



O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: o papel da auditoria interna em uma instituição federal de ensino superior de Minas Gerais

Simone Rocha Gonçalves¹
Luís Roberto de Sousa Mendes²

RESUMO: Nos últimos anos, houve grande crescimento no âmbito das Instituições Federais de Ensino Superior no Brasil, principalmente após a adesão ao REUNI em 2007, que possibilitou a ampliação da oferta de cursos. Dessa forma, a estrutura física e operacional dessas entidades necessitou ser remodelada para atender às metas pactuadas no Programa ao mesmo tempo em que exigiu dos gestores buscar instrumentos de gestão eficazes, além de adotar postura mais consciente na aplicação dos recursos públicos. Nesse sentido, a pesquisa tem por objetivo descrever o controle na Administração Pública, realizando um estudo de caso em uma Instituição Federal de Ensino Superior de Minas Gerais. Trata-se de uma pesquisa qualitativa, exploratória, que utiliza a aplicação de questionários no intuito de investigar a percepção do corpo administrativo sobre os benefícios do controle para a entidade, utilizando como referência o trabalho desenvolvido por sua Unidade de Auditoria Interna.

Palavras-chave: Auditoria Interna, Instituição Federal de Ensino Superior, controle interno na administração pública.

ABSTRACT: In recent years there has been considerable growth in the context of Federal Institutions of Higher Education in Brazil, especially after joining the REUNI in 2007, which enabled the expansion of the supply of courses. Thus, the physical structure and operating these entities needed to be redesigned to meet the goals established in the Program. At the same time demanded of managers seeking effective management tools in addition to take a more conscious in the application of public resources. In this sense, the research aims to describe control in public administration, conducting a case study in an institution of Higher Education Federal de Minas Gerais. This is a qualitative, exploratory, using the questionnaires in order to investigate the perception of the governing body about the benefits of control to entity, using as reference the work of its Internal Audit Unit.

Keywords: Internal Audit, Federal Institution of Higher Learning, internal control in public administration.

¹Simone Rocha Gonçalves é aluna do mestrado profissional em Administração, Faculdade Fead, em Belo Horizonte. E-mail: simonerg2005@yahoo.com.br

²Luis Roberto Sousa Mendes é Doutor em Filosofia Política pela Pontifícia Università Antonianum, Itália. Atualmente é Professor Adjunto na Universidade Federal de Rondônia. E-mail: mendesluis@hotmail.com



INTRODUÇÃO

Nos últimos cinco anos, houve grande crescimento no âmbito das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), sendo a oferta de cursos ampliada com os programas Reuni e Expandir. Na Universidade objeto desta pesquisa, o quadro de professores e de servidores técnico-administrativos foi praticamente duplicado, foram implantados novos *campi* e houve substancial aumento no número de discentes. Para atender a esse ritmo, o Governo Federal vem destinando recursos em escala crescente para os programas de expansão universitária, exigindo que seus gestores estruturem os procedimentos administrativos e avaliem se os controles internos da entidade estão funcionando satisfatoriamente a fim de garantir a eficiência e a transparência necessárias. Segundo Fayol (2007), o controle realizado de maneira correta funciona como um instrumento valioso para a gestão. Na Administração Pública brasileira, a introdução desse conceito teve por marco a Lei nº 4.320/64, sendo que na Constituição Federal de 1988 reforçou-se o dever de prestar contas a quem administre recursos públicos.

Nesse sentido, a pesquisa tem por objetivo descrever o controle na Administração Pública, realizando um estudo de caso em uma Instituição Federal de Ensino Superior de Minas Gerais, sendo investigada a percepção do corpo administrativo sobre o papel desempenhado pela Auditoria Interna no fortalecimento dos controles internos e apoio à gestão. E por meio dos objetivos específicos pretende-se: identificar as ações desempenhadas pela Auditoria Interna no assessoramento à gestão e no atendimento das orientações e fiscalizações dos órgãos de controle; e avaliar a percepção do corpo administrativo sobre o trabalho desenvolvido pela unidade. O tema Controle na Administração Pública tem sido objeto de estudo para trabalhos acadêmicos nos últimos anos, principalmente, em virtude da sua importância em resguardar a sociedade de que os recursos públicos estão sendo geridos no atendimento do interesse coletivo e pelo destaque dado pela mídia sobre irregularidades e desvios de recursos. Aliado a esta situação está o crescimento das ações de transparência dos gastos públicos decorrente da cobrança por parte da população. Em âmbito internacional, o tema também tem sido muito explorado. Em 1992, foi criado o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway*



Commission (COSO) nos Estados Unidos, tornando-se referência por publicar critérios práticos para o estabelecimento de controles internos, sendo essa metodologia foi adotada nos países do primeiro mundo, a exemplo da Inglaterra, Austrália, Nova Zelândia e Canadá (TCU, 2009). No âmbito da entidade o tema justifica-se à medida que a Auditoria Interna tem o papel de assessorar a administração, avaliando os controles internos com informações relevantes de apoio à gestão.

Nessa perspectiva, o estudo pretende responder o seguinte questionamento: qual é a contribuição oferecida pela Unidade de Auditoria Interna no fortalecimento dos controles internos de uma Instituição Federal de Ensino Superior de Minas Gerais na percepção do corpo administrativo? O artigo está estruturado da seguinte forma: o primeiro capítulo destina-se à introdução; no segundo capítulo, desenvolve-se a revisão de literatura com os seguintes tópicos: o Controle, sua definição e os controles da Administração Pública Federal; controle interno governamental contendo a conceituação de controle interno administrativo; o controle interno na Administração Pública; e por fim, descreve as auditorias governamentais. O terceiro capítulo aborda-se a metodologia; no quarto capítulo apresenta-se a entidade e sua unidade de Auditoria Interna; no quinto, os resultados; no sexto, as considerações finais; e, por fim, são apresentadas as referências.

2 O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

2.1 Controle

O controle avalia o desempenho, bem como promove ação corretiva quando necessário, tendo por finalidade assegurar que os resultados das estratégias, políticas e diretrizes, regras e procedimentos se ajustem aos objetivos previamente estabelecidos. Na área pública, o controle é utilizado na verificação dos atos administrativos, que devem estar aderentes às normas previstas na legislação. Castro (2011) define o controle na área pública como o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade. Segundo Sousa (2008), o conceito de controle remonta da Antiguidade. Na Grécia Antiga, havia uma assembleia popular, denominada Eclésia, na qual as contas dos administradores



de bens públicos eram apuradas nas praças públicas. Com o passar do tempo, esse controle passou a ser desenvolvido por Conselhos de Finanças, e com o desenvolvimento do Estado moderno foi criada a Corte de Contas na França, posteriormente, na Holanda, Bélgica e Itália. Santana (2010) acrescenta que esse conceito é utilizado no Brasil desde o período colonial, quando em 1680 foram criadas as Juntas das Fazendas das Capitanias e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro sob a jurisdição de Portugal. Com a chegada da família real ao país, foi criado o Erário Régio e o Conselho da Fazenda.

As discussões teóricas sobre controle tiveram início com os estudos da Escola Clássica de Administração, tendo Fayol enunciado o conceito em uma das cinco funções administrativas: previsão, organização, coordenação, comando e controle. Tupinambá (2008) comenta que esse tema foi estudado pela Escola da Burocracia Racional, teoria desenvolvida no final do século XIX e início do século XX por Max Weber, que definiu o tipo ideal-burocrático, caracterizado pelos seguintes atributos: 1) racionalidade, 2) separação entre propriedade e gestão, 3) legalidade, 4) impessoalidade, 5) hierarquização e 6) especialização. Outras teorias foram significativas no sentido de ampliar a visão sobre o controle como o taylorismo, que recorre à função para atingir melhores níveis de produção e produtividade. Posteriormente, o modelo foi aprimorado pelo fordismo, que, por meio da linha de montagem móvel, trouxe aumento de produtividade na fabricação de automóveis. Esses dois modelos defenderam a rigidez nos controles.

Na Teoria das Relações Humanas, Helton Mayo constatou que a produtividade dos trabalhadores aumentava, mesmo em condições adversas, devido à motivação, passando a considerar maior flexibilidade no controle. Ao passo que a teoria de MacGregor, denominada Teoria “X” e “Y”, ao considerar os conceitos de motivação e liderança, chegou à conclusão que o excesso de controle burocrático gerava insatisfação nos trabalhadores e queda na produtividade. Por fim, no neoinstitucionalismo, vertente sociológica do institucionalismo, defendeu-se que as organizações se conformam a determinado padrão e este passa a ser seguido por outras organizações, grupos e indivíduos, exercendo, dessa forma, um controle psicossocial (MOTA, 2006 *apud* TUPINAMBÁ, 2008). Em resumo, alguns teóricos acreditavam que somente controles rígidos eram válidos, enquanto outros passaram a considerar fatores diversos como motivação, liderança e aspectos humanos.



Entretanto, todos tinham o propósito de utilizar o controle para aumentar os resultados das organizações. Nascimento e Reginato (2009) destacam que o controle organizacional se torna necessário na proporção em que uma organização se desenvolve e o seu administrador sente que não possui mais condições de acompanhar de perto todos os negócios. Nesse sentido, Anthony e Govindarajan (2006) afirmam que o controle gerencial inclui várias atividades, como: planejar o que a organização deve fazer, coordenar as atividades; comunicar a informação, avaliar a informação e influenciar as pessoas para alterar comportamentos.

2.2 Os controles da Administração Pública

Guerra (2011, p. 90) apresenta o conceito de controle da Administração Pública da seguinte forma:

Em síntese, controle da Administração Pública é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um Poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme aos modelos desejados anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática. Trata-se, na verdade, de poder-dever, já que, uma vez determinado em lei, não poderá ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização por omissão do agente infrator.

A Lei nº 4.320 representou um marco para a utilização do controle na Administração Pública no Brasil, com a introdução das normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A Lei apresentou as expressões *controle interno* e *controle externo*, sendo atribuída a competência de controle externo ao Poder Legislativo, realizada com o auxílio do TCU; e por sua vez, os três Poderes manterão, de forma integrada, sistema de controle interno. (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 2002). Nessa perspectiva, Cruz e Glock (2008) afirmam que a Constituição Federal de 1988 deu enfoque aos conceitos de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na aplicação do erário, atribuindo maior responsabilidade aos administradores públicos. Já no ano de 2000, foi sancionada a Lei Complementar nº 101, trazendo, em seu dispositivo legal, elementos para uma gestão



financeira responsável, como o planejamento, a transparência e o controle. Grande parte dos autores juristas apresenta a seguinte tipologia de controles:

- Quanto ao órgão ou autoridade que o exercita: controle parlamentar, controle administrativo e controle judiciário.
- Quanto ao posicionamento dos órgãos controlado e controlador: controle interno e controle externo.
- Quanto ao momento em que se efetiva: controle prévio, concomitante e posterior.
- Quanto à forma de instauração: controle *ex officio* ou por provocação.
- Quanto à extensão do controle: controle de legalidade, controle de mérito e controle de resultados (FERRAZ, 1999 *apud* SOUSA, 2008).

Dessa forma, o controle administrativo é exercido pela própria administração sobre seus atos. O controle parlamentar ou legislativo é desempenhado pelo Poder Legislativo sobre o Executivo, utilizando-se de comissões parlamentares de inquérito, convocação de ministros e pedidos de informação, dentre outros (SOUSA, 2008). Por sua vez, o controle judicial é exercido exclusivamente pelo Poder Judiciário, alcançando especificamente a legalidade dos atos administrativos praticados no âmbito do Poder Executivo e na administração dos demais órgãos e entidades do Estado (GUERRA, 2011). Quanto à tempestividade, os controles podem ser classificados como preventivos, concomitantes e subsequentes. Os controles preventivos destinam-se a evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades antes que os atos ocorram; os concomitantes têm por finalidade detectar essas falhas no momento em que ocorrem, permitindo-se medidas tempestivas de correção; e os subsequentes reservam-se a identificar essas situações após a sua ocorrência, permitindo a adoção de ações corretivas posteriores (CRUZ; GLOCK, 2008).

Em relação à localização do órgão que executa o controle em relação ao controlado, Di Pietro (2003) define o controle que cada um dos Poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes como controle interno, ao passo que o controle exercido por um dos Poderes sobre o outro é externo. Já o controle social pode ser entendido como a participação do cidadão na gestão pública, sendo o Estado democrático de direito essencial para o seu exercício. Cardoso (2010) comenta que as primeiras iniciativas de participação social, como organizações de bairro e movimento sindical, surgiram com o processo de



redemocratização do Brasil na década de 1980. A Constituição de 1988, no artigo 37, parágrafo 3º, previu a edição de lei ordinária para tratar especificamente das reclamações dos cidadãos “relativas à prestação de serviços públicos”. Sobre a importância do controle social, Di Pietro (2003, p. 261) comenta que:

Embora o controle seja atribuição estatal, o administrado participa dele à medida que pode e deve provocar o procedimento de controle, não apenas na defesa de seus interesses individuais, mas também na proteção do interesse coletivo. A constituição outorga ao particular determinados instrumentos de ação a serem utilizados com essa finalidade. É esse, provavelmente, o mais eficaz meio de controle da Administração Pública: o controle popular.

Nesse sentido, as Ouvidorias Públicas têm atuado como importante iniciativa de controle social, sendo responsáveis pela intermediação entre as demandas dos cidadãos e a administração pública. O tema faz parte da pauta das discussões da atualidade, entretanto, essa questão teve origem no final do século XVIII e início do século XIX na Suécia. O Brasil seguiu a tendência dos países da América Latina, cuja implantação das ouvidorias ocorreu nas duas últimas décadas do século XX com a redemocratização (CARDOSO, 2010). No sentido de delimitar o estudo, este artigo reserva-se na descrição de alguns aspectos do controle interno governamental, no intuito de analisar o trabalho desempenhado por uma unidade de auditoria interna.

2.3. Controle interno governamental

2.3.1. Controle interno administrativo

Os controles internos envolvem toda a organização, sendo classificados em: controles contábeis, que se referem à salvaguarda do patrimônio e à fidedignidade das informações, compreendendo controles físicos sobre bens, níveis de autoridade e responsabilidade, segregação de funções, rotação de funcionários e elaboração de relatórios; e controles administrativos, que visam à adesão às políticas estratégicas e à eficiência operacional da organização (CREPALDI, 2011). A Organização Internacional de



Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) citada por Santana (2010, p. 41-42), ao atualizar as diretrizes para o controle interno, construiu o seguinte conceito:

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

1. Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
2. Cumprimento das obrigações de *accountability*;
3. Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
4. Salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Castro (2011, p. 299) afirma que “a finalidade dos controles internos administrativos é garantir o cumprimento das metas e evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades, utilizando-se de princípios, técnicas e instrumentos próprios”, destacados os seguintes: observar as normas da entidade; assegurar confiabilidade nas informações; evitar erros, práticas antieconômicas e fraudes; propiciar informações oportunas e confiáveis; salvaguardar os ativos; permitir a implementação de ações visando à eficácia, eficiência e economicidade; e, por fim, assegurar a aderência das atividades às diretrizes, normas e procedimentos. Cabe ressaltar, ainda, que o controle interno, da própria entidade, não deve ser confundido com sistema de controle interno, bem como com a auditoria interna. Com o objetivo de esclarecer a questão, Viera (2005, p. 2 *apud* TCU, 2009, p. 6) define controle interno como: “conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público”. Já o sistema de controle interno é o conjunto de unidades técnicas, em cada nível de governo, orientadas para o desempenho das atribuições indicadas na Constituição. Por sua vez, a auditoria interna também é um controle da gestão, mas apresenta escopo diferente do controle interno, pois essa não implanta controles, e sim realiza trabalhos periódicos com metodologia específica que têm por finalidade avaliar a adequação dos controles internos da entidade (TCU, 2009).

Crepaldi (2011) apresenta como principais limitações do controle interno: a possibilidade de formação de conluio para apropriação de recursos; muitas vezes, as instruções referentes às normas são repassadas de forma inadequada; e pode haver negligência na execução das tarefas. O Comitê das Organizações Patrocinadoras (COSO)



elaborou um estudo publicado com o título *Internal Control – Integrated Framework*, no qual identificou cinco componentes para o controle interno:

- Ambiente de controle: que influencia a consciência de controle das pessoas que nele trabalham, sendo o alicerce dos demais componentes. Compõem esse ambiente: integridade e valores éticos; comprometimento; conselho de administração e comitê de auditoria; estrutura organizacional; filosofia e estilo operacional da administração; atribuição de autoridade e responsabilidade; e políticas de recursos humanos (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

- Avaliação de risco: que representa a identificação e análise dos riscos para a consecução dos objetivos da entidade. Nascimento e Reginato (2009) apontam que o ato de administrar envolve a tomada de decisão e, conseqüentemente, esta vem acompanhada da incerteza. Assim, a gestão de riscos permite que a administração possa tratar de forma eficaz a incerteza e os riscos, por meio suporte dado pelos mecanismos de controle.

- Atividades de controle: referem-se às políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração estejam sendo seguidas, tais como segregação de funções, controles de processamento de informação, controles gerais, controles de aplicativos, controles físicos e revisões de desempenho.

- Informação e comunicação: a comunicação é essencial para o funcionamento dos controles, sendo eficaz quando os membros da organização recebem informações claras quanto às suas funções e responsabilidades. Já os sistemas de informação e a elaboração de relatórios permitem subsidiar a execução e controle das atividades da organização (CASTRO, 2011).

- Monitoração: que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos. Nesse sentido, Boynton *et al.* (2002) destacam que envolve a avaliação da tempestividade dos controles e a tomada de ações corretivas, sendo que os auditores internos avaliam diferentes partes dos controles internos de uma entidade, com certa frequência, e relatam fraquezas à administração, com recomendações para introdução de melhorias, quando cabíveis.



2.3.2 Controle interno da administração pública

No âmbito do Poder Executivo Federal, o controle interno é exercido pela Controladoria-Geral da União (CGU), Órgão Central do Sistema de Controle Interno, no qual suas atribuições estão contidas no art. 74 da Constituição Federal:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A estrutura do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é regulamentada pela Lei nº 10.180, de 2001, tendo como órgão central a Secretaria Federal de Controle, atuando por meio de suas unidades regionais. Compõem também o sistema os órgãos setoriais que atuam junto à Advocacia-Geral da União, Casa Civil e Ministérios das Relações Exteriores e da Defesa. Os órgãos setoriais são subordinados tecnicamente ao órgão central, que é responsável pela orientação normativa e supervisão técnica.

Castro (2011) destaca que o principal objetivo do controle interno é funcionar como um mecanismo de auxílio para o administrador público, ao mesmo tempo em que é um instrumento de proteção e defesa do cidadão, ao garantir que os objetivos da organização pública serão alcançados de forma econômica, eficiente e eficaz promove a salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, fraudes e irregularidades. Uma vez que o papel de uma auditoria interna é garantir que os controles internos estão funcionando adequadamente, quanto maior o risco e a incerteza, mais importante será a verificação sobre o funcionamento adequado dos controles internos.



2.3.3 Auditorias internas governamentais

Segundo Almeida (2003), a auditoria é um exame analítico de determinada operação, com o objetivo de atestar sua validade, tendo por objeto o controle do patrimônio e função de fornecer subsídios ao administrador na tomada de decisão, por meio de relatórios e pareceres. De acordo com a forma de atuação, a auditoria é classificada em externa quando realizada por profissional independente tendo por escopo a certificação econômico-financeira e, em auditoria interna quando realizada por funcionário da organização por meio de metodologia própria para a avaliação dos controles internos (CREPALDI, 2011). A Instrução Normativa SFC nº 01/2001, por sua vez, apresenta o seguinte conceito:

A auditoria interna é uma atividade que tem como objetivo adicionar valor à gestão, propiciando melhorias nas operações e assessoramento à alta administração do órgão ou entidade; para isso, vale-se de um conjunto de procedimentos tecnicamente normatizados que possibilitam o acompanhamento indireto de processos, a avaliação de resultados e a proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais.

De acordo com a Norma Técnica de Contabilidade – NBCT 12: “os procedimentos da auditoria interna constituem exames e investigações, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade”. O Decreto nº 3.591/2000 estabelece, em seu art. 14, que as entidades da Administração Pública Federal Indireta deverão organizar uma unidade de auditoria interna, com suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle. No âmbito das IFES, há previsão em suas estruturas organizacionais de uma unidade de auditoria interna subordinada ao Conselho de Administração ou ao dirigente máximo da entidade. Do ponto de vista técnico, essas unidades vinculam-se à orientação normativa e à supervisão da Controladoria-Geral da União.



As unidades elaboram o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), segundo a orientação contida na Instrução Normativa nº 01/2007 da Secretária Federal de Controle e encaminham os relatórios para esse órgão de controle interno. O plano deve abranger as ações de auditoria e seus objetivos, as ações de desenvolvimento institucional e capacitação, com prazo de envio até o último dia útil do mês de outubro. Já o RAINTE apresenta o relato das atividades de auditoria interna planejadas no PAINT, bem como das ações críticas ou não planejadas, mas que exigiram atuação da unidade, com prazo de entrega até 31 de janeiro. No que tange ao papel desempenhado atualmente pelas auditorias governamentais, Guerra (2011) comenta: nos últimos tempos, a auditoria vem sendo desenvolvida com o caráter de prestação de um serviço indispensável para a sociedade e mais diretamente à administração das entidades, sendo afastado o cunho meramente punitivo. Esse novo enfoque volta-se para a identificação de erros e dificuldades do sistema de controle, propondo melhorias destinadas ao aperfeiçoamento das ações. Castro (2011, p. 374) aponta que da atuação da Auditoria Interna resultam os seguintes benefícios: identificação de situações em que ocorre controle em excesso, gerando desperdícios, morosidade e elevação de gastos; proposição de melhorias de eficiência e economia nas operações da entidade; avaliações nos procedimentos administrativos ou nas estruturas organizacionais; e apoio aos órgãos de controle externo, entre outros.

3. METODOLOGIA

A pesquisa utilizou a abordagem qualitativa, uma vez que teve por intuito investigar a compreensão de um fenômeno na percepção do corpo administrativo de uma entidade. Segundo Minayo et al. (2005 apud SANTOS, 2007, p. 6), “o método qualitativo, preocupa-se com a compreensão interpretativa da ação social e atua levando em consideração a compreensão, a inteligibilidade dos fenômenos sociais e o significado que lhe atribuem os atores”. Quanto aos objetivos, foi realizado um estudo exploratório em razão da existência de estudos esparsos relacionados à temática, pois apesar do crescimento do interesse pelo



tema nos últimos anos, os estudos realizados apresentam enfoques distintos. Collis e Hussey (2005) destacam que este tipo de pesquisa visa obter maior familiaridade com o tema sem, contudo, testar hipóteses. Foi realizado um estudo de caso em uma Instituição Federal de Ensino Superior de Minas Gerais utilizando pesquisa bibliográfica para aprofundamento das referências conceituais e pesquisa documental para levantamento de documentação, legislação e relatórios dentre outros.

A coleta de dados utilizou um questionário autoaplicável composto de 13 questões referentes aos dados pessoais e 30 questões práticas. A escolha do instrumento deu-se em função da maior facilidade de acesso aos sujeitos, além de se manter o anonimato com obtenção de respostas espontâneas e mais ricas para o resultado da pesquisa. Na elaboração utilizou-se revisão de literatura, as disposições contidas do Regimento da Auditoria Interna e dissertações com temas próximos ao objeto pesquisado, como a experiência relatada por Santos (2007) ao realizar um estudo de caso na Fundação Osvaldo Cruz. A IFES estudada possui 446 servidores técnico-administrativos e a amostra selecionada contou com 100 servidores, tendo por requisito a atuação na área administrativa, com vistas a estabelecer maior relação de conhecimento com as atividades da Auditoria Interna. Foram recebidos 69 questionários, entretanto, dois foram desconsiderados por apresentar questões incompletas, sendo considerados 67 questionários válidos. Na análise das respostas, foram utilizadas a frequência e a porcentagem e, a média aritmética na primeira parte das questões.

4. ESTUDO DE CASO.

4.1. Descrição de Entidade

A pesquisa foi realizada em uma IFES, que se originou da junção de três faculdades existentes em um município do interior de Minas Gerais, na década de 1980, a qual foi transformada em Universidade Federal após o ano 2000. A Instituição está localizada em região estratégica, que congrega empresas importantes em um raio de 180 km do município. A IFES aderiu ao REUNI em 2007, com a criação de novos cursos e expansão das vagas dos cursos já existentes. Inicialmente com o Programa Expandir, ampliou sua



estrutura com três novos *campi*. Atualmente, possui 40 cursos de graduação; 16 mestrados e dois doutorados; um total de 640 docentes, 446 técnico-administrativos e aproximadamente 12 mil alunos. O orçamento da entidade passou de R\$ 54.571.026, em 2007, para R\$ 160.042.807, no ano de 2012 (MPOG, 2013).

4.2 Descrição da Unidade de Auditoria

A Unidade de Auditoria Interna se encontra instituída com fundamento no Estatuto da Universidade aprovado pelo Ministério da Educação em 2011 e subordina-se diretamente ao Conselho Diretor. A estrutura de recursos humanos é composta pelo diretor da Auditoria Interna e por uma servidora técnico-administrativa. As atividades da Unidade de Auditoria Interna caracterizam-se pela avaliação da adequação dos controles internos da Entidade, assessoramento à Reitoria e demais Órgãos que compõem a administração da Instituição quanto à legalidade dos atos relativos à gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal.

5 RESULTADOS

5.1 Perfil

O perfil da amostra demonstra que 80,60% dos respondentes exercem os cargos de Assistente e Auxiliar em Administração, demonstrando expectativa de conhecimento sobre o tema abordado na pesquisa. Verifica-se que 64,18% são pessoas do sexo feminino e 35,82% do sexo masculino. A faixa etária predominante é de 46 a 55 anos, com 37,31%, e média de idade de 43 anos. Ficou evidenciado que a maior parte possui Especialização, com 80,60%; exercendo suas atividades na Pró-Reitoria de Administração, com 29,85%; 67,16% ocupam cargos de confiança, sendo 46,67% chefes de setor, 26,67% diretores, 22,22% secretários e, em igual percentual de 2,22%, pró-reitor e assessor. Quanto ao tempo de serviço, há grande representatividade para os períodos de três a quatro anos e de cinco a seis anos, ambos com 17,91% totalizando 35,82%; e de 23 a 24 anos com 14,93% e 26 a 27 anos com 11,94%, perfazendo 26,87%. Assim, o perfil sociodemográfico dos



participantes da pesquisa é constituído, em sua maioria, por pessoas do sexo feminino, com idade média de 43 anos e escolaridade em nível de especialização, ocupando os cargos de Assistente e Auxiliar em Administração, 67,16% ocupam cargos de confiança, lotados na Pró-Reitoria de Administração e com tempo de atuação entre três a seis anos e 23 a 27 anos.

5.2. Análise da percepção dos servidores sobre a Unidade de Auditoria Interna

As questões de 1 a 16 avaliaram o grau de concordância para as assertivas apresentadas, com base na Escala *Likert* de cinco pontos. Na questão 1, sobre o trabalho de verificação e análise de procedimentos administrativos realizado pela Auditoria Interna no aprimoramento das rotinas dos setores, 47,76% concordam parcialmente e 25,37% concordam totalmente. Essa variável apresentou média de 3,90, indicando que a maioria dos servidores concorda em parte com a assertiva. Já na questão 2 os servidores mostraram-se favoráveis no sentido que trabalho da unidade resguarda a Instituição de futuras notificações dos órgãos de controle, com 77,61% e média de 4,72. No que tange às atividades desenvolvidas pela unidade no intuito verificar os procedimentos quanto à economicidade, eficácia e eficiência dos atos administrativos (questão 3), 53,73% concorda totalmente e 34,33% concordam parcialmente. Os números indicam que o grau de concordância para esse aspecto tendeu para a escala 4, apresentando uma média de 4,37. A questão 4, que aborda a atribuição da unidade em propor mecanismos que venham a melhorar a eficiência e eficácia do controle interno dos diversos setores que compõem a Instituição evidenciou que 55,22% dos servidores concordam totalmente e 31,34% concordam parcialmente, com média de 4,33.

Já a questão 5, que trata do papel desempenhado pela unidade na articulação e no acompanhamento do cumprimento das recomendações expedidas pelos órgãos de controle, demonstrou que 50,75% concordaram totalmente; 25,37% concordam parcialmente e 17,91% desconhecem esse aspecto; com média de 4,19. Em relação à atribuição de disseminar informações relativas à atualização das normas legais de interesse



das unidades (questão 6), 40,30% acreditam que a unidade tem cumprido esse papel, marcando concordo totalmente; 34,33%, concordam parcialmente; e 16,42% não souberam responder. A média de resposta ficou em 4,04.

Para o seu papel de assessoramento da gestão referente aos atos de natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal (questão 7): 37,31% concordam totalmente; 35,82% concordam parcialmente; e 17,91% não concordam e nem discordam com a assertiva. A média da questão foi 4. Quanto ao assessoramento no sentido de se evitarem falhas, prejuízos ou desvios na utilização dos recursos públicos (questão 8), a maioria dos servidores concorda totalmente que o trabalho desempenhado pela unidade é importante, com 74,63% e 20,90% dos servidores concordam parcialmente, sendo a média de 4,66. Na questão 9, sobre o trabalho da unidade no sentido de fornecer informações ao processo de tomada de decisão, 80,60% dos servidores acreditam que a unidade pode fornecer informações úteis aos gestores. A média foi de 4,75 e os outros servidores concordaram parcialmente com 14,93%. Já na questão 10, 49,25% dos servidores concordam totalmente que a unidade tem importância na busca por reestruturação de práticas; 35,82% concordam em parte; e 13,43% não concordam e nem discordam. A média ficou em 4,33 sinalizando que os servidores concordam em parte com a afirmação.

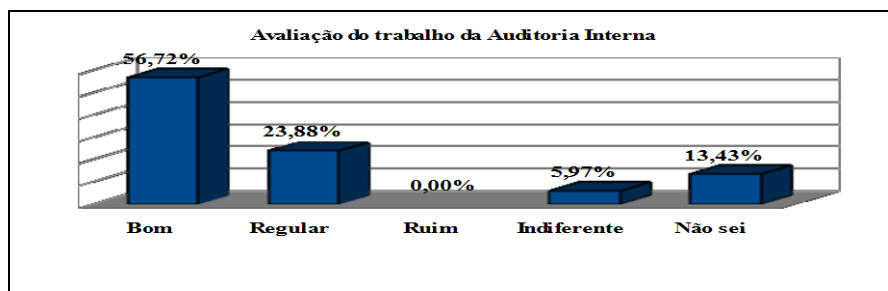
Corroborando esta análise, a questão 11 afirma que unidade tem utilidade na interlocução com os órgãos de controle na busca por informações e procedimentos nesse ambiente de mudanças, com 56,72% concordando totalmente e 37,31% concordam parcialmente, e média de 4,48. Na questão 12, sobre a finalidade de averiguar se as atividades desenvolvidas pelos setores estão de acordo com as normas da Instituição, 59,70% concordaram totalmente e 23,88% concordaram parcialmente, com média de 4,34. Com esse mesmo propósito, a questão 13 buscou identificar a postura dos servidores ao serem notificados pela unidade, revelando que 65,67% concordam totalmente que o setor acata a recomendação acreditando que a unidade está cumprindo papel de prevenção e 22,39% consideram que a afirmação aplica-se parcialmente. Assim, a média para a questão ficou em torno de 4,49. A respeito do papel consultivo desempenhado pela AUDIT (questão 14), 34,33% dos técnicos concordam parcialmente com a afirmação e as respostas concordo totalmente e não concordo e nem discordo apresentaram o mesmo percentual de



25,37%. A média das respostas ficou em 3,61, com indicativo de que essa atividade não tem ocorrido de forma abrangente na Instituição.

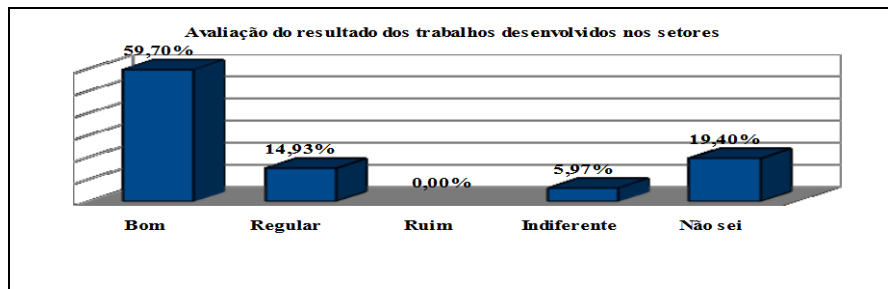
Na questão 15, procurou-se investigar se os servidores reconhecem sua responsabilidade na aplicação regular dos recursos públicos e que cabe à unidade avaliar e monitorar esse processo periodicamente, demonstrando que 73,13% concordam totalmente e 20,90% concordam parcialmente. A média para a questão ficou em 4,61. Por fim, a questão 16 aborda o grau de eficiência da unidade no cumprimento de suas atribuições, evidenciando que 37,31% concordam parcialmente; 32,84% concordam totalmente; 16,42% não concordam e nem discordam; e 10,45% discordam parcialmente. A média de 3,87% indica que a maioria dos participantes da pesquisa concorda parcialmente que a unidade, com sua atual estrutura organizacional, tem sido eficiente no cumprimento de suas atribuições. A última parte do questionário foi destinada à avaliação da Unidade de Auditoria Interna na percepção dos servidores técnico-administrativos sobre o trabalho realizado em seu setor de atuação. Na questão 17, referente à avaliação do trabalho da Auditoria Interna, 56,72% avaliaram como bom; 23,88% consideram o trabalho como regular; 13,43% afirmaram não saber; e 5,97% mostraram-se indiferentes. Quanto à avaliação do resultado dos trabalhos que a unidade realizou no setor (questão 18): 59,70% consideram como bom; 14,93% avaliaram como regular; 19,40% afirmaram desconhecer esses trabalhos; e 5,97% mostraram-se indiferentes. Nas duas questões, a maioria dos respondentes avaliou a atuação da Auditoria como boa e nenhum deles considerou o resultado como ruim. Os gráficos abaixo demonstram a análise das questões 17 e 18.

Gráfico 1 - Avaliação do trabalho da Auditoria Interna



Fonte: elaborado pela autora

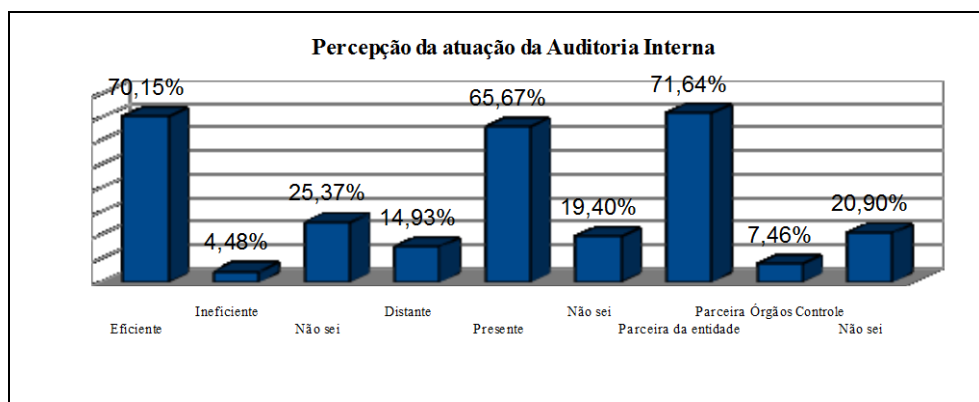
Gráfico 2 - Avaliação do resultado dos trabalhos desenvolvidos nos setores



Fonte: elaborado pela autora

Já a questão 19 reservou-se a investigar a percepção dos respondentes sobre o objetivo das atividades da unidade, sendo que: 47,76%, servidores acredita que essas atividades têm por objetivo fiscalização, prevenção, orientação e cumprimento da legislação; 14,93% afirmaram ser prevenção, orientação e cumprimento da legislação e 10,45% sinalizaram para fiscalização, orientação e cumprimento da legislação; e os demais servidores marcaram outras opções, totalizando 26,87%. Em relação à percepção da atuação da Auditoria Interna (questão 20), a maioria dos servidores avaliou como eficiente, com 70,15%; 25,37% não têm conhecimento; e 4,48% consideram sua atuação ineficiente. Avaliaram ainda que essa atuação é presente, com 65,67%; 14,93% consideram distante; e 19,40% afirmaram não ter conhecimento. Sobre a parceria estabelecida entre unidade e com órgãos de controle externo, 71,64% considera que é parceira da Instituição; 20,90% alegaram não ter conhecimento; e 7,46% que é parceira dos órgãos de controle externo. O gráfico 3 apresenta os dados sobre a percepção dos servidores sobre a atuação da unidade.

Gráfico 3 - Percepção da atuação da Auditoria Interna



Fonte: elaborado pela autora



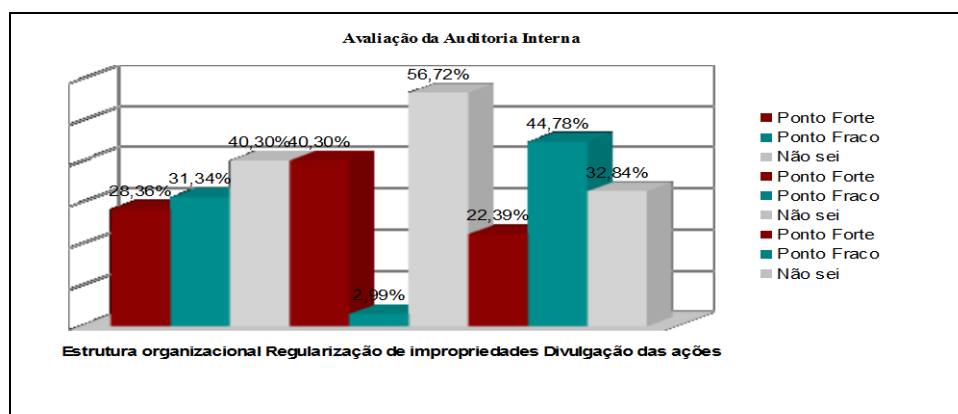
Sobre a solicitação de processos, documentos e informações nas questões 21 e 22, 55,22% avaliaram o fluxo de solicitações como bom; 19,40%, como pouco; e 25,37% afirmaram não ter conhecimento. Em relação à importância dessa ação, 85,07% mostraram-se favoráveis às solicitações, sendo necessária para o seu desempenho; 14,93% não possuem conhecimento; e nenhum dos respondentes avaliou esse aspecto como indiferente ou perda de tempo. No que se refere às reuniões (questão 23): 65,67% declararam que nunca participaram de reuniões; dos que participaram 29,85% avaliou as reuniões como claras e objetivas; e 4,48% julgaram que essas são confusas. No que tange aos relatórios elaborados pela unidade (questão 24): 53,73% avaliaram como objetivos; 2,99% consideram que são de difícil entendimento; e 43,28% não têm conhecimento. Os servidores avaliaram que os relatórios são relevantes, representando 58,41%; um percentual significativo de 41,79% declarou não ter conhecimento; e nenhum dos respondentes considerou como irrelevantes. Sobre a realização de consultas (questões 25 e 26): 56,72% afirmaram que não realizou consultas; e apenas 43,28% afirmaram já ter realizado algum tipo de consulta, sendo que 79,31% afirmaram que as dúvidas foram esclarecidas de imediato, e 29,69% apontaram que houve promessa de resposta posterior. E sobre a postura adotada pelos servidores ao receberem comunicados expedidos pela unidade (questão 27), 70,15% afirmaram que analisam as informações imediatamente; 17,91% analisam posteriormente; e 11,94% nunca receberam um comunicado da unidade. Sobre a aplicação das informações (questão 28): 71,64% afirmaram positivamente; 22,39% nunca receberam publicações; e 5,97% apontaram que seu setor não aplica as informações.

Na questão 29 foram abordados alguns aspectos com a finalidade de identificar pontos fortes e pontos fracos da unidade. No que se refere à estrutura organizacional: 31,34% avaliaram como ponto fraco; 28,36% apontaram como ponto forte; e 40,30% afirmaram não conhecer a estrutura organizacional da unidade. Em relação à experiência da equipe: 68,66% apontaram como um ponto forte; 5,97% avaliaram como ponto fraco; 25,37% declararam desconhecimento. Para o aspecto comprometimento profissional, observou-se que 79,10% indicaram como ponto forte; 1,49% avaliaram como ponto fraco; e 19,40% afirmaram desconhecer o aspecto. Referente à integração com áreas de gestão:



52,24% consideram ponto forte; 34,33% desconhecem esse aspecto; e 13,34% avaliam como ponto fraco. O item disponibilidade de informações é considerado ponto forte por 56,72%; 32,84% afirmaram não saber; e 10,45% como um ponto fraco. No que tange à regularização de impropriedades, 56,72% alegaram desconhecer o aspecto; 40,30% consideraram um ponto forte; e 2,99% avaliaram como um ponto fraco. Em relação à divulgação das ações, 44,78% consideram ponto fraco; 32,84% desconhecem; e 22,39% consideram ponto forte. No aspecto apoio aos órgãos de controle, 52,24% indicaram ponto forte; 44,78% desconhecem esse aspecto; e 2,99% consideram ponto fraco. Para entrosamento institucional, 43,28% assinalaram como ponto forte; 31,34% alegaram desconhecimento; e 25,37% como ponto fraco. Por fim, o aspecto suporte às unidades foi avaliado como ponto forte por 44,78%; 37,31% alegaram não conhecer; e 17,91% avaliaram como um ponto fraco. No gráfico 4 são apresentados alguns aspectos que merecem análise para aprimoramento da Auditoria Interna.

Gráfico 4 – Avaliação da Auditoria Interna



Fonte: elaborado pela autora



Na questão 30, busca-se identificar as características que mais se aproximam da imagem atual da unidade. Sendo que 47 dos servidores apontaram duas características: 48,94% consideram acessível e atuante; 10,64% acessível e conservadora; 8,51% acessível e dinâmica; e 6,38% acessível e passiva; dos que 19 marcaram apenas uma opção: 47,37% consideram acessível; 26,32% passiva; 15,79% atuante; e 10,53% conservadora.; e um dos respondentes identificou as características acessível, burocrática e passiva. Dessa forma, a maioria dos respondentes aponta como principal característica ser acessível aos seus usuários.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo possibilitou traçar um diagnóstico sobre a percepção dos servidores técnico-administrativos a respeito de sua unidade de auditoria, assim como permitiu identificar a imagem que tais servidores têm do controle e o grau de receptividade quando este é aplicado no seu ambiente de trabalho. É importante frisar que a pesquisa revelou uma grande parcela de servidores que desconhecem o trabalho desempenhado pela Auditoria Interna. E que, sobretudo, podem não ter consciência que exercem controles no desempenho de suas atividades. De modo geral, a Auditoria Interna foi avaliada de forma satisfatória, entretanto, foram apontados aspectos para aprimoramento como sua estrutura organizacional, divulgação das ações desenvolvidas, realização de consultas às unidades de forma mais abrangente e o acompanhamento da regularização de impropriedades existentes na entidade. Foram evidenciados, também, aspectos positivos como o papel de assessoramento à gestão e de apoio no relacionamento com os órgãos de controle externo.

No que tange a contribuição oferecida pela Auditoria Interna na percepção do corpo administrativo o papel da unidade é relevante. Em linhas gerais, admitem que a unidade agrega valor para toda a entidade, que passa a funcionar com mais segurança na execução de seus procedimentos e, com isso, fortalece os seus controles e se resguarda de futuras fiscalizações. Enfim, espera-se que este estudo possa fornecer informações relevantes para



o processo de gestão da Universidade pesquisada não somente sobre a Auditoria Interna, mas também sobre a percepção dos servidores sobre o controle na administração pública. Sugere-se que sejam realizados estudos desta natureza em outras entidades, com a finalidade de se conhecerem outras realidades ou que possam abordar aspectos não relatados pelas limitações deste estudo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ANTHONY, Robert N.; **GOVINDARAJAN**, Vijan. *Sistemas de controle gerencial*. Tradução Adalberto Ferreira das Neves. 2. reimp. São Paulo: Atlas, 2006.

BOYNTON, William C.; **JOHNSON**, Raymond N.; **KELL**, Walter G. *Auditoria*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 10 jan. 2012.

BRASIL. *Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000*. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 10 jun. 2013.

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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm>. Acesso em: 10 jan. 2012.

BRASIL. Secretária Federal de Controle. *Instrução Normativa SFC nº 1, de 6 de abril de 2001*. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/INO1_06abr2001.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2013.

BRASIL. Secretária Federal de Controle. *Instrução Normativa SFC nº 1, de 3 de janeiro de 2007*. Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna. Disponível em:



<http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN_SFC_01_2007.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2013.

CARDOSO, Antonio Semeraro Rito. *Ouvidoria Pública como instrumento de mudança*. Rio de Janeiro: Ipea, 2010. (Texto para Discussão). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/ouvidoria/images/stories/pdf/td_1480.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2013.

CASTRO, Domingos Poubel. *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos como suporte à governança corporativa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

COLLIS, Jill; **HUSSEY**, Roger. *Pesquisa em administração: Um guia prático*. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC nº 986/03, de 12 de novembro de 2003*. Aprova a Norma Técnica de Contabilidade NBCT-12 – Da Auditoria Interna. Disponível em: <http://www.crc.org.br/legislacao/normas_tec/pdf/normas_tec_rescfc0986_2002.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2013.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. *Auditoria contábil: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2011.

CRUZ, Flávio; **GLOCK**, José Osvaldo. *Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FAYOL, Henri. *Administração Industrial e Geral: previsão, organização, comando, coordenação e controle*. São Paulo: Atlas, 2007.

GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externos e internos da administração pública*. 2. ed. rev. e ampl., 2. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. *Secretária do Orçamento Federal. Orçamentos anuais de 2007 a 2012*. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/ministerio.asp?index=8>> Acesso em: 20 jun. 2013.

NASCIMENTO, Auster Moreira; **REGINATO**, Luciane. *Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional*. São Paulo: Atlas, 2009.



PISCITELLI, Roberto Bocaccio; **TIMBÓ**, Maria Zulene Farias; **ROSA**, Maria Berenice. *Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTANA, Cláudia Correia de Araújo. *O modelo gerencial do Controle Interno Governamental: as melhores práticas de Pernambuco*. 2010. Dissertação (Mestrado)-Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7763/CL%C3%81UDIA%20SANTANA.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 10 jan. 2012.

SANTOS, Luciana Rosa. *O Controle na Administração Pública Federal: um estudo sobre a Auditoria Interna da Fundação Oswaldo Cruz*. 2007. Dissertação (Mestrado) - Escola Nacional de Saúde Pública Sérgio Arouca, Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: <<http://bvssp.iciet.fiocruz.br/pdf/santoslrn.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2012.

SOUSA, Edgar Távora de. *Os propósitos estratégicos do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco: desafios para a sua realização à luz das novas tendências da Administração Pública no Brasil*. 2008. Dissertação (Mestrado)-Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3401/edtavora.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 10 jan. 2012

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países*. 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>>. Acesso em: 02 ago.2012.

TUPINAMBÁ, João Carlos Derzi. *Sistemas Municipais de Controle Interno: fatores que condicionam a consecução de objetivos constitucionais. O caso dos Municípios da Baixada Fluminense*. 2008. Dissertação (Mestrado)-Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2008.