autotutela, conferido à administração pública, sobre seus atos e agentes. Segundo Di Pietro (2015, p. 881) esse poder “encontra fundamento nos princípios a que se submete a Administração Pública, em especial o da legitimidade e o da predominância do interesse público, dos quais decorrem todos os demais”.

É, pois, em decorrência do poder de autotutela que a administração pública pode anular, revogar ou alterar seus próprios atos quando inconvenientes ou inoportunos, ou evitados de vícios que os tornem ilegais. Dessa maneira, a administração pública exerce o

controle sobre seus atos de modo a assegurar a observância dos princípios aos quais está sujeita.

O controle administrativo pode ocorrer de ofício, ou seja, por iniciativa da própria administração, ou mediante provocação dos administrados. Alexandrino e Paulo (2012) explicam que, neste caso, o controle pode ser deflagrado por meio de reclamações, representações, impugnações, recursos e petições administrativas de um modo geral, mesmo que não tenham denominação específica.

Para fins deste trabalho, adota-se o posicionamento defendido por Celso Antônio Bandeira de Mello, que classifica como interno o controle realizado no âmbito de um mesmo poder. O controle administrativo, portanto, é caracteristicamente interno e abrange a Administração Direta e as pessoas jurídicas que integram a administração indireta.

É importante ainda destacar que controle interno encontra previsão no art. 74 da Constituição Federal, devendo os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manter, de forma integrada, sistema de controle interno. O texto constitucional também estabelece as finalidades mínimas a serem observadas, quais sejam:

- 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.
- (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ART. 74)

Observa-se, pois, que o controle interno supera a verificação de legalidade e legitimidade, alcançando o mérito administrativo, ou seja, a oportunidade e a conveniência dos atos controlados. Essa abrangência permite atribuir ao controle interno a responsabilidade de ser instrumento de apoio aos tribunais de contas na realização do controle externo.

Há ainda que ser mencionado outro aspecto ao qual a administração deve observância, o controle de eficiência dos atos administrativos, cuja importância reflete diretamente nas políticas públicas à disposição dos cidadãos. O controle interno configura, portanto, um instrumento que se propõe a evitar abusos e desvios de condutas e recursos, aumentar a qualidade dos serviços ofertados, em consonância ao princípio da economicidade, sempre com vistas a assegurar o atendimento ao interesse da coletividade, finalidade precípua da administração pública.

### 2.3.3 Controle Interno Aplicado ao Setor Público

#### 2.3.3.1 Abordagem conceitual do controle interno

O crescimento da estrutura administrativa, juntamente com a necessidade de implementação de um viés gerencialista no setor público brasileiro terminaram imprimindo ao controle interno cada vez mais importância, garantindo-lhe inclusive previsão constitucional e em demais dispositivos legais. Soma-se a esse desenvolvimento da administração pública brasileira o maior envolvimento da sociedade com o controle dos gastos públicos e a qualidade dos serviços oferecidos à população. Entre os postulados básicos de auditoria pública definidos pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 1992), tem-se que o maior grau de conscientização da sociedade evidencia a necessidade de que pessoas e entidades gestoras de recursos públicos cumpram sua obrigação de prestar contas e que esse processo seja adequado e funcione eficazmente.

Ainda segundo os postulados básicos da INTOSAI (1992), a implantação, nos órgãos públicos, de sistemas adequados de informação, controle, avaliação e elaboração de relatórios facilita o cumprimento da obrigação de prestar contas. É, pois, responsabilidade da entidade pública desenvolver sistemas adequados de controle interno, e garantir o seu funcionamento, para proteger seus recursos e assegurar a probidade e o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis quando da tomada de decisão.

O conceito de controle interno aplicado ao setor público é bastante amplo e sua abordagem pode variar conforme cada autor, contudo, sempre está associado, minimamente, ao cumprimento de objetivos organizacionais com eficiência e à minimização, correção e/ou prevenção de riscos e desvios que possam acarretar prejuízos ao patrimônio público.

Embora não necessariamente criado para atender exclusivamente ao setor público, as recomendações do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO<sup>13</sup>) são consideradas referências para os controles internos, podendo o conceito adotado pela instituição ser aplicado também às entidades da administração pública. Em 1992 o COSO publicou o *Internal Control – Integrated Framework*, documento que estabelece uma estrutura de controles internos e fornece ferramentas para entidades diversas avaliarem seus controles internos. Em 2013 o documento foi atualizado pelo COSO, contudo, a definição central de controle interno e seus componentes foram mantidos.

---

<sup>13</sup>*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (sem tradução livre para o Português) foi organizado em 1985 para patrocinar a Comissão Nacional de Relatórios Financeiros Fraudulentos, uma iniciativa independente do setor privado que estudou os fatores causais que podem levar a relatórios financeiros fraudulentos. Disponível em < <http://www.coso.org/aboutus.htm> > Acesso em 15 dez. 2016.

O controle interno é definido pelo COSO (1992) como um processo conduzido por todos os níveis organizacionais de uma entidade com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável de que os objetivos sejam realizados considerando a eficácia e eficiência das operações, a confiabilidade das demonstrações financeiras e a conformidade com leis e regulamentos cabíveis.

É necessário destacar que o conceito utilizado pelo COSO trata de garantias razoáveis, ou seja, os controles internos possuem limitações, não são absolutos, e esse nível de garantia está relacionado, além de outros fatores, à relação entre os benefícios deles decorrentes e os custos para sua implementação e manutenção. Para alguns autores essa relação entre custo e benefício é considerada um dos princípios dos controles internos, que serão discutidas à frente.

A abordagem trazida pelo Comitê embora também trate do controle interno como processo isolado, explora uma visão muito mais ampla, cujo foco principal é o risco, definido pelo COSO (1992) como a possibilidade de um evento ocorrer e afetar negativamente a realização dos objetivos. É uma abordagem avançada, na qual, apesar do controle interno encontrar-se no centro de uma estrutura integrada, esta se volta para o gerenciamento de riscos corporativos. Conforme apresentado pelo COSO (1992, p. 13), “esse gerenciamento é de caráter mais amplo do que o controle interno, expandindo e acrescentando detalhes ao controle interno para formar uma conceituação mais robusta e totalmente focada em risco”.

O relatório do COSO (2013) também define os componentes do gerenciamento de riscos, cujo conhecimento torna-se necessário para compreensão do controle interno, quais sejam: ambiente interno; fixação de objetivos; identificação de eventos; avaliação de riscos; resposta a riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

O ambiente interno está relacionado ao conjunto de convicções e atitudes compartilhadas, que caracterizam a forma como a organização considera os riscos e como estes refletem os seus valores e influenciam sua cultura e estilo organizacional.

O segundo componente, fixação de objetivos, trata da necessidade de estabelecimento dos objetivos da entidade antes da identificação de situações capazes de afetar sua realização. O COSO (2013) aponta que o gerenciamento de riscos auxilia a entidade a adotar um processo para definir seus objetivos, de modo que se alinhem à missão institucional e sejam compatíveis com o nível de risco que entidade está disposta a gerenciar ou tolerar.

A identificação de eventos refere-se ao levantamento de riscos (eventos com impacto negativo), ou oportunidades (eventos com impacto positivo) potenciais, capazes de afetar a realização dos objetivos fixados. Nesse sentido, o COSO (2013) destaca que as estruturas de

gerenciamento de riscos e controle interno das entidades devem reconhecer que os riscos podem ocorrer em qualquer nível operacional, bem como decorrer de fatores internos ou externos, sendo necessário, portanto, identificar esses eventos através de técnicas diversas para minimizar seus impactos, ou aproveitar as oportunidades deles decorrentes.

A avaliação de riscos é o componente que, segundo o COSO (2013) aborda a necessidade de análise dos riscos identificados, considerando seus efeitos, probabilidade de ocorrência e impactos, para determinar a forma como serão administrados e posteriormente associados aos objetivos suscetíveis a sua influência.

A resposta a risco refere-se à seleção de ações destinadas a alinhar os riscos identificados aos níveis de tolerância definidos pela entidade, essas respostas compreendem, por exemplo, se o risco será evitado, aceito, reduzido ou compartilhado.

Para assegurar eficácia na execução dessas respostas a entidade deve atentar-se às atividades de controle, que, de acordo com o COSO (2013) correspondem às políticas adotadas para este fim.

Informação e comunicação são o componente que trata da importância do fluxo adequado, em forma e prazo, de informações da entidade, de modo que as pessoas em todos os níveis hierárquicos disponham das informações necessárias à realização de suas atribuições.

Por último, o COSO (2013) destaca que a integridade do processo de gerenciamento de riscos requer monitoramento constante para que, diante da necessidade de ajustes, a entidade possa reagir ativamente conforme as circunstâncias.

O conjunto de componentes do COSO, definido para um contexto corporativo majoritariamente privado, tem sido cada vez mais explorado no âmbito da administração pública, mais especificamente no Poder Executivo Federal que passou a incluir em seus normativos alguns dos componentes adotados pelo Comitê.

O documento elaborado pelo COSO em 1992 também influenciou a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) a atualizar suas diretrizes sobre controle interno do setor público, de modo a considerar os avanços mais significativos sobre o tema e incorporar o conceito adotado pelo Comitê. Assim, em 2004 foram aprovadas as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, documento em que a INTOSAI definiu uma estrutura recomendada para o controle interno do setor público e ofereceu uma base para que esses controles possam ser avaliados. Além de atualizar o conceito de controle interno, as diretrizes se propõem a unificá-lo entre os tribunais de contas e órgãos correspondentes, e afirma que “a administração governamental pode utilizar essas

diretrizes como base para a implantação e execução do controle interno em suas organizações” (INTOSAI, 2004).

No cenário nacional, o conceito de controle interno utilizado pela INTOSAI a partir de 2004 foi formalmente adotado pelo Poder Executivo Federal somente em 2016, através da Instrução Normativa publicada conjuntamente pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) e a Controladoria Geral da União. É necessário, destacar, contudo, que em 2001 a CGU publicou o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, aprovado por meio da Instrução Normativa (IN) CGU nº 01/2001. Nesta IN, alterada em 2003, o controle interno é definido como:

O conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (IN CGU Nº 01/2001, p. 67).

Embora o conceito traga como ideia principal o alcance dos objetivos e a evidenciação de possíveis desvios, não adota ainda a abordagem proposta pelo COSO, que coloca o controle interno como ponto central de uma estrutura ampla e complexa de gerenciamento de riscos. Somente através da Instrução Normativa Conjunta MPOG/CGU Nº 01/2016, o controle interno passa a ser considerado a partir do enfoque no risco. É importante esclarecer, no entanto, que esta IN não altera ou revoga a IN CGU nº 01/2001, mantendo-se, ambas, vigentes.

A Instrução Normativa Conjunta MPOG/CGU nº 01/2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no Poder Executivo Federal, utiliza, ou transcreve com pequenas adaptações, o conceito de controle interno adotado pela INTOSAI. A instrução, portanto, inclui em seu texto alguns dos componentes do gerenciamento de riscos corporativos, conforme apresentado pelo COSO, além de abordar o *accountability*, definido, para efeitos da norma, como um “conjunto de procedimentos adotados pelas organizações públicas e pelos indivíduos que as integram que evidenciam sua responsabilidade por decisões tomadas e ações implementadas, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e o desempenho das organizações” (INSTRUÇÃO NORMATIVA CONJUNTA MPOG/CGU Nº 01/2016, p. 01).

Tem-se então o controle interno definido pela CGU como:

Conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros,

operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- b) cumprimento das obrigações de *accountability*;
- c) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e
- d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. O estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica. (INSTRUÇÃO NORMATIVA CONJUNTA MPOG/CGU Nº 01/2016, p. 02).

O conceito, mais completo que o anterior, amplia o rol de exemplos de elementos do conjunto que representa o controle interno, com destaque para a inclusão das “rotinas de sistemas informatizados”, que em 2001 possivelmente não eram considerados imprescindíveis no processamento de dados e geração de informações, ou ainda, não abrangiam todos os órgãos e unidades do Poder Executivo Federal. A Instrução Normativa de 2016 também torna mais clara o que a IN CGU Nº 01/2001 chama de interligação, explicitando a necessidade de o controle interno ser operacionalizado de modo integrado por todos os níveis organizacionais, ou seja, desde o alto escalão até os servidores do nível operacional, porquanto o não envolvimento de todos os níveis possa comprometer a eficácia dos controles. O controle interno é, pois, um processo dinâmico, realizado por pessoas (planejamento, gerenciamento e execução) e que deve adaptar-se às mudanças da entidade, integrando-se a sua estrutura, de modo a não ser percebido como uma atividade adicional ou à parte.

Uma das principais inovações trazidas pela IN Conjunta MPOG/CGU nº 01/2016 é a abordagem da gestão de risco, sendo o enfrentamento de riscos apresentado como um dos propósitos do controle interno. No conceito anterior (IN CGU nº 01/2001) a norma trata da evidenciação de eventuais desvios, ou seja, não são direcionados esforços para antever ou se antecipar aos riscos capazes de comprometer a consecução de objetivos, logo, os controles internos preocupam-se apenas com a evidenciação do risco concretizado em erro ou desvio.

O enfrentamento de riscos é um dos pontos mais relevantes do conceito de controle interno e, embora a instrução normativa conjunta apenas amplie, em sua maior parte, a definição da IN CGU nº 01/2001, ainda vigente, esta é uma questão divergente entre os dois conceitos.

Merece ainda destaque o segundo propósito do controle interno, segundo a instrução normativa conjunta, que mais uma vez esclarece e amplia o conceito anterior. Conforme a IN CGU nº 01/2001 o controle interno se propõe a assegurar o alcance de objetivos das unidades e entidades de forma confiável e concreta, contudo, não define os limites dessa segurança, o



que ocorre na IN Conjunta ao apontar a finalidade de fornecer segurança razoável de que na consecução da missão da entidade determinados objetivos gerais serão alcançados. De acordo com a INTOSAI (2004), a segurança razoável equivale a um nível satisfatório de confiança sob certas condições de custos, benefícios e riscos, que reflete uma noção de incerteza em face dos riscos futuros que não podem ser previstos com segurança absoluta e dos fatores que não podem ser controlados ou estão fora dos limites de influência da organização.

Esse ponto é relevante não apenas por enfatizar os limites dos controles internos, porquanto não sejam absolutos, e apontar a estreita relação entre os níveis de segurança dos controles e os custos e benefícios envolvidos, mas também por abordar os objetivos das entidades sob um aspecto diferente.

Na Instrução Normativa nº 01/2016 tem-se os controles internos com foco na missão da entidade e no alcance de objetivos gerais, logo, independente das ações que a entidade ou unidade realize no cumprimento de sua missão, ou no atendimento do interesse público, devem ser perseguidos objetivos gerais relacionados à execução ética, eficiente e econômica das operações, à adequada prestação de contas, ao cumprimento de legislação pertinente e à salvaguarda de ativos. Tem-se assim, como foco principal o alcance desses quatro objetivos gerais que, segundo a INTOSAI (2004, p. 23) “são implementados através de numerosos objetivos específicos, funções, processos e atividades” estabelecidos para cada entidade ou unidade. A instrução normativa conjunta também aponta, inclusive, que os controles internos possuem, essencialmente, a finalidade de aumentar a probabilidade de que esses objetivos específicos e metas sejam alcançados com eficiência, efetividade e economicidade.

Desse modo, tem-se a preocupação com os objetivos e metas estabelecidos pelo Poder Público, mas com foco no cumprimento da missão institucional e no alcance de objetivos gerais, apoiados em controles internos.

Assim como a CGU, em 2012 o Tribunal de Contas da União também alinhou o seu conceito de controle interno às Diretrizes para Normas de Controle Interno do Setor Público, publicando-o em seu Glossário de Termos do Controle Externo em 2012. Foram feitos apenas pequenos adendos ao conceito da INTOSAI, como a explicitação de que os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, não obstante, o Tribunal manteve a essência do conceito da INTOSAI.

Apesar da Controladoria Geral da União (CGU) e do Tribunal de Contas da União já abordarem o controle interno a partir dos riscos associados ao alcance dos objetivos estabelecidos no âmbito do Poder Executivo Federal, alinhando-se às diretrizes da INTOSAI e

ao COSO, as demais entidades do setor público brasileiro, todavia, encontram-se distantes dessa abordagem mais complexa e diretamente relacionada ao risco. Nos casos em que há controles internos adequados e em funcionamento, realidade ainda incipiente na administração pública do país, os mesmos são considerados como processo isolado, não sendo o risco o foco principal.

Sob o enfoque contábil faz-se necessário destacar as disposições trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), em especial a NBC T 16.8, na qual o controle interno é abordado como um suporte do sistema de informação contábil que compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público. As finalidades do controle interno trazidas pela Norma são, em essência, as mesmas adotadas pela INTOSAI, contudo, o seu texto expressa diretamente objetivos de caráter contábil, como a salvaguarda de ativos, garantia da veracidade dos componentes patrimoniais e conformidade de registros contábeis. A NBC T 16.8, na verdade, está em consonância com os conceitos do COSO e das Diretrizes da INTOSAI, contudo explicita mais claramente a preocupação com a preservação do patrimônio público, decerto em razão da natureza da Ciência Contábil.

A literatura contábil também traz conceitos com o mesmo caráter da Norma, focando a proteção de ativos e a fidedignidade de dados contábeis. Segundo Franco e Marra (2011), por exemplo, o controle interno deve ser exercido sobre eventos que ocorram dentro da entidade e produzam reflexos sobre o seu patrimônio. Lima e Castro (2009), por outro lado, defendem uma abordagem mais ampla em que o controle interno é exercido por órgão da administração auditada ou por seus delegados e constitui-se de um plano de organização, métodos e medidas para proteger ativos, verificar a exatidão dos dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas pelo controle interno de cada Poder.

O entendimento de Franco e Marra (2011) considera um controle interno apenas contábil, que segundo a NBC T 16.8 relaciona-se à veracidade e à fidedignidade dos registros e demonstrações contábeis. Entretanto, a mesma norma também destaca o controle interno operacional, relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade, o que de certa forma é tratado por Lima e Castro (2009) ao mencionarem a eficiência operacional e a obediência às diretrizes administrativas.

Em relação ao conceito de Lima e Castro (2009) podem ainda ser discutidas duas questões relevantes, a primeira diz respeito à auditoria interna, porquanto seu conceito seja frequente e erroneamente confundido com o conceito de controle interno, e a segunda questão

refere-se à diferenciação de terminologias, mais especificamente entre controle interno e sistema de controle interno.

Embora haja estreita relação entre auditoria interna e controles internos, ambos não são sinônimos. A auditoria interna é também uma espécie de controle da própria gestão da entidade e que, segundo o TCU (2009) tem por atribuição medir e avaliar a eficiência de outros controles, entre os quais o controle interno. A auditoria interna, portanto, não estabelece diretrizes para o gerenciamento de riscos ou define controles internos para minimizá-los, mas sim avalia a qualidade desses mecanismos. Conforme Resolução nº 986/2003 do Conselho Federal de Contabilidade, a auditoria interna compreende os exames, análises e outros procedimentos estruturados para avaliar a integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos, e de gerenciamento de riscos, a fim de auxiliar a administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. Esses conceitos deixam, pois, clara a relação entre auditoria interna e controle interno, ao mesmo tempo em os diferenciam.

Por outro lado, é possível afirmar que a auditoria interna de um órgão de determinado Poder faz parte do sistema de controle interno desse Poder. Essa relação pode ser observada no âmbito do Poder Executivo Federal, cujas auditorias internas dos órgãos que o compõem, integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, conforme disposto no Decreto nº 4.304/2002. Desse modo, é preciso esclarecer as diferenças entre o controle interno de cada órgão ou entidade e o Sistema de Controle Interno de que trata a Constituição Federal de 1988.

Do ponto de vista finalístico, e para fins deste estudo, inclusive, os termos controle interno, sistema de controle interno e estrutura de controle interno possuem a mesma significância e referem-se ao conjunto de regras, políticas e procedimentos destinado a minimizar riscos capazes de afetar a consecução de objetivos da entidade, conforme os diversos conceitos e abordagens já apresentadas. Esses conceitos caracterizam o controle interno da própria entidade, estabelecido por sua gestão e que não deve ser confundido com o sistema de controle interno disposto no art. 74 da Constituição Federal.

Segundo o Tribunal de Contas da União (2009) as disposições da CF/88 terminaram por criar certa confusão quanto às terminologias da área de controles, o que tem exigido esforços para o estabelecimento de conceitos, inclusive em textos legais. Contudo, é importante esclarecer que os legisladores não se ocuparam com a definição de um conceito de sistema de controle interno, estando apenas as suas finalidades dispostas no texto constitucional.

Para o TCU (2009) o sistema de controle interno da CF/88 é definido como um sistema orgânico, constituído das várias unidades técnicas que atuam de maneira integrada sob a supervisão e orientação de um órgão central, sem prejuízo das relações de subordinação dentro da própria unidade, ou desta para com o órgão do qual faz parte. Esse conceito é bastante genérico e se encarrega de demonstrar como o controle interno de cada unidade se integra ao sistema de controle interno de um Poder, no sentido previsto constitucionalmente.

De modo mais específico, merece destaque o conceito adotado pela Controladoria Geral da União e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão em sua Instrução Normativa Conjunta CGU/MPOG nº 01/2016, no qual o sistema de controle interno do Poder Executivo federal é definido como aquele que:

Compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização, e tendo como órgão central a Controladoria-Geral da União. Não se confunde com os controles internos da gestão, de responsabilidade de cada órgão e entidade do Poder Executivo federal (INSTRUÇÃO NORMATIVA CONJUNTA MPOG/CGU Nº 01/2016, p. 03).

Ambos os conceitos, em linhas gerais, abordam o sistema de controle interno previsto na CF/88 como um processo, ou conjunto deles, mais complexo e integrado, composto por diversas unidades, entidades ou órgãos dentro de um mesmo Poder, sendo possível afirmar, inclusive, que os controles internos destas unidades compõem o sistema de controle do Poder ao qual pertencem, quando da sua efetiva existência.

Uma vez discutida a diferença entre as terminologias, é importante reiterar que, para fins deste estudo, assim como abordado por diversos autores, os conceitos aqui apresentados referem-se ao controle interno de cada unidade, entidade ou órgão e, considerando seus aspectos finalísticos, os termos controle interno, sistema de controle interno e estrutura de controle interno são utilizados como sinônimos.

### ***2.3.3.2 Objetivos e princípios do controle interno no Brasil***

Tão importante quanto estabelecer um conceito de controle interno é ter claros os seus objetivos, os quais, no âmbito do Poder Público, encontram-se dispostos na Constituição Federal e em outros textos legais, além de normativos expedidos pela administração pública.

É possível, portanto, identificar as finalidades do controle interno no art. 74 da Constituição, no art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal, nas Diretrizes da INTOSAI e

ainda na Norma Brasileira de Contabilidade, NBC T 16.8. Vale frisar que os dispositivos não são excludentes entre si, sendo, na verdade, informações que se complementam e precisam ser observadas em conjunto para a correta compreensão do controle interno aplicado ao setor público.

No art. 74 da Constituição Federal (1988) são dispostas quatro finalidades do controle interno, quais sejam: 1) “avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União”, confirmando o pressuposto de que o planejamento (definição de objetivos e metas, minimamente) precede a execução do controle; 2) “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”, finalidade que traz em essência a ideia da administração pública gerencial ao propor um controle interno com foco nos resultados e no apoio à eficiência, tanto operacional, quanto financeira e contábil; 3) “exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União”, de modo a manter os limites legais de endividamento, ou permitir a recondução a esses limites; 4) “apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”, finalidade geralmente considerada como uma das mais importantes e “nobres” no controle interno, contudo, vale reiterar que todos os objetivos do controle interno devem ser avaliados conjuntamente com outros dispositivos infraconstitucionais para que se tenha uma percepção do seu escopo.

Em complemento aos objetivos apostos na Constituição Federal é necessário observar as disposições do art. 59 da Lei Complementar nº 101/2000, segundo o qual cabe ao sistema de controle interno de cada Poder (competência que se estende ao Poder Legislativo e aos Tribunais de Contas) fiscalizar as normas da LRF com ênfase nos seguintes termos: atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; medidas tomadas para o retorno da despesa total com pessoal e dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos seus respectivos limites; destinação de recursos oriundos da alienação de ativos; cumprimento de gastos totais dos legislativos municipais; e limites e condições para realização de operações de crédito e inscrições em restos a pagar.

Cabe observar que todas essas finalidades relacionadas na Lei Complementar nº 101/2000 coadunam para um objetivo comum do controle interno, que consiste em fiscalizar e apoiar ações direcionadas ao exercício responsável da gestão fiscal.

Nesse estudo deve-se ainda observância às Diretrizes da INTOSAI e à NBC T 16.8, dispositivos infra legais que auxiliam a compreensão dos controles internos aplicados ao setor

público ao fazer uma abordagem mais técnica e pontual de suas finalidades, quais sejam: salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais, auxiliando na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, bem como abusos, irregularidades e outras inadequações; assegurar o registro de fatos contábeis conforme seus atos correspondentes, propiciando, pois, a obtenção de informações oportunas e adequadas; estimular a adesão e o cumprimento de leis, normas, diretrizes e regulamentos; contribuir para que a execução das operações da entidade ocorra com ética, eficiência e economicidade; apoiar o cumprimento das obrigações de prestar contas.

Com base nas finalidades previstas na CF/88, na LRF, nas Diretrizes da INTOSAI e na NBC T 16.8, Monteiro (2015) elaborou uma síntese com onze objetivos do controle interno aplicado ao setor público. Através do Quadro 2 buscou-se estabelecer a correlação entre os textos legais e normativos e a mencionada síntese.

Além da compreensão do conceito de controle interno e dos seus aspectos finalísticos, faz-se necessário observar os princípios que o regem, de modo que a implementação e execução dos procedimentos de controle seja adequada e eficaz.

Segundo Lima e Castro (2009), os princípios do controle interno são: relação entre custo e benefício; qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários; delegação de poderes e determinação de responsabilidades; segregação de funções; controle sobre as transações; aderências às diretrizes e normas legais. Esses princípios são bastante genéricos e utilizados para abordar o controle interno tanto no setor privado como público, sendo neste último caso necessário destacar algumas especificidades próprias da administração pública.

O primeiro princípio, talvez um dos mais importantes, refere-se à relação entre os custos e os benefícios da implementação e manutenção de uma estrutura de controle interno, ou de gerenciamento de riscos no caso de entidades mais avançadas.

Em seu relatório, o COSO (2013) enfatiza que os recursos sempre representam limitações, devendo a entidade considerar os custos e benefícios relacionados à resposta aos riscos e às atividades de controle. Ainda segundo o COSO (2013), é necessário encontrar um ponto de equilíbrio, de modo a evitar controles excessivos, dispendiosos e contraproducentes.

A INTOSAI (2004) também corrobora ao apontar a inviabilidade de se manter um sistema de controle interno que elimine os riscos aos quais a entidade está sujeita, uma vez que os custos seriam demasiadamente elevados, superando os benefícios dele derivados.

Assim, frente à implantação de novos mecanismos de controle, a existência de riscos potenciais e seus efeitos devem ser ponderados juntamente com o dispêndio de recurso necessário para que os controles assegurem, razoavelmente, o cumprimento de objetivos da

entidade. Em razão das especificidades do setor público brasileiro, a não observância ao equilíbrio entre custos e benefícios representaria um contrassenso diante dos princípios da eficiência e economicidade.

Quanto ao segundo princípio, Lima e Castro (2009) destaca a importância da qualificação adequada dos funcionários para que os controles internos possam cumprir seus objetivos, contudo a forma de ingresso do servidor na administração pública geralmente é falha e não atende às demandas e especificidades do setor público. Por esse motivo, o treinamento, capacitação e qualificação de recursos humanos são instrumentos indispensáveis nos processos de implantação e execução de controles internos e, juntamente com o estabelecimento de políticas de rodízios de funcionários “impede a existência de servidores imprescindíveis, traz motivação ao pessoal e aumenta a segurança do sistema de controles”. (LIMA; CASTRO, 2009, p. 65).

#### Quadro 2: Síntese dos objetivos do controle interno

Síntese dos objetivos do controle interno		Objetivo identificado em leis e normativos	Previsão legal/normativa
OBJ1	Proteção de ativos	Salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais	NBC T 16.8
		Salvaguarda de recursos contra prejuízo por desperdício, abuso, má administração, erros, fraudes e irregularidades	INTOSAI
OBJ2	Obtenção de informações apropriadas	Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada	NBC T 16.8
OBJ3	Apoio à eficiência operacional	Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade	NBC T 16.8
		Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações	NBC T 16.8
		Executar as operações de maneira ordenada, ética, econômica e eficiente	INTOSAI
		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	Constituição Federal, art. 74
OBJ4	Potencialização do êxito do processo decisório	Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada	NBC T 16.8
OBJ5	Indução do comportamento focado no resultado	Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União	Constituição Federal, art. 74
		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	Constituição Federal, art. 74

		Atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias	LRF, art. 59
OBJ6	Garantia do respeito às leis, normas e regulamentos da cabíveis (comportamento ético)	Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas	NBC T 16.8
		Executar as operações de maneira ordenada, ética, econômica e eficiente	INTOSAI
		Cumprimento das leis e regulamentos	INTOSAI
		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	Constituição Federal, art. 74
OBJ7	Comprovação da veracidade de informações contábeis, financeiras e operacionais	Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente	NBC T 16.8
OBJ8	Exercício do controle de operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres dos órgãos públicos	Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União	Constituição Federal, art. 74
		Limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar	LRF, art. 59
OBJ9	Apoio ao controle externo no cumprimento de sua missão institucional	Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional	Constituição Federal, art. 74
OBJ10	Apoio e controle da responsabilidade na gestão fiscal, conforme LRF	Medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23	LRF, art. 59
		Providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites	LRF, art. 59
OBJ11	Zelo pelo cumprimento das obrigações e prestação de contas	Cumprimento das obrigações de <i>accountability</i>	INTOSAI
		Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União	
		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	Constituição Federal, art. 74
		Atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias	LRF, art. 59

Fonte: Monteiro, 2015; Constituição Federal, 1988; LC nº 101, 2000; INTOSAI, 2004; NBC T 16.8, 2013.

Sobre o princípio da delegação de poderes e determinação de responsabilidades Almeida (2012) afirma que as atribuições de funcionários e setores devem ser claramente definidas e limitadas, preferencialmente por escrito, com vistas a assegurar a execução de todos os procedimentos de controle, detectar erros e irregularidades e apurar responsabilidades por eventuais omissões. No contexto da administração pública este princípio mostra-se importante não apenas para o correto funcionamento dos controles, mas



também em razão da responsabilização de gestores públicos prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal.

O princípio da segregação de funções, segundo Almeida (2012) consiste em estabelecer que um mesmo servidor não tenha acesso aos ativos e aos registros contábeis, porquanto sejam estas funções incompatíveis dentro do sistema de controle interno. Desse modo, as funções de planejamento, execução e controle são distintas, não podendo ser cumulativas.

Quanto ao controle sobre as transações, Silva (2012) afirma que a administração pública deve ser capaz de acompanhar todas as suas operações, sejam elas orçamentárias, financeiras ou patrimoniais, relacionando-as com as finalidades da entidade. Através desse acompanhamento é ainda necessário estimular a aderência dos envolvidos no processo de controle às leis, normas e regulamentos, de modo que o controle interno cumpra sua finalidade de garantir que todos os servidores da entidade respeitem a legislação cabível e mantenha um comportamento ético.

Embora os princípios apresentados por autores da área contábil e de auditoria sejam discutidos, principalmente, no âmbito privado, mostrando-se, pois, bastante genéricos quando aplicados ao setor público, sua observância em conjunto com os objetivos do controle interno faz-se necessária para o adequado desenho, implantação e fortalecimento dos controles na administração pública brasileira, porquanto possam auxiliar o enfrentamento de limitações.

### ***2.3.3.3 A importância do controle interno e o seu contexto no setor público***

A existência de sistemas de controle interno no âmbito da administração pública brasileira, como é sabido, fundamenta-se no art. 74 da Constituição Federal de 1988, além de encontrar reforços na Lei de Responsabilidade Fiscal. Contudo, além das recomendações dos Tribunais de Contas e dos projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional, como a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2009<sup>14</sup>, inexistente legislação vigente específica sobre o controle interno aplicado ao setor público, responsável por definir um modelo de estrutura, por exemplo (CONACI, 2014 apud CARVALHO ET AL, 2016).

A PEC nº 45/2009, que se encontra no Senado Federal desde julho de 2016, representaria um avanço na consolidação do controle interno da administração pública brasileira, ao acrescentar o inciso XXIII ao art. 37 da Constituição Federal.

---

<sup>14</sup> SENADO FEDERAL. Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2009. Disponível em < <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/93534> > Acesso em 17 abr. 2017.

Art. 37. (...) XXIII. As atividades do sistema de controle interno, previstas o art. 74, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão, em especial, as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição, e serão desempenhadas por órgãos de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas na forma de lei complementar (SENADO FEDERAL, PEC Nº 45/2009).

Para o Conselho Nacional de Controle Interno (2016), a proposta de emenda constitucional tem a finalidade de fortalecer o controle interno em todos os entes federativos, consistindo numa forma de padronizar a estrutura do Sistema de Controle Interno do País, a partir do modelo adotado pela União Federal por meio do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria Geral da União – CGU.

É importante destacar também o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 229/2009<sup>15</sup> remetido à Câmara dos Deputados em junho de 2016. Esta proposta de lei complementar, que tem sido chamada de Lei da Qualidade Fiscal, estabelece normas sobre finanças públicas com base no princípio da responsabilidade, além de alterar dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal e revogar a Lei nº 4.320/64.

Em capítulo específico o PLS nº 229 define as finalidades do controle interno, entre os quais proteger o patrimônio público e mitigar os riscos inerentes à gestão, e ainda determina as funções específicas a serem abrangidas no cumprimento desses fins, quais sejam: ouvidoria; controladoria; auditoria; e correição.

A importância do controle interno, entretanto, sobrepõe o cumprimento de previsões constitucionais e legais, sendo necessário observar que tanto a PEC nº 45/2009 quanto o PLS nº 229, uma vez aprovadas, não representariam apenas avanços no campo jurídico, mas contribuiriam também para o aprimoramento da gestão pública brasileira, otimizando a aplicação dos recursos públicos e elevando os índices de transparência, o que se mostra de grande relevância, considerando a atual conjuntura político-econômica do país.

Os recentes escândalos de corrupção envolvendo a administração pública brasileira tornam latente a necessidade de apoio ao controle social, além de representar um momento ímpar no sentido de oportunizar o surgimento de soluções administrativas que busquem melhorias nas diversas áreas de atuação do setor público, especialmente no âmbito do controle interno (CONACI, 2016).

---

<sup>15</sup> SENADO FEDERAL. Projeto de Lei Complementar nº 229, de 2009. Disponível em < <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/91341>> Acesso em 14 abr. 2017.

Retomando as finalidades do controle interno, é possível afirmar que essas soluções administrativas podem pautar-se em possibilidades diversas de atuação, ou seja, “a estruturação e o bom funcionamento de sistemas de controle interno configuram um dos instrumentos para garantir não apenas a probidade, mas também a eficiência das políticas públicas” (INSTITUTO ETHOS, 2012, p. 25). Assim, o controle interno não se limita à fiscalização de legalidade dos atos controlados ou ao apoio ao controle externo, consistindo também em ferramenta de apoio à gestão ao orientar-se para a promoção da eficiência operacional, para a produção de informação de qualidade e para a transparência na prestação de contas, por exemplo.

Olivieri (2013) ressalta que as funções administrativas do controle interno produzem impacto na democratização das relações entre sociedade e Estado, especificamente nas questões relacionadas à prestação de contas e responsabilização dos governantes por atos eventualmente ilegais ou ineficientes.

Não obstante a maior atenção que tem sido dispensada à necessidade de controles da administração pública, é importante destacar que enquanto o Poder Executivo Federal já dispõe de uma estrutura atuante de controle interno, os sistemas de controle interno dos entes federativos ainda são incipientes.

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal foi instituído pelo Decreto nº 3.591/2000 e pela Lei nº 10.180/2001, legislação que dispunha sobre as finalidades, atividades, organização, estrutura e competências do controle interno, e também alocava a Secretaria Federal de Controle Interno como órgão central desse sistema (INSTITUTO ETHOS, 2015).

Em maio de 2003, com a publicação da Lei nº 10.683, foi criada a Controladoria-Geral da União (CGU), que passou a ser o órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Essa mesma lei incorporou à estrutura da CGU as funções da Corregedoria-Geral da União, que tinha o propósito de combater, no âmbito do Poder Executivo Federal, a fraude e a corrupção e promover a defesa do patrimônio público (CGU, 2017).

Em 2016, através da publicação da Lei nº 13.341, a Controladoria-Geral da União foi extinta, sendo criado o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU) que, por meio da Secretaria Federal de Controle Interno, exerce atualmente as atividades de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

De acordo com a própria CGU<sup>16</sup>, em cumprimento ao disposto no artigo 74 da Constituição Federal seu papel consiste em avaliar a execução de programas de governo; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão dos administradores públicos federais; exercer o controle das operações de crédito e, também, exercer atividades de apoio ao controle externo.

Se por um lado tem-se um efetivo sistema de controle interno no âmbito do Poder Executivo Federal, por outro, a realidade dos entes federativos brasileiros é bastante diferente. Segundo Olivieri (2013), em 2004 apenas 16 estados possuíam órgão específico de controle interno, indicando atraso em relação à exigência constitucional de realização de atividades de controle interno em todas as esferas de governo.

Conforme Diagnóstico da Organização e do Funcionamento dos Órgãos de Controle Interno dos Estados, o órgão de controle interno mais antigo é o do estado do Rio Grande do Sul, criado por lei em dezembro de 1948; no período de 1964 a 1988 nove órgãos foram criados; entre 1989 e 2001 foram criados mais sete; e outros sete órgãos de controle interno foram criados no período de 2002 a 2008 (CONACI, 2009).

Desde 2011 todos os estados brasileiros passaram a ter órgãos dessa natureza, mas, apesar de avanços o controle interno ainda é rudimentar nos estados brasileiros, com baixa capacidade para realizar a avaliação da regularidade e a eficiência da gestão (Olivieri, 2013).

A existência de órgãos dedicados ao controle interno nos estados brasileiros, geralmente denominados auditorias ou controladorias, não garante o seu adequado funcionamento, o que tende a comprometer o alcance das finalidades desse tipo de controle e o exercício de suas funções típicas de ouvidoria, auditoria, controladoria e correição, propostas pelo PLS nº 229. Para Carvalho *et al* (2016), apenas a existência da função controle interno estruturada não significa que esta é atuante e também não é condição suficiente para garantir a conformidade das operações, isso porque em muitos casos, o sistema de controle interno possui um servidor público indicado como responsável pela função de Controle Interno, sem equipe ou recursos associados, que se limita a assinar os relatórios de gestão fiscal, em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Embora notem-se avanços na implantação de sistemas de controle interno pelos entes federativos brasileiros há ainda muitos desafios a serem enfrentados com vistas a sua consolidação, como o direcionamento de recursos orçamentários para a área, o investimento em tecnologias de informação, a padronização e o alinhamento de procedimentos pautados

---

<sup>16</sup> Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao>>. Acesso em 16 abr. 2017.

nas finalidades e funções do controle interno. E ainda o fortalecimento dos órgãos de controle interno enquanto instituição, através do desenvolvimento de carreiras e, sobretudo, da conferência de autonomia e independência aos órgãos que ainda não se encontram em posição hierárquica adequada. De acordo com o CONACI (2009), o posicionamento de órgãos de controle interno no mais alto nível hierárquico (primeiro escalão) revela a valorização do governo ao controle público e à *accountability*, além de indicar sua inserção na agenda de governo.

Úngaro (2016) ainda acrescenta como desafios o necessário aumento a transparência e prevenção das irregularidades, não apenas sua apuração, e a contribuição para a melhoria da gestão pública por meio do efetivo controle da administração.

Considerando-se a necessidade de execução eficiente, eficaz, efetiva, econômica e transparente dos recursos arrecadados pelo Estado junto à sociedade, o controle interno assume importante papel no contexto da administração pública brasileira. Apesar da consolidação do Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo Federal, os órgãos responsáveis pelo controle interno dos entes federativos ainda se encontram em processo de amadurecimento e desenvolvimento, ou mesmo em estágio de implantação. Isso torna relevantes as discussões e pesquisas sobre controle interno no país e os caminhos a serem percorridos em direção ao seu fortalecimento, inclusive a aprovação de legislação específica, com a finalidade de contribuir para uma gestão pública mais eficiente, a partir de mecanismos que subsidiem a transparência e o controle social dos atos da administração pública brasileira.

### **3 METODOLOGIA**

A realização de pesquisas científicas exige a definição da metodologia de trabalho utilizada para alcançar os objetivos pretendidos e, por conseguinte, apresentar soluções para o problema proposto. Para Andrade (2010, p. 117) a metodologia “é o conjunto de métodos ou caminhos que são percorridos na busca do conhecimento”, sendo importante, pois, a descrição dos procedimentos e técnicas utilizadas na investigação de pesquisa.

O método compreende o conjunto de atividades sistemáticas e racionais que permitem que o objetivo da pesquisa seja alcançado com maior segurança e economia, auxiliando as decisões do pesquisador e possibilitando a detecção de erros. (MARCONI; LAKATOS, 2003).

Nesse sentido, tendo este trabalho monográfico caráter científico, encontram-se descritos a seguir os métodos empregados na sua realização, detalhando-se os procedimentos de pesquisa, bem como a fonte e os instrumentos utilizados para coletar dados.

#### **3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA: NATUREZA E MÉTODOS DE ABORDAGEM**

A realização desta pesquisa partiu de uma abordagem qualitativa do problema proposto, porquanto tenha buscado interpretar fenômenos a partir de uma relação mais direta com o ambiente e o objeto de estudo. Esse tipo de abordagem objetiva traduzir e expressar os sentidos dos fenômenos do mundo social segundo a perspectiva dos participantes da situação estudada, reduzindo a distância entre teoria e dados (NEVES, 1996).

Para Prodanov e Freitas (2013) a pesquisa qualitativa considera a existência de uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, ou seja, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números.

Em relação aos objetivos estabelecidos, a pesquisa possui natureza exploratória e descritiva. Conforme afirma Gil (2010), a pesquisa exploratória tem a finalidade de proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torna-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Em sua fase inicial a investigação assumiu esse caráter, porquanto tenha buscado explorar o problema proposto através de material bibliográfico, documentos institucionais e observações.

Santos (2007) destaca que, após realização da pesquisa exploratória, que consiste na primeira aproximação com o problema, o interesse é descrever os fatos ou fenômenos

definidos como objeto de estudo, através do levantamento das suas características ou componentes.

Logo, a realização deste estudo monográfico não se limitou à pesquisa exploratória do controle interno aplicado ao setor público no âmbito da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, assumindo também natureza descritiva. Esse tipo de pesquisa descreve as características da população ou dos fenômenos estudados, estabelecendo, inclusive, relações entre variáveis que se apresentem de forma espontânea durante a execução da investigação.

Para permitir a realização de pesquisa exploratória e descritiva fez-se necessário empregar determinados procedimentos para obter os dados e evidências necessários à resolução do problema proposto. Partindo-se do método indutivo, foram utilizados os seguintes delineamentos de pesquisa: bibliográfica; documental; além do levantamento de dados em campo.

### **3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

O levantamento de dados em campo concentrou-se em um ambiente institucional específico, a Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, sendo, portanto, classificada como estudo de caso, que, segundo Gil (2010, p. 37) “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento”.

Gil (2010) ainda destaca que durante muito tempo, o estudo de caso foi encarado como procedimento pouco rigoroso no meio científico, hoje, no entanto, é considerado o delineamento mais adequado para a investigação de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto real, em que os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente percebidos.

Considerando que a pesquisa tenha definido o controle interno na Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia como sua unidade-caso e, por isso, tenha se concentrado no estudo de um caso particular, é possível classificar o seu método de abordagem como indutivo. Nesse método “a cadeia de raciocínio estabelece conexão ascendente, do particular para o geral” (ANDRADE, 2010, p. 118).

No método indutivo parte-se de um fenômeno específico, neste caso o controle interno em uma instituição pública de ensino superior, que conduz a pesquisa para um plano mais geral, com contestações e conclusões prováveis. Para Marconi e Lakatos (2003) a indução é um processo mental através do qual o pesquisador parte de dados particulares, suficientemente constatados, para inferir uma verdade geral ou universal, não contida nas

partes examinadas, ou seja, o método indutivo tem por fim levar a conclusões cujo conteúdo é muito mais amplo do que o das premissas nas quais a investigação se baseou.

Contudo, é necessário destacar que nem sempre é possível propor generalizações dos resultados encontrados em estudos de caso. Sobre o assunto, Prodanov e Freitas (2013) destacam que determinados estudos científicos, como esta pesquisa monográfica, correspondem mais especificamente a pesquisas indutivas, porquanto o estudo de caso único seja utilizado como introdução a um estudo mais apurado ou, ainda, como caso-piloto para futuras investigações.

Quanto aos procedimentos técnicos, além do estudo de caso, foram realizados dois tipos de pesquisa: documental e bibliográfica. Esta por valer-se de estudo sistematizado desenvolvido a partir de material impresso publicado em livros, e em meios eletrônicos, como revistas científicas ou periódicos, dissertações e anais de eventos e ainda alguns sítios na Internet, acerca dos aspectos teóricos relacionados ao tema; e aquela, cuja fonte de coleta está restrita a documentos, sejam eles escritos ou não, utilizados para levantar dados secundários de ordem técnica e legal acerca do objeto de estudo.

A fundamentação teórica desta investigação científica, portanto, foi pautada em ampla pesquisa bibliográfica e eletrônica, com o intuito de analisar estudos realizados anteriormente sobre o tema controle interno aplicado ao setor público, de modo a explorá-lo com profundidade e assegurar a coerência da pesquisa em questão. Como “a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras” (MARCONI; LAKATOS, 2003, p. 183), a abordagem teórica desta pesquisa considerou discussões sobre o histórico do orçamento e dos tributos, por confundirem-se com a história do controle da administração pública; sobre as principais classificações do controle segundo a doutrina do Direito Administrativo brasileiro; sobre as previsões legais, constitucionais e infralegais acerca do controle interno no Brasil; sobre o conceito, objetivos e princípios do controle interno; além de tratar da importância do tema e o seu contexto no cenário nacional.

Para permitir esse delineamento bibliográfico a pesquisa pautou-se em autores como Giacomoni (2012), Brito (2009), Marinela (2014), Di Pietro (2015), Alexandrino e Paulo (2012), Lima e Castro (2009), Monteiro (2015), Olivieri (2013), Beuren e Zonato (2014), Cavalheiro e Flores (2007), Carvalho *et al* (2016) entre outros, bem como no ordenamento jurídico brasileiro, com destaque para o art. 74 da Constituição Federal, art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal (2000) e o Decreto Estadual nº 16.059/2015. De acordo com Gil



(2010) a principal vantagem desse tipo de pesquisa é permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diariamente.

Quanto à pesquisa documental, neste trabalho monográfico foram considerados documentos institucionais mantidos por órgãos públicos, como relatórios e pareceres do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, orientações técnicas da Auditoria Geral do Estado da Bahia (AGE), resoluções internas e o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) da UESB, publicações parlamentares, como o PLS nº 229 e a PEC nº 45/2009, além de notícias divulgadas pela Secretaria de Comunicação Social do Governo da Bahia e publicações do Diário Oficial. De acordo com Gil (2010, p. 121) “a consulta a fontes documentais é imprescindível em qualquer estudo de caso” e conforme destacado por Prodanov e Freitas (2013) permite ao pesquisador organizar informações que se encontram dispersas, conferindo-lhe uma nova importância como fonte de consulta.

Após seleção da unidade-caso e revisão do referencial teórico, foram definidos o universo da pesquisa e as técnicas de coleta de dados empregadas neste estudo. Dessa maneira, considerando que os estudos de caso requerem a utilização de múltiplas técnicas de coleta com vistas a garantir profundidade à pesquisa e inserção do caso em seu contexto, conferindo maior credibilidade aos resultados, foram utilizadas, além das fontes documentais, observação-participante, entrevistas e questionários aplicados aos servidores técnico-administrativos, conforme delimitação da amostra (GIL, 2010).

Para realização deste trabalho monográfico foi definido como população de pesquisa os servidores do quadro técnico-administrativo da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, lotados no *campus* de Vitória da Conquista, envolvidos diretamente com a autorização, execução e controle de despesas e com as rotinas patrimoniais e contábeis da instituição. Segundo Marconi e Lakatos (2007, p. 225) “o universo ou a população-alvo é o conjunto dos seres animados e inanimados que apresenta pelo menos uma característica em comum”.

Por tratar-se de pesquisa qualitativa e em razão da especificidade do tema escolhido, foi definida uma pequena parte dos elementos que compõem o universo, ou seja, uma amostra, que consiste num subconjunto do universo ou da população, por meio do qual são estabelecidas ou estimadas suas características (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Nesta pesquisa delimitou-se uma amostra não probabilística intencional que “consiste em selecionar um subgrupo da população que, com base nas informações disponíveis, possa ser considerado representativo de toda a população” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 98).

A delimitação de uma amostra representativa foi possível em virtude do conhecimento da estrutura hierárquica e das funções desenvolvidas pelos principais setores da instituição,

constantes do Plano de Desenvolvimento Institucional da IES. Primeiramente foi feita a identificação dos setores, subsetores ou unidades nas quais estão lotados os servidores envolvidos diretamente com a autorização, execução e controle de despesas e com as rotinas patrimoniais e contábeis, a saber: Assessoria de Planejamento e Finanças (ASPLAN); Coordenação de Controle e Acompanhamento (CCA); Gerência Financeira e Contábil (Gefin); Almoxarifado Central; e Assessoria de Controle Interno (ACI).

Posteriormente, foram definidos os servidores cuja função mantinha alguma relação com o controle interno da instituição, priorizando-se os chefes de setor/unidades em razão do conhecimento mais amplo que deveriam possuir sobre as atividades desenvolvidas sob seu comando. Assim, a fonte de dados foi composta por uma amostra de onze pessoas, doravante denominados Informantes seguidos de um número indicador, e tratados indistintamente como indivíduos do sexo masculino, quais sejam: servidores lotados na Assessoria de Controle Interno (Informantes 1, 2 e 3); chefe da Assessoria de Planejamento (Informante 4); chefe da Gerência Financeira e Contábil (Informante 5); servidores responsáveis pelas rotinas contábeis (Informantes 6 e 7); chefe do Almoxarifado Central (Informante 8); e todos servidores lotados na Coordenação de Controle e Acompanhamento (Informantes 9, 10 e 11).

Uma vez definida a fonte de dados, foi possível determinar as técnicas de coleta de dados, tendo em conta que estudos de caso executados com rigor, conforme defende Gil (2010) requerem a utilização de procedimentos diversos, como fontes documentais, entrevistas e observações.

### **3.2.1 Instrumentos de coleta de dados**

Para permitir a coleta satisfatória dos dados necessários à investigação, foi realizada observação-participante e aplicados entrevistas e questionários, pois, “mediante procedimentos diversos é que se torna possível a triangulação, que contribui para obter a corroboração de fato ou do fenômeno”, como afirma Gil (2010, p. 119).

A observação iniciou-se com a própria pesquisa, em maio de 2016, com o intuito de identificar a relação dos indivíduos da população com o tema da pesquisa e verificar como o controle interno estava inserido nas rotinas diárias da instituição. De acordo com Marconi e Lakatos (2003) a observação é o ponto de partida da investigação social, sendo utilizada para conseguir informações através uso dos sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade, não consistindo apenas em ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou

fenômenos, auxiliando o pesquisador a identificar e a obter provas a respeito de objetivos sobre os quais os indivíduos não têm consciência, mas que orientam seu comportamento.

Todos os setores que compõem a amostra foram observados no período de maio a agosto de 2016, exceto a Assessoria de Controle Interno, em razão dos horários limitados de funcionamento. A observação foi do tipo participante, que de acordo com Gil (2010, p. 121) “consiste na participação real do pesquisador na vida da comunidade, da organização ou do grupo em que é realizada a pesquisa”.

Durante a observação-participante o pesquisador se incorpora ao grupo, confunde-se com ele, ficando tão próximo quanto um membro do grupo que está estudando e participando das atividades normais deste (MARCONI; LAKATOS, 2003). Assim, a coleta de dados junto à Coordenação de Controle e Acompanhamento foi realizada, principalmente, por meio de observação-participante entre os meses de junho e julho de 2016, com o objetivo de compreender o trabalho desenvolvido no sub-setor e conhecer suas principais rotinas. Também foram coletados dados através de questionários mistos, contudo, houve resistência e alegações de falta de tempo para respondê-los, o que limitou a obtenção de dados por meio deste instrumento, uma vez que os questionários não foram respondidos na íntegra e devolvidos somente após bastante insistência por parte da pesquisadora.

A decisão de aplicar questionários aos servidores dessa Coordenação, em lugar de entrevistas, balizou-se no fato da equipe possuir extenso volume de trabalho, o que dificultaria o agendamento das entrevistas. Ademais, também houve a intenção de proporcionar maior liberdade aos respondentes, que poderiam sentir-se coagidos ou constrangidos durante a realização de uma entrevista.

O questionário foi composto por 10 perguntas e elaborado consoante as finalidades da pesquisa, de maneira que cada pergunta estivesse relacionada com um ou mais objetivos. As perguntas incluídas nesse instrumento de coleta de dados também mantiveram a essência daquelas utilizadas nas entrevistas, diferenciando-se apenas por limitar o campo de escolha dos indivíduos através das alternativas de múltipla escolha, a fim de manter consonância com os propósitos desta investigação científica e permitir alguma comparabilidade entre as respostas dos dois meios de coleta. Assim, as questões abordaram os seguintes assuntos: responsabilidade pela estrutura de controle interno; relações hierárquicas; conhecimento da ACI; procedimentos de controle da CCA; efetividade do controle interno; dificuldades enfrentadas; objetivos e benefícios do controle interno.

Um segundo questionário com 9 questões mistas foi elaborado e aplicado a todos os indivíduos da amostra, no intuito de levantar informações sobre algumas características

profissionais dos servidores, capazes de auxiliar a interpretação e análise dos demais dados e evidências coletados.

A entrevista também foi utilizada como instrumento de coleta dos dados necessários à consecução dos objetivos da pesquisa. Este instrumento consiste num “encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional” (MARCONI; LAKATOS, 2003, p. 195).

As entrevistas realizadas foram do tipo padronizadas, ou seja, obedeceram a um roteiro previamente determinado, com o intuito de assegurar a comparabilidade das respostas por diferentes indivíduos. O motivo da padronização é obter dos entrevistados respostas às mesmas perguntas, permitindo que todas elas sejam comparadas com o mesmo conjunto de questões (MARCONI; LAKATOS, 2003).

As perguntas foram elaboradas tendo em vista os objetivos da pesquisa, ou seja, cada uma delas foi atrelada ao objetivo, geral ou específico, ao qual auxiliaria atender (ver Quadro 3). Esse processo foi importante para o constructo adequado de cada pergunta, evitando-se, ao máximo, interrogações vazias, desnecessárias ou sem propósito claro. Esse procedimento também auxiliou a codificação das perguntas na etapa de análise dos dados.

As questões foram organizadas em cinco roteiros, a saber: RE1<sup>17</sup>, direcionado aos Informantes 1, 2 e 3; RE2, aplicado ao Informante 4; RE3, destinado ao Informante 5; RE4, para os Informantes 6 e 7; e RE5, utilizado para entrevistar o Informante 8.

Durante a realização da entrevista, uma das questões (A2) foi apresentada sob a forma de questionário fechado, em que os informantes organizaram os objetivos do controle interno conforme percepção de prioridade, e assinalaram aqueles buscados pela IES.

As entrevistas foram realizadas no período de 04 a 11 de abril de 2017, devidamente gravadas com a autorização dos respondentes, exceto a aplicada a um dos responsáveis pelas rotinas contábeis, por não obter permissão, tendo sido feitos apontamentos manuais das respostas.

Uma vez coletados os dados em campo, por meio da observação-participante, entrevistas e questionários foram realizados procedimentos que permitiram sua análise e interpretação.

---

<sup>17</sup> A sigla RE corresponde a roteiro de entrevista.

### 3.2.2 Caracterização da amostra

Através dos questionários aplicados foi possível conhecer algumas características profissionais dos servidores definidos como amostra de pesquisa, consistindo em importantes informações de apoio capazes de auxiliar a interpretação de respostas a determinadas questões, especificamente relacionadas ao controle interno. O grupo de informantes foi composto por 36% de indivíduos do sexo masculino e 64% do sexo feminino, dos quais apenas 1 (9%) possui menos de 30 anos de idade, 27% possuem entre 31 e 40 anos, 45% encontram-se na faixa etária de 41 a 50 anos e 18% possuem mais de 50 anos de idade.

A carga horária é distribuída em turnos de 30 horas para 45% dos servidores pesquisados e 40 horas semanais para os 55% restantes. Quanto ao tempo de serviço dos informantes, 18% trabalham na instituição há menos de 5 anos, 36% estão na IES entre 6 e 10 anos, 18% entre 16 e 20 anos e 27% trabalham na UESB há mais de 20 anos.

Em relação à formação dos representantes da amostra, tem-se um quadro mais concentrado na área das Ciências Sociais Aplicadas, com 82% dos indivíduos com formação superior em Contabilidade, Administração ou Economia, com maior expressividade nas duas primeiras. Quanto aos demais, um possui formação superior na área de Letras e o outro possui Ensino Médio completo. Desse grupo, 45% não possuem formação complementar e os 55% restantes são mestres ou especialistas nas áreas de Contabilidade ou Administração.

No que se refere à participação em cursos de capacitação profissional promovidos pela Universidade, 82% afirmam ter sido capacitados, embora apenas 27% destes recordem-se do tema do curso e o período de realização, tendo sido mencionados cursos na área de Contabilidade em 2012 e em 2016 e ainda um curso sobre licitações e contratos, cuja data não foi informada. Os demais afirmaram que nunca participaram de qualquer tipo de capacitação profissional promovida pela IES. Quanto à capacitação específica na área de controle interno, três servidores afirmaram já ter participado, sendo dois deles lotados na Assessoria de Controle Interno (ACI) da Universidade.

Considerando os dados levantados sobre algumas características profissionais dos servidores da amostra, foi possível identificar que na Assessoria de Controle Interno estão lotados 3 servidores, com carga horária de 30h semanais, das áreas de Contabilidade, Economia e Administração, dos quais 1 possui Mestrado Profissional em Contabilidade e 1 é Especialista em Administração Pública, tendo 1 destes indivíduos participado de capacitação em controle interno junto à Escola de Administração e Treinamento em 2010 e 1 cumprido o

Programa de Formação dos Coordenadores de Controle Interno promovido pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, através da AGE entre 2015 e 2016.

Esses dados apontam para a heterogeneidade e qualificação do quadro técnico responsável pela ACI, requisitos necessários ao desenvolvimento de atividades relacionadas ao controle da administração pública. Entretanto, embora o longo tempo de serviço e a idade acima de 45 anos sejam pontos positivos em razão do conhecimento organizacional adquirido, também podem ser considerados entraves, já que 2 deles possuem mais de 50 anos de idade e mais de 20 anos trabalhados na IES, tendo um destes destacado, inclusive, que será aposentado em breve.

### **3.3 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS E EVIDÊNCIAS**

Em estudos de caso, a análise e interpretação dos dados não ocorre de maneira isolada em relação à etapa de levantamento, ou seja, a coleta dos dados e sua interpretação acontecem simultaneamente. Para Gil (2010), nesse tipo de delineamento, a análise se inicia com a primeira entrevista, a primeira observação e a primeira leitura de um documento. Assim, à medida que os dados foram coletados, buscou-se relacioná-los entre si, dando início à primeira fase de interpretação e, por vezes, levando à necessidade de coleta de outros dados mais específicos.

Após finalização da coleta, o processo de análise e interpretação dos dados foi organizado em quatro etapas, sendo nas duas primeiras preparado o material coletado e nas demais, realizada a organização do material analisado e interpretado em forma de relatório para compor o quarto capítulo deste monografia.

Na primeira etapa as perguntas das entrevistas foram codificadas com intuito de facilitar a comparação das respostas pelos diferentes informantes. Para Gil (2010) a codificação permite que os dados sejam categorizados e agrupados de acordo com a similitude que apresentam, podendo então ser comparados e adquirir significado ao longo do processo analítico.

As perguntas foram organizadas em três grupos, a saber: A – perguntas exatamente iguais direcionadas a diferentes indivíduos; B – perguntas semelhantes e com a mesma essência direcionadas a diferentes indivíduos; C – perguntas diferentes direcionadas a diferentes indivíduos (ver Quadro 3).

No grupo A foram alocadas 4 perguntas, no grupo B 9 perguntas e no C 8 perguntas, totalizando 21 perguntas diferentes aplicadas aos 12 indivíduos da amostra conforme roteiro

previamente estabelecido. Uma das perguntas do grupo A foi apresentada sob a forma de questionário fechado, sendo, pois, analisada de outra maneira, detalhada à frente.

**Quadro 3:** Codificação das perguntas das entrevistas

<b>CÓD.</b>	<b>OBJETIVOS</b>	<b>PALAVRAS-CHAVE DAS PERGUNTAS</b>	<b>ROTEIROS</b>
B2	OBJE1	Relações hierárquicas da ACI	RE1; RE2; RE3;RE4
C4	OBJE1	Relação com setores internos	RE1
C5	OBJE1	Relação com setores externos	RE1
B5	OBJE2	Dificuldades enfrentadas	RE1; RE2; RE3;RE4; RE5
A2*	OBJE3	Objetivos do controle interno buscados x prioritários	RE1; RE2; RE3;RE4
C6	OBJE3	Objetivos da ACI	RE1
B6	OBJE4	Procedimentos de controle implantados	RE1; RE2; RE3;RE4; RE5
C8	OBJE4	Controle interno e informação contábil	RE4
B8	OBJG; OBJE1	Setores responsáveis pelo controle interno	RE1; RE2
B4	OBJG; OBJE2	Importância atribuída pela Reitoria aos controles internos	RE1; RE2; RE3
B1	OBJG; OBJE2	Sistemas informatizados	RE1; RE2; RE3;RE4; RE5
C1	OBJG; OBJE3	Criação da ACI	RE1
C7	OBJG; OBJE3	Surgimento dos controles realizados pela ASPLAN	RE2
B9	OBJG; OBJE4	Benefícios gerais, contábeis e patrimoniais	RE1; RE2; RE3;RE4; RE5
A1	OBJG	Apontamentos do TCE	RE1; RE2; RE3;RE4
A3	OBJG	Efetiva estrutura de controle interno	RE2; RE3; RE4; RE5
A4	OBJG	Situação dos controles internos pós Decreto Estadual nº 16.059/2015	RE2; RE3; RE4; RE5
B7	OBJG	Conhecimento do trabalho da ACI	RE2; RE3;RE4; RE5
B3	OBJG	Importância do controle interno para a IES	RE1; RE2; RE3;RE4; RE5
C2	OBJG	Descrição do trabalho da ACI	RE1
C3	OBJG	Regulamentos e orientações	RE1

Fonte: elaborado pela autora, 2017. \* Apresentado sob a forma de questionário.

Na primeira coluna o código é formado pela indicação do grupo e de um número atribuído a cada pergunta, na segunda coluna constam os objetivos aos quais cada pergunta buscou atender, na terceira coluna foram apresentadas as palavras-chave de cada pergunta, para não tornar o quadro extenso, e na última coluna tem-se os roteiros nos quais as perguntas foram incluídas.

Quanto aos questionários, a tabulação foi bastante simplificada e realizada manualmente em razão do quantitativo reduzido de informantes. As respostas das perguntas

fechadas foram contadas para verificar a incidência, e as abertas foram comparadas entre si para verificação de semelhança.

Na segunda etapa foi realizada a transcrição fidedigna das entrevistas gravadas com a autorização dos informantes. A partir dos dados do Quadro 3 as respostas foram organizadas conforme a codificação definida em uma espécie de mapa, de modo que todas as respostas a uma mesma pergunta estivessem agrupadas, facilitando a comparação. As anotações decorrentes da entrevista cuja gravação não foi autorizada também foram transcritas nesse mapa.

A terceira etapa consistiu na triangulação dos dados e evidências obtidos através da observação-participante, dos questionários, entrevistas e da pesquisa documental. “A triangulação consiste basicamente em confrontar a informação obtida por uma fonte com outras, com vistas a corroborar os resultados da pesquisa” (GIL, 2010, p. 124). Assim, os dados coletados pelas diferentes técnicas foram cruzados, comparados e interpretados, resultando na terceira etapa, a descrição detalhada das evidências levantadas.

Na quarta e última fase foi realizada a análise dos dados e evidências coletadas com base na sustentação teórica deste trabalho, resultando em um texto que integrou o quarto capítulo deste relatório monográfico.

O processo de análise e interpretação dos dados permitiu a elaboração das considerações finais e adequada finalização desta investigação científica, conforme objetivos propostos.



## 4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Neste tópico é apresentado o processo de investigação científica tendo em vista o alcance dos objetivos propostos.

O capítulo foi dividido em seis subtópicos que descrevem os resultados da pesquisa e, apoiado em referências teóricas, os interpreta e discute. Essa forma de abordagem contempla a caracterização da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, trazendo um pouco do seu histórico, estrutura e missão; a criação da Assessoria de Controle Interno e suas relações hierárquicas considerando o Decreto nº 16.059/2015 e a estrutura básica de controle do Poder Executivo Estadual; o cenário de implantação e execução da estrutura de controle interno da UESB e suas dificuldades; o foco dos controles internos da UESB, tendo em conta seus objetivos; o reflexo do controle interno sobre os procedimentos e processos organizacionais.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA UNIDADE-CASO

A Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB) foi instituída pela Lei Delegada nº 12 de 30 de dezembro de 1980, autorizada pelo Decreto Federal nº 94.250, de 22 de abril de 1987 e reestruturada pela Lei nº 7.176, de 10 de setembro de 1997. A Instituição teve o seu regulamento aprovado pelo Decreto nº 7.329, de 07 de maio de 1998, o credenciamento concedido por meio do Decreto Estadual nº 7.344, de 27 de maio de 1998 e o último credenciamento com o Decreto Estadual nº 16.825, de 04 de julho de 2016. É uma entidade autárquica, dotada de personalidade jurídica de direito público interno e regime especial de ensino, pesquisa e extensão, de caráter *multicampi*, com sede e foro na Estrada do Bem Querer, km 04, no município de Vitória da Conquista, estado da Bahia. Está vinculada à Secretaria da Educação do Estado da Bahia, com autonomias didático-científica, administrativa, financeira e patrimonial, conforme a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, Lei nº 9394/96. É regida por um estatuto, por um regimento, pelas resoluções de seus conselhos e pela legislação federal e estadual que disciplina a educação nacional de nível superior.

Integram a Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB) três *campi*, localizados nas suas respectivas cidades: *Campus* Universitário de Vitória da Conquista; *Campus* Universitário de Jequié; *Campus* Universitário Juvino Oliveira em Itapetinga.

Conforme o artigo 8º do Estatuto da UESB, a estrutura administrativa da Instituição compreende os órgãos da administração superior, os órgãos da administração setorial e os

órgãos suplementares. Entre os órgãos da administração superior estão: 1- Os órgãos deliberativos: o Conselho Universitário (CONSU) e o Conselho de Ensino e Pesquisa (CONSEPE); 2- O órgão curador, o Conselho de Administração (CONSAD) e 3- O órgão executivo, a Reitoria.

Os órgãos deliberativos setoriais são as plenárias dos departamentos, dos colegiados dos cursos de graduação, dos cursos de pós-graduação *stricto sensu*, bem como os conselhos dos *campi*. Os departamentos e colegiados dos cursos de graduação e de pós-graduação *stricto sensu* funcionam como órgãos executivos setoriais.

Os órgãos suplementares que compõem a estrutura da UESB são: as Bibliotecas Central e Setoriais; o Centro de Aperfeiçoamento Profissional; a Diretoria do Campo Agropecuário; a Diretoria Técnica Operacional de Recursos Audiovisuais; a Editora Universitária; a Gráfica Universitária; o Museu Regional; as Prefeituras dos Campi; a Produtora Universitária de Vídeo; os Serviços médico, odontológico e social; a TV e a Rádio UESB e a Assessoria de Comunicação.

Outros órgãos suplementares, subordinados administrativamente à Reitoria/Pró-reitorias e/ou vinculados aos Departamentos têm finalidade social, científica, cultural, técnica e esportiva e visam integrar a comunidade interna à sociedade. São, entre outros: o Museu Pedagógico Padre Palmeira; o Núcleo de Direitos da Criança e do Adolescente; o Núcleo de Práticas Jurídicas; a Clínica Psicológica; a Clínica Odontológica Universitária; a Creche de Educação Infantil; o PROLER; o Projeto Janela Indiscreta; o Teatro Glauber Rocha; o Órgão de Educação e Relações Étnicas da Uesb; o Centro de Estudos da Leitura em Jequié; a Ludoteca em Jequié e Itapetinga.

A Universidade possui ainda seis órgãos de apoio: Biblioteca Central; Laboratório de Tecnologia; Serviço de Bem-Estar à Comunidade; Editora; Sistema de Arquivos da UESB; Núcleo de Inovação Tecnológica, Casa do Mel e Estação Meteorológica. Eles têm a finalidade de atender à comunidade da UESB, à sociedade e constituem campo de estágio para estudantes de graduação e de pós-graduação.

O modelo organizacional da UESB é binário, isto é, a estrutura departamental está diretamente ligada à Reitoria e à Vice-Reitoria. A Reitoria, órgão central executivo da administração superior, instalada no campus sede, é responsável pelo planejamento, coordenação, supervisão, avaliação e controle da Universidade e tem a seguinte composição: Gabinete do reitor; Vice-Reitoria; Procuradoria Jurídica; Pró-Reitoria de Administração (PROAD); Pró-Reitoria de Graduação (PROGRAD); Pró-Reitoria de Extensão e Assuntos Comunitários (PROEX); Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação (PPG); Assessoria

Técnica de Planejamento e Finanças; Assessoria de Gestão de Pessoas; Assessoria de Controle Interno; Unidade de Desenvolvimento Organizacional de Informática; Assessoria na Gestão a Projetos e Convênios Institucionais; e Assessoria Especial da Reitoria.

A Universidade estabelece como missão institucional realizar, com efetividade e qualidade, o ensino, a pesquisa e a extensão, produzindo, sistematizando e socializando conhecimentos, para a formação de profissionais cidadãos, visando à promoção do desenvolvimento humano e da sustentabilidade ambiental.

Em seu Plano de Desenvolvimento Institucional 2013 – 2017 apresenta a visão de ser Instituição de Educação Superior referência no ensino de graduação e pós-graduação, na pesquisa e na extensão para a transformação social.

#### **4.2 O DECRETO ESTADUAL Nº 16.059/2015 E A ESTRUTURA BÁSICA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL**

A realização desta investigação científica tomou como ponto de partida para análise do controle interno na Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, a publicação do Decreto Estadual nº 16.059/2015, contudo, após realização de pesquisa documental identificou-se que a criação da Assessoria de Controle Interno, como cargo comissionado, passou a compor a estrutura organizacional da IES em 17 de setembro de 1999, através da Resolução nº 15/1999 do Conselho Universitário.

Dois dos servidores com mais de 20 anos de serviços prestados à instituição fizeram menção à existência de um Assessor de Controle Interno antes de 2010, contudo, afirmaram não se recordar de maiores detalhes. A partir de pesquisas no Diário Oficial do Estado da Bahia (DOE-BA), verificou-se que em 31 março de 2000 foi nomeado servidor do quadro técnico-administrativo da UESB para responder pela Assessoria de Controle Interno da autarquia, conforme Portaria nº 0374. O cargo comissionado foi ocupado pelo mesmo servidor até 02/02/2009, período em que foi nomeado outro Assessor. Não foram localizados registros no DOE-BA da nomeação de outro assessor para a função após 2009, ou mesmo a exoneração do último ocupante do cargo.

Em 2015, após publicação do Decreto Estadual nº 16.059, a função de Assessor de Controle Interno, que em determinado momento deixou de configurar cargo comissionado, passou a ser exercida pelo mesmo servidor nomeado em 2009, atualmente estabilizado economicamente.

Os dados e evidências extraídos da pesquisa documental permitem afirmar que a Assessoria de Controle Interno foi instituída oficialmente através de ato administrativo em

2000, sendo os trabalhos realizados por um único servidor, o que perdurou até 2009. Entre 2010 e 2014 não foram encontrados registros oficiais, ou mesmo informais, sobre o funcionamento da Assessoria, que perdeu seu propósito e não desenvolveu atividades nesse período. Somente em 2015 o controle interno na UESB foi lentamente retomado, sendo criado o setor Assessoria de Controle Interno (não apenas o cargo, como em 1999) no qual foram lotados mais dois servidores em 2016 para integrar a equipe.

Quando questionados sobre os motivos que levaram à retomada do controle interno na IES e à criação da Assessoria de Controle Interno enquanto setor, os entrevistados foram enfáticos ao afirmar que esse movimento decorreu de imposições ou interesses do Governo Estadual e, sobretudo, de fatores legais, mais especificamente o Decreto nº 16.059/2015.

O movimento de criação de estruturas de controle interno no âmbito do Poder Executivo do Estado da Bahia, entretanto, é anterior a 2015. O Relatório e Parecer Prévio do TCE sobre as Contas do Chefe do Poder Executivo do Estado da Bahia referente ao exercício de 2014 apresentou ressalvas quanto à precariedade das estruturas de controle interno existentes, as quais foram consideradas inidôneas para o alcance das finalidades previstas no art. 74 da Constituição Federal, sobretudo no que concerne à indispensável avaliação dos resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, quanto à eficácia, eficiência e efetividade.

O TCE-BA também fez ressalva à ausência de um sistema integrado de controle interno que possibilitasse ao Poder Executivo a avaliação e o acompanhamento, de forma coordenada e efetiva, da conformidade dos atos de gestão com os parâmetros normativos disciplinadores da atividade administrativa do Estado (controle de procedimentos ou de conformidade) e, especialmente, dos resultados das políticas públicas implementadas, quanto à eficácia, eficiência e economicidade, bem como do cumprimento das metas estipuladas no plano plurianual (controle de resultado ou de desempenho).

Destaque-se, contudo, que em 2013 o controle interno também foi alvo de ressalvas, tendo o TCE-BA recomendado à Secretaria da Fazenda estruturar um sistema de controle interno capaz de estabelecer uma interação permanente entre os componentes do controle interno e as ações do controle externo. No Relatório referente ao exercício financeiro 2014, o TCE destaca o acompanhamento das deliberações constantes do parecer prévio referente ao exercício anterior, capítulo no qual constam os esclarecimentos da Comissão Estadual de Ações Corretivas e Preventivas de Ressalvas Relativas às Contas Governamentais<sup>18</sup>, que

---

<sup>18</sup> A Comissão Estadual de Ações Corretivas e Preventivas de Ressalvas relativas às Contas Governamentais, criada por meio do Decreto nº 12.474/10, é composta por servidores e autoridades de diversos órgãos do Estado,

destacou a criação das Coordenações de Controle Interno como forma de atendimento às recomendações do Tribunal.

Assim, em 11 de dezembro de 2014, período de transição de governo, foi publicada a Lei nº 13.204, com a finalidade de modificar a estrutura organizacional da Administração Pública do Poder Executivo Estadual. Essa reforma administrativa teve sua vigência iniciada em 1º de janeiro de 2015 e, além de reestruturar diversos órgãos da administração direta e alguns da indireta, criou Coordenações de Controle Interno para todos os órgãos nos quais a função ainda não existia formalmente.

Assim, em janeiro de 2015 todos os órgãos da administração direta e indireta do Poder Executivo Estadual possuíam estrutura de controle interno instituída por meio de ato administrativo válido. O passo seguinte foi disciplinar as atividades desses setores, definir suas atribuições e relações hierárquicas e dar outras providências para que as rotinas de controle pudessem, de fato, ser iniciadas, o que foi materializado juridicamente pelo Decreto nº 16.059/2015.

Em seu art. 2º o referido Decreto estabelece os integrantes da estrutura básica de controle interno do Poder Executivo Estadual, quais sejam: a Auditoria Geral do Estado; as Coordenações de Controle Interno; e as demais estruturas dessa natureza existentes nas entidades do Poder, grupo no qual se enquadra a Assessoria de Controle Interno da UESB.

Nessa nova estrutura básica de controle a Auditoria Geral do Estado figura como um órgão orientador ou disciplinador desses setores de controle interno, cujas atividades devem ser desenvolvidas de forma integrada e em articulação sistêmica com a AGE. Embora não haja relação hierárquica entre os integrantes dessa estrutura, as coordenações e demais setores de controle interno estão sujeitos à orientação técnica da AGE, respeitada a subordinação administrativa e hierárquica ao titular do seu respectivo órgão ou entidade, conforme Parágrafo Único, art. 2º do Decreto nº 16.059/2015.

Essa integração e articulação sistêmica estabelecida pelo Decreto em questão também é evidenciada em seu art. 4º, incisos II e III que definem como competências das coordenações e demais estruturas de controle interno adequar o planejamento e a execução de

---

e tem as seguintes competências: analisar os achados de auditoria das conclusões de Pareceres Prévios do TCE Contas Governamentais; definir ações corretivas e preventivas para evitar reincidências de achados de auditoria, além de estabelecer procedimentos de orientação para a adequação às recomendações indicadas nos Pareceres do TCE conjuntamente com os órgãos sistêmicos da Administração Pública Estadual e com apoio da Auditoria Geral do Estado recomendações do TCE-BA. Disponível em <  
<https://www.tce.ba.gov.br/files/flippingbook/contas-de-governo-2014/files/assets/basic-html/page371.html> >  
Acesso em 23 mar. 2017.

suas atividades às orientações técnicas da Auditoria Geral, devendo ainda encaminhar-lhe relatórios das atividades de controle quando solicitado.

Nesse aspecto as entrevistas realizadas confirmaram que internamente, a Assessoria de Controle Interno relaciona-se hierarquicamente apenas com o reitor, contudo, dispõe de autonomia e independência. Por outro lado, as evidências levantadas demonstraram que a ACI é regida, exclusivamente, pelas orientações emitidas pela AGE, ou seja, embora haja independência em relação ao gestor máximo, há uma espécie de subordinação à Auditoria Geral do Estado. Essa independência, contudo, é indispensável, pois permite que a estrutura de controle interno tenha autonomia, garantindo a exposição da realidade organizacional ao gestor da entidade com isenção e rigor (JORGE; COSTA, 2009 apud CARVALHO ET AL, 2016).

Essa situação pode ser evidenciada pelos trechos das entrevistas a seguir:

Na verdade, a ACI é subordinada hierarquicamente ao reitor e no organograma, o normal seria estar como a Procuradoria Jurídica, independente e ligada diretamente ao gestor máximo. Mas, apesar de não existir uma resolução específica, nossa subordinação administrativa é ao reitor, e a nenhum outro setor mais. E externamente, estamos subordinados tecnicamente, à Auditoria Geral do Estado. A partir desses dois normativos [Lei nº 13.204/2014 e Decreto nº 16.059/2015], surgiu essa subordinação técnica à Auditoria Geral do Estado e as determinações dos trabalhos a serem feitos vêm através dessas orientações técnicas da AGE (INFORMANTE 2).

Hoje, estamos subordinados à Auditoria Geral do Estado e recebemos algumas orientações técnicas que direcionam nosso trabalho. Temos certa liberdade dentro desse trabalho, como por exemplo, montar as amostras e os programas de trabalho, mas seguimos as orientações técnicas emitidas pela AGE (INFORMANTE 1).

Essa sujeição põe em dúvida a autonomia do controle interno na autarquia e prejudica sua independência, inclusive no cumprimento de um dos objetivos previstos constitucionalmente, o apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, uma vez que os trabalhos desenvolvidos pela ACI são orientados e direcionados pela AGE, independente das reais necessidades de controle da IES.

Sobre essa questão é importante ressaltar ainda que em 2014 o Tribunal de Contas do Estado da Bahia não considerou atendidas as recomendações feitas à Secretaria da Fazenda de estruturar um sistema de controle interno. A implantação das Coordenações não é suficiente, persistindo a orientação para que seja implantado um sistema de controle interno integrado e independente, com uma controladoria vinculada diretamente ao chefe do Poder Executivo. O TCE ainda esclareceu que:

As Coordenações de Controle Interno subordinadas hierarquicamente às respectivas Secretarias de Estado, não detêm autonomia administrativa e técnica para exercerem o controle público com independência. Para atuarem de forma segura e imparcial, carecem da existência de um órgão central controlador, subordinado diretamente ao Chefe do Poder Executivo e com quadro próprio de servidores, que orientará a ação integrada e multidisciplinar de todo o sistema de controle interno (TCE-BA, 2015).

Isso reforça a ideia de limitação de autonomia da Assessoria de Controle Interno da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, o que tende a comprometer os resultados do seu trabalho.

#### **4.3 ASPECTOS RELEVANTES DA ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO DA UESB**

Considerando esse processo de criação, direcionamento e orientação das coordenações e estruturas de controle interno do Poder Executivo Estadual a partir de 2015, esta pesquisa buscou compreender o nível de conhecimento dos servidores da amostra em relação ao trabalho realizado pela ACI, excluídos os indivíduos lotados neste setor.

A maioria dos servidores foi enfática ao afirmar, tanto os respondentes dos questionários quanto os entrevistados, que embora saibam da existência da Assessoria de Controle Interno, desconhecem quaisquer informações acerca do setor. Apenas o Informante 8 afirmou que tem ciência do trabalho desenvolvido pela Assessoria, mas em virtude das relações pessoais que mantém com um dos servidores lotados na ACI, e não necessariamente em função do contexto profissional. O entrevistado também destacou que os membros de sua equipe têm conhecimento da existência do setor, porquanto a Assessoria de Controle Interno geralmente solicita demonstrativos e relatórios do Sistema de Administração de Patrimônio (SIAP) para acompanhamento.

No entanto, apesar da Assessoria de Controle Interno possuir espaço físico próprio e desde 2016 contar com três servidores para mantê-la em funcionamento, 87,5% desse grupo de respondentes foram unânimes ao afirmar que desconhecem o trabalho realizado pelo setor, embora conheçam sua existência e o reconheçam-no como oficialmente responsável pelo controle interno na instituição, com destaque para as informações verbais coletadas junto aos responsáveis pelo planejamento e pelas finanças da IES:

Tem! [A equipe] tem conhecimento. Na realidade, tem conhecimento da existência da Assessoria de Controle Interno, um setor que, apesar de ser atendido por funcionários da instituição, tem toda sua linha de trabalho norteada pela AGE. O trabalho em si, se já está em prática ou não, disso não temos conhecimento. Pelo menos acreditamos que ainda não, que está na fase embrionária, que o setor está sendo montado e estruturado. Inclusive, [o chefe do setor] participou de todos os cursos oferecidos pela Secretaria da Fazenda. Mas, efetivamente, eu e a minha

equipe não temos conhecimento específico do que eles estão desenvolvendo nesse momento (INFORMANTE 4).

Na verdade, sabemos que o setor vem sendo estruturado, mas ainda não conseguimos perceber as ações, concretamente, no nosso dia-a-dia. Assim, acho que a maioria das pessoas que trabalham aqui não sabe exatamente quais as atribuições do controle interno. Então, como a ACI ainda está sendo estruturada, ainda não percebemos de que modo o controle interno pode interferir ou auxiliar nossas rotinas (INFORMANTE 6).

Nota-se, portanto, um isolamento institucional da Assessoria de Controle Interno, ou seja, não há um envolvimento dos demais setores e servidores com a estrutura de controle interno implantada. Para Farias, Luca e Machado (2010), o controle interno consiste num processo complexo que envolve vários elementos como sistemas, planejamento, aprendizado contínuo e cultura organizacional, os quais devem interagir de modo a possibilitar a efetiva participação das pessoas no esforço voltado para o alcance dos objetivos da entidade.

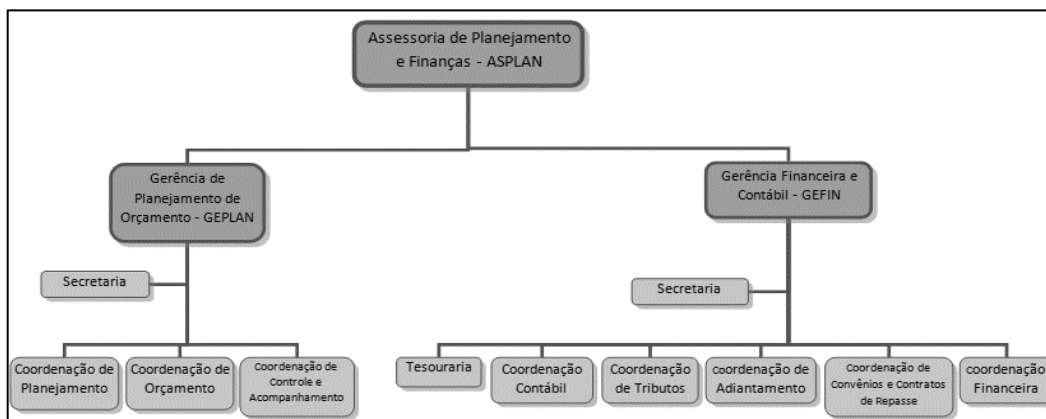
Dessa forma, o sucesso de uma estrutura de controle interno está diretamente relacionado à participação e envolvimento de todos os indivíduos que compõem a instituição, posto que isso implique, inclusive o compartilhamento de informações necessárias à realização das atividades de controle. Leung e Isaacs (apud Monteiro, 2015) asseveram ainda que a implantação de sistemas de controle interno representa um processo de mudança organizacional, ao qual se deve dedicar tempo para desenvolver práticas e inculcar a cultura de atividades de gestão de risco e de controle nas pessoas, sendo essencial estabelecer um programa de estratégia, comunicação e treinamento que envolva todos os funcionários da organização.

Não obstante os informantes afirmem desconhecer o trabalho realizado pela Assessoria, reconhecem-no como setor oficialmente responsável pelas ações de controle interno na Universidade. Entretanto, a partir do organograma institucional e das verificações realizadas mediante observação, identificou-se que a ASPLAN, por meio da Coordenação de Controle e Acompanhamento desenvolve atividades características de controle interno, com viés operacional e orçamentário.

De acordo com informações da própria Assessoria de Planejamento e Finanças, o setor está vinculado à Reitoria e é composto pela Gerência de Planejamento e Orçamento e Gerência Financeira e Contábil (Gefin), é responsável pelas atividades de macroplanejamento estratégico e orçamentário, assim como pelo gerenciamento das rotinas financeiras e contábeis da instituição (Ver figura 1).

**Figura 1:** Organograma da ASPLAN





Fonte: Assessoria de Planejamento e Finanças, 2017.<sup>19</sup>

A Gerência de Planejamento é composta pela Coordenação de Planejamento, Coordenação de Orçamento, CCA e Secretaria, e centraliza as atividades de macroplanejamento estratégico e orçamentário da UESB, monitorando o desempenho das Ações Governamentais e executando necessários ajustes de planejamento.

Composta pela Tesouraria, Coordenação Contábil, Coordenação de Impostos, Coordenação de Adiantamento, Coordenação de Convênios, Coordenação Financeira, e Secretaria, a Gefin é responsável pela execução financeira da despesa, por meio dos estágios da liquidação e pagamento, conforme previsão orçamentária; tratamento contábil das receitas próprias e de captação de recursos externos; atividades de encerramento de exercício, elaboração e organização de relatório da prestação de contas da Instituição.

Ao serem questionados se atualmente a UESB possui uma estrutura de controle interno, dois dos servidores lotados na CCA responderam sim e afirmaram que tal estrutura está em pleno funcionamento, no entanto, inseriram apontamentos manuscritos no questionário informando estarem se referindo à ASPLAN. O terceiro informante lotado no setor não respondeu à pergunta.

A Coordenação de Controle e Acompanhamento foi criada na ASPLAN em meados de 2014 e desde então desenvolve rotinas de controle, mantendo contato direto e frequente com setores estratégicos da IES, como as pró-reitorias acadêmicas e administrativa e os setores a elas subordinados. A CCA não mantém qualquer relação com a Assessoria de Controle Interno, embora a natureza do papel desenvolvido por ambos os setores apresente semelhanças, senão quanto à forma, ao menos quanto à essência. Esse contexto termina por conduzir a pesquisadora a questionamentos sobre as responsabilidades do exercício oficial e efetivo do controle interno na instituição, ou seja, embora a ACI seja oficialmente responsável

<sup>19</sup> Informações disponíveis em [http://www2.uesb.br/proreitorias/asplan/?page\\_id=954#close](http://www2.uesb.br/proreitorias/asplan/?page_id=954#close). Acesso em 05 maio 2017.

pelo controle interno, a ASPLAN é reconhecida como o setor que, efetivamente, realiza e dissemina procedimentos de controle.

Quanto ao papel da ASPLAN em relação ao controle interno da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, o responsável pelo setor foi indagado sobre os motivos que levaram à criação da Coordenação de Controle e Acompanhamento. Nesse sentido, com base nos dados coletados mediante entrevista, identificou-se que a CCA foi criada em julho de 2014, período em que foi iniciada uma nova gestão na Assessoria de Planejamento. Segundo o gestor, a coordenação foi criada por necessidade, pois até então não era possível fazer verificações básicas de disponibilidade orçamentária e financeira ou do percentual de comprometimento de recursos com despesas, ou a quais unidades de custo estas deveriam ser atribuídas, mostrando-se imprescindível instituir mecanismos de controle.

Além do controle interno realizado pela Assessoria de Controle Interno e pela Assessoria de Planejamento, através da Coordenação de Controle Interno, os dados coletados por meio das entrevistas também apontaram para a implantação de procedimentos de controle interno por outros setores da IES. Assim, setores responsáveis pelo gerenciamento de contratos, pela gestão de convênios, a gerência financeira e até mesmo as pró-reitorias e os setores relacionados aos recursos humanos foram citados pelos servidores da ACI e da ASPLAN como aqueles que desenvolvem algum tipo de função relacionada ao controle interno operacional. Contudo, não há qualquer relação entre os procedimentos de controle utilizados por esses setores, ou seja, não há consenso, nem padronização, cada setor os institui de acordo com suas necessidades e conveniências, inexistindo, efetivamente, um setor central para coordená-los, divulgá-los ou avaliá-los. De acordo com o Informante 4, inclusive, essa função caberia à Assessoria de Controle Interno, conforme trecho transcrito:

Na realidade, o setor formalmente, e oficialmente, responsável pelo controle interno deveria ser a ACI, que, enquanto controle interno, deveria monitorar não apenas a ASPLAN, mas todas as outras áreas, inclusive eles possuem plano técnico de trabalho para poder acompanhar, por exemplo, toda a parte contábil, orçamentária, de licitação, de almoxarifado etc.

Entende-se, pois, ser competência da Assessoria de Controle Interno, coordenar e centralizar as ações dessa natureza, com vistas à padronização e uniformização de ações e procedimentos, tendo em vista a execução integrada e sistêmica do controle interno em toda a instituição. Esse papel é confirmado pelo Decreto nº 16.059/2015 que em seu art. 4º, incisos I, IV, VII e VIII apontam algumas atribuições, com esse viés, às estruturas de controle interno do Poder Executivo Estadual:

Art. 4º - Compete às Coordenações de Controle Interno e às demais estruturas de controle existentes nos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, sem prejuízo de outras competências atribuídas no regimento do órgão:

I - planejar, executar, coordenar, controlar e avaliar as atividades de controle interno, no âmbito do órgão ou entidade;

IV - propor à AGE medidas que visem à definição, padronização, sistematização e normatização dos procedimentos operacionais atinentes ao controle interno, com vistas à prevenção de erros e à racionalização na utilização de recursos públicos;

VII - orientar o gestor do órgão ou entidade em assuntos de competência de controle interno;

VIII - orientar os demais gestores de bens e recursos públicos, bem como os responsáveis por contratos e convênios, nos assuntos pertinentes à área de competência do controle interno, inclusive sobre o acompanhamento e a forma de prestação de contas. (GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA, DECRETO Nº 16,059, 2015).

Embora perceba-se a pulverização das responsabilidades referentes ao controle interno e a inexistência de uma coordenação central de fato, todos os indivíduos da amostra reconhecem sua importância para a instituição.

Os entrevistados consideram o controle interno como indispensável, pois permitem que os procedimentos da Universidade sejam realizados em conformidade com as leis e normas aplicáveis, e com mais lisura, transparência e eficiência. Nesse sentido, o controle interno também é importante por figurar como orientador, de modo que a instituição sofra menos apontamentos do Tribunal de Contas do Estado da Bahia.

O controle interno também se mostra importante ao servir de suporte para o acompanhamento contábil, porquanto a análise de rotinas financeiras e contábeis permitiria a detecção prévia de problemas e inconsistências, bem como as devidas correções em tempo hábil, evitando-se notificações da Secretaria da Fazenda e TCE-BA. Conforme estudos realizados por Monteiro (2015) o controle interno é relevante para a organização da informação dentro das organizações, para a proteção de seus ativos e para a segurança da informação contábil, podendo auxiliar a gestão no trabalho de apoio à transparência pública e ao controle social.

Também foi destacada a importância do controle interno no sentido de munir os gestores sobre o andamento dos trabalhos da IES em relação aos aspectos legais, orçamentários e financeiros, de modo que as informações fornecidas sirvam de apoio à tomada de decisões, além de possibilitar a identificação e correção de erros e a melhoria de procedimentos. Para Cavalheiro e Flores (2007) a adequada estrutura de controle interno pode

subsidiar o administrador com informações e elementos técnicos suficientes e necessários para evitarem-se desperdícios, abusos, fraudes e desfalques.

As declarações sobre a importância do controle interno, entretanto, foram acompanhadas de reflexões sobre o fato de o controle interno ser, culturalmente, percebido de maneira negativa, dificultando a atuação dos setores responsáveis, sobretudo no que se refere ao levantamento de informações e verificações *in loco*. De acordo com o Informante 2, “há uma dificuldade muito grande de que as pessoas compreendam que a função do controle interno é ajudar para que as coisas funcionem da maneira correta, para corrigir rotinas e melhorar os processos”.

Em suma, os entrevistados consideram o controle interno importante para a IES em relação à conformidade dos atos administrativos com leis, normas e regulamentos, à adequação dos registros contábeis, ao aumento da transparência e eficiência operacional, à redução de apontamentos decorrentes do controle externo e ao apoio ao processo decisório. Nota-se, portanto, que os entrevistados descreveram de maneira bastante limitada, em número e escopo de abrangência, os aspectos que tornam o controle interno importante.

De um modo geral, todos os entrevistados demonstraram perceber a relevância do controle interno para a Instituição, contudo afirmaram que a administração central, com destaque para a Reitoria especificamente, não atribui a devida importância ao controle interno e à ACI. Sobre o assunto Carvalho *et al* (2016) comenta que a obrigatoriedade da existência de controles internos sem a percepção de sua utilidade pela administração, e sem a real fiscalização dos órgãos de controle externo gera estruturas fictícias, com vistas apenas a conferir legitimidade à regulação.

Reforçando a constatação da dicotomia entre a responsabilidade oficial da ACI pelo controle interno e a execução efetiva de alguns desses controles pela ASPLAN, as entrevistas indicaram que a Reitoria enxerga o controle interno através da Assessoria de Planejamento, em virtude do fornecimento de informações orçamentárias e financeiras ao gestor máximo, com a finalidade de apoiar a tomada de decisões internamente e subsidiar as negociações com o Governo do Estado para captação de recursos para a manutenção da IES. Atualmente o gestor dispõe de informações com mais qualidade, conforme evidenciado pelo Informante 4:

Há um tempo atrás os outros reitores falavam da situação de suas universidades e até da situação da UESB e o reitor estava sempre à margem, por não de dispor de dados consistentes. Mas hoje, o gestor dispõe de informações orçamentárias e administrativas mais contundentes constantemente atualizadas e tem embasamento para argumentar, discutir e até defender a concessão de mais recursos para a UESB quando da definição da Lei Orçamentária Anual.

Os entrevistados também destacaram que muito embora a administração central tenha consciência da importância do controle interno, sobretudo em relação ao respaldo conferido ao processo decisório, questões políticas internas podem representar um entrave para a execução desse controle realizado pela Assessoria de Controle Interno, em virtude das relações diretas que esta deve manter com a AGE, por força do Decreto nº 16.059/2015.

No tocante especificamente à ACI, os informantes compartilham da opinião de que a administração central não dispensa atenção necessária à Assessoria, visto que esta ainda não dispõe de todos os recursos materiais e humanos necessários à adequada realização dos serviços, além de existir morosidade na apresentação das informações solicitadas aos setores diversos. Foi destacado ainda que a compreensão da importância da ACI por parte dos gestores apresenta-se como uma realidade distante, porquanto muitos desconhecem a existência do setor e seu papel e por isso, não o valorizam.

Os dados coletados também demonstraram as dificuldades relacionadas à implantação e execução do controle interno na Instituição. Sob o ponto de vista da Assessoria de Controle Interno, além da inadequação do espaço físico e da indisponibilidade de recursos em quantidade suficiente, a falta de informação sobre o que é o controle interno consiste na principal dificuldade enfrentada desde a implantação do setor em 2015.

Para os entrevistados, as pessoas não sabem ou tem uma vaga ideia dos objetivos do controle interno, levando à visão distorcida de que a ACI tem como função principal apontar os erros cometidos pela IES, evidenciando-os para a auditoria externa. De acordo com Carvalho *et al* (2016), como a Constituição Federal deixa clara a relação de cooperação do SCI com o controle externo, ocorre um distanciamento entre os gestores e o controle interno, que assume um papel de fiscalização e diminui a propensão ao compartilhamento de informações.

Conforme trechos destacados a seguir, as afirmações coadunam para a mesma ideia, de que a principal dificuldade enfrentada na implantação e execução do controle interno refere-se à falta de informação quanto às suas finalidades.

A maior dificuldade é exatamente o fato de os setores não estarem abertos para receber as atividades do controle interno. Nós temos muitas deficiências, principalmente com relação ao controle patrimonial e à atuação contábil e para saná-las, dependemos de informações. É esse tipo de problema que a Assessoria de Controle Interno tende a enfrentar, a obtenção de informações tempestivas. E para minimizar essa dificuldade é necessária a conscientização de todos os setores, de modo que seja possível entender qual a verdadeira função do controle interno dentro de uma instituição (INFORMANTE 6).

Falta de integração entre setores, falta de conhecimento técnico dos gestores, que não compreendem a importância do controle interno para a instituição (INFORMANTE 7).

O maior problema é que a instituição, os servidores de maneira geral, enxergam o controle interno como o responsável pela antecipação de apontamentos indevidos para o próprio Tribunal de Contas, e isso leva à rejeição da Assessoria de Controle Interno e à negação de informações a ela. (INFORMANTE 8).

Considerando o controle interno de maneira geral, inclusive aquele realizado no âmbito da Assessoria de Planejamento, foi enfatizada ainda a resistência à mudança, mesmo que esta tenha a finalidade de assegurar conformidade legal a determinados atos administrativos, sendo necessário um acompanhamento pontual e constante para que essas mudanças sejam internalizadas por todos os integrantes da instituição.

Tendo em conta que a inexistência de sistemas de informação adequados à realização do controle interno também represente uma dificuldade, os informantes também foram questionados nesse sentido. Essa indagação fundamentou-se no Relatório e Parecer Prévio do TCE sobre as Contas do Chefe do Poder Executivo do Estado da Bahia do exercício financeiro 2014, porquanto tenham sido identificados apontamentos referentes às deficiências do FIPLAN<sup>20</sup> em termos de controle interno, especificamente em relação aos contratos e convênios.

As informações contidas no Relatório do TCE revelam, portanto, o pior dos cenários sobre os mecanismos de controle interno para cadastramento e monitoração dos recursos repassados pelo Estado da Bahia por meio de convênios, sobretudo porque o sistema utilizado (Cadastramento da Despesa – CDD, módulo que integra o FIPLAN) carece de informações essenciais sobre os recursos transferidos, bem como não registra adequadamente dados sobre a execução e prestação de contas dos convênios. Ou seja, desde a implementação do FIPLAN, o sistema de informação do Estado da Bahia apresenta um verdadeiro hiato no que toca ao registro e acompanhamento dos convênios celebrados. Diante desse cenário, que revela a deficiência nos mecanismos de controle interno do FIPLAN, conclui-se com facilidade que a ausência de informações essenciais sobre os convênios pactuados no sistema de informações do Estado da Bahia prejudica severamente a elaboração do plano anual de diretrizes instituído pelo art. 11 da Resolução nº 144/2013 deste TCE, haja vista a carência de informações e critérios para subsidiar a sua confecção. (TCE, 2014).

Desse modo, considerando que após parecer do Tribunal de Contas do Estado da Bahia tenha sido criada a estrutura básica de controle interno do Poder Executivo Estadual, buscou-se levantar informações sobre a existência de módulos específicos de controle interno no FIPLAN, em resposta às recomendações do controle externo.

---

<sup>20</sup> O Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças do Estado da Bahia (FIPLAN) foi implantado em 2013 com o objetivo de aperfeiçoar os processos de planejamento, contabilidade, execução orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Pública do Estado da Bahia.

Embora a utilização de tecnologia da informação em sistemas que deem ao SCI acesso livre e tempestivo às informações e aos dados impacte positivamente sua efetividade, as entrevistas apontaram para a inexistência de um sistema de informação voltado para as atividades de controle interno (CARVALHO ET AL, 2016).

Os servidores da Assessoria de Controle Interno afirmaram ter acesso aos sistemas utilizados por outros setores da instituição, mais precisamente, o FIPLAN, o SIAP e o Sistema de Informações de Recursos Humanos (SIRH). Em relação ao FIPLAN, especificamente, os entrevistados informaram que, embora seja um sistema bastante completo, integrado e disponha de grande variedade de relatórios gerenciais, o mesmo não dispõe de um módulo direcionado exclusivamente ao controle interno.

Para além dos apontamentos do TCE em relação aos sistemas de informação utilizados pelo Poder Executivo Federal, na Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia este é considerado um aspecto limitador, porquanto a Assessoria de Controle Interno não dispõe de sistema informacional específico para a área. Disso decorre a dependência de acesso a outras bases de dados com o caráter restrito de consulta que, muitas vezes, não permite a utilização de todas as funcionalidades existentes, mesmo em relação à extração de relatórios técnicos e gerenciais imprescindíveis à realização do trabalho da ACI, o que exige recorrer diretamente aos servidores de cada setor para obter informações. Assim, a limitação de acesso a dados pode inviabilizar as tarefas de controle interno, sendo necessária a estruturação de sistemas que permitam a obtenção de informações com confiabilidade e tempestividade.

#### **4.4 AS FINALIDADES DO CONTROLE INTERNO: PREVALÊNCIA DA LEGALIDADE SOBRE A PROMOÇÃO DA EFICIÊNCIA**

Considerando os onze objetivos do controle interno (Quadro 2), segundo estudos realizados por Monteiro (2015), é possível identificar o caráter ou essência principal de cada um deles, ou seja, esses objetivos podem ter foco gerencial ou de resultado, viés legal, formal ou burocrático; de prestação de contas; e ainda foco no apoio ao controle social, conforme apresentado no Quadro 4.

**Quadro 4:** Foco dos objetivos do controle interno

<b>OBJETIVOS</b>	<b>FOCO(S) PRIORITÁRIO(S)</b>
Proteção de ativos	Gerencial ou de resultado
Apoio à eficiência operacional	
Potencialização do êxito do processo decisório	

Indução do comportamento focado no resultado	
Obtenção de informações apropriadas	Gerencial ou de resultado; apoio ao controle social
Garantia do respeito às leis, normas e regulamentos da cabíveis	Legal, formal ou burocrático
Exercício do controle de operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres dos órgãos públicos	
Apoio e controle da responsabilidade na gestão fiscal, conforme LRF	
Comprovação da veracidade de informações contábeis, financeiras e operacionais	Legal, formal ou burocrático; gerencial ou de resultado
Apoio ao controle externo no cumprimento de sua missão	Legal, formal ou burocrático
Zelo pelo cumprimento das obrigações e prestação de contas	Prestação de contas ( <i>accountability</i> ); apoio ao controle social

Fonte: elaborado pela autora com base em Monteiro (2015).

Com vistas a identificar o foco majoritário do controle interno realizado pela Universidade Estadual no Sudoeste da Bahia, a partir das entrevistas e questionários foram coletados dados sobre o tipo de trabalho realizado pela ACI e sua finalidade principal enquanto setor, sobre os procedimentos implantados pela ACI e ASPLAN e por fim, sobre quais dos objetivos do controle interno (Quadros 2 e 4) são buscados atualmente pela IES.

O trabalho realizado pela Assessoria de Controle Interno, segundo os informantes lotados no setor, relaciona-se à auditoria de áreas e processos específicos (finanças, patrimônio, diárias, contratos, etc.) solicitada pela Auditoria Geral do Estado ou motivada por apontamentos ou recomendações do Tribunal de Contas. Os respondentes (Informantes 1 e 2, respectivamente) novamente esclareceram que a “ACI deve subordinação técnica à AGE e cumprem um calendário de atividades normalmente solicitadas por eles” e que “o trabalho desenvolvido pelo setor é direcionado pelas orientações técnicas expedidas por aquele órgão”.

Embora as competências das coordenações e demais estruturas de controle interno definidas no art. 4º do Decreto nº 16.059/15 sejam bastante limitadas em relação aos objetivos do controle interno, nem mesmo estas são abrangidas em sua totalidade, pelo menos até o momento, pela Assessoria de Controle Interno da UESB. Assim, ficou evidenciado a partir dos dados levantados que a ACI tem priorizado a competência prevista no inciso II do mencionado artigo: “II - adequar o planejamento e a execução de suas atividades às orientações técnicas que forem emanadas da Auditoria Geral do Estado – AGE”.

Dessa maneira, ficam negligenciadas competências importantes previstas no Decreto nº 16.059/2015 como o planejamento, execução, coordenação, acompanhamento e avaliação das atividades de controle interno no âmbito da UESB; acompanhamento e controle da implementação de providências recomendadas pelo TCE-BA; orientação ao reitor da IES em



assuntos de competência de controle interno; orientação aos demais gestores de bens e recursos públicos, bem como os responsáveis por contratos e convênios, nos assuntos pertinentes à área de competência do controle interno, inclusive sobre o acompanhamento e a forma de prestação de contas; comunicação imediata ao dirigente máximo da UESB sobre a ocorrência de irregularidades que impliquem lesão ou risco ao patrimônio público, com vistas à adoção das medidas pertinentes, inclusive a apuração da responsabilidade dos envolvidos; e auxílio à Universidade na elaboração da prestação de contas, a ser apresentada anualmente ao Tribunal de Contas do Estado.

Essa limitação no cumprimento de competências também foi confirmada pelos entrevistados ao afirmarem que os principais objetivos da Assessoria de Controle Interno consistem em, fundamentalmente, atender às recomendações da Auditoria Geral do Estado, e, como destacado pelo Informante 3 “tentar visualizar de maneira ampla todos os acontecimentos da Universidade para verificar a conformidade das rotinas e processos de acordo com as leis, normas, regulamentos e orientações técnicas cabíveis”.

Os controles internos, comumente, focam aspectos legais e formais, que terminam por predominar sobre as questões relacionadas à eficiência e eficácia nos dispêndios públicos (PISCITELLI, 2014; SILVA, 2011). Incluindo-se nesse contexto, entende-se que a ACI se aproxima de apenas um dos objetivos do controle interno, a verificação (sem necessariamente garantir) do respeito às leis, normas e regulamentos da cabíveis que tem a legalidade e a burocracia como focos principais. É necessário acrescentar ainda que o próprio Decreto nº 16.059/2015 restringe o escopo de abrangência das coordenações e demais estruturas de controle interno, uma vez que em seu art. 4º § 1º ressalta apenas os aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade, sem fazer qualquer referência aos princípios da eficiência e eficácia, já incorporados ao ordenamento jurídico pertinente à administração pública brasileira:

As atividades previstas neste artigo compreendem as funções de acompanhamento, controle e fiscalização da execução orçamentária, financeira e patrimonial, buscando assegurar a conformidade dos atos e fatos administrativos, quanto à legalidade, à legitimidade, bem como à economicidade da gestão, em relação a padrões normativos e operacionais a que estejam obrigados. (GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA, DECRETO Nº 16.059, 2015).

A pesquisa também buscou identificar os procedimentos de controle interno mais relevantes implementados pela ACI desde 2015. Sob o ponto de vista dos entrevistados lotados em outros setores, que não a Assessoria de Controle Interno, a maioria dos respondentes, 87,5%, afirmaram que não são capazes de identificar nenhum procedimento

implementado ou realizado pela ACI até o momento, seja na área orçamentária financeira, contábil ou patrimonial. Os 12,5% restante informou que talvez o setor esteja iniciando procedimentos relacionados ao patrimônio da Instituição.

A própria Assessoria, entretanto, informou que em 2016 foi realizada uma inspeção na folha de pagamento, da qual resultaram apenas alguns apontamentos formais. Segundo o Informante 2, em 2017 encontra-se em andamento um procedimento de verificação de bens móveis permanentes e estão previstas inspeções nos convênios estaduais e nos contratos de passagens aéreas. Os procedimentos citados possuem características de fiscalização e, conforme identificado através das entrevistas, assumem um viés de auditoria. Contudo, faz-se importante ressaltar que controle interno e auditoria interna não sinônimos e, portanto, não devem se confundir.

O Sistema de Controle Interno (SCI) é constituído de vários subsistemas ou unidades que devem atuar de forma integrada e harmônica (DAVIS; BLASCHEK, 2006). No caso da Bahia, tem-se uma estrutura básica de controle interno no âmbito do Poder Executivo Estadual, em que a Auditoria Geral do Estado figura como órgão central e os subsistemas são representados pelas coordenações e demais estruturas de controle interno das entidades da administração direta e indireta do Poder Executivo. Davis e Blaschek (2006) acrescentam que o controle interno não é sinônimo de auditoria interna, pois esta pertence ao SCI e equivale à atividade desenvolvida por unidade especializada quanto à revisão e apreciação da atuação dos Controles Internos, os quais servem de base para toda a atividade de controle na Administração Pública.

Em relação à Coordenação de Controle e Acompanhamento, subordinada à Assessoria de Planejamento, também foram buscadas informações sobre procedimentos relevantes de controle interno, sendo destacada a utilização de um formulário de reserva orçamentária e apropriação de custos, que tem permitido o controle das despesas realizadas, mas ainda não empenhadas. Segundo o Informante 4,

Esse formulário tem permitido o controle absoluto do recurso orçamentário, pois a partir dele temos conhecimento do total utilizado e deste montante, quanto foi efetivamente pago e quanto ainda está pendente de pagamento, em razão dos contingenciamentos nos repasses financeiros realizados pelo Governo do Estado.

Através dos dados coletados por meio dos questionários também foram listados procedimentos de conferência de processos através de *check lists* elaborados a partir da legislação vigente e normativos internos; o registro em um banco de dados dos processos de

natureza pecuniária, como aqueles referentes à aquisição de bens permanentes, materiais de consumo e prestação de serviços etc.

A Assessoria de Planejamento também desempenha o papel de orientar os demais setores da IES quanto à adequação de procedimentos e rotinas, o que comumente é feito através de circulares internas e reuniões. Contudo, considerando as competências previstas no Decreto nº 16.059/2016, entende-se que cabe à Assessoria de Controle Interno tal responsabilidade. Sobre esse ponto, Cavalheiro e Flores (2007) ressaltam que a procura, pelos servidores e pelas demais unidades administrativas, de auxílio quanto a procedimentos e rotinas é decorrência natural do trabalho da unidade oficialmente responsável pelo controle, tendo essas orientações a finalidade de esclarecer procedimentos já previstos ou aperfeiçoá-los. Tem-se, assim, mais uma evidenciação da dicotomia entre a responsabilidade oficial pelo controle interno e sua execução efetiva.

Ainda no intuito de compreender o controle interno realizado pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia possui foco predominantemente gerencial, legal, na prestação de contas ou no apoio ao controle interno foram identificados através de questionários aplicados a todos os indivíduos que compõem a amostra que o controle interno da IES, de maneira geral, tem buscado atingir os 11 objetivos apresentados no Quadro 2, tendo sido cada um deles apontado por pelo menos 1 informante.

Entretanto, considerando apenas os objetivos assinalados no mínimo 6 vezes, ou seja, por mais de 50% da amostra, tem-se um conjunto de 5 objetivos do controle interno almejados pela IES, conforme Quadro 5.

Destaque-se que um dos respondentes, afirmando estar se referindo exclusivamente à Assessoria de Controle Interno, não marcou nenhum dos 11 objetivos listados.

Tem-se, portanto, a predominância do foco em aspectos legais, formais e burocráticos, coadunando com as informações apresentadas pela Assessoria de Controle Interno ao descrever os objetivos pretendidos pelo setor. Considerando ainda que a ACI tenha afirmado ocupar-se apenas da verificação de conformidade com leis, regulamentos e orientações técnicas, infere-se que os demais objetivos assinalados pelos respondentes se relacionam ao trabalho realizado pela Assessoria de Planejamento.

**Quadro 5:** Objetivos do controle interno buscados pela UESB

<b>OBJETIVO DO CONTROLE INTERNO BUSCADO PELA UESB</b>	<b>INDICADO POR % DA AMOSTRA</b>	<b>FOCO</b>
Apoio à eficiência operacional	55%	Gerencial ou de resultado

Garantia do respeito às leis, normas e regulamentos da cabíveis	82%	Legal, formal ou burocrático
Comprovação da veracidade de informações contábeis, financeiras e operacionais	55%	Legal, formal ou burocrático; gerencial ou de resultado
Apoio ao controle externo no cumprimento de sua missão	55%	Legal, formal ou burocrático
Zelo pelo cumprimento das obrigações e prestação de contas	55%	Prestação de contas ( <i>accountability</i> ); apoio ao controle social

Fonte: elaborado pela autora, 2017.

#### 4.5 INFLUÊNCIA DO CONTROLE INTERNO SOBRE AS PRÁTICAS ORGANIZACIONAIS

A implantação e execução de controles internos na administração pública tende a proporcionar benefícios como o aprimoramento das práticas organizacionais, aumento da qualidade da gestão, confiabilidade das informações, melhorias na prestação de contas e adequação ao ordenamento jurídico. Embora o controle interno não exclua totalmente a probabilidade de ocorrência de erros, pode colaborar para que estes sejam conhecidos, corrigidos e evitados (JORDÃO; SOUZA; TEDDO, 2012).

Nesse sentido, os dados e evidências da pesquisa permitiram verificar os benefícios decorrentes da implantação e execução do controle interno na UESB, tendo como referência o Decreto Estadual nº 16.059/2015.

Sobre o trabalho desenvolvido pela Assessoria de Controle Interno, todos os indivíduos da amostra afirmaram que ainda não conseguem identificar nenhum benefício decorrente da implantação de uma estrutura oficial de controle interno na Instituição, como confirmado pela Informante 6 ao afirmar:

Ainda não consigo perceber nenhum benefício. Todos os problemas relacionados ao controle patrimonial e as dificuldades em realizar algumas regularizações e registros contábeis permanecem, porque o controle interno ainda não é efetivo.

Destarte, foram apenas citadas perspectivas de benefícios futuros, como a disseminação de orientações para ajustes de procedimentos, identificação de problemas e proposição de soluções e ainda o atendimento a determinados apontamentos e recomendações do TCE-BA.

Desse modo, fica evidente que a implantação oficial da estrutura de controle interno também não repercutiu na produção de informação contábil. Roberts e Candreva (apud

Monteiro, 2015), inclusive, destacam que práticas contábeis inadequadas são uma barreira para o SCI no setor público. A informante 6 também ressaltou que:

A relação entre o controle interno e a geração de informação contábil é fundamental, então quando a ACI realmente estiver funcionando como pretende funcionar, acredito que conseguiremos estabelecer alguns parâmetros de trabalho que vão estreitar essa ligação entre o setor contábil e o controle interno. Ademais, é importante frisar que o controle interno não é um órgão fiscalizador como muitas pessoas pensam, na realidade é orientador, e como existem diversos procedimentos contábeis inconsistentes, inclusive detectados pelo Tribunal de Contas, acredito que o acompanhamento tempestivo do controle interno contribuirá para evitar isso.

Por outro lado, os respondentes apontaram benefícios decorrentes dos controles internos realizados pela Assessoria de Planejamento, como a melhoria do acompanhamento da execução orçamentária e financeira através da utilização do formulário de reserva de recursos e apropriação de custos; o aumento da qualidade da informação, proporcionando maior segurança ao processo decisório; melhor gerenciamento dos recursos, mesmo com a redução dos repasses financeiros para manutenção e investimento da IES; e redução do índice de processos devolvidos por inadequação, em razão das orientações emitidas para assegurar a conformidade dos procedimentos com a legislação e normas internas. Esses benefícios decorrentes dos controles internos terminam por contribuir para a proteção do patrimônio público, o que segundo Monteiro (2015) pode evitar que falhas como a baixa execução física e financeira do projeto institucional, a aquisição antieconômica, superfaturada ou gastos desnecessários, e também mitigar erros em processos de pagamentos.

Mais uma vez fica clara a existência de estruturas paralelas de controle interno, sendo imprescindível que a Assessoria de Controle Interno assuma não apenas oficial, mas, sobretudo, efetivamente a responsabilidade pelo planejamento, execução, coordenação, acompanhamento e avaliação as atividades de controle interno, no âmbito da UESB, desempenhando, portanto, o papel de órgão central de CI dentro da Universidade.

Essa necessidade também é impulsionada pelas notificações verbais do Tribunal de Contas do Estado da Bahia que, segundo os informantes, tem sido cada vez mais incisivo nas cobranças sobre uma atuação efetiva da Assessoria de Controle Interno, inclusive no sentido de apoiar o controle externo no exercício de sua missão.

Nesse sentido, embora a Assessoria de Planejamento venha desempenhando um importante papel no tocante aos controles operacionais, orçamentários e financeiros, ainda não é possível afirmar que a Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia possui uma estrutura adequada de controle interno, mesmo com a instituição do Decreto nº 16.059/2015.

Apesar de identificarem a existência da ACI, os informantes da pesquisa consideram que o processo de implantação e execução de uma estrutura oficial e efetiva de controle interno na IES tem ocorrido com bastante morosidade, a ponto de ainda não gerar impactos nas práticas institucionais. A Informante 5 chegou a afirmar que “a ACI está estagnada, é necessário que o setor comece a operar da maneira que deve, passe a auxiliar e orientar todos os setores, com indicações das ações a serem tomadas, pois atualmente o setor não é efetivo”.

A informante 7 também destacou que percebe uma movimentação favorável em relação à Assessoria de Controle Interno, com a organização e qualificação da equipe, contudo, apontou também que a Instituição precisa ser mais receptiva em relação ao controle interno, porquanto sua adequada implantação e execução depende de toda a organização.

Dessa forma, além do impulso legal externo, há uma necessidade do ponto de vista operacional, orçamentário, financeiro e, sobretudo, patrimonial e contábil de que a Assessoria de Controle Interno assuma seu papel como setor central da estrutura de controle interno da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia. Sobre o assunto Jordão, Souza e Teddo (2012) asseveram que a implementação de um modelo adequado de controle interno, dentro de padrões éticos, tende a gerar melhorias nas práticas da organização e qualificar o processo de gestão.

Portanto, com vistas à adequação dos controles internos institucionais, faz-se necessário o envolvimento organizacional em todos os seus níveis para que a ACI seja percebida pelos servidores e demais setores como essa unidade central, com o direcionamento de esforços para despertar uma cultura colaborativa. As dificuldades estruturais, informacionais e de pessoal apontadas pelos servidores lotados na Assessoria também precisam receber atenção, de maneira que não se tornem aspectos limitadores da realização dos trabalhos. Embora esse processo seja naturalmente lento e careça de acompanhamento constante, é crucial para que a estrutura de controle interno da IES se consolide e possa orientar-se também para o foco gerencial e de *accountability*, contribuindo de maneira mais contundente com o processo decisório e com a melhorias das práticas organizacionais, além, é claro, de possibilitar o apoio ao controle externo.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O controle interno, visto de maneira ampla, representa um importante instrumento capaz de promover a eficiência administrativa e o aprimoramento da gestão pública brasileira, além de assegurar, com razoabilidade, a legalidade e legitimidade dos atos controlados.

Há também que se destacar o relevante papel desempenhado pelo controle interno no tocante à prestação de contas e ao apoio ao controle externo no exercício de sua missão, e ainda a cooperação com o controle social em função do aumento da qualidade das informações prestadas, o que colabora com o estreitamento da relação democrática entre Estado e sociedade, mediante aumento da transparência.

Observado como função administrativa e considerando as abordagens da literatura contábil, das Normas Brasileiras de Contabilidade, da INTOSAI e do COSO, o controle interno consiste em um processo integrado de políticas, regras e procedimentos adotados pela entidade pública, em consonância com todos os seus níveis organizacionais, para vigiar, fiscalizar e verificar os eventos ou acontecimentos com vistas a mitigar e antever riscos, evidenciar e corrigir possíveis desvios capazes de afetar o patrimônio público, e assegurar que os objetivos estabelecidos sejam cumpridos com ética, eficiência e economia.

Assim como o conceito, as finalidades do controle interno também possuem amplo escopo de abrangência, concentrando-se em aspectos legais, formais e burocráticos, gerenciais e de resultado, de prestação de contas e de apoio ao controle social.

Entretanto, apesar da importância atribuída ao controle interno e das determinações do ordenamento jurídico brasileiro quanto a sua existência e funcionamento, a implantação de estruturas de controle nas entidades públicas brasileiras ainda é incipiente e embrionária, e sua criação não representa garantia de funcionamento efetivo e adequado. Considerando esse contexto de precariedade do controle interno, sobretudo nos estados brasileiros, este estudo buscou explorar o tema de pesquisa a partir da seleção de uma entidade autárquica estadual como unidade-caso. Nesse sentido, a investigação pretendeu analisar o processo de implantação e efetivação da estrutura de controle interno da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, tendo o Decreto nº 16.059/2015 sido utilizado como referência temporal.

As pesquisas bibliográfica e documental, assim como as evidências coletadas por meio de observação participante, entrevistas e questionários, permitiram a triangulação dos dados e sua análise com base nos objetivos estabelecidos.

Destarte, foi possível caracterizar as relações hierárquicas existentes entre a administração da UESB e a Assessoria de Controle Interno, e também as relações mantidas

com órgãos externos. Embora no âmbito autárquico a ACI mantenha independência no cumprimento de sua função, havendo apenas subordinação formal ao gestor da IES, em virtude das disposições do Decreto nº 16.059/2015, a Assessoria mantém estreita relação com a Auditoria Geral do Estado, o que, na prática, caracteriza uma subordinação técnica, comprometendo a autonomia necessária ao adequado funcionamento do controle interno.

No tocante às principais dificuldades enfrentadas no processo de implantação e execução da estrutura de controle interno da UESB, o processo de investigação permitiu identificar que a Assessoria de Controle Interno, enquanto setor, foi criada para atender às exigências da Auditoria Geral do Estado e às disposições do Decreto nº 16.059/2015, sem que houvesse o envolvimento de todos os níveis organizacionais da IES nesse processo. Dessa maneira, embora os agentes pesquisados tenham conhecimento da existência da ACI, desconhecem o trabalho por ela desenvolvido. Ademais, a criação da estrutura oficial de controle interno sem a participação de todos os servidores e setores da Instituição reforça os entraves decorrentes dos fatores culturais de rejeição ao controle interno, em virtude do desconhecimento do seu verdadeiro papel. Isso implica dificuldades na obtenção de informações necessárias à realização do trabalho da Assessoria, que devido à inexistência de sistemas específicos de controle interno e à limitação de acesso aos diversos sistemas utilizados na IES, requer que boa parte das informações sejam coletadas diretamente através de cada setor.

Também foi identificado como dificuldade o fato de a ACI não desempenhar o papel de órgão central da estrutura de controle interno da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia. Assim, embora o setor assuma a responsabilidade oficial pelo planejamento, execução, coordenação, acompanhamento e avaliação, é a Assessoria de Planejamento, por meio da Coordenação de Controle e Acompanhamento, que tem realizado, efetivamente, procedimentos de controle operacional, orçamentário e financeiro, e orientado os servidores da instituição quanto à conformidade de práticas, rotinas e processos.

Os servidores lotados na Assessoria de Controle Interno, ainda citaram que em virtude da alta administração não atribuir a devida importância ao setor, são enfrentadas dificuldades relacionadas a espaço físico, equipamentos e pessoal.

A realização da pesquisa também possibilitou averiguar o foco majoritário da estrutura de controle interno da IES, a partir da verificação dos objetivos pretendidos pela estrutura de controle interno, considerando o trabalho desenvolvido tanto pela ACI quanto pela ASPLAN. Nesse sentido, constatou-se que os principais objetivos buscados pelo controle interno são: apoio à eficiência operacional; comprovação da veracidade de informações contábeis,



financeiras e operacionais; apoio ao controle externo no cumprimento de sua missão; zelo pelo cumprimento das obrigações e prestação de contas; e garantia do respeito às leis, normas e regulamentos cabíveis, objetivo que recebeu maior ênfase dos informantes.

Embora tenham sido pontuados objetivos com foco gerencial e de resultados, de *accountability* e apoio ao controle social, o foco majoritário dos controles internos da UESB é legal, formal ou burocrático.

Por fim, foi verificado se os procedimentos de controle interno já implantados repercutiram nas rotinas operacionais, orçamentárias, financeiras, patrimoniais e contábeis. Os dados e evidências levantados demonstraram que a implantação da estrutura oficial de controle interno ainda não realizou nenhum tipo de procedimento capaz de gerar melhorias nas práticas organizacionais e que, portanto, sua criação não gerou nenhum benefício institucional. Por outro lado, a pesquisa evidenciou que são percebidos benefícios decorrentes do trabalho realizado pela Assessoria de Planejamento, como a melhoria do acompanhamento da execução orçamentária e financeira através da utilização do formulário de reserva de recursos e apropriação de custos; o aumento da qualidade da informação, proporcionando maior segurança ao processo decisório; melhor gerenciamento dos recursos, mesmo com a redução dos repasses financeiros para manutenção e investimento da IES; e redução do índice de processos devolvidos por inadequação, em razão das orientações emitidas para assegurar a conformidade dos procedimentos com a legislação e normas internas.

Dessa maneira, é possível afirmar que os objetivos pretendidos com a realização desta investigação científica foram alcançados, tendo inclusive, sido parcialmente confirmadas as hipóteses levantadas em resposta ao problema proposto.

A primeira hipótese foi parcialmente refutada, uma vez que a Assessoria de Controle Interno dispõe de mão de obra qualificada nas áreas de Contabilidade, Economia e Administração, tendo ainda participado de programas específicos de aperfeiçoamento na área de controle interno. Contudo, o setor dispõe de três servidores com carga horária de 30h semanais cada, confirmando que o setor não dispõe de pessoal em número suficiente.

Confirmou-se a segunda hipótese, porquanto setores responsáveis pelo gerenciamento de contratos, pela gestão de convênios, pela gestão financeira e até mesmo as pró-reitorias e os setores relacionados aos recursos humanos desenvolvam, isoladamente, algum tipo de função relacionada ao controle interno operacional, conforme necessidade e conveniência.

Quanto à terceira hipótese, tem-se a confirmação de que papel da ACI não está claramente definido, uma vez que esteja limitado às orientações da Auditoria Geral do Estado, não estando nem mesmo as competências estabelecidas pelo Decreto nº 16.059/2015 sendo

integralmente cumpridas. Também foi confirmado que embora os servidores tenham afirmado saber da existência da Assessoria de Controle Interno, o seu trabalho é pouco conhecido pelos servidores da autarquia.

Por último, a hipótese de que o ambiente de controle interno da instituição se mantém inadequado e precário também foi confirmada, uma vez que a estrutura foi criada sem o envolvimento de todos os níveis organizacionais da IES, dificultando que a ACI cumpra sua responsabilidade como órgão central de controle interno, o que gera estruturas paralelas de controle que alcançam, minimamente, alguns aspectos operacionais, orçamentários e financeiros.

Diante do cenário descrito, torna-se possível propor algumas sugestões no intuito de contribuir com a IES no enfrentamento dessas dificuldades, tendo em vista a consolidação e efetividade da estrutura de controle interno delineada a partir do Decreto nº 16.059/2015.

Inicialmente é necessário que a Assessoria de Controle Interno defina claramente o seu papel, de modo que sua existência e funcionamento não se limitem ao cumprimento de exigências da Auditoria Geral do Estado. A definição das finalidades da ACI deve ponderar as necessidades e problemas da Instituição, podendo os últimos apontamentos e recomendações do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, ser um caminho para o delineamento do ambiente de controle mais adequado a realidade da Universidade. Somente após o estabelecimento desse papel é que será possível articular com a alta administração estratégias para promover o envolvimento de todos os setores e servidores no processo de execução e consolidação do controle interno. Nesse processo, é necessário o desenvolvimento de um trabalho contínuo para que, gradativamente, o controle interno seja mais bem aceito pela cultura organizacional.

Visto que o cumprimento dos objetivos do controle interno depende do envolvimento de todas as pessoas que compõem a IES, é preciso que todos tenham não apenas conhecimento da existência da Assessoria de Controle Interno, mas também compreendam o seu propósito. Da mesma forma, a ACI deve envolver-se na dinâmica dos demais setores da Universidade, porquanto a realização do seu trabalho requeira o conhecimento da estrutura e funcionamento dos setores da entidade, a fim de permitir o cumprimento da função de orientar os procedimentos e práticas operacionais, orçamentárias, financeiras, contábeis e patrimoniais, tendo em conta a promoção da eficiência e a garantia (não apenas a verificação) do respeito às leis, normas e regulamentos.

Esse processo de envolvimento de todos os níveis organizacionais também é necessário para que a ACI assuma, de fato, sua responsabilidade como órgão central da

estrutura de controle interno da UESB, ao qual compete planejar, executar, coordenar, acompanhar e avaliar os controles institucionais.

Recomenda-se ainda que seja dispensada atenção especial aos controles patrimoniais e contábeis por terem sido relatados apontamentos recorrentes do TCE em relação às inconsistências nos registros de ativos de natureza patrimonial e nos demonstrativos contábeis, havendo urgência em corrigi-las, pois, além de afetar sobremaneira a confiabilidade das informações, podem comprometer a proteção dos ativos da Instituição.

Apresentadas as recomendações consideradas pertinentes, é mister ainda destacar que durante o desenvolvimento desta pesquisa científica foram enfrentadas dificuldades relacionadas à obtenção de material bibliográfico nacional atualizado e relevante sobre o tema, o que termina por reforçar a necessidade de realização de novos estudos sobre o controle interno no país.

Apesar das dificuldades de generalização inerentes aos estudos de caso dessa natureza, por abordar o controle interno de maneira aplicada a um contexto específico, espera-se que os resultados desta pesquisa possam contribuir com outras discussões tenham por objetivo compreender a dinâmica do controle interno nos demais órgãos da administração direta e indireta dos entes federativos brasileiros. Espera-se ainda que essa análise científica contribua para o aprimoramento e delineamento adequado do ambiente de controle da entidade autárquica definida como unidade-caso.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; VICENTE, Paulo. **Direito administrativo descomplicado**. 20ed. São Paulo: Método, 2012.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 10ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BEUREN, Ilse Maria; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, [s.l.], v. 48, n. 5, p.1135-1163, out. 2014. Disponível em:<  
[http://www.scielo.br/readcube/epdf.php?doi=10.1590/0034-76121527&pid=S0034-76122014000500004&pdf\\_path=rap/v48n5/04.pdf&lang=pt](http://www.scielo.br/readcube/epdf.php?doi=10.1590/0034-76121527&pid=S0034-76122014000500004&pdf_path=rap/v48n5/04.pdf&lang=pt) > Acesso em 09 jun. 2016.

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1967.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília. 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 12 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas de Direito Financeiro e para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Brasília. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm).> Acesso em 12 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm).> Acesso em 12 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 4.304**, de 16 de julho de 2002. Altera dispositivos do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília. Disponível em <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4304.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4304.htm)> Acesso em 29 ago. 2016.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, v. 47, n. 1, p. 7-40, 1996. Disponível em <  
<http://www.bresserpereira.org.br/papers/1996/95.admpublicaburocraticaagerencial.pdf>>  
 Acesso em 20 jul. 2016.

BRITO, Jaime Ricardo de. Breve histórico do controle interno do poder executivo federal: origem, evolução, modelo atual e visão de futuro. **Revista de Negócios**, Porto Alegre, n 7, mar. 2009. Faculdade São Francisco de Assis. Disponível em: <  
[www.unifin.com.br/Content/arquivos/20111006173058.pdf](http://www.unifin.com.br/Content/arquivos/20111006173058.pdf) >. Acesso em 17 jul. 2016.

CARVALHO, L. B. *et al.* As barreiras de informação do controle interno municipal. In: 2º CONGRESSO UNB DE CONTABILIDADE E GOVERNANÇA, 2016, Brasília. Anais... Brasília: UnB, 2016. Disponível em: <  
<http://soac.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb2/paper/viewFile/5348/1426>> Acesso em 28 fev. 2017.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo César. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 4ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. Metodologia científica. 6ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CGU. Instrução normativa CGU nº 01, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília. Disponível em <  
<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>> Acesso em 23 ago. 2016.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração geral e pública**. 3ed. São Paulo: Manole, 2012.

CONSELHO NACIONAL DO CONTROLE INTERNO. **Diagnóstico da organização e do funcionamento dos órgãos de controle interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal**. Brasília: CONACI, 2014. Disponível em <  
[http://conaci.org.br/download/a%C3%A7%C3%A3o\\_de\\_controle/Diagn%C3%B3stico%20da%20Organiza%C3%A7%C3%A3o%20e%20do%20Funcionameto%20dos%20C3%93rg%C3%A3os%20de%20Controle%20Interno%20dos%20Estados.pdf](http://conaci.org.br/download/a%C3%A7%C3%A3o_de_controle/Diagn%C3%B3stico%20da%20Organiza%C3%A7%C3%A3o%20e%20do%20Funcionameto%20dos%20C3%93rg%C3%A3os%20de%20Controle%20Interno%20dos%20Estados.pdf)> Acesso em 12 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. **Panorama do controle interno no Brasil**. Brasília: CONACI, 2014. Disponível em < <http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2015/01/Livro-Conaci.pdf>> Acesso em 12 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. **Panorama do controle interno no Brasil**. 2ed. Brasília: CONACI, 2016. Disponível em < <http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2014/12/Livro-Panorama-do-Controle-Interno-no-Brasil.pdf>> Acesso em 17 abr. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno. Resolução nº 1.135, de 25 de novembro de 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Aprova a NBC TI 01 - Auditoria Interna. Resolução nº 986, de 21 de novembro de 2003.

CONTROLE. In: DICIONÁRIO Michaelis On-line. São Paulo: Melhoramentos, 2015. Disponível em <http://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=CONTROLE> Acesso em 05 out. 2016.

CONTROLE. In: DICIONÁRIO On-line Caldas Aulete. Rio de Janeiro: Lexikon Digital, 2014. Disponível em [www.aulete.com.br/controle](http://www.aulete.com.br/controle). Acesso em 05 out. 2016.

COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Gerenciamento de riscos corporativos - Estrutura Integrada, Sumário Executivo. 1992. Disponível em <<https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>>. Acesso em 10 nov. 2016.

COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Controle Interno - Estrutura Integrada, Sumário Executivo. 2013. Disponível em <[http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO\\_ICIF\\_2013\\_Sumario\\_Executivo.pdf](http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf)>. Acesso em 10 nov. 2016.

DAVIS, M. D.; BLASCHEK, J. R. D. S.. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. **In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**, v. 6, 2006.

DICIONÁRIO Caldas Aulete Digital. Lexikon, 2017. Disponível em <<http://www.aulete.com.br/controle>> Acesso em 02 ago. 2017.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 28ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FARIAS, R. P.; LUCA, M. M. M.; MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 55-71, 2009.

FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. Auditoria contábil. 4ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 15ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA. **Decreto nº 16.059**, de 30 de abril de 2015. Disciplina as atividades das Coordenações de Controle Interno e dá outras providências. Salvador. Disponível em <[https://www.sefaz.ba.gov.br/administracao/controle\\_interno/decreto\\_16059.pdf](https://www.sefaz.ba.gov.br/administracao/controle_interno/decreto_16059.pdf)>. Acesso em 28 abr. 2016.

INSTITUTO ETHOS DE EMPRESAS E RESPONSABILIDADE SOCIAL. Sistemas de Integridade nos Estados Brasileiros. São Paulo, 2012. Disponível em <<https://www3.ethos.org.br/wp-content/uploads/2012/12/Sistema-de-Integridade-nos-Estados-Brasileiros-mar%C3%A7o-20121.pdf>> Acesso em 12 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Sistemas de Integridade Nacional: Brasil 2000 - 2015. São Paulo, 2015. Disponível em <<http://www3.ethos.org.br/cedoc/sistema-de-integridade-nacional-brasil-2000-2015/#.WSIUWGjytPY>> Acesso em 13 abr. 2017.

INTOSAI. Normas de auditoria da INTOSAI. 1992. Tribunal de Contas do Estado da Bahia – Brasil, Série Traduções, nº 05. Disponível em <[https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai\\_normas\\_de\\_auditoria.pdf](https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_normas_de_auditoria.pdf)> Acesso em 16 dez. 2016.

INTOSAI. Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público. 2004. Tribunal de Contas do Estado da Bahia – Brasil, Série Traduções, nº 13. Disponível em < [https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai\\_diretrizes\\_p\\_controle\\_interno.pdf](https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf)> Acesso em 16 dez. 2016.

JORDÃO, Ricardo Vinícius Dias; SOUZA, Antônio Artur de; TEDDO, Anna Carolina. Governança corporativa e ética de negócios: uma análise nos principais modelos internacionais de controle interno. **Sistemas & Gestão**, v. 7, n. 1, p. 76-92, 2012. Disponível em < <http://www.revistasg.uff.br/index.php/sg/article/viewFile/V7N1A5/V7N1A5>> Acesso em 25 abr. 2017.

LIMA, Diana Vaz de.; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial**. 2ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LUDWIG, Antonio Carlos Will. **Fundamentos e prática de metodologia científica**. 2ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2012.

MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5ed. São Paulo, Atlas, 2003.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 8ed. Niterói: Impetus, 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 39ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 25ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MICHAELIS Dicionário brasileiro da Língua Portuguesa. São Paulo: Melhoramentos, 2015. Disponível em < <http://michaelis.uol.com.br/busca?id=n1PM>> Acesso em 02 ago. 2017.

MONTEIRO, Renato Pereira. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, vol. 12, n. 25, p. 159-188, janeiro- jun. abril, 2015. Disponível em: < <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n25p159>> Acesso em 07 jun. 2016.

MPOG/CGU. Instrução normativa conjunto MPOG/CGU nº 01, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. Brasília. Disponível em <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_mpog\\_01\\_2016.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf)> Acesso em 28 ago. 2016.

OLIVIERI, Cecília. Controle Interno nos Estados Brasileiros: Transparência e Desempenho. In: XVII ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2013, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2013. Disponível em < [http://www.victorholanda.net/control/materiais/operacional/2013\\_EnANPAD\\_APB31.pdf](http://www.victorholanda.net/control/materiais/operacional/2013_EnANPAD_APB31.pdf) > Acesso em 25 fev. 2017.

PIRES, José Santo Dal Bem; MOTTA, Walmir Francelino. A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade. *Enfoque: Reflexão Contábil*, Maringá, v. 25, n. 2, p.16-25, ago. 2006. Universidade Estadual de Maringá. Disponível em: <<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/issue/view/256>>. Acesso em: 16 jul. 2016.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 13ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2ed. Novo Hamburgo - Rio Grande do Sul: Universidade Feevale, 2013.

SANTOS, R. A. dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. 7ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2007.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova Contabilidade Pública**. 9ed. Atlas, 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública. *Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países*. 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.pdf>>. Acesso em 08 de junho de 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA. Relatório e Parecer Prévio do TCE sobre as Contas do Chefe do Poder Executivo do Estado da Bahia. Disponível em <<https://www.tce.ba.gov.br/files/flippingbook/contas-de-governo-2014/files/assets/basic-html/toc.html>> Acesso em 13 maio 2016.

WILGES, Ilmo José. **Finanças públicas: orçamento e Direito Financeiro**. 2ed. Porto Alegre: AGE, 2006.

ÚNGARO, Gustavo. **Controle Interno no Brasil: situação atual e perspectivas futuras**. Palestra proferida no seminário O controle interno governamental no Brasil: velhos desafios, novas perspectivas, Foz do Iguaçu-PR, 14 a 16 maio 2014.



## APÊNDICES

### APÊNCICE A - ROTEIRO DE ENTREVISTAS 1

<p>Este é um instrumento de coleta de dados do trabalho monográfico da discente do X semestre do Curso de Ciências Contábeis, Dayane da Silva Brito, que tem por <b>objetivo analisar a situação dos controles internos da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia</b>. Portanto, solicito sua colaboração para responder aos questionamentos abaixo, bem como sua anuência para divulgar os dados obtidos através de relatório monográfico e artigos científicos. Os nomes dos respondentes NÃO serão divulgados na pesquisa.</p>	
<p><b>SETOR: Assessoria de Controle Interno (ACI)</b>  <b>Público-alvo: chefe de setor e demais funcionários</b></p>	
1	Quando a ACI foi criada e o que motivou sua criação?
2	Quantas pessoas trabalham no setor e qual a formação de cada uma delas?
3	Descreva o trabalho realizado pela ACI.
4	A quais regulamentos ou orientações técnicas a ACI está sujeita? Que órgão os emite?
5	A ACI utiliza algum sistema informatizado para execução do seu trabalho? Se sim, qual(is)?
6	Qual a relação hierárquica da ACI com a Reitoria e Assessoria de Planejamento da UESB?
7	Com qual(is) setor(es) internos a ACI costuma se relacionar na realização de suas atividades?
8	Com qual(is) órgão(s) ou setor(es) externos a ACI costuma se relacionar na realização de suas atividades?
9	Além da ACI, existem outros setores na UESB responsáveis pelo controle interno?
10	Qual a importância da ACI para a UESB?
11	Como a ACI é vista pela Administração da UESB?
12	Quais as dificuldades enfrentadas pela ACI desde a sua implantação?
13	Qual(is) o(s) objetivo(s) da ACI?
14	Quais os procedimentos de controle interno mais relevantes já implantados pela ACI desde a sua criação?
15	É possível identificar algum(ns) benefício(s) decorrente da implantação de controles internos na UESB? Se sim, qual(is)?

## APÊNDICE B - ROTEIRO DE ENTREVISTAS 2

<p>Este é um instrumento de coleta de dados do trabalho monográfico da discente do X semestre do Curso de Ciências Contábeis, Dayane da Silva Brito, que tem por <b>objetivo analisar a situação dos controles internos da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia</b>. Portanto, solicito sua colaboração para responder aos questionamentos abaixo, bem como sua anuência para divulgar os dados obtidos através de relatório monográfico e artigos científicos. Os nomes dos respondentes NÃO serão divulgados na pesquisa.</p>	
<p><b>SETOR: Assessoria de Planejamento e Finanças (ASPLAN)</b>  <b>Público-alvo: chefe de setor</b></p>	
1	A Asplan realiza alguns procedimentos de controle operacional e orçamentário através da Coordenação de Conferência e Controle. Quando surgiu a ideia ou necessidade de cria-lo? E por quê?
2	A equipe da Asplan tem conhecimento do trabalho realizado pela ACI?
3	Qual a relação hierárquica da Asplan com a ACI?
4	É possível afirmar que a Asplan e a ACI são os setores na UESB formalmente responsáveis pelo controle interno? Explique.
5	Além da ACI e Asplan, existem outros setores na UESB responsáveis pelo controle interno?
6	Com a criação da ACI é possível afirmar que a UESB possui efetivamente uma estrutura de controle interno? Explique.
7	Há registros de apontamentos do TCE quanto aos controles internos da UESB? Se sim, comente e descreva quais as medidas tomadas para adequação da IES.
8	O FIPLAN dispõe de módulo para operacionalização, gerenciamento ou acompanhamento do controle interno?
9	Qual a importância do controle interno para a UESB?
10	Como você percebe a importância atribuída pela Administração Central (Reitoria) da UESB aos controles internos?
11	Quais as dificuldades enfrentadas pela UESB em relação à implantação e execução de procedimentos de controle interno?
12	Considerando a publicação do Decreto Estadual nº 16.059/2015, como você descreve a situação do controle interno na UESB desde então?
13	Quais os procedimentos de controle interno mais relevantes já implantados pela ACI desde a sua criação?
14	É possível identificar algum(ns) benefício(s) decorrente da implantação de controles internos na UESB? Se sim, qual(is)?

## APÊNDICE C - ROTEIRO DE ENTREVISTAS 3

<p>Este é um instrumento de coleta de dados do trabalho monográfico da discente do X semestre do Curso de Ciências Contábeis, Dayane da Silva Brito, que tem por <b>objetivo analisar a situação dos controles internos da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia</b>. Portanto, solicito sua colaboração para responder aos questionamentos abaixo, bem como sua anuência para divulgar os dados obtidos através de relatório monográfico e artigos científicos. Os nomes dos respondentes NÃO serão divulgados na pesquisa.</p>	
<p><b>SETOR: Gerência Financeira e Contábil (Gefin)</b>  <b>Público-alvo: chefe de setor</b></p>	
1	A equipe da Gefin tem conhecimento do trabalho realizado pela ACI?
2	Qual a relação hierárquica da Gefin com a ACI?
3	Você consegue identificar os procedimentos de controle interno contábil e financeiro mais relevantes já implantados pela ACI desde a sua criação?
4	Com a criação da ACI é possível afirmar que a UESB possui efetivamente uma estrutura de controle interno? Explique.
5	Há registros de apontamentos do TCE quanto aos controles internos da UESB? Se sim, comente e descreva quais as medidas tomadas para adequação da IES.
7	O FIPLAN dispõe de módulo para operacionalização, gerenciamento ou acompanhamento do controle interno?
8	Qual a importância do controle interno para a UESB?
9	Como você percebe a importância atribuída pela Administração Central (Reitoria) da UESB aos controles internos?
10	Quais as dificuldades enfrentadas pela UESB em relação à implantação e execução de procedimentos de controle interno?
11	Considerando a publicação do Decreto Estadual nº 16.059/2015, como você descreve a situação do controle interno na UESB desde então?
12	É possível identificar algum(ns) benefício(s) decorrente da implantação de controles internos na UESB? Se sim, qual(is)?

## APÊNDICE D - ROTEIRO DE ENTREVISTAS 4

<p>Este é um instrumento de coleta de dados do trabalho monográfico da discente do X semestre do Curso de Ciências Contábeis, Dayane da Silva Brito, que tem por <b>objetivo analisar a situação dos controles internos da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia</b>. Portanto, solicito sua colaboração para responder aos questionamentos abaixo, bem como sua anuência para divulgar os dados obtidos através de relatório monográfico e artigos científicos. Os nomes dos respondentes NÃO serão divulgados na pesquisa.</p>	
<p><b>SETOR: Gerência Financeira e Contábil (Gefin)</b>  <b>Público-alvo: servidores responsáveis pela Contabilidade</b></p>	
1	A equipe da Gefin tem conhecimento do trabalho realizado pela ACI?
2	Você consegue identificar os procedimentos de controle interno contábil mais relevantes já implantados pela ACI desde a sua criação?
3	Qual a relação entre o controle interno e a produção de informação contábil?
4	Com a criação da ACI é possível afirmar que a UESB possui efetivamente uma estrutura de controle interno? Explique.
5	Há registros de apontamentos do TCE quanto aos controles internos da UESB? Se sim, comente e descreva quais as medidas tomadas para adequação da IES.
6	O FIPLAN dispõe de módulo para operacionalização, gerenciamento ou acompanhamento do controle interno?
7	Qual a importância do controle interno contábil para a UESB?
8	Quais as dificuldades enfrentadas pela UESB em relação à implantação e execução de procedimentos de controle interno?
9	Considerando a publicação do Decreto Estadual nº 16.059/2015, como você descreve a situação do controle interno na UESB desde então?
10	É possível identificar algum(ns) benefício(s) para as rotinas contábeis decorrente da implantação de controles internos na UESB? Se sim, qual(is)?

## APÊNDICE E - ROTEIRO DE ENTREVISTAS 5

<p>Este é um instrumento de coleta de dados do trabalho monográfico da discente do X semestre do Curso de Ciências Contábeis, Dayane da Silva Brito, que tem por <b>objetivo analisar a situação dos controles internos da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia</b>. Portanto, solicito sua colaboração para responder aos questionamentos abaixo, bem como sua anuência para divulgar os dados obtidos através de relatório monográfico e artigos científicos. Os nomes dos respondentes NÃO serão divulgados na pesquisa.</p>	
<p><b>SETOR: Almojarifado Central</b>  <b>Público-alvo: chefe de setor</b></p>	
1	A equipe do Almojarifado tem conhecimento do trabalho realizado pela ACI?
2	Você consegue identificar os procedimentos de controle interno patrimonial mais relevantes já implantados pela ACI desde a sua criação?
3	Com a criação da ACI é possível afirmar que a UESB possui efetivamente uma estrutura de controle interno? Explique.
4	O SIAP dispõe de módulo para operacionalização, gerenciamento ou acompanhamento do controle interno?
5	Qual a importância do controle interno patrimonial para a UESB?
6	Quais as dificuldades enfrentadas pela UESB em relação à implantação e execução de procedimentos de controle interno?
7	Considerando a publicação do Decreto Estadual nº 16.059/2015, como você descreve a situação do controle interno na UESB desde então?
8	É possível identificar algum(ns) benefício(s) para a gestão patrimonial decorrente da implantação de controles internos na UESB? Se sim, qual(is)?

## APÊNDICE F - QUESTIONÁRIO 1

<b>1. Qual o seu sexo?</b> <input type="checkbox"/> Masculino <input type="checkbox"/> Feminino	<b>2. Trabalha em que setor?</b> _____
<b>3. Qual a sua idade?</b> <input type="checkbox"/> Entre 20 e 25 anos <input type="checkbox"/> Entre 26 e 30 anos <input type="checkbox"/> Entre 31 e 35 anos <input type="checkbox"/> Entre 36 e 40 anos <input type="checkbox"/> Entre 41 e 45 anos <input type="checkbox"/> Entre 46 e 50 anos <input type="checkbox"/> Mais de 50 anos	<b>4. Há quanto tempo trabalha na UESB?</b> <input type="checkbox"/> Menos de 5 anos <input type="checkbox"/> Entre 6 e 10 anos <input type="checkbox"/> Entre 11 e 15 anos <input type="checkbox"/> Entre 16 e 20 anos <input type="checkbox"/> Mais de 20 anos
<b>5. Qual a sua carga horária de trabalho?</b> <input type="checkbox"/> 30 horas semanais <input type="checkbox"/> 40 horas semanais <input type="checkbox"/> Outra _____	<b>6. Qual a sua formação acadêmica?</b> <input type="checkbox"/> Ensino médio completo <input type="checkbox"/> Ensino superior em andamento. Curso _____ <input type="checkbox"/> Ensino superior completo. Curso _____
<b>7. Possui formação acadêmica complementar?</b> <input type="checkbox"/> Não possuo formação complementar. <input type="checkbox"/> Curso técnico/profissionalizante. Em que área? _____ <input type="checkbox"/> Especialização. Em que área? _____ <input type="checkbox"/> Mestrado acadêmico. Qual? _____ <input type="checkbox"/> Mestrado profissional. Qual? _____ <input type="checkbox"/> Doutorado. Qual? _____	
<b>8. Já participou de algum curso promovido pela UESB?</b> <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Sim. Qual(is) _____ Quando ? _____	
<b>9. Já participou de algum curso específico sobre controle interno?</b> <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Sim. Quando? _____ Promovido por quem? _____	

## APÊNDICE G - QUESTIONÁRIO 2

Considerando os objetivos do controle interno, organize os objetivos listados na primeira coluna por ordem de prioridade e na segunda coluna, marque aqueles que são buscados pelo controle interno da UESB.

COLUNA 1	COLUNA 2
<input type="checkbox"/> Proteção de ativos <input type="checkbox"/> Obtenção de informações apropriadas <input type="checkbox"/> Apoio à eficiência operacional <input type="checkbox"/> Potencialização do êxito do processo decisório <input type="checkbox"/> Indução do comportamento focado no resultado <input type="checkbox"/> Garantia do respeito às normas e regulamentos da entidade (comportamento ético) <input type="checkbox"/> Comprovação da veracidade de informações contábeis, financeiras e operacionais <input type="checkbox"/> Exercício do controle de operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres dos órgãos públicos <input type="checkbox"/> Apoio ao controle externo no cumprimento de sua missão institucional <input type="checkbox"/> Apoio e controle da responsabilidade na gestão fiscal, conforme Lei de Responsabilidade Fiscal <input type="checkbox"/> Zelo pelo cumprimento das obrigações e prestação de contas	<input type="checkbox"/> Proteção de ativos <input type="checkbox"/> Obtenção de informações apropriadas <input type="checkbox"/> Apoio à eficiência operacional <input type="checkbox"/> Potencialização do êxito do processo decisório <input type="checkbox"/> Indução do comportamento focado no resultado <input type="checkbox"/> Garantia do respeito às normas e regulamentos da entidade (comportamento ético) <input type="checkbox"/> Comprovação da veracidade de informações contábeis, financeiras e operacionais <input type="checkbox"/> Exercício do controle de operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres dos órgãos públicos <input type="checkbox"/> Apoio ao controle externo no cumprimento de sua missão institucional <input type="checkbox"/> Apoio e controle da responsabilidade na gestão fiscal, conforme Lei de Responsabilidade Fiscal <input type="checkbox"/> Zelo pelo cumprimento das obrigações e prestação de contas

## APÊNDICE H - QUESTIONÁRIO 3

<p>Este é um instrumento de coleta de dados do trabalho monográfico da discente do X semestre do Curso de Ciências Contábeis, Dayane da Silva Brito, que tem por <b>objetivo analisar a situação dos controles internos da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia</b>. Portanto, solicito sua colaboração para responder aos questionamentos abaixo, bem como sua anuência para divulgar os dados obtidos através de relatório monográfico e artigos científicos. Os nomes dos respondentes NÃO serão divulgados na pesquisa.</p>	
<p><b>SETOR: Assessoria de Planejamento e Finanças (Asplan)</b>  <b>Público-alvo: servidores da Coord. de Controle e Acompanhamento</b></p>	
1	<p>Qual o setor efetivamente responsável pela estruturação do controle interno na UESB?</p> <p><input type="checkbox"/> Asplan  <input type="checkbox"/> Gefin  <input type="checkbox"/> Assessoria de Controle Interno – ACI  <input type="checkbox"/> Outro. Qual? _____</p>
2	<p>Qual a posição hierárquica do setor responsável pelo controle interno na UESB?</p> <p><input type="checkbox"/> Independente da Reitoria  <input type="checkbox"/> Subordinado à Reitoria  <input type="checkbox"/> Subordinado à Asplan  <input type="checkbox"/> Ligado diretamente à Reitoria, mas não subordinado a ela  <input type="checkbox"/> Ligado diretamente a órgão externo de controle  <input type="checkbox"/> Totalmente independente, sem ligação com outros setores</p> <p><b>Obs.: se na pergunta 1 você escolheu mais de uma opção, indique à frente das opções marcadas a que setor está se referindo.</b></p>
3	<p>Você tem conhecimento da existência da Assessoria de Controle Interno – ACI?</p> <p><input type="checkbox"/> Sim, mas desconheço o trabalho realizado pelo setor  <input type="checkbox"/> Sim e conheço o trabalho realizado pelo setor  <input type="checkbox"/> Não, desconheço totalmente a existência do setor</p>
4	<p>Liste os procedimentos de controle interno realizados pela Coordenação de Controle e Acompanhamento.</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>
5	<p>Como os procedimentos de controle interno executados pela Coordenação de Controle e Acompanhamento são operacionalizados?</p> <p><input type="checkbox"/> <i>Check Lists</i>  <input type="checkbox"/> Software específico para o controle interno  <input type="checkbox"/> Planilhas do <i>Excel</i>  <input type="checkbox"/> Banco de dados do <i>Access</i>  <input type="checkbox"/> FIPLAN  <input type="checkbox"/> Outros. Quais? _____</p>



7	<p>O FIPLAN dispõe de módulo para operacionalização, gerenciamento ou acompanhamento do controle interno?</p> <p><input type="checkbox"/> Sim</p> <p><input type="checkbox"/> Não</p> <p><input type="checkbox"/> Desconheço</p>
7	<p>Atualmente, a UESB possui uma estrutura de controle interno?</p> <p><input type="checkbox"/> Sim e está em pleno funcionamento</p> <p><input type="checkbox"/> Sim, mas só existe formalmente</p> <p><input type="checkbox"/> Sim, mas não funciona adequadamente</p> <p><input type="checkbox"/> Não, mas existem atividades isoladas de controle interno</p> <p><input type="checkbox"/> Não há controle interno</p>
8	<p>Liste as dificuldades enfrentadas pela Coordenação de Controle e Acompanhamento em relação à execução de procedimentos de controle interno?</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>
9	<p>Abaixo se encontram listados os objetivos do controle interno segundo a legislação brasileira e os normativos contábeis, marque aqueles que são buscados pelo controle interno da UESB.</p> <p><input type="checkbox"/> Proteção de ativos</p> <p><input type="checkbox"/> Obtenção de informações apropriadas</p> <p><input type="checkbox"/> Apoio à eficiência operacional</p> <p><input type="checkbox"/> Potencialização do êxito do processo decisório</p> <p><input type="checkbox"/> Indução do comportamento focado no resultado</p> <p><input type="checkbox"/> Garantia do respeito às normas e regulamentos da entidade (comportamento ético)</p> <p><input type="checkbox"/> Comprovação da veracidade de informações contábeis, financeiras e operacionais</p> <p><input type="checkbox"/> Exercício do controle de operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres dos órgãos públicos</p> <p><input type="checkbox"/> Apoio ao controle externo (TCE) no cumprimento de sua missão institucional</p> <p><input type="checkbox"/> Apoio e controle da responsabilidade na gestão fiscal, conforme Lei de Responsabilidade Fiscal</p> <p><input type="checkbox"/> Zelo pelo cumprimento das obrigações e prestação de contas</p>
10	<p>Indique abaixo os benefícios decorrentes da implantação de controles internos na UESB.</p> <p><input type="checkbox"/> Não gerou nenhum benefício</p> <p><input type="checkbox"/> Aumentou a eficiência na instrução de processos</p> <p><input type="checkbox"/> Reduziu o desperdício de recursos</p> <p><input type="checkbox"/> Aumentou a transparência dos gastos públicos</p> <p><input type="checkbox"/> Tornou mais ágil a tramitação de processos</p> <p><input type="checkbox"/> Reduziu o número de apontamentos do TCE</p> <p><input type="checkbox"/> Outros. Quais? _____</p>

