

# **O CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE GERENCIAMENTO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA<sup>1</sup>**

Eliane Pereira Nunes<sup>2</sup>, Daniel Arruda Coronel<sup>3</sup>

**RESUMO:** O objetivo deste trabalho é analisar os instrumentos de controle interno existentes nas Pró-Reitorias da UNIPAMPA e a sua aplicabilidade no contexto institucional. Neste sentido, efetuou-se a coleta de dados qualitativos junto aos gestores das Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA, por meio de entrevistas e de observação direta. Os resultados indicaram que estas Pró-Reitorias utilizam alguns sistemas do Governo Federal como o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), Sistema de Concessão de Diárias e Passagens (SCDP) e o Sistema de Informações Estudantis (SIE-Módulo RH) e, principalmente, planilhas de Excel para realizar o controle interno na Universidade. Identificou-se que existe uma demanda dessas Pró-Reitorias pela implantação de um sistema interno de gestão que integre, agregue e disponibilize as informações, auxiliando no acompanhamento das atividades e, conseqüentemente, no controle interno. Ao final, conclui-se que as atuais ferramentas de trabalho contribuem apenas parcialmente no controle interno nas Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA e, por esse motivo, são necessárias melhorias e adaptações no sistema de controle interno.

**PALAVRAS-CHAVE:** Controle interno. Instrumentos de controle. Gestão pública.

## **INTERNAL CONTROL AS A MANAGEMENT TOOL AT UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA**

**ABSTRACT:** This work aims at analysing the internal control instruments existing at UNIPAMPA (Universidade Federal do Pampa) Pro-rectories and their applicability in the institutional context. In this sense, we performed a qualitative data collecting within administrators from UNIPAMPA administrative Pro-rectories, using interviews and direct observation to do so. The results demonstrated that the Pro-rectories use some Federal Government Systems like Integrated Financial Management System (IFMS), Travel and Subsistence Expenses; Mileage Allowances, and Student Information System (SIE – in RH module) and, mainly, Excel spreadsheets to perform the university internal control. It was possible to identify that these Pro-rectories demand the implementation of an internal management system that can integrate, aggregate and make information available thus helping to keep track of the activities and consequently, of the internal control. As a result, we can conclude

---

1 Artigo elaborado com base na Dissertação de Mestrado em Gestão de Organizações Públicas da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), da primeira autora e orientada pelo segundo autor.

2 Administradora, Mestra em Gestão de Organizações Públicas pela UFSM e servidora da UNIPAMPA. E-mail: elianenunes@unipampa.edu.br

3 Professor Adjunto do Programa de Pós-Graduação em Administração da UFSM e Doutor em Economia Aplicada pela Universidade Federal de Viçosa (UFV). E-mail: daniel.coronel@uol.com.br

that the current working tools can only partially contribute with the UNIPAMPA Administrative Pro-rectories internal control and, for this reason, improvements and adaptations in the internal control system are necessary.

KEYWORDS: Internal Control. Control Instruments. Public Management.

## 1 INTRODUÇÃO

A necessidade de maior eficiência administrativa da máquina pública faz com que a sociedade brasileira cobre cada vez mais dos gestores públicos uma atuação responsável e transparente. A otimização no uso dos recursos arrecadados dos contribuintes deve ser buscada em todas as esferas de governo, e só é alcançada por meio de uma atuação séria e comprometida de todos os envolvidos com a gestão da coisa pública, bem como acompanhada por uma eficiente estrutura de controle.

Neste sentido, o papel do controle interno, desde a aprovação da Lei Federal nº 4.320 em 17 de março de 1967, vem sendo enriquecido com novas e maiores atribuições, responsabilidades e espaço de atuação.

Para Calixto e Velasquez (2005), o controle interno pode ser compreendido como o planejamento geral da organização e de todas as medidas e métodos que, de uma maneira coordenada, adotam-se no interior de uma entidade para oferecer segurança aos seus ativos, exercer controle sobre a exatidão e confiabilidade das informações de natureza contábil, estimular a eficácia operacional e motivar a adesão às políticas de direção que são estabelecidas. De acordo com Guerra (2011), o controle interno auxilia o gestor na sistematização de rotinas e métodos no âmbito de cada unidade administrativa, tendo como escopo o fomento de busca pelo melhor resultado, dentro dos limites impostos pelos planejamentos e de acordo com os objetivos traçados.

A Lei 4.320/64, as Constituições Federais de 1967 e de 1988, o Decreto Lei nº 200/67 e a Lei Complementar nº 101/2000 regulamentaram a questão do controle interno no âmbito do poder público e determinaram como e quem deve exercê-lo. Trata-se, portanto, de uma determinação legal que deve ser mantida pelas três esferas governamentais e pretende, dentre suas diversas funções, evidenciar a legalidade dos atos praticados pela Administração Pública, proteger o patrimônio público e avaliar os resultados obtidos com a execução da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Assim, o controle interno configura-se como um instrumento de gerenciamento importante para garantir a confiabilidade das informações, um fluxo adequado para os processos, a sistematização das rotinas e a transparência da ação dos agentes públicos. Visa ainda e, principalmente, a inibir atos falhos, a proteger os bens públicos e a garantir que as metas, inicialmente traçadas, sejam cumpridas com êxito.

Dessa forma, a questão que orientou o desenvolvimento deste trabalho foi: quais os instrumentos necessários e aplicáveis para um adequado controle interno e de gestão das Pró-Reitorias da UNIPAMPA? Para responder a esta questão, estabeleceu-se como objetivo geral analisar os instrumentos de controle interno existentes nas Pró-Reitorias da UNIPAMPA e a sua aplicabilidade no contexto institucional. E, para atingir este objetivo, definiram-se como objetivos específicos: a) identificar os instrumentos e os processos de controle interno utilizados nas pró-reitorias de Administração (PROAD), Gestão de Pessoal (PROGESP),

Obras e Manutenção (PROM) e Planejamento, desenvolvimento e avaliação (PROPLAN) da UNIPAMPA; b) avaliar os instrumentos de controle em utilização para verificar sua eficácia e contribuições com o processo administrativo como um todo, considerando a legislação vigente e as normas/orientações internas da Universidade para realizar o controle interno; e c) analisar quais ferramentas de trabalho as Pró-Reitorias utilizam para apoiar o controle interno.

Seguindo esta temática, este trabalho está dividido em quatro seções, além desta introdução. Na seção dois, esboça-se o referencial teórico básico sobre controle interno; na seção seguinte, apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados; na seção quatro, os resultados são analisados e discutidos e, por fim, são apresentadas as principais conclusões do trabalho.

## 2 CONTROLE INTERNO: DEFINIÇÕES E BASE LEGAL

O controle interno é definido pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI (2007) como um processo integrado, efetuado pela direção e corpo de funcionários, o qual é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança para que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais sejam alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de *accountability*; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Para Oliveira (2006), o controle interno é o conjunto de rotinas internas da empresa, coordenadas entre si, compreendendo: a) fluxo de informações e de documentos; b) organogramas; c) política administrativa; d) responsabilidades operacionais; e) procedimentos operacionais; f) estatutos e regimentos internos; g) documentos internos e externos; h) sistemas de informações computadorizados; e i) outros.

Para Castro (2009), os controles atuam em tempos e formas diferentes, mas voltados para resultados comuns, visando a assegurar a conformidade da atividade a determinadas regras ou normas. Os controles foram divididos no tempo em prévio – é o que antecede a conclusão ou operatividade do ato, e tem como objetivo final dar segurança a quem pratica o ato ou por ele se responsabiliza e utiliza como técnica a contabilidade; concomitante – aquele que acompanha a realização do ato, para verificar a regularidade de sua formação, ou seja, desenvolve-se no decorrer das ações praticadas, tem por objetivo garantir a execução da ação e utiliza-se da fiscalização como técnica de controle; subsequente (posterior) – é o que se efetiva após a conclusão do ato praticado, visando a corrigir os eventuais defeitos, declarar a sua nulidade ou dar-lhe eficácia. Tem como objetivo final avaliar a eficiência e a eficácia das ações administrativas, certificar a veracidade dos números e comprovar o cumprimento das normas. A técnica utilizada nesse caso é a auditoria.

De acordo com Cassarro (1997), a exposição de normas de Auditoria nº 29 (ENA 29) estabelece que o sistema de controle interno de uma empresa se decompõe em dois grupos de controle: os de natureza contábil e os de natureza administrativa. Os controles contábeis compreendem o plano da organização e todos os sistemas, métodos e procedimentos relacionados à salvaguarda dos bens, direitos e obrigações; fidedignidade dos registros

financeiros. Como exemplos dessa modalidade de controle, citam-se o sistema de autorização para a aprovação de transações; os princípios de segregação de tarefas; os controles físicos sobre os bens e informações etc. Por outro lado, os controles administrativos compreendem o plano da organização, os sistemas, os métodos e os procedimentos estabelecidos pela direção com a finalidade de contribuir para a eficiência operacional; obediência a diretrizes, políticas, normas e instruções da administração. Dentre os exemplos desse grupo de controles destacam-se os programas de treinamento e desenvolvimento; os métodos de programação e controle de atividades; os sistemas de avaliação de desempenho etc.

O controle interno enquanto exigência legal ampara-se em documentos como Constituição de 1946, que, dentre as medidas destinadas a aumentar o controle sobre os atos da Administração Pública, definiu como competência do Tribunal de Contas da União o controle prévio dos atos de gestão do executivo; lei 4.320, de 17 de março de 1964, que separou o controle interno e o controle externo, atribuindo o controle interno ao próprio governo, e o controle externo ao Congresso Nacional e ao Tribunal de Contas da União; Constituição Federal de 1967 institucionalizou o sistema de controle interno a cargo do executivo e definiu as finalidades do controle interno; Decreto-Lei nº 200, o qual estabeleceu as diretrizes para a reforma administrativa brasileira, apresentou os princípios fundamentais para a administração pública Federal e criou a Inspeção Geral de Finanças, como órgão do sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria, passando o sistema de controle interno a dar mais ênfase ao processo de fiscalização financeira; Constituição Federal de 1988, que, de acordo com Giacomoni (1997), chegou a dispositivos mais aperfeiçoados do que aqueles da Constituição de 1967, por obrigar os três poderes a manterem controle interno e não só o Executivo, como na Emenda nº1/69; e, especialmente, por determinar a realização de avaliações relativamente ao cumprimento dos objetivos e metas constantes dos diversos instrumentos de planejamento: plano plurianual, programas e orçamentos; Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a qual estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal no âmbito dos governos Federal, Estadual e Municipal.

## **2.1 Componentes do controle interno**

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI (2007) aponta como componentes inter-relacionados do controle interno: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informações e comunicação; e monitoramento. O ambiente de controle é a base de todo o sistema de controle interno, fornece o conjunto de regras e a estrutura, além de criar um clima que influi na qualidade do sistema do controle interno em seu conjunto, no estabelecimento de estratégias e objetivos, e na estruturação dos procedimentos de controle. A avaliação dos riscos a serem enfrentados pela entidade determina a base para o desenvolvimento da resposta apropriada a esse risco. Os procedimentos de controle representam a melhor maneira de minimizar o risco e podem ser preventivos e, ou, detectivos e, junto com as ações corretivas, devem promover a otimização dos recursos. Informação e comunicação eficazes são vitais para que uma entidade conduza e controle suas operações. O monitoramento do sistema de controle interno é necessário, de modo a assegurar que o controle interno esteja em sintonia com

os objetivos, o ambiente, os recursos e os riscos. Esses componentes definem um enfoque recomendável para o controle interno no setor público e fornecem as bases, a partir das quais ele pode ser avaliado.

Dias (2010), considerando o trabalho do COSO – *The Committee of Sponsoring Organizations* (Comitê das Organizações Patrocinadoras), apresenta os mesmos cinco elementos descritos anteriormente e descreve as principais atividades de controle de acordo com sua natureza preventiva ou detectiva: Alçadas (prevenção) são os limites determinados a um funcionário quanto a este aprovar valores ou assumir posições em nome da instituição; Autorizações (prevenção) é a determinação da administração referente às atividades e transações que necessitam de aprovação de um supervisor; Conciliação (detecção) é a confrontação da mesma informação com dados vindos de bases diferentes; Revisões de desempenho (detecção), acompanhamento de uma atividade ou processo, para avaliação de sua adequação e, ou, desempenho; Segurança física (prevenção ou detecção), usada para proteger os valores de uma entidade contra uso, compra ou venda não autorizados; Segregação de funções (prevenção) reduz o risco de erros humanos e de ações indesejadas. Contabilidade e conciliação, custódia e inventário, contratação e pagamento, são exemplos de funções que devem estar segregadas entre os funcionários; Sistemas informatizados (prevenção e detecção) são os controles feitos através de sistemas informatizados e dividem-se em controles gerais e controles de aplicativos; Normatização interna (prevenção) é a definição formal das regras internas para o funcionamento da entidade, com o estabelecimento de responsabilidades, políticas corporativas, fluxos operacionais, funções e procedimentos.

### **2.3 Competências, responsabilidades e limitações do controle interno**

A competência para o exercício do controle interno, de acordo com Justen Filho (2005), pode ser de dois tipos: genérica, em que o dever de regularidade dos atos administrativos produz o surgimento de um dever genérico de controle interno à própria Administração Pública, pois todos os agentes estatais têm o poder-dever de verificar a regularidade de qualquer ato administrativo e; orgânica específica, em que foram criados órgãos dotados de competência específica de controle administrativo interno, sendo eles dotados de competência específica para realizar uma tarefa de fiscalização permanente ou contínua, para detectar eventuais irregularidades e prevenir desvios ou ilegalidades.

Com relação às responsabilidades pelo controle interno, a INTOSAI (2007) afirma que todos, em uma organização, têm alguma responsabilidade pelo controle interno: os executivos, os auditores internos, todos os demais funcionários, as entidades fiscalizadoras superiores, os auditores externos, os legisladores e reguladores e todos os outros parceiros da instituição.

Attie (2009) afirma que a gestão da organização é responsável pelo planejamento, instalação e supervisão de um sistema de controle interno adequado. Qualquer sistema, independentemente de sua solidez fundamental, pode deteriorar se não for periodicamente revisto. O sistema de controle interno deve estar sujeito à contínua supervisão para determinar se: a) a política interna está sendo corretamente interpretada; b) as mudanças nas condições operativas tornaram os procedimentos complicados, obsoletos ou inadequados; e, c) quando surgem falhas no sistema, são tomadas prontamente medidas eficazes e corretivas.

D'Avila e Oliveira (2002) alertam que dois conceitos devem ser reconhecidos para se considerar as limitações dos controles internos: 1) Controles internos, até mesmo os mais efetivos, funcionam em diferentes níveis em relação a diferentes objetivos. Para os objetivos relativos à eficiência e eficácia das operações da empresa, os controles internos podem assegurar que a gerência esteja ciente da evolução dos negócios da empresa ou da falta dessa evolução, entretanto, não podem assegurar que os objetivos serão atingidos; 2) Controles internos não podem fornecer garantia total de que as quatro categorias de objetivos serão atingidos. O primeiro conceito assume que existem certos eventos ou condições que estão simplesmente fora do controle da gerência, já o segundo conceito diz respeito à realidade de que nenhum sistema de controles internos irá sempre efetuar o que é esperado dele.

## **2.4 O controle no setor público**

O controle na administração pública, para Gasparini (2004), é a atribuição de vigilância, orientação e correção de certo órgão ou agente público sobre a atuação de outro ou de sua própria atuação, visando a confirmá-la ou a desfazê-la, conforme seja ou não legal, conveniente, oportuna e eficiente.

Para Saldanha (2006), o controle no setor público, em uma perspectiva limitada, mede resultados, baseado em análise de desvios e geração de relatórios. Já em uma perspectiva mais ampla, ele desenvolve uma consciência estratégica voltada para o aperfeiçoamento contínuo. No contexto organizacional, pode ser visto como simples ênfase nas normas rígidas, padrões e valores monetários. De uma forma voltada para a sociedade, é entendido como procedimento que leva em consideração a cultura e os valores.

Calixto e Velasquez (2005) destacam que o controle interno é efetuado pela conjugação da estrutura organizacional com os mecanismos de controle estabelecidos pela administração, no qual são incluídas as normas internas que definem responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registro das operações.

O objeto do controle interno na administração pública é a própria gestão da instituição. Ele representa todas as atividades, métodos e procedimentos adotados pela administração, a qual é operacionalizada por recursos humanos, materiais e financeiros, sempre limitados, para satisfação das necessidades sociais (SILVA, 2010).

Cavalheiro (2005) lembra que o sucesso de uma administração moderna apoia-se em um sistema de controle interno atuante, sempre na busca das melhores práticas de gestão e na adoção de providências e também na implantação gradativa de Sistemas Informatizados que auxiliem o planejamento, a execução e o controle dos recursos públicos, criando subsídios para o processo decisório. Ainda segundo o autor, são indispensáveis o entendimento – por parte dos administradores – da importância e da necessidade de funcionamento do Sistema de Controle Interno (vontade política); a existência de uma estrutura organizacional perfeitamente definida; e recursos humanos qualificados para o exercício das funções de controle que irão desempenhar.

### 3 METODOLOGIA

O presente estudo caracterizou-se e classificou-se como uma pesquisa de estudo de caso, descritiva e qualitativa. Segundo Yin (2005, p. 32), “o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto da vida real [...]”. Cerro et al. (2007, p. 62) complementa explicando que o estudo de caso “é a pesquisa sobre determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade que seja representativo de seu universo, para examinar aspectos variados de sua vida”.

A pesquisa descritiva, de acordo com Gressler (2004), descreve fenômenos reais, situações e eventos, identificando problemas e justificando condições, permitindo comparar situações e problemas semelhantes, proporcionando uma visão clara da situação, servindo assim de apoio ao processo decisório. Ela descreve fatos e características presentes em determinado grupo ou área de interesse.

E, finalmente, a pesquisa caracterizou-se como qualitativa porque, segundo Richardson (1999, p. 80), estudos desse tipo podem descrever a complexidade de determinado problema, permitindo que se analise a relação de certas variáveis, entenda os processos vivenciados por grupos sociais e promova o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Para desenvolver esta pesquisa, seguiram-se as seguintes etapas: na primeira foi realizado o levantamento bibliográfico mediante a revisão literária em fontes secundárias por meio da pesquisa em livros, revistas, artigos científicos, pesquisas na internet (TCU, CGU); a segunda contemplou a elaboração do protocolo de estudo de caso e a posterior coleta dos dados empíricos junto as Pró-Reitorias de Administração, Gestão de Pessoal e Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação da UNIPAMPA; a terceira consistiu na transcrição das entrevistas e subsequente exame de todo o material coletado; na quarta, os dados coletados e selecionados foram submetidos à análise e interpretação, o que permitiu conhecer a realidade das Pró-Reitorias analisadas, proceder a comparações entre elas e finalmente chegar às conclusões do presente estudo; a quinta consistiu na redação e revisão final do relatório de estudo de caso.

#### 3.1 Pró-Reitorias em análise e observação - amostra

A amostra do presente estudo foi composta pelas Pró-Reitorias de Administração (PROAD); Planejamento Desenvolvimento e Avaliação (PROPLAN); e Gestão de Pessoal (PROGESP) da Universidade Federal do Pampa, assim como por todas as Coordenadorias que as compõe, sendo que os entrevistados foram os Pró-Reitores e seus Coordenadores.

#### 3.2 Coleta de Dados

A coleta de dados ocorreu nos dias 03 e 04 de abril de 2012 e iniciou-se com a realização de entrevista, do tipo focada, pois, seguindo Yin (2005, p. 117) ,“nesses casos, as entrevistas ainda são espontâneas e assumem o caráter de uma conversa informal, mas o pesquisador, provavelmente, estará seguindo um certo conjunto de perguntas que se originam do protocolo de estudo de caso”. As entrevistas foram gravadas para permitir que

nenhuma informação importante fosse perdida e garantir que o foco do pesquisador se mantivesse unicamente nos questionamentos e na discussão com o pesquisado.

A seguir, procedeu-se a uma pesquisa documental aos relatórios e planilhas de controle utilizados pelos setores em estudo, bem como aos relatórios de Gestão da Universidade. Foram vistos também alguns dos sistemas do governo utilizados pelas Pró-Reitorias e Coordenadorias para o desenvolvimento do seu trabalho.

Para complementar a coleta de dados, realizou-se a observação direta que, de acordo com Bastos (2009, p. 97), “lança mão dos sentidos humanos para registrar certos parâmetros da realidade, que são utilizados não apenas como um mero ouvir e ver e muito mais como um procedimento importante no exame crítico de certos fatos da investigação”. Procedeu-se à observação durante a realização das entrevistas e pesquisa documental, pois, “de uma maneira mais informal, podem-se realizar observações diretas ao longo da visita de campo, incluindo aquelas ocasiões durante as quais estão sendo coletadas outras evidências, como as evidências provenientes de entrevistas” (YIN, 2005, p. 120).

### **3.3 Tratamento e análise de dados**

Yin (2005) apresenta três estratégias analíticas gerais: baseando-se em proposições teóricas, estabelecendo uma estrutura fundamentada em explicações concorrentes e desenvolvendo descrições de caso e cinco técnicas específicas para analisar estudos de caso: adequação ao padrão, construção da explicação, análise de séries temporais, modelos lógicos e síntese de casos cruzados.

Seguindo a classificação acima, a técnica analítica geral utilizada foi a baseada em proposições teóricas, onde, de acordo com Yin (2005), os objetivos e o projeto originais do estudo basearam-se, presumivelmente, em proposições como essas, que, por sua vez, refletiram o conjunto de questões da pesquisa, as revisões feitas na literatura sobre o assunto e as novas proposições ou hipóteses que possam surgir. A técnica analítica específica utilizada foi a Construção da Explicação, pois ainda de acordo com Yin (2005, p. 149), “Aqui o objetivo é analisar os dados do estudo de caso construindo uma explicação sobre o caso”.

Na prática, para realizar a análise dos dados, procedeu-se aos seguintes passos: 1) releitura das transcrições para identificação dos pontos mais relevantes; 2) agrupamento das respostas de forma a obter em um único texto todas as respostas a cada um dos questionamentos; 3) identificação e marcação de partes do texto que correspondem aos pontos de interesse; 4) organização do conjunto de dados que descrevem a forma como os sujeitos definiram cada situação; 5) disposição das respostas em tabelas, figuras e textos de modo a permitir a análise propriamente dita dos dados; 6) interpretação dos dados dispostos em tabelas, figuras e textos, compondo a efetiva análise desses dados; e 7) complementação da análise com as demais fontes de evidências utilizadas.

## 4 O CONTROLE INTERNO NAS PRÓ-REITORIAS ADMINISTRATIVAS DA UNIPAMPA

Os cinco elementos de controle interno apresentados pela INTOSAI, no referencial teórico, foram utilizados para organizar o trabalho desde a coleta de dados até a apresentação e as análises dos resultados.

### 4.1 Ambiente de controle

Nas três Pró-Reitorias analisadas, ficou bastante evidente o conhecimento dos entrevistados sobre a forma como o controle é realizado, suas características, limitações, instrumentos utilizados e formas de orientação aos servidores sobre os procedimentos e rotinas a serem adotados para utilizar formas efetivas de controle.

Na Figura 1, apresentam-se os processos de trabalho que são alvo de maior atenção em termos de controle na Pró-Reitoria de Administração, os instrumentos utilizados para realizar esse controle e as principais críticas feitas pelos entrevistados.

Figura 1 - Ênfase do controle, instrumentos de controle em uso e principais críticas

Coord.	Processos de trabalho onde há maior ênfase no Controle	Instrumentos de controle em uso	Principais críticas
CCF	Rotinas de pagamentos das notas fiscais; Liquidação (empresas de terceirizados, obras); Suprimento de Fundos; Diárias.	Sistemas do Governo (SIAFI, SCDP, SCP) Planilhas no Excel e no Google docs. Orientações através de informativos internos (ex: formas de encaminhar diárias e notas fiscais)	Controles efetuados de forma modular e não integrada
CMP	Licitações; Limites das dispensas de licitações; Carta de exclusividade das inexigibilidades de licitações.	Sistemas do Governo (SIASG, COMPRASNET) Planilhas no Excel (ex: planilha do patrimônio, pregões, dispensas e inexigibilidades) Conferência por mais de uma pessoa Atividades bem focadas através das divisões (ex: licitações, almoxarifado, patrimônio) Rotinas sequenciais dos procedimentos Orientações através de informativos internos (ex: manual de compras)	Não ter um sistema interno de compras em funcionamento

Fonte: Elaborado pelos autores com base na Pesquisa de Campo.

A Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal é a única das Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA que utiliza um sistema interno paralelo aos sistemas disponibilizados pelo Governo. Porém, o módulo de Recursos Humanos do Sistema de Informações Estudantis (SIE) usado na PROGESP não é suficiente, conforme explica a Pró-Reitora, “o SIE, que era para ser o nosso sistema gerencial ainda não está adequado, sendo necessários vários

controles paralelos”. Por esse motivo, planilhas no Excel são utilizadas para registrar e controlar as rotinas de trabalho e mensalmente são transformadas em relatórios.

Na Figura 2, apresentam-se os processos de trabalho com maior atenção em termos de controle, os instrumentos em uso e as principais críticas a esses controles.

Figura 2 - Ênfase do controle, instrumentos de controle em uso e principais críticas

Coord.	Processos de trabalho com maior ênfase no controle	Instrumentos de controle em uso	Principais críticas
<b>CAP</b>	Cadastro funcional dos servidores no SIAPE e no SIE	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sistemas do Governo (ex: SIAPE)</li> <li>- Planilhas de Excel</li> <li>- Sistema de Informações Estudantis (SIE)</li> <li>- Relatórios mensais</li> <li>- Acompanhamento dos arquivos de documentos</li> <li>- Documentação e arquivo dos cálculos que originaram a folha de pagamentos</li> <li>- Conferência por mais de uma pessoa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- SIE não está adequado gerando necessidade de vários controles paralelos</li> <li>- O Cadastro de servidores é muito antigo, feito por UFSM e UFPEL</li> <li>- Alterações de dados cadastrais no SIAPNET feito pelos próprios usuários, ocasionando divergências com relação ao que está no SIE</li> <li>- O SIAPE não é um sistema gerencial que se consiga trabalhar com ele, gerando a necessidade do uso de sistemas paralelos</li> <li>- Diversas demandas com perfis de informações diferenciados entre si</li> </ul>
<b>CDS</b>	Concurso público para docentes	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Manuais de controle</li> <li>- Fluxogramas de todos os processos</li> <li>- Relatórios mensais</li> <li>- Planilhas de controle (Excel)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- SIE muitas vezes não gera o relatório da maneira que se precisa</li> <li>- Dificuldade de acesso ao SIE chegando a ficar dois ou três dias inacessível</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelos autores com base na Pesquisa de Campo.

De acordo com a Figura 2, verifica-se a grande dificuldade da Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal com relação ao uso de sistemas que não satisfazem plenamente às suas necessidades. O SIE não está adequado e o SIAPE não gera relatórios. Destaca-se também a grande demanda por informações com perfis de dados diferentes, o que torna desgastante o trabalho de montagem dos relatórios solicitados.

O controle interno na PROPLAN atende a diversos interesses, conforme salienta a Pró-Reitora: “os controles na dotação orçamentária são feitos com relação à distribuição da matriz de custeio da Universidade”; já na divisão de planejamento, se “faz um controle muito forte do relatório de gestão em parceria com a Auditoria Interna (AUDIN), em que todos os procedimentos de datas, prazos, informações, são monitorados pela equipe do planejamento que é responsável pela compilação do relatório de gestão em parceria com a AUDIN”, e na “Coordenação de Avaliação, onde tem a divisão de avaliação do trabalho e

divisão de dados institucionais, toda a parte de controle é feita com base na regulamentação dos cursos”.

Na Figura 3, apresentam-se os processos de trabalho com maior ênfase no controle, os instrumentos de controle em uso e as principais críticas feitas.

Figura 3 - Ênfase do controle, instrumentos de controle em uso e principais críticas

<b>Coord.</b>	<b>Processos de trabalho com maior ênfase no controle</b>	<b>Instrumentos de controle em uso</b>	<b>Principais críticas</b>
<b>Coord. Avaliação</b>	A regulação dos cursos de graduação	- Sistema do Governo (EMEC) - Planilhas de Excel - Procedimentos estipulados pelos SINAES - Módulos Acadêmico e RH do SIE	- Falta de um sistema de dados institucionais institucionalizado - Mudança frequente nas informações solicitadas por controladores externos gera necessidade de permanente adequação do sistema de controle interno da Universidade
<b>PROPLAN</b>	O orçamento	- Sistemas do Governo (SIAFI Gerencial, SIMEC) - Planilhas de Excel	- Equipe reduzida

Fonte: Elaborado pelos autores com base na Pesquisa de Campo.

De acordo com a Figura 3, constata-se que a regulação dos cursos de graduação e o orçamento, principais pontos de atenção em termos de controle na PROPLAN, são também os principais centros de atenção de toda a universidade no momento. São exemplos o reconhecimento dos cursos de graduação, devido às dificuldades vivenciadas pela UNIPAMPA para concretizar a criação e garantir a consolidação de cada um deles, e o orçamento, que representa a oportunidade da Universidade construir seus prédios próprios, equipar laboratórios e proporcionar condições para se desenvolver adequadamente as atividades de ensino, pesquisa e extensão nas suas dez unidades acadêmicas.

As três Pró-Reitorias analisadas carecem, em maior ou menor grau, de um sistema interno institucionalizado que permita disponibilizar as informações a todos os setores de maneira rápida e segura. A necessidade de se ter relatórios gerenciais com informações agregadas e de fácil composição ficou evidente nas falas dos gestores.

#### 4.2 Avaliação dos riscos

As Pró-Reitorias de Administração, Gestão de Pessoal e Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação possuem metas e objetivos claramente definidos, o que facilita a identificação daqueles fatores que poderiam contribuir para um possível insucesso.

A percepção dos gestores da PROAD sobre a contribuição dos instrumentos de controle em uso para a identificação de vulnerabilidades nos processos de trabalho foi bastante positiva. Apenas o Coordenador da CMP entende que os instrumentos de controle

contribuem “em parte, mas ainda não resolvem todas as vulnerabilidades que se tem”. Para o Pró-Reitor de Administração, “por esses sistemas se consegue fazer um acompanhamento e melhorar os procedimentos”. Também o Coordenador da CCF afirma que, através “desses controles feitos se consegue detectar várias coisas”.

A PROGESP trabalha fortemente no acompanhamento das metas traçadas. De acordo com a Pró-Reitora, “foi solicitado pelo Vice-Reitor e pela Reitora que nós fizessemos um plano de metas, nós já temos, então sabemos que esse ano nós temos que melhorar tal coisa, esse semestre nós temos que fazer isso, tem metas de longo e de curto prazo”.

Os instrumentos de controle interno em uso indicam pontos falhos no processo de controle, conforme indica o Coordenador da CAP, “a gente identifica os pontos falhos, tanto que a gente tem plena consciência de como deveria ser só que qualquer ferramenta que nos dê esse controle depende de programação do NTIC, e para a nossa demanda agora o NTIC não tem uma pessoa que atenda o RH”. Para reduzir as chances do erro, as equipes das duas Coordenadorias da PROGESP dedicam grande tempo a lançar informações, conferir e reconferir, para evitar o risco do erro.

A Pró-Reitoria de Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação, por ser a responsável por atividades tão diversas como planejar e executar o orçamento, realizar avaliação institucional e do trabalho e cuidar da regulação dos cursos de graduação da Universidade, apresenta bastante cuidado com o controle dos processos e procedimentos. A Pró-Reitora afirma que, na PROPLAN, “tem a planilha de controle do controle”.

As incertezas com relação ao alcance dos objetivos e resultados esperados pela PROPLAN são reduzidas através do olhar atento dos servidores e pela revisão constante. Segundo a Pró-Reitora, “a gente não tem só uma pessoa trabalhando numa coisa, a gente tem duas, três pessoas trabalhando na mesma tarefa, então essa forma de controlar as coisas permite que qualquer uma das pessoas saiba em que etapa cada um está e o que está fazendo”.

As Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA sabem exatamente os objetivos que precisam atingir e conseguiram diagnosticar quais são as vulnerabilidades que podem comprometer o alcance dos resultados esperados. Por esse motivo, cada uma delas concentra-se principalmente na orientação e capacitação dos servidores de acordo com os seus propósitos para evitar possíveis falhas, sem descuidar das revisões e adequações contínuas.

### **4.3 Procedimentos de controle**

Uma das características da UNIPAMPA, destacada pelo Pró-Reitor de Administração, é a separação entre o planejamento e a execução do orçamento (ordenação de despesas e os pagamentos). Enquanto a PROPLAN cuida do planejamento orçamentário, a PROAD cuida da ordenação de despesas e dos pagamentos. De acordo com o Pró-Reitor, “se tu tens que planejar e executar, fica um pouco mais difícil esse controle”.

Os principais procedimentos de controle em uso nas Coordenadorias da PROAD são: CCF: segregação de funções; processos com fluxos estabelecidos e informativos externos.

CMP: segregação de funções; conferência por mais de uma pessoa; atividades focadas nas divisões (almoxarifado, contratos, licitações e patrimônio) e atenção à lei 8666/93.

Verifica-se que as Coordenadorias da PROAD estão atentas aos processos em execução nas suas rotinas de trabalho, tendo fluxos estabelecidos para eles, estimulando a conferência por mais de uma pessoa e buscando orientar a todos os servidores da Universidade. De acordo com o Pró-Reitor, “por mais que não se tenha um sistema, a gente tem os controles próprios, então sempre se consegue a informação necessária”. A PROAD busca realizar suas atividades de controle de uma forma mais preventiva e detectiva.

As ações desenvolvidas na PROGESP para reduzir o risco de erros e atingir os objetivos preestabelecidos estão sendo melhoradas agora. De acordo com a Pró-Reitora, “é uma equipe nova, a maioria está aqui a partir de 2010, então vários procedimentos que nós criamos foi a partir daí, então nós acordamos que precisamos melhorar fluxos e procedimentos, temos que ter controle de acompanhamento que sejam fidedignos”.

Os principais procedimentos de controle em uso PROGESP, de acordo com a Pró-Reitora são Aprimoramento constante dos fluxos e procedimentos; Tarefas claramente definidas; Treinamentos com os interfaces de Campus e Segregação de funções como tarefa das chefias. Nas Coordenadorias da Pró-Reitoria, os principais procedimentos são CAP: conferência por todas as chefias e mesma informação é conferida por vários setores; CDS: tarefas novas têm acompanhamento mais rigoroso da chefia e o acesso aos dados dos servidores acessíveis a todos os funcionários da PROGESP (exceto dados da pasta da saúde).

Constata-se que os principais procedimentos de controle adotados pela PROGESP para detecção e correção de erros estão centrados principalmente na segregação de funções, com as conferências realizadas pelas chefias; verificações, através do batimento das informações; avaliação das operações, processos e atividades, com o constante aperfeiçoamento e revisão das rotinas e formas de controle e a supervisão, onde as chefias exercem o papel preponderante.

Os principais procedimentos de controle em uso na Pró-Reitoria de Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação, na visão da Pró-Reitora são Segregação de funções e controles disponíveis na pasta Z (pública para consulta). Na Coordenadoria de Avaliação, os principais instrumentos são guia de regulação com orientação para os cursos de graduação; orientação e capacitação para os coordenadores de curso; reuniões da equipe para correção de processos; revisão pela Coordenadora de tudo o que será emitido pelas Divisões da Coordenadoria e trabalho colaborativo e em equipe.

Verifica-se uma grande atenção ao uso de procedimentos de controle com características sobretudo preventivas. A preocupação com a segregação de funções, a orientação, a capacitação e as reuniões para correção de processos demonstram esse cuidado em evitar que os erros ocorram. A detecção de erros também está presente na medida em que a revisão foi destacada na Coordenadoria de Avaliação.

As providências adotadas pelas três Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA têm um viés de prevenir os possíveis erros. A segregação de funções, a orientação e capacitação de servidores destacam-se como as principais formas de prevenção.

#### **4.4 Informação e comunicação**

Na Pró-Reitoria de Administração, o processo de comunicação formal se dá através dos informativos e manuais disponíveis no site das Coordenadorias, bem como através dos documentos oficiais normatizadores emitidos pelo Pró-Reitor ou Coordenadores. Já o processo de comunicação informal ocorre através das reuniões no âmbito de cada Coordenadoria, entre Pró-Reitorias e demais setores da Universidade.

É consenso entre os gestores da PROAD que os instrumentos de controle em uso ainda não satisfazem plenamente a necessidade de informações da Pró-Reitoria. De acordo com o Pró-Reitor de Administração, só haverá o atendimento completo das necessidades informacionais “quando a gente tiver um sistema de compras, protocolo e patrimônio aí sim, hoje não está 100%”. Já para o Coordenador da CCF, os controles satisfazem de “80 a 90%”, porém as coisas poderiam ser mais simples, por isso a necessidade de ter as informações *on line* para facilitar as consultas a informações.

Na Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal, o principal meio de discussão e repasse de informações entre as chefias e servidores da Pró-Reitoria são os relatórios das Coordenadorias e as reuniões mensais. De acordo com a Pró-Reitora, “esses relatórios, mensais, passamos a tê-los a partir de janeiro desse ano, pois antes nós não estávamos conseguindo fazer reuniões sistemáticas, hoje em dia temos reuniões mensais com toda a equipe”.

A principal dificuldade encontrada pela PROGESP para efetivar a comunicação das informações de maneira eficiente é o fato de ter que buscar as informações em diferentes controles para compor cada um dos relatórios solicitados.

As informações na PROPLAN são alvo de bastante cuidado por parte dos gestores para evitar eventuais dúvidas entre os servidores. Na Coordenadoria de Avaliação, a Coordenadora faz reunião com toda a equipe para discussões e dá respaldo às informações repassadas pelos servidores através da revisão. De acordo com ela, “a revisão sou eu quem faz, nada sai daqui sem eu olhar, nem um e-mail”. Com esse procedimento, ela afirma que a equipe sente-se mais confiante e confortável.

Com relação à satisfação das necessidades de informações através dos atuais instrumentos de controle interno, a Pró-Reitora entende que eles não satisfazem plenamente. De acordo com ela, “o que falta é um sistema que consiga tirar os dados brutos e transformar rapidamente em informação, controles que sejam sistemáticos e não tenhamos que fazer um relatório para cada coisa que se quer saber, que já existam essas ferramentas prontas”.

As três Pró-Reitorias analisadas demonstraram compreensão quanto aos cuidados necessários para manter as informações atualizadas e confiáveis, bem como comunicá-las de modo a garantir que todos os envolvidos a recebam da forma correta. Todas reconhecem as dificuldades para efetivar a comunicação entre todos os setores da Universidade.

#### **4.5 Monitoramento do sistema de controle interno**

Para assegurar que os controles existentes estão aptos a garantir a segurança necessária para o alcance dos fins pretendidos, os Gestores da PROAD monitoram constantemente e revisam os processos de controle e os instrumentos em utilização. Os controles em planilhas

de Excel são mais suscetíveis a erros, como por exemplo, falhas na digitação, demora para efetivar as consultas ou dificuldades para a interpretação de planilhas muito extensas.

Com relação às revisões nos instrumentos de controle interno, na CCF “são feitas adaptações” nas planilhas de controle, pois, conforme o Coordenador, se faltam essas planilhas, “a gente tem que estar toda hora fazendo consulta no sistema, o SIAFI é bom, mas ele é falho, ele não gera relatórios, se eu quiser eu vou ter que ir lá talvez puxar para uma planilha”. Já na CMP, o Coordenador explica que as revisões nos instrumentos de controle ocorrem por demandas, “normalmente quando tem alguma movimentação interna de servidores ou em função de pedido do Pró-Reitor”.

Na Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal, os processos de controle interno que estão com maior evidência, de acordo com a Pró-Reitora, são “o controle interno em cima do cadastro, das progressões, controles de pagamentos que são separados e os concursos”.

Segundo a Pró-Reitora, os instrumentos de controle interno são revisados “constantemente, não só por apresentarem problemas, mas às vezes por aprimoramento”. Para ela, a PROGESP “está sempre melhorando esses controles, às vezes a gente vê que esse formulário aqui tem essas informações, o outro tem essas, então de repente a gente faz um só e agrega as informações que são faltantes nesse, então essas melhorias são constantes”.

Os processos de controle interno na Pró-Reitoria de Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação são pautados por listas de itens a serem observados, os *Check list* de cada “coisa” a ser controlada. De acordo com a Pró-Reitora, “A gente trabalha muito com esse sistema de *check list*, daí tu coloca lá a planilha e vê que o que tem que ser controlado e aí a equipe toda vai acompanhando como está o controle de uma determinada atividade que é conjunta para que todos possam monitorar a mesma ação da equipe”.

As revisões nos instrumentos de controle interno são realizadas constantemente na PROPLAN e visam a qualificar os instrumentos em uso. De acordo com a Pró-Reitora, a equipe “está estudando o sistema que se quer implementar e então é através desses controles que a gente tem que estamos adaptando para colocar no sistema”.

As três Pró-Reitorias demonstraram realizar o monitoramento do seu controle interno através de avaliações contínuas e também de avaliações específicas. O cuidado dos gestores com a fidedignidade das informações bem como com a transparência dos procedimentos e a preocupação com a publicidade dessas informações evidencia um quadro de gestores atentos aos preceitos da boa gestão pública.

## 5 CONCLUSÕES

O controle interno apresenta-se como uma ferramenta gerencial a serviço do gestor público e, dessa forma, deve ser entendida e utilizada para o alcance do seu objetivo maior de prover o correto uso dos recursos públicos.

Considerando a classificação apresentada pela Organização das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), constatou-se, após a análise dos dados, que os componentes do controle interno nas Pró-Reitorias e Coordenadorias estudadas possuem as seguintes características gerais: Ambiente de Controle: todas as Pró-Reitorias apresentaram

conhecimento sobre a forma como o controle interno é realizado no seu âmbito de atuação. O elemento com maior destaque neste componente é o envolvimento e comprometimento dos gestores com a realização do controle interno. Já como ponto mais frágil destaca-se a dependência com relação ao uso de instrumentos de controle, como é o caso das planilhas de Excel, que são bastante suscetíveis ao erro humano e retardam a busca por informações e a composição de relatórios gerenciais. Avaliação de riscos: constatou-se que as Pró-Reitorias investigadas possuem metas e objetivos claramente definidos, o que torna mais fácil a identificação daqueles fatores que poderiam contribuir para um possível insucesso. As três Pró-Reitorias explicitaram que uma das principais formas para superar os pontos vulneráveis e atingir os objetivos esperados é a orientação e capacitação dos servidores. Todas elas esforçam-se também no sentido de promover revisões e adequações contínuas nos instrumentos de controle em uso. Procedimentos de controle: os procedimentos de controle identificados nas Pró-Reitorias analisadas caracterizaram-se principalmente no sentido de prevenir possíveis erros. A segregação de funções, a orientação e a capacitação dos servidores foram destacadas como as principais formas de prevenção utilizadas. Informação e Comunicação: verificou-se que existe certa fragilidade neste quesito, seja devido à própria estrutura multicampi da Universidade, que pode dificultar o fluxo das informações, seja pela falta de um sistema interno de gestão que proporcionaria a possibilidade de consulta pelos usuários e também garantiria agilidade nas consultas e maior confiabilidade das informações. Monitoramento: o monitoramento do controle interno está de acordo com as expectativas dos gestores. Existe um permanente cuidado e constante aperfeiçoamento nos instrumentos de controle interno em uso em todas as Pró-Reitorias analisadas. O cuidado dos gestores com a fidedignidade das informações geradas em suas unidades de atuação bem como a transparência dos procedimentos e a preocupação com a publicidade dessas informações evidencia um quadro de gestores atentos aos preceitos da boa gestão pública.

Os instrumentos de controle utilizados nas Pró-Reitorias investigadas são basicamente os sistemas do Governo Federal e as planilhas em Excel. A única exceção é a Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal, que utiliza o módulo de RH (Recursos Humanos) do SIE (Sistema de Informações Estudantis). Desse modo, as dificuldades enfrentadas são muito parecidas, pois os sistemas do Governo em utilização não são apropriados para a emissão de relatórios gerenciais, o que dificulta muito o trabalho de controle desenvolvido nestas Pró-Reitorias. Também o SIE, utilizado pela PROGESP, não está devidamente adaptado à realidade da UNIPAMPA e atualizado o suficiente para permitir a extração de relatórios confiáveis. Dessa forma, as planilhas de Excel configuram-se como o instrumento de controle interno mais disseminado e utilizado nas Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA e, conseqüentemente, o controle está sujeito às fragilidades desse tipo de instrumento.

Os controles feitos por planilhas tornam o processo muito manual e dependente dos servidores, já aqueles que utilizam os sistemas do governo não permitem a extração de relatórios gerenciais. Os gestores afirmaram que ambos os controles utilizados atendem às necessidades das Pró-Reitorias parcialmente, sendo que questões como comunicação interna no âmbito de toda a Universidade; tecnologias disponíveis para o desenvolvimento do trabalho, melhorias na estrutura física e de pessoal e melhorias em alguns fluxos de trabalho,

precisam de maior atenção para proporcionar condições adequadas para o estabelecimento de rotinas e procedimentos de controle eficientes e seguros.

Dessa forma, entende-se que os instrumentos ideais para efetivar o controle interno nas Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA são sistema interno de gestão automatizado e integrado, capaz de proporcionar informações confiáveis e relatórios gerenciais no tempo desejado; internet com capacidade de suportar satisfatoriamente toda a demanda da Reitoria e; pessoal em número adequado, qualificado e capacitado para assumir as atividades de controle.

Consideram-se limitações deste estudo a impossibilidade de analisar a Pró-Reitoria de Obras e Manutenção, uma Pró-Reitoria Administrativa da UNIPAMPA, que teve a sua dissolução no período da coleta de dados; questões referentes à pesquisa qualitativa, a qual não permite, por exemplo, generalizações ou o fato da análise qualitativa basear-se principalmente nas falas dos gestores, o que poderia determinar um direcionamento das respostas e; o fato de os dados representarem a situação das Pró-Reitorias à época da coleta de dados, sem séries históricas ou outros modos de permitir o acompanhamento da evolução ou não das práticas de controle interno.

Como perspectivas para futuras pesquisas, tem-se a possibilidade de realizar a mesma investigação nas Pró-Reitorias Acadêmicas da UNIPAMPA; promover um comparativo das práticas de controle interno nas cinco Universidades Federais do Rio Grande do Sul ou; analisar como a implantação da Auditoria Interna da UNIPAMPA (AUDIN) influenciou as práticas de controle interno no âmbito da Universidade.

## REFERÊNCIAS

ATTIE, W. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BASTOS, R.L. **Ciências humanas e complexidades: projetos, métodos e técnicas de pesquisa - o caos, a nova ciência**. 2.ed. Rio de Janeiro: E-papers, 2009.

CALIXTO, G.E.; VELASQUEZ M.D.P. **Sistema de controle interno na administração pública federal**. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIInEspcial/a05vIIInesp.pdf>>. Acesso em: 26 mai. 2012.

CASSARRO, A.C. **Controles internos e segurança de sistemas: prevenindo fraudes e tornando auditáveis os sistemas**. São Paulo: LTr, 1997.

CASTRO, D.P. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organizações dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CAVALHEIRO, J.B. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 3. ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2005.

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

D'ÁVILA, M.Z.; OLIVEIRA, M.A.M. **Conceitos e técnicas de controles internos de organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

DIAS, S.V.S. **Manual de controles internos: desenvolvimento e implantação, exemplos e processos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2010.

GUERRA, E.M. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum.

GASPARINI, D. **Direito administrativo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

JUSTEN FILHO, M. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, J.A.R. **Curso prático de auditoria administrativa**. São Paulo: Saraiva, 2006.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. (Série Traduções, 13). Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br/biblioteca/publicacoes/serietraducoes>>. Acesso em: 20 jun. 2012.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SALDANHA, C.S. **Introdução à gestão pública**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

SILVA, P.G. **Controle interno na gestão pública municipal: modelo de um sistema de controle interno para municípios de pequeno porte do Estado da Bahia**. 2010. Universidade Federal da Bahia, Salvador, BA. Disponível em: <<http://www.ppgcont.ufba.br/CONTROLE%20INTERNO%20NA%20GEST%C3%83O%20MUNICIPAL.pdf>>. Acesso em: 05 jun. 2012.

YIN, R.K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.