

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

ISAÍAS LOPES DA CUNHA

**AVALIAÇÃO DA EFICÁCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO NA
IMPLANTAÇÃO E FUNCIONAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO
DOS MUNICÍPIOS MATO-GROSSENSES**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

SÃO PAULO

2021

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

ISAÍAS LOPES DA CUNHA

**AVALIAÇÃO DA EFICÁCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO NA
IMPLANTAÇÃO E FUNCIONAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO
DOS MUNICÍPIOS MATO-GROSSENSES**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do Título de Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais, sob a orientação do Prof. Dr. Fernando de Almeida Santos.

**SÃO PAULO
2021**

ISAIAS LOPES DA CUNHA

**AVALIAÇÃO DA EFICÁCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO NA
IMPLANTAÇÃO E FUNCIONAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO
DOS MUNICÍPIOS MATO-GROSSENSES**

Aprovado em ____/ ____/ ____

BANCA EXAMINADORA:

Prof.^a Dr.^a Elizabeth Borelli – PUC/SP

Prof. Dr. Tiago Nascimento Borges Slavov – FECAP

Prof. Dr. Fernando de Almeida Santos – PUC/SP

Sistemas de Bibliotecas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo -
Ficha Catalográfica com dados fornecidos pelo autor

- C978 Cunha, Isaías Lopes da
Avaliação da eficácia do Tribunal de Contas do Estado na implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos municípios mato-grossense / Isaías Lopes da Cunha. -- São Paulo: [s.n.], 2021.
169p; 15 cm.
- Orientador: Fernando de Almeida Santos. Dissertação (Mestrado)-
- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos
Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais.
1. Administração Pública. 2. Sistema de Controle Interno. 3.
Tribunal de Contas. 4. Implantação. I. Santos, Fernando de Almeida. II.
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de
Estudos Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais. III. Título

CDD

Dedico este trabalho à minha esposa Edmara e às
minhas queridas filhas Samara, Larissa e Letícia.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus pela vida, saúde, fé e por me manter firme nos meus objetivos e propósitos.

À minha querida esposa Edmara, pelo apoio e pelos cuidados dispensados às nossas filhas em períodos de estudos e viagens a São Paulo; às minhas queridas filhas Samara, Larissa e Letícia pelo carinho, paciência e compreensão por minhas ausências.

Ao Prof. Dr. Fernando de Almeida Santos, orientador deste trabalho e coordenador do Curso de Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais, pelo apoio e compreensão quanto às dificuldades enfrentadas.

À Prof. Dr.^a Elizabeth Borelli e ao Prof. Dr. Tiago Nascimento Borges Slavov pela disponibilidade em compor a banca de qualificação e defesa de dissertação e pelas importantes contribuições levantadas na fase de qualificação do projeto.

Aos professores do programa de mestrado da PUC/SP, especialmente a Prof. Dr.^a Neusa Maria Bastos Fernandes dos Santos, pelo apoio nas disciplinas de Metodologia Científica e Governança Corporativa.

Aos meus colegas do Mestrado, em especial a turma de 2018, pelos conhecimentos compartilhados, companheirismo e trabalho em equipe.

Aos auditores e controladores internos, integrantes das unidades de controle interno dos municípios pesquisados, por disponibilizarem um pouco de seu tempo e contribuírem com o desenvolvimento desta pesquisa.

Aos meus colegas de trabalho, Conselheiros Substitutos e assessores de meu gabinete, muito obrigado pelo apoio e compreensão em momentos de ausência.

Por fim, aos Presidentes do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, Conselheiros Domingos Neto e Guilherme Maluf, pela autorização para ausentar-me do trabalho e pelo financiamento das despesas relativas ao curso de mestrado.

RESUMO

O Sistema de Controle Interno previsto nos arts. 31, 70 e 74, da Constituição da República, Federativa do Brasil, regulamentado por leis federais, estaduais e municipais, é denominado controle interno. Esse sistema é responsável pela eficiência e eficácia dos controles das atividades dos órgãos públicos, ajudando a prevenir e detectar a ocorrência de erros, fraudes e desvio de recursos públicos. O objetivo geral da pesquisa é avaliar a eficácia das ações do Tribunal de Contas do Estado na implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos municípios mato-grossenses na percepção dos servidores das unidades de controle interno. A coleta de dados foi realizada por meio de pesquisa *survey*, com a utilização de questionário estruturado com questões fechadas sobre os perfis dos respondentes e das unidades de controle interno e sobre a avaliação das ações do Tribunal de Contas, o qual foi aplicado a um grupo de 93 servidores das unidades de controle interno dos municípios mato-grossenses, sendo a população de 179 servidores. Os resultados demonstraram que as ações do Tribunal de Contas do Estado na implantação e funcionamento do Sistema de Controle dos municípios mato-grossenses obtiveram 88,62% de eficácia na percepção dos servidores das unidades de controle interno. A pesquisa contribui para evidenciar que os Tribunais de Contas podem ser instrumentos eficazes no aprimoramento da administração pública.

Palavras-chave: Administração Pública. Sistema de Controle Interno. Tribunal de Contas. Implantação.

ABSTRACT

The Internal Control System provided for in arts. 31, 70 and 74 of the Constitution of the Republic, Federative of Brazil, regulated by federal, state and municipal laws, is called internal control. This system is responsible for the efficiency and effectiveness of the controls over the activities of public bodies, helping to prevent and detect the occurrence of errors, fraud and misuse of public resources. The general objective of the research is to evaluate the effectiveness of the actions of the Court of Auditors of the State in the implantation and functioning of the Internal Control System of the Mato Grosso municipalities in the perception of the servers of the internal control units.

Data collection was carried out through survey research, using a structured questionnaire with closed questions on the profiles of respondents and internal control units and on the evaluation of the Court's actions, which was applied to a group of 93 servants of the internal control units of Mato Grosso's municipalities, with a population of 179 servants. The results showed that the actions of the State Court of Auditors obtained 88.62% effectiveness in the implementation and operation of the Control System of Mato Grosso's municipalities in the perception of employees of the internal control units. The research helps to show that the Courts of Auditors can be effective instruments in improving public administration.

Keywords: Public Administration. Internal Control System. Audit Office. Implantation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACI – Agente de Controle Interno

AGE – Auditoria Geral do Estado

AGE-MT – Auditoria Geral do Estado de Mato Grosso

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

AUDICOM – Associação dos Auditores e Controladores Internos de Mato Grosso

ATRICON – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil

CAT – Comitê de Apoio Técnico

CCCI – Comissão de Coordenação de Controle Interno

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGE – Controladoria-Geral do Estado

CGU – Controladoria-Geral da União

CISSET – Secretaria de Controle Interno

COCINPE – Conselho de Avaliação dos Controle Internos do Poder Executivo

CONACI – Conselho Nacional do Controle Interno

COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

DASP – Departamento Administrativo do Serviço Público

IFAC – *International Federation of Accountants*

IGF – Inspeção-Geral de Finanças

IIA – *Institute of Internal Auditors*

INGECOR – Comissão de Coordenação das Inspetorias-Gerais de Finanças

INTERCON – Comissão de Coordenação do Controle Interno

INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*

MP – Medida Provisória

MPOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

MRE – Ministério das Relações Exteriores

NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

SAFF – Sistema de Administração Financeira Federal

SCF – Sistema de Contabilidade Federal

SCI – Sistema de Controle Interno

SECIN – Secretaria Central de Controle Interno

SFC – Secretaria Federal de Controle

SIAC – Sistema de Avaliação do Controle Interno

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIC – Sistema de Informações de Custos do Governo Federal

SPCI – Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas

STPC – Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCE – Tribunal de Contas do Estado

TCE-MT – Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso

TCU – Tribunal de Contas da União

UCI – Unidade de Controle Interno

UCIs – Unidades de Controle Interno

UNISECI – Unidades Setoriais de Controle Interno

LISTAS DE FIGURAS

Figura 1 – Declaração de Posicionamento do IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. -----	39
Figura 2 – Estrutura Integrada de Controle Interno -----	42
Figura 3 – Organograma da Controladoria Geral da União-----	49
Figura 4 – Organograma da Controladoria Geral do Estado-----	55
Figura 5 – Fluxograma resumido da pesquisa -----	81

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Curso de formação acadêmica-----	105
Gráfico 2 – Nível de formação acadêmica -----	107
Gráfico 3 – Nome do cargo na Unidade de Controle Interno-----	108
Gráfico 4 - Tempo de serviço no cargo da UCI -----	110
Gráfico 5 – Faixa remuneratória do cargo da UCI -----	111
Gráfico 6 – Quantidade de cargos efetivos na UCI -----	114
Gráfico 7 – Status da UCI na estrutura organizacional -----	115
Gráfico 8 – Posicionamento da UCI na estrutura organizacional -----	116
Gráfico 9 - Cargos de provimento em comissão na UCI -----	118
Gráfico 10 - Regra para provimento de cargos em comissão-----	119

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Estudos sobre a relação entre controles internos e governança corporativa	26
Quadro 2 – Definições de controle interno pelos órgãos nacionais e internacionais	27
Quadro 3 - Estudos nacionais sobre temas relacionados a controles internos das organizações	30
Quadro 4 - Estudos internacionais sobre temas relacionados aos controles internos das organizações	32
Quadro 5 – Diferença entre controles internos em nível de atividades e controle interno em nível de entidade	41
Quadro 6 - Dimensões, elementos e características do Sistema de Controle Interno	66
Quadro 7 - Requisitos para implantação e organização do Sistema de Controle Interno	69
Quadro 8 – Relação entre os elementos de análise, questões e as fontes do questionário	77
Quadro 9 – Tabela de pontuação dos níveis de concordância e importância	80
Quadro 10 – Tabela de conversão das médias em graus de eficácia	80
Quadro 11 - Padronização de requisitos e elementos do Sistema de Controle Interno	85
Quadro 12 - Síntese das atribuições da Unidade de Controle Interno	94
Quadro 13 - Consultas respondidas pelo TCE-MT sobre Sistema de Controle Interno	97

LISTA DE TABELA

Tabela 1 - Deliberações do TCE-MT sobre a implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos municípios-----	100
Tabela 2 - Comparação das decisões do TCE-MT em relação à quantidade de municípios-----	101
Tabela 3 – Cursos de capacitação para servidores públicos -----	104
Tabela 4 – Eventos de capacitação para servidores públicos -----	104
Tabela 5 – Resultado da Questão 1 – Curso de formação acadêmica -----	105
Tabela 6 – Resultado da Questão 2 – Nível de formação acadêmica-----	107
Tabela 7 – Resultado da Questão 3 – Nome do cargo na Unidade de Controle Interno -----	108
Tabela 8 – Resultado da Questão 4 – Tempo de serviço no cargo da UCI -----	109
Tabela 9 – Resultado da Questão 5 – Faixa remuneratória do cargo da UCI -----	110
Tabela 10 – Comparação entre as frequências relativas da faixa de remuneração e as do nível de formação acadêmica-----	111
Tabela 11 – Comparação entre as frequências relativas da faixa de remuneração e as do tempo de serviço-----	112
Tabela 12 – Resultado da Questão 6 – Quantidade de cargos efetivos na UCI -----	113
Tabela 13 – Resultado da Questão 7 – Status da UCI na estrutura organizacional-	115
Tabela 14 – Resultado da Questão 8 – Posicionamento da UCI na estrutura organizacional -----	116
Tabela 15 – Resultado da Questão 9 – Cargos de provimento em comissão na UCI	117
Tabela 16 – Resultado da Questão 10 – Regra para provimento de cargos em comissão-----	118
Tabela 17 – Resultado da Questão 11 – Aderência dos gestores públicos às normas de implantação do SCI dos municípios -----	121
Tabela 18 – Resultado da Questão 12 – Comprometimento dos gestores públicos com a implantação do SCI dos municípios-----	122
Tabela 19 – Grau de aderência às normas e de comprometimento dos gestores públicos com a implantação do SCI dos municípios-----	123
Tabela 20 – Resultado da Questão 13 – Avaliação da Resolução nº 01/2007 na criação da lei geral do SCI dos municípios-----	124
Tabela 21 – Resultado da Questão 14 – Avaliação da Resolução nº 01/2007 na criação da UCI dos municípios -----	124
Tabela 22 – Resultado da Questão 15 – Avaliação da Resolução nº 01/2007 na criação do cargo de auditor ou controlador interno -----	125

Tabela 23 – Resultado da Questão 16 – Avaliação da Resolução nº 01/2007 na elaboração das rotinas internas e procedimentos de controle-----	125
Tabela 24 – Resultado da Questão 17 – Avaliação da Resolução Normativa nº 33/2012 na consolidação do cargo e da carreira de auditor/controlador interno----	126
Tabela 25 – Resultado da Questão 18 – Avaliação da Resolução Normativa nº 33/2012 na garantia de recursos humanos, materiais e estrutura física, independência funcional e acesso às informações para o desenvolvimento das atividades da UCI	126
Tabela 26 – Resultado da Questão 19 – Avaliação das Resoluções Normativas nº 33/2012 e nº 26/2014, quanto às competências e requisitos de avaliação da estrutura e funcionamento da UCI -----	127
Tabela 27 — Resultado da Questão 20 – Avaliação da Resolução Normativa nº 26/2014 quanto à implantação e à avaliação da existência, aderência e adequação das normas e dos procedimentos de controle -----	127
Tabela 28 – Resultado da Questão 21 – Avaliação das orientações do TCE-MT quanto às dúvidas sobre a criação de cargos e realização de concursos públicos para controladores internos -----	128
Tabela 29 – Resultado da Questão 22 – Avaliação das deliberações do TCE-MT, nos processos de representações, quanto à determinação de criação de cargos e à realização de concursos públicos para controladores internos -----	129
Tabela 30 – Resultado da Questão 23 – Avaliação das deliberações do TCE-MT, nos processos de contas, quanto à determinação da criação de cargos e à realização de concursos públicos de controladores internos -----	129
Tabela 31 – Resultado da Questão 24 – Avaliação das deliberações do TCE-MT nos processos de levantamentos dos níveis de maturidade dos sistemas administrativos	130
Tabela 32 – Resultado da Questão 25 – Avaliação das ações de capacitação do TCE-MT visando o desenvolvimento dos profissionais de controle interno-----	130
Tabela 33 – Resultado da Questão 26 – Avaliação das ações de capacitação do TCE-MT sobre avaliação de controles internos para o desenvolvimento das atividades de auditoria interna -----	131
Tabela 34 – Resultado da Questão 27 – Avaliação das metodologias do TCE-MT de avaliação de controles internos para o desenvolvimento das atividades de auditoria interna-----	131
Tabela 35 – Frequências simples e ponderadas dos resultados das questões de 13 a 28 do questionário -----	132
Tabela 36 – Grau de eficácia das ações do TCE-MT -----	134

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 Contextualização	17
1.2 Justificativa	19
1.3 Questão da pesquisa	21
1.4 Objetivos da pesquisa	21
1.4.1 Objetivo geral	21
1.4.2 Objetivos específicos	22
1.5 Contribuições da pesquisa	22
1.6 Delimitações da pesquisa	22
2 REVISÃO DA LITERATURA	24
2.1 Conceitos de Controles Internos	24
2.1.1 Controle interno na visão da Administração	24
2.1.2 Controle interno na visão da Contabilidade	27
2.1.3 Controle Interno na visão Jurídica	34
2.1.4 Diferença e Integração entre Controles Internos e Sistema de Controle Interno	36
2.1.5 Controle Interno como função administrativa	37
2.1.6 Sistema de Controle Interno como função fiscalizatória	40
2.2 Sistema de Controle Interno dos Poderes Executivos Federal e Estadual	43
2.2.1 Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal após a Constituição de 1988	43
2.2.2 Controladoria Geral da União do Poder Executivo Federal	47
2.2.2.1 Competências e organização da Controladoria Geral da União	47
2.2.2.2 Quadro de Pessoal da Controladoria Geral da União	50
2.2.3 Controladoria Geral do Estado do Poder Executivo de Mato Grosso	52
2.2.3.1 Organização e competências da Controladoria Geral do Estado	52
2.2.3.2 Quadro de Pessoal da Controladoria Geral do Estado	56
2.3 Controle Externo	57
2.3.1 Controle externo exercido pelo Congresso Nacional	57
2.3.2 Controle externo exercido pelo Tribunal de Contas	58
2.3.2.1 Evolução do Tribunal de Contas no Brasil	58
2.3.2.2 Competências dos Tribunais de Contas	60
2.4 Tribunal de Contas do Estado e o Sistema de Controle Interno	63
2.4.1 Missão e estratégia do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso	63
2.4.2 Modelo de Sistema de Controle Interno definido pelo TCE-MT	65
2.4.3 Requisitos para implantação e organização do Sistema de Controle Interno nos Municípios	68
2.4.4 Diretrizes da ATRICON para institucionalização e implementação do Sistema de Controle Interno	70
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	73

3.1	Natureza e tipo de pesquisa -----	73
3.2	Relação do pesquisador com o Tribunal de Contas do Estado-----	74
3.3	Técnicas de coleta de dados-----	74
3.4	Procedimento para coleta e análise documental-----	75
3.5	Procedimento para elaboração de questionário -----	76
3.6	Procedimentos de validação, testes e aplicação do questionário -----	78
3.7	Procedimentos para tratamento e análise de dados -----	79
3.8	Procedimentos para avaliar o nível de eficácia das ações do Tribunal -----	80
3.9	Fluxograma da pesquisa -----	81
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS -----	82
4.1	Ações do Tribunal de Contas destinada a implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno -----	82
4.1.1	Ações normativas do TCE-MT sobre a implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno -----	82
4.1.2	Ações orientadoras do TCE-MT sobre a implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno -----	96
4.1.3	Ações fiscalizadoras e judicantes do TCE-MT acerca da implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno -----	99
4.1.4	Ações educativas do TCE-MT de capacitação de servidores públicos municipais -----	102
4.2	Análise descritiva das características dos servidores da Unidade de Controle Interno dos municípios mato-grossenses -----	105
4.3	Análise descritiva das características da Unidade de Controle Interno dos municípios mato-grossenses -----	113
4.4	Avaliação das ações do Tribunal de Contas na implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos municípios-----	120
4.4.1	Avaliação da aderência e comprometimento dos gestores públicos com a implantação e manutenção do SCI dos municípios -----	120
4.4.2	Avaliação da Resolução nº 01/2007 para criação da lei geral do SCI, da UCI, do cargo de controlador interno e das normas e procedimentos de controle -----	123
4.4.3	Avaliação do nível de eficácia das ações do TCE-MT na implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos municípios -----	132
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS -----	135
5.1	Considerações Finais da Pesquisa-----	135
5.2	Limitações e Recomendações de Pesquisa -----	138
	REFERÊNCIAS-----	139
	APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO - TCLE -----	161
	APÊNDICE B – PARECER CONSUBSTANCIADO DA CEP QUE APROVOU O PROJETO DE PESQUISA -----	164
	APÊNDICE C - QUESTIONÁRIO SOBRE AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DOS MUNICÍPIOS DE MATO GROSSO -----	167

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A história da reforma da administração pública brasileira apresentada no Plano Diretor de Reforma do Estado está estruturada em três principais marcos históricos: (i) a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP, pelo Decreto-Lei nº 579/38, durante o governo de Getúlio Vargas, assumindo as atribuições do Conselho Federal do Serviço Público Civil, (ii) a reforma administrativa instituída pelo Decreto-Lei nº 200/67, durante o regime militar, (iii) a promulgação da Constituição Federal de 1988 (FARIA; FARIA, 2017).

Com a redemocratização do país, a Constituição da República de 1988, estabelece, dentre outros, os direitos e garantias fundamentais das pessoas, como o direito à saúde, à educação e à segurança pública, à repartição de competências e receitas tributárias entre a União, Estado, Distrito Federal e Municípios, bem como fortalece o papel das instituições democráticas, especialmente do Ministério Público e dos Tribunais de Contas (BRASIL, 1988).

Segundo Pereira (2005), o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado de 1995 fixou as bases teóricas para introduzir o modelo de administração pública gerencial, que inclui a profissionalização da gestão pública e a utilização de ferramentas de gestão aplicadas no setor privado, com os objetivos de reduzir despesas e de aumentar a eficiência, na prestação dos serviços públicos ao cidadão, e de fomentar o papel da transparência para o exercício do controle social e o controle da corrupção.

Não obstante, o cenário da administração pública dos entes da federação é marcado pela insuficiência de recursos públicos para atender as necessidades públicas dos cidadãos, baixa qualidade dos serviços públicos, desperdícios, fraudes e desvios de recursos públicos. Avrutzer e Filgueiras (2011) destacam que, nas últimas décadas, a sociedade brasileira tem presenciado diversos escândalos de corrupção no setor público, como aqueles evidenciados pela Operação Lava Jato, Mensalão, Operação Sanguessuga e Anões do Orçamento.

É neste contexto que se insere a importância do sistema de controle na Administração Pública delineado pelas Constituições e pelas leis, exercido pelo Poder Legislativo de cada ente da federação, com auxílio do respectivo Tribunal de Contas, e pelos sistemas de controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

De maneira geral, sistema de controle interno, controle interno ou controles internos são denominações utilizadas para abordar a função administrativa de controle nas organizações, mas que no setor público tem duas concepções diferentes, embora faça parte do sistema de

controle. Dessa maneira, os órgãos de controle distinguem controle interno em nível de atividade (controle interno em sentido amplo) de controle interno em nível de entidade (controle interno orgânico ou institucional).

Há autores que abordam controle interno em sentido amplo. Os estudos de Messias e Walter (2018), Peixe *et al.* (2018), Ferreira (2016) e Cavalcante e De Luca (2013) destacam que controles internos são instrumentos de gestão dentro de uma visão sistêmica e apontam-nos como mecanismos de governança corporativa ou instrumentos para alcançar os objetivos organizacionais (GATTRINGER; MARINHO, 2020, ALMEIDA *et al.*, 2019, CANAVINA, 2015), e até para gerenciar riscos e demais elementos (SOUZA JUNIOR; SILVA, 2017, ARAUJO *et al.*, 2016, PEREIRA MONTEIRO, 2015).

Observa-se, porém, que poucos estudos foram encontrados acerca das unidades de controle interno ou controladorias no setor público. Alencar e Fonseca (2016) estudaram as contribuições da unidade de controle interno da Marinha Brasileira na melhoria da gestão, já a pesquisa de Queiroz *et al.* (2015) identificou o perfil das unidades de controle interno das universidades federais brasileiras, as funções e atividades desenvolvidas por essas unidades.

Costa *et al.* (2020) analisaram o perfil da unidade de controle interno e destacaram problema de gestão no órgão de controle interno, especialmente quanto ao momento do controle – controle a posteriori – e ausência de *feedback* sobre os processos.

Para o *framework* COSO (2013), há riscos em nível de entidade, ou seja, riscos que afetam a entidade como um todo, e riscos em nível de atividades que incidem sobre operações ou transações específicas. De igual modo, Pizo (2018) afirma que os controles em nível de entidade são, dentre outros, a estrutura organizacional, os recursos humanos, as diretrizes e normas e a auditoria interna.

No âmbito do setor público, o controle interno em nível de entidades é constituído por um ou mais órgãos que têm a missão constitucional de fiscalizar e avaliar os atos de gestão dos administradores públicos. Este controle difere do sistema de controle interno sob aspecto funcional, que, segundo Coelho (2016) são atividades de controle pertencentes ao processo de gestão, cujas concepções são fundamentais para nortear o presente trabalho.

Neste sentido, o presente estudo aborda o Sistema de Controle Interno sob a perspectiva constitucional e legal, a qual caracteriza esse sistema como um controle interno institucional, controle interno orgânico ou controle interno em nível de entidade (COELHO, 2016; BRASIL, 2009), cuja principal atribuição dos órgãos de controle interno que compõem esse sistema é exercício das atividades de auditoria interna governamental (BRASIL, 2002; 2017).

1.2 Justificativa

A Carta Magna de 1988, nos artigos 70 e 74, estabelece que a fiscalização contábil, orçamentária, financeira, patrimonial e operacional dos órgãos e entidades da administração pública deve ser pelo Congresso Nacional, mediante o controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Determina, ainda, que os Poderes da República devem manter, de forma integrada, sistema de controle interno para atender suas finalidades constitucionais (BRASIL, 1988).

No âmbito dos municípios, o artigo 31, da Lei Fundamental, consigna que a “fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.” (BRASIL, 1988).

Por força deste comando constitucional, os Poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios devem instituir sistema de controle interno para exercer as fiscalizações contábeis, orçamentárias, financeiras, operacionais e patrimoniais dos seus órgãos e entidades da administração pública.

Além disso, há previsão legal do controle da execução orçamentária, do controle das atividades da Administração Pública em todos os níveis e órgãos, bem como da fiscalização da gestão fiscal pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1964, 1967, 2000).

Com fundamento na Constituição Federal e de outras leis federais, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (2007a) obriga todos os jurisdicionados a instituir e manter sistemas de controle interno.

Apesar da exigência dos arts. 31, 70 e 74, da Lei Maior, desde 1988, muitos poderes e órgãos públicos não haviam implantado sistema de controle interno, razão pela qual o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, determinou, em 2007, a implantação do sistema de controle interno na administração pública dos Poderes do Estado e dos Municípios mato-grossenses, de forma gradativa, notadamente quanto à criação da unidade de controle interno, criação do cargo de auditor ou controlador interno e elaboração de rotinas internas e procedimentos de controle (MATO GROSSO, 2007b).

Resultados da pesquisa do Conselho Nacional do Controle Interno - CONACI (2013a) revelam que, dos 33 Órgãos de Controle Interno que integravam o Conselho à época, sendo 26 estaduais, um do Distrito Federal e 6 municípios capitais de estados, 71% foram criados após a Constituição Federal de 1988.

Autores, como Guerra (2005), já apontavam a existência de dificuldades na implantação do sistema de controle interno nos pequenos municípios, fato corroborado por Ferraz (2012) e Cruz *et al.* (2014, p. 301) ao afirmar que a atuação das controladorias, geralmente, “depende diretamente da vontade política dos Chefes do Poder Executivo em prover condições básicas para seu funcionamento, dotando-as, por exemplo, de orçamento e pessoal qualificado.”

Moreno e Miranda (2013) concluem que a falta de controle interno no setor público tem favorecido os casos de fraude, corrupção e os resultados dos seus estudos apontam que os principais focos de fragilidade estão relacionados, dentre outras, com as garantias para os servidores das metrópoles e o grau de independência quanto à forma de provimento do Coordenador do Sistema de Controle Interno.

A importância do estudo da corrupção fundamenta-se pela “malignidade emprestada à corrupção no Brasil e à consequente importância conferida à sua análise e combate” e “relação estreita entre a evolução do pensamento sobre a corrupção e as experiências de reforma experimentadas no Brasil.” (OLIVEIRA JÚNIOR; COSTA; MENDES, 2016, p.113). Neste estudo, esses autores abordam as teorias da modernização e da nova economia institucional como as principais teorias da corrupção no campo da administração pública brasileira.

Gomes (2010) apresenta as teorias da modernização, da cultura política e do neoinstitucionalismo da escolha racional como as principais teorias da corrupção, pois trata-se de um fenômeno multifacetado, na qual cada uma das teorias explora um aspecto da corrupção. Para esse autor, a primeira teoria aborda a corrupção como resultado de um descompasso entre desenvolvimento econômico e burocracia estatal, a segunda analisa o papel dos padrões culturais como fenômeno que pode viabilizar ou inviabilizar comportamentos corruptos, enquanto a terceira aponta as falhas institucionais como estímulo para práticas corruptas quando os benefícios pessoais são maiores que os riscos de punição.

Nos últimos anos, resultados de pesquisas sobre sistema de controle interno dos municípios brasileiros apontam fragilidade institucional dos órgãos de controle interno, fragilidades normativas, ausência de infraestrutura mínima, não contribuição para efetividade da governança, falta de atividades de prevenção e combate à corrupção e deficiências nas atividades de auditorias (SANTOS, 2019; SILVA, 2018; SILVA, 2017; BARRETO, 2015; SOUZA, 2014).

Não obstante, poucos desses estudos abordam com profundidade a implantação, organização, competências e funcionamento do sistema de controle interno dos municípios. Por outro lado, também, há poucas pesquisas sobre o papel dos órgãos de controle externo na promoção da governança pública, da boa administração, do bom governo e da melhoria da

administração pública (SANT'ANA, 2018; CABRAL, 2017; FERREIRA JUNIOR, 2015; CARVALHO, 2013), em que pese serem deveres intrínsecos aos princípios que regem a administração pública, especialmente, ao princípio da eficiência administrativa.

Além de ser uma obrigação constitucional e legal, o sistema de controle interno tem por finalidade avaliar a eficiência e eficácia dos controles internos da gestão pública, acompanhar e avaliar a execução do orçamento e os programas de governo, proteção do patrimônio e otimização dos recursos públicos, bem como prevenir e detectar erros, fraudes e desperdícios de recursos públicos (MATO GROSSO, 2007b).

No âmbito do Controle Externo, estudos empíricos que analisam as estruturas e o funcionamento dos sistemas de controle interno dos municípios são fundamentais para a gestão pública dos próprios municípios, para os cidadãos e a sociedade civil organizada e, principalmente, para o Tribunal de Contas do Estado que tem como missão implícita aprimorar a administração pública, em especial, do seu sistema de controle interno institucional.

Estudos de Lima *et al.* (2014) destacam o importante papel dos Tribunais de Contas na institucionalização dos sistemas de controle interno nos municípios, principalmente como agente normativo, fiscalizador, orientador e educador.

Nesse contexto, a implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno (SCI) contribui para melhoria da gestão pública e dos serviços públicos prestados à sociedade pelos órgãos e entidades da administração pública municipal.

1.3 Questão da pesquisa

Considerando a importância do sistema de controle interno para os municípios e a missão institucional dos Tribunais de Contas, a questão de pesquisa que direciona o estudo é investigar se as ações do Tribunal de Contas do Estado foram eficazes na implantação e funcionamento do sistema de controle interno dos municípios mato-grossenses na percepção dos servidores das Unidades de Controle Interno.

1.4 Objetivos da pesquisa

1.4.1 Objetivo geral

O objetivo geral da investigação consiste em avaliar a eficácia das ações do Tribunal de Contas do Estado na implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos municípios mato-grossenses na percepção dos servidores das unidades de controle interno.

1.4.2 Objetivos específicos

Para alcançar o objetivo geral da pesquisa, delinear-se três objetivos específicos:

- a) identificar as ações realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado na implantação do Sistema de Controle Interno dos municípios mato-grossenses, a partir da análise de documentos;
- b) identificar as características funcionais dos servidores das unidades de controle interno e as características dessas unidades do Sistema de Controle Interno dos municípios mato-grossenses na percepção dos servidores das unidades de controle interno;
- c) analisar se as ações do Tribunal de Contas do Estado foram eficazes na implantação e funcionamento do Sistema de Controle dos Municípios mato-grossenses na percepção dos servidores das unidades de controle interno.

1.5 Contribuições da pesquisa

Este trabalho visa contribuir para realização de futuras pesquisas acadêmicas nas áreas de gestão de riscos e controle interno no setor público, notadamente quanto ao sistema de controle interno em nível de entidade, no exercício de suas funções de fiscalização e de auditoria interna governamental.

No plano social, o estudo pode contribuir para demonstrar à sociedade a avaliação das ações realizadas pelo Tribunal de Contas na implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos municípios mato-grossenses, com objetivo de mostrar as ações eficazes ou ineficazes que precisam ser melhoradas nas atividades de controle da gestão pública.

No âmbito do setor público, a pesquisa objetiva informar aos administradores públicos e aos órgãos de controle as ações do Tribunal de Contas do Estado que contribuíram para a implantação e funcionamento do SCI dos municípios, bem como subsidiar o planejamento e execução de futuras ações de controle externo no sentido de induzir o aprimoramento dos controles internos da gestão, da gestão das políticas públicas e da governança pública.

1.6 Delimitações da pesquisa

Pela especificidade do tema, delimita-se a servidores públicos das Unidades de Controle Interno, pois possuem maior legitimidade, experiência e conhecimento da realidade do atual

estágio de implantação e funcionamento do SCI dos municípios, por serem os agentes responsáveis pelas atividades de fiscalização e de auditoria interna.

Em virtude da abrangência e peculiaridade do sistema de controle interno no setor público mencionado no tópico 1.1, que pode ser estudado sob a perspectiva de controle interno em nível de entidade e/ou controle interno em nível de atividades, optou-se por delimitar o tema ao sistema de controle interno em nível de entidade, considerando entidade os órgãos ou unidades de controle interno das prefeituras e das câmaras municipais que implantaram o sistema de controle interno definido pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso.

A delimitação da pesquisa ao Tribunal de Contas local decorreu, dentre outros fatores, de estudos de Lima *et al.* (2014) nos quais se constata que os atos normativos editados pelos Tribunais de Contas pesquisados para orientar a instituição dos SCIs apresentam omissões quanto às garantias dos servidores que atuam nesses órgãos e ausência de definição das competências e das atribuições que os servidores desses sistemas precisam desempenhar, e de Araújo *et al.* (2020) que apontaram diferentes níveis de aderência às normas do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará.

Assim, a pesquisa é delimitada a avaliar a eficácia das ações do Tribunal de Contas do Estado na implantação e funcionamento do sistema de controle interno dos municípios mato-grossenses.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Este capítulo tem por objetivo apresentar a revisão de literatura sobre controles internos, sistema de controle da administração pública, as competências dos Tribunais de Contas brasileiros, os sistemas de controle interno dos Poderes Executivos Federal e do Estado de Mato Grosso, o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso e o sistema de controle interno.

2.1 Conceitos de Controles Internos

O conceito de controle interno contempla diversas dimensões, dependendo da perspectiva ou do referencial que se utiliza para defini-lo, indo desde um controle individual de uma transação, passando por uma visão sistêmica ou de conjunto de controles de uma organização (sistema de controle interno) até chegar ao conceito de controle como uma das quatro funções clássicas da administração.

Segundo a perspectiva de Muniz (2017), para melhor compreensão, conceituação e distinção entre os controles internos e sistema de controle interno da administração pública, é fundamental a abordagem desses termos sobre a visão administrativa, contábil e jurídica.

2.1.1 Controle interno na visão da Administração

De acordo com Fayol (2012), um dos criadores da Teoria Clássica da Administração, as funções de previsão, organização, comando, coordenação e o controle fazem parte da administração.

Rossi Madruga *et al.* (2016, p. 185) assinalam que passados mais de cem anos desde os primeiros estudos de Henry Fayol sobre administração, a literatura, especialmente a didática, destaca as “funções administrativas – planejamento, organização, direção e controle – como ferramentas gerenciais por excelência.”

No transcorrer do tempo, as definições das funções administrativas tornaram-se mais abrangentes e algumas tiveram suas denominações alteradas, porém, mantiveram sua essência inicial (CASTRO *et al.* 2018). Como exemplo, a função de direção foi substituída por liderar, liderança e influência nas literaturas de Jones e George (2008), Lacombe e Heilborn (2003) e Certo (2013), respectivamente, mas todos eles mantiveram o planejamento, a organização e controle como funções administrativas.

A função de controle consiste em verificar se tudo ocorre de acordo conforme o planejado, as instruções dadas e os princípios estabelecidos, com objetivo de identificar as falhas e erros, a fim corrigi-los e prevenir sua repetição (FAYOL, 2012).

Certo (2003) considera que planejamento e controle são praticamente inseparáveis e chama de funções siamesas da administração. Sobral e Peci (2013) também afirmam que são atividades intrinsecamente relacionadas.

Como processo administrativo, o controle organizacional é composto de quatro etapas, a saber: estabelecimento de padrões de desempenho; medição do desempenho real; comparação do desempenho real com os padrões preestabelecidos; implementação de ações corretivas (LACOMBE; HEILBORN, 2003; JONES; GEORGE, 2008; SOBRAL; PECI, 2013).

Assim como o planejamento, o controle também pode abranger os níveis global, departamental e operacional, respectivamente, dentro dos planos estratégico, tático e operacional, conhecido como controle por níveis hierárquicos (SOBRAL; PECI, 2013).

Em que pese a necessidade de controlar suas atividades, as organizações não precisam ter sistemas de controles idênticos. Sobral e Peci (2013) ressaltam que existem três abordagens ou orientações dos sistemas de controle organizacional: o controle de mercado (preços, participação no mercado, lucro etc.), o controle burocrático (regras, normas, crenças, políticas e orçamentos) e o controle de clã (compartilhamento de valores, normas, crenças, rituais, tradições e expectativas etc.).

Divergindo um pouco dessa tipologia, Jones e George (2008) apresentam o controle da produção com medidas financeiras de desempenho, objetivos organizacionais e orçamentos operacionais; o controle do comportamento que contempla supervisão direta, gestão por objetivos e o controle burocrático; e o controle do clã/cultura organizacional com normas, valores e padrões de comportamento e expectativas compartilhadas.

Jones e George (2008) e Sobral e Peci (2013) citam os instrumentos do controle do desempenho organizacional à disposição da Administração: controle financeiro, sistema de informações gerenciais, auditoria, *balanced scorecard* (BSC) e *benchmarking*.

O controle, por sua vez, pode ser realizado em três momentos diferentes, podendo ser: preventivo, simultâneo ou posterior (LACOMBE; HEILBORN, 2003; JONES; GEORGE, 2008; SOBRAL; PECI, 2013).

Essas tipologias e instrumentos de controle apontados pela literatura acadêmica são abordados implicitamente na produção científica nacional e internacional sobre controle interno no setor público no período de 1983 a 2011, cujos temas predominantes são auditoria,

controladoria, controle interno, gestão de riscos, governança, finanças e orçamento públicos, conforme estudos de Beuren e Zonatto (2014).

Nesse sentido, os controles internos, sobretudo os contábeis, têm sido considerados como um dos instrumentos ou dimensões da governança das empresas e organizações governamentais como evidenciam os estudos constantes no Quadro 1.

Quadro 1 - Estudos sobre a relação entre controles internos e governança corporativa

Autor	Objetivo	Resultado/Conclusão
Souza, Bauer e Coletti (2020)	Analisar a percepção dos profissionais da área contábil do Vale do Rio do Sinos-RS em relação à importância do controle interno no contexto das boas práticas de governança corporativa.	O estudo apontou que os profissionais da área contábil participantes da pesquisa percebem que os controles internos possuem importância no contexto das boas práticas de governança corporativa, por meio de seus princípios de transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa.
Messias e Walter (2018)	Identificar se as informações divulgadas nos relatórios do Governo e da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais atendem às recomendações de governança estabelecidas no Estudo nº 13 da IFAC.	O governo mineiro atende parcialmente às recomendações quanto à dimensão dos relatórios externos, apresentando as maiores divergências no relatório anual de prestação de contas.
Peixe, Filho e Passos (2018)	Investigar os artigos publicados sobre Governança Pública e <i>Accountability</i> no Setor Público, em periódicos nacionais e internacionais, na área de Finanças Públicas no período de 2005 a 2015.	Os resultados obtidos revelam que a pesquisa sobre o referido tema é escassa, pois, de um total de 355 artigos relacionados à questão de pesquisa, apenas 86 deles tratavam da temática, sendo desses 12 nacionais e 74 internacionais.
Tumwebaze et al (2018) (Tradução livre)	O objetivo deste estudo foi estabelecer a contribuição da governança corporativa e da função de auditoria interna para a prestação de contas nas sociedades anônimas.	Os resultados da correlação indicam uma associação positiva entre governança corporativa e responsabilidade, bem como função de auditoria interna e responsabilidade, enquanto os resultados da regressão indicam que apenas a função de auditoria interna é um preditor significativo de responsabilidade.
Ferreira (2016)	Identificar as características do controle interno e analisar a adequação desse vetor como um mecanismo de governança corporativa, destinado à promoção da transparência na divulgação dos atos e fatos administrativos, de modo a reduzir os conflitos de interesse e elevar os ganhos sociais.	O controle interno e governança corporativa são temas afins, à medida em que visam garantir transparência, equidade, integridade, ética, responsabilidade social e corporativa, além de regular prestação de contas dos gestores que atuam em nome das instituições. Desse modo, o controle interno pode contribuir para a implementação da governança corporativa, sendo um dos instrumentos fundamentais para que as boas práticas de governança corporativa possam ser devidamente implementadas e internalizadas.
Cavalcante e De Luca (2013)	Identificar quais informações disponibilizadas pela CGU em seu portal eletrônico atendem ao tipo e ao conteúdo das recomendações da IFAC referentes ao controle e aos relatórios externos, enquanto dimensões de governança no setor público.	Somente as informações referentes aos relatórios orçamentários e financeiros atendem ao tipo e ao conteúdo recomendado pela IFAC, enquanto as informações relacionadas à auditoria interna e à prestação de contas anual do Governo contemplam parcialmente o conteúdo recomendado pela IFAC.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Desse modo, o controle interno encerra o processo administrativo, abrange todos os níveis organizacionais com a finalidade de verificar que tudo ocorra em conformidade com o que foi planejado, podendo adotar várias tipologias de controle para tanto e ser exercido em momentos distintos por meio dos instrumentos de controle que contribuem para melhorar as práticas de governança.

2.1.2 Controle interno na visão da Contabilidade

O controle interno do Brasil, desde o Império, teve origem contábil, sendo que, ao longo do tempo, evoluiu para uma fase híbrida ou sistêmica que abrangeu os subsistemas ou atividades de contabilidade, administração financeira e auditoria (MUNIZ, 2017; LIMA NETO, 2012; CASTRO, 2015).

Sá (2010, p. 46) define Contabilidade como “a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia das células sociais.” O objetivo principal da Contabilidade, segundo Iudicibus (2015), é fornecer informação financeira, econômica, física, social e ambiental para que os usuários possam tomar suas decisões.

Com base nesse objetivo, organizações contábeis e financeiras internacionais preocupadas com a qualidade e a responsabilidade pela informação contábil-financeira desenvolveram conceitos e estruturas de controle interno.

Em 1949, o Comitê de Procedimentos de Auditoria do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) (1973, p. 15) publicou um relatório especial sobre Controle Interno, no qual definia controle interno como segue:

Internal control comprises the plan of organization and all of the coordinate methods and measures adopted within a business to safeguard its assets, check the accuracy and reliability of its accounting data, promote operational efficiency, and encourage adherence to prescribed managerial policies.

Esta definição do Instituto dos Contadores Públicos Certificados é uma das mais difundida pela literatura brasileira, sendo citado e traduzido por Attie (1998, p. 110), Crepaldi (2013, p. 464) e Castro (2015, p. 371) da seguinte forma:

O Controle Interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover com eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Em 1958, na Declaração sobre Procedimentos de Auditoria nº 29, o Comitê do AICPA (1973, p. 15-16) subdividiu o controle interno, em sentido amplo, em controle contábil e controle administrativo, e os definiu como se segue:

- a. Os controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que se preocupam principalmente com, e relacionam-se diretamente com a salvaguarda de ativos e a confiabilidade de os registros financeiros. Eles geralmente incluem controles como o sistemas de autorização e aprovação, separação de funções relacionadas com a manutenção de registros e relatórios contábeis daqueles preocupados com as operações ou custódia de ativos, controles físicos sobre ativos e auditoria interna.
- b. Os controles administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que se preocupam principalmente com eficiência operacional e aderência às políticas gerenciais e geralmente se relacionam apenas indiretamente com os registros financeiros. Eles geralmente incluem controles como análises estatísticas, tempo e movimento estudos, relatórios de desempenho, programas de treinamento de funcionários e controles de qualidade. (Tradução livre)

Com base na definição de controle interno do AICPA, Attie (1992) detalha e explica os elementos que compõem do controle interno de uma organização:

- Plano de Organização: formalização da estrutura da organização, que será concebida de acordo com os objetivos a serem alcançados, e onde serão estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade dos diversos níveis hierárquicos.
- Métodos e medidas: estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para alcançar-se determinado fim; compõem o manual de operações da organização e, se o sistema for adequadamente planejado, deve conter procedimentos destinados a promover o controle.
- Proteção do patrimônio: definições sobre os meios pelos quais são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da organização, instruções sobre autorizações, segregações de funções, custódia, controle e contabilização dos bens patrimoniais.
- Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis: conjunto de medidas que asseguram a precisão dos elementos dispostos na contabilidade; plano de contas composto de um adequado e abrangente elenco de contas, acompanhado da descrição clara e objetiva do funcionamento delas.
- Eficiência operacional: definição adequada dos métodos e procedimentos operacionais; descrição das atividades de cada função de modo a facilitar o cumprimento dos deveres; seleção, treinamento e supervisão do pessoal adequados às atividades.

- Políticas administrativas: sistema de regras e princípios traçados pela alta administração que representam as guias de raciocínio para as tomadas de decisões em todos os níveis, de forma a focalizar o objetivo principal da organização.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (2012, p. 36-37), na NBC T 16.8 conceitua controle interno nos seguintes termos:

2. Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:
 - (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
 - (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
 - (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
 - (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
 - (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
 - (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.
3. O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo:
 - (a) a preservação do patrimônio público;
 - (b) o controle da execução das ações que integram os programas;
 - (c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

O Tribunal de Contas da União (TCU), a Controladoria Geral da União (CGU), a *International Federation of Accountants* (IFAC), o *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) e a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) possuem definições de controle interno que não se distanciam dos conceitos já expostos, conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2 – Definições de controle interno pelos órgãos nacionais e internacionais

Órgãos	Definições de controle interno
TCU (BRASIL, 2010)	Controles internos: conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados.
CGU (BRASIL, 2017, p. 132 e 132)	Controle interno da gestão: processo que envolve um conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela alta administração, pelos gestores e pelo corpo de servidores e empregados dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, destinados a enfrentar 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 <i>accountability</i>; c) cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis; d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos.

IFAC (2001)	Sistema de controle interno significa todas as políticas e procedimentos adotados pela administração de uma entidade para auxiliá-la a alcançar o objetivo da administração de assegurar, tanto quanto seja factível, a condução ordenada e eficiente de seu negócio, incluindo aderência às políticas de administração, a salvaguarda de ativos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a exatidão dos registros contábeis e inclusão de tudo que os mesmos devem conter, e a preparação tempestiva de informações financeiras confiáveis.
COSO (2013, p. 6)	Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.
INTOSAI (2007, p. 19)	Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que a consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: • execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; • cumprimento das obrigações de <i>accountability</i>; • cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; • salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Dentro desses aspectos conceituais, a NBC T. 16.8, do CFC (2012, p. 33 e 34), classifica o controle interno do setor público nas seguintes categorias:

- (a) operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
- (b) contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- (c) normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

Com exceção do aspecto normativo, a classificação do controle interno em administrativo/operacional e contábil pelos doutrinadores e pelo CFC são convergentes e possuem as mesmas finalidades.

Ao longo dos anos, os conceitos e as estruturas de controle interno têm evoluído, sem perder sua finalidade essencial, para incorporar metodologias de gerenciamento de riscos para dar suporte à auditoria e à governança corporativa, como demonstram estudos nacionais exposto no Quadro 3.

Quadro 3 - Estudos nacionais sobre temas relacionados a controles internos das organizações

Autor	Objetivo	Resultado/Conclusão
Costa <i>et al.</i> (2020)	Analisar a percepção dos gestores de um órgão público no RN no tocante ao conhecimento e procedimentos da Unidade de Controle Interno (UCI).	Os resultados apontaram que 80% dos gestores desconhecem as legislações internas da UCI; 75% visualizam a UCI como órgão de controle a posteriori; e 83% apontaram a falta de <i>feedback</i> sobre os processos. Ademais, constataram-se problemas relacionados ao modelo COSO e a gestão da UCI.
Gattringer e Marinho (2020)	Avaliar os controles internos que estão em operação nos municípios catarinenses para constatar se os componentes e princípios de controles internos do modelo COSO	O resultado da pesquisa evidenciou que os municípios catarinenses, no seu conjunto, utilizam satisfatoriamente os 5 componentes do modelo COSO <i>Framework</i> 2013, contribuindo para a efetividade do Sistema de Controle Interno, considerando que atingiu o índice médio geral

	<i>Framework</i> 2013, relacionados à eficiência operacional estão substancialmente presentes.	de 3,7421. A pesquisa também revelou a necessidade de aprimoramento dos componentes Ambiente de Controle (índice médio de 3,4991) e Informação e Comunicação (índice médio de 3,5454).
Façonha <i>et al.</i> (2020)	Identificar as principais características do gerenciamento de riscos e da gestão de controles internos divulgadas nos formulários de referência de companhias de capital aberto listadas na B3, envolvidas em crimes de corrupção e lavagem de dinheiro.	Observou-se, dentre outras fragilidades, que algumas empresas ainda não adotam uma política de gerenciamento de riscos formal, ou só recentemente passaram a implementá-la, enquanto outras julgam que a gestão de controles internos não tem sido eficaz.
Almeida <i>et al.</i> (2019)	Estudar a estrutura de controle interno dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, na perspectiva do Gerenciamento de Risco consoante a Instrução Normativa TCE-CE nº 03/2015.	Conclui-se que o sistema de controle interno, baseado em metodologia de gestão de risco, é um instrumento de eficiência para os jurisdicionados do TCE-CE, fazendo os objetivos institucionais serem cumpridos, minimizando os riscos de erros e irregularidades, contribuindo, assim, para a promoção da eficiência.
Souza Junior e Silva (2017)	Avaliar a qualidade das práticas de controle interno evidenciadas no Relatório de Gestão, pelas Superintendências dos Estados brasileiros, e verificar a simetria de percepção sobre tais práticas.	Há aspectos e conceitos de controles internos bem gerenciados e esclarecidos dentro das Unidades Jurisdicionadas, como é o caso do ambiente de controle e a informação e comunicação. Por outro lado, existem aspectos que trazem discordância de opiniões entre os gestores e as deficiências apontadas, conforme os valores atribuídos na autoavaliação, indicando que alguns aspectos de controle interno requerem maior atenção, em especial a avaliação de riscos, os procedimentos de controle e o monitoramento.
Freire e Batista (2017)	Investigar a natureza preventiva do controle interno, com foco no gerenciamento de riscos nos processos, evidenciando as recomendações práticas para adoção de uma sistemática eficaz no setor público.	O controle interno no setor público, historicamente focado na conformidade, assumiu uma vertente preventiva ao evoluir para o gerenciamento de riscos operacionais, fornecendo possibilidades aos gestores públicos de tratar com eficiência a gestão dos processos organizacionais e atribuir maior eficácia as políticas públicas.
Araújo <i>et al.</i> (2016)	Verificar quais constatações em relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno de municípios brasileiros encontram-se relacionadas às perspectivas do COSO II (Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway).	Os resultados demonstraram que a maior parte das constatações efetuadas no estudo foram relacionadas a procedimentos de controle (22,3%) e avaliação de risco da gestão (21,8%). Por fim, observou-se que o controle efetuado pelos municípios estava associado às exigências de normas ou eram executados com o objetivo de alcançar metas orçamentárias e financeiras, sem encontrar-se em conformidade com as perspectivas do COSO II.
Alencar e Fonseca (2016)	Descrever e discutir a contribuição do controle interno da Marinha para a obtenção da excelência na gestão pública na Marinha, segundo a percepção dos responsáveis por apresentar as contas das UJ das organizações militares da Marinha do Brasil.	O resultado das análises sugere que os responsáveis por apresentar as contas das UJ da Marinha percebem a contribuição do seu controle interno para alcançar a excelência na gestão pública.
Assis, Silva e Catapan (2016)	Analisar se há aplicabilidade das funções da Controladoria aos órgãos de controle interno da Administração Pública (federal e estaduais).	Há aplicabilidade parcial das funções da Controladoria. Dos quatorze entes estudados, onze criaram sua missão e oito sua visão, totalizando respectivamente, um percentual de 78,5% e 57% da amostra total. Cinco Controladorias exercem todas as atividades inclusas em uma função e uma Controladoria atingiu a execução plena em três funções. Cinco entes destacam-se na

		execução das atividades relacionadas à Controladoria, atingindo percentuais de 83,33% e 77,78% para uma instituição e 72,22% para três.
Queiroz <i>et al.</i> (2015)	Analisar o perfil das unidades de controle interno ou controladoria nas universidades federais brasileiras, buscando traçar as características dos recursos humanos envolvidos, assim como a identificação das atividades e funções desenvolvidas por esta unidade.	A unidade de controle interno é identificada pela auditoria interna, tendo como função prioritária de atender os órgãos de controle externo e há uma dispersão entre as atividades desenvolvidas, pois a auditoria interna possui atribuições próprias e, por conseguinte, não realiza as atividades de controle interno em sua totalidade, deixando de assessorar os gestores na hora de tomada de decisão e de atender os objetivos planejados, em prol do bem da Instituição.
Pereira Monteiro (2015)	Analisar os objetivos e a importância do controle interno no setor público brasileiro e as barreiras para sua implantação.	O SCI aplicado ao setor público é importante para a gestão de riscos, informação, comportamento ético, imagem da entidade e proteção dos recursos públicos. As principais barreiras identificadas são a falta de uma cultura e gestão ao risco, alinhadas com a carência de pessoal em número adequado e com a qualidade técnica exigida.
Cannavina e Parisi (2015)	Identificar a percepção dos gestores dos órgãos da Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal sobre o quanto seus sistemas de controles internos têm sido utilizados para o alcance dos objetivos institucionais.	Os órgãos da administração pública direta do Poder Executivo Federal não utilizam plenamente os controles internos como ferramenta para melhorar seu desempenho e alcançar seus objetivos institucionais.

Fonte: Elaborado pelo autor.

No cenário internacional também há estudos envolvendo os controles internos das organizações públicas, como mostra o Quadro 4.

Quadro 4 - Estudos internacionais sobre temas relacionados aos controles internos das organizações

Autor	Objetivo	Resultado/Conclusão
Adeyemi e Olarewaju (2019)	Analisar o efeito do sistema de controle interno na responsabilização financeira, em termos de uma operação financeira eficaz e eficiente, no cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.	O sistema de controle interno implantado no setor público está bem estabelecido e adequado para uma prestação de contas financeira eficaz e eficiente com o uso adequado de todos os canais de comunicação e fluxo de informações para uma prestação de contas financeira adequada. O estudo recomenda que a unidade de controle interno deve ser incentivada a manter seu papel independente, bem como seja capaz de fornecer garantia adicional sobre a eficiência de custos e eficácia do sistema de controle interno.
Koshchynets (2019) (Tradução livre)	Estudar e analisar a situação atual do controle financeiro interno nos órgãos do setor público.	Há deficiências tanto na implementação do sistema integrado de controle interno nos termos do artigo 26 do Código de Orçamento da Ucrânia, quanto na implementação de atividades de auditoria interna nos ministérios e outros órgãos executivos centralizados.
Yaya e Suprobo (2019) (Tradução livre)	Examinar e analisar os fatores que causam fraquezas no sistema de controle interno do governo da Indonésia.	O tamanho do governo local e o uso de tecnologia da informação têm um efeito negativo significativo sobre as deficiências do controle interno. Por outro lado, a complexidade do governo local e a qualidade dos recursos humanos têm efeito sobre as deficiências do controle interno.

Ionescu (2016) (Tradução livre)	Apresentar a relação entre o controle interno eficiente e os procedimentos contábeis e como o sistema de controle interno pode desempenhar um papel importante na redução da burocracia.	A implementação do sistema de contabilidade de exercício é um instrumento útil para reduzir a burocracia e a adoção da assinatura digital é uma ferramenta eficiente para aumentar a velocidade e a eficiência no setor público romeno. A administração financeira eletrônica é um sistema moderno de combate à burocracia e à corrupção na administração pública, e a implementação de novas e modernas técnicas de controle eletrônico evitará fraudes, corrupção e lavagem de dinheiro.
Yurniwatia e Rizaldi (2015) (Tradução livre)	Determinar as condições do ambiente de controle no sistema de controle interno do governo (SPIP) com base no teste de lista incluído no Regulamento do Governo da Indonésia nº 60 Ano de 2008 em relação ao SPIP.	Muitos governos locais da Indonésia enfrentaram obstáculos para implementar uma boa gestão financeira devido às deficiências do sistema de controle interno. Isso é mais causado pela péssima condição do ambiente de controle.
Babatunde e Dandago (2014) (Tradução livre)	Analisar os efeitos da deficiência do sistema de controle interno na gestão de projetos de capital no setor público nigeriano.	A eficiência do sistema de controle interno tem efeitos negativos significativos sobre a gestão de projetos de capital no setor público nigeriano. O estudo recomenda o estrito cumprimento do sistema de controle interno no melhor interesse da cidadania.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Vale destacar no estudo de Koshchynets (2019) a análise das medidas já implementadas para a constituição de um sistema eficaz de controle financeiro interno do Estado de acordo com as normas internacionais, bem como sobre o estado de funcionamento do controle interno na Indonésia de acordo com os elementos do modelo COSO.

Além disso, há estudos realizados sobre o desenvolvimento, mensuração dos níveis de capacidade, deficiências e fatores que influenciam a eficácia das atividades de auditoria interna no setor público em países asiáticos e africanos (JÓHANNESDÓTTIR *et al.*; 2018; ASIEDU; DEFFOR, 2017; JANSE Van RENSUBURG; COETZEE, 2016; CIOBAN; HLACIUC; ZAICEANU, 2015; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014).

Brandão (2015) conclui que, ao longo do desenvolvimento da Contabilidade, foram criados mecanismos de controle para favorecer os trabalhos de auditoria e, consequentemente, aprimorar os controles internos das organizações.

Deste modo, os controles internos, ou sistema de controle interno na visão contábil, ampliam e aprofundam o alcance dos mecanismos e elementos de controle da função administrativa de controle da organização, visando alcançar o objetivo estratégico de que tudo ocorra de acordo com o planejado.

2.1.3 Controle Interno na visão Jurídica

Para Muniz (2017) a contabilidade influenciou a legislação sobre controle interno, uma vez que dentre os sistemas denominados como de controle interno, o sistema de contabilidade fez parte, como será abordado no capítulo seguinte no tópico da evolução histórica do controle interno do Poder Executivo Federal.

Ao abordar controle, Meirelles (2009, p. 670-671) considera que “em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro” decorrente, na Administração direta ou centralizada, da subordinação hierárquica e, no campo da Administração indireta ou descentralizada, da vinculação administrativa.

Em relação ao controle interno, Meireles (2009, p.673) define:

É todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique.

O controle interno realizado pela própria Administração, Meireles (2009, p.676) classifica de controle administrativo, o qual é:

[...] todo aquele que o Executivo e os órgãos de administração dos demais poderes exercem sobre suas próprias atividades, visando a mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo que é um controle de legalidade e de mérito.

Di Pietro (2019, p. 924) define controle administrativo como “o poder de fiscalização e correção que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação.”

Para Carvalho Filho (2010, p. 1028), o “controle administrativo é o exercido pelo Executivo e pelos órgãos administrativos do Legislativo e do Judiciário para o fim de confirmar, rever ou alterar condutas internas, tendo em vista aspectos de legalidade ou de conveniência para a Administração.”

Justen Filho (2012, p. 1115) define controle interno da atividade administrativa como o dever-poder imposto ao próprio Poder de realizar a verificação da legalidade e da oportunidade da atuação administrativa, visando prevenir ou eliminar defeitos ou aperfeiçoar a atividade administrativa, adotando, para tanto, as medidas necessárias.

Outro aspecto importante sobre o controle interno na visão jurídica, que está intimamente ligado ao conceito e à finalidade do controle interno, é o fundamento jurídico que impulsiona a Administração a realizar o controle sobre seus atos, suas atividades ou atuação administrativa.

Meirelles (2009, p. 677) assevera que “o controle administrativo deriva do poder-dever de autotutela que a Administração tem sobre seus próprios atos e agentes.”

Di Pietro (2019) destaca que o controle interno decorre do poder de autotutela que permite à Administração Pública rever os próprios atos quando ilegais, inconvenientes ou inoportunos, os quais encontram “fundamento nos princípios a que se submete a Administração Pública, em especial o da legalidade e o da predominância do interesse público, dos quais decorrem todos os demais” (DI PIETRO, 2019, p. 924).

Justen Filho (2012) apregoa que a autoridade superior é investida de competência para rever os atos administrativos dos órgãos ou dos agentes subordinados, denominada de poder de autotutela, cabendo à própria Administração invalidar ou revogar os atos ilegais ou inconvenientes, respectivamente. Para Justen Filho (2012, p.1120), o Supremo Tribunal Federal consagrou esse poder-dever nas Súmulas n.º 346 e n.º 473, respectivamente, *in verbis*:

A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Destarte, esses doutrinadores são unânimes em afirmar que o fundamento jurídico do poder-dever da Administração de realizar o controle interno sobre seus próprios atos, atividades ou atuação administrativa é o poder de autotutela.

Além da definição e fundamento do controle interno, alguns desses juristas fazem várias classificações do controle administrativo:

a) quanto aos tipos de controle, Meirelles (2009) identifica o controle hierárquico, controle finalístico, controle de legalidade ou legitimidade e o controle de mérito;

b) quanto à forma ou o momento da execução do controle, Meirelles (2009), Di Pietro (2019) e Justen Filho (2012) apontam o controle prévio, controle concomitante e controle subsequente ou posterior;

c) quanto ao meio de controle, que são instrumentos jurídicos que possibilitam a realização do controle, Meirelles (2009) divide em fiscalização hierárquica, recursos administrativos e supervisão ministerial. Todavia, este autor admite a existência de outros

instrumentos de controle como a prestação de contas, o controle técnico e a fiscalização financeira; e Carvalho Filho (2010) elenca o controle ministerial, a hierarquia orgânica, o direito de petição, os recursos administrativos e a fiscalização financeira.

Por conseguinte, controle interno é o poder da Administração Pública de verificar a legalidade e a correção dos seus próprios atos ou condutas de seus agentes, sob os aspectos de legalidade e de mérito, decorrente do poder-dever de autotutela, podendo anular os atos ilegais ou revogá-los quando inconvenientes ou inoportunos.

Nesse contexto, Castro (2014, p.132) entende que o sistema de controle interno previsto no art. 70, da Constituição da República, é:

[...] o conjunto de órgãos descentralizados de controle interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central de controle, com vistas à fiscalização e a avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada, no que tange, principalmente, à legalidade e eficiência de seus atos.

Por fim, como se pode observar, os conceitos jurídicos de controle interno divergem dos conceitos contábeis e administrativos de controle, como salientou Muniz (2017), uma vez que a visão jurídica ora descreve como um conjunto de normas e institutos jurídicos ora como órgão sistêmico, ao passo que contabilidade (e a administração) entende sistema de controle interno como conjunto de componentes e elementos interligados ao ambiente da organização, com a finalidade de alcançar os objetivos organizacionais.

2.1.4 Diferença e Integração entre Controles Internos e Sistema de Controle Interno

Da análise do conceito de controles internos e das finalidades do Sistema de Controle Interno definido pela legislação (BRASIL, 1988, 2001, 1967, 1964), observa-se que atualmente, no Brasil, há diferenças conceituais (e funcionais) entre os termos “controle interno” ou “controles internos” e “sistema de controle interno”.

Os controles internos em nível de atividade são conhecidos como controles transacionais e incidem direta ou indiretamente sobre operações e processos específicos. Por outro lado, os controles em nível de entidade são os controles mais abrangentes e típicos de governança, porque avaliam toda a entidade (BRASIL, 2020).

A maioria da literatura especializada sobre controle interno no setor público (GLOCK, 2015; BOTELHO, 2009; CRUZ, GLOCK; 2007) aborda esse controle ora como função fiscalizatória, ora como função administrativa. A primeira é denominada de Sistema de

Controle Interno, com fundamento e finalidades previstas na Constituição de 1988, na Lei nº 4.320/64 e na Lei Complementar nº 101/2000, enquanto na segunda, também denominado de controle interno da gestão, são incorporados os conceitos, objetivos e princípios de controle interno definidos pela literatura contábil e pelas organizações internacionais.

Desse modo, Glock (2015), Botelho (2009) e Cruz e Glock (2007) desenham o Sistema de Controle Interno na administração pública, em síntese, da seguinte forma:

a) implantação do sistema de controle interno, como função fiscalizatória, por lei do ente federativo, a qual disporá sobre conceitos, finalidades e competências dos órgãos de controle interno, podendo a regulamentação do sistema e a estrutura organizacional serem realizadas por meio de decreto do Poder Executivo ou resolução pelo Poder Legislativo;

b) criação de cargos efetivos por lei, providos por concurso público, para desempenhar as funções atribuídas aos órgãos ou unidades de controle interno;

c) implantação de normas de rotinas internas e procedimentos de controle dos sistemas administrativos, de forma sistêmica, ou seja, que envolva todo o processo de gestão da organização, podendo ser efetuada por meio de decreto, resolução ou instrução normativa dos poderes do ente federativo.

Nessa vertente, as literaturas sobre controle interno e controle externo (GUERRA, 2019; LIMA, 2018; BLUMEN, 2015; GUERRA, 2005; CASTRO, 2014) adotam definição jurídica de controle interno e a fundamentação e as finalidades do sistema de controle interno expostas no tópico 2.1.3, e os objetivos e princípios de controle interno da gestão como se fossem a mesma função.

Essa confusão entre os controles vai além da terminologia, envolve, dentre outros aspectos, uma questão jurídica. O Sistema de Controle Interno como função fiscalizatória tem implantação e manutenção obrigatórias pelos Poderes da União, Estados e Municípios, ao passo que, quanto ao controle interno da gestão, como função da administração, em regra, não existe lei impondo sua obrigatoriedade, ficando sua implantação e seu aperfeiçoamento dependendo de decisões da alta administração ou dos órgãos de controle.

Não obstante, as expressões “controle interno” e “sistema de controle interno” têm sido utilizadas como sinônimo ou para designar funções distintas.

2.1.5 Controle Interno como função administrativa

O controle interno das organizações públicas não deve ser confundido com o Sistema de Controle Interno a que se referem os artigos 31, 70 e 74, da CFRB de 1988 (BRASIL, 2016),

pois o primeiro é o controle interno da gestão, definido pela literatura e pelas organizações internacionais (IFAC, COSO, INTOSAI,) como função administrativa, que integra o processo ou atividade administrativa.

Nesse sentido, vale relembrar as definições de controle interno realizados, respectivamente, pelo TCU (BRASIL, 2010) e pela CGU (BRASIL, 2017, p. 132 e 132):

Controles internos: conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados;

Controle interno da gestão: processo que envolve um conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela alta administração, pelos gestores e pelo corpo de servidores e empregados dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, destinados a enfrentar 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 dos regulamentos aplicáveis;
- d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos.

Nesse sentido, o art. 13, do Decreto-Lei nº 200/67, disciplina que o controle das atividades deve ser realizado em todos os níveis e em todos os órgãos governamentais, compreendendo o controle de execução e de conformidade das atividades finalísticas, controle de conformidade das atividades auxiliares e o controle pelos órgãos de contabilidade e de auditoria (BRASIL, 1967), ampliando a visão conceitual de controle interno.

Recentemente, a nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos, Lei nº 14.133, de 01 de abril de 2021 (BRASIL, 2021), dispõe no art. 169 que as contratações públicas deverão submeter-se a práticas de gestão de riscos e de controle preventivo, e sujeitar-se-ão às seguintes linhas de defesa: a) primeira linha de defesa, integrada pelos agentes de licitação e autoridades que atuam na estrutura de governança do órgão ou entidade; b) segunda linha de defesa, integrada pelas unidades de assessoramento jurídico e de controle interno do próprio órgão ou entidade; c) terceira linha de defesa, integrada pelo órgão central de controle interno da Administração Pública e pelo tribunal de contas.

Na Figura 1, as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles defendida pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA) demonstram, de forma didática, os tipos de controles e seu inter-relacionamento com a estrutura de governança da organização.

Figura 1 – Declaração de Posicionamento do IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles.



Fonte: INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (2013).

Para o TCU, as três linhas de defesa estão dentro da organização e fazem parte do seu Sistema de Controle Interno (BRASIL, 2017). Influenciada pelas normas internacionais de controle interno, a legislação brasileira conceitua controle interno, em síntese, como ação, atividade, procedimento.

Por fim, a Corte Federal de Contas (BRASIL, 2017, p. 21) conclui que

o art. 70 da CF/1988 c/c o art. 13 do DL 200/1967 estabelece, então, o arcabouço jurídico para a teoria das linhas ou camadas de defesa, pois **o sistema de controle interno a que a Constituição Federal se refere não é o que se entende atualmente por Sistema de Controle Interno**. A Constituição Federal se refere às atividades de administração financeira, contabilidade e auditoria.

Com efeito, os controles internos das organizações públicas, também chamado de controle interno da gestão ou administrativo, são compostos pelos subsistemas ou atividades de administração financeira, contabilidade e de auditoria, dentre outros, e abrangem os aspectos contábeis, operacionais e de conformidade previstos na legislação.

Portanto, os administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos devem observar, no exercício de suas atribuições, os controles internos instituídos e mantidos pela organização para assegurar o alcance dos objetivos planejados, bem como as normas constitucionais, legais e regulamentares que regem as atividades da administração pública.

2.1.6 Sistema de Controle Interno como função fiscalizatória

O Sistema de Controle Interno de cada Poder é um controle institucional (orgânico) e tem funções previstas nas Constituições e nas leis, especialmente a de exercer a fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades públicas (BRASIL, 1988).

As disposições constitucionais trouxeram uma aparente confusão no que diz respeito à terminologia da área de controles, o que tem levado a esforços para estabelecimento de conceitos, inclusive em textos legais, como os citados por Araújo (2013, p. 2), após admitir que “não obstante tipificar as finalidades do sistema de controle interno, o constituinte não apresentou – e não deveria fazê-lo – o conceito dessa importante atividade para a consecução dos resultados de uma gestão.” (BRASIL, 2009).

O sistema de controle interno descrito na Constituição Federal de 1988 é uma organização administrativa em sistema, transversal aos órgãos, de atividades rotuladas como de controle interno que buscam atingir as finalidades constitucionais (MUNIZ, 2017).

Comentando sobre o sistema de controle interno delineado na Constituição Federal, Brandão (2015, p.61) ressalta que controle interno administrativo não deve ser confundido com sistema de controle interno de cada Poder pelos seguintes fundamentos:

O Controle Interno administrativo é, portanto, aquele que integra os próprios processos organizacionais do órgão/entidade; já o Sistema de Controle Interno é a forma que a administração possui para verificar seus próprios atos, em atenção aos princípios da legalidade e da supremacia do interesse público.

Para Muniz (2017, p. 35) existe “outros órgãos que realizam controle interno como auditorias internas, chefias e outros sistemas executam controle interno diverso daquele realizado pelo sistema de controle interno.” O controle exercido pelo Sistema de Controle Interno diferencia-se do restante dos controles internos, porque suas finalidades constitucionais aplicam-se aos órgãos que o integram, de acordo com as leis de cada ente da federação.

Em consonância parcial com o Decreto-Lei nº 200/67, o Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000) consignou a diferença entre Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e os demais controles internos da gestão pública, *in verbis*:

Art. 17 A sistematização do controle interno, na forma estabelecida neste Decreto, não elimina ou prejudica os controles próprios dos sistemas e subsistemas criados no âmbito da Administração Pública Federal, nem o controle administrativo inerente a cada chefia, que deve ser exercido em todos os níveis e órgãos, compreendendo:

- I - instrumentos de controle de desempenho quanto à efetividade, eficiência e eficácia e da observância das normas que regulam a unidade administrativa, pela chefia competente;
- II - instrumentos de controle da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares, pelos órgãos próprios de cada sistema; e
- III - instrumentos de controle de aplicação dos recursos públicos e da guarda dos bens públicos.

O art. 2º, inciso XVI, da Instrução Normativa Conjunta nº 01/2016 (BRASIL, 2016, grifo nosso), conceitua Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal:

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.**

Em seu estudo sobre a dualidade do papel do controle interno no Brasil, MARX (2015, p.39) classifica a atuação da CGU basicamente como órgão de combate à corrupção e órgão de aprimoramento das políticas públicas:

Como órgão de combate à corrupção, a CGU tem atuado em conjunto com outros órgãos, como a Polícia Federal e o Ministério Público em operações especiais. Como órgão de monitoramento de políticas públicas, a CGU tem participado da realização de auditorias nos programas governamentais e no desenvolvimento de atividades de capacitação dos gestores federais.

Considerando que a Constituição da República de 1988 e a novel legislação tratou o sistema de auditoria interna como Sistema de Controle Interno (CASTRO, 2015; MUNIZ, 2017), com base nos conceitos contábeis e legais de controle interno, o Quadro 5 destaca as diferenças entre controles internos em nível de atividades e controle interno em nível de entidade.

Quadro 5 – Diferença entre controles internos em nível de atividades e controle interno em nível de entidade

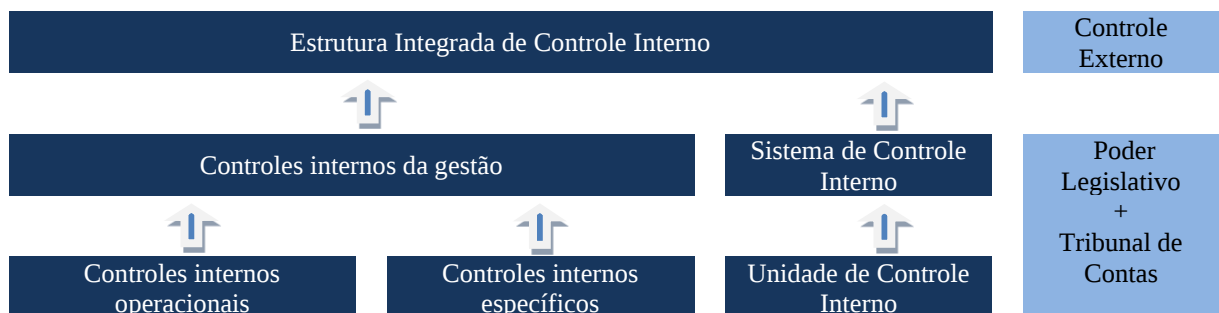
Controles internos em nível de atividades	Controle interno em nível de entidade (SCI)
É uma função da Administração.	É uma função fiscalizatória.
Faz parte do processo administrativo.	Faz parte do sistema de fiscalização de cada Poder.
É um controle interno da gestão.	É um controle interno avaliativo de cada Poder.
É organizado sob a forma sistêmica.	É organizado sob a forma orgânica (central e setorial).
É exercido em todos os níveis e todos os órgãos da organização, pela alta administração e todos os seus empregados.	É exercido por um órgão ou mais órgãos de controle interno, por meio do seu quadro de servidores públicos.

Definição: é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que a consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:	Definição: conjunto de unidades administrativas, integrantes dos sistemas de controle interno da administração pública, incumbidas, entre outras funções, da verificação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal (BRASIL, 2010).
Objetivos gerais: • execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; • cumprimento das obrigações de <i>accountability</i>; • cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; • salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. (INTOSAI, 2007)	Finalidades constitucionais: • 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; • exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; • apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. (BRASIL, 1988)
Compreende cinco componentes inter-relacionados: • ambiente de controle; • avaliação de risco; • procedimentos de controle; • informação e comunicação; • monitoramento. (COSO, 2013)	No plano federal, compreende as seguintes unidades administrativas: • unidade central de controle interno (CGU); • unidade operacional de controle interno (SFC); • unidades setoriais de controle interno (CISSET); • agentes especiais de controle interno dos ministérios; • unidades de auditoria dos órgãos e entidades públicas.
Utiliza vários tipos e instrumentos de controle organizacional.	Utiliza a auditoria e a inspeção (fiscalização) como instrumento de controle.
Tem como fundamento as funções da Administração.	Tem como fundamento a Constituição e as leis.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em INTOSAI (2007), BRASIL (1988; 2010, 1967), COSO (2013).

Em conformidade com os entendimentos do TCU e da teoria das linhas de defesa difundida pelo Instituto dos Auditores Internos, é possível delinear e denominar esses tipos de sistema de controle interno como Estrutura Integrada de Controle Interno, como mostra a Figura 2.

Figura 2 – Estrutura Integrada de Controle Interno



Fonte: Adaptado da Declaração de Posicionamento do IIA: As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles (INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, 2013).

Portanto, na esteira das conclusões de Muniz (2017), os conceitos, estruturas e finalidades dos controles internos e do sistema de controle interno de cada Poder são diferentes, porque o **primeiro é gênero**, fundamenta-se na contabilidade e na administração e abrange várias dimensões da organização, enquanto que o **segundo é espécie**, que juntamente com os outros tipos de controle administrativo, baseados no direito, tem como fundamento os princípios e normas jurídicas constitucionais e infraconstitucionais.

2.2 Sistema de Controle Interno dos Poderes Executivos Federal e Estadual

2.2.1 Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal após a Constituição de 1988

Os sistemas de controle interno desenhados em 1967, modelados em 1986, abrangiam os sistemas de programação financeira, administração financeira, contabilidade e auditoria. No entanto, a Constituição Federal de 1988 não absorveu essa organização sistêmica e considerou apenas o sistema de auditoria como Sistema de Controle Interno, segundo Castro (2015).

Com efeito, depreende-se, dos arts. 70 e 74, da Constituição Cidadã (BRASIL, 1988), que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública será exercida pelo sistema de controle interno de cada Poder, o qual tem as seguintes finalidades.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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

Muniz (2017) explica que o então sistema de controle interno, que era integrado por três sistemas, foi segregado, e o sistema de auditoria, espécie, passou a ser denominado sistema de controle interno, sob a responsabilidade da SFC, enquanto os sistemas de administração financeira e de contabilidade permaneceram vinculados a STN, mas sem o rótulo de “sistema de controle interno”.

Influenciada por essa mudança constitucional, foi editada a MP nº 1.893-67, de 29/06/1999, que organizou e disciplinou as atividades de planejamento e de orçamento federal,

de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do Poder Executivo Federal, de forma sistêmica (BRASIL, 1999a).

Nesse novo modelo organizacional, as atividades de administração financeira e de contabilidade federal deixaram de integrar o SCI do Poder Executivo Federal, cujos objetivos passam a ser de avaliar a ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização, e de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Com essa mudança de foco, o sistema controle interno foi direcionado para avaliar o cumprimento de metas, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União, bem como os resultados da gestão dos administradores públicos e para apoiar o controle externo. Por isso, a vários autores classificam como controle interno avaliativo (CASTRO, 2015).

Na vigência da Medida Provisória (MP) nº 2.036-82, de 25/08/2000, o Governo Federal editou o Decreto nº 3.591, de 06/09/2000 (BRASIL, 2000), posteriormente alterado pelo Decreto nº 4.304/2002 (BRASIL, 2002d), que organiza o SCI do Poder Executivo Federal com a seguinte estrutura organizacional:

a) a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), posteriormente, substituída pela Controladoria-Geral da União (CGU), como órgão central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema;

b) as Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos setoriais;

c) as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa;

d) a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCCI), como órgão colegiado de função consultiva do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Cabe ressaltar que, até 2001, o órgão central do SCI era subordinado ao Ministério da Fazenda. O TCU, por meio da Decisão nº 507/2001-Plenário, recomendou à Casa Civil que realizasse o reposicionamento hierárquico da SFC junto ao órgão máximo do Poder Executivo, a fim de assegurar maior grau de independência funcional e de eficiência no desempenho das competências previstas no art. 74, da Lei Maior (BRASIL, 2001).

Depois de 21 reedições da MP nº 1.893-67/1999 (87 reedições da MP nº 480/1994 - originária), a MP nº 2.112-88, de 26/01/2001, foi convertida na Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que consolida a auditoria como SCI do Poder Executivo Federal e dispõe sobre a organização e competências do Sistema de Planejamento e Orçamento e dos Sistemas

Administração Financeira Federal e de Contabilidade Federal, tendo como órgãos centrais o MPOG e a STN respectivamente (BRASIL, 2001).

Além das atribuições previstas no art. 74, da Constituição da República, o art. 24 desta lei, outorga as seguintes competências aos órgãos e às unidades do SCI do Poder Executivo Federal:

Art. 24 (...)

(...)

V - fornecer informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos da União;

VI - realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados;

VII - apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;

VIII - realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;

IX - avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal;

X - elaborar a Prestação de Contas Anual do Presidente da República a ser encaminhada ao Congresso Nacional, nos termos do art. 84, inciso XXIV, da Constituição Federal;

XI - criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União.

Com exceção dos incisos X e XI, as competências conferidas aos órgãos e unidades do SCI, como salientou Castro (2015), são atividades típicas de auditoria governamental, desenvolvidos principalmente pela SFC e Controladoria Regional da CGU.

Para Reis (2017, p.81), a MP nº 2.143-31/2001 introduziu duas transformações fundamentais no controle interno do Poder Executivo Federal: a extinção das CIsETs e a elevação de status do órgão a ministério. A primeira transformação significava:

(...) a mudança da própria lógica de funcionamento do controle, passando de um modelo descentralizado e pulverizado, baseado na realização de auditorias por servidores lotados nos próprios ministérios, para outro, centralizado em uma unidade externa a esses órgãos, de forma a compor um sistema de controle – como parte dessa mudança, seriam criados assessores especiais de controle interno, ligados diretamente aos ministros e previamente avaliados pela Corregedoria.

A segunda dava *status* de ministério à então Corregedoria-Geral da União, como órgão integrante da Presidência da República, com competência voltadas para a defesa do patrimônio pública e para “acompanhar processos administrativos em curso nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como a instaurá-los por iniciativa própria. Ou seja, o escopo de atuação original desse órgão era sancionatório.” (REIS, 2017, p. 81).

Em 2002, o Decreto nº 4.113 transferiu a SFC e a CCCI do Ministério da Fazenda para a Casa Civil da Presidência da República (BRASIL, 2002a), mas logo em seguida, o Decreto nº 4.177 transferiu as competências e unidades administrativas de controle interno e auditoria da Casa Civil e as de Ouvidoria-Geral do Ministério da Justiça para a Corregedoria Geral da União (BRASIL, 2002b).

No âmbito da CGU, a SFC desempenha as funções operacionais de competência do órgão central do SCI, além das atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdicionados aos órgãos setoriais, e as unidades regionais de controle interno exercerão as competências da CGU que lhes forem delegadas ou estabelecidas no regimento interno, nos termos do Decreto nº 3.591/2000, alterado pelo Decreto nº 4.304/2002 (BRASIL, 2002c).

Além de regulamentar o SCI do Governo Federal, o Decreto nº 3.591/2000, com redação dada pelo Decreto nº 4.304, de 16 de julho de 2002, contém diretrizes para as atividades de auditoria interna, os controles próprios dos sistemas criados pela Administração Pública e o controle administrativo inerente a cada chefia (BRASIL, 2002d), o qual estabelece que:

a) as entidades públicas federais deverão organizar as suas unidades de auditoria interna, com o suporte de recursos humanos e materiais necessários, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle, os quais estão sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica do Órgão Central e dos órgãos setoriais do SCI e devem vincular-se ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes;

b) a organização e estruturação do sistema de controle interno não elimina ou prejudica os controles próprios dos sistemas e subsistemas de controle criados pela Administração Pública, especialmente o controle por cada chefia, que deve ser exercido em todos os níveis e órgãos.

No entanto, foi a MP nº 103, de 01/01/2003, depois convertida na Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, que consolidou, como lei ordinária, a criação da Controladoria-Geral da União (CGU), com uma posição distinta da ocupada pelos demais ministérios, por vincular-se diretamente à Presidência da República, sendo integrado pela Secretaria Federal de Controle Interno, a Corregedoria-Geral da União e a Ouvidoria-geral da União (REIS, 2017).

2.2.2 Controladoria Geral da União do Poder Executivo Federal

2.2.2.1 Competências e organização da Controladoria Geral da União

Como referido no tópico anterior, a CGU foi efetivamente criada pela Lei nº 10.683/2003, como órgão integrante da Presidência da República, responsável pela defesa do patrimônio público, pelo controle interno, pela auditoria pública, pelas atividades de ouvidoria-geral e pelo incremento da transparência da gestão da Administração Pública Federal (BRASIL, 2003).

Posteriormente, a Lei nº 11.204, de 05 de dezembro de 2005, alterou a Lei nº 10.683/2003, acrescentou às competências da CGU as atividades de correição, de prevenção e de combate à corrupção e estabeleceu a estrutura básica do órgão que é composta por Gabinete, Assessoria Jurídica, Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, Comissão de Coordenação de Controle Interno, Secretaria-Executiva, Corregedoria-Geral da União, Ouvidoria-Geral da União e duas Secretarias, sendo uma a Secretaria Federal de Controle Interno (BRASIL, 2005).

A incorporação da Corregedoria-Geral da União e da função de correição à estrutura da CGU tinha o propósito de fortalecer o SCI do Poder Executivo Federal e de combater a fraude e a corrupção, além de promover a defesa do patrimônio público.

Com base nessa Lei, o Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006, alterou a estrutura regimental da CGU, criando a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), responsável por desenvolver ações de prevenção à corrupção. Dessa maneira, o órgão passou a não somente detectar casos de corrupção, mas também desenvolver mecanismos para prevenir a sua ocorrência (BRASIL, 2006).

Com o advento da Legislação, composta pela Lei de Acesso à Informação, nº 12.527/2011, Lei de Conflito de Interesses, nº 12.813/2013 e Lei Anticorrupção Empresarial, nº 12.846/2013 e pelo Decreto nº 8.109, de 17 de setembro de 2013, realizaram-se mudanças institucionais a fim de adequar a atuação da CGU aos novos desafios, especialmente, da SPCI, que passou a denominar-se Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção (STPC), dispondo de uma estrutura compatível com a dimensão e relevância de suas competências (BRASIL, 2013).

Em 2016, o Vice-Presidente Michel Temer extinguiu a CGU e criou Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União, por meio da MP nº 726, a qual foi convertida na Lei nº 13.341, de 29/09/2016, preservando as competências da extinta CGU,

especialmente, quanto à defesa do patrimônio público, à auditoria pública, ao incremento da transparência da gestão, à ouvidoria, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção (BRASIL, 2016).

No ano seguinte, a MP nº 782, de 2017, convertida na Lei nº 13.502, de 01/11/2017, alterou a nomenclatura desse ministério para Ministério da Transparência e da Controladoria-Geral da União, mantendo suas competências (BRASIL, 2017).

Durante a vigência dessas medidas provisórias e leis, a estrutura organizacional da CGU ou dos ministérios supramencionados não tiveram mudanças significativas, sendo composta, em regra, pelo Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, pela Comissão de Coordenação de Controle Interno, pela Corregedoria-Geral da União, pela Ouvidoria-Geral da União; e por duas Secretarias, sendo uma a Secretaria Federal de Controle Interno.

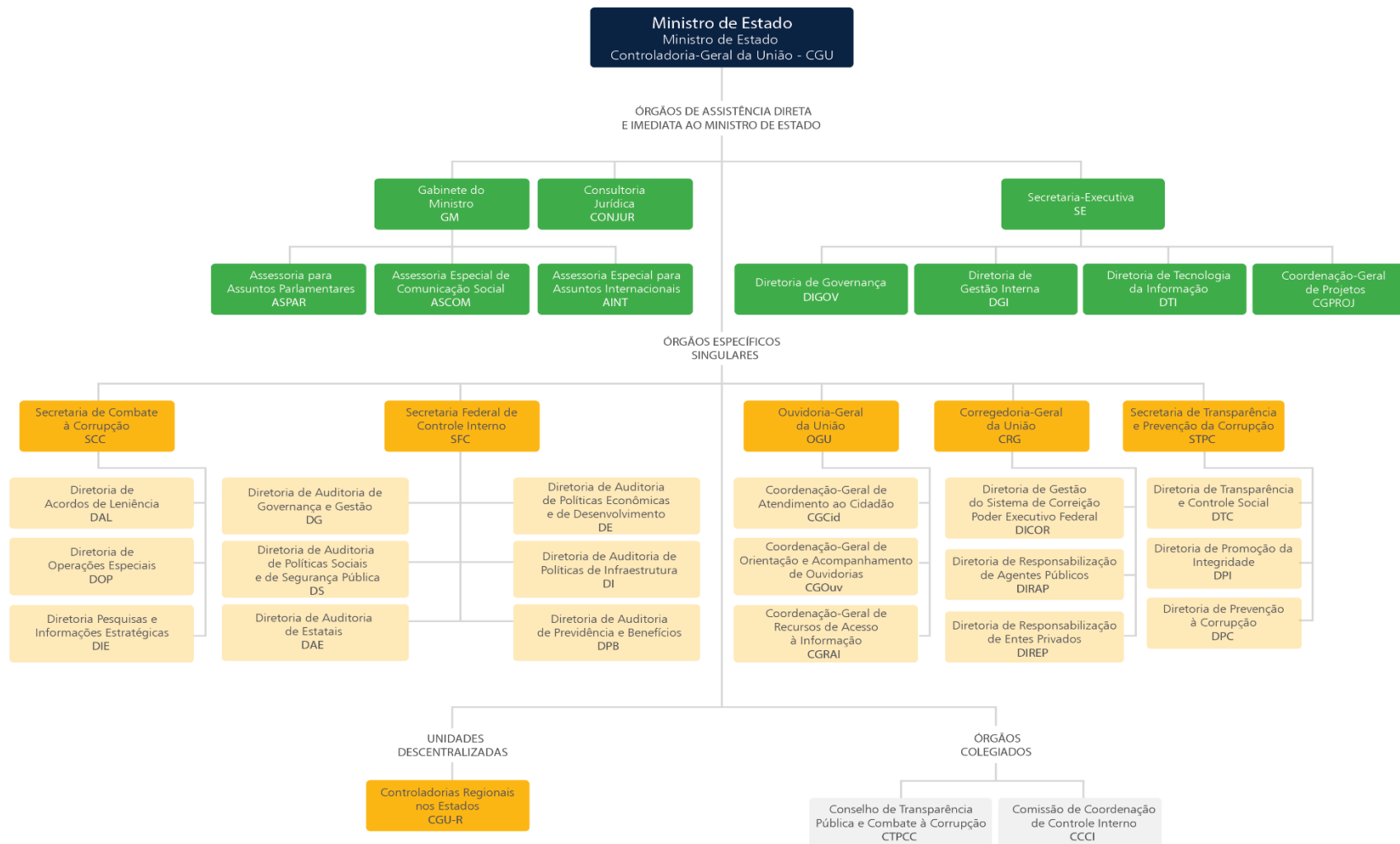
Por fim, a Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019 (Conversão da MP nº 870, de 2019), devolveu ao órgão a denominação original de Controladoria Geral da União e definiu os órgãos que integram a sua estrutura organizacional básica: (i) o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, a Comissão de Coordenação de Controle Interno, a Corregedoria-Geral da União, a Ouvidoria-Geral da União, a Secretaria Federal de Controle Interno; e até duas Secretarias (BRASIL, 2019c).

De igual modo, a estrutura regimental da CGU foi redefinida pelo Decreto nº 9.681, de 03/01/2019, com a criação de diretorias dos órgãos específicos singulares e da Secretaria de Combate à Corrupção, responsável por atividades de inteligência, supervisão dos acordos de leniência, operações especiais e desenvolvimento de outras atividades relacionadas ao combate à corrupção (BRASIL, 2019a).

Desde a criação em 2003 até extinção da CGU em 2016, a criação do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria Geral da União, do Ministério da Transparência e da Controladoria Geral da União e da atual Controladoria Geral da União, o dirigente do órgão central do SCI do Poder Executivo tem *status* de Ministro de Estado, competindo privativamente ao Presidente da República nomeá-lo e exonerá-lo (BRASIL, 1988).

Com base nessas mudanças institucionais, a atual estrutura organizacional da CGU é representada pelo organograma apresentado na Figura 3, o qual é uma representação gráfica simplificada da sua estrutura organizacional, onde são especificados os “seus órgãos, seus níveis hierárquicos e as principais relações formais entre eles” (LACOMBE; HEILBORN, 2003, 101).

Figura 3 – Organograma da Controladoria Geral da União



Fonte: BRASIL (2021).

O organograma da CGU é vertical e do tipo funcional, cujas funções de combate à corrupção, auditoria, ouvidoria, corregedoria e transparência e prevenção da corrupção são desenvolvidas pelas Secretaria de Combate à Corrupção, Secretaria Federal de Controle, Ouvidoria Geral da União, Corregedoria Geral da União e Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção respectivamente.

2.2.2.2 Quadro de Pessoal da Controladoria Geral da União

O quadro técnico de pessoal da CGU compõe-se dos cargos de Auditor Federal de Controle Interno e de Técnico Federal de Finanças e Controle, denominação dada pelo art. 6º, da Lei 13.327, de 29 de julho de 2016.

Estes cargos foram originalmente criados pelo Decreto-Lei nº 2.346, de 23 de julho de 1987 e estruturados na Carreira de Finanças e Controle, do Ministério da Fazenda, de acordo com o Decreto 95.076, de 22 de novembro de 1987 (BRASIL, 1987a; 1987b), sob a denominação de Analista de Finanças e Controle, para o nível superior e Técnico de Finanças e Controle, para o nível médio.

Observe-se que a Carreira de Finanças e Controle foi criada em período em que os sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria interna integravam um único órgão central, a STN, com criação de dois cargos únicos para exercer todas essas diversas atividades, sob denominação genérica de “analista” e “técnico” (BRASIL, 2018).

Embora as atividades, ou seja, os sistemas, tenham sido segregadas em instituições, os cargos ainda permanecem como foram criados e com denominação comum, com atribuições previstas nos art. 22 e art. 22-A, da Lei 9.625/1998, com redação da Lei 13.327/2016. Segundo o TCU (BRASIL, 2018):

Desconsiderando a distinção da natureza da atividade de auditoria e das demais atividades, o cargo denominado Auditor Federal de Finanças e Controle acumula atribuições com as seguintes naturezas diversas (i) sistema de controle interno [sistema de auditoria interna], (ii) sistema de contabilidade federal, (iii) sistema de administração financeira, (iv) sistema de correição, (v) gestão das dívidas públicas, (vi) análise e disseminação de estatísticas da área de finanças públicas, (vii) monitoramento específico da área de finanças públicas, (viii) transparência e ouvidoria e (ix) outras inerentes à missão institucional dos órgãos supervisores da carreira.

De acordo com o art. 22, inciso I, Lei nº 9.625, de 7 de abril de 1998, com redação dada pela Lei nº 13.327/2016 (BRASIL, 2016b), são atribuições específicas do cargo de Auditor Federal de Finanças e Controle, no âmbito do SCI do Poder Executivo, o planejamento, a supervisão, a coordenação, a orientação e a execução:

[...] das atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União, da análise da qualidade do gasto público e da avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização [....]

Por outro lado, os ocupantes do cargo de Técnico Federal de Finanças e Controle, independentemente do sistema ou órgão a que estão vinculados, possuem atribuições comuns definidas art. 22-A, da referida Lei, a saber:

- I - prestar apoio técnico e administrativo, visando ao funcionamento do órgão;
- II - registrar, consultar, extrair, organizar e consolidar dados e informações nos sistemas corporativos sob responsabilidade do órgão;
- III - auxiliar a execução de atividades de auditoria, de fiscalização, de correição, de ouvidoria, de transparência pública, de administração financeira, orçamentária, patrimonial e contábil e de elaboração da programação financeira;
- IV - subsidiar a formulação de diretrizes da administração financeira, orçamentária, patrimonial, contábil, de correição e de auditoria;
- V - participar das etapas de coleta e de tratamento primário dos elementos necessários à execução, ao acompanhamento e ao processamento de dados referentes aos trabalhos contábeis, de auditoria, de programação orçamentário-financeira e de correição do setor público;
- VI - executar outras atividades necessárias ao cumprimento da missão institucional e ao funcionamento do Ministério da Fazenda e do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle.

A política remuneratória dos cargos de Auditor Federal de Controle Interno e de Técnico Federal de Finanças e Controle é regulada pela Lei nº 11.890, de 24 de dezembro de 2008, que foi reestruturada pela Lei nº 13.327/2016, que introduziu o regime remuneratório exclusivamente por subsídio, fixado em parcela única.

O cargo de Auditor Federal de Controle Interno está estruturado em 4 classes, 4 padrões de subsídios para cada uma, de tal forma que a remuneração inicial do cargo é de R\$19.197,06 (dezenove mil, cento e noventa e sete reais e seis centavos) e a final é de R\$27.369,67 (vinte e sete mil, trezentos e sessenta e nove reais e sessenta e sete centavos) (BRASIL, 2016).

No âmbito Federal, a tabela de subsídios do cargo de Auditor Federal de Controle Interno é idêntica às dos Analistas do Banco Central do Brasil e da Comissão de Valores Mobiliários, dentre outros cargos, além de ser compatível com os subsídios dos cargos da carreira jurídica (BRASIL, 2016).

2.2.3 Controladoria Geral do Estado do Poder Executivo de Mato Grosso

2.2.3.1 Organização e competências da Controladoria Geral do Estado

A Auditoria Geral do Estado de Mato Grosso, criada pela Lei Estadual nº 4.087, de 11 de julho de 1979, é um órgão integrante da Governadoria do Estado, que possui, entre outras competências, a atribuição de zelar pela probidade administrativa, apurar a regularidade financeira dos gastos, examinar a regularidade da execução dos atos administrativos, especialmente dos contratos e dos convênios, e realizar as atividades de auditoria contábil, orçamentária, financeira e operacional (MATO GROSSO, 1979).

As normas de controle interno e os procedimentos de auditoria governamental da Auditoria Geral do Estado (AGE) estão regulamentadas pelo Decreto Estadual nº 1.341/1996.

O SCI do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso foi reestruturado pela Lei Complementar Estadual nº 198, de 17 de dezembro de 2004, sendo denominado de Sistema de Avaliação do Controle Interno - SIAC, com a seguinte estrutura organizacional:

- a) Órgão de Decisão Colegiada: Conselho de Avaliação dos Controles Internos do Poder Executivo – COCINPE;
- b) Órgão de Direção Superior: Auditoria-Geral do Estado – AGE;
- c) Unidades Setoriais de Controle Interno - UNISECI: nos órgãos e entidades do Poder Executivo; e
- d) Comitê de Apoio Técnico – CAT.

O COCINPE é composto pelos seguintes membros: a) presidente: o Secretário-Auditor-Geral; b) membros: o Secretário Adjunto da AGE, o Coordenador de Auditoria, um Representante do Sistema Financeiro e Contábil, um Representante do Sistema de Planejamento e Orçamentário, um Representante do Sistema de Gestão de Pessoas; um Representante do Sistema de Patrimônio e Aquisições; um Representante da Divisão de Auditoria da Administração Direta e um Representante de Análise de Balanços e Tomada de Contas (MATO GROSSO, 2004).

Este Conselho possui competências para (i) apreciar as minutas de normas de controle interno expedidas pelos órgãos e entidades do Poder Executivo; (ii) sugerir normas de avaliações dos controles internos, (iii) propor melhorias e inovações nas avaliações dos controles internos dos órgãos e entidades do Poder Executivo, (iv) aprovar e submeter ao Chefe do Poder Executivo as políticas e diretrizes para o Sistema de Controle Interno do Executivo

Estadual; (v) consubstanciar suas decisões e determinações por meio de resoluções e (vi) outras atribuições conferidas em lei complementar (MATO GROSSO, 2004).

Em observância à Resolução nº 01/2007, do TCE-MT, foi aprovada a Lei Complementar Estadual nº 295, de 28 de dezembro de 2007, que dispõe sobre o Sistema Integrado de Controle Interno do Estado de Mato Grosso, abrangendo os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e os órgãos Ministério Público, Defensoria Pública e Tribunal de Contas do Estado, conceituando SCI e controles internos e confere competências, responsabilidades e garantias às Unidades de Controle Interno (UCI) dos Sistemas de Controles Internos dos Poderes e órgãos autônomos (MATO GROSSO, 2007).

Em consonância ao Decreto-Lei 200/67, o art. 2º, da Lei Complementar Estadual nº 295/2007 (MATO GROSSO, 2007), assim conceitua-se Sistema de Controle Interno:

Art. 2º. Entende-se por Sistema de Controle Interno o conjunto de atividades de controle, realizadas no âmbito de cada um dos Poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como do Ministério Público, Defensoria Pública e Tribunal de Contas, visando assegurar a legalidade, legitimidade, transparência e efetividade dos gastos públicos, compreendendo particularmente:

I – o controle exercido diretamente pelos diversos níveis de chefia objetivando o cumprimento das diretrizes, metas e orçamentos e a observância à legislação e às normas que orientam a atividade específica da unidade controlada;

II – o controle, pelas diversas unidades da estrutura organizacional, da observância à legislação e às normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;

III – o controle do uso e guarda dos bens pertencentes ao Estado, efetuado pelos órgãos próprios;

IV – o controle orçamentário e financeiro das receitas e despesas, efetuado pelos órgãos dos Sistemas de Planejamento e Orçamento e de Contabilidade e Finanças;

V – o controle exercido pela Unidade de Controle Interno destinado a avaliar a eficiência e eficácia do Sistema de Controle Interno da Administração e a assegurar a observância dos dispositivos constitucionais e dos relativos aos incisos I a VI, do Art. 59, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O § 2º, do art. 52 da Constituição Estadual, define a AGE como órgão superior de controle interno do Poder Executivo Estadual (MATO GROSSO, 1989) e, em 2014, passou a denominar-se Controladoria Geral do Estado (CGE), congregando e realizando as atividades de auditoria, controladoria, correição, ouvidoria, proteção do patrimônio público, incremento da transparência da gestão pública e prevenção e combate à corrupção, bem como de exercer fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Poder Executivo Estadual, pela Lei Complementar Estadual nº 550, de 27 de novembro de 2014 (MATO GROSSO, 2014).

Indiscutivelmente, a transformação da AGE em CGE, com agregação dessas funções, sofreu influência do órgão central SCI do Governo Federal, exercido pela CGU e pelos seus órgãos colegiados e singulares específicos.

Essa lei complementar integrou as competências da CGE previstas em várias leis, ao afirmar que este órgão exerce as competências e atribuições previstas no art. 5º, da Lei Complementar Estadual nº 198/2004, art. 6º, da Lei Complementar Estadual nº 295/2007 e no art. 59 da Lei Complementar nº 101/2000, bem como extinguiu o Comitê de Apoio Técnico – CAT.

Vale destacar que o cargo de direção superior da CGE é denominado Secretário-Controlador Geral do Estado, cargo de livre nomeação e exoneração pelo Governador do Estado, e será exercido por servidor pertencente à carreira de Auditor do Estado, sendo-lhe assegurados os mesmos vencimentos, garantias e prerrogativas de Secretário de Estado (MATO GROSSO, 2014).

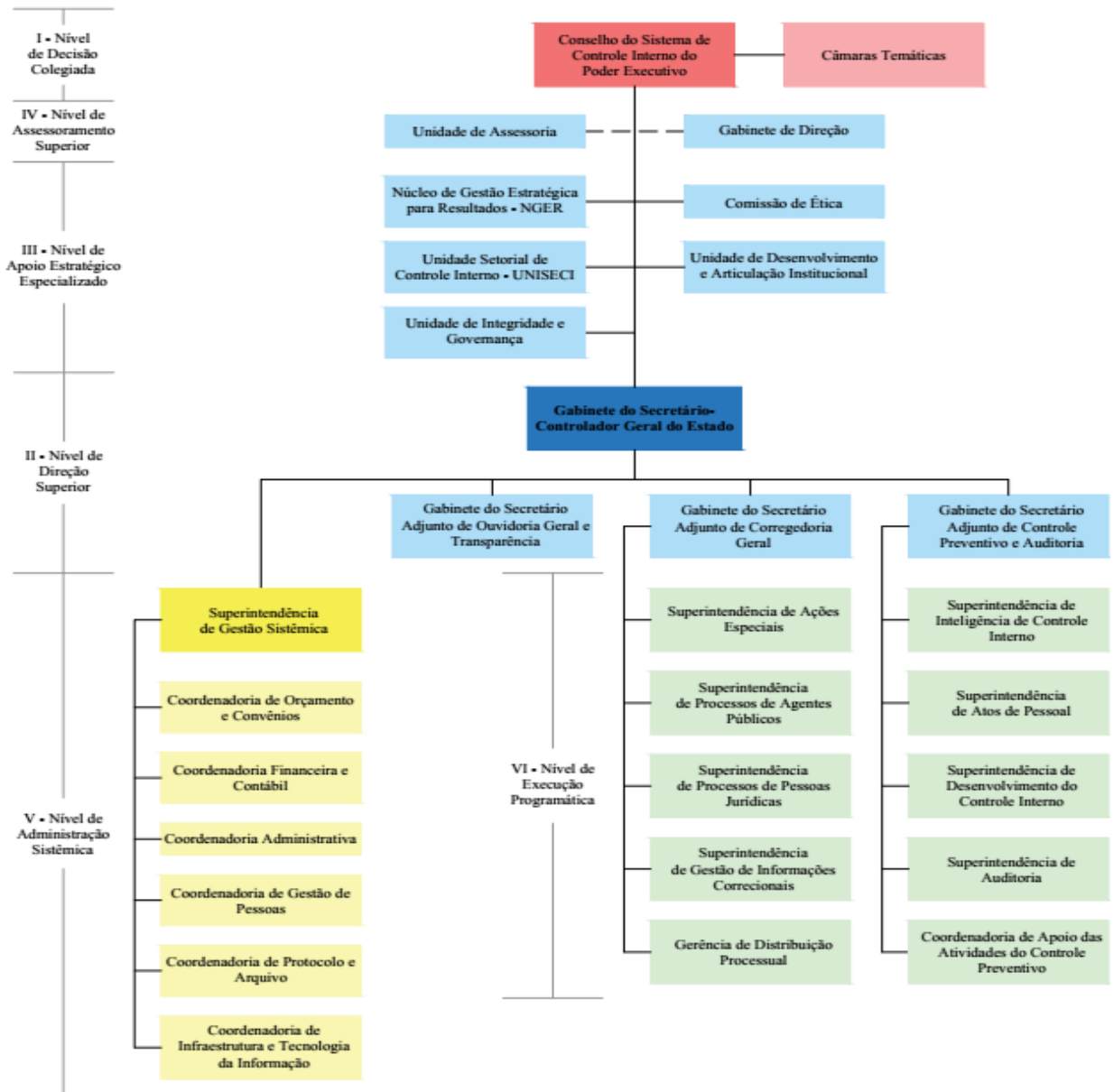
A Lei Complementar nº 594, de 04 de agosto de 2017, alterou a denominação do Conselho de Avaliação dos Controles Internos do Poder Executivo – COCINPE – para Conselho do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo e sua composição a qual passa a ser a seguinte:

a) membros natos, divididos em: (i) Secretário Controlador-Geral do Estado, que o presidirá; e os (ii) titulares das Secretarias Adjuntas que compõem a estrutura organizacional da Controladoria-Geral do Estado;

b) membros eleitos, sendo: (i) titulares, os eleitos por seus pares dentre os Auditores do Estado em efetivo exercício e lotados na Controladoria-Geral do Estado, em quantidade igual ao previsto os titulares das Secretarias Adjuntas, e (ii) suplentes, os seguintes mais votados, na forma e em quantidade igual ao previsto na alínea ‘a’ deste inciso, que assumirão em caso de vacância, licença, impedimento, afastamento, férias ou renúncia dos titulares (MATO GROSSO, 2017).

No âmbito interno, o Regimento Interno da CGE foi aprovado pelo Decreto Estadual nº 874/2017, e sua atual estrutura organizacional básica e setorial estabelecida pelo Decreto Estadual nº 347, de 24 de novembro de 2020, está representado no organograma constante na Figura 4.

Figura 4 – Organograma da Controladoria Geral do Estado



Fonte: Adaptado do Organograma da Controladoria Geral do Estado (MATO GROSSO, 2020).

As normas de conduta ética estão contidas no Código de Conduta Ética do Auditor do Estado, instituídas pela Portaria nº 88/2019/CGE-MT.

No âmbito interno, o Regimento Interno da CGE foi aprovado pelo Decreto Estadual nº 874/2017, e sua atual estrutura organizacional básica e setorial estabelecida pelo Decreto Estadual nº 15/2019 e o Código de Conduta Ética do Auditor do Estado foi instituído pela Portaria nº 88/2019/CGE-MT.

Nessa trajetória de desenvolvimento institucional, os três aspectos jurídico-organizacionais marcaram a evolução (e retrocesso) do SCI do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso:

a) tem seu marco legal na transformação da AGE em CGE, e consiste na definição da CGE como “**instituição permanente e essencial ao funcionamento do controle interno do Poder Executivo Estadual**, na forma dos arts. 70 e 74 da Constituição Federal e art. 52 da Constituição Estadual” (MATO GROSSO, 2014), trata-se de um reconhecimento jurídico-institucional positivo, sendo reafirmado nas Leis Complementares nº 556, de 20 de maio de 2015, e nº 612, de 28 de janeiro de 2019;

b) estabelece que o cargo em comissão de direção do órgão de controle interno do Poder Executivo Estadual tem *status* de Secretário de Estado e deve ser ocupado obrigatoriamente por servidor efetivo da carreira de Auditor do Estado; e

c) é a retirada da CGE da Governadoria do Estado pela Lei Complementar Estadual 612/2019, que dispõe sobre a atual organização administrativa do Poder Executivo Estadual, e dando-lhe *status* de Secretaria de Estado.

Em síntese, a CGE, como órgão central do SCI, tem atribuição precípua de avaliar a eficiência e eficácia do sistema de controle interno dos órgãos e entidade da administração Pública do Poder Executivo Estadual.

2.2.3.2 Quadro de Pessoal da Controladoria Geral do Estado

O plano de cargos, carreira e subsídios do quadro de pessoal da CGE-MT é regulado pela Lei Estadual nº 8.099, de 29 de março de 2004, que consolida as normas referentes aos cargos da Auditoria-Geral do Estado, alterado pela Leis Estaduais nº 9.040, de 05/12/2008, nº 9.735, de 15/05/2012, nº 9.996, de 08/11/2013, e pela Lei Complementar Estadual nº 550, de 27/11/2014 (MATO GROSSO, 2014a).

O quadro técnico de pessoal da CGE-MT é composto de cargos de Auditor do Estado, cargo de carreira típica de Estado, cujo provimento no cargo exige aprovação em concurso público de provas e títulos, formação superior em Ciências Contábeis, Administração, Direito, Economia, Engenharia Civil e Ciências da Computação, e inscrição nos Conselhos de Classe correspondentes, nos termos da Lei Estadual nº 8.099, de 29 de março de 2004 (MATO GROSSO, 2004).

De acordo com o art. 4º, da Lei Estadual 8.099/2004, os Auditores do Estados têm como atribuições o desempenho de atividades de caráter técnico de nível superior relativas ao exercício das competências constitucionais e legais a cargo da CGE, de complexidade e responsabilidade elevadas, notadamente as atividades de direção, supervisão, coordenação e execução de trabalhos de auditoria de avaliação das gestões orçamentária, financeira e patrimonial; análise contábil, auditoria contábil e de programas; assessoramento especializado em todos os níveis funcionais do SCI; supervisão, coordenação, acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados pelos gestores públicos estaduais (MATO GROSSO, 2004).

Com a publicação da Lei Complementar nº 550/2014, as atribuições dos Auditores do Estado foram alteradas para contemplar todas as atividades relacionadas às funções do sistema de controle interno – auditoria governamental, controladoria, correição e ouvidoria –, sendo acrescentadas as atribuições de realizar instruções sumárias, sindicâncias, processos administrativos disciplinares e processos de responsabilização de pessoa física e jurídica que transacionarem com o Estado, bem como as demais atividades necessárias às funções de correição e ouvidoria (MATO GROSSO, 2014b).

Para exercer as amplas atribuições constitucionais e legais conferidas a CGE, atualmente este órgão de controle interno possui cem cargos de Auditor do Estado, estruturado em dez níveis e quatro classes, remunerados por meio de subsídios, fixado pela Lei nº 9.996, de 08 de novembro de 2013 (MATO GROSSO, 2013).

Atualmente, a Tabela Salarial do cargo de Auditor do Estado inicia-se com R\$17.125,99 e termina com 33.554,66, sendo superior às tabelas dos cargos de Fiscal de Tributos Estaduais e de Gestor Governamental e inferior somente a dos Procuradores do Estado (MATO GROSSO, 2020), sendo compatível com os subsídios do cargo de Auditor Federal de Controle Interno.

2.3 Controle Externo

2.3.1 Controle externo exercido pelo Congresso Nacional

A Constituição da República, no art. 70, estabelece que 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 deve ser exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e

pelo sistema de controle interno de cada Poder. Por sua vez, o *caput*, do art. 71, dispõe que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1988).

Da análise desses dispositivos constitucionais, pode-se afirmar que a titularidade da função de controle externo é do Poder Legislativo, que o exerce com a colaboração do Tribunal de Contas, órgão técnico e independente, que possui competências próprias estatuídas no Texto Constitucional, como será abordado a seguir.

2.3.2 Controle externo exercido pelo Tribunal de Contas

2.3.2.1 Evolução do Tribunal de Contas no Brasil

O Tribunal de Contas da União foi criado pelo Decreto nº 966-A, em 1890, com competências para efetuar o exame, revisão e julgamento dos atos ou operações concernentes a receitas e despesas da República.

A Constituição de 1891, a primeira republicana, ainda por influência de Rui Barbosa, institucionalizou definitivamente o Tribunal de Contas. Mas a Corte de Contas começou a funcionar em 1896, quando o Decreto Legislativo nº 392, de 08 de outubro, reorganizou o Tribunal de Contas, e o Decreto nº 2.409, de 23 de dezembro de 1896, aprovou o Regulamento do Tribunal de Contas (BRASIL, 1891; 1896).

Destacam-se dessa legislação as funções de fiscalização e jurisdicional contenciosa do Tribunal de Contas, cuja primeira era exercida mediante o exame prévio sobre os atos que administram receita e despesa públicas e revisão das contas ministeriais e, a segunda, por meio do julgamento de contas, suspensão de responsáveis, decretação de prisão, imposição de multas, decretação de sequestro de bens e fixação de débito aos responsáveis etc.

A partir de então, com exceção da Constituição de 1937, o Tribunal de Contas [da União] tem sua composição ou competências estabelecidas no texto constitucional, cujas principais alterações ou inovações jurídicas são as seguintes.

a) A Constituição de 1934, nos arts. 99 a 102 da Seção II – Do Tribunal de Contas, manteve o Tribunal de Contas com as competências de acompanhar a execução orçamentária, julgar as contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos e emitir parecer prévio sobre as contas do Presidente da República.

Além disso, a Constituição instituiu o registro no Tribunal de Contas dos contratos que, de qualquer modo, envolvem diretamente receita ou despesa, como requisito de validade, bem como de qualquer ato da Administração Pública de que resulte obrigação de pagamento pelo Tesouro Nacional (BRASIL, 1934).

b) A Constituição de 1946, nos arts. 76 a 77, da Seção VI – Do Orçamento, tratou do Tribunal de Contas, regulando, especialmente, sua competência para (i) acompanhar e fiscalizar a execução do orçamento, (ii) julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos, e as dos administradores das entidades autárquicas, (iii) julgar a legalidade dos contratos e das aposentadorias, reformas e pensões, e (iv) emitir parecer prévio sobre as contas do Presidente da República (BRASIL, 1946).

Como a Constituição anterior, a Constituição manteve o registro no Tribunal de Contas dos contratos, nos termos da lei, e de qualquer ato da Administração Pública de que resulte em obrigação de pagamento pelo Tesouro Nacional.

Para Castro (2015), essas medidas objetivavam aumentar o controle administrativo sobre os atos de gestão financeira do Poder Executivo. Como será visto no tópico 2.3, o surgimento e desenvolvimento do controle interno ocorreram em duas dimensões bem definidas: o controle contábil foi concentrado e executado pelo Ministério da Fazenda, enquanto o controle administrativo (legalidade) dos contratos e dos atos de gestão financeira esteve a cargo do Tribunal de Contas.

c) A Constituição de 1967, nos arts. 71 a 73, da Seção VII – Da Fiscalização Financeira e Orçamentária, foi a primeira a disciplinar expressamente, no *caput* do art. 71, que a fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo “Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.” (BRASIL, 1967).

Esses dispositivos constitucionais estabelecem que o controle externo será exercido com auxílio do Tribunal de Contas e compreenderá:

- i) a apreciação das contas do Presidente da República;
- ii) o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária;
- iii) o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos;
- iv) julgamento da legalidade das concessões iniciais de aposentadorias, reformas e pensões, independentemente de sua decisão as melhorias posteriores; e

v) se no exercício de suas funções, de ofício ou mediante provocação do Ministério Público, verificar a ilegalidade de qualquer despesa, inclusive as decorrentes de contratos, aposentadorias, reformas e pensões, deverá: 1) assinar prazo razoável para que o órgão da Administração Pública adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei; 2) no caso do não atendimento, sustar a execução do ato, exceto em relação aos contratos; 3) na hipótese de contrato, solicitar ao Congresso Nacional que determine a medida prevista na alínea anterior, ou outras que julgar necessárias ao resguardo dos objetivos legais (BRASIL, 1967).

Ressalta-se que, pela primeira vez, a Constituição instituiu a auditoria financeira e orçamentária como competência e instrumento de fiscalização do Tribunal de Contas, a qual será realizada com base nas demonstrações contábeis, e consigna que o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis será baseado em levantamentos contábeis, certificados de auditoria e pronunciamentos das autoridades administrativas, demonstrando a importância instrumental da contabilidade para o controle das contas públicas.

d) A Emenda Constitucional nº 1/1969, nos arts. 70 a 72, da Seção VII – Da Fiscalização Financeira e Orçamentária, reproduziu as mesmas disposições constantes nos arts. 71 a 73, da Constituição de 1967, atinentes às finalidades dos sistemas de controle interno do Poder Executivo e as competências do Tribunal de Contas (BRASIL, 1969).

Por derradeiro, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 ampliou substancialmente as competências do Tribunais de Contas da União e, por simetria constitucional, dos demais Tribunais de Contas subnacionais, como será estudado adiante.

2.3.2.2 Competências dos Tribunais de Contas

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 71, dispõe que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), a qual compete, em síntese:

- apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio, que deverá ser emitido em 60 (sessenta) dias, a contar do seu recebimento;
- julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da Administração Pública, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário;

- apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na Administração Pública, e das concessões de aposentadorias, reformas e pensões civis e militares;
- realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas dos três Poderes, por iniciativa própria ou por solicitação da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de comissão técnica ou de inquérito;
- fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais, de cujo capital a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;
- fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
- prestar informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre os resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano ao erário;
- assinalar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
- sustar, se não atendido, a execução de ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
- representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Além dessas competências constitucionais, existem outras competências legais previstas, dentre outras, nas Leis Orgânicas dos Tribunais de Contas, na Lei de Licitações e na Lei de Responsabilidade Fiscal (SILVA, 2017).

De acordo com a Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 - Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1992), ao TCU compete, dentre outras:

- decidir sobre denúncia encaminhada por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades (art. 1º, XVI);

- decidir sobre consultas formuladas a respeito de dúvidas acerca de dispositivos legais e regulamentares concernentes a matéria de sua competência (art. 1º, XVII);
- exercer o poder regulamentar, podendo, em consequência, expedir atos e instruções normativas sobre matérias de sua competência (art. 3º).

Com base nesses dispositivos constitucionais e legais, que ampliou substancialmente as competências dos Tribunais de Contas, Mourão *et al.* (2017) e Castardo (2007) classificam essas competências, dentre outras, nas seguintes funções:

- função fiscalizadora: função original e inerente da atividade de controle, exercida especialmente por meio de inspeções e auditorias, de forma preventiva ou repressiva, visando ao exame da legalidade dos atos de gestão e avaliação quanto à legitimidade, economicidade, aplicação de subvenção e renúncia de receitas.
- função judicante: função de julgar contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens ou valores públicos. Consiste em uma jurisdição especial, pois os atos do Tribunal de Contas estão sujeitos ao controle do Poder Judiciário em casos de vícios de ilegalidade, mas não quanto ao mérito, caracterizando definitividade.

Sem discordar dessa classificação, Guerra (2019) acrescenta as funções consultiva e informativa:

- função consultiva: exercida por intermédio da emissão de pareceres das contas dos Chefes dos Poderes Executivos e das respostas às consultas formuladas por autoridades competentes do Poder Público relativo a matérias de sua competência. O parecer é peça técnica-opinativa que subsidia o julgamento das contas de governo pelo Poder Legislativo;
- função informativa: decorrente do princípio da publicidade e da transparência pública, o qual incumbe ao Tribunal de Contas prestar informações ao Poder Legislativo sobre a fiscalização e os resultados de suas inspeções e auditorias realizadas, bem como encaminhar a este, trimestral e anualmente, os relatórios de suas atividades.

Em consonância com essas competências, Guerra (2005) e Ribeiro (2002) adicionam às funções:

- funções corretiva e sancionadora: poder coercitivo que as Cortes de Contas têm para coibir e reparar irregularidades, podendo aplicar, quando constatada ilegalidade da despesa ou irregularidade das contas, multas e outras sanções administrativas;

- função de ouvidoria: decorrente da legitimidade do cidadão, das associações ou partidos políticos peticionarem junto às Cortes de Contas, comunicando-lhes indícios de irregularidades (denúncias).

Em decorrência da função fiscalizadora e judicante, o Tribunal de Contas possui a função normativa, podendo normatizar as matérias específicas relativas às suas competências, encontrando autorização e fundamento na sua Lei Orgânica (BRASIL, 1992).

2.4 Tribunal de Contas do Estado e o Sistema de Controle Interno

2.4.1 Missão e estratégia do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso

O Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE-MT), organização governamental, foi criado pelo art. 24, da Lei Constitucional nº 02, de 31 de outubro de 1953, que reformou a Constituição do Estado, extinguindo a Comissão Legislativa, nos seguintes termos: “Haverá, com sede na Capital do Estado, e jurisdição em todo território Estadual, um Tribunal de Contas, destinado a fiscalizar a administração financeira do Estado, e, especialmente, a execução orçamentária.” (BARRETO, 2013, p. 107).

O TCE é o órgão de controle externo que auxilia a Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso na fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial, mediante o controle externo. Possui competências próprias, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território estadual, conforme dispõem os artigos 46, 47, 49, 50 e 51, da Constituição do Estado (MATO GROSSO, 2014), regido pela Lei Complementar nº 269, de 22 de janeiro de 2007 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas), e pela Resolução nº 14, de 02 de outubro de 2007 (Regimento Interno).

As competências do Tribunal de Contas são exercidas em sua plenitude e em caráter definitivo pelo Tribunal Pleno e pelas Primeira e Segunda Câmaras, órgãos de decisão colegiada composto de conselheiros e conselheiros substitutos, onde atuam, como fiscal da lei, os membros do Ministério Público de Contas (MATO GROSSO, 2007).

No primeiro Plano Estratégico 2006-2008 (MATO GROSSO, 2006, p. 21), o Tribunal redefiniu, dentre outros elementos de sua identidade institucional, a missão de “Garantir o controle externo da gestão de recursos públicos, mediante orientação, fiscalização e avaliação de resultados, visando à qualidade dos serviços, em benefício da sociedade.”

O Plano Estratégico do Tribunal de Contas da União (TCU) para o período de 2015 – 2021, aprovado pela Portaria-TCU nº 141, de 1º de abril de 2015 (BRASIL, 2015, p.44, grifo nosso), define e explica o conceito de missão:

A missão representa a razão da existência de uma organização, ou seja, o que a organização faz hoje, por que faz, em benefício de quem e visando produzir qual impacto na sociedade. A declaração de missão deve responder à seguinte questão: “por que ou para que existimos?” **A missão está ligada diretamente aos objetivos institucionais e aos motivos pelos quais a organização foi criada**, na medida em que representa a sua razão de ser. Não deve ser confundida com os produtos por ela ofertados.

MISSÃO: Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo.

Em que pese as amplas atribuições constitucionais e legais, os Tribunais de Contas, como órgão administrativo e responsável pelo controle externo da gestão dos recursos públicos, têm o dever de orientar e contribuir para o aprimoramento da administração pública, em observância ao princípio da eficiência administrativa.

Nessa vertente, no Plano Estratégico 2006-2008, o TCE-MT (MATO GROSSO, 2006, p.48) estabeleceu a estratégia 2: incentivar a administração pública gerencial, mediante a execução de três projetos: a) incentivar a implantação do planejamento estratégico (projeto 1), **b) apoiar a implantação do sistema de controle interno (projeto 2)** e c) incentivar a transparência (projeto 3). Para o projeto 2, foram definidas as principais ações:

1. normatizar a exigência da implantação dos sistemas de controle interno;
2. capacitar servidores internos acerca do tema;
3. elaborar manual de implantação e funcionamento de sistema de controle interno;
4. eliminar a duplicidade de esforços;
5. acompanhar e avaliar a atuação do Sistema de Controle Interno da administração pública estadual e municipal.

Observe-se que as ações de normatizar a exigência, elaborar manual e acompanhar e avaliar a atuação do sistema de controle interno na administração pública municipal, dentre outras, estão diretamente relacionadas com objeto de estudo desta pesquisa.

Vale ressaltar que, desde 2006, as ações e iniciativas relacionadas à implantação ou à implementação do sistema de controle interno na administração pública municipal sempre fizeram parte dos planos estratégicos do Tribunal de Contas do Estado (MATO GROSSO, 2008, 2010, 2012, 2014, 2017, 2019).

Atualmente, a missão do TCE-MT é: “Controlar a gestão dos recursos públicos do Estado e dos municípios de Mato Grosso, mediante orientação, avaliação de desempenho, fiscalização e julgamento, contribuindo para a qualidade e a efetividade dos serviços, no interesse da sociedade.” (MATO GROSSO, 2019).

Comparando a missão do TCU com a do TCE-MT, observa-se que a missão do segundo está desalinhada em relação aos seus objetivos estratégicos, principalmente, os de incentivar a administração pública gerencial e contribuir para melhoria do desempenho da administração pública (MATO GROSSO, 2019), por ausência do objetivo institucional de “aprimorar ou aperfeiçoar a Administração Pública” na sua declaração de missão.

Da análise das competências constitucionais e legais do TCE-MT, a priori, não existe comando normativo que lhe impõe o dever jurídico de realizar ações de fiscalização visando o aperfeiçoamento ou aprimoramento dos controles internos, da gestão de riscos e da governança pública.

Não obstante, o TCE-MT, no uso do seus poderes normativo e judicante, pode determinar aos órgãos e entidades públicas jurisdicionadas que adotem medidas para o exato cumprimento de dispositivo constitucional ou legal (MATO GROSSO, 2007), sem prejuízo das suas ações de fiscalização, principalmente a de auditoria operacional, que tem o objetivo de avaliar a economicidade, eficiência e eficácia da organização, atividades e programas governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública (MATO GROSSO, 2016).

2.4.2 Modelo de Sistema de Controle Interno definido pelo TCE-MT

Seguindo o Plano Estratégico 2006-2008, o TCE-MT elaborou e aprovou a Resolução nº 01, de 6/03/2007, que determina aos Poderes e órgãos do Estado e dos Municípios de Mato Grosso implantarem Sistema de Controle Interno e o Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle previsto no “Guia para implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública”, aprovado pela referida Resolução (MATO GROSSO 2007b).

Da análise do conteúdo da Resolução e do Guia para implantação do Sistema de Controle Interno, o modelo de SCI possui as dimensões, elementos e características descritas no Quadro 6.

Quadro 6 - Dimensões, elementos e características do Sistema de Controle Interno

Dimensões/Elementos		Características
1	1.1. Tipo de norma jurídica e abrangência do SCI	1.1.1- Implantar o SCI por meio de lei de iniciativa dos Chefes dos Poderes Executivos do Estado e dos Municípios. 1.1.2- Regulamentar a lei que instituiu o SCI por meio de decreto ou resolução, conforme o caso. 1.1.3- No âmbito do Estado, o SCI abrange os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, incluindo a administração pública direta e indireta. 1.1.4- Ministério Público, Defensoria e Tribunal de Contas do Estado. 1.1.5- No âmbito dos Municípios, o SCI abrange os Poderes Executivo e Legislativo, incluindo a administração pública direta e indireta.
	1.2. Unidade de Controle Interno (UCI)	1.2.1- A unidade deve possuir vínculo direito com chefe do Poder ou órgão. 1.2.2- Órgão central (ou cargo) deve ser responsável pela coordenação das atividades de controle exercidas por toda a estrutura organizacional. 1.2.3- O gestor deve assegurar independência de atuação e os recursos humanos, materiais e tecnológicos necessários para o bom desempenho da função. 1.2.4- O titular da unidade deve ser de confiança da administração e não somente do gestor principal, caso contrário, a eficácia do controle fica restrita à visão e à vontade do gestor, com risco de se tornar inoperante. 1.2.5- É fundamental que o SCI esteja imune às mudanças no comando da administração. 1.2.6- É recomendável que o titular da unidade seja escolhido dentre auditores públicos internos (ou denominação equivalentes), com formação em nível superior e comprovado conhecimento para o exercício da função de controle, o que pressupõe domínio dos conceitos relacionados ao controle interno e auditoria.
	1.3. Atribuições da Unidade de Controle Interno	1.3.1- Promover o funcionamento do SCI, exercer controles essenciais e avaliar a eficiência e eficácia dos demais controles, apoiando o controle externo no exercício de sua missão institucional. 1.3.2- Atividades de apoio, atividades de controle interno e atividades de auditoria interna.
	1.4. Quadro de Pessoal da Unidade de Controle Interno	1.4.1- A quantidade de pessoal depende do porte da administração e o volume de atividades a serem controladas. 1.4.2- A complexidade e a amplitude das tarefas exigem conhecimento e qualificação técnica adequada. 1.4.3- Designar ou nomear servidores efetivos com formação em nível superior para o exercício das atividades. 1.4.4- Os auditores públicos internos (ou denominação equivalente) deverão ser selecionados por concurso público. 1.4.5- A remuneração dos auditores públicos internos deve ser compatível com a atribuição ou função exercida. 1.4.6- Até a realização do concurso público e posse dos servidores nomeados, recomenda-se que sejam recrutados servidores pertencentes ao quadro de pessoal efetivo, desde que tenham as qualificações necessárias ao desempenho das atribuições da UCI.
2	2.1. Normas de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle	2.1.1- Elaborar e instituir as normas de rotinas internas e procedimentos de controle por meio de Instrução Normativa. 2.1.2- Essas normas e procedimentos devem abranger todos os sistemas administrativos, tais como controle interno, planejamento e orçamento, compras, licitações e contratos, contabilidade, finanças, recursos humanos. 2.1.3- Consolidar as instruções normativas no Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle da Administração Pública.

Fonte: Elaborado pelo autor com base na Resolução nº 01/2007 (MATO GROSSO, 2007).

Os elementos ou componentes de um sistema “são a missão, as funções e as atividades que o sistema deve desempenhar para realizar os seus objetivos” (ESTEVES, 2006, posição 1876).

Observa-se que o modelo de SCI proposto pelo TCE-MT resume-se em duas dimensões organizacionais. A primeira, com seus quatro elementos, refere-se ao SCI institucional ou orgânico, personificado por UCI da organização, composta por servidores públicos efetivos, que exercerão a atividade preponderante de auditoria governamental. A segunda dimensão aponta para a necessidade de padronizar as rotinas internas e os procedimentos de controle das atividades administrativas e operacionais.

A teoria geral dos sistemas foi desenvolvida pelo biólogo alemão Ludwig Von Bertalanffy na concepção de sistema aberto composto por elementos que interagem e mantêm intercâmbio contínuo como ambiente (SOBRAL, PECI, 2013; LACOMBE, HEILBORN, 2003).

Na biologia, o organismo é tratado como “sistema de partes mutuamente dependentes, cada parte compondo-se de muitos subsistemas.” (KAST; ROSENZWEIG, 1987, p. 122). O organismo humano é um organismo complexo que abrange, entre outros, um sistema esquelético, um sistema cardíaco, um sistema respiratório e um sistema nervoso (KAST; ROSENZWEIG, 1987).

A teoria dos sistemas aborda a organização como um sistema aberto unificado e composto de partes inter-relacionadas (SOBRAL; PECI, 2013). A organização segundo Thompson “é um conjunto de parte interdependentes que, juntas, formam um todo, porque cada uma delas contribui com algo para o todo e recebe algo do todo, sendo que esse todo, por sua vez, mantém relações de interdependência com um ambiente ainda maior” (1967, p. 6, *apud* DKENHART; CATLAW, 2017, p. 134).

Na visão sistêmica da organização, os compostos por vários sistemas (ou subsistemas) interdependentes integram o sistema de controle interno ao mesmo tempo que fazem parte do sistema organizacional (sistema maior), portanto, formado por um conjunto de partes interdependentes que, juntos ou individualmente, se relacionam com o ambiente interno.

Guirro e Silva (2016) afirmam que o Modelo de Sistema Viável (VSM) é composto por cinco subsistemas dependentes um dos outros, os quais são: implementação, conjunto de unidades e atividades operacionais; coordenação, conjunto de regras e comportamentos que visam controlar, coordenar e facilitar as operações; controle, políticas de controle que

conduzem a gestão cotidiana das operações, inclusive as atividades de monitoramento e auditoria; inteligência, responsável pelas estratégias da organização e política que dirige todo o sistema, estabelecendo visão, missão, valores e normas da organização.

Apesar de conceituar **sistema de controle interno** como “somatório das atividades de controle exercidas no dia a dia em toda a organização para assegurar a salvaguarda dos ativos, a eficiência operacional e o cumprimento das normas legais e regulamentares” (MATO GROSSO, 2007c, p. 18), o SCI delineado pelo TCE-MT tem característica de **controle burocrático**, que, de acordo com Sobral e Peci (2013), é um tipo de controle baseado na autoridade e responsabilidade hierárquicas, que utiliza mecanismos administrativos e burocráticos, tais como regras, normas, políticas e procedimentos para avaliar o desempenho organizacional.

Em outras palavras, o modelo de SCI proposto originalmente visa, na prática, assegurar o cumprimento de normas legais e regulamentares, que a literatura contábil e o COSO (2013), IFAC (2001) e INTOSAI (2007) indicam como um dos objetivos dos controles internos da organização, tendo, portanto, foco no controle de legalidade ou conformidade dos atos administrativos, como conceitua a literatura jurídica.

2.4.3 Requisitos para implantação e organização do Sistema de Controle Interno nos Municípios

Em obediência ao comando Constitucional, os Poderes da União, dos Estados e dos Municípios devem implantar e manter sistema de controle interno para exercer a fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial.

A estruturação do sistema de controle interno abrange as estruturas objetiva e subjetiva. A estrutura objetiva consiste na organização administrativa da unidade de controle interno dentro da organização, enquanto a subjetiva refere-se às pessoas responsáveis pelo sistema de controle interno e suas principais características (CASTRO, 2014).

Para Castro (2014), a estruturação do SCI deve contemplar a (i) descentralização em núcleo de controle interno e vinculação a um órgão central, (ii) independência estrutural do órgão de controle interno dentro da organização, (iii) normatização do SCI, especialmente quanto à lei geral do SCI, (iv) estrutura de recursos humanos e os requisitos e características dos profissionais de controle interno, (v) regra de escolha e requisitos para o cargo de

controlador geral, responsável pelo órgão central, (vi) vedações e garantias do responsável e dos profissionais de controle interno e (vii) modalidade de atuação do órgão de controle interno.

De acordo com Blumen (2015), a implantação e a organização do SCI na Administração Pública devem ser estruturadas mediante: (i) institucionalização por meio de lei, com fundamentação nas normas constitucionais e legais, (ii) criação de uma UCI, (iii) provimento do quadro de pessoal da UCI, (iv) definição dos objetivos do controle interno, (v) estabelecimento de políticas de controle interno, (vi) fixação de normas gerais de controle interno, (vii) instituição da auditoria interna e (viii) estabelecimento de políticas de treinamento e capacitação, conforme detalhamento no Quadro 7.

Quadro 7 – Requisitos para implantação e organização do Sistema de Controle Interno

Requisitos	Características dos Requisitos
1. Instituição do SCI por meio de lei	a) Estabelecer as regras de organização e funcionamento, a estrutura física, a independência funcional e a normatização dos procedimentos. b) Fundamentar o controle interno nas normas federais que lhe dão sustentação, especialmente os arts. 31, 70 e 74 da Constituição da República, arts. 50, §3º, 54 e 59 da Lei Complementar nº 101/2000, e o art. 76 da Lei nº 4.320/64.
2. Criação de uma UCI	Criar uma unidade responsável pelo controle interno, subordinada diretamente ao executivo principal (autoridade máxima) da organização. O sistema de controle interno pode ser organizado de forma centralizada ou descentralizada. No último caso, será necessário criar uma unidade central e unidades setoriais de controle interno distribuídas nos outros órgãos da administração.
3. Provimento do quadro de pessoal da UCI	O coordenador e o pessoal da UCI deverão ser servidores do quadro efetivo de carreira, providos por meio de concurso público de provas ou provas e títulos, dentre profissionais com formação superior em Ciências Contábeis, Administração, Direito, Economia, Engenharia e Informática, em número razoável e apropriado ao porte da organização e complexidade das operações.
4. Políticas de controle interno	Estabelecer políticas de institucionalização do controle interno, tais como de produção de manuais e rotinas administrativas, código de ética, políticas de segurança de informações, formas e momentos do controle, proteção de ativos, políticas de pessoal, remuneração e incentivo.
5. Definição dos objetivos do SCI	Definir os objetivos gerais e específicos do controle interno. Além daqueles previstos nas normas legais, são objetivos específicos: dar cumprimento a leis/normas e regulamentos; proteger os interesses econômico-financeiros da organização; fiscalizar o cumprimento dos programas de trabalho; verificar a legalidade, legitimidade e operacionalidade dos serviços públicos; garantir confiabilidade aos registros e relatórios contábeis; salvaguardar os ativos e promover boas práticas de governança.
6. Fixação de normas gerais	Fixar normas gerais ou regimento do controle interno, com base nas normas da INTOSAI, dos Tribunais de Contas, orientações e diretrizes técnicas da Controladoria Geral da União e das Controladorias ou Auditorias Gerais dos Estados, como referência para uma estruturação do sistema de controle interno.
7. Instituição da auditoria interna	Instituir uma unidade de auditoria interna, com a finalidade de supervisionar, avaliar e monitorar a eficácia dos controles internos e dos sistemas de informações contábil-financeiras, quanto à sua integridade, funcionalidade, fidedignidade ou fragilidade, bem como atuar na prevenção de fraudes, desfalques e desvios.
8. Políticas de treinamento e capacitação	Estabelecer uma política de treinamento, capacitação e rodízio de auditores, especialmente nas áreas de contabilidade, administração, economia, direito administrativo e constitucional, licitações, contratos, parcerias e consórcios, planejamento e orçamento público, cálculos atuariais, trabalhistas e previdenciários.

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Blumen (2015).

Portanto, para implantação e organização do SCI, são necessários, dentre outros requisitos, a instituição por meio de lei, a criação da UCI, o provimento do quadro de pessoal da UCI e a criação de normas gerais de controle interno, especialmente da função de auditoria interna governamental.

2.4.4 Diretrizes da ATRICON para institucionalização e implementação do Sistema de Controle Interno

Em 2014, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), pessoa jurídica de direito privado, entidade representativa dos interesses de seus membros e dos Tribunais de Contas do Brasil, aprovou a Resolução ATRICON nº 5/2014, que dispõe sobre as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3204/2014, relacionadas à temática “Controle Interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados” (ATRICON, 2017).

Esta norma está dividida em duas partes: Introdução e Diretrizes. Na primeira parte, constam apresentação, justificativa, objetivos, compromissos firmados, princípios e fundamentos legais, conceitos; na segunda parte, há doze diretrizes (normas orientadoras) destinadas à implantação, à avaliação do desenho e do funcionamento do Sistema de Controle Interno dos Jurisdicionados.

Considerando que não existe ainda marco legal que obrigue a implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública (GUERRA, 2005), nem disciplinando os requisitos e modelo de organização e funcionamento, este ato normativo orientativo é importante para direcionar a atuação os Tribunais de Contas nessa missão institucional.

Nesse sentido, passa-se a analisar e descrever alguns itens dessas diretrizes.

O item 4, do Anexo Único, da Resolução ATRICON nº 5/2014 (ATRICON, 2017, p. 114-115, grifo nosso), traz uma das justificativa dessas diretrizes:

4. As presentes diretrizes destinam-se a orientar a atuação dos Tribunais de Contas no âmbito de sua **missão de estimular a implantação e de avaliar o desenho e o funcionamento do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados**, tendo por fundamento a exigência constitucional para implantação do Sistema de Controle Interno pelos poderes e órgãos da administração pública, e a competência dos Tribunais de Contas para fiscalizar e avaliar o funcionamento desse sistema.

Os objetivos dessas diretrizes são:

7. Estabelecer diretrizes para os Tribunais de Contas concernentes à sua missão de estimular a implantação e de avaliar o desenho e o funcionamento do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados.
8. Definir normas de referência para estruturação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados, a fim de padronizar critérios mínimos para subsidiar a atuação dos Tribunais de Contas.

A segunda parte do Anexo Único, da referida Resolução (ATRICON, 2017, p. 123-134), traz as diretrizes para os Tribunais de Contas e as normas para estruturação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados descritas, em parte, a seguir.

21. Os Tribunais de Contas do Brasil, no cumprimento de suas competências constitucionais, **promoverão ações visando a implantação e o efetivo funcionamento do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados**, como instrumento de melhoria da governança, da gestão de riscos e do controle interno da administração pública, a serem realizadas, no que couber, com observância às diretrizes estabelecidas nos itens seguintes. (grifo nosso)
22. Adotar as seguintes normas da INTOSAI como referência para estruturação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos Jurisdicionados:
[...]
23. Observar os princípios associados aos componentes do controle interno referenciados no item 12 dessas diretrizes.
24. Estabelecer iniciativas voltadas à implantação e ao efetivo funcionamento do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados no respectivo plano estratégico, com correspondentes metas e indicadores de desempenho, controlados e divulgados sistemática e permanentemente.
25. Conscientizar os membros e servidores do Tribunal de Contas acerca da importância e necessidade da efetiva implantação do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados como o apoio e a fiscalização do Tribunal de Contas, como instrumento de melhoria da gestão.
26. Normatizar os requisitos para implantação do Sistema de Controle Interno do Jurisdicionados de acordo com os critérios a seguir:
[...]
27. Estabelecer as seguintes responsabilidades, atribuições, competências e prerrogativas na normatização dos critérios para estruturação e implantação do Sistema de Controle Interno pelos jurisdicionados:
 - a. Competências da autoridade máxima administrativa da organização:
[...]
 - b. Estrutura das unidades de controle ou auditoria interna:
[...]
 - c. Prerrogativas e atribuições das unidades de auditoria ou de controle interno:
[...]
 - d. Competências da unidade de auditoria ou de controle interno:

[...]

e. Competências das Unidades Executoras do Sistema de Controle Interno:

[...]

28. Promover a orientação e a sensibilização dos jurisdicionados acerca da importância e da necessidade da efetiva implantação do Sistema de Controle Interno como instrumento de melhoria da gestão pública, mediante as seguintes ações:

a. elaboração de cartilha detalhada de implantação do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados, preferencialmente, de acordo com as normas da INTOSAI referenciadas no item 22 dessas diretrizes;

b. realização de seminários para capacitação e conscientização dos gestores, secretários e assessores, acerca da importância e necessidade da efetiva implantação do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados;

c. realização de cursos e seminários para capacitação dos servidores responsáveis pela implantação, operacionalização e monitoramento do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados.

29. Estreitar o relacionamento dos Tribunais de Contas com as Unidades de Controle Interno dos jurisdicionados, visando à racionalização e à integração das atividades de controle, por meio de:

a. apoio recíproco e troca de informações;

[...]

f. desenvolvimento pelo controle externo de metodologia de processo de auditoria de avaliação de controles internos;

g. capacitação dos auditores internos das entidades jurisdicionadas em processo de auditoria de avaliação de controles internos.

30. Definir regras de diretrizes para a responsabilização de agentes públicos em face de irregularidades relativas ao Sistema de Controle Interno,

[...]

31. Avaliar o Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados, com o propósito de verificar se está adequadamente concebido e se funciona de maneira eficaz, visando à proposição de aprimoramento e de medidas corretivas, de acordo com os seguintes conceitos e critérios:

[...]

32. O Sistema de Controle Interno dos Poderes Executivos estaduais e municipais poderão adotar, preferencialmente, o modelo de Controladorias Gerais, agrupando as macro funções de auditoria governamental, controle interno, ouvidoria e corregedoria, desde que não haja estrutura própria para as duas últimas, sendo obrigatórias as funções de auditoria governamental e de controle interno para todos os jurisdicionados, em consonância com as orientações da INTOSAI, COSO I e II, CONACI e destas diretrizes.

Essa iniciativa da ATRICON tem o objetivo de orientar os Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios a serem órgãos indutores da implantação ou implementação do sistema de controle internos dos municípios brasileiros, com finalidade de contribuir para o aprimoramento da gestão e da governança.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo destina-se a apresentar os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa e está dividido em seis tópicos, enumerados de 3.1 a 3.9, nos quais são abordados a natureza e o tipo de pesquisa; a relação do pesquisador com o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso; as técnicas de coleta de dados; os procedimentos para elaboração de questionário; os procedimentos de validação, teste e aplicação do questionário, e os procedimentos para tratamento e análise de dados.

3.1 Natureza e tipo de pesquisa

Quanto à abordagem do problema, que relaciona os objetivos e a forma como serão respondidos, utiliza a pesquisa qualitativa. A pesquisa qualitativa pede descrição, compreensão, interpretação e análise de informação, fatos, evidências que não são expressas por dados e números. No entanto, o fato de apresentar características qualitativas não impede que pesquisas científicas adotem avaliações qualitativas e quantitativas (MARTINS; THEÓPHILO, 2016).

Para Vieira (2009, p. 5-6), “na pesquisa qualitativa, o pesquisador busca, basicamente, levantar as opiniões, as crenças, o significado das coisas nas palavras dos participantes da pesquisa. Para isso, procura interagir com as pessoas, mantendo a neutralidade.”

Existem vários tipos de pesquisa, conforme os critérios adotados pelos autores (VERGARA, 2007). Esta autora propõe a classificação da pesquisa quanto aos fins e aos meios de investigação. Nesta vertente, a presente pesquisa é classificada de acordo com os fins, objetivos gerais, e os meios de investigação, métodos, bem como com os procedimentos técnicos de coleta de dados.

O estudo poder ser classificado com base em seus objetivos gerais como uma pesquisa exploratória, pois tem como “propósito proporcionar maior familiaridade com problema” (GIL, 2016, p. 27), e “é realizada em área não há existe pouco conhecimento acumulado e sistematizado” (VERGARA, 2007, p. 47).

Quanto ao meio de investigação, a presente pesquisa é classificada como pesquisa documental e pesquisa de campo.

Martins e Theóphilo (2016, p.53) assinalam que “a pesquisa documental tem semelhanças com a pesquisa bibliográfica”, mas a investigação documental difere da pesquisa

bibliográfica por utilizar material que ainda não recebeu tratamento analítico ou que pode ser reelaborado, realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados, tais como, ofícios, registros, diários, regulamentos (VERGARA, 2007; SILVA, 2010).

3.2 Relação do pesquisador com o Tribunal de Contas do Estado

Desde 2009, este pesquisador é Auditor Substituto de Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, cargo vitalício provido por concurso de provas e títulos, com estatutura e atribuições equivalentes à de juiz, nos termos do art. 73, I, e §4º, da Constituição da República, também denominado de Conselheiro Substituto pelo art. 94-A, da Lei Complementar nº 269/2007, com redação dada pela Lei Complementar nº 526/2014 (MATO GROSSO, 2007; 2014).

Os processos de fiscalização ou de controle externo dos órgãos e entidades estadual e municipais, especialmente os processos de contas, são distribuídos, em regra, por sorteio a 12 (doze) relatores, sendo 6 Conselheiros e 6 Conselheiros Substitutos.

Desse modo, nos últimos onze anos, este membro do Tribunal de Contas do Estado tem observado, indiretamente, o processo de implantação e funcionamento do sistema de controle interno dos municípios mato-grossenses.

3.3 Técnicas de coleta de dados

Marconi e Lakatos (2015, p. 19) afirmam que existem “vários procedimentos para realização de coletas de dados, que variam de acordo com as circunstâncias ou com o tipo de investigação.” Para esses autores, são técnicas de pesquisa a coleta documental, observação, entrevista, questionário, formulário, medidas de opiniões e atitudes, análise de conteúdo etc.

Dentre os instrumentos utilizados de coleta de dados de pesquisa, Silva (2010) cita o questionário, a entrevista, o formulário e o painel.

Marconi e Lakatos (2015, p. 86) conceituam questionário como “um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador.”

O questionário é um instrumento de pesquisa constituído por várias questões sobre determinado tema, enviados ou aplicados aos participantes da pesquisa, chamados de

respondentes, para que respondam às questões e entreguem o questionário ao pesquisador (VIEIRA, 2009).

Considerando que o presente estudo se destina a avaliar a eficácia das ações do Tribunal de Contas do Estado na implantação e funcionamento do sistema de controle interno dos municípios mato-grossenses, os instrumentos de coleta de dados que foram utilizados são a coleta documental e o questionário.

3.4 Procedimento para coleta e análise documental

Na pesquisa documental, a coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, denominados de fontes da primárias, sendo que os documentos escritos são classificados em documentos oficiais, publicações parlamentares, documentos jurídicos, e fontes estatísticas, publicações administrativas, documentos particulares (MACONI; LAKATOS, 2015).

Em consonância com o primeiro objetivo específico da pesquisa, a coleta e a análise documental objetivam identificar as ações realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso que contribuíram para a implantação e funcionamento do sistema de controle interno dos municípios mato-grossenses.

Gil (2015) cita como etapa para realização da investigação documental, dentre outras, a identificação das fontes, a localização das fontes e obtenção do material, a análise e interpretação de dados.

Os principais documentos que foram utilizados na primeira parte da pesquisa são leis, decretos, regimentos, resoluções, acórdãos e relatórios de auditoria, especialmente do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso.

Primeiramente, foram identificados, localizados e obtidos documentos físicos e eletrônicos disponíveis na sede e no *website* do Tribunal de Contas do Estado, publicados no período de 2007 a 2018, que contenham dados e informações sobre a atuação do Tribunal de Contas na implantação e aperfeiçoamento do sistema de controle interno dos municípios.

Após leitura e análise preliminar desses documentos em cotejo com as competências do Tribunal de Contas, foram identificadas as ações normativas, orientativas, fiscalizatórias (e judicantes) e educativas realizadas nesse período.

Em relação às ações fiscalizatórias, foi realizada consulta processual no *website* do Tribunal (https://tce.mt.gov.br/consulta_es), com a palavra-chave “controlador interno”, obtendo-se o resultado de 54.248 decisões (dados em 25/09/2020).

Deste total, realizou-se filtro por decisão, reduzindo e estratificando a amostra em 31.343 acórdãos, 13.263 decisões singulares e 1.615 pareceres, no entanto, com exceção dos processos de levantamento, somente foram analisadas as decisões prolatadas no período de 2007 a 2018.

Sob essas decisões, foi realizada análise documental e categorização pelos termos “determinar” e “recomendar” ou outras expressões equivalentes incluídas nas decisões do TCE-MT, e, em seguida tabulação dos dados, obtendo-se 643 decisões que demonstraram potenciais ações fiscalizatórias relacionadas dentre outras:

- a) criação do sistema de controle interno no âmbito municipal;
- b) criação de cargos de controladores internos nos órgãos municipais;
- c) realização de concurso público para cargos de controladores internos;
- d) implantação de rotinas administrativas e procedimentos de controle; e
- e) disponibilização de estruturas físicas e equipamentos para as unidades de controle interno ou para os controladores internos.

3.5 Procedimento para elaboração de questionário

Na segunda parte da presente pesquisa, foi utilizado um questionário autoaplicável eletrônico (*online*) com questões estruturadas fechadas, elaborada pela ferramenta *Microsoft Forms*, visando avaliar as ações e/ou atuação do Tribunal de Contas do Estado no processo de implantação e funcionamento do sistema de controle interno pelos municípios na percepção dos servidores das unidades de controle interno.

O questionário foi desenvolvido com base nos requisitos mínimos para a estruturação e o funcionamento dos sistemas de controle interno dos municípios mato-grossenses, constantes do Anexo III, da Resolução Normativa nº 33/2012, acrescido pela Resolução Normativa nº 26/2014, que consolidam as ações normativas, orientativas, fiscalizatórias e educativas do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso.

O questionário da pesquisa, constante no Apêndice C, foi elaborado com 28 questões e subdividido em três seções: a) Seção I – Perfil funcional dos respondentes; b) Seção II – Perfil

das Unidades de Controle Interno dos municípios; c) Seção III – Avaliação da atuação do Tribunal de Contas do Estado na implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos municípios.

O Quadro 8 demonstra essa divisão e a relação entre os elementos de análise, as questões e as fontes da pesquisa utilizada para elaboração do questionário.

Quadro 8 – Relação entre os elementos de análise, questões e as fontes do questionário

Seção	Elementos de Análise	Questões	Fontes da Questionário
I	Perfil dos servidores da Unidade de Controle Interno	1 a 5	Documentos oficiais (resoluções e publicações)
II	Perfil das Unidades de Controle Interno dos municípios	6 a 10	Documentos oficiais (resoluções e publicações)
	Comprometimento dos gestores com o Sistema de Controle Interno	11 e 12	Referências Bibliográficas
III	Ações normativas do TCE-MT acerca do Sistema de Controle Interno	13 a 21	Documentos oficiais (resoluções e publicações)
	Ações orientativas do TCE-MT relativas ao Sistema de Controle Interno	22	Documentos oficiais (resoluções de consultas e súmulas)
	Ações fiscalizatórias do TCE-MT sobre o Sistema de Controle Interno	23 a 25	Documentos oficiais (acórdãos e decisões singulares)
	Ações educativas do TCE-MT acerca do Sistema de Controle Interno	26 e 28	Documentos e informações oficiais

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na seção I, foram elaboradas 5 questões de múltipla escolha relativas às características funcionais dos respondentes, em que se abordaram aspectos concernentes a escolaridade, cargo exercido, tempo de experiência na organização, faixa remuneratória.

Na seção II, foram 5 questões de múltipla escolha relativas às características das unidades de controle interno dos municípios, tais como quantidades de cargos efetivos e comissionados, posição hierárquica e *status* da unidade de controle interno.

Na seção III, as questões de nº 13 a 27 foram elaboradas e estruturadas em escala de importância, segundo a escala de atitudes proposta por Likert, que sugeriu que os questionários não fossem formados apenas por questões, mas por declarações ou afirmações com cinco alternativas, o que “aumenta a flexibilidade do questionário e pode tornar a tarefa do participante mais agradável” (VIEIRA, 2009, p. 42), para avaliar as ações normativas, orientativas, fiscalizatórias e educativas do Tribunal de Contas do Estado após o processo de implantação e aperfeiçoamento do sistema de controle interno dos municípios mato-grossenses.

Martins e Theóphilo (2016) esclarecem que atitude está associada com o comportamento do indivíduo em relação ao objeto ou situação que lhe é apresentada, a qual

comporta diversas propriedades, tais como: direção (positiva ou negativa), intensidade (alta ou baixa) e importância (extrema ou sem).

A fim de garantir que todas as questões e declarações do questionário fossem respondidas conscientemente, cada seção do questionário contém instruções para os respondentes. Para assegurar coerência e confiabilidade das respostas, na seção II, consta instrução específica para os participantes da pesquisa não responderem às questões de nº 13 a 27, caso as suas respostas às questões de nº 11 e 12, da seção anterior, fossem “Concordo totalmente”.

De acordo com o levantamento realizado pelo Tribunal de Contas do Estado em 2019, existem 174 servidores ocupantes de cargos nas unidades de controle interno dos municípios mato-grossenses (MATO GROSSO, 2019).

Desse universo, foi escolhida uma amostra de 107 servidores filiados e participantes do grupo de *WhatsApp* da Associação dos Auditores e Controladores Internos dos Municípios de Mato Grosso – AUDICOM-MT, por facilidade de comunicação e integração entre o pesquisador e o Presidente da associação e entre este e o grupo de associados.

Antes da aplicação do questionário, foi elaborado o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE, apresentado no Apêndice A, para ser respondido pelos respondentes. O TCLE foi submetido à Plataforma Brasil, sendo aprovado pelo Comitê de Ética da PUC/SP, conforme Apêndice B.

3.6 Procedimentos de validação, testes e aplicação do questionário

Depois de elaborado o questionário, recomenda-se pré-teste antes de sua utilização, para que, constatadas falhas, o questionário seja reformulado, ampliando ou reduzindo questões, alterando a redação, revendo perguntas, enfim, fazendo as alterações consideradas necessárias (MARTINS; THEÓPHILO, 2016; MARCONI; LAKATOS, 2015).

Para Marconi e Lakatos (2015, p. 88), o pré-teste também serve para verificar se o questionário possui três elementos importantes:

- a) Fidedignidade. Qualquer pessoa que o aplique obterá sempre os mesmos resultados.
- b) Validade. Os dados recolhidos são necessários à pesquisa.
- c) Operatividade. Vocabulário acessível e significado claro.

Portanto, para realizar o pré-teste, as questões do instrumento de pesquisa foram submetidas à validação de 7 (sete) Auditores do Estado da Controladoria Geral do Estado de Mato Grosso, com experiência profissional e conhecimento em controles internos, nos dias 28 e 29 de setembro de 2020, por meio de aplicativo *WhatsApp*, os quais relataram dificuldades em acessar o questionário eletrônico por exigir o uso de *e-mail*.

Solucionado o problema, a maioria dos avaliadores respondeu que as 45 questões eram muito boas – avaliação positiva. O questionário foi enviado para um grupo de 14 servidores públicos do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso por meio de *WhatsApp*, para fins de testes, sendo respondido por 7 servidores que não relataram quaisquer problemas ou dificuldades.

Ato contínuo, o questionário eletrônico foi enviado ao Presidente da Associação dos Auditores e Controladores Internos dos Municípios de Mato Grosso – AUDICOM-MT, por meio de aplicativo *WhatsApp*, com mensagem explicando o objetivo da pesquisa e fixando o prazo de 01 a 10 de outubro de 2020 para resposta.

No dia 13 de outubro de 2020, em consulta ao relatório resumo do *Microsoft Forms*, foi verificado que, da amostra de 107 servidores filiados e participantes do grupo de *WhatsApp* da AUDICOM-MT, 93 servidores responderam as partes I e II do questionário, representando 53,44% da população de 174 servidores das unidades de controle interno dos municípios mato-grossenses. Observa-se que 74 respondentes responderam a parte III, possivelmente em razão da escolha da alternativa “Concordo totalmente” nas questões 11 e 12, situação que aciona a “cláusula de barreira”, impedindo que respondentes respondam às questões subsequentes.

3.7 Procedimentos para tratamento e análise de dados

O processo de tratamento e análise de dados envolve os seguintes procedimentos: codificação das respostas, tabulação de dados e cálculos de estatística descritiva. Juntamente ou após a análise de dados, pode ocorrer a interpretação de dados, que consiste, em estabelecer ligação entre os resultados obtidos com outros já conhecidos (GIL, 2008).

Desse modo, após a coleta, os dados foram organizados e tabulados em tabelas e gráficos de acordo com os perfis dos respondentes e suas percepções sobre a avaliação das ações do Tribunal de Contas do Estado na implantação e funcionamento do SCI dos municípios. Sobre

esses dados, foram aplicados cálculos estatísticos, especialmente, de percentagens, frequências, média e moda.

3.8 Procedimentos para avaliar o nível de eficácia das ações do Tribunal

Para cada alternativa de uma afirmação, associou-se um valor numérico. Assim, o respondente obtém uma pontuação para cada item, e o somatório desses valores indica sua atitude favorável ou desfavorável em relação ao enunciado. Considerando-se que as questões de nº 11 a 27 contêm afirmações positivas, foram atribuídos, para as alternativas que expressam níveis de concordância e importância, os valores (pesos) constante no Quadro 9.

Quadro 9 – Tabela de pontuação dos níveis de concordância e importância

Níveis de concordância	Níveis de importância	Valores
Concordo totalmente	Extrema importante	5
Concordo	Muito importante	4
Nem concordo nem discordo	Mais ou menos importante	3
Discordo	De pouca importância	2
Discordo totalmente	Sem importância	1

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com base nesta tabela, as respostas dos respondentes foram identificadas conforme os valores atribuídos aos níveis de importância e calculadas as frequências (F), o somatório das frequências (SF), as frequências ponderadas (R), o somatório das frequências ponderadas (SR) e as médias das frequências ponderadas (MR).

A partir do cálculo das médias das frequências ponderadas (MR), efetuou-se a conversão das médias para os Graus de Eficácia, em termos percentuais, divididos em 5 (cinco) níveis de eficácia com base no escalonamento de valores acima, conforme demonstra o Quadro 10.

Quadro 10 – Tabela de conversão das médias em graus de eficácia

Escala de valores	Intervalos	Níveis de importância	Grau de Eficácia
5	5	Extrema importante	100%
4	4 – 4,9	Muito importante	75%
3	3 – 3,9	Mais ou menos importante	50%
2	2 – 2,9	De pouca importância	25%
1	1 – 1,9	Sem importância	0%

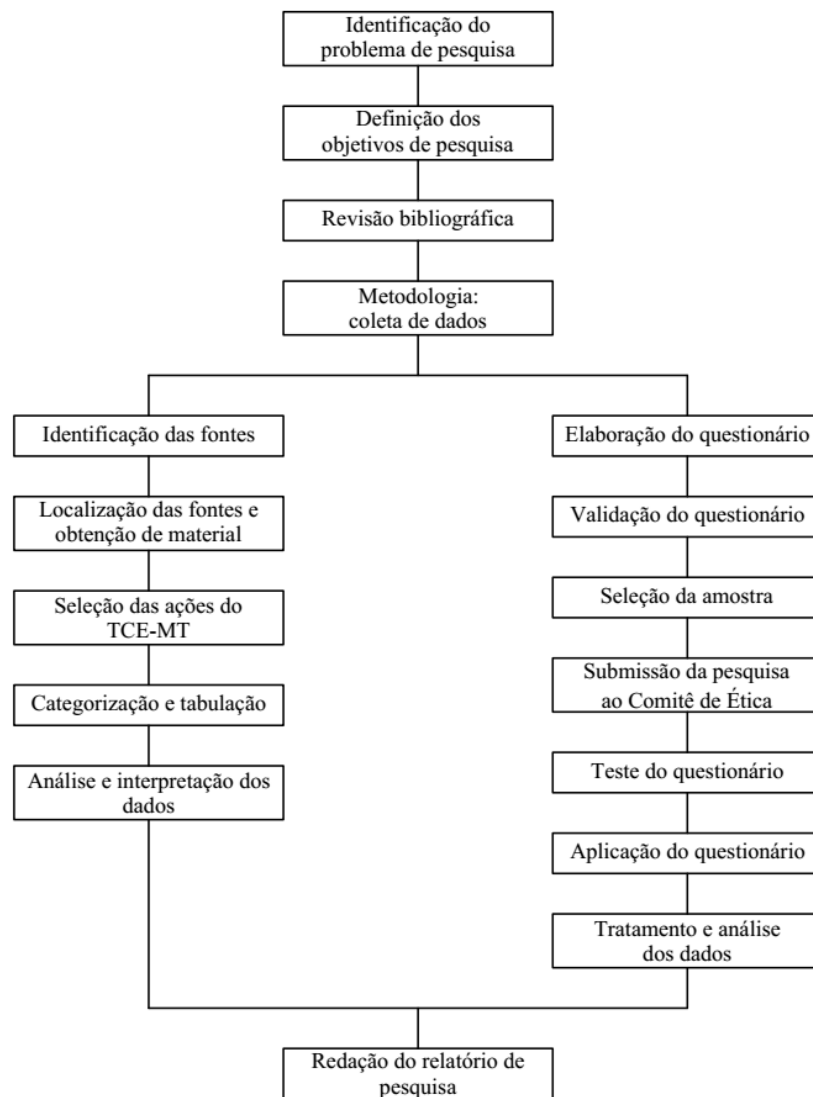
Fonte: Elaborado pelo autor.

Com base nesta metodologia, foi mensurada a avaliação da eficácia das ações do TCE-MT na implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos municípios mato-grossenses.

3.9 Fluxograma da pesquisa

De forma sintética, as principais etapas da pesquisa estão apresentadas na Figura 5.

Figura 5 – Fluxograma resumido da pesquisa



Fonte: Elaborador pelo autor

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo destina-se à apresentação e à análise dos resultados e está dividido em quatro partes. A primeira parte aborda e discute aspectos teórico-normativos, identifica e quantifica as ações realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado para promover a implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos municípios mato-grossenses.

Na segunda e terceira partes, realizaram-se análises descritivas das características dos respondentes e das unidades de controle interno dos municípios, respectivamente, a partir de dados referentes ao seu perfil funcional.

Na sequência, procedeu-se à análise descritiva sobre a avaliação das ações do Tribunal de Contas do Estado na implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos municípios, visando, aferir, ao final, o nível de eficácia das ações deste órgão de controle externo.

4.1 Ações do Tribunal de Contas destinada a implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno

Os Tribunais de Contas do Brasil, dentro de sua missão de aprimorar a Administração Pública, deve desenvolver atividades voltadas para orientação, implantação e funcionamento dos sistemas de controle interno dos seus jurisdicionados, visando a efetivação dos mandamentos constitucionais.

Nesse sentido, o TCE-MT desenvolveu várias atividades de controle externo durante o período de 2007 a 2018, as quais estão agrupadas em ações normativas, orientativas, fiscalizatórias/ judicantes e educativas, com objetivo de obrigar os municípios mato-grossenses a implantar os seus sistemas de controle interno.

4.1.1 Ações normativas do TCE-MT sobre a implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno

Inicialmente, mesmo sendo obrigatória a manutenção de sistema integrado de controle interno, nos termos dos arts. 31 e 74, da CFRB/1988, o TCE-MT consignou, nos artigos 7º e

10, da Lei Complementar nº 269/2007 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso – (MATO GROSSO, 2007), o seguinte comando legal:

Art. 7º Na forma prevista na Constituição Federal, com vistas a apoiar o exercício do controle externo, todos os jurisdicionados deverão, obrigatoriamente, instituir e manter sistemas de controle interno.

(...)

Art. 10 A falta de instituição e manutenção do sistema de controle interno poderá ensejar a irregularidade das contas e/ou a emissão de parecer prévio contrário à sua aprovação, sem prejuízo das penalidades previstas em lei ao respectivo responsável, por omissão no seu dever legal.

Essas disposições constitucionais e legais obrigam os poderes e órgãos estaduais e municipais a instituir e manter sistema de controle interno, mediante a criação de órgãos de controle interno, de quadro de servidores públicos efetivos, de normas e procedimentos de controle, conforme as normas e orientação do Tribunal.

A implantação e/ou estruturação do SCI no setor público faz parte do processo de organização, definida por Fayol com uma das funções da administração, o qual “dependerá da vontade política-administrativa de se conceber um sistema efetivo de controle” (FERRAZ, 2012, p. 44).

Nesse sentido, a Lei Orgânica do TCE-MT disciplina as consequências da falta de instituição e manutenção do sistema de controle interno: irregularidade de contas, emissão de parecer prévio contrário à aprovação das contas e aplicação de penalidades previstas na lei por omissão do dever legal.

O Tribunal de Contas do Estado, no exercício de sua função normativa prevista no art.3º, da Lei Complementar nº 269/2007, editou vários atos normativos visando disciplinar a implantação e o funcionamento do SCI, especialmente quanto à sua instituição por meio de lei, à estrutura organizacional e ao quadro de pessoal da UCI.

I - Regulamentação da implantação e funcionamento do sistema de controle interno

Com objetivo de concretizar a ação de normatizar a exigência da implantação do Sistema de Controle Interno prevista no Plano Estratégico 2006-2008, o TCE-MT aprovou a Resolução nº 01/2007 (MATO GROSSO, 2007) que dispõe sobre as seguintes medidas:

a) aprova o Guia de implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública (art. 1º);

b) determina aos Poderes e órgãos do Estado e dos Municípios de Mato Grosso, que ainda não tenham implantado sistema de controle interno, que o façam até 31/12/2007, mediante lei específica, observando as recomendações apresentadas no referido guia (art. 2º);

c) define a abrangência do sistema de controle interno que, no Estado, deverá abranger os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, o Ministério Público, a Defensoria Pública e o Tribunal de Contas do Estado e, nos Municípios, os Poderes Executivo e Legislativo, incluindo, em todos os casos, a administração pública direta e indireta (art. 3º);

d) fixa a obrigação dos Chefes do Poderes Executivos encaminhar ao Tribunal cópia da lei que instituir o sistema de controle interno juntamente com o balancete do mês em que ela for publicada (art. 3º, §1º);

e) define mês (setembro de 2007) para encaminhar ao Tribunal plano de ação de implementação do sistema de controle e, a partir desse mês, o relatório de avaliação do cumprimento do plano de ação (art. 3º, §§ 2º e 3º);

f) estabelece prazo de conclusão (final do exercício de 2011) do Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle de que trata o Guia para implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública (art. 5º, *caput*);

g) define datas e os sistemas administrativos (cronograma) que devem ter prioridades na normatização de suas atividades (art. 5º, incisos I, II, III e IV).

Embora a resolução não detalhe todos elementos do SCI dos jurisdicionados, o Guia para implantação do Sistema de Controle Interno da Administração Pública (MATO GROSSO, 2007b) trata nos seus capítulos não numerados sobre os temas: a) Base Legal, b) Aspectos Conceituais, c) Sistema de Controle Interno, subdivido em (i) instituição mediante lei de abrangência estadual ou municipal, (ii) unidade de controle interno, (iii) normas de rotinas internas e procedimentos de controle, (iv) implantação do sistema de controle interno, (v) orientação para elaboração do “Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle”, (vi) relacionamento entre controle interno e a administração, (vii) relacionamento entre controle interno e Tribunal de Contas, (viii) representação de irregularidades ou ilegalidades ao Tribunal de Contas.

Em 2012, o Tribunal aprovou a Resolução Normativa nº 33, de 11/12/2012, visando disciplinar aspectos ou elementos previstos ou não na Resolução nº 01/2007 e nem abordados expressamente no Guia para implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública, como demonstra o Quadro 11.

Quadro 11 - Padronização de requisitos e elementos do Sistema de Controle Interno

Nº	Crítérios	Descrição das características
1	Criação de cargos e carreira para UCI	Determinar aos gestores municipais a criação de cargos e carreira específica de controladores/auditores internos (art. 3º).
2	Realização de concurso público para UCI	Realização de concurso público para provimento dos cargos da UCI, nos termos da Resolução de Consulta nº 24/2008 e das reiteradas decisões e determinações deste Tribunal de Contas (art. 3º).
3	Estrutura física e recursos para UCI	Determinar aos gestores municipais que garantam os recursos humanos, materiais e estrutura física suficientes e adequadas para o desenvolvimento das atividades da UCI (art. 4º).
4	Prerrogativas funcionais dos servidores da UCI	Garantir aos controladores/auditores internos a autonomia e independência funcional e livre acesso a todas as dependências do órgão ou entidade, assim como aos processos, documentos, sistemas informatizados e informações considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições (art. 4º).
5	Independência funcional da UCI	Vinculação da UCI diretamente ao dirigente máximo do órgão/entidade para melhor desempenho de suas competências constitucionais e legais, e, preferencialmente, ser liderada por servidor efetivo pertencente à carreira de controladores/auditores internos (art. 5º).
6	Atribuições do responsável da UCI	O responsável pela UCI deverá representar ao Tribunal as irregularidades e ilegalidades que evidenciem danos ou prejuízos ao erário não reparados integralmente pelas medidas adotadas pela administração, nos termos do artigo 163, da Resolução nº 14/2007 (art. 6º).
7		O responsável pela UCI deverá relatar, nos pareceres sobre as contas anuais, as medidas adotadas pelos gestores municipais visando ao cumprimento das determinações e recomendações expedidas por este Tribunal, bem como, as providências em face dos apontamentos da UCI e alertas do Tribunal emitidos durante o exercício, sob pena de responsabilidade (art. 7º).
8		O responsável pela UCI deverá elaborar e enviar ao Tribunal o Planejamento Anual de Auditoria Interna – PAAI (art. 8º).
9	Responsabilização de servidores	Responsabilização dos agentes públicos, inclusive da UCI, pelas deficiências constatadas no SCI deve ser individualizada e atrelada às suas competências (art. 9º).

Fonte: Elaboração pelo autor com base na Resolução Normativa nº 33/2012 (MATO GROSSO, 2012)

Após sete anos de vigência da Resolução nº 01/2007, o TCE-MT alterou a Resolução Normativa nº 33/2012, que aprova os requisitos, o conceito e a estrutura da referência do sistema de controle interno dos fiscalizados, dentre outros, determinando que o SCI dos fiscalizados deve ser implementado em observância ao modelo de Estrutura Integrada de Controle Interno publicado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), como forma a garantir a presença e o funcionamento de todos os seus elementos e componentes, conforme Resolução Normativa nº 26, de 18/11/2014 (MATO GROSSO, 2014).

Este ato normativo representa um marco para avaliação do SCI dos jurisdicionados, porque aprova um rol de requisitos mínimos para a estruturação e o funcionamento dos SCI dos poderes executivos dos municípios, constantes do Anexo III da referida Resolução, os quais

serão considerados para fins de medição da meta 5.1. do Plano Estratégico 2012-2017 do Tribunal de Contas (MATO GROSSO, 2014).

Como já abordado anteriormente, tanto o conceito quanto os elementos que integram ou compõem o modelo de SCI delineado pelo Tribunal eram restritos aos aspectos legal e organizacional (unidade, cargos, normas e procedimentos). Em 2014, o TCE-MT reconhece a Estrutura Integrada de Controle Interno do COSO como *framework* de referência mundial e define no art. 13, da Resolução Normativa nº 26/2014 (MATO GROSSO, 2014), o sistema de controle interno como sendo:

um processo efetuado pela administração e por todo o corpo funcional, integrado ao processo de gestão em todas as áreas e todos os níveis de órgãos e entidades públicos, e estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos gerais de controle serão atendidos:

- I. eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
- II. integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de *accountability*;
- III. conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;
- IV. adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

Ainda que essa resolução determinasse aos municípios mato-grossenses a implementação o SCI de acordo com o *framework* COSO, a implantação dessa estrutura de controle interno carece de fundamentação jurídica por ausência de lei, vez que se trata de **sistema de controle interno em sentido amplo**, que abrange várias dimensões, elementos e componentes da organização, e escapa dos aspectos da legalidade e adentra o campo da discricionariedade do gestor público.

Nesse sentido, o TCE-MT no Acórdão nº 97/2020 – TP (MATO GROSSO, 2020) firmou o seguinte entendimento:

e1) não é possível impor determinação aos gestores públicos dos municípios mato-grossenses para que implementem práticas de controles internos de gestão, gestão de riscos e governança pública enquanto não sobrevir (sic) norma geral da União ou normas específicas dos entes federativos ou normas regulamentares dos Poderes Executivos municipais;

Esse entendimento não se aplica às empresas estatais dos entes da federação, pois os arts. 6º e 9º, da Lei nº 13.303/2016, (BRASIL, 2016a, grifo nosso) obrigam a empresa pública,

a sociedade de economia mista e suas subsidiárias a adotarem estruturas e práticas de gestão de riscos e controle interno, *in verbis*:

Art. 6º O estatuto da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias deverá observar regras de governança corporativa, de transparência e de estruturas, **práticas de gestão de riscos e de controle interno**, composição da administração e, havendo acionistas, mecanismos para sua proteção, todos constantes desta Lei. (grifei)

[...]

Art. 9º A empresa pública e a sociedade de economia mista adotarão regras de estruturas e **práticas de gestão de riscos e controle interno** que abranjam:

I - ação dos administradores e empregados, por meio da implementação cotidiana de práticas de controle interno;

II - área responsável pela verificação de cumprimento de obrigações e de gestão de riscos;

III - auditoria interna e Comitê de Auditoria Estatutário.

No que tange a licitações e contratos administrativos, um dos subsistemas administrativos da Administração Pública, o art. 169, da Lei nº 14.133/2021, institui a obrigatoriedade de adoção de práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos (BRASIL, 2021).

Visando sanar essa lacuna legal, o Poder Executivo Federal encaminhou ao Senado Federal o Projeto de Lei nº 9.163/2017, que visa regular a política de governança da administração pública no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a qual abrange a gestão de riscos e os controles internos de gestão.

II - Regulamentação da instituição do sistema de controle interno por meio de lei

Em consonância com os arts. 31, 70 e 74, da Constituição Federal, cada ente da federação deverá instituir, de forma integrada, o sistema de controle interno, mediante lei de iniciativa do Chefe do Poder Executivo, abrangendo o sistema de controle interno do Estado ou do Município, e incluindo, no âmbito estadual, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e, no âmbito, Municipal os Poderes Executivo e Legislativo, em ambas as esferas, incluir a administração direta e indireta, se for o caso (MATO GROSSO, 2007b).

Esse projeto de lei deve conter, dentre outros, conceitos de controle interno e sistema de controle interno, responsabilidades (competências) da unidade de controle interno e de todas as unidades executoras do sistema de controle interno, a organização da função, forma de provimento do cargo e das nomeações, vedações e garantias, conforme Apêndice I – Modelo

de Projeto de Lei que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno na Administração Pública (MATO GROSSO, 2007b).

Essa medida foi reiterada e consolidada na Resolução Normativa nº 33/2012, alterada pela Resolução Normativa nº 26/2014, que aprovou os requisitos mínimos de estruturação e funcionamentos do SCI dos municípios.

Estudos de Moreno e Miranda (2013) apontam que, de uma amostra de 65 Unidades do SCI, independentemente do porte do município, 37% adotam a denominação de “Controladoria Geral do Município”, 12,50% de “Sistema de Controle Interno” e 50,50% utilizam 16 tipos de nomenclaturas para designar suas UCI.

Além das atribuições constitucionais e legais, a unidade de controle interno exerce um papel importante de coordenação das atividades de controle interno no âmbito de cada Poder ou órgão, incluindo as suas administrações direta e indireta quando for o caso.

Pelas características do SCI proposto pelo TCE-MT, o modelo é de um controle organizacional burocrático, coordenado e avaliado por um órgão técnico, denominado Unidade de Controle Interno, com estrutura, quadro de pessoal e atribuições e definidas em lei específica, como será abordado nos subtópicos seguintes.

III - Regulamentação da estrutura organizacional da Unidade de Controle Interno

O resultado do processo de organização é a criação de uma estrutura organizacional que é “sistema formal de tarefas e relações de subordinação que coordena e motiva os membros de modo a trabalharem juntos para atingir os objetivos organizacionais.” (JONES; GOEORGE, 2008, p. 12).

Em que pesem as atividades de controle interno serem executadas em todos os níveis organizacionais, as Constituições e principalmente as leis outorgaram competências específicas de fiscalização, avaliação, controle etc. que só podem ser exercidas por órgãos dotados com essas competências.

Nesse sentido, o conjunto de atividades de controle exercidas deve ser coordenado por um órgão central, denominado Unidade de Controle Interno ou por um servidor ocupante de cargo efetivo investido legalmente com essa atribuição (MATO GROSSO, 2007).

Para o TCU, a unidade de controle interno (órgão ou unidade de auditoria interna) é um componente importante de governança corporativa e tem como competência principal avaliar

o funcionamento dos controles internos da organização e se as políticas e regulamentos estão sendo observados, de modo a auxiliar a organização a alcançar seus objetivos institucionais (BRASIL, 2009).

Embora os Poderes Legislativos e Executivos estaduais e municipais, e o Poder Judiciário e os órgãos autônomos (Ministério Público, Defensoria Pública e Tribunal de Contas do Estado) integrem o SCI do ente federativo respectivo, instituído pelo mesmo comando legal, deverão criar sua própria UCI, a qual deve estar vinculada diretamente ao chefe do Poder ou órgão (MATO GROSSO, 2007b).

Como já explicitado, na Decisão nº 507/2001-Plenário, o TCU recomendou à Casa Civil o reposicionamento hierárquico da SFC junto ao órgão máximo do Poder Executivo, mediante a transferência da SFC da estrutura do Ministério da Fazenda para a da Casa Civil da Presidência da República, a fim de aumentar o grau de independência funcional do órgão de controle (BRASIL, 2001).

Em nova fiscalização do SCI do Ministério da Defesa e dos Tribunais do Poder Judiciário, o Acórdão nº 1.074/2009-TCU-Plenário acordou em “9.2. recomendar ao dirigente ou órgão colegiado máximo das unidades jurisdicionadas a seguir indicadas, com base no inciso III do art. 250 do RI/TCU, que reposicionem hierarquicamente seu órgão/unidade de controle interno para que este lhe seja diretamente subordinado” (BRASIL, 2009).

Com base nesses precedentes, o TCE-MT disciplinou o posicionamento hierárquico da UCI no art. 5º, da Resolução Normativa nº 33/2012, *in verbis*:

Art. 5º. A UCI deve estar vinculada diretamente ao dirigente máximo do órgão/entidade, sem qualquer tipo de vinculação intermediária, para melhor desempenho de suas competências constitucionais e legais, e, preferencialmente, ser liderada por servidor efetivo pertencente à carreira de controladores/auditores internos.

Para Guirro e Silva (2016), a estrutura organizacional é composta por pessoas que assumem funções e organizam-se em unidades ou departamentos que estabelecerão relacionamentos entre todos os elementos do sistema organizacional.

Ademais, o art. 4º da Resolução Normativa nº 33/2012 determina aos gestores públicos municipais que garantam os recursos humanos, estrutura física, materiais e equipamentos suficientes e adequados para o desenvolvimento das atividades da UCI.

Em relação à direção ou chefia da UCI de cada Poder ou órgão, essa questão será estudada no tópico seguinte por guardar estreita relação com o quadro de pessoal desse órgão de controle interno.

IV - Regulamentação da estrutura de pessoal da Unidade de Controle Interno

Para efetividade das finalidades do SCI, que são complexas e abrangentes, é dever do gestor público assegurar à unidade de controle interno “independência de atuação e os recursos humanos, materiais e tecnológicos necessários ao bom desempenho da função” (MATO GROSSO, 2007b).

Dessa maneira, o quadro de pessoal da UCI de cada Poder ou órgão autônomo depende do porte da organização e do volume das atividades e recursos a serem controlados, sendo que, em algumas delas, será necessária a criação e provimento de apenas um cargo, ao passo que em outras, será obrigatória a criação de uma equipe de servidores públicos (MATO GROSSO, 2007b).

Em observância ao princípio constitucional do concurso público, o acesso ao cargo ou emprego público depende de prévia aprovação em concurso público de provas ou provas e títulos, excetuado as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração, segundo dispõe o art. 37, II, da Lei Maior (BRASIL, 1988).

Não obstante, gestores públicos têm criado cargos em comissão para coordenação e execução das atividades nas UCI e providos com pessoas sem vínculo efetivo com os órgãos públicos, os quais representam 52% e 14% respectivamente, segundo estudos de Moreno e Miranda (2013).

No que tange à natureza do cargo de auditor interno ou outra denominação equivalente, o Supremo Tribunal Federal já declarou inconstitucional a lei estadual que criava, dentre outros, cargo em comissão de Auditor de Controle Interno, conforme ementa a seguir.

Ementa: ação direta de inconstitucionalidade. Art. 37, ii e v. Criação de cargo em comissão. Lei 15.224/2005 do Estado de Goiás. Inconstitucionalidade. **É inconstitucional a criação de cargos em comissão que não possuem caráter de assessoramento, chefia ou direção e que não demandam relação de confiança entre o servidor nomeado e o seu superior hierárquico**, tais como os cargos de Perito Médico-Psiquiátrico, Perito Médico-Clínico, Auditor de Controle Interno, Produtor Jornalístico, Repórter Fotográfico, Perito Psicológico, Enfermeiro e Motorista de Representação. (...).

(STF, ADI 3602/GO, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Julgamento: 14/04/2011, Publicação: 07/06/2011, DJe-108, grifo nosso).

Nesse sentido, é entendimento do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (FORUM, 2013):

Necessidade de implantação do Sistema de Controle Interno junto ao Poder Legislativo - Regra do artigo 74 da Constituição da República Federativa do Brasil - Impossibilidade de o cargo de controlador interno ser ocupado em razão de nomeação em cargo comissionado ou mediante contrato administrativo - Cargo ocupado por servidor público efetivo investido por concurso público - No período de transição: até a realização do concurso público, o preenchimento do cargo deve ser feito por servidores já pertencentes ao quadro de pessoal efetivo, desde que reúnam as qualificações necessárias ao desempenho das atribuições inerentes - Resolução TC n. 227/2011 – Guia de orientação para implantação do sistema de controle interno na Administração Pública.

Vale ressaltar que, desde a aprovação do Guia para implantação do Sistema de Controle Interna na Administração Pública, em 2007, já havia orientação de que os servidores da UCI deveriam ser selecionados por concurso público. Em 2012, o art. 3º, da Resolução Normativa nº 33/2012, do TCE-MT reafirmou essa obrigação:

Art. 3º Determinar aos gestores municipais a criação de cargos e carreira específica de controladores/auditores internos e a realização de concurso público para preenchimento dos referidos cargos da UCI, nos termos da Resolução de Consulta nº 24/2008 e das reiteradas decisões e determinações deste Tribunal de Contas.

Após reiteradas deliberações, o TCE-MT editou a Súmula nº 8, que preconiza: “O cargo de controlador interno deve ser preenchido por servidor efetivo, aprovado por meio de concurso público destinado à carreira específica do controle interno.” (MATO GROSSO, 2019).

Desse modo, os servidores do quadro de pessoal da UCI devem ocupar cargos e pertencer à carreira específica de auditor/controlador interno, investido no cargo efetivo após aprovação em concurso público.

Em qualquer das hipóteses citadas, a complexidade e a amplitude das atribuições exigirão formação de nível superior, conhecimento e qualificação técnica adequada para provimento do cargo na unidade de controle interno (MATO GROSSO, 2007b, 2012).

Para Oliveira (2014, p. 82), a atividade do controlador é “a de um executivo que precisa de conhecimentos de administração, economia, controles internos, orçamentos, contabilidade, finanças e informática.” Abordando sobre a equipe da controladoria, este autor (2014, p. 83) destaca que essa equipe dever ser de “alto nível”, constituída “por pessoas de nível

universitário” com pós-graduação em contabilidade, tributos, administração financeira, economia etc.

Considerando o período entre a realização do concurso público e o efetivo exercício do cargo pelos servidores nomeados e a necessidade de implantação do sistema de controle interno, o Tribunal estabeleceu a seguinte regra de transição: que sejam recrutados servidores públicos pertencentes ao quadro de pessoal efetivo para desempenhar as atribuições da UCI, desde que tenham qualificações necessárias para o exercício dessa função (MATO GROSSO, 2007b).

Quanto ao cargo de direção ou chefia da UCI, essa é questão controvertida, relevante e fundamental para a eficácia das atribuições constitucionais e legais a cargo dessa unidade.

Em 2007, o TCE-MT consignou no guia que o “titular deve ser da confiança da administração e não somente do gestor principal. Do contrário, a eficácia da ação de controle ficaria restrita à visão e à vontade do administrador, com risco de se tornar inoperante” (MATO GROSSO, 2007b, p. 22), com base na literatura de Cruz e Glock (2007). Em 2012, o Tribunal regulamentou que a UCI deve ser liderada, preferencialmente, por servidor efetivo pertencente à carreira de auditores ou controladores internos (MATO GROSSO, 2012).

Apesar de estabelecer que o cargo de direção da UCI dever ser ocupado “preferencialmente” por servidor efetivo, na prática, a norma possibilita nomeação de servidor exclusivamente comissionado, ou seja, de pessoa que não seja servidor público efetivo, como no caso do Acórdão nº 211/2018-TP, em que o Tribunal julgou improcedente a representação (MATO GROSSO, 2018), considerando regular essa prática, burlando de forma indireta suas próprias diretrizes e deliberações.

Essa questão chegou ao Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso que, em duas oportunidades, declarou inconstitucionais leis municipais que previam o provimento de cargos em comissão por ausência de atividades direção ou chefia. Na primeira decisão do Tribunal de Justiça (MATO GROSSO, 2020, p. 8) abrangeu a criação de cargos de auditor geral, auditor público e gerente de núcleo nos termos da ementa do acórdão abaixo:

Ação direta de inconstitucionalidade – arguição de ilegitimidade ativa – associação estadual – demonstração de representatividade e pertinência temática da demanda – preliminar rejeitada – lei complementar – implantação do sistema de controle interno do município – **criação de cargos comissionados de auditor geral, auditor público e gerente de núcleo – atribuições de natureza técnica** – ausência de atividades de assessoramento, chefia ou direção – ofensa ao princípio da investidura – regra disposta no art. 37, inc. II e V, da Constituição Federal e art. 129, inc. II, da Constituição Estadual – inconstitucionalidade verificada – ação procedente.

(TJMT, N.U. 1010030-36.2019.8.11.0000, Órgão Especial Cível, Relator: Des. Carlos Alberto Alves da Rocha, julgado em 28/05/2020, publicado no DJE 15/06/2020, grifo nosso).

A segunda recaiu sobre a criação de cargos em comissão de controlador geral, coordenador de controle interno, gerente de auditoria dentre outros, no qual o Tribunal (MATO GROSSO, 2020, p. 7-8) declarou a sua inconstitucionalidade conforme ementa de acórdão transcrita a seguir:

Ação direta de inconstitucionalidade – lei complementar – implantação do sistema de controle interno do município – **criação de cargos comissionados de controlador geral, coordenador de controle interno, coordenador de sistema aplic, gerente de auditoria, gerente de aplic e gerente de ouvidoria – atribuições de natureza técnica** – ausência de atividades de assessoramento, chefia ou direção – ofensa ao princípio da investidura – regra disposta no art. 37, inc. ii e v, da Constituição Federal e art. 129, inc. II, da Constituição Estadual – inconstitucionalidade verificada – ação parcialmente procedente.

(...)

(TJMT, N.U 1014296-32.2020.8.11.0000, Órgão Especial Cível, Relator: Des. Carlos Alberto Alves da Rocha, julgado em 08/10/2020, publicado no DJE 22/10/2020, grifo nosso).

Também, em recente decisão no Recurso Extraordinário nº 1264676/SC, o Ministro Alexandre de Moraes, do Supremo Tribunal Federal, deu provimento ao recurso para “declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, 3º e 4º da LC 22/2017, do Município de Belmonte/SC, na parte em que estabeleceu o provimento dos cargos de Diretor de Controle Interno e de Controlador Interno por meio de cargo em comissão ou função gratificada” (BRASIL, 2020).

A prática de nomear servidores em cargos de comissão, para serem responsáveis pelas atividades dos SCIs, pode reduzir a eficácia das ações de controle e comprometer os princípios da legalidade e da impessoalidade, porque tais servidores talvez não agissem de forma independente e imparcial para garantir o controle das contas públicas caso corressem o risco de perder os seus referidos cargos (LIMA *et al.*, 2014).

Em que pese Castro (2014, p. 166) admitir a “possibilidade de nomeação do responsável pelo Controle Interno para o exercício de cargo comissionado originário, sem que nessa conduta haja qualquer irregularidade pré-concebida”, esta situação é irregular por vícios de inconstitucionalidade, principalmente pela burla ao princípio do concurso público e porque as atribuições do cargo de controlador interno não são de direção, chefia ou assessoramento, mas de natureza técnica, conforme a jurisprudência citada.

O próprio autor reconhece que o responsável pelo sistema de controle interno deve possuir formação técnica ou exercer cargo nas áreas de ciências contábeis, econômicas ou jurídicas, o qual, ele resume como qualificação técnica-profissional (CASTRO, 2014).

Portanto, da análise das decisões de consultas e sumular e das decisões do Poder Judiciário, os cargos de auditor ou controlador interno e os cargos de direção, chefia e assessoramento porventura existentes na UCI devem ser exercidos exclusivamente por servidores públicos efetivos integrantes da carreira de auditor ou controlador interno.

V - Regulamentação das atribuições da Unidade de Controle Interno

Segundo o TCE-MT, são atribuições básicas da UCI: (i) coordenar e/ou executar das atividades do SCI de cada Poder ou órgão, (ii) exercer controles essenciais e avaliar a eficiência e eficácia dos demais sistemas de controles administrativos, e (iii) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (MATO GROSSO, 2007b).

As atribuições especificadas no modelo de Projeto de Lei constante no Guia para Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública (MATO GROSSO, 2007b), têm foco na atuação no órgão central do SCI, as quais podem ser resumidas em três grandes grupos, como demonstra o Quadro 12.

Quadro 12 - Síntese das atribuições da Unidade de Controle Interno

Grupo de Atribuições	Síntese das Atribuições da UCI
1. Atividade de apoio	- Acompanhamento/interpretação da legislação. - Orientação na definição de rotinas internas e dos procedimentos de controle; - Orientação à administração. - Relacionamento com o controle externo.
2. Atividade de controle interno	- Exercício de alguns controles considerados indelegáveis (observância aos dispositivos constitucionais, art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal). - Acompanhamento de resultados e outros macrocontroles.
3. Atividade de auditoria interna	- Realização de auditorias contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais, patrimoniais, de gestão e de informática em todas as áreas da administração direta e indireta, conforme o planejamento e a metodologia de trabalho, objetivando aferir a observância aos procedimentos de controle e, se for o caso, aprimorá-los.

Fonte: Elaborado pelo autor com base no Guia para implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública (MATO GROSSO, 2007b)

Na pesquisa sobre a função das controladorias no setor público, Oliveira (2010) classifica e sintetiza em: (i) assessoria – apoio ao gestor público na tomada de decisões e condução das operações; (ii) controle organizacional – fiscalização dos órgãos e das aplicações

de recursos públicos; (iii) prevenção – combater a corrupção e evitar falhas e irregularidades; e (iv) controle gerencial – acompanhamento e avaliação.

Estudos de Assis, Silva e Catapan (2016) e de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), de maneira geral, identificaram 18 (dezoito) atividades exercidas parcialmente pelas Controladorias Geral da União e dos Estados, a saber:

- acompanhar e fiscalizar a gestão administrativa e operacional;
- acompanhar e fiscalizar a gestão contábil, financeira, orçamentária;
- acompanhar e fiscalizar a gestão patrimonial;
- apoiar os órgãos de controle externo;
- avaliar a execução dos contratos de gestão;
- avaliar resultados de planos e de orçamentos públicos;
- criar condições para o exercício do controle social;
- elaborar as demonstrações contábeis;
- elaborar e manter atualizado o plano de contas do ente federado;
- gerenciar a contabilidade do ente federado;
- planejar, coordenar e executar funções de controle interno;
- planejar, coordenar e executar funções de corregedoria;
- planejar, coordenar e executar funções de ouvidoria;
- prevenir e combater a corrupção;
- promover a transparência das ações do setor público;
- propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos;
- supervisionar a arrecadação de receitas e a realização de despesa do ente federado;
- zelar observância princípios da administração pública.

No que diz respeito à atividade de auditoria, resultado da pesquisa do CONACI (2013) evidenciou que a “Auditoria de Gestão é predominante, sendo realizada por 94% dos órgãos, a Auditoria Operacional e a Auditoria Contábil são realizadas por 64% e 67% dos respondentes, respectivamente.”

No âmbito das Universidades Federais, as auditorias internas executam as atividades de controle interno nas áreas de administração financeira, auditoria e fiscalização, contabilidade e racionalização de despesas. Tendo maior atuação em auditoria e fiscalização, sua função

prioritária é atender o TCU e a CGU, tendo o foco no cumprimento da legislação, em detrimento de ações que possam contribuir para que a Instituição atinja a eficácia (QUEIROZ *et al.*, 2015).

Nesse contexto, um dos grandes desafios das unidades de auditoria interna no setor público é realizar auditoria contábil ou financeira, com objetivo de aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais, como têm demonstrado as auditorias operacionais do TCU de avaliação dos SCI e das auditorias internas (BRASIL, 2014; 2017; 2018).

Por fim, após constatação de que os jurisdicionados não implantaram ou implementaram o SCI de acordo com os atos normativos e as deliberações do Tribunal, este Tribunal poderá julgar irregulares as contas anuais dos administradores públicos e/ou aplicar-lhe outras sanções, especialmente, multa pecuniária.

4.1.2 Ações orientadoras do TCE-MT sobre a implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno

Além de normatizar e definir o modelo de sistema de controle interno, o TCE-MT também atuou respondendo a consultas dos órgãos e entidades da administração pública acerca da atuação, estrutura e funcionamento do sistema de controle interno, bem como fixando súmulas de jurisprudências sobre o tema.

Como abordado no subtítulo 2.3, a **atribuição consultiva** é uma das competências legais do TCE-MT, disciplinada no art. 1º, inciso XVII, da Lei Complementar nº 269/2007, nos seguintes termos: “decidir a respeito de consultas formuladas por autoridades competentes sobre interpretação de lei ou questão formulada em tese, relativas à matéria sujeita à sua fiscalização” (MATO GROSSO, 2007).

No exercício dessa atribuição, até 31 de dezembro de 2019, o Tribunal de Contas já havia respondido a 336 consultas (MATO GROSSO, 2019) sobre as matérias sujeitas à sua fiscalização, distribuídas nos seguintes assuntos: agentes políticos (41), câmara municipal (115), consórcios públicos (11), contabilidade (18), controle interno (9), despesa (80), dívida ativa (8), educação (53), licitações, contratos, convênios e congêneres (120), patrimônio (12), pessoal (150), planejamento e orçamento (25), prestação de contas (15), previdência (75), receita (21), saúde (25), tributação (21) e diversos (15).

Dessa quantidade de consultas, observa-se que a maioria delas refere-se a matérias relacionadas com as atividades das organizações públicas, numa abordagem sistêmica, sendo que oito delas são referentes a assuntos específicos de controle interno relacionadas no Quadro 13.

Quadro 13 - Consultas respondidas pelo TCE-MT sobre Sistema de Controle Interno

Matéria Consultada	Descrições das Respostas das Consultas
Obrigatoriedade de implantação e possibilidade de integração do Sistema de Controle Interno do Poder Legislativo com o do Poder Executivo municipal	Resolução de Consulta nº 29/2010 (DOE, 07/05/2010). Controle Interno. Obrigatoriedade de implantação do Sistema de Controle Interno. Possibilidade de utilização da mesma Unidade de Controle Interno pelos Poderes. Previsão legal. Responsabilidade do Legislativo em revogar a lei, se a unidade for omissa. 1. Os Poderes Executivo e Legislativo Municipais têm o dever de organizar, cada qual, o seu respectivo sistema de controle interno, por lei, com base nos arts. 2º, 70 e 31, da Constituição Federal. 2. Por lei municipal, facultativamente, pode ser autorizada a criação de uma única Unidade de Controle Interno para atuar como órgão central do Sistema do Controle Interno Municipal que atenda aos dois Poderes, sob a responsabilidade do Executivo, nos termos da Resolução nº 01/2007/TCE-MT, com base nos princípios da discricionariedade, razoabilidade, economicidade e na predominância do caráter orientativo/preventivo do controle interno. 3. Nessa lei, devem ser estabelecidas as obrigações de cada Poder, em especial a determinação para que o Poder Legislativo, em caso de omissão do Poder Executivo em organizar o Sistema de Controle Interno Municipal, deve provocá-lo a fazê-lo, sob pena de responsabilização pelo TCE. 4. Ainda nesse modelo uno, em caso de omissão reiterada da Unidade de Controle Interno do Executivo em relação aos interesses do Legislativo, cabe proposta de Lei para revogar a utilização compartilhada dessa mesma estrutura, sob pena de caracterizar omissão do Legislativo em solucionar a demanda perante este Tribunal de Contas. Resolução de Consulta nº 03/2010 (DOE, 04.02.2010). Controle Interno. Câmara Municipal. Possibilidade de integração do SCI do Legislativo com o Executivo. Nas Câmaras Municipais, por funcionarem exclusivamente com os repasses financeiros efetuados pelo Poder Executivo e estarem sujeitas a limites constitucionais e legais, poderá ser dispensada a criação de estrutura própria de controle para evitar que o custo seja maior que o benefício. Neste caso, há duas opções de formalização do instrumento legal: a. integração às normas de rotinas e procedimentos de controle do Poder Executivo municipal; ou b. integração tanto às normas de rotinas e procedimentos de controle quanto ao controle da UCI do Executivo Municipal. A primeira alternativa exige adaptação das normas, devendo a atividade de controle ser desempenhada por servidor nomeado pela Câmara Municipal. A segunda exige a adaptação das normas de rotinas e procedimentos de controle e o compartilhamento da unidade de controle interno existente no Poder Executivo. Em qualquer caso, o controle abrangerá apenas as atividades administrativas, não se aplicando às funções legislativas e de controle externo. A opção deve ser feita com base nas disponibilidades orçamentárias e financeiras e nos princípios da eficiência, da economicidade e da razoabilidade.
O consórcio público, associação pública ou privada de municípios, integra e	Resolução de Consulta nº 21/2010 (DOE, 29/04/2010). Controle Interno. Consórcio Público. Integra o Sistema de Controle Interno dos entes consorciados. Possibilidade de cooperação técnica para utilização das normas de rotina e

submete ao Sistema de Controle Interno dos entes consorciados.	procedimentos de controle. Controlador Interno dos entes consorciados. Atuação junto aos consórcios. 1. Os consórcios devem cumprir a Instrução Normativa do TCE-MT nº 01/07 naquilo que couber, pois, sendo pessoas jurídicas de direito público ou pessoas jurídicas de direito privado são unidades executoras do controle interno, fazem parte do sistema de controle interno dos entes consorciados e, por consequência, devem elaborar os manuais de rotinas e procedimentos de controle. Contudo não há obrigatoriedade de implantar a unidade de controle interno com o respectivo controlador interno. 2. Os consórcios públicos podem elaborar suas próprias normas ou celebrar termos de cooperação técnica objetivando a utilização das normas de rotina e procedimentos de controle dos entes consorciados, devendo, entretanto, adequá-las a sua realidade. 3. O campo de atuação dos controladores internos dos entes consorciados engloba também os consórcios públicos, considerando que a finalidade e os recursos envolvidos são públicos. Portanto, não há que se falar em cedência de controladores internos para os consórcios, vez que todos os entes devem exercer a fiscalização em relação à aplicação dos recursos, por meio de atuação dos respectivos controladores internos.
Obrigatoriedade de realização de concurso público para admissão de pessoal, com formação em nível superior, para ocupar os cargos da unidade de controle interno.	Resolução de Consulta nº 24/2008 (DOE, 10/07/2008). Controle Interno. Pessoal. Admissão. Concurso público. Os cargos da unidade de controle interno deverão ser preenchidos mediante concurso público. Resolução de Consulta nº 13/2012 (DOE, 31/07/2012). Controle interno. Pessoal. Admissão. Concurso Público. Nível superior. Área de formação. Previsão em lei de cada ente. 1. As atividades de controle interno demandam do servidor: conhecimento, qualificação técnica adequada, postura independente, responsável e identificada com a natureza da função sendo razoável a exigência de formação de nível superior para provimento do cargo. 2. Lei local deve dispor sobre as exigências para o preenchimento dos cargos públicos de sua esfera, devendo a Administração cumpri-las ao realizar o concurso público. 3. Existindo lei local que exija qualificação de nível superior em áreas específicas de conhecimento para o preenchimento do cargo de controlador interno, deve constar esta exigência no edital do concurso público e somente aqueles que comprovarem documentalmente tal formação poderão tomar posse. 4. Inexistindo lei que exija formação específica do candidato, em determinadas áreas, deverá a Administração admitir a comprovação em quaisquer cursos de nível superior, desde que preencham as qualificações e aptidões técnicas necessárias ao desempenho da função de controlador.
Obrigatoriedade de observar o princípio da segregação de funções dentro do sistema de controle interno da organização.	Acórdão nº 1.783/2003 (DOE, 04/12/2003). Controle interno. Câmara Municipal. Ordenamento, delegação, assinatura e responsabilidade de acordo com os critérios. Segregação de funções. Obrigatoriedade. 1. O ordenador de despesas da Câmara é o presidente, que poderá, por delegação formal, estender essa atribuição aos secretários. Não há necessidade de assinatura conjunta nas notas de empenho do presidente da Câmara e de outro ordenador de despesa, exceto se houver previsão na legislação municipal. A delegação, no entanto, não exime o presidente da corresponsabilidade pelos atos cometidos por aqueles a quem ele atribuiu a competência de ordenamento de despesas. 2. Dentro do Sistema de Controle Interno de cada órgão, uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis. Deve haver separação de funções. A competência para assinatura de cheques e outros documentos financeiros deverá ser atribuída a, no mínimo, duas pessoas.

Fonte: Dados da pesquisa.

Ademais, o TCE-MT orienta os seus jurisdicionados por meio da emissão de súmula, o qual está regulado pelo art. 53, da Lei Complementar nº 269/2007, que aduz: “Será inscrita na

Súmula o entendimento que o Tribunal tenha por predominante e firme, constituindo-se de princípios ou enunciados resumidos de teses, soluções e precedentes adotados reiteradamente pelo Tribunal.” (MATO GROSSO, 2007).

Nessa atividade, o Tribunal de Contas emitiu vinte súmulas, sendo uma sobre concurso público para o cargo de controlador interno, a saber: “SÚMULA Nº 8 (DOC, 30/04/2015). O cargo de controlador interno deve ser preenchido por servidor efetivo, aprovado por meio de concurso público destinado à carreira específica do controle interno.” (MATO GROSSO, 2019).

Na implantação do SCI, a lei que dispuser sobre estruturação ou organização do sistema, criará ou autorizará a criação da unidade de controle interno e de cargos efetivos a ser providos por concurso público (BOTELHO, 2009; CRUZ; GLOCK, 2007).

Por fim, na análise do caso em concreto, seja em processo de fiscalização ou de prestação contas, a Corte de Contas orienta os administradores públicos e demais responsáveis dos órgãos e entidades públicas estaduais e municipais por meio de recomendações, como será tratada no subtítulo a seguir.

4.1.3 Ações fiscalizadoras e judicantes do TCE-MT acerca da implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno

De acordo com o Manual de Auditoria do TCU (BRASIL, 2010), a fiscalização é um instrumento de efetivação do controle da administração pública que, no âmbito do externo realiza-se, predominantemente, por meio de auditorias e inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, conforme prevê o inciso IV do art. 71 da Constituição Federal.

Para o TCU a fiscalização "é realizada por meio de inspeções e auditorias, sendo esta última o principal instrumento de fiscalização da legalidade e legitimidade dos atos de gestão, de avaliação de desempenho operacional da gestão e das políticas públicas" (BRASIL, 2014). Não obstante, são também instrumentos de fiscalização do TCU e do TCE-MT o levantamento, o acompanhamento e o monitoramento (BRASIL, 2015; MATO GROSSO, 2007).

A Tabela 1 mostra a quantidade de deliberações do TCE-MT, decorrente das suas ações fiscalizatórias e judicantes, visando a implantação e o funcionamento do SCI dos municípios mato-grossenses.

Tabela 1 - Deliberações do TCE-MT sobre a implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos municípios

Codificação e Categorização		Decisões			% Total/ TG
Cód..	Categorização das Determinações	Acórdãos	Singulares	Total	
1	Criar de cargo de controlador interno	28	2	30	0,05
2	Implantar/ Implementar/ Criar Sistema de Controle Interno	48	4	52	0,08
3	Implantar Normas Internas e Procedimentos do Sistema de Controle Interno	56	2	58	0,09
4	Aprimorar /Estruturar/ Melhorar/ Aperfeiçoar o Sistema de Controle Interno	135	0	135	20,70
5	Reinstalar Unidade de Controle Interno/ reconduzir Controlador Interno ao cargo	0	1	1	0,00
6	Realizar concurso público para cargo de controlador interno	142	3	145	22,24
7	Nomear aprovados em concurso público/ reconduzir ao cargo aprovado em concurso	23	2	25	0,04
8	Nomear servidores efetivos para ocupar cargo em comissão de Controlador Interno	20	2	22	0,03
9	Reconduzir ao cargo de controlador interno o servidor aprovado no concurso público	1	0	1	0,00
10	Garantir acesso do controlador interno a banco de dados, sistema de gestão pública, setores e documentos	2	5	7	1,07
11	Observar o princípio da segregação de função em relação ao servidor ocupante do cargo de controlador interno	1	0	1	0,00
12	Capacitar/treinar a equipe de pessoal da Unidade de Controle Interno	20	1	21	3,22
13	Adequar o valor da remuneração do cargo de controlador interno ao dos ocupantes de cargos com níveis de complexidade e de responsabilidade semelhantes	2	0	2	0,00
14	Abster de emitir ato de exoneração de servidor até decisão de mérito	1	0	1	0,00
15	Abster de contratar temporariamente pessoal não efetivo para as funções de controlador interno	1	0	1	0,00
16	Realizar estudo para verificação da carga horária necessária para atender a demanda do serviço de controlador interno	1	0	1	3,22
17	Anular ato concessório da nomeação do cargo efetivo de Auditor de Controle Interno, com a impossibilidade de retorno ao cargo na condição de comissionado.	1	0	1	0,00
18	Regularizar a Resolução nº 01/20018, mediante edição lei para fixar a remuneração do cargo de controlador interno	1	0	1	0,00
19	Realizar atividades inerentes às atribuições dos controladores internos	71	76	147	22,55
Total Geral (TG)		554	98	652	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Do total dessas deliberações, é importante destacar e analisar que as ações fiscalizatórias e judicantes categorizadas sob os códigos 1, 6, 7, 8 têm relação direta com o SCI dos municípios mato-grossenses, pois consistem em um dos principais elementos desse sistema controle interno institucional.

Numa análise quantitativa e proporcional em relação ao total das deliberações, a princípio, os resultados não são relevantes. No entanto, considerando que o Estado de Mato Grosso possui 141 municípios, as determinações para criar o cargo, realizar concurso público e nomear o controlador interno ou para, enquanto essas medidas são implementadas, nomear servidores efetivos para exercer o cargo em comissão de controlador interno mostram-se significantes como demonstra a Tabela 2.

Tabela 2 - Comparação das decisões do TCE-MT em relação à quantidade de municípios

Codificação e Categorização		Total		% Deliberações/ Municípios
Cód.	Categorização das Determinações	Decisões	Municípios	
1	Criar de cargo de controlador interno	30	141	21,27
6	Realizar concurso público para cargo de controlador interno	145	141	102,83
7	Nomear aprovado em concurso público/ reconduzir ao cargo aprovado em concurso	25	141	17,73
8	Nomear servidores efetivos para ocupar cargo em comissão de controlador interno	22	141	15,60

Fonte: Elaborado pelo autor com base dos dados da pesquisa.

Essa análise não representa necessariamente que 21,27%, 102,83%, 17,73% e 15,60% dos municípios receberam determinações para criar o cargo de controlador interno, realizar concurso público, nomear os aprovados em concurso público ou nomear servidores efetivos para cargo em comissão de controlador interno, respectivamente, porque essas medidas podem sofrer variações em função das Câmaras Municipais terem as suas próprias UCI e da repetição de determinação em razão de descumprimento de decisão inicial.

Uma dessas evidências pode-se observar na codificação 6, para qual houve 145 decisões para realizar concurso público para o cargo de controlador interno, número maior do que a quantidade de municípios mato-grossenses.

Não obstante, esses dados demonstram que parte dos governantes e administradores públicos municipais não cumprem espontaneamente com as obrigações constitucionais e legais de implantar SCI, mesmo o TCE-MT exigindo em seus atos normativos e elaborando diretriz para implantação desse sistema.

Por isso, o Tribunal, por meio função fiscalizatória e judicante, identifica os órgãos e entidades que não implantaram SCI e determina que eles adotem as medidas especificadas nas suas decisões, como as constantes na Tabela 1 acima, para implantação e funcionamento do SCI dos municípios mato-grossenses.

Por fim, recentemente, o TCE-MT realizou o Levantamento para identificar o perfil do Sistema de Controle Interno dos municípios mato-grossenses e, por meio do Acórdão nº 117/2020 – TP (MATO GROSSO, 2020), fez 30 recomendações aos gestores públicos municipais, visando sanar ou reduzir as principais fragilidades existentes.

4.1.4 Ações educativas do TCE-MT de capacitação de servidores públicos municipais

No âmbito do TCE-MT, a Escola Superior de Contas é a unidade responsável pela coordenação, execução, acompanhamento, controle e avaliação da educação corporativa do Tribunal, nos termos do art. 8º, da Instrução Normativa SEC nº 02/2011 (MATO GROSSO, 2014).

A Escola Superior de Contas do Tribunal de Contas do Estado foi criada pela Lei nº 8.066, de 30 de dezembro de 2003, cujo art. 3º, atribuiu competência a Escola Superior de Contas (MATO GROSSO, 2003) para:

- I - ministrar cursos de qualificação, especialização, aperfeiçoamento e treinamento nos níveis de extensão universitária e pós-graduação aos servidores do Estado e dos Municípios, para os controles externo e interno de contas públicas, voltados para a responsabilidade na gestão fiscal;
- II - ministrar cursos de qualificação, aperfeiçoamento e treinamento aos servidores do Estado e dos Municípios das categorias funcionais nas áreas orçamentária, financeira e patrimonial;
- [...]
- IV - promover congressos, simpósios, conferências, seminários, ciclos de estudos e palestras, que promovam o aperfeiçoamento profissional dos servidores dos órgãos jurisdicionados;
- [...]
- XI - desenvolver sistema de capacitação permanente para os servidores públicos do Estado e dos Municípios, visando o aperfeiçoamento funcional e cultural que estimule o desenvolvimento do ser humano no aperfeiçoamento do domínio da Administração Pública; [...]

Antes de completar três anos de fundação, a autarquia Escola Superior de Contas foi extinta pela Lei nº 8.610, de 21 de dezembro de 2006, e sua estrutura e competências incorporadas ao Tribunal de Contas do Estado com a “finalidade de profissionalizar e qualificar os gestores e servidores públicos nas áreas de fiscalização, planejamento e gestão orçamentária, financeira, contábil, pessoal e patrimonial.” (MATO GROSSO, 2006).

Com o aperfeiçoamento do modelo de sistema de controle interno – de burocrático para gerencial –, o art. 14, da Resolução Normativa nº 33/2012, acrescentado pela Resolução Normativa nº 26/2014 (MATO GROSSO, 2014), determina:

Art. 14. A Secretaria Geral de Controle Externo adotará as ações pertinentes visando o fortalecimento do processo de orientação e de fiscalização do cumprimento dos requisitos de implantação do sistema de controle interno previstos nesta Resolução, com destaque para as seguintes medidas:

- I. desenvolver metodologia e capacitar os controladores internos em processo de auditoria de avaliação de controles internos;
- II. aprimorar e padronizar os procedimentos de auditoria para subsidiar as unidades técnicas do Tribunal na verificação e coleta de evidências do atendimento ou não dos requisitos de implantação do sistema de controle interno pelos fiscalizados.

Esse compromisso institucional com a capacitação dos controladores internos resultou na aprovação da Resolução Normativa nº 02/2017, posteriormente revogada e disciplinada pela Resolução Normativa nº 17/2017, que instituiu definitivamente o Programa de Aprimoramento do Sistema de Controle Interno dos Fiscalizados, denominado Programa Aprimora, cujos artigos 2º e 3º, autorizam o Tribunal de Contas a celebrar convênios e outros instrumentos congêneres que tenham por objeto o “apoio à melhoria do Sistema de Controle Interno dos entes, órgãos ou entidades” e a “orientação por meio de cursos presenciais e à distância” (MATO GROSSO, 2017b).

O Programa Aprimora tem duas finalidades ou objetivos principais. O primeiro, de caráter educacional, visa contribuir para melhorar o Sistema de Controle Interno dos poderes, órgãos e entidades públicas por meio da realização de cursos presenciais e à distância.

O segundo, de natureza fiscalizatória, destina-se a alcançar a meta do objetivo estratégico 4, do Plano Estratégico de Longo Prazo para o período de 2016-2021, que visa contribuir para a melhoria do desempenho da administração pública e que tem como uma de suas metas “Garantir que 100% dos fiscalizados atendam a, no mínimo, 70% dos requisitos de maturidade do sistema de controle interno em nível de entidade e em, pelo menos, 05 atividades relevantes até dezembro de 2021” (MATO GROSSO, 2015).

Para alcançar os resultados pretendidos do programa, o Tribunal realizou diversas oficinas de capacitação em avaliação de controles internos para os servidores públicos das UCIs dos municípios mato-grossenses nas seguintes áreas: (i) logística de medicamentos, (ii) alimentação escolar, (iii) contratações públicas, (iv) gestão de frotas, (v) gestão financeira e de (v) avaliação de controles internos em nível de entidade.

Em consulta à página eletrônica da Escola Superior de Contas (Evento-EAD), no *website* do TCE-MT, dentre outros programas e eventos, consta relação de cursos e palestras realizados na modalidade à distância (EAD), no período de 2015 a 2019, como demonstra o Tabela 3.

Tabela 3 – Cursos de capacitação para servidores públicos

Cursos e Palestras Técnicas	2015	2016	2017	2018	2019	Total
1. EaD – Fiscalização de Contratos Administrativos	-	6	5	5	4	20
2. EaD – Preço de Referência em Compras Públicas	-	-	5	6	1	12
3. EaD – Gestão de Contratos Administrativos	-	-	-	1	2	3
4. EaD – Detecção de Fraudes em Licitação	-	-	-	1	1	2
5. EaD – Gestão em Logística de Medicamentos	-	-	-	3	1	4
6. EaD – Gestão de Riscos na Alimentação Escolar	-	-	-	2	1	3
7. Curso de Extensão: Cidadania e Controle Social	-	3	1	2	2	8
8. EaD – Palestras Técnicas sobre diversos temas	5	4	3	3	-	15
9. EaD – Outras Cursos e Palestras	-	-	-	1	1	2
Total Parcial / Geral	5	13	14	24	13	69

Fonte: Dados da pesquisa.

Como evidenciam os itens 1, 2, 3, 4, 5 e 6 da Tabela 3, embora realizados à distância, esses cursos destinam-se à capacitação de controladores internos e outros servidores públicos da administração pública municipal.

Na mesma página virtual da Escola Superior de Contas (Evento-Gestão Eficaz), também existe relação de eventos de capacitação realizados presencialmente no período de 2012 a 2019, como mostra a Tabela 4.

Tabela 4 – Eventos de capacitação para servidores públicos

Eventos de Capacitação	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Total
1. Ciclo Gestão Eficaz	5	6	8	10	9	9	6	7	59
2. Encontro de Controladores Internos	-	1	1	-	-	-	-	-	2
3. Contabilidade Pública	1	-	1	3	-	-	-	-	5
4. Outros eventos de capacitação	1	1	0	-	-	-	-	-	2
Total Parcial / Geral	7	7	10	13	9	9	6	7	68

Fonte: Dados da pesquisa.

O ciclo de Gestão Eficaz é o evento de capacitação mais antigo do Tribunal, destinado a capacitação específica nas áreas de gestão administrativa, financeira e contábil do Estado e dos municípios mato-grossenses.

O treinamento e desenvolvimento de pessoal está contido no Princípio 4, do Ambiente de Controle do Controle Interno – Estrutura Integrada, que recomenda: “A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos” (COSO, 2013, p. 55).

Com o advento da Lei nº 14.133/2021, os cursos e eventos de capacitação dos servidores públicos passaram a ser uma ação finalística dos Tribunal de Contas, que, na vertente do

controle preventivo, visa o aperfeiçoamento das atividades da gestão pública, especialmente das relacionadas com a execução e controle das licitações e contratos (BRASIL, 2021).

4.2 Análise descritiva das características dos servidores da Unidade de Controle Interno dos municípios mato-grossenses

A questão 1 do questionário autoaplicável eletrônico, referido em 3.5, trata do curso de formação acadêmica dos respondentes, cujos resultados estão apresentados no Tabela 5 e no Gráfico 1.

Tabela 5 – Resultado da Questão 1 – Curso de formação acadêmica

Curso de formação acadêmica	Frequência Absoluta	Freq. rel. Simples	Freq. rel. acumulada	Moda
Administração	31	33,3%	33,3%	-
Ciências Contábeis	36	38,7%	72,0%	36
Direito	24	25,8%	97,80%	-
Economia	1	1,1%	98,9%	-
Engenharia	1	1,1%	100,0%	-
Total	93	100,0%		

Fonte: Dados da pesquisa.

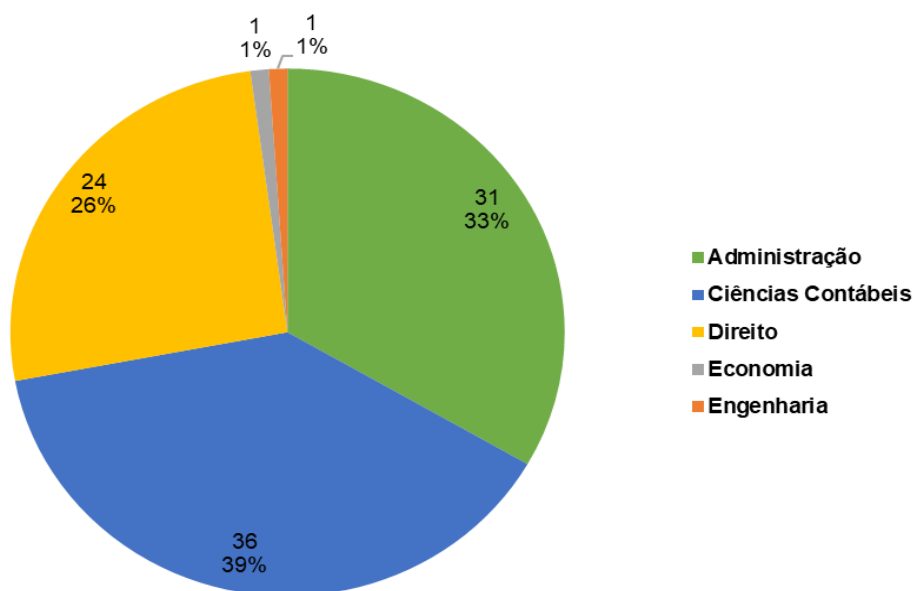


Gráfico 1 – Curso de formação acadêmica

Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 1 mostra que dos 93 servidores da UCI, 100% da amostra possui curso de ensino superior, sendo que 33% têm graduação em Administração; 39%, em Ciências Contábeis; 26%, em Direito e 2%, em Economia e Engenharia, mantendo aderência com diretriz do Tribunal de “qualificação técnica adequada” (MATO GROSSO, 2007c), escolaridade de nível superior positivada no Resolução de Consulta nº 13/2012 (MATO GROSSO, 2012a) e cursos de ensino superior específico definido por Blumen (2015).

Embora os municípios tenham discricionariedade para legislar sobre os cursos de nível superior que serão exigidos para os cargos da UCI, conforme item 3, da Resolução de Consulta nº 13/2012, observa-se que 99% dos respondentes possuem cursos de formação profissional em Administração, Ciências Contábeis, Direito e Economia, áreas afins do ramo de conhecimento das Ciências Sociais Aplicadas.

Esses dados estão compatíveis com Levantamento do TCE-MT, que verificou que dos 134 dos servidores das UCIs, 99,25% possuem cursos de nível superior: 34% em Administração (46), 31% em Ciências Contábeis (42), 24% em Direito (32), 1% em Ciências Econômicas (2) e 9% em Pedagogia, Ciências Biológicas, História, Matemática, Ciência da Computação, Gestão em Agronegócio e Turismo (12) (MATO GROSSO, 2019).

Segundo o Tribunal, dos 129 servidores efetivos que desempenham atividades nas UCIs das Prefeituras, 16 servidores, aproximadamente 12%, fizeram concurso público para cargos que não fazem parte da carreira de controle interno (MATO GROSSO, 2019), uma das razões que podem explicar a existência servidores com formação em cursos da área das Ciências Humanas, sobretudo de licenciatura plena.

De igual do modo, esses dados não são muito diferentes da pesquisa realizada pelo CONACI (2013), principalmente quanto à formação acadêmica em Ciências Contábeis, que é a formação de 36% dos técnicos dos Órgãos Centrais de Controle Interno do Brasil, seguido de 15% de curso de Administração, 13% de Direito, 7% de Engenharia, 6% de Economia e 23% outros cursos.

Esse resultado está aderente com os entendimentos de Castro (2014) e Botelho (2009) de que os servidores da UCI devem possuir graduação em Ciências Contábeis, Administração, Direito e Economia. Embora não especifiquem essas quatro formações acadêmicas, Cruz e Glock (2007) recomendam que na equipe da UCI haja um bacharel em Ciências Contábeis para os trabalhos de natureza contábil.

Portanto, o resultado da pesquisa indica que a formação em curso de ensino superior específico, sobretudo de Ciências Contábeis, Administração e Direito, é indispensável para o exercício da fiscalização contábil, orçamentária, financeira e patrimonial.

Em relação ao nível de escolaridade dos servidores da UCI, a Tabela 6 e o Gráfico 2 apresentam os resultados.

Tabela 6 – Resultado da Questão 2 – Nível de formação acadêmica

Nível de formação acadêmica	Frequência absoluta	Freq. rel. simples	Freq. rel. acumulada	Moda
Graduação	6	6,5%	6,5%	-
Pós-graduação <i>lato sensu</i>	82	88,2%	94,7%	82
Mestrado	3	3,2%	97,9%	-
Doutorado	0	0,0%	97,9%	-
Pós-doutorado	2	2,1%	100,0%	-
Total	93	100,0%		

Fonte: Dados da pesquisa.

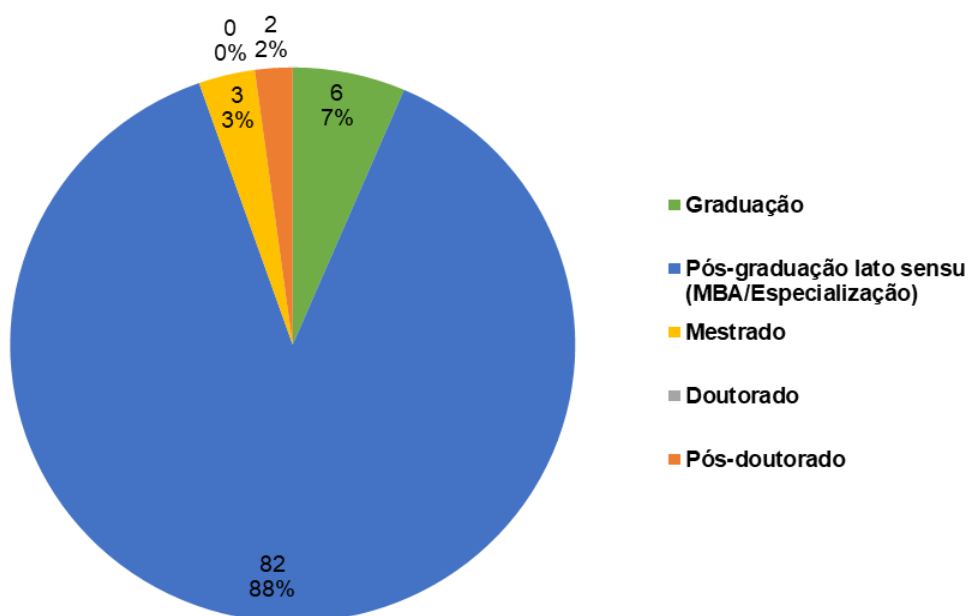


Gráfico 2 – Nível de formação acadêmica

Fonte: Dados da pesquisa.

Esses dados demonstram que 6,5% dos servidores da UCI possuem graduação; 88,2%, pós-graduação *lato sensu*; 3,2%, mestrado e 2,2%, pós-doutorado. A qualificação do quadro de

peçoal enalte e fortalece a carreira de controle interno, uma vez que o desempenho das atribuições do peçoal da área de controle exige conhecimento técnico e equipe de “alto nível” com graduação e pós-graduação, como sugere Oliveira (2014, p. 83).

Quanto à denominação do cargo ocupado pelos servidores da UCI, a Tabela 7 e o Gráfico 3 demonstram os resultados.

Tabela 7 – Resultado da Questão 3 – Nome do cargo na unidade de controle interno

Nome do cargo na UCI	Frequência absoluta	Freq. rel. simples	Freq. rel. absoluta	Moda
Auditor Interno	19	20,4%	20,4%	-
Auditor de Controle Interno	9	9,7%	9,7%	-
Analista de Controle Interno	3	3,2%	3,2%	-
Controlador Interno	58	62,4%	62,4%	58
Outros	4	4,3%	4,3%	-
Total	93	100,0%		

Fonte: Dados da pesquisa.

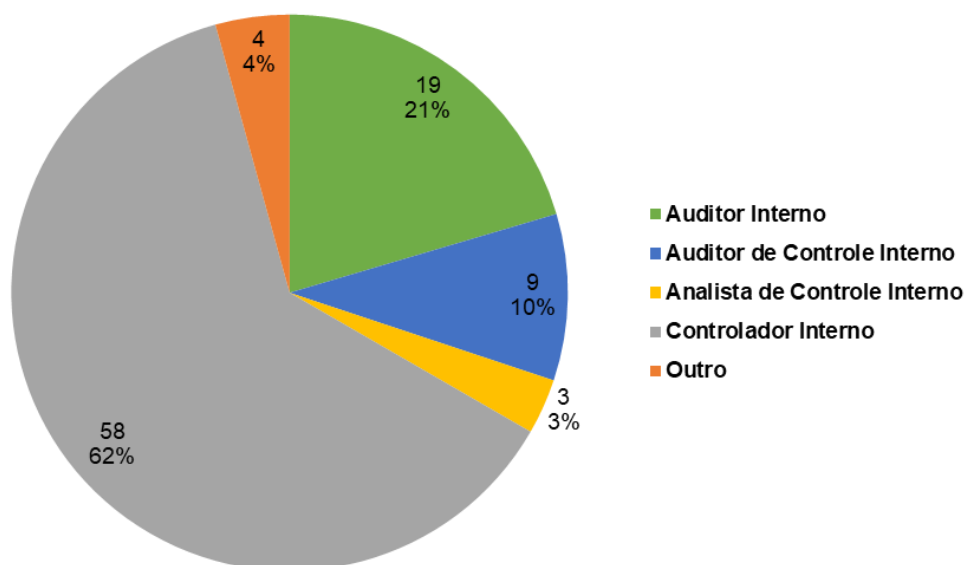


Gráfico 3 – Nome do cargo na Unidade de Controle Interno

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados da pesquisa evidenciam que 62% dos cargos das UCIs têm a denominação Controlador Interno; 21%, a de Auditor Interno; 10%, a de Auditor de Controle Interno; 3 %, a de Analista de Controle Interno e 4% recebem outras designações.

Para o TCE-MT, os 113 cargos efetivos das UCIs têm as seguintes denominações: Controlador Interno: são 65 cargos o que equivale a 57,52%; Auditor Público Interno: 18 cargos (15,93%); Auditor de Controle Interno: 7 cargos (6,19%); Auditor Interno: 6 cargos (5,31%), Técnico de Controle Interno: 6 cargos (5,31%); Analista de Controle Interno: 5 cargos (4,42%); Agente de Controle Interno: 2 cargos (1,77%); Controlador Geral: 2 cargos (1,77%), Auditor Interno Municipal: 1 cargo (0,88%) e Coordenador de Controle Interno: 1 cargo (0,88%) (MATO GROSSO, 2019).

Ambos os estudos demonstram que 85% dos respondentes afirmaram que as denominações dos cargos nas UCIs são de Controlador Interno e Auditor Interno, estando em consonância com as diretrizes do Guia de implantação do Sistema de Controle Interno da Administração Pública.

A Tabela 8 e Gráfico 4 mostram o tempo de serviço dos servidores da UCI dos municípios mato-grossenses.

Tabela 8 – Resultado da Questão 4 – Tempo de serviço no cargo da UCI

Tempo de serviço no cargo	Frequência absoluta	Freq. rel. simples	Freq. rel. acumulada	Moda
0 a 3 anos	13	14,0%	14,0%	-
De 4 a 6 anos	25	26,9%	40,9%	25
De 6 a 8 anos	15	16,1%	57,0%	-
De 8 a 10 anos	24	25,8%	82,8%	-
Acima de 10 anos	16	17,2%	100,0%	-
Total	93	100,0%		

Fonte: Dados da pesquisa.

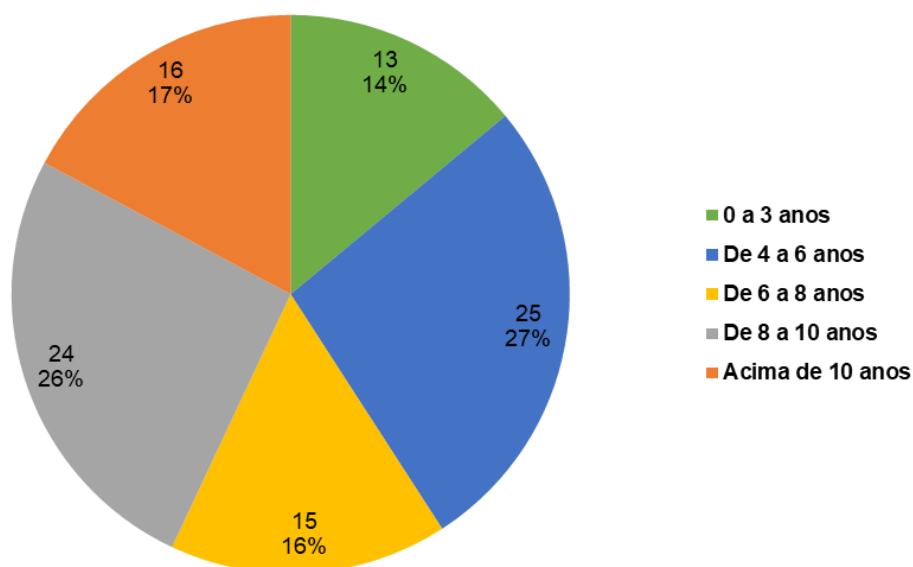


Gráfico 4 - Tempo de serviço no cargo da UCI

Fonte: Dados da pesquisa.

O tempo de experiência profissional na UCI demonstra que 83% dos respondentes ingressaram nos cargos de controlador interno e auditor interno a partir de 2008, após a aprovação da Resolução nº 01/2007 e do respectivo guia, pois somente 17% declararam que ingressaram no cargo há mais de 10 anos.

Por outro lado, o tempo de serviço é um fator que pode influenciar a remuneração do servidor da UCI em razão da progressão funcional (vertical e/ou horizontal) na carreira, de acordo com os planos de cargos, carreira e salários das UCIs dos municípios.

Quanto à remuneração do cargo da UCI, a Tabela 9 e o Gráfico 5 demonstram os resultados.

Tabela 9 – Resultado da Questão 5 – Faixa remuneratória do cargo da UCI

Faixa remuneratória do cargo	Frequência absoluta	Freq. rel. simples	Freq. rel. acumulada	Moda
De 1.000 a 3.500 reais ou R\$1000,00	7	7,5%	7,5%	-
De 3.501 a 6.000 reais	35	37,6%	45,1%	35
De 6.001 a 8.000 reais	18	19,4%	65,5%	-
De 8.001 a 10.000 reais	17	18,3%	82,8%	-
Acima de 10.000 reais	16	17,2%	100,0%	-
Total	93	100,0%		

Fonte: Dados da pesquisa.

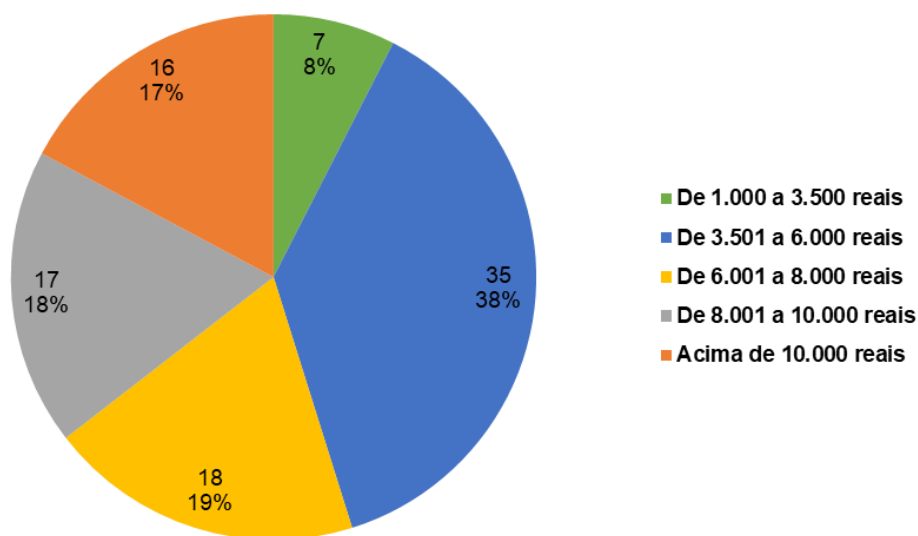


Gráfico 5 – Faixa remuneratória do cargo da UCI

Fonte: Dados da pesquisa.

A frequência relativa acumulada demonstra que 83% dos servidores da UCI ganham menos de R\$10.000,00 (seis mil reais) por mês. Esses dados por si só não são conclusivos.

Fazendo uma comparação entre os resultados da faixa de remuneração e os do nível de formação acadêmica, obtém-se o resultado da Tabela 10.

Tabela 10 – Comparação entre as frequências relativas da faixa de remuneração e as do nível de formação acadêmica

5 – Qual a faixa remuneratória do seu cargo na unidade de controle interno?	2 – Qual seu nível de formação acadêmica?					Total
	Graduação	Pós-graduação lato sensu (MBA/Especialização)	Mestrado	Doutorado	Pós-doutorado	
De 1.000 a 3.500 reais	2,15%	4,30%	1,08%	0,00%	0,00%	7,53%
De 3.501 a 6.000 reais	2,15%	34,41%	0,00%	0,00%	1,08%	37,63%
De 6.001 a 8.000 reais	1,08%	17,20%	0,00%	0,00%	1,08%	19,35%
De 8.001 a 10.000 reais	0,00%	17,20%	1,08%	0,00%	0,00%	18,28%
Acima de 10.000 reais	1,08%	15,05%	1,08%	0,00%	0,00%	17,20%
Total	6,45%	88,17%	3,23%	0,00%	2,15%	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Estes dados mostram que as remunerações dos servidores da UCI não estão vinculadas necessariamente ao nível de formação acadêmica, porque 88,17% os servidores que possuem títulos de pós-graduação *lato sensu* têm faixa de remuneração distinta, que varia de R\$1.000,00 a mais de R\$10.000,00.

Por outro lado, a Tabela 11 apresenta uma comparação entre os resultados da faixa de remuneração e os do tempo de serviço no cargo da UCI.

Tabela 11 – Comparação entre as frequências relativas da faixa de remuneração e as do tempo de serviço

5 – Qual a faixa remuneratória do seu cargo na unidade de controle interno?	4 - Há quanto tempo você exerce o cargo acima mencionado?					Total
	0 a 3 anos	De 4 a 6 anos	De 6 a 8 anos	De 8 a 10 anos	Acima de 10 anos	
De 1.000 a 3.500 reais	5,38%	2,15%	0,00%	0,00%	0,00%	7,53%
De 3.501 a 6.000 reais	7,53%	15,05%	7,53%	0,00%	7,53%	37,63%
De 6.001 a 8.000 reais	0,00%	3,23%	4,30%	5,38%	6,45%	19,35%
De 8.001 a 10.000 reais	1,08%	2,15%	2,15%	4,30%	8,60%	18,28%
Acima de 10.000 reais	0,00%	4,30%	2,15%	7,53%	3,23%	17,20%
Total	13,98%	26,88%	16,13%	17,20%	25,81%	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Este resultado indica que as remunerações dos servidores, de um modo geral, variam de acordo como o tempo de serviço no cargo, mas não de forma idêntica, porque, a título de exemplo, existem servidores de 4 a 6 anos, de 6 a 8 anos, de 8 a 10 e acima de 10 anos que ganham acima de R\$10.000,00 (dez mil reais).

Além disso, observa-se que as remunerações dos servidores da maioria das UCI dos municípios não estão compatíveis com a atribuição ou função exercida (item 1.4.5, do Quadro 6) porque os resultados da pesquisa indicam que a maior frequência dos respondentes (35) tem a faixa de remuneração de R\$3.501,00 a R\$6.000,00, a qual pode evidenciar dupla disparidade remuneratória, representar até o dobro da primeira e, ao mesmo tempo, a metade da maior faixa remuneratória.

Do mesmo modo, a faixa remuneratória dos servidores da UCIs dos municípios estão incompatíveis com os padrões de remuneratórios dos Auditores do Estado (CGE) e dos

Auditoria Federal de Controle Interno (CGU), cujas remunerações iniciais dos cargos são de R\$20.000,00 (vinte mil reais) aproximadamente.

Por fim, independentemente do Poder ou porte do município, o cargo de controlador ou auditor interno é de nível de ensino superior e suas atribuições são complexidade técnica e responsabilidade elevadas, razões pelas quais é necessária a adoção pelos poderes e organizações municipais de implementação de planos de cargos, carreira e salários que estabeleçam, dentre outros direitos e prerrogativas, remunerações compatíveis a função.

4.3 Análise descritiva das características da Unidade de Controle Interno dos municípios mato-grossenses

A Tabela 12 e o Gráfico 6 mostram a quantidade de cargos efetivos existentes na UCI dos municípios.

Tabela 12 – Resultado da Questão 6 – Quantidade de cargos efetivos na UCI

Cargos efetivos na UCI	Frequência absoluta	Freq. rel. simples	Freq. rel. acumulada	Moda
1 cargo efetivo	59	63,4%	63,4%	59
2 cargos efetivos	20	21,5%	84,9%	-
3 cargos efetivos	6	6,5%	91,4%	-
4 cargos efetivos	5	5,4%	96,8%	-
Acima de 4 cargos efetivos	3	3,2%	100,0%	-
Total	93	100,0%		

Fonte: Dados da pesquisa.

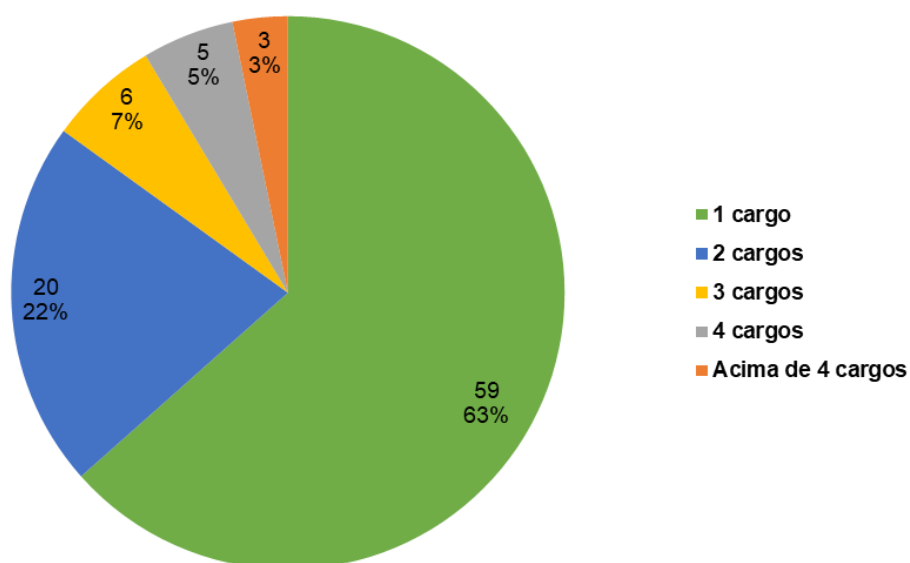


Gráfico 6 – Quantidade de cargos efetivos na UCI

Fonte: Dados da pesquisa

Da amostra de 93 respondentes, 100% declaram que as UCIs possuem cargos efetivos de controlador ou auditor interno: 63% delas possuem apenas um cargo efetivo, 21,5% têm dois cargos efetivos, 6,5% possuem três cargos efetivos e 3,2% têm mais de quatro cargos efetivos.

Indiretamente, esses dados evidenciam que o provimento em cargo efetivo é o principal tipo de vínculo existente entre os servidores que exercem a atividade fim da UCI e a Administração Pública.

Quanto ao tipo de vínculo dos servidores da UCI com o Serviço Público, este resultado está compatível com o Levantamento do TCE-MT, segundo o qual 96% dos 134 respondentes são servidores públicos efetivos (129), sendo 67% são servidores ocupante somente de cargos efetivos (90), 29% são servidores efetivos ocupantes de cargos comissionados (39) e 4% são servidores exclusivamente comissionados (5) (MATO GROSSO, 2019).

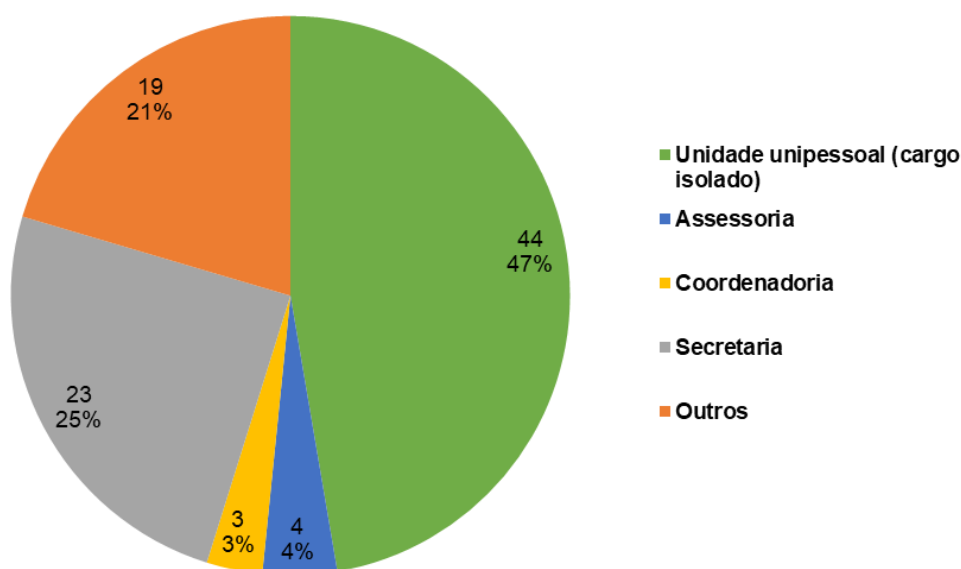
Por outro lado, este resultado é muito superior ao resultado da pesquisa do CONACI (2013), que constatou que 58,77% do quadro de pessoal dos Órgãos Centrais de Controle Interno pesquisados são servidores efetivos, evidenciando que os cargos efetivos nas UCI dos municípios de Mato Grosso estão em conformidade com as normas constitucionais e com os atos normativos e orientativos do TCE-MT.

Em relação ao *status* da UCI ocupa na estrutura organizacional dos órgãos municipais, a Tabela 13 e o Gráfico 7 mostram os resultados.

Tabela 13 – Resultado da Questão 7 – Status da UCI na estrutura organizacional

Status da UCI na estrutura organizacional	Frequência absoluta	Freq. rel. simples	Freq. rel. acumulada	Moda
Unidade unipessoal (cargo isolado)	44	47,3%	47,3%	44
Assessoria	4	4,3%	51,6%	-
Coordenadoria	3	3,2%	54,8%	-
Secretaria	23	24,7%	79,5%	-
Outros	19	20,5%	100,0%	-
Total	93	100,0%		

Fonte: Dados da pesquisa.

**Gráfico 7 – Status da UCI na estrutura organizacional**

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados evidenciam que 47,3% dos responsáveis pelas atribuições do SCI são realizados por servidores ocupantes de cargos isolados, ou seja, não existe uma unidade administrativa na estrutura organizacional responsável por essa atividade, estando de acordo com as diretrizes do TCE-MT que estabelece que a criação de UCI dependerá do porte do órgão e do volume das atividades a serem fiscalizadas (MATO GROSSO, 2007b).

Não obstante, 52,7% dos respondentes declararam que existe uma unidade administrativa formalmente constituída na estrutura organizacional dos órgãos municipais, mas

com *status* diferentes, sendo que somente 24,7% são secretarias, ou seja, pertencem ao primeiro escalão (nível) da estrutura organizacional.

Pesquisa realizada pelo CONACI (2013a) revela que 90% dos Órgãos de Controle Interno do Brasil pertencem ao primeiro escalão de governo e 10% ao segundo escalão, sendo que 52% da amostra adota a denominação de Controladoria Geral; 18%, Auditoria-Geral; 6%, Secretaria de Fazenda; 6%, Secretaria de Controle e Transparência; 6%, Secretaria de Controle Interno; 12% dos órgãos restantes adotam denominações diferentes dos demais.

A Tabela 14 e o Gráfico 8 apresentam os resultados da pesquisa quanto ao posicionamento da UCI na unidade organizacional.

Tabela 14 – Resultado da Questão 8 – Posicionamento da UCI na estrutura organizacional

Posicionamento da UCI na estrutura organizacional	Frequência absoluta	Freq. rel. simples	Freq. rel. acumulada	Moda
Vinculada diretamente à autoridade máxima do órgão	90	96,8%	96,8%	90
Vinculada à secretaria municipal de fazenda	0	0,0%	96,8%	-
Vinculada a outra secretaria ou unidade organizacional	2	2,1%	97,9%	-
Secretaria ou unidade sem vinculação a outra secretaria	1	1,1%	100,0%	-
Outros	0	0,0%	100,0%	-
Total	93	100,0%		

Fonte: Dados da pesquisa.

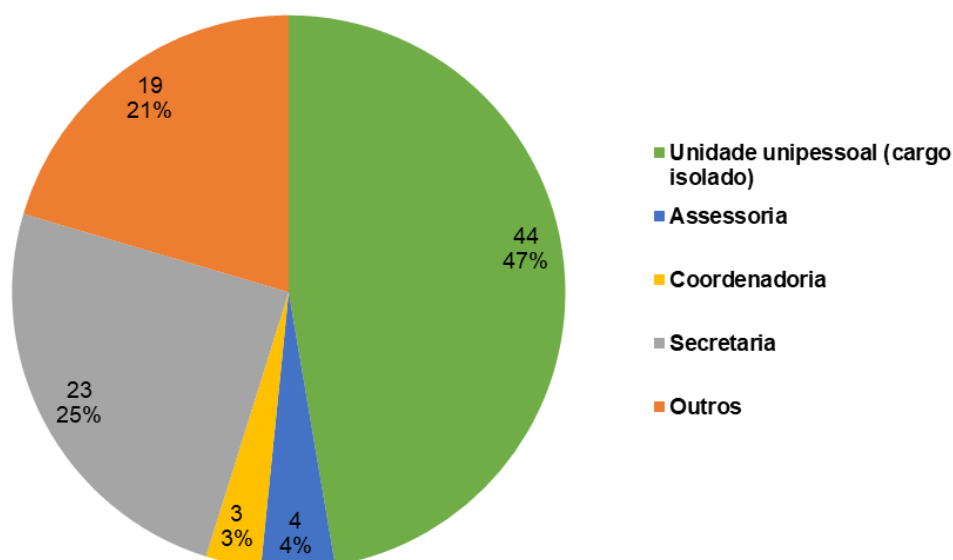


Gráfico 8 – Posicionamento da UCI na estrutura organizacional

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados demonstram que quase 97% das UCIs (e cargos de controladores internos ou outras denominações equivalentes) estão vinculadas, posicionadas, diretamente à autoridade máxima do Poder ou órgão que, em se tratando de Poder Executivo, é o Prefeito Municipal; caso seja de Poder Legislativo, é o Presidente da Câmara Municipal.

O posicionamento da UCI diretamente à autoridade máxima do Poder ou órgão visa assegurar independência funcional em relação às demais unidades administrativas, e esses resultados estão de acordo com o item 1.2.1 do Quadro 6, e Código 1.1 do Anexo III, da Resolução Normativa nº 33/2012, com redação dada pela Resolução Normativa nº 26/2014.

Para o TCU, o posicionamento hierárquico do órgão central de controle interno diretamente ao Chefe de Poder tem a finalidade de lhe assegurar maior grau de independência e de eficiência no desempenho de suas finalidades constitucionais (BRASIL, 2001).

As catorze controladorias públicas pesquisadas por Suzart, Marcelino e Rocha (2011) apresentam posição hierárquica elevada, são subordinadas diretamente aos Chefes do Poder Executivo e uma têm classificação (*status*) de Ministério; seis, de Secretaria de Estado; e sete, de Órgão Autônomo.

No que diz respeito à existência de cargos de provimento em comissão (Questão 9) e de regras para provimento desses cargos na UCI (Questão 10), os seus resultados estão apresentados nas Tabelas 15 e 16 e nos Gráficos 9 e 10 respectivamente.

Tabela 15 – Resultado da Questão 9 – Cargos de provimento em comissão na UCI

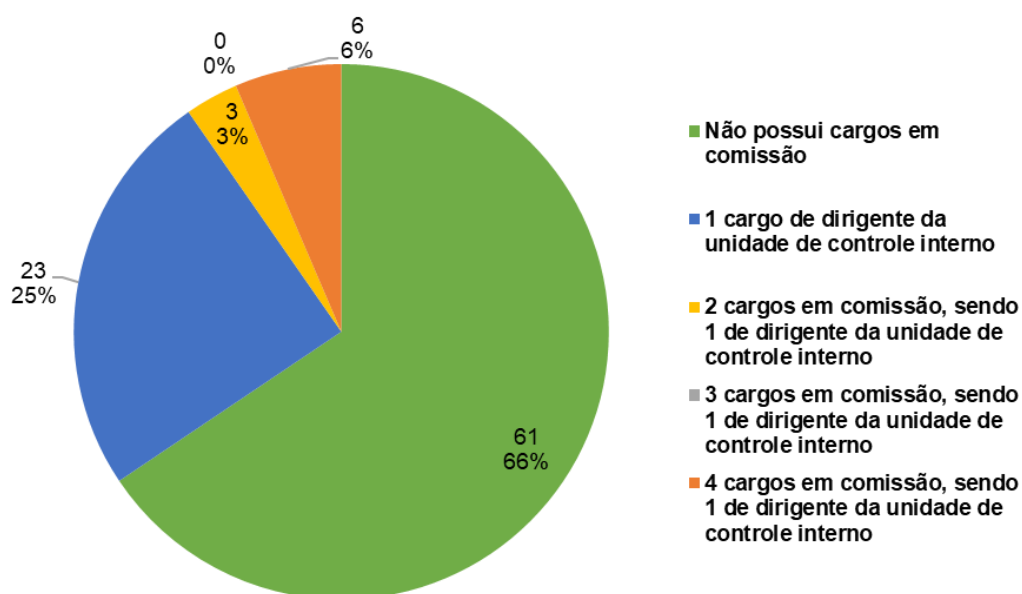
Cargos de provimento em comissão na UCI	Frequência absoluta	Freq. rel. simples	Freq. rel. acumulada	Moda
Não possui cargos em comissão	61	65,6%	65,6%	61
1 cargo em comissão do dirigente da unidade de controle interno	23	24,7%	90,3%	-
2 cargos em comissão, sendo 1 de dirigente da unidade de controle interno	3	3,2%	93,5%	-
3 cargos em comissão, sendo 1 de dirigente da unidade de controle interno	0	0,0%	93,5%	-
4 cargos em comissão, sendo 1 de dirigente da unidade de controle interno	6	6,5%	100,0%	-
Total	93	100,0%		

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 16 – Resultado da Questão 10 – Regra para provimento de cargos em comissão

Regra para provimento de cargos em comissão	Frequência absoluta	Freq. rel. simples	Freq. rel. acumulada	Moda
Todos os cargos são providos por servidores da carreira de controle interno	44	47,3%	47,3%	44
Somente o cargo de dirigente da UCI não é provido por servidores da carreira de controle interno	5	5,4%	52,7%	-
Não há regra, mas a prática é nomeação de servidores da carreira de controle interno para os cargos de dirigente da UCI e para os cargos de chefia e assessoramento	3	3,2%	55,9%	-
Não há regra, as nomeações são de livre escolha da autoridade máxima do órgão	12	12,9%	68,8%	-
Outras	29	31,2%	100,0%	-
Total	93	100,0%		

Fonte: Dados da pesquisa.

**Gráfico 9 - Cargos de provimento em comissão na UCI**

Fonte: Dados da pesquisa

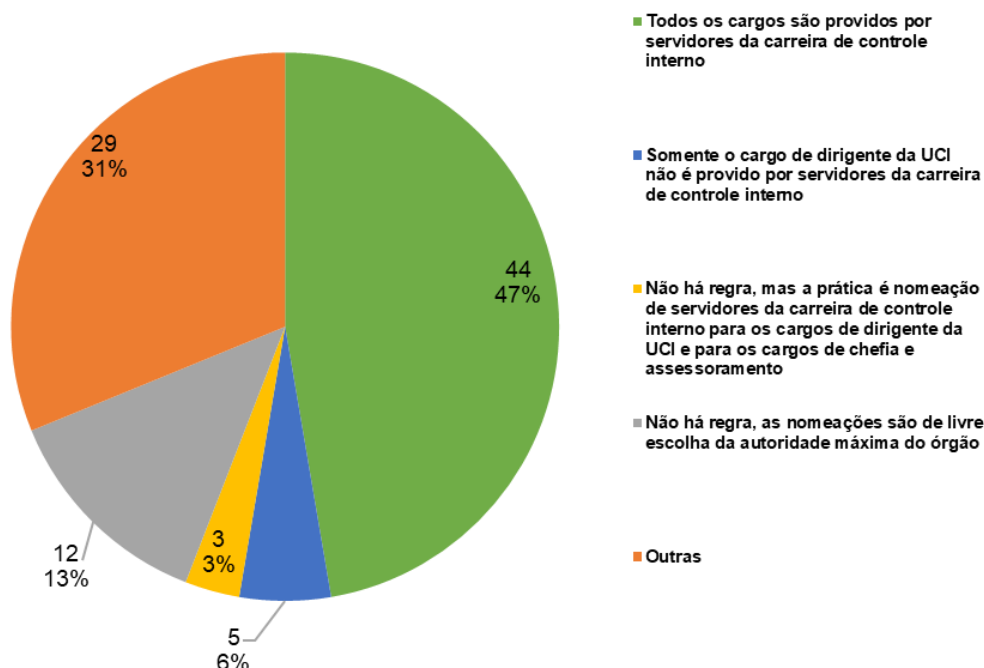


Gráfico 10 - Regra para provimento de cargos em comissão

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 15 mostra que em 66% UCIs não possuem cargos em comissão, estando coerente com os resultados da Tabela 10 que aponta que 63% das UCIs possuem apenas um cargo efetivo.

De acordo com o art. 37, V, da Constituição da República e as jurisprudências dos Tribunais do Poder Judiciário citadas os cargos em comissão destinam-se única e exclusivamente para cargos cujas atribuições são de direção, chefia e assessoramento, ou seja, somente podem ser criados para atender essas finalidades.

Como demonstrado na Tabela 5, 100% dos servidores das UCIs possuem cursos superiores de formação acadêmica específica e suas atribuições são de natureza técnica, estando, portanto, em conformidade com as orientações do Tribunal de Contas (MATO GROSSO, 2004).

No entanto, 35% das UCIs possuem cargos comissionados, sendo que 25% aproximadamente têm apenas um cargo em comissão, ocupados por servidores que são nomeados para exercer a direção da unidade, e 47% desses cargos são ocupados por servidores efetivos da UCI, conforme mostra a Tabela 16, a qual também indica que em 13% dessas nomeações (12) não há regra e nem prática, sendo de livre escolha da autoridade máxima do órgão.

Como salientado anteriormente, por tratar-se de questões estruturadas e fechadas, não é possível afirmar que 31% das outras formas de provimento de cargos em comissão referem-se à nomeação de servidores efetivos não pertencentes à carreira de auditor ou controlador interno.

Dados do TCE-MT apontam que dos 11 municípios que possuem Controladoria Geral, em um deles, o cargo de Controlador Geral está vago e, nos demais, os 10 cargos estão ocupados e distribuídos da seguinte forma: 4 Controladores Gerais são servidores efetivos (40%), 4 Controladores Gerais são servidores efetivos que ocupam os referidos cargos comissionados de direção (40%) e 2 Controladores Gerais (20%) são servidores exclusivamente comissionados (20%) (MATO GROSSO, 2019).

4.4 Avaliação das ações do Tribunal de Contas na implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos municípios

4.4.1 Avaliação da aderência e comprometimento dos gestores públicos com a implantação e manutenção do SCI dos municípios

Antes de avaliar as ações do Tribunal de Contas na implantação e funcionamento do SCI dos municípios, é pertinente analisarem-se as questões 11 e 12 que tratam justamente sobre o cumprimento e comprometimento dos gestores públicos com a implantação dessa obrigação constitucional e legal.

Como explicado no tópico 3.4 dos Procedimentos Metodológicos e na Seção III do Questionário, caso os respondentes escolham a alternativa “**Concordo totalmente**” como respostas das questões 11 e 12, o questionário foi programado para impedi-los de responder às questões seguintes que versam sobre a avaliação das ações do Tribunal de Contas, funcionando como uma cláusula de barreira.

A questão 11 refere-se à avaliação da aderência dos gestores públicos às normas de implantação e manutenção do SCI dos municípios de Mato Grosso, cujos resultados estão demonstrados na Tabela 17.

Tabela 17 – resultado da Questão 11 – Aderência dos gestores públicos às normas de implantação do SCI dos municípios

Itens do Questionário		Frequências (F)						
N.º	Descrição da questão	5	4	3	2	1	SF	Moda
11	As exigências constitucionais e legais são motivos suficientes para os gestores públicos municipais instituírem e manterem sistema de controle interno.	28	31	2	14	18	93	31
F	Frequência relativa (%):	30,1	33,3	2,1	15,1	19,4	100,0	
	Frequência absoluta acumulada	28	59	61	75	93		
	Frequência relativa acumulada (%):	30,1	63,4	65,5	80,6	100,0		

Notas:

SF = Somatória dos resultados das frequências

5 = Concordo totalmente, 4 = Concordo parcialmente, 3 = Nem concordo, nem discordo, 2 = Discordo parcialmente e 1 = Discordo totalmente

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado mostra que 33,3% dos respondentes “concorda parcialmente” com essa afirmação, maior frequência relativa e absoluta (31), sendo que 30,1% respondentes (28) “concorda totalmente”.

É importante frisar que, caso a maioria dos respondentes concordasse totalmente que as exigências constitucionais e legais são suficientes para os gestores públicos municipais instituírem e manterem SCI, não haveria necessidade da atuação do TCE-MT nesse mister.

Na realidade, para a implantação e manutenção (funcionamento) do SCI, é necessário o comprometimento dos gestores públicos. Por isso, a análise conclusiva dessa questão depende das respostas à questão 12, pois ambas estão intimamente relacionadas.

Em relação ao comprometimento dos gestores públicos com a implantação e manutenção do SCI dos municípios de Mato Grosso, os resultados estão apresentados na Tabela 18.

Tabela 18 – Resultado da Questão 12 – Comprometimento dos gestores públicos com a implantação do SCI dos municípios

Itens do Questionário		Frequência (F)						
N.º	Descrição da questão	5	4	3	2	1	SF	Moda
12	O comprometimento com a boa gestão da coisa pública é o principal motivo que induz os gestores públicos municipais a instituírem e manterem sistema de controle interno.	23	22	5	14	29	93	29
F	Frequência relativa (%):	24,7	23,6	5,4	15,1	31,2	100,0	
	Frequência absoluta acumulada	23	45	50	64	93		
	Frequência relativa acumulada (%):	24,7	48,3	53,7	68,8	100,0		

Notas:

SF = Somatória dos resultados das frequências

5 = Concordo totalmente, 4 = Concordo parcialmente, 3 = Nem concordo, nem discordo, 2 = Discordo parcialmente e 1 = Discordo totalmente

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados apresentam que 31,2% dos respondentes “discorda totalmente” dessa afirmação, maior frequência relativa e absoluta (29), entretanto, 24,7% dos respondentes (23) “concorda totalmente” com essa declaração.

Dentre os 18 princípios da estrutura integrada de controle interno, o comprometimento com a integridade e os valores éticos, o estabelecimento de estruturas, os níveis de subordinação, e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos e a realização de avaliações contínuas e/ou independentes para certificar a existência e o funcionamento dos componentes do controle interno estão diretamente relacionados com a implantação do SCI nos municípios (COSO, 2013).

Com efeito, os resultados constantes nas Tabelas 17 e 18 evidenciam que a existência de normas constitucionais e legais não são suficientes para obrigar os gestores públicos municipais a implantarem o SCI porque parte desses agentes não são totalmente comprometidos com o controle interno da gestão pública.

Nesse sentido, a Tabela 19 mostra o grau de comprometimento dos gestores públicos com a implantação do SCI dos municípios.

Tabela 19 – Grau de aderência às normas e de comprometimento dos gestores públicos com a implantação do SCI dos municípios

Questão N.º	Frequências Ponderadas (R)						Média	Grau de Compromisso
	R1	R2	R3	R4	R5	SR		
11	140	124	6	28	18	316	3,39	57,2%
12	115K	88	15	28	29	275	2,96	49%
Total	255	212	21	54	47	530	3,28	57,0%

Conversão da Média para o Grau de Aderência/Comprometimento:

1 = 0% (muito baixo); 2 = 25% (baixo); 3 = 50% (médio); 4 = 75% (bom); 5 = 100% (muito bom)

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados das respostas apresentam uma média de respostas de 3,28, correspondendo a 57% de grau de aderência às normas e comprometimento dos gestores públicos com a implantação e manutenção do SCI dos municípios mato-grossenses, caracterizando um grau médio.

Essas evidências vêm corroborar as palavras de Cruz et. al (2014) e Guerra (2005) que, há tempos, afirmavam que a implantação do sistema de controle interno e sua atuação dependem da vontade política dos Chefes de Poderes ou órgãos em dar condições básicas para seu funcionamento.

Dessa maneira, os resultados medianos não são suficientes para afirmar que a implantação e funcionamento do SCI dos municípios depende exclusivamente da vontade política-administrativa do gestor público, fazendo necessárias imposição e atuação de um agente fiscalizador externo à Administração Pública para concretização dessa obrigação constitucional e legal.

4.4.2 Avaliação da Resolução nº 01/2007 para criação da lei geral do SCI, da UCI, do cargo de controlador interno e das normas e procedimentos de controle

O primeiro passo para instituição do SCI é a aprovação de uma lei geral sobre a matéria. Nesse sentido, a Tabela 20 apresenta o resultado da avaliação da Resolução nº 01/2007 na criação da lei geral do SCI dos municípios mato-grossenses.

Tabela 20 – Resultado da Questão 13 – Avaliação da Resolução nº 01/2007 na criação da lei geral do SCI dos municípios

	Frequência Absoluta	Frequência Percentual	Frequência Percentual Acumulada	Mediana	Moda
Muito importante	59	80,8%	80,8%	2	59
Importante	12	16,4%	97,3%		
Mais ou menos importante	2	2,7%	100,0%		
De pouca importância	0	0,0%	100,0%		
Sem importância	0	0,0%	100,0%		
Total	73	100,0%			

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados demonstram que 80,8% dos respondentes consideram muito importante e 16,4% importante a Resolução nº 01/2007 para induzir a criação da lei geral do SCI dos municípios, alcançando o nível geral de 97,3% de importância.

Esses dados estão compatíveis com o resultado das questões 11 e 12 (Tabelas 17, 18 e 19), que apontam o baixo comprometimento dos gestores públicos com implantação do SCI dos municípios, o que torna a Resolução nº 01/2007 um ato normativo impositivo e orientador para implantação do SCI dos municípios mato-grossenses, o qual será objeto de avaliação nas questões seguintes.

As Tabelas 21 e 22 mostram a avaliação da Resolução nº 01/2007 e do Guia de implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública para a criação da UCI e do cargo de auditor ou controlador interno na estrutura organizacional dos municípios, respectivamente.

Tabela 21 – Resultado da questão 14 – Avaliação da Resolução nº 01/2007 na criação da UCI dos municípios

Escala de Importância	Frequência Absoluta	Frequência Percentual	Frequência Percentual Acumulada	Mediana	Moda
Muito importante	60	81,1%	81,1%	2	60
Importante	12	16,2%	97,3%		
Mais ou menos importante	2	2,7%	100,0%		
De pouca importância	0	0,0%	100,0%		
Sem importância	0	0,0%	100,0%		
Total	74	100,0%			

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 22 – Resultado da Questão 15 – Avaliação da Resolução nº 01/2007 na criação do cargo de auditor ou controlador interno

Escala de Importância	Frequência Absoluta	Frequência Percentual	Frequência Percentual Acumulada	Mediana	Moda
Muito importante	56	77,8%	77,8%	3	56
Importante	13	18,1%	95,8%		
Mais ou menos importante	3	4,2%	100,0%		
De pouca importância	0	0,0%	100,0%		
Sem importância	0	0,0%	100,0%		
Total	72	100,0%			

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados das Tabelas 21 e 22 demonstram que 97,3% e 95,8% dos respondentes, respectivamente, julgam **importante** a aprovação da Resolução nº 01/2007 para a criação da UCI e dos cargos de auditor ou controlador interno na estrutura organizacional dos municípios, haja vista que a implantação do sistema de controle interno, como afirma Cruz (2014), depende de vontade política dos Chefes dos Poderes Executivos, que muitas vezes é contrária à cultura de controle (Guerra, 2005).

Nesse contexto, vale lembrar que gestores públicos têm criado cargos em comissão para coordenação e execução das atividades nas UCI e têm provido com pessoas sem vínculo efetivo com os órgãos públicos, os quais representam 52% e 14% respectivamente, segundo estudos de Moreno e Miranda (2013).

Quanto à questão 16, a Tabela 23 apresenta o resultado da avaliação da Resolução nº 01/2007 no estabelecimento de normas e procedimentos de controle.

Tabela 23 – Resultado da Questão 16 – Avaliação da Resolução nº 01/2007 na elaboração das rotinas internas e procedimentos de controle

Escala de Importância	Frequência Absoluta	Frequência Percentual	Frequência Percentual Acumulada	Mediana	Moda
Muito importante	44	60,3%	60,3%	4	44
Importante	23	31,5%	91,8%		
Mais ou menos importante	4	5,5%	97,3%		
De pouca importância	2	2,7%	100,0%		
Sem importância	0	0,0%	100,0%		
Total	73	100,0%			

Fonte: Dados da pesquisa.

A Resolução em comento determinou a elaboração de normas de rotinas internas e de procedimentos de controle que, na percepção de 91,8% dos servidores da UCI respondentes, são importantes para padronização das normas e procedimentos da organização pública municipal.

De fato, as determinações constantes a Resolução nº 01/2007 e as diretrizes do Guia de implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública visam a criação de um ambiente jurídico e organizacional para propiciar a execução das atividades de controle interno pelas UCI e demais órgãos da administração pública.

Com relação às diretrizes contidas na Resolução Normativa nº 33/2012, as Tabelas 24 e 25 demonstram os seguintes resultados.

Tabela 24 – Resultado da Questão 17 – Avaliação da Resolução Normativa nº 33/2012 na consolidação do cargo e da carreira de auditor/controlador interno

Escala de Importância	Frequência Absoluta	Frequência Percentual	Frequência Percentual Acumulada	Mediana	Moda
Muito importante	57	77,0%	77,0%	1	57
Importante	16	21,6%	98,6%		
Mais ou menos importante	1	1,4%	100,0%		
De pouca importância	0	0,0%	100,0%		
Sem importância	0	0,0%	100,0%		
Total	74	100,0%			

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 25 – Resultado da Questão 18 – Avaliação da Resolução Normativa nº 33/2012 na garantia de recursos humanos, materiais e estrutura física, independência funcional e acesso às informações para o desenvolvimento das atividades da UCI

Escala de Importância	Frequência Absoluta	Frequência Percentual	Frequência Percentual Acumulada	Mediana	Moda
Muito importante	56	75,7%	75,7%	3	56
Importante	13	17,6%	93,2%		
Mais ou menos importante	2	2,7%	95,9%		
De pouca importância	3	4,1%	100,0%		
Sem importância	0	0,0%	100,0%		
Total	74	100,0%			

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados das Tabelas 24 e 25 apontam que 98,6% e 93,2% dos respondentes, respectivamente, avaliam **importante** a aprovação da Resolução Normativa nº 33/2012 para a consolidação do cargo e da carreira de auditor ou controlador interno e para garantir que a UCI

seja dotada de recursos humanos, materiais e estrutura física adequada e suficiente, independência funcional e acesso a informações para o desenvolvimento das atividades auditoria interna.

A Tabela 26 mostra a avaliação das resoluções normativas que estabeleceram competências e requisitos para avaliação do SCI dos municípios mato-grossense, notadamente quanto a estrutura e funcionamento.

Tabela 26 – Resultado da Questão 19 – Avaliação das Resoluções Normativas nº 33/2012 e nº 26/2014, quanto às competências e requisitos de avaliação da estrutura e funcionamento da UCI

Escala de Importância	Frequência Absoluta	Frequência Percentual	Frequência Percentual Acumulada	Mediana	Moda
Muito importante	55	74,3%	74,3%	5	55
Importante	12	16,2%	90,5%		
Mais ou menos importante	5	6,8%	97,3%		
De pouca importância	2	2,7%	100,0%		
Sem importância	0	0,0%	100,0%		
Total	74	100,0%			

Fonte: Dados da pesquisa.

De igual modo aos resultados anteriores, 90,5% dos respondentes afirmam que essas normatizações são importantes para estruturação e funcionamento da UCI, enquanto unidade central do SCI dos municípios do Estado de Mato Grosso.

Com objetivo de avaliar o ambiente interno de controle, a Tabela 27 apresenta a avaliação das normas e dos procedimentos de controle do sistema administrativo dos entes municipais.

Tabela 27 — Resultado da Questão 20 – Avaliação da Resolução Normativa nº 26/2014 quanto à implantação e à avaliação da existência, aderência e adequação das normas e dos procedimentos de controle

Escala de Importância	Frequência Absoluta	Frequência Percentual	Frequência Percentual Acumulada	Mediana	Moda
Muito importante	45	60,8%	60,8%	5	45
Importante	20	27,0%	87,8%		
Mais ou menos importante	5	6,8%	94,6%		
De pouca importância	4	5,4%	100,0%		
Sem importância	0	0,0%	100,0%		
Total	74	100,0%			

Fonte: Dados da pesquisa.

Com efeito, 87,8% dos respondentes julgam importante a Resolução Normativa nº 26/2014 na fixação de requisitos relacionados à implantação e à avaliação da existência, aderência e adequação das rotinas internas e dos procedimentos de controle da organização municipal.

A Tabela 28 trata da avaliação das orientações do Tribunal quanto à criação de cargos e realização de concursos públicos.

Tabela 28 – Resultado da Questão 21 – Avaliação das orientações do TCE-MT quanto às dúvidas sobre a criação de cargos e realização de concursos públicos para controladores internos

Escala de Importância	Frequência Absoluta	Frequência Percentual	Frequência Percentual Acumulada	Mediana	Moda
Muito importante	53	71,6%	71,6%	0	53
Importante	21	28,4%	100,0%		
Mais ou menos importante	0	0,0%	100,0%		
De pouca importância	0	0,0%	100,0%		
Sem importância	0	0,0%	100,0%		
Total	74	100,0%			

Fonte: Dados da pesquisa.

Para os respondentes, 71,6% consideram muito importante e, 28,4%, importante, as orientações do Tribunal aos gestores municipais sobre dúvidas quanto à criação de cargos e realização de concursos públicos para os cargos da UCI por meio de respostas as consultas formuladas.

Em relação às consultas, o Quadro 12, do tópico 4.1.2, demonstra que o Tribunal respondeu a seis consultas sobre o Sistema de Controle Interno municipal, tais como, obrigatoriedade de realização de concurso público e nível de escolaridade superior para os cargos da UCI e a implantação, integração ou não do SCI no Poder Executivo municipal.

No que tange às ações fiscalizatórias e judicantes do Tribunal, em que predominam as deliberações impositivas e/ou recomendatórias, as Tabelas 29 e 30 apontam os resultados das avaliações das decisões do TCE-MT em processos de representações e de contas, respectivamente.

Tabela 29 – Resultado da Questão 22 – Avaliação das deliberações do TCE-M, nos processos de representações, quanto à determinação de criação de cargos e à realização de concursos públicos para controladores internos

Escala de Importância	Frequência Absoluta	Frequência Percentual	Frequência Percentual Acumulada	Mediana	Moda
Muito importante	52	70,3%	70,3%	0	52
Importante	22	29,7%	100,0%		
Mais ou menos importante	0	0,0%	100,0%		
De pouca importância	0	0,0%	100,0%		
Sem importância	0	0,0%	100,0%		
Total	74	100,0%			

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 30 – Resultado da Questão 23 – Avaliação das deliberações do TCE-MT, nos processos de contas, quanto à determinação da criação de cargos e à realização de concursos públicos de controladores internos

Escala de Importância	Frequência Absoluta	Frequência Percentual	Frequência Percentual Acumulada	Mediana	Moda
Muito importante	53	71,6%	71,6%	0	53
Importante	21	28,4%	100,0%		
Mais ou menos importante	0	0,0%	100,0%		
De pouca importância	0	0,0%	100,0%		
Sem importância	0	0,0%	100,0%		
Total	74	100,0%			

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados acima revelam que 100% dos respondentes avaliam as deliberações do Tribunal em processos de representação e de contas como importantes para a criação e realização de concursos públicos para os cargos de controlador interno, sendo que deste percentual, mais de 70% dos respondentes consideram muito importante as deliberações do TCE-MT.

Esses resultados podem ser decorrentes do impacto das 652 deliberações do TCE-MT acerca da implantação e do funcionamento do SCI dos municípios mato-grossenses, codificadas e categorizadas na Tabela 1, do tópico 4.1.3, desta pesquisa, que demonstra, dentre outras, a existência de 30 decisões para criar o cargo de controlador interno (Cód. 1), 52 decisões para implantar o Sistema de Controle Interno (Cód. 2) e 145 decisões para realizar concurso público para o cargo de controlador interno (Cód. 6).

Em relação as decisões em processos de levantamento, a Tabela 31 apresenta o seguinte resultado.

Tabela 31 – Resultado da Questão 24 – Avaliação das deliberações do TCE-MT nos processos de levantamentos dos níveis de maturidade dos sistemas administrativos

Escala de Importância	Frequência Absoluta	Frequência Percentual	Frequência Percentual Acumulada	Mediana	Moda
Muito importante	52	70,3%	70,3%	5	52
Importante	16	21,6%	91,9%		
Mais ou menos importante	5	6,8%	98,6%		
De pouca importância	1	1,4%	100,0%		
Sem importância	0	0,0%	100,0%		
Total	74	100,0%			

Fonte: Dados da pesquisa.

Nesta questão, 70,3% dos respondentes consideram muito importantes as deliberações do Tribunal nos processos de levantamentos dos níveis de maturidade dos sistemas administrativos de controle interno, 21,6% avaliam importantes e 6,8% consideram mais ou menos importantes.

Na avaliação das ações educativas do Tribunal, as Tabelas 32 e 33 mostram os resultados.

Tabela 32 – Resultado da Questão 25 – Avaliação das ações de capacitação do TCE-MT visando o desenvolvimento dos profissionais de controle interno

Escala de Importância	Frequência Absoluta	Frequência Percentual	Frequência Percentual Acumulada	Mediana	Moda
Muito importante	60	81,1%	81,1%	1	60
Importante	13	17,6%	98,6%		
Mais ou menos importante	1	1,4%	100,0%		
De pouca importância	0	0,0%	100,0%		
Sem importância	0	0,0%	100,0%		
Total	74	100,0%			

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 33 – Resultado da Questão 26 – Avaliação das ações de capacitação do TCE-MT sobre avaliação de controles internos para o desenvolvimento das atividades de auditoria interna

Escala de Importância	Frequência Absoluta	Frequência Percentual	Frequência Percentual Acumulada	Mediana	Moda
Muito importante	62	82,7%	82,7%	2	62
Importante	10	13,3%	96,0%		
Mais ou menos importante	1	1,3%	97,3%		
De pouca importância	0	0,0%	97,3%		
Sem importância	2	2,7%	100,0%		
Total	75	100,0%			

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado da Tabela 32 indica que 81,1% dos respondentes avaliam as ações de capacitação dos profissionais de controle interno (servidores da UCI) como muito importante, 17,6% como importante e 1,4% mais ou menos importante. Em síntese, 98,6% dos respondentes consideram essas ações educativas importantes para o desenvolvimento desses profissionais.

Na avaliação de cursos específicos de aperfeiçoamento profissional, a Tabela 33 demonstra que 82,7% dos respondentes consideram muito importante, 13,3% deles avaliam importante e 4% consideram mais ou menos importante e sem importância, resultado semelhante à questão anterior, pois 96% dos respondentes avaliam as ações de capacitação em avaliação de controles internos importantes para o desenvolvimento das atividades de auditoria interna.

Por fim, a Tabela 34 apresenta o resultado da avaliação das metodologias de avaliação de controles internos.

Tabela 34 – Resultado da Questão 27 – Avaliação das metodologias do TCE-MT de avaliação de controles internos para o desenvolvimento das atividades de auditoria interna

	Frequência Absoluta	Frequência Percentual	Frequência Percentual Acumulada	Mediana	Moda
Muito importante	61	76,3%	76,3%	2	61
Importante	14	17,5%	93,8%		
Mais ou menos importante	2	2,5%	96,3%		
De pouca importância	1	1,3%	97,5%		
Sem importância	2	2,5%	100,0%		
Total	80	100,0%			

Fonte: Dados da pesquisa.

Em síntese, 93,8% dos respondentes consideraram importante a metodologia de avaliação dos controles internos para o aperfeiçoamento das atividades de auditoria interna desenvolvidas pelos servidores da UCIs.

Como analisado no tópico 4.1.4, as ações educativas foram geridas pela Escola Superior de Contas (Tabela 3 e 4) e pela unidade técnica responsável pelo Programa Aprimora, que realizaram oficinas e cursos de capacitação em avaliação de controles internos para os servidores das UCIs nas áreas de (i) logística de medicamentos, (ii) alimentação escolar, (iii) contratações públicas, (iv) gestão de frotas, (v) gestão financeira e de (v) avaliação de controles internos em nível de entidade.

Ressalta-se que essa questão está intimamente relacionada com a Questão 26, cujo resultado é coerente e corrobora as avaliações das ações educativas desenvolvidas pelo Tribunal de Contas.

Portanto, a avaliação das ações normativas, orientadoras, fiscalizadoras/judicante e educativas do Tribunal de Contas do Estado identificadas e analisadas no tópico 4.1 deste estudo, é fator fundamental para aferir o nível de eficácia das ações do Tribunal na implantação e funcionamento do SCI dos municípios mato-grossenses.

4.4.3 Avaliação do nível de eficácia das ações do TCE-MT na implantação e funcionamento do Sistema de Controle Interno dos municípios

Após análise das ações do Tribunal no tópico anterior, a Tabela 35 mostra as frequências dos resultados da avaliação das ações do TCE-MT na implantação e funcionamento do SCI dos municípios mato-grossenses.

Tabela 35 – Frequências simples e ponderadas dos resultados das questões de 13 a 28 do questionário

N.º	Frequência (F)							Frequência Ponderada (R)						
	5	4	3	2	1	SF	Moda	R1	R2	R3	R4	R5	SR	Média
13	23	22	5	14	29	93	29	115	88	15	28	29	275	2,96
14	59	12	2	0	0	73	59	295	48	6	0	0	349	4,78
15	60	12	2	0	0	74	60	300	48	6	0	0	354	4,78
16	56	13	3	0	0	72	56	280	52	9	0	0	341	4,74
17	44	23	4	2	0	73	44	220	92	12	4	0	328	4,49
18	57	16	1	0	0	74	57	285	64	3	0	0	352	4,76
19	56	13	2	3	0	74	56	280	52	6	6	0	344	4,65

20	55	12	5	2	0	74	55	275	48	15	4	0	342	4,62
21	45	20	5	4	0	74	45	225	80	15	8	0	328	4,43
22	53	21	0	0	0	74	53	265	84	0	0	0	349	4,72
23	52	22	0	0	0	74	52	260	88	0	0	0	348	4,70
24	53	21	0	0	0	74	53	265	84	0	0	0	349	4,72
25	52	16	5	1	0	74	52	260	64	15	2	0	341	4,61
26	60	13	1	0	0	74	60	300	52	3	0	0	355	4,80
27	62	10	1	0	2	75	62	310	40	3	0	2	355	4,73
28	61	14	2	1	2	80	61	305	56	6	2	2	371	4,64
Total	848	260	38	27	33	1206	848	4.240	1.040	114	54	33	5.481	4,54
F %	70,3	21,6	3,2	2,2	2,7	100								
Fac	848	1108	1146	1173	1206									
Fac %	70,3	91,9	95	97,3	100									
Notas: F = Frequência absoluta F% = Frequência relativa Fac = Frequência absoluta acumulada Fac% = Frequência relativa acumulada SF = Somatório das frequências absolutas							R = Frequência x peso da alternativa SR = Somatório das frequências ponderadas Média = SR / SF x 100 5 = Muito importante 4 = Importante 3 = Mais ou menos importante 2 = De pouca importante 1 = Sem importância							

Fonte: Dados da pesquisa.

Como já visto, os itens 13 a 27 do questionário apresentaram questões sobre a avaliação das ações normativas, orientativas, fiscalizatórias/judicantes e educativas do TCE-MT na implantação e funcionamento do SCI dos municípios mato-grossenses.

Os resultados consolidados na Tabela 35 indicam que 70,3% dos respondentes consideram que as ações do TCE-MT são **muito importantes** e 21,9% os respondentes consideram importantes para implantação do SCI nos municípios. A partir desses resultados, pode-se inferir que 91,9% dos respondentes, consideram, no mínimo, importantes as ações do Tribunal de Contas na implantação e funcionamento do SCI.

A partir das médias individuais e geral das frequências ponderadas das questões 13 a 28 e com base na metodologia definida no tópico 3.7, a Tabela 36 apresenta a avaliação do grau de eficácia das ações do TCE-MT na implantação e funcionamento do SCI dos municípios mato-grossenses.

Tabela 36 – Grau de eficácia das ações do TCE-MT

Questão	Média	Grau de Eficácia
13	2,96	48,92%
14	4,78	94,52%
15	4,78	94,59%
16	4,74	93,40%
17	4,49	87,33%
18	4,76	93,92%
19	4,65	91,22%
20	4,62	90,54%
21	4,43	85,81%
22	4,72	92,91%
23	4,70	92,57%
24	4,72	92,91%
25	4,61	90,20%
26	4,80	94,93%
27	4,73	93,33%
28	4,64	90,94%
Média Geral	4,54	88,62%

Conversão da Média para o Grau de Eficácia:

1 = 0%; 2 = 25%; 3 = 50%; 4 = 75%; 5 = 100%

Fonte: Dados da pesquisa

Com exceção da questão 13 que apresentou o grau de eficácia de 48, 92% da Resolução nº 01/2007 na criação da UCI na estrutura organizacional dos entes municipais, as 15 questões remanescentes, de nº 14 a 28, apresentaram nível de eficácia superior a 85%.

O resultado geral das respostas apresentou uma média de 4,54 das frequências ponderadas, que corresponde a 88,62% de grau de eficácia das ações do TCE-MT.

Segundo os dados da pesquisa, as ações normativas do TCE-MT, sobretudo as positivadas na Resolução nº 01/2007 e na Resolução Normativa nº 33/2012, são muito importantes para implantação e o funcionamento do SCI dos municípios mato-grossenses.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

5.1 Considerações Finais da Pesquisa

A presente pesquisa teve como principal objetivo avaliar a eficácia das ações do TCE-MT na implantação do Sistema de Controle Interno dos municípios mato-grossenses, na percepção dos servidores da unidade de controle interno, denominados auditores ou controladores internos.

Os conceitos de controles internos foram abordados na visão administrativa, contábil e jurídica. Observou-se que os controles internos, ou sistema de controle interno na visão contábil, ampliam e aprofundam o alcance dos mecanismos e elementos de controle da função administrativa de controle, visando alcançar o objetivo organizacional de tudo ocorra de acordo com o planejado.

Por outro lado, os conceitos jurídicos de controle interno divergem dos conceitos contábeis e administrativos, como salientou Muniz (2017), uma vez que a visão jurídica ora descreve como um conjunto de normas e institutos jurídicos ora como órgão sistêmico, ao passo que contabilidade e a administração entendem sistema de controle interno como um conjunto de componentes e elementos que funcionam de forma sistêmica e interligados ao ambiente da organização com a finalidade de alcançar os objetivos organizacionais.

Neste contexto, a evolução histórica do controle interno do Poder Executivo Federal, demonstra que o controle das finanças públicas no Brasil surgiu e desenvolveu-se com base na contabilidade durante o período colonial/imperial e republicano, respectivamente, realizados pelas Juntas das Fazendas, Erário Régio e o Conselho de Fazenda, Contadoria Geral da República, Inspeção-Geral de Finanças, Secretaria Central de Controle Interno e Secretaria do Tesouro Nacional.

Vale ressaltar que a função de controle interno dos recursos públicos foi instituída pela Lei nº 4.320/1964, organizada de forma sistêmica pelo Decreto-Lei nº 200/1967, abrangendo o controle das atividades em todos os níveis e órgãos, compreendendo o controle pela chefia competente, o controle pelos órgãos próprios de cada sistema e o controle pelos órgãos dos sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria.

O Sistema de Controle Interno previsto nos arts. 31, 70 e 74, da CRFB/1988, foi interpretado e regulamentado por leis dos entes da federação como um conjunto de órgãos, unidades e atividades de auditoria e controles específicos, diferindo do sistema ou estrutura de controle interno recomendado pelos organismos internacionais (IFAC, 2001; COSO, 2013;

INTOSAI, 2004), não obstante, aquele controle orgânico fazer parte desse controle sistêmico na perspectiva de cada Poder ou órgão autônomo.

No âmbito do Poder Executivo Federal, o Sistema de Controle Interno descrito na Constituição Federal foi regulamentado pela Lei nº 10.180/2001, e consiste em um controle orgânico composto por órgãos e unidades administrativas, sob a supervisão e a orientação técnica da CGU, que executam as funções de auditoria, controle interno, defesa do patrimônio público, correição, ouvidoria, incremento da transparência da gestão, prevenção e combate à corrupção, visando a consecução das finalidades previstas na Constituição e nas leis.

Influenciado pela atuação da CGU, a Lei Complementar Estadual nº 550/2014 transformou a Auditoria Geral do Estado em Controladoria Geral do Estado, passando a congregar e executar dentro da estrutura de um único órgão as atividades de auditoria, controle, correição, ouvidoria, proteção do patrimônio público, incremento da transparência da gestão, prevenção e combate à corrupção, com vista a alcançar constantes nas Constituições e nas leis.

De acordo com o sistema de fiscalização da administração pública delineado pela Constituição da República, compete aos Tribunais de Contas, dentre outras, fiscalizar e julgar as contas dos administradores públicos, os quais devem gerir a coisa pública em conformidade com os princípios e regras constitucionais e legais, dentre os quais, o dever de instituir e manter sistema de controle interno no âmbito de cada Poder ou órgão autônomo.

As conclusões desta pesquisa, considerando os objetivos gerais e específicos propostos, são apresentados a seguir.

O primeiro objetivo específico consistiu em identificar as ações realizadas pelo TCE-MT na implantação do Sistema de Controle Interno dos municípios mato-grossenses. A consecução deste objetivo se deu por intermédio de análise documental, a qual serviu de base para delimitar o que seria posteriormente investigado.

Com base em dados obtidos nos documentos oficiais, identificou-se que as ações realizadas pelo TCE-MT para implantar o sistema de controle interno nos municípios mato-grossenses foram um conjunto integrado de ações normativas, fiscalizatórias, judicantes, orientativas e educativas, direta e indiretamente relacionados com as suas competências constitucionais e legais. Para evidenciar o referido resultado, o seguinte exemplo.

Um dos requisitos para implantar o sistema de controle interno é a criação do cargo de controlador interno. Nesse sentido, por meio da ação normativa, o Tribunal aprovou a Resolução nº 01/2007 e a Resolução Normativa nº 33/2012 que determinam a criação do cargo de controlador interno; por meio das ações fiscalizatórias e judicantes, a Corte fiscalizou e determinou a criação do cargo de controlador e a realização do concurso público para

provimento do referido cargo; pela ação orientativa, o Tribunal respondeu a várias dúvidas sobre o concurso público para o cargo de controlador interno pela Resolução de Consulta nº 13/2012; por fim, por meio da ação educativa, o TCE-MT realizou cursos e eventos de capacitação para os controladores internos e demais servidores públicos.

O segundo objetivo específico consistiu em conhecer as características funcionais dos servidores públicos das unidades de controle interno e as dessas unidades do Sistema de Controle Interno dos municípios mato-grossenses na percepção dos servidores das unidades de controle interno.

Os resultados da pesquisa evidenciaram, dentre outras, que 98,9% dos respondentes possuem curso de formação superior em Administração (33,3%), Ciências Contábeis (38,7%), Direito (28,8%) e Economia (1,1%), sendo que 88,2% desses servidores possuem cursos de pós-graduação *lato sensu*, cujas denominações dos cargos são variadas, mas a maioria (62,4%) ocupa cargos de controlador interno, seguido de auditor interno (20,4%), auditor de controle interno (9,7%) e 7,5% outras denominações equivalentes.

Em relação às características das UCI do Sistema de Controle Interno dos municípios, destaca-se que 63,4% dos órgãos municipais possuem um cargo efetivo para desenvolver as atividades de controle interno, sendo que 47,3% são cargos isolados, ou seja, não possuem *status* de unidade na estrutura organizacional, não obstante, 96,8% dos cargos isolados e das unidades estão vinculados diretamente à autoridade máxima do órgão.

O terceiro e último objetivo específico consistiu em analisar se as ações do Tribunal de Contas do Estado foram eficazes na implantação do Sistema de Controle Interno dos municípios mato-grossense na percepção dos servidores das unidades de controle interno.

O resultado geral da pesquisa apresentou que as ações Tribunal de Contas do Estado obteve 88,62% de eficácia das ações na implantação e funcionamento do Sistema de Controle dos municípios mato-grossense na percepção dos servidores das unidades de controle interno, demonstrando a importância deste órgão de controle interno no aprimoramento da Administração Pública, especialmente nas áreas de governança, gestão de riscos e controles internos.

Por fim, além do controle externo tradicional das contas públicas, os Tribunais de Contas brasileiros, por sua natureza jurídica e amplas competências constitucionais e legais, por meio de levantamento e auditoria operacionais, podem avaliar a eficácia dos controles internos, da gestão de riscos e governança dos órgãos e entidades públicas.

5.2 Limitações e Recomendações de Pesquisa

A primeira limitação desta pesquisa refere ao fato do pesquisador ser membro do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, situação que pode apresentar, em alguns aspectos, um viés positivo ou negativo sobre o resultado da pesquisa, apesar de toda diligência e imparcialidade da investigação. Como ponto positivo, destaca-se o fato da acessibilidade aos profissionais de controle interno, além do conhecimento da estrutura que é possível devido ao conhecimento adquirido ao longo dos anos.

O segundo fator limitador diz respeito à população objeto da pesquisa que se restringiu à percepção dos servidores das unidades de controle interno dos municípios, quando poderia ser ampliada para os auditores do Tribunal de Contas do Estado, os gestores públicos e outros servidores da administração pública municipal.

A última limitação da pesquisa é relativa à abordagem qualitativa que se caracteriza, entre outras, pela não obrigatoriedade de apresentação de hipóteses e de sua comprovação por meio estatístico inferencial.

Em virtude disso, a partir dos resultados obtidos, não se pode fazer inferência sobre o universo dos sistemas de controle interno de outros Estados e Municípios brasileiros, até mesmo porque a implantação desse sistema depende de governança política e administrativa, sobretudo de provocação da sociedade civil e dos órgãos de fiscalização e controle, tais como Tribunais de Contas e Ministério Público. No entanto, esta pesquisa pode servir como parâmetro para outros estudos que tenham objetivos semelhantes.

Nesse sentido, cabem pesquisas futuras que objetivem identificar e avaliar a capacidade das unidades de controle ou auditorias internas de realizar auditoria nas demonstrações contábeis, avaliar a estrutura de controle internos, gestão de riscos e governança pública, inclusive para prevenir e combater à corrupção; bem como pesquisas no sentido de avaliar a eficácia da gestão de riscos e dos controles internos no âmbito dos órgãos e entidades do setor público, em nível de atividades, haja vista que estes elementos são importantes mecanismos da governança destas organizações.

REFERÊNCIAS

ADEYEMI, F. K.; OLAREWAJU, O. M. Internal Control System and Financial Accountability: An Investigation of Nigerian South-Western Public Sector. **Acta Universitatis Danubius. Oeconomica**, Romênia, v.15, nº1, p.134-150, 01 January 2019. ISSN: 2065-0175. Disponível em: <<http://journals.univ-danubius.ro/index.php/oeconomica/article/view/5219/4818>> Acesso em: 24 jul. 2020.

ALENCAR, C. O. de; FONSECA, A. C. P. D. da. Excelência na Gestão Pública: a contribuição do controle interno da Marinha do Brasil. **REGE: Revista de Gestão**, São Paulo, v. 23, nº 23, p. 172-184, 2016. ISSN: 2177-8736. DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.rege.2016.01.001>. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rege/article/view/121141/118106>>. Acesso em: 23 out. 2020.

ALMEIDA, A. M. P. de; PINHO, R. C. S.; MACHADO, M. V. V. Controles internos e gestão de riscos: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 17, nº 2, p. 74-113, jul./dez., 2019. ISSN: 1980-086X. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v17i2.545>. Disponível em: <<https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/545>>. Acesso em: 25 abr. 2020.

ALZEBAN, A.; GWILLIAM, D. Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, United Kingdom, v. 23, ed. 2, p. 74-86, 2014. ISSN: 1061-9518 DOI: 10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1061951814000214?via%3Dihub>> Acesso em 24 jul. 2020.

ARAÚJO, D. J. C.; LIBONATI, J. J.; MIRANDA, L. C., RAMOS, F. S. Unidades de controle interno dos municípios brasileiros: análise sob a ótica do COSO II. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 12, nº 2, p. 39-58, abr./jun., 2016. ISSN: 1809-3337. DOI:10.4270/ruc.2016213. Disponível em: <<https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/4694/pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2020.

ARENA, M.; JEPPESEN, K. K. Variação da prática em auditoria interna do setor público: uma análise institucional. **European Accounting Review**, Bruxelas, v. 25, ed. 2, p. 319-345, 2016. ISSN: 1468-4497. DOI: 10.1080/09638180.2015.1018917. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/273948946_Practice_Variation_in_Public_Sector_Internal_Auditing_An_Institutional_Analysis>. Acesso em: 23 out. 2020.

ASIEDU, K. F.; DEFFOR, E. W. Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector. **International Journal of Auditing**, v. 21, n.1, p. 82–99, mar. 2017. ISSN: 1090-6738. DOI: 10.1111/ijau.12082. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/ijau.12082>>. Acesso em: 23 Out. 2020.

ASSIS, L. de; SILVA, C. L. da; CATAPAN, A. As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle. **Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe)**, Paraná, v. 14, nº 3, p. 26-43. jul./set. 2016. ISSN: 2177-4153. DOI: 10.5935/2177-4153.20160019. Disponível em: <<https://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/view/4055/3200>> Acesso em 24 abr. 2020.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL (ATRICON). **Resolução Atricon nº 05/2014**. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3204/2014 relacionadas à temática “Controle Interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados. In: Qualidade e agilidade dos Tribunais de Contas: diretrizes e marco de medição de desempenho. Brasília: Atricon, 2017.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 1998.

AVRITZER, L.; FILGUEIRAS, F. **Corrupção e controles democráticos no Brasil**. Brasília, DF: CEPAL. Escritório no Brasil/IPEA, 2011, 40p. (Textos para Discussão CEPAL-IPEA, nº 32). ISSN 2179-5495. Disponível em: < <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/28145>> Acesso em: 29 out. 2020.

AZEBAN, A.; GWILLIAM, D. Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, United Kingdom, vol. 23, p. 74-86, 2014. ISSN: 1061-9518. DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001>.

BABATUNDE, S. A.; DANDAGO, K. I. Internal Control System Deficiency and Capital Project Mis-management in the Nigerian Public Sector. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, United Kingdom, v. 164, p. 208-221, 31 de dezembro de 2014. ISSN: 1877-0428. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.069>. Disponível em < https://www.researchgate.net/publication/272390580_Internal_Control_System_Deficiency_and_Capital_Project_Mis-management_in_the_Nigerian_Public_Sector>. Acesso em 23 Out. 2020.

BARRETO, N. M. S. (Org.). **Cinquenta + 10 anos de história do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso – 1953 – 2013**. Cuiabá: Carlini & Caniato Editorial, 2013.

BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro v. 48, nº 5, p. 1135-1163, set./out., 2014. ISSN 0034-7612. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0034-76121527>. Disponível em:<<https://www.scielo.br/pdf/rap/v48/n5/04.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2020.

BRASIL. [Constituição (1891)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**, de 24 de fevereiro de 1891. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 17 mar. de 2020.

BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**, de 16 de julho de 1934. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 17 mar. 2020.

BRASIL [Constituição (1946)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**, de 18 de setembro de 1946. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 17 mar. 2020.

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 17 mar. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 10 mar. 2020.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Organograma da CGU**. Disponível em < <https://www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/imagens/organogramadacgu2021.jpg>> Acesso em: 25 abr. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 966-A, de 7 de novembro de 1890**. Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes à receita e despesa da República. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D00966-A.html>. Acesso em: 17 mar. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 2.409, de 23 de dezembro de 1896**. Aprova o regulamento do Tribunal de Contas. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D2409.htm>. Acesso em 17 mar. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.346, de 23 de julho de 1987**. Cria, no Magistério da Fazenda, os cargos que especifica e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-Lei/1965-1988/Del2346.htm. Acesso em: 23 out. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 95.076, de 22 de novembro de 1987**. Dispõe sobre a Carreira Finanças e Controle, criada pelo Decreto-lei nº 2.346, de 23 de julho de 1987, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/D95076.htm>. Acesso em: 23 out. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 30 jun.2020.

BRASIL. **Decreto nº 4.113, de 05 de fevereiro de 2002 (a)**. Transfere da estrutura do Ministério da Fazenda para a da Casa civil da Presidência da República a Secretaria Federal de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Controle Interno, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4113.htm>. Acesso em: 17 mar. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 4.177, de 28 de março de 2002 (b)**. Transfere para a Corregedoria-Geral da União as competências e as unidades administrativas da Casa Civil da Presidência da República e do Ministério da Justiça, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4177.htm>. Acesso em: 17 mar. 2020.

BRASIL. **Decreto n. 4.304, de 16 de julho de 2002 (c)**. 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, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4304.htm>. Acesso em: 17 mar. 2020.

BRASIL. Decreto nº 4.440, de 25 de outubro de 2002 (d). 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. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4440.htm> Acesso em: 17 mar. 2020.

BRASIL. Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Controladoria-Geral da União, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/D5683.htm>. Acesso em: 23 out. 2020.

BRASIL. Decreto nº 8.109, de 17 de setembro de 2013. Aprova a estrutura regimental e o quadro demonstrativo dos cargos em comissão e das funções gratificadas da Controladoria Geral da União e remaneja cargos em comissão. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d8109.htm>. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. Decreto nº 9.681, de 3 de janeiro de 2019. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança da Controladoria-Geral da União, remaneja cargos em comissão e funções de confiança e substitui cargos em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS por Funções Comissionadas do Poder Executivo - FCPE. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9681.htm>. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. Decreto nº 10.086, de 5 de novembro de 2019. Declara a revogação, para os fins do disposto no art. 16 da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, de decretos normativos. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D10086.htm>. Acesso em: 17 nov. 2020.

BRASIL. 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, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em 19 mar. 2020.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em 17 mar. 2020.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 17 mar. 2020.

BRASIL. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Brasília. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18443.htm>. Acesso em: 17 mar. 2020.

BRASIL. Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm>. Acesso em: 30 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.683.htm> Acesso em: 23 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 11.204, de 5 de dezembro de 2005. Altera a Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios; autoriza a prorrogação de contratos temporários firmados com fundamento no art. 23 da Lei nº 10.667, de 14 de maio de 2003; altera o art. 4º da Lei nº 8.745, de 9 de dezembro de 1993, e a Lei nº 11.182, de 27 de setembro de 2005; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/L11204.htm#:~:text=Altera%20a%20Lei%20n%C2%BA%2010.683,de%202003%3B%20altera%20o%20art>. Acesso em: 27 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016 (a). Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113303.htm>. Acesso em: 27 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.327, de 29 de julho de 2016 (b). Altera a remuneração de servidores públicos; estabelece opção por novas regras de incorporação de gratificação de desempenho a aposentadorias e pensões; altera os requisitos de acesso a cargos públicos; reestrutura cargos e carreiras; dispõe sobre honorários advocatícios de sucumbência das causas em que forem parte a União, suas autarquias e fundações; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113327.htm>. Acesso em: 27 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.341, de 29 de setembro de 2016 (c). Altera as Leis nº 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e 11.890, de 24 de dezembro de 2008, e revoga a Medida Provisória nº 717, de 16 de março de 2016. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113341.htm#:~:text=Altera%20as%20Leis%20n%C2%BA,16%20de%20mar%C3%A7o%20de%202016>. Acesso em: 27 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.502, de 1º de novembro de 2017. Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios; altera a Lei nº 13.334, de 13 de setembro de 2016; e revoga a Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, e a Medida Provisória nº 768, de 2 de fevereiro de 2017. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:<

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13502.htm>. Acesso em: 27 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019. Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios; altera as Leis nºs 13.334, de 13 de setembro de 2016, 9.069, de 29 de junho de 1995, 11.457, de 16 de março de 2007, 9.984, de 17 de julho de 2000, 9.433, de 8 de janeiro de 1997, 8.001, de 13 de março de 1990, 11.952, de 25 de junho de 2009, 10.559, de 13 de novembro de 2002, 11.440, de 29 de dezembro de 2006, 9.613, de 3 de março de 1998, 11.473, de 10 de maio de 2007, e 13.346, de 10 de outubro de 2016; e revoga dispositivos das Leis nºs 10.233, de 5 de junho de 2001, e 11.284, de 2 de março de 2006, e a Lei nº 13.502, de 1º de novembro de 2017. Brasília, DF: Presidência da República, [2020] Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13844.htm>. Acesso em: 27 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 14.133, de 01 de abril de 2021. Lei de licitações e contratos administrativos. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm>. Acesso em: 15 mai. 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 17 mar. 2020.

BRASIL. Medida Provisória nº 480, de 27 de abril de 1994. Organiza e disciplina os Sistemas de Controle Interno e de Planejamento e de Orçamento do Poder Executivo e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/480.htm>. Acesso em: 17 mar. 2020.

BRASIL. Medida Provisória nº 1.893-67, de 29 de junho de 1999 (a). Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: < http://planalto.gov.br/CCivil_03/MPV/Antigas/1893-67.htm>. Acesso em: 17 mar. 2020.

BRASIL. Medida Provisória n. 1.893-70, de 24 de julho de 1999 (b). Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1893-70.htm>. Acesso em: 17 mar. 2020.

BRASIL. Medida Provisória nº 2.112-88, de 26 de janeiro de 2001 (a). Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2112-88.htm#:~:text=MEDIDA%20PROVIS%C3%93RIA%20No%202.112,26%20DE%20JANEIRO%20DE%202001.&text=Organiza%20e%20disciplina%20os%20Sistemas,Federal%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias>. Acesso em: 19 mar. 2020.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 9.163, de 17 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/PL/2017/msg468-novembro2017.htm >. Acesso em: 27 out. 2020.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: < https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197 >. Acesso em: 17 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3602/GO. Plenário. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília/DF, 14 de abril de 2011. **Diário da Justiça Eletrônico**, nº 108, de 07/06/2011. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/djEletronico/DJE_20110606_108.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.264.676/SC. Plenário. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília/DF, 03 de julho de 2020. **Diário da Justiça Eletrônico**, nº 170, de 06/07/2020. Disponível em: < https://www.stf.jus.br/arquivo/djEletronico/DJE_20200706_170.pdf >. Acesso em 21 nov. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.074/2009** (Processo nº 025.818/2008-4). Relatório de Levantamento. Plenário. Relator: Ministro Weder de Oliveira, Brasília/DF, 20 de maio de 2009. Disponível em: < https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1074%2520ANOACORDAO%253A2009/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuid=42179850-2a8d-11eb-a06b-952e5a48746b > Acesso em: 17 nov. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 3.608/2014** (Processo nº 016.937/2012-0). Relatório de Levantamento. Plenário. Relator: Aroldo Cedraz. Brasília/DF, 09 de dezembro de 2014. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A3608%2520ANOACORDAO%253A2014/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuid=42179850-2a8d-11eb-a06b-952e5a48746b>. Acesso em: 17 nov. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.171/2017** (Processo nº 011.759/2016-0). Relatório de Levantamento. Plenário. Relator: Walton Alencar Rodrigues. Brasília/DF, 07 de junho de 2017. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1171%2520ANOACORDAO%253A2017/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuid=42179850-2a8d-11eb-a06b-952e5a48746b>. Acesso em: 17 nov. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 814/2018** (Processo nº 014.828/2017-0). Relatório de Auditoria. Plenário. Relator: Walton Alencar Rodrigues. Brasília/DF, 14 de abril de 2018 (a). Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A814%2520ANOACORDAO%253A2018/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuid=d863c840-2a8f-11eb-a076-bfe373a59c10>. Acesso em: 17 nov. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.253/2018** (Processo nº 031.563/2016-3). Relatório de Auditoria. Plenário. Relator: Augusto Sherman Cavalcanti. Brasília/DF, 12 de setembro de 2018. **(b)** Disponível em: < [https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/ NUMACORDAO%253A22253%2520ANOACORDAO%253A2018/D TRELEVANCIA%2520desc %252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuiid=d863c840-2a8f-11eb-a076-b fe373a59c10](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A22253%2520ANOACORDAO%253A2018/D TRELEVANCIA%2520desc %252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuiid=d863c840-2a8f-11eb-a076-b fe373a59c10)>. Acesso em: 17 nov. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.745/2020** (Processo nº 004.682/2019-0). Relatório de Auditoria. Plenário. Relator: Walton Alencar Rodrigues. Brasília/DF, 08 de julho de 2020. Disponível em: < https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1745%2520ANOACORDAO%253A2020/D TREL EVANCIA %2520desc%252C%2520 NUMACORDAOINT%2520desc /0/%2520? uuiid=d863c840-2a8f-11eb-a076-bfe373a59c10>. Acesso em: 17 nov. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Crítérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública**: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília: TCU, Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos. 2009. Disponível em < <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/estudo-criterios-gerais-de-controle-interno-na-administracao-publica.htm>>. Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Decisão nº 507/2001** (Processo nº 525.112/1997-9). Tomada de Contas Especial. Segunda Câmara. Relator: Valmir Campelo. Brasília/DF, 04 de setembro de 2001. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A507%2520ANOACORDAO%253A2001/D TRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuiid=d863c840-2a8f-11eb-a076-bfe373a59c10> Acesso em: 17 nov. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Plano Estratégico do Tribunal de Contas da União 2015-2021**. Brasília, DF. Disponível em: < https://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/planejamento/2021/doc/Plano%20estrat%C3%A9gico%202015_2021.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010**. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Brasília, DF. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas/relatorio-de-gestao/2010.htm>>. Acesso em: 20 mar. 2020.

BARRETO, J. M. P. **Controladoria em organizações públicas**: uma avaliação das práticas de governança. 2015. 183f. Tese (Doutorado em Administração) – Núcleo de Pós-Graduação em Administração da Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/18220>> Acesso em: 20 mar. 2020.

BLUMEN, A. **Controle interno como suporte estratégico de governança no setor público**. Coordenação: Valmir Leôncio da Silva e Eurípedes Sales. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

BOTELHO, M. M. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2009.

BRANDÃO, J. F. **Sistemas de controle interno e transparência pública: estudo de caso da Universidade Federal de Alagoas**. 2015, 113f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis, Atuariais e Finanças) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Atuariais e Finanças da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <<https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/1616>> Acesso em: 20 mar. 2020.

CABRAL, D. R. **O controle externo como instrumento para a concretização do direito fundamental à boa administração pública**. 2017. 170f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Mestrado em Direito da Universidade Federal De Mato Grosso do Sul, Campo Grande, 2017.

CASTARDO, H. F. **O Tribunal de Contas no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. São Paulo: Millennium, 2007.

CASTRO, D. P. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público: integração das áreas de ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança**. 6ª ed. São Paulo: Altas, 2015.

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

CARVALHO, H. L. M. **O papel do Tribunal de Contas da União na melhoria da administração pública federal**. 2013. 62f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Núcleo De Pós-Graduação e Pesquisa da FEAD-MINAS Centro de Gestão Empreendedora, Belo Horizonte, 2013.

CAVALCANTE; M. C. N.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Controle como dimensão da governança pública: princípios e melhores práticas definidos pelos órgãos internacionais**. Disponível em: <<http://website.acep.org.br/2011/wp-content/uploads/2014/10/teste1.pdf>>. Acesso em: 23 out. 2020.

CAVALCANTE; M. C. N.; DE LUCA; M. M. M. Controladoria como instrumento de governança no Setor Público. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, Brasília, v. 7, nº 1, p. 73-90, jan./mar., 2013. ISSN: 1981-8610. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v7i1.138>. Disponível em < <http://www.repec.org.br/repec/article/view/138/712>> Acesso em 10 jun. 2020.

CASTRO, P. K. L. B.; SILVA, F. M. V.; FERREIRA, C. A. Papéis e funções administrativas desempenhados por gestores de incubadoras e de empresas incubadas no estado do Amazonas/Brasil. **REEN: Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, Florianópolis. v. 11, nº 1, p. 102-137, jan-abr., 2018. ISSN: 1984-3372. DOI 10.19177/reen.v11 e12018102-137. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/331239910_PAPEIS_E_FUNCOES_ADMINISTRATIVAS_DESEMPENHADOS_POR_GESTORES_DE_INCUBADORAS_E_DE_EMPRESAS_INCUBADAS_NO_ESTADO_DO_AMAZONASBRASIL>. Acesso em: 23 out. 2020.

CANNAVINA, V. C.; PARISI, C. Gestão pública em entidades brasileiras: adequação dos procedimentos de controles internos às normas COSO/INTOSAI. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 11, nº 3, pp. 06-26, jul./set., 2015. ISSN: 1809-3337. DOI: 10.4270/ruc.2015319.

Disponível em:< <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/4250/pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2020.

CARVALHO, M. A. T. ; CRUZ, M. C. M. T.; SPINELLI, M. V. C. ; SILVA, T. A. B. Controle interno em municípios brasileiros: uma análise das Controladorias-Gerais dos Municípios diante do modelo da Controladoria Geral da União. **Revista de Gestión Pública**, Valparaíso - Chile, v. 3, nº 2, p. 297-328, jul./dic., 2014. ISSN: 0719-1839. Disponível em: <<http://www.revista.de.gestionpublica.cl/index.php/rgp/article/view/53/98>>. Acesso em: 20 jul. 2020.

CARVALHO FILHO, J. S. **Manual de direito administrativo**. 23 ed. rev., ampl. e atualizada até 31.12.2009. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

CERTO, S. C. **Administração moderna**. 9ª ed. Tradução: Maria Lúcia G. L. Rosa e Ludmilla Teixeira Lima. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2013.

CIOBAN (LUCAU), A. N.; HLACIUC, E.; ZAICEANU, A. M. The impact and results of the internal audit activity exercised in the public sector in Romania. **Procedia Economics and Finance**, Holanda, v. 32, p. 394 – 399, 2015. ISSN: 2212-5671.DOI: [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01409-4](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01409-4). Disponível em: <<https://www.sciencedirect.ez95.periodicos.capes.gov.br/science/article/pii/S2212567115014094?via%3Dihub>>. Acesso em 15 ago. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público**: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em:< https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2020.

COELHO, Jerri Eddi Xavier. O controle interno na perspectiva constitucional. In: BLIACHERIENSE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinícius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coords.). **Controladoria no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 61-73.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Controle Interno – Estrutura Integrada**. Traduzido por PWC Brasil. 2013.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada**. 2013. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_Executive_Summary_Portuguese.pdf> Acesso em: 04 dez. 2019.

CONSELHO NACIONAL DO CONTROLE INTERNO (CONACI). **Diagnóstico do perfil dos recursos humanos dos órgãos centrais de controle interno**. Brasília, 2013. Disponível em:<<http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2014/12/Diagnostico-Perfil-RH-dos-%C3%93rg%C3%A3os-de-Control-Interno.pdf>> Acesso em: 10 nov. 2020.

CONSELHO NACIONAL DO CONTROLE INTERNO (CONACI). **Diagnóstico da organização e do funcionamento dos órgãos de controle interno**. Brasília, 2013. Disponível em:< <http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2014/12/Diagn%C3%B3stico-Perfil-dos-%C3%93rg%C3%A3os-de-Control-Interno.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2020.

CONTI, J. M.; SCAFF, F. F. **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro**. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

COSTA, A.M.; FRANCISCO, T. H. A.; SANTOS, A. M. dos; RAMOS, A. M. As Funções Administrativas e as Práticas Gerenciais na Educação Superior Privada. **Revista de Ciências da Administração**, Florianópolis, v. 15, nº 35, p. 95-107, abr. 2013. ISSN: 2175-8077 (Online). DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8077.2013v15n35p95>. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/2175-8077.2013v15n35p95/24340>>. Acesso em: 23 out. 2020.

COSTA, W. P. L. B. ; SILVA, S. L. ; SILVA, J. D. da ; NASCIMENTO, I. C. S. do; RODRIGUES, R. R. F. A percepção dos gestores da unidade de controle interno em um órgão público do Rio Grande do Norte. **Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí – REAVI**, Ibirama, v. 09, nº 14, p. 016-039, ago. 2020. ISSN: 2316-4190. DOI 10.5965/2316419009142020016. Disponível em < <https://www.periodicos.udesc.br/index.php/reavi/article/view/17827>> Acesso em: 20 nov. 2020.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CRUZ, F. da; GLOCK, J. O. **Controle interno nos municípios: orientação para implantação e relacionamento com os Tribunais de Contas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DENHARDT, R. B.; CATLAW, T. J. **Teorias da administração pública**. Tradução: Noveritis do Brasil. 2ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2017.

DI PIETRO, M. Z. **Direito Administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

DURIGON, A. R.; DIEHL, C. A. Controladoria no setor público: uma análise dos artigos publicados no congresso USP de controladoria e contabilidade – período de 2001 a 2011. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 24, nº 2, pp.91-109, abr-jun., 2013. ISSN 0103-734X. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1611>>. Acesso em 23 out. 2020.

ESTEVES, F. M. F. Metodologias sistêmicas II. In: MARTINELLI; D. P.; VENTURA, C. A. A. (Coord.). **Visão sistêmica e administração: conceitos, metodologias e aplicações**. Edição do Kindle. São Paulo: Saraiva, 2006.

FAÇANHA, M. C.; LIMA, F. A. P. de; LUCA, M. M. M. de; VASCONCELOS, A. C. de. Gerenciamento de riscos e gestão de controles internos em empresas brasileiras envolvidas em crimes de corrupção e lavagem de dinheiro. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 17, nº 43, pp. 34-50, abr./jun., 2020. ISSN: 2175-8069. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n43p34>. Disponível em:< <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2020v17n43p34/43754>>. Acesso em: 20 set. 2020.

FAYOL. H. **Administração Industrial e Geral: previsão, organização, comando, coordenação e controle**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FARIA, J. R. V. de; FARIA, J. H. de. A Concepção de Estado e a Administração Pública no Brasil no Âmbito do Plano Diretor de Reforma do Estado. **Administração Pública e Gestão**

Social - APGS, Viçosa, v. 9, nº 3, p. 140-147, jul./set., 2017. ISSN 2175-5787. DOI: <http://dx.doi.org/10.21118/apgs.v1i3.1331>. Disponível em: < <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/5144/pdf>>. Acesso em: 24 out. 2020.

FERRAZ, L. A César o que é de César: contornos e perspectivas do Controle Interno da Administração Pública. In: FORTINI, C.; IVANEGA, M. M. (Coord.) **Mecanismos de Controle Interno e sua matriz constitucional**: um diálogo entre Brasil e Argentina. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 41-47.

FERREIRA, G. J. B. C. Governança corporativa aplicada ao setor público: o controle interno como um dos núcleos de implementação. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 14, nº 1, p. 39-73, jan./jun., 2016. ISSN: 1980-086X (Online). DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v14i1.315>. Disponível em: <<https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/315>>. Acesso em 20 mai. 2020.

FERREIRA JÚNIOR, A. M. **O bom controle público e as Cortes de Contas como tribunais da boa governança**. 2015. 257f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2015. Disponível em: < <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/134784/333913.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso 20 mar. 2020.

FREIRE, D. A. A.; BATISTA, P. C. S. Natureza preventiva do controle interno no setor público. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 15, nº 2, p. 380-413, jul/dez., 2017. ISSN 1980-086X. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v15i2.413>. Disponível em: <<https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/413>>. Acesso em: 20 mai. 2020.

GATTRINGER, J. L.; MARINHO, S. V. O uso do modelo COSO na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá, v. 39, nº 1, p. 75-95, jan./abr. 2020. ISSN 1984-882X. DOI: 10.4025/enfoque.v39i1.44412. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/44412>>. Acesso em: 20 mai. 2020.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

GOMES, J. V. L. A corrupção em perspectivas teóricas. **Programa de Pós-Graduação em Ciências Sociais – UFJF**, Minas Gerais, v. 5, p. 21 – 33, n.1 e 2 jan./dez. 2010. ISSN :2318-101X (On-line). Disponível em: < <https://periodicos.ufjf.br/index.php/TeoriaeCultura/article/view/12234>> Acesso em: 23 out. 2020.

GUERRA, E. M. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública**. 2ª ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

GUERRA, E. M. Controle interno: reflexões acerca das dificuldades na implantação e efetivação de seus mecanismos. **Fórum de Gestão e Contratação Pública – FCGP**, Belo Horizonte, ano 4, nº 39, mar. 2005. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=9835>>. Acesso em: 6 dez. 2019.

GUERRA, E. M. **Controles Externo da Administração Pública**. 4ª ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

GUIRRO, A. B.; SILVA, H. M. R. da. Modelo de sistema viável. In: MARTINELLI, D. P.; VENTURA, C. A. A. (Coord.). **Visão sistêmica e administração**: conceitos, metodologias e aplicações. Edição do Kindle. São Paulo: Saraiva, 2006.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Declaração de Posicionamento do IIA: As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles**, 2013. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41842/12/As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_d_e_Posicionamento.pdf> Acesso em: 09 mar. 2021.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Governance in the public sector**: a governing body perspective. International Public Sector Study13. August, 2001. Disponível em: <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>>. Acesso em: 19 de abr. 2020.

INTERNACIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Tradução: Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. Disponível em < https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2020.

IONESCU, L. The Role of Accounting and Internal Control in Reducing Bureaucracy in the Public Sector. **Journal of Economic Development, Environment and People**, Romênia, v. 5, n. 4, 2016. ISSN: 2285 – 3642 ISSN-L: 2285 – 3642. Disponível em: < https://www.researchgate.net/publication/319247435_The_Role_of_Accounting_and_Internal_Control_in_Reducing_Bureaucracy_in_the_Public_Sector>. Acesso em: 23 set. 2020.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

IUDÍCIBUS, S. de; ADDE, T. V.; RICARDINHO FILHO, A. G.; MARTINS, E. A Comissão das Partidas Dobradas de 1914 e a Contabilidade Pública Brasileira. **Revista de Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, v. 25, Edição "História da Contabilidade", p. 321-333, set./dez., 2014. ISSN: 1808-057X (On-line). DOI: 10.1590/1808-057x201412030. Disponível em:< <https://www.redalyc.org/pdf/2571/257133371003.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2020.

JANSE Van RENSBURG, J. O.; COETZEE, P. Internal audit public sector capability: a case study. **Journal of Public Affairs**, Estados Unidos, v. 16, nº 2, p. 181-191, 2016. ISSN: 1479-1854 (On-line). DOI: 10.1002/pa.1574. Disponível em:< <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1002/pa.1574>>. Acesso em: 23 set. 2020.

JONES, G. R.; GEORGE, J. M. **Administração contemporânea**. 4ª ed. Tradução de Maria Lúcia G. L. Rosa. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

JÓHANNESDÓTTIR, A. M.; KRISTIANSSON, S. N.; SIPILAIMEN, N.; KOIVUNEN, R. Internal audit in the public sector – comparative study between the Nordic countries: the development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries. **Stjórnmal og Stjórnsýsla**, Islândia, v. 14, ed. 2, p. 19-44, árg. 2018. ISSN: 1670-679X (On-line).

DOI:10.13177/irpa.a.2018.14.2.2. Disponível em: <<http://www.irpa.is/article/view/a.2018.14.2.2/pdf>>. Acesso em: 23 set. 2020.

JUSTEN FILHO, M. Curso de Direito Administrativo. 8ª ed. rev. ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

KAST, F. E.; ROSENZWEIG, J. E. **Organização e administração**: um enfoque sistêmico. Tradução de Oswaldo Chiquetto. Vol. I, 3ª ed. São Paulo: Pioneira, 1987.

KOSHCHYNETS, M. I. Evaluating the Status and Problems of Functioning of the Internal Control and Audit in the Bodies of Public Sector. **Business Inform.**, Ucrânia, v. 4, nº 495, pp. 268-273, 2019. ISSN: 2222-4459 (On-line). DOI 10.32983/2222-4459-2019-4-268-273. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/334358503_Evaluating_the_Status_and_Problems_of_Functioning_of_the_Internal_Control_and_Audit_in_the_Bodies_of_Public_Sector> Acesso em: 23 out. 2020.

LACOMBE, F.; HEILBORN, G. **Administração**: princípios e tendências. São Paulo: Saraiva, 2003.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia do Trabalho Científico**: procedimentos básicos, pesquisas bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 7ª ed. 10. reimpr. São Paulo: Atlas, 2015a.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Técnicas de Pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 7ª ed. 8ª reimpr. São Paulo: Atlas, 2015b.

LIMA, G. C. L.; MIRANDA, L. C.; OLIVEIRA, R. R.; VASCONCELOS, M. T. C. Avaliação das normas editadas pelos Tribunais de Contas brasileiros para orientar os poderes municipais na institucionalização dos sistemas de controle interno. **Registro Contábil – ReCont**, Alagoas, v. 5, nº 1, p. 20-34, jan/abr., 2014. ISSN: 2179-734X (On-line). Disponível: <https://www.seer.ufal.br/index.php/registrocontabil/article/view/20> Acesso em: 23 out. 2020.

LIMA NETO, R. L. **Sistema de controle interno no anteprojeto de lei orgânica da administração pública federal**: percepção dos servidores da Controladoria-Regional da União no Estado de Pernambuco. 2012. 136f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33203/11/Ruita%20Leite%20de%20Lima%20Neto.pdf>>. Acesso em: 20 mai. 2020.

MATO GROSSO. [Constituição (1989)]. **Constituição do Estado de Mato Grosso**, de 05 de outubro de 1989. Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Cuiabá: Assembleia Legislativa, [2020]. Disponível em: <<https://www.al.mt.gov.br/arquivos/parlamento/ssl/constituicao-estadual.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2020.

MATO GROSSO. Controladoria Geral do Estado. **Organograma**. Disponível em: <<http://www.controladoria.mt.gov.br/documents/364510/13603874/ORGANOGRAMA/696fef87-ade4-5a91-fa61-f5bf0f83b98c>>. Acesso em: 20 fev. 2021.

MATO GROSSO. **Lei nº 4.087, de 11 de julho de 1979.** Dispõem sobre a organização da Administração Estadual, estabelece princípios e diretrizes para a modernização administrativa e dá outras providências. Cuiabá: Controladoria Geral do Estado, [2020]. Disponível em: <http://www.controladoria.mt.gov.br/documents/364510/2685224/Lei_4087-1979+-+CRIAC3%87%C3%83O+DA+AGE.pdf/02e34cdc-8961-43ed-ae3-c334be153440>. Acesso em: 10 nov. 2020.

MATO GROSSO. **Lei nº 8.099, de 29 de março de 2004.** Consolida as normas referentes aos cargos da Auditoria-Geral do Estado e dá outras providências. Cuiabá: Assembleia Legislativa, [2020]. Disponível em: <<https://www.al.mt.gov.br/legislacao/3470/visualizar>>. Acesso em: 10 nov. 2020.

MATO GROSSO. **Lei nº 9.996, de 08 de novembro de 2013.** Fixa o subsídio dos Auditores da Auditoria Geral do Estado de Mato Grosso e dá outras providências. Cuiabá: Assembleia Legislativa, [2020]. Disponível em: <<https://www.al.mt.gov.br/legislacao/3470/visualizar>>. Acesso em: 10 nov. 2020.

MATO GROSSO. **Lei nº 8.066, de 30 de dezembro de 2003.** Dispõe sobre a criação da Escola Superior de Contas do Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. Cuiabá: Assembleia Legislativa, [2020]. Disponível em: <https://www.al.mt.gov.br/legislacao/3438/visualizar>>. Acesso em: 10 nov. 2020.

MATO GROSSO. **Lei nº 8.610, de 21 de dezembro de 2006.** Extingue autarquia vinculada ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso e dá outras providências. Cuiabá, Assembleia Legislativa, [2020]. Disponível em: <<https://www.al.mt.gov.br/legislacao/4444/visualizar>>. Acesso em: 10 nov. 2020.

MATO GROSSO. **Lei Complementar nº 198, de 17 de dezembro de 2004.** Reestrutura o Sistema de Avaliação do Controle Interno no âmbito do Poder Executivo Estadual. Cuiabá: Assembleia Legislativa, [2020]. Disponível em: <<https://www.al.mt.gov.br/legislacao/6139/visualizar>>. Acesso em: 10 nov. 2020.

MATO GROSSO. **Lei Complementar nº 269, de 22 de janeiro de 2007.** Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso e dá outras providências. Cuiabá: Assembleia Legislativa, [2020]. Disponível em: <<https://www.al.mt.gov.br/legislacao/?tipo=&restringeBusca=e&palavraChave=&numeroNorma=269&anoNorma=2007&autor=&dataInicio=&dataFim=&codAssunto=&search=>>. Acesso em 10 nov. 2020.

MATO GROSSO. **Lei Complementar nº 295, de 28 de dezembro de 2007.** Cuiabá: Assembleia Legislativa, [2020]. Dispõe sobre o Sistema Integrado de Controle Interno do Estado de Mato Grosso e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.al.mt.gov.br/legislacao/6236/visualizar>>. Acesso em 10 nov. 2020.

MATO GROSSO. **Lei Complementar nº 526, de 15 de janeiro de 2014.** Inclui dispositivo na Lei Complementar nº 269, de 22 de janeiro de 2007, que dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso e dá outras providências. Cuiabá: Assembleia Legislativa, [2020]. Disponível em: <https://www.al.mt.gov.br/legislacao/10660/visualizar>>. Acesso em: 10 nov. 2020.

MATO GROSSO. **Lei Complementar nº 550, de 27 de novembro de 2014**. Transforma a Auditoria Geral do Estado em Controladoria Geral do Estado, dá novas atribuições e outras providências. Cuiabá: Assembleia Legislativa, [2020]. Disponível em: <<https://www.al.mt.gov.br/legislacao/12331/visualizar>>. Acesso em: 10 nov. 2020.

MATO GROSSO. **Lei Complementar nº 594, de 04 de agosto de 2017**. Altera dispositivos da lei complementar nº 550, de 27 de novembro de 2014, que dispõe sobre a transformação da auditoria-geral do estado em controladoria-geral do estado e dá outras providências. Cuiabá: Assembleia Legislativa, [2020]. Disponível em:< <https://www.al.mt.gov.br/legislacao/15050/kvisualizar>>. Acesso em: 10 nov. 2020.

MATO GROSSO. Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão. **Tabelas Salariais** [2020]. Disponível em: <<https://portaldoservidor.gestao.mt.gov.br/Transparencia/portal/tabelacargo.xhtml>>. Acesso em: 21 nov. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Acórdão nº 211/2018** (Processo nº 18.659-7/2017). Representação. Tribunal Pleno. Relator: Conselheiro Interino Luiz Henrique Lima. Cuiabá. Sessão de Julgamento 12/06/2018. Disponível em: < https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/decisao/num/186597/ano/2017/num_decisao/211/ano_decisao/2018>. Acesso em: 10 nov. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Acórdão nº 97/2020** (Processo nº 35.980-7/2018). Levantamento. Tribunal Pleno. Relatora: Conselheira Interina Jaqueline Jacobsen Marques. Cuiabá. Sessão de Julgamento 19/05/2020. Disponível em: < https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/decisao/num/359807/ano/2018/num_decisao/97/ano_decisao/2020>. Acesso em: 10 nov. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Acórdão nº 117/2020** (Processo nº 13.244-6/2019). Levantamento. Tribunal Pleno. Relator: Conselheiro Substituto Luiz Carlos Pereira. Cuiabá. Sessão de Julgamento 26/05/2020. Disponível em: < https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/decisao/num/132446/ano/2019/num_decisao/117/ano_decisao/2020>. Acesso em: 10 nov. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Consolidação de entendimentos técnicos: decisões em consulta, súmulas e prejudgados**. 11. ed. Cuiabá: PubliContas, 2019. Disponível em: <https://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00092211/TCENTM_Consolidacao_de_Entedimentos_tecnicos_%2011ed.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Guia para implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública**. 1ªed. Cuiabá PubliContas. 2007 (c). ISBN 978-85-98587-03-5. Disponível em:< <https://www.tce.mt.gov.br/publicontas/detalhe/Publicacao?publicacao=32>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Instrução Normativa SEC nº 002/2011**. Dispõe sobre normas e procedimentos relativos às atividades da Escola Superior de Contas do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Cuiabá. Disponível em: <<https://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00038921/SEC%20002-2011-vers%C3%A3o%2002%20CGSCI%202.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Plano Estratégico, 2006-2008**: construindo a excelência. Cuiabá: Central de Texto, 2006.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Plano Estratégico**: Gestão 2010-2011. Disponível em: <<https://www.tce.mt.gov.br/uploads/flipbook/PlanoEstrategico2010-2011/16/index.html>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Plano Estratégico**: Gestão 2012-2017. Disponível em: <<https://www.tce.mt.gov.br/uploads/flipbook/PlanoLongo2012-2017/index.html>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Plano Estratégico**: Gestão 2012-2013. Disponível em: <<https://www.tce.mt.gov.br/uploads/flipbook/Plano2012-2013/index.html>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Plano Estratégico**: Gestão 2014-2015. Disponível em: <<https://www.tce.mt.gov.br/uploads/flipbook/PlanoEstrategico20142015-v2015/index.html>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Plano Estratégico**: Gestão 2016-2017. Disponível em: <<https://www.tce.mt.gov.br/uploads/flipbook/PlanoEstratGestao2016-2017/index.html>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Plano Estratégico**: Gestão 2018-2019. Disponível em: <<https://www.tce.mt.gov.br/uploads/flipbook/PlanoEstratGestao2018-2019/index.html>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório de levantamento referente à identificação do perfil do sistema de controle interno dos municípios mato-grossenses**. Levantamento (Processo nº 13.244-6/2019). Tribunal de Contas do Estado e a Prefeitura Municipal de Cuiabá e as 140 prefeituras municipais. Relator: Conselheiro Substituto Luiz Carlos Azevedo Costa Pereira. Disponível em: <<https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/detalhe/num/132446/ano/2019>> Acesso em: 29 out. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução nº 01/2007, de 06 de março de 2007** (a). Aprova o “Guia para implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública”, estabelece prazos e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.tce.mt.gov.br/legislacao?categoria=12>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução nº 14/2007, de 06 de março de 2007** (b). Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.tce.mt.gov.br/legislacao?categoria=12>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução de Consulta nº 13/2012 – TP** (Processo nº 11.187-2/2012). Tribunal Pleno. Relator: Conselheiro Antônio Joaquim. Disponível em: <<https://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00032076/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20de%20Consulta%20n%C2%BA%2001312.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução Normativa nº 33/2012, de 11 de dezembro de 2012**. Aprova padrões e prazos de envio dos pareceres da Unidade Central de Controle Interno das organizações municipais sobre as contas anuais de gestão e de governo ao TCE/MT, estabelece diretrizes para o sistema de controle interno e dá outras providências. Disponível em: < <https://www.tce.mt.gov.br/legislacao?categoria=12>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução Normativa nº 26/2014, de 18 de dezembro de 2014**. Altera a Resolução Normativa nº 33/2012, aprova os requisitos, o conceito e a estrutura da referência do sistema de controle interno dos fiscalizados, bem como estabelece a competência da UCI para elaborar, aprovar, modificar e executar o seu Plano Anual de Auditoria Interna – PAAI. Disponível em: < [https://www.tce.mt.gov.br/legislacao? categoria=12](https://www.tce.mt.gov.br/legislacao?categoria=12)>. Acesso em: 18 fev. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso. N.U. 1010030-36.2019.8.11.0000, Órgão Especial Cível, Relator: Des. Carlos Alberto Alves da Rocha, julgado em 28/05/2020. **Diário da Justiça Eletrônico**, ed. nº 10753, de 15/06/2020. Disponível em: < https://dje.tjmt.jus.br/dje/relatorio/10753-2020_DIARIO_DA_JUSTICA_DE_MATO_GROSSO.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso. N.U. 1010030-36.2020.8.11.0000, Órgão Especial Cível, Relator: Des. Carlos Alberto Alves da Rocha, julgado em 08/10/2020. **Diário da Justiça Eletrônico**, ed. nº 10844, de 22/10/2020. Disponível em: <https://dje.tjmt.jus.br/dje/relatorio/10844-2020_CADERNO_JUDICIAL_DO_TRIBUNAL_DE_JUSTICA.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2020.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MARX, C. A. **A CGU e a dualidade do papel do Controle Interno no Brasil**. 2015. 95f. Dissertação (Mestrado em Gestão e Políticas Públicas) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015. Disponível em:<<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/14107>> Acesso em: 25 abr. 2020.

MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2011.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo brasileiro**. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MESSIAS, D.; WALTER, S. A. Governança e controladoria no setor público: uma análise do governo e da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais. **Revista Práticas de Administração Pública**, Santa Maria, v. 2, nº 2, p. 31-51, mai./ago., 2018. ISSN: 2526-6292 (On-line). DOI: <http://dx.doi.org/10.5902/2526629234635>. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/pap/article/view/34635>. Acesso em: 20 mar. 2020.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 12, nº 25, p. 159-188, jan./abr., 2015. ISSN: 1807-182 (On-line). DOI <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p159>. Disponível em:< <https://periodicos.ufsc>.

br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n25p159/2 9368. Acesso em: 20 mar. 2020.

MORAIS, L. S.; TEIXEIRA, M. G. C. Interfaces da accountability na administração pública brasileira: análise de uma experiência da Auditoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. **Revista Eletrônica de Administração**, Porto Alegre, ed. 83, n° 1, p. 77-105, jan./abr.2016. ISSN: 1413-2311(On-line). DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/1413-2311.014162016.62768>. Disponível em: <https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-23112016000100077&script=sci_arttext>. Acesso em: 20 mar. 2020.

MORENO, G. C. L.; MIRANDA, L. C. Avaliação dos Órgãos de Controle Interno nos Poderes Municipais Brasileiros: análise a partir dos regulamentos legais. **Revista Gestão & Políticas Públicas**, São Paulo – SP, v. 3, n° 2, p. 345-367, 2013. ISSN: 2237-1095 (On-line). DOI: <https://doi.org/10.11606/rgpp.v3i2>. Disponível em:< <https://www.revistas.usp.br/rgpp/issue/view/7445>>. Acesso: 25 out. 2020.

MOURÃO, L.; FERREIRA, D. R.; PIANCASTELLI, S. M. **Controle democrático da administração pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

MUNIZ, P. M. **A trajetória institucional do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal**: a emergência e a evolução da Controladoria Geral da União. 2017. 121f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) – Programa de Pós-graduação em Gestão Pública da Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2017. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/41969>>. Acesso em: 20 mar. 2020.

OLIVEIRA JÚNIOR, T. M.; LUSTOSA DA COSTA, F. J.; MENDES, A. P. Perspectivas teóricas da corrupção no campo da administração pública brasileira: características, limites e alternativas. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 67, ed. especial, p. 111 – 138, dez. 2016. ISSN: 0034-9240 (on-line). DOI: <https://doi.org/10.21874/rsp.v67i0.881>. Disponível em < <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/881>> Acesso em: 23 out. 2020.

PACHECO, A. S. V.; RISSI, M.; PACHECO, A. S. V.; STELZER, J.; ALMEIDA, M. S. Proposta de melhoria no desempenho nas funções administrativas em uma universidade federal. **Revista de Gestão Universitária na América Latina – GUAL**, Florianópolis, v. 6, n° 1, pp. 42-59, jan. 2013. ISSN: 1983-4535 (On-line). DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/1983-4535.2013v6n1p42>. Disponível em:<<https://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/1983-4535.2013v6n1p42/23986>> Acesso em: 23 out. 2020.

PEREIRA, J. M. Reforma do estado e controle da corrupção no brasil. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 12, n° 2, p. 1-17, abr./jun., 2005. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/919/1/ARTIGO_ReformaEstadoControle.pdf> Acesso em: 23 out. 2020.

PEIXE; B. C. S.; FILHO, C. R.; PASSOS, G. A. **Governança Pública e Accountability**: uma análise bibliométrica das publicações científicas nacionais e internacionais. In: XVI Congresso USP Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 27 a 29 de julho de 2016. ISSN: 2175-8069 (On-line). DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2018v15n36p77>. Disponível em:< <http://www.spell.org.br/documentos/ver/53203/governanca-publica-e-accountability---uma-analise-bibliometrica-das-publicacoes-cientificas-nacionais-e-internacionais-i/pt-br>>. Acesso em: 20 mar. 2020.

PIZO, F. **Mapeamento de Controles Internos SOX**: práticas de controles internos sobre as demonstrações financeiras. São Paulo: Atlas, 2018.

QUEIROZ, M. A. S.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V.; GOMES, A. O.; RODRIGUES, M. D. N. Controle interno e controladoria na administração pública: estudo nas Universidades Federais Brasileiras. **Capital Intelectual**, Fortaleza, v.1, nº 2, p. 59-72, out./dez., 2015. ISSN: 2447-6560 (On-line). Disponível em: < <http://publica-estaciofic.com.br/revistas/index.php/CAPITALINTELECTUAL/article/viewFile/155/57> >. Acesso em: 20 mar. 2020.

REIS, S. R. G. Evolução do controle interno no Poder Executivo Federal brasileiro: um panorama de suas transformações institucionais e de suas tensões constitutivas. **Boletim de Análise Político-Institucional**, Brasília, nº 12, p. 81-90, jul./dez., 2017. ISSN: 2237-6208 (On-line). Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8104> > Acesso em: 22 out. 2020.

RIBEIRO, R. J. B. **Controle Externo da Administração Pública Federal no Brasil**: O tribunal de Contas da União – uma análise jurídico administrativa. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

ROSSI MADRUGA, S.; COLOSSI, N.; BIAZUS, C. A. Funções e competências gerenciais do contador. **Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria**, Santa Maria, v. 9, nº 2, p. 182-191, abr./jun., 2016. ISSN: 1983-4659 (On-line). DOI: 10.5902/1983465921282. Disponível em < <https://www.redalyc.org/pdf/2734/273445843001.pdf> > Acesso em 15 jun. 2020.

SÁ, A. L. **Curso de Auditoria**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SANT'ANNA, R. N. **O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia como órgão indutor da governança pública nos municípios**: corolário do princípio constitucional da eficiência. 2018. 127f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/27012>. Acesso em: 20 abr. 2020.

SANTOS, C. J. **O controle Interno na gestão pública municipal: um estudo multicaso em municípios de pequeno porte do Estado de Goiás**. 2019. 127f. Dissertação (Mestrado em Gestão Organizacional) – Programa de Pós-Graduação em Gestão Organizacional da Universidade Federal de Goiás – Regional Catalão, Catalão, 2019. Disponível em: <<http://repositorio.bc.ufg.br/tede/bitstream/tede/10292/5/Disserta%c3%a7%c3%a3o%20-%20Carlos%20Jos%c3%a9%20dos%20Santos%20-%202019.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2020.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da Pesquisa aplicada à Contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, F. R. S. **Sistema de controle interno**: uma proposta para a controladoria geral do município de Amontada-CE. 2018. 70f. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) – Programa de Pós-Graduação em Administração de Empresas da Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2018. Disponível em: <http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UFOR_89b6bbae107af4ede2103037f36c72bb> Acesso em: 20 abr. 2020.

SILVA, J. W. G. **Avaliação dos sistemas de controle interno dos municípios do Estado de Alagoas**: aplicação da metodologia do COSO 2013. 2017. 229f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Núcleo de Pós-Graduação em Administração da Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2017. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/25693/1/Disserta%c3%a7%c3%a3o%20de%20Mestrado%20-%20Jos%c3%a9%20William%20Gomes%20da%20Silva.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2020.

SILVA; N. R.; CARNEIRO, A. F.; RAMOS, E. G. Controladoria no setor público: uma comparação entre as leis de criação em quatro dos maiores municípios de Rondônia e a literatura. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, v. 3, nº 2, p. 73-87, mai.-ago., 2015. ISSN: 2318-1001 (Online). DOI: 10.18405/recfin20150205. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/307703560_Controladoria_no_Setor_Publico_Um_a_Comparacao_entre_as_Leis_de_Criacao_em_Quatro_dos_Maiores_Municipios_de_Rondonia_e_a_Literatura> Acesso em: 23 out. 2020.

SOBRAL, F.; PECCI, A. **Administração**: teoria e prática no contexto brasileiro. 2ª ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2013.

SOUZA, A. B.; BAUER, M. M.; COLETTI, L. A importância da governança corporativa e do controle interno na área contábil. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, Novo Hamburgo, v. 17, n. 1, p. 148-174, jan. 2020. ISSN: 2446-6875 (On-line). DOI: <https://doi.org/10.25112/rgd.v17i1.1723>. Disponível em: <https://periodicos.feevale.br/seer/index.php/revista_gestao_edesenvolvimento/article/view/1723>. Acesso em: 11 jul. 2020.

SOUZA, D. C. B. **Fortalecimento do controle interno governamental: diagnóstico e propostas para a Controladoria Geral do Estado do RN**. 2014. 98 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) – Programa de Pós-graduação em Gestão Pública da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal, 2014. Disponível em: <<https://repositorio.ufrn.br/jspui/handle/123456789/16914>>. Acesso em: 20 abr. 2020.

SOUZA JUNIOR, M. de; SILVA, M. Z. Gestão pública estadual: percepção dos gestores sobre a qualidade dos controles internos. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 15, nº 46, p. 47-60, set./dez., 2016. ISSN 2237-7662 (On-line). DOI: <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v15n46p47-60>. Disponível em: <http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2283/1902>>. Acesso em: 23 out. 2020.

SUZART, J. A. S.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria versus prática. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v.14, nº 1, p.44-56, jan./abr., 2011. ISSN: 1984-3925 (On-line). Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/8369/as-instituicoes-brasileiras-de-controladoria-publica-----teoria-versus-pratica>> Acesso em 23 out. 2020.

TUMWEBAZE, Z.; MUKYALA, V.; SSEKIZIYIVU, B.; TIRISA, C. B. TUMWEBONIRE, A. Corporate governance, internal audit function and accountability in statutory corporations. **Cogent Business & Management**, United Kindom, v. 5, ed. 1, 2018. ISSN: 2331-1975 (On-line). DOI: 10.1080/23311975.2018.1527054. Disponível em: <<https://www.cogentoa.com/article/10.1080/23311975.2018.1527054>> Acesso em: 23 out. 2020.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

VIEIRA, S. **Como elaborar questionários**. São Paulo: Atlas, 2009.

YAYA, R.; SUPROBO, H. S. Determinants of Weaknesses in Internal Control of Provincial Government in Indonesia. **Journal of Accounting and Investment**, Indonésia, v. 20, nº 3, p. 296-309, 2019. ISSN: 2622-6413 (On-line). DOI: 10.18196/jai.2003130. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/337424363_Determinants_of_Weaknesses_in_Internal_Control_of_Provincial_Government_in_Indonesia>. Acesso em: 25 nov. 2020.

YURNIWATIA; RIZALDI, A. Control Environment Analysis at Government Internal Control System: Indonésia Case. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, Oxford, v. 211, p. 844 – 850, 2015. ISSN: 1877-0428 (On-line). DOI: <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.11.11.1>. Disponível em: <<https://www-sciencedirect.ez95.periodicos.capes.gov.br/Science/article/pii/S1877042815054518?via%3Dihub>> Acesso 15 ago. 2020.

APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO - TCLE**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais

**TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO – TCLE
BASEADO NAS DIRETRIZES CONTIDAS NA RESOLUÇÃO CNS Nº466/2012, MS.**

Prezado (a) Participante

Eu, **Isaias Lopes da Cunha**, aluno do mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais, vinculado a Faculdade de Economia, Administração, Contábeis e Atuariais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, estou desenvolvendo a pesquisa intitulada: ***“O Tribunal de Contas do Estado como órgão indutor da implantação e aperfeiçoamento o Sistema de Controle Interno dos municípios mato-grossense”***, sob a orientação do Prof. Dr. Fernando de Almeida Santos.

Os objetivos específicos identificar as ações do Tribunal de Contas do Estado na implementação e aperfeiçoamento do sistema de controle interno dos municípios mato-grossenses, conhecer a estrutura atual do sistema de controle interno dos municípios mato-grossenses e avaliar a atuação do Tribunal de Contas do Estado na implantação e aperfeiçoamento do sistema de controle dos municípios mato-grossense na percepção dos auditores ou controladores internos.

O estudo se justifica porque a instituição e manutenção de sistema de controle interno além de ser uma obrigação constitucional e legal, esse controle é fundamental para melhoria da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional dos órgãos e entidades da administração pública dos municípios, bem como para colaborar com as fiscalizações do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, motivos pelos quais essa Corte tem um papel relevante nesse processo.

Os procedimentos metodológicos da minha dissertação constituem, basicamente, em análise documental e aplicação de questionário sobre a avaliação do sistema de controle e da atuação do Tribunal de Contas do Estado no processo de implantação e aperfeiçoamento desse sistema. Será utilizado um questionário autoaplicável eletrônico (online) com questões estruturadas fechadas, elaborada pela ferramenta Google Forms e enviado pelo *WhatsApp* a um grupo com mais 100 (cem) de servidores públicos ocupantes dos cargos de auditores e controladores internos dos municípios do Estado de Mato Grosso para maior abrangência e celeridade na coleta de dados.

Esclareço que a participação dos servidores públicos no estudo é voluntária e, portanto, os (as) senhores (as) não são obrigados (as) a fornecerem as informações e/ou colaborar com as atividades solicitadas pelo Pesquisador. Caso decida não participar do estudo, ou resolver a qualquer momento

desistir do mesmo, não sofrerá nenhum dano, nem haverá modificação na assistência que vem recebendo na Instituição (se for o caso).

Caso tenha alguma dúvida ou queira obter algum esclarecimento você poderá entrar em contato comigo pelo seguinte meio: e-mail: (isaiaauditor.mt@gmail.com; telefone: (65-9.99602-3459); endereço: Rua Av. Vereador Juliano da Costa Marques, 877, Bairro Jardim Aclimação, Cuiabá – MT. Também, caso queira poderá entrar em contato com o Comitê de Ética em Pesquisa da PUC/SP - Monte Alegre, colegiado que avaliou e revisou à luz das normativas éticas vigentes esta proposta de pesquisa. Os meios de contato com o CEP-PUC/SP Monte Alegre são: Fone (Fax): (11) 3670-8466 – atendimento de 2ª a 6ª feira das 9h às 18h - Endereço: Rua Ministro Godói, 969 – Sala 63 – C (Térreo do Prédio Novo) Perdizes – São Paulo/SP – CEP 05015-001 – e-mail: cometica@pucsp.br – site: <http://pucsp.br/cometica>.

O Comitê de Ética em Pesquisa (CEP) é um colegiado interdisciplinar e independente, com “*munus público*” (apalavra *múnus* tem origem no latim e significa dever, obrigação etc. O *múnus público* é uma obrigação imposta por lei, em atendimento ao poder público, que beneficia a coletividade e não pode ser recusado, exceto nos casos previstos em lei), que deve existir nas instituições que realizam pesquisas envolvendo seres humanos no Brasil, criado para defender os interesses dos participantes voluntários de estudos e pesquisas em sua integridade e dignidade e para contribuir no desenvolvimento da pesquisa dentro de padrões éticos.

Por fim, ressalto que o questionário será desenvolvido com base nos requisitos mínimos para a estruturação e o funcionamento dos sistemas de controle interno dos municípios mato-grossenses, constantes do Anexo III, da Resolução Normativa nº 33/2012, acrescido pela Resolução Normativa nº 26/2104 (Anexo II), e nas ações normativas, orientativas, fiscalizatórias e educativas do Tribunal de Contas do Estado, portanto, com base em documentos públicos e sobre assuntos profissionais e institucionais, razão pelas quais não vislumbro a necessidade de autorização individual de cada participante da pesquisa.

Declaração de Consentimento Livre e Esclarecido

Eu, _____, aceito (e/ou autorizo a participação de _____ com respeito ao) o convite para participar do referido estudo com fins científicos (divulgação em eventos e publicações). Estou ciente dos meus direitos ao sigilo, anonimato e que nenhum dado secundário poderá a levar a

minha identificação. E ainda, receberei uma via desse documento como garantia de que esse termo será devidamente observado e cumprido.

São Paulo, _____

Assinatura do participante ou responsável legal

Isaias Lopes da Cunha
Pesquisador Responsável

APÊNDICE B – PARECER CONSUBSTANCIADO DA CEP QUE APROVOU O PROJETO DE PESQUISA



PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP

DADOS DO PROJETO DE PESQUISA

Título da Pesquisa: O Tribunal de Contas do Estado como indutor do Sistema de Controle Interno

Pesquisador: ISAIAS LOPES DA CUNHA

Área Temática:

Versão: 2

CAAE: 38972420.8.0000.5482

Instituição Proponente: Programa de Estudos Pós-Graduados em Administração

Patrocinador Principal: Financiamento Próprio

DADOS DO PARECER

Número do Parecer: 4.455.094

Apresentação do Projeto:

Trata-se de protocolo de pesquisa para elaboração de Dissertação de Mestrado no Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciência Contábeis e Atuariais (PEPG em CCA), vinculado à Faculdade de Economia, Administração, Contábeis e Atuariais (FEA) da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Projeto de pesquisa de autoria de Isaías Lopes da Cunha, sob a orientação do Prof. Dr. Fernando de Almeida Santos.

A proposta apresenta resumidamente que "(...) Esta pesquisa destina-se a avaliar a contribuição do Tribunal de Contas do Estado no processo de implantação e aperfeiçoamento do sistema de controle interno dos municípios mato-grossenses. A implantação do sistema de controle interno é uma obrigação constitucional e legal, cuja finalidade principal é fiscalizar a gestão contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial dos órgãos e entidade da administração pública. O Tribunal de Contas do Estado, no exercício de sua missão constitucional, tem também as funções fiscalizadora e orientadora da gestão pública e, neste sentido, este órgão pode contribuir para a implantação e aperfeiçoamento do sistema de controle interno dos municípios.

Introdução

O tema desta pesquisa surgiu das discussões sobre o sistema de controle interno municipal no

Endereço: Rua Ministro Godói, 969 - sala 63 C
Bairro: Perdizes **CEP:** 05.015-001
UF: SP **Município:** SAO PAULO
Telefone: (11)3670-8466 **Fax:** (11)3670-8466 **E-mail:** cometica@pucsp.br



Continuação do Parecer: 4.455.094

fortalecimento do sistema de controle interno dos municípios mato-grossense.

Tamanho da Amostra no Brasil: 100"

Objetivo da Pesquisa:

Objetivo Primário:

Avaliar a contribuição do Tribunal de Contas do Estado no processo de implantação e aperfeiçoamento do sistema de controle interno dos municípios mato-grossenses

Objetivo Secundário:

- a) Identificar as ações do Tribunal de Contas do Estado na implementação e aperfeiçoamento do sistema de controle interno dos municípios matogrossenses;
- b) Conhecer a estrutura atual do sistema de controle interno dos municípios mato-grossenses;
- c) Avaliar a atuação do Tribunal de Contas do Estado na implantação e aperfeiçoamento do sistema de controle dos municípios mato-grossense na percepção dos auditores ou controladores internos.

Avaliação dos Riscos e Benefícios:

Riscos:

A presente pesquisa envolve riscos mínimos.

Benefícios:

Conscientizar os gestores públicos e a sociedade acerca da importância de um sistema de controle interno estruturado e eficaz para melhoria da gestão pública.

Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:

Acompanhamos integralmente, no que diz respeito a avaliação do mérito acadêmico do presente projeto de pesquisa, o parecer exarado pelo Prof. Dr. Alexandre Gonzales

Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:

A lista de documentos obrigatórios necessários a análise e revisão ética de seu projeto de pesquisa pelo Comitê de Ética em Pesquisa da PUC/SP campus Monte Alegre (CEP-PUC/SP) é a seguinte:

Endereço: Rua Ministro Godói, 969 - sala 63 C			
Bairro: Perdizes		CEP: 05.015-001	
UF: SP	Município: SAO PAULO		
Telefone: (11)3670-8466	Fax: (11)3670-8466	E-mail: cometica@pucsp.br	



Continuação do Parecer: 4.455.094

fortalecimento do sistema de controle interno dos municípios mato-grossense.

Tamanho da Amostra no Brasil: 100"

Objetivo da Pesquisa:

Objetivo Primário:

Avaliar a contribuição do Tribunal de Contas do Estado no processo de implantação e aperfeiçoamento do sistema de controle interno dos municípios mato-grossenses

Objetivo Secundário:

- a) Identificar as ações do Tribunal de Contas do Estado na implementação e aperfeiçoamento do sistema de controle interno dos municípios matogrossenses;
- b) Conhecer a estrutura atual do sistema de controle interno dos municípios mato-grossenses;
- c) Avaliar a atuação do Tribunal de Contas do Estado na implantação e aperfeiçoamento do sistema de controle dos municípios mato-grossense na percepção dos auditores ou controladores internos.

Avaliação dos Riscos e Benefícios:

Riscos:

A presente pesquisa envolve riscos mínimos.

Benefícios:

Conscientizar os gestores públicos e a sociedade acerca da importância de um sistema de controle interno estruturado e eficaz para melhoria da gestão pública.

Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:

Acompanhamos integralmente, no que diz respeito a avaliação do mérito acadêmico do presente projeto de pesquisa, o parecer exarado pelo Prof. Dr. Alexandre Gonzales

Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:

A lista de documentos obrigatórios necessários a análise e revisão ética de seu projeto de pesquisa pelo Comitê de Ética em Pesquisa da PUC/SP campus Monte Alegre (CEP-PUC/SP) é a seguinte:

Endereço: Rua Ministro Godói, 969 - sala 63 C	
Bairro: Perdizes	CEP: 05.015-001
UF: SP	Município: SAO PAULO
Telefone: (11)3670-8466	Fax: (11)3670-8466 E-mail: cometica@pucsp.br

APÊNDICE C - QUESTIONÁRIO SOBRE AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DOS MUNICÍPIOS DE MATO GROSSO

PARTE I – PERFIL FUNCIONAL DOS RESPONDENTES

Instruções para as questões 1 a 10: Por favor, faça uma marca na alternativa que você entende adequada para cada questão abaixo.

1. Qual o curso de formação acadêmica?
 - ☐ Administração
 - ☐ Ciências Contábeis
 - ☐ Direito
 - ☐ Economia
 - ☐ Engenharia
2. Qual o nível de escolaridade?
 - ☐ Graduação
 - ☐ Pós-Graduação lato sensu (MBA/Especialização)
 - ☐ Mestrado
 - ☐ Doutorado
 - ☐ Pós-Doutorado
3. Qual a denominação do seu cargo na unidade de controle interno?
 - ☐ Auditor interno
 - ☐ Auditor de controle interno
 - ☐ Analista de controle interno
 - ☐ Controlador interno
 - ☐ Outros
4. Há quanto tempo você exerce o cargo acima mencionado?
 - ☐ 0 a 3 anos
 - ☐ De 4 a 6 anos
 - ☐ De 6 a 8 anos
 - ☐ De 8 a 10 anos
 - ☐ Acima de 10 anos
5. Qual a faixa remuneratória do seu cargo na unidade de controle interno?
 - ☐ De 1.000 a 3.500 reais
 - ☐ De 3.501 a 6.000 reais
 - ☐ De 6.001 a 8.000 reais
 - ☐ De 8.001 a 10.000 reais
 - ☐ Acima de 10.000 reais

PARTE II – AVALIAÇÃO DA ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Instruções para as questões 6 a 12:

- 1) Por favor, nas questões de 6 a 10, faça uma marca na alternativa que você entende adequada para cada questão abaixo.
- 2) Por favor, nas questões de 11 a 12, faça uma marca indicando seu nível de concordância para cada um dos itens abaixo.

6. Qual a quantidade de cargos efetivos existentes na unidade de controle interno em que você trabalha?

- ☐ 1 cargo
- ☐ 2 cargos
- ☐ 3 cargos
- ☐ 4 cargos
- ☐ Acima de 4 cargos

7. Qual o status da unidade de controle interno na estrutura organizacional?

- ☐ Unidade unipessoal (cargo isolado)
- ☐ Assessoria
- ☐ Coordenadoria
- ☐ Secretaria
- ☐ Outros

8. Qual é o posicionamento da unidade de controle interno na estrutura organizacional?

- ☐ Vinculada diretamente a autoridade máxima do órgão ou entidade
- ☐ Vinculada à secretaria municipal de fazenda ou órgão equivalente
- ☐ Vinculada à outra secretaria ou unidade organizacional
- ☐ Secretaria ou unidade sem vinculação a outra secretaria
- ☐ Outros

9. Quantos cargos em comissão de direção, chefia ou assessoramento a unidade de controle interno possui?

- ☐ 1 cargo de dirigente da unidade de controle interno
- ☐ 2 cargos em comissão, sendo 1 de dirigente da unidade de controle interno
- ☐ 3 cargos em comissão, sendo 1 de dirigente da unidade de controle interno
- ☐ 4 cargos em comissão, sendo 1 de dirigente da unidade de controle interno
- ☐ Não possui cargos em comissão

10. Em relação aos cargos em comissão, qual é regra específica ou prática adotada pela autoridade máxima do órgão para provimento desses cargos?

- ☐ Todos os cargos são providos por servidores da carreira de controle interno
- ☐ Somente o cargo de dirigente da UCI não é provido por servidores da carreira de controle interno
- ☐ Não há regra, mas a prática é nomeação de servidores da carreira de controle interno para os cargos de dirigente da UCI e para os cargos de chefia e assessoramento
- ☐ Não há regra, as nomeações são de livre escolha da autoridade máxima do órgão
- ☐ Outras

11. As exigências constitucionais e legais são motivos suficientes para os gestores públicos municipais instituírem e manterem sistema de controle interno.

- ☐ Concordo totalmente
- ☐ Concordo parcialmente
- ☐ Nem concordo, nem discordo
- ☐ Discordo parcialmente
- ☐ Discordo totalmente

12. O comprometimento com a boa gestão da coisa pública é o principal motivo que induz os gestores públicos municipais a instituírem e manterem sistema de controle interno.

- ☐ Concordo totalmente
- ☐ Concordo parcialmente
- ☐ Nem concordo, nem discordo
- ☐ Discordo parcialmente
- ☐ Discordo totalmente

PARTE III – AVALIAÇÃO DA ATUAÇÃO DO TCE-MT NA IMPLANTAÇÃO E FUNCIONAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Instruções para as questões 13 a 27:

- 1) Caso o respondente tenha marcado “Concordo totalmente” nas questões 11 e 12, não responda as questões abaixo;
- 2) Por favor, faça uma marca indicando seu nível de importância para cada um dos itens abaixo.

13. Avalie a Resolução nº 01/2007 do TCE-MT, que aprova o Guia de Implantação do Sistema de Controle Interno, no processo de criação da lei geral de sistema de controle interno do município.

- ☐ Muito importante
- ☐ Importante
- ☐ Mais ou menos importante
- ☐ De pouca importância
- ☐ Sem importância

14. Avalie a Resolução nº 01/2007 do TCE-MT, que aprova o Guia de Implantação do Sistema de Controle Interno, na criação da unidade de controle interno na estrutura organizacional.

- ☐ Muito importante
- ☐ Importante
- ☐ Mais ou menos importante
- ☐ De pouca importância
- ☐ Sem importância

15. Avalie a Resolução nº 01/2007 do TCE-MT, que aprova o Guia de Implantação do Sistema de Controle Interno, na criação do cargo de auditor ou controlador interno.

- ☐ Muito importante
- ☐ Importante
- ☐ Mais ou menos importante
- ☐ De pouca importância

☐ Sem importância

16. Avalie a Resolução nº 01/2007 do TCE-MT, que aprova o Guia de Implantação do Sistema de Controle Interno, na elaboração das normas de rotinas internas e de procedimentos de controle dos sistemas administrativos da organização.

- ☐ Muito importante
- ☐ Importante
- ☐ Mais ou menos importante
- ☐ De pouca importância
- ☐ Sem importância

17. Avalie a Resolução Normativa nº 33/2012, do TCE-MT, na consolidação do cargo e da carreira de auditor/controlador interno e na realização de concurso público para provimento do referido cargo.

- ☐ Muito importante
- ☐ Importante
- ☐ Mais ou menos importante
- ☐ De pouca importância
- ☐ Sem importância

18. Avalie a Resolução Normativa nº 33/2012, do TCE-MT, na garantia de recursos humanos, materiais e estrutura física suficientes e adequadas, independência funcional e acesso às informações para o desenvolvimento das atividades da unidade de controle interno.

- ☐ Muito importante
- ☐ Importante
- ☐ Mais ou menos importante
- ☐ De pouca importância
- ☐ Sem importância

19. Avalie a Resolução Normativa nº 33/2012 e a Resolução Normativa nº 26/2014, ambas do TCE-MT, quanto as competências e requisitos de avaliação da estrutura e funcionamento da unidade de controle interno.

- ☐ Muito importante
- ☐ Importante
- ☐ Mais ou menos importante
- ☐ De pouca importância
- ☐ Sem importância

20. Avalie a Resolução Normativa nº 26/2014, do TCE-MT, quanto à implantação e avaliação da existência, aderência e adequação das normas de rotinas e dos procedimentos de controle dos sistemas administrativos da organização.

- ☐ Muito importante
- ☐ Importante
- ☐ Mais ou menos importante
- ☐ De pouca importância
- ☐ Sem importância

21. Avalie as orientações do TCE-MT, por meio de consultas e súmulas, no esclarecimento de dúvidas quanto a criação de cargos e realização de concursos públicos para controladores internos ou implantação do sistema de controle interno.

- ☐ Muito importante
- ☐ Importante
- ☐ Mais ou menos importante
- ☐ De pouca importância
- ☐ Sem importância

22. Avalie as deliberações do TCE-MT, nos processos de representações, quanto a determinação de criação de cargos e realização de concursos públicos para controladores internos ou aperfeiçoamento dos controles internos administrativos.

- ☐ Muito importante
- ☐ Importante
- ☐ Mais ou menos importante
- ☐ De pouca importância
- ☐ Sem importância

23. Avalie as deliberações do TCE-MT, nos processos de contas, quanto a determinação da criação de cargos e realização de concursos públicos de controladores internos ou aperfeiçoamento dos controles internos administrativos.

- ☐ Muito importante
- ☐ Importante
- ☐ Mais ou menos importante
- ☐ De pouca importância
- ☐ Sem importância

24. Avalie as deliberações do TCE-MT, nos processos de levantamentos da gestão financeira, gestão de frotas, contratações públicas, logística de medicamentos e gestão dos programas de alimentação e nutrição escolar, para o aprimoramento da gestão e das políticas públicas.

- ☐ Muito importante
- ☐ Importante
- ☐ Mais ou menos importante
- ☐ De pouca importância
- ☐ Sem importância

25. Avalie as ações de capacitação (eventos e cursos) realizadas pelo TCE-MT para o desenvolvimento das atribuições dos profissionais de controle interno.

- ☐ Muito importante
- ☐ Importante
- ☐ Mais ou menos importante
- ☐ De pouca importância
- ☐ Sem importância

26. Avalie as capacitações em avaliação de controles internos (oficinas) desenvolvidos pelo TCE-MT, no âmbito do programa Aprimora, para o desenvolvimento das atividades de auditoria interna.

- ☐ Muito importante

- ☐ Importante
- ☐ Mais ou menos importante
- ☐ De pouca importância
- ☐ Sem importância

27. Avalie as metodologias de avaliação de controles internos (questionários) desenvolvidos pelo TCE-MT, no âmbito do programa Aprimora, para o desenvolvimento das atividades de auditoria interna.

- ☐ Muito importante
- ☐ Importante
- ☐ Mais ou menos importante
- ☐ De pouca importância
- ☐ Sem importância