



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

(FACE)

Departamento de Administração (CCA)

Curso de Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público

Êni Firmina Pereira Silva

CONTROLE INTERNO:

Forças e Fragilidades das Unidades Centrais de Controle Interno (UCCIS)

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Lucio Remuzat Rennó Junior
Decano de Pós-Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professora Doutora Letícia Lopes Leite
Coordenadora-Geral UAB

Professora Doutora Mayla Cristina Costa Maroni Saraiva
Coordenadora do Curso de Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no
Setor Público

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas
(FACE)
Departamento de Administração (CCA)
Curso de Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público

Êni Firmina Pereira Silva

CONTROLE INTERNO:

Forças e Fragilidades das Unidades Centrais de Controle Interno (UCCIS)

Artigo apresentado ao Curso de Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público da Universidade Aberta do Brasil como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Nara Cristina Ferreira Mendes

PS586 Pereira Silva, Êni
CONTROLE INTERNO: Forças e Fragilidades das Unidades Centrais de Controle Interno (UCCIS) / Êni Pereira Silva; orientador Prof^a. Dr^a. Nara Cristina Ferreira Mendes. -- Brasília, 2024.
41 p.

Monografia (Especialização - Curso de Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público)
-- Universidade de Brasília, 2024.

1. Controle Interno. 2. Controle. 3. Administração Pública. 4. Transparência. 5. Governança. I. Ferreira Mendes, Prof^a. Dr^a. Nara Cristina, orient. II. Título.

Êni Firmina Pereira Silva

CONTROLE INTERNO:

Forças e Fragilidades das Unidades Centrais de Controle Interno (UCCIS)

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público.

Data de aprovação: 05/07/2024.

Prof^a. Dr^a. Nara Cristina Ferreira Mendes
Orientador

Prof. Dr. Edmilson Soares Campos
Professor - Examinador

RESUMO

O controle interno constitui a espinha dorsal da gestão eficiente e da integridade ética nas instituições públicas. As Unidades Centrais de Controle Interno (UCCIS) emergem como pilares fundamentais neste cenário, desempenhando um papel crucial na manutenção da transparência e da responsabilidade administrativa. Este estudo realiza uma investigação detalhada sobre as forças e fragilidades dessas unidades no contexto da administração pública brasileira, empregando uma revisão bibliográfica abrangente e uma análise comparativa entre o arcabouço legislativo e a aplicação prática. A pesquisa revela que as UCCIS enfrentam uma série de obstáculos, desde a complexidade das estruturas organizacionais até as divergências na interpretação das normativas legais. Propostas são apresentadas para robustecer a função dessas unidades, com foco na ampliação da transparência, na otimização da eficiência operacional e na melhoria da prestação de contas aos órgãos de controle externo e à sociedade. Este trabalho enriquece a compreensão sobre as dinâmicas de controle interno, oferecendo subsídios valiosos para o aprimoramento das práticas de governança e gestão pública.

Palavras-chave: Controle interno, Unidades Centrais de Controle Interno (UCCIS), administração pública, legislação e prática, transparência, eficiência operacional.

ABSTRACT

Internal control is the backbone of efficient management and ethical integrity in public institutions. Central Internal Control Units (UCCIS) emerge as fundamental pillars in this scenario, playing a crucial role in maintaining transparency and administrative accountability. This study conducts a detailed investigation into the strengths and weaknesses of these units within the context of Brazilian public administration, utilizing comprehensive bibliographic reviews and comparative analysis between legislative frameworks and practical application. The research reveals that UCCIS face numerous challenges, ranging from the complexity of organizational structures to discrepancies in the interpretation of legal norms. Proposals are presented to strengthen the function of these units, focusing on enhancing transparency, optimizing operational efficiency, and improving accountability to external control bodies and society. This work enriches the understanding of internal control dynamics, providing valuable insights for the improvement of governance and public management practices.

Keywords: Internal control, Central Internal Control Units (UCCIS), public administration, legislation and practice, transparency, operational efficiency.

LISTA DE ILUSTRAÇÃO

| | |
|--|----|
| TABELA 1 – DEFINIÇÕES | 12 |
| TABELA 2 - FINALIDADES DO CONTROLE INTERNO CONFORME LEGISLAÇÃO REFERENTE | 15 |
| FIGURA 1 – PERCENTUAL DE MUNICIPIOS QUE PARTICIPARAM DO DIAGNÓSTICO | 23 |
| FIGURA 2 – TAXA DE PARTICIPAÇÃO DO DIAGNÓSTICO, POR REGIÃO. | 25 |
| FIGURA 3 - QUANTIDADE DE AGENTES DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL | 26 |
| FIGURA 4 - RELAÇÃO DE PROCEDIMENTOS REALIZADOS PELOS OCI | 28 |
| FIGURA 5 - DEFINIÇÃO DE FISCALIZAÇÃO COM BASE EM CRITÉRIOS DE SELETIVIDADE | 30 |
| FIGURA 6 - QUISITO PARA EFETIVIDADE | 31 |
| FIGURA 7 - QUEM DIFICULTOU A OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS PARA A REALIZAÇÃO DOS TRABALHOS DO ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO? | 31 |
| FIGURA 8 - AVALIAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS, DE 1 A 10..... | 32 |
| TABELA 3 - FORÇAS E FRAGILIDADES..... | 33 |
| TABELA 4 - PROPOSTAS DE MELHORIAS..... | 34 |
| TABELA 5 - PROPOSTAS DE PESQUISAS FUTURAS | 36 |

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| 1.INTRODUÇÃO..... | 10 |
| 2.REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO | 11 |
| 2.1 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA..... | 11 |
| 2.2 PROFISSIONAL DO CONTROLE: PERFIL E ATRIBUIÇÕES | 16 |
| 2.3 DESAFIOS ENFRENTADOS PELAS UNIDADES DE CONTROLE INTERNO.... | 17 |
| 2.4 RELAÇÃO DE RISCO E AS FASES DO CONTROLE..... | 18 |
| 2.5 NO DESEMPENHO DO CONTROLE - SINTONIA ENTRE OS ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO E EXTERNO (ACÓRDÃO TCU nº 1.171/2017 – PLENÁRIO) | 20 |
| 3.METODOLÓGIA..... | 22 |
| 4.ANÁLISE DE DADOS | 23 |
| 5.CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONTRIBUIÇÕES | 35 |
| REFERÊNCIAS | 38 |

1. INTRODUÇÃO

No contexto contemporâneo das organizações, o controle interno emerge como uma ferramenta indispensável para assegurar a eficiência administrativa, garantir a conformidade legal e promover a integridade ética. A compreensão do conceito de "controle" dentro da administração pública é crucial para o funcionamento eficaz das instituições e para assegurar a prestação adequada de serviços à sociedade. Segundo Castro (2007), o controle do poder implica estabelecer limites aos governantes e orientar a utilização organizada e ponderada dos recursos disponíveis.

Este estudo se propõe a investigar de forma aprofundada as dinâmicas de controle interno, especificamente focando nas Unidades Centrais de Controle Interno (UCCIS). O problema central que motiva esta pesquisa reside na necessidade de compreender as forças e fragilidades dessas unidades no contexto da administração pública brasileira. A literatura existente sugere que, apesar das diretrizes legais estabelecidas, as UCCIS enfrentam desafios significativos que limitam sua eficácia na prática.

O objetivo principal é realizar uma revisão bibliográfica para identificar as potencialidades e dificuldades enfrentadas por essas unidades, destacando a comparação entre a legislação vigente e a prática efetiva. Além disso, pretende-se identificar estratégias para superar as barreiras identificadas, utilizando análise de dados como complemento para validar os achados teóricos.

Os objetivos específicos deste estudo são: realizar uma revisão bibliográfica abrangente para identificar as principais dificuldades enfrentadas pelas UCCIS; analisar a legislação vigente e compará-la com a prática efetiva das UCCIS, evidenciando discrepâncias e propondo melhorias; e elaborar recomendações baseadas na literatura revisada e em dados empíricos para fortalecer a atuação dessas unidades.

A importância das UCCIS vai além da mera conformidade legal. Essas unidades desempenham um papel fundamental na promoção da transparência e na mitigação de riscos dentro das organizações públicas. Por meio de controles internos robustos, as UCCIS não apenas ajudam a evitar fraudes e irregularidades, mas também contribuem para a eficiência operacional e a prestação de contas aos cidadãos e aos órgãos de controle externo.

É fundamental destacar que o cenário brasileiro apresenta uma diversidade significativa no funcionamento das UCCIS, refletindo tanto as boas práticas quanto os desafios enfrentados. A complexidade das estruturas organizacionais e a variabilidade na interpretação e aplicação das normativas legais são aspectos que influenciam diretamente a

efetividade dessas unidades. Portanto, este estudo não apenas buscará identificar as problemáticas existentes, mas também oferecerá insights relevantes para aprimorar as práticas de controle interno no contexto específico das UCCIS.

A metodologia deste estudo compreende três etapas fundamentais. Primeiramente, será realizada uma revisão bibliográfica sistemática, utilizando bases de dados acadêmicas e fontes diversas, incluindo livros, artigos científicos e documentos normativos. Em seguida, será conduzida uma análise documental detalhada, examinando relatórios de auditoria e outros documentos oficiais que ofereçam insights sobre a prática das UCCIS. Por fim, uma análise de dados secundários provenientes do Diagnóstico dos Órgãos de Controle Interno Municipais será empregada para validar as conclusões teóricas com dados empíricos.

Essa metodologia integrada permitirá uma compreensão robusta das potencialidades e dificuldades enfrentadas pelas UCCIS, combinando uma revisão teórica aprofundada com uma validação prática fundamentada em dados reais. Este trabalho está estruturado em cinco seções: introdução, referencial teórico e normativo, metodologia, análise de dados, e considerações finais e contribuições do estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

2.1 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No estado moderno o Controle assume importante papel na gestão da coisa pública. Para Di Pietro (2012), a finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa. Nessa perspectiva, o controle não apenas visa corrigir desvios, mas também promover uma gestão eficiente e responsável dos recursos públicos, garantindo sua aplicação em prol do interesse coletivo. Na tabela 1 Oliveira, D. P. R. (2015), COSO. (2013), Beuren, I. M. (2009), Lunkes, R. J. (2010), apresenta-se ena sequencia as definições de Controle, Controle Interno, Controle Externo e Sistema de Controle, conforme segue:

Tabela 1 – Definições

| Termo | Definição | Referência Bibliográfica |
|---------------------|--|---------------------------------|
| Controle | O controle é um processo contínuo que visa garantir que as atividades de uma organização estejam alinhadas com os objetivos estabelecidos, através do monitoramento e da avaliação contínua. | Oliveira, D. P. R. (2015). |
| Controle Interno | Conjunto de processos, procedimentos e políticas implementadas pela administração de uma organização com o objetivo de garantir a eficácia operacional, a confiabilidade das informações financeiras e a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. | COSO. (2013). |
| Controle Externo | Atividade realizada por entidades independentes à organização, geralmente órgãos governamentais ou auditores externos, com o intuito de verificar a conformidade das atividades organizacionais com as normas e regulamentos aplicáveis e garantir a transparência e accountability. | Beuren, I. M. (2009). |
| Sistema de Controle | Conjunto integrado de atividades, processos e procedimentos que visam monitorar e assegurar que os recursos de uma organização sejam usados de maneira eficiente, eficaz e em conformidade com as políticas e normas estabelecidas. | Lunkes, R. J. (2010). |

Fonte: elaborado pela autora.

Portanto, são expressões com a mesma abordagem finalística, são sinônimos que têm como objetivo fazer referência ao processo composto pelo conjunto de políticas, pelas regras de estrutura organizacional e pelo procedimentos adotados dentro da entidade para vigiar, fiscalizar e verificar, que permite criar mecanismos de correção, prevenção, direção e observação para eventos que possam impactar no alcance dos objetos da organização (TCU, 2009).

Nos últimos anos, a discussão sobre o papel do controle interno na administração pública ganhou imensa relevância, especialmente no contexto brasileiro frente a necessidade dos aprimoramentos na gestão pública impulsionados por força da legislação vigente e pelo avanço do entendimento de governança. Santos e Oliveira (2020) discutem os desafios enfrentados por esses órgãos, destacando questões como a obtenção de informações precisas e a escassez de recursos humanos qualificados.

Importante notar que o controle interno da Administração Pública passa por alguma transformação, na medida em que deixa de ser um controle focado exclusivamente na análise da legalidade da ação da Administração Pública para ser um controle focado nos resultados obtidos com a ação administrativa, naquilo que se refere a eficácia, eficiência e boa alocação de recursos públicos afirmam Conti e Carvalho (2006).

Assim como evolui o entendimento, o amparo legal segue o mesmo caminho, a Constituição Federal estabeleceu a obrigatoriedade do Sistema de Controle Interno por meio dos dispositivos nos arts. 31, 70 e 74. O art. 31 cuida da vinculação ao Poder Executivo, mas como forma de apoio ao exercício do controle externo de competência do Poder Legislativo.

O Art. 70. da Constituição Federal de 1988 diz 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, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal. No art. 70 está estabelecida a abrangência em termos de objeto de fiscalização. O art. 74 reza que os três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) deverão manter de forma integrada o SCI com uma série de finalidade específicas, sua importância está em fazer com que o administrador aja de acordo com os princípios da boa administração a fim de atender aos interesses da coletividade.

Já Lei 4.320/64, (1964) sagrou em seu texto os princípios do planejamento, do orçamento e do controle. Instituiu o Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento Programa Anual e estabeleceu como objetivo das novas técnicas orçamentárias a eficácia dos gastos públicos e evidencia os diferentes instrumentos utilizados para análise do controle, tais como, demonstrações contábeis, financeiras, orçamentárias, patrimoniais, bem como procedimentos de natureza operacional, de modo a lhe dar pleno conhecimento da gestão da coisa pública. O controle, autorizado pela Constituição, efetua diferentes tipos de fiscalização, a saber: a) controle contábil; b) controle financeiro; c) controle orçamentário; d) controle patrimonial; e) controle operacional.

Por meio do Acórdão TCU nº 1.171/2017 – Plenário, definiu-se que Unidade de Controle Interno (UCI) é parte da gestão e do sistema ou da estrutura de Controle Interno da própria entidade e tem o papel de assessorar os gestores, com seu conhecimento especializado, na definição de estratégias para gerenciamento de riscos, na identificação e avaliação destes e na definição, implantação e no monitoramento de controles internos adequados para mitigá-los (TCU, 2017).

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2000) apresentadas as finalidades do Sistema de Controle Interno de cada Poder a LRF promoveu uma mudança institucional em relação aos cuidados com os recursos financeiros públicos,

constituindo-se no principal instrumento regulador das contas públicas no Brasil. Espera-se que a sua correta aplicação fortaleça o processo de accountability no Brasil, abordando também sua importância para o controle. “Consequência natural da transparência e da qualidade das informações, o controle das contas públicas com o advento da LRF foi bastante aprimorado” (Sacramento, 2005, p. 40).

Nesse sentido Schirato (2015) reforça que a complexidade da organização na Administração Pública, nos dias atuais, faz com que os mecanismos de controle interno sejam muito diversificados em todos os seus aspectos e seus alcances. Sendo exercido em todos níveis e em todos os órgãos, compreendendo o controle pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria.

A Lei nº 14.133/2021 estabelece, em seu artigo 116, a importância do controle interno na regularidade dos atos e procedimentos administrativos, prevenção e apuração de irregularidades, bem como garantia da aplicação correta das normas legais e regulamentares no âmbito das licitações e contratos (De Freitas *et al.*, 2021).

Conforme Lima (2023) A implementação da nova lei de licitações e contratos exigirá a reformulação e o fortalecimento dos órgãos e mecanismos de controle interno em todas as áreas da administração pública. Observem que na Lei nº 8.666/1993, que vigorou por quase três décadas, a expressão “controle interno” é mencionada por seis vezes, sempre de forma associada aos tribunais de contas. Já no texto da nova norma constam pelo menos vinte e cinco menções a “controle interno”, “controles internos”, “controle preventivo”, “controle prévio” e “órgãos de controle”. Isso indica como o legislador, acertadamente, compreendeu a relevância estratégica da atuação do controle interno para que sejam alcançados os objetivos do processo licitatório, como assegurar a seleção da proposta apta a gerar o resultado de contratação mais vantajoso para a administração pública.

De acordo com Alves (2023) sua importância é revelada quando o parágrafo único do art. 11 da Lei nº14.133/2021 descreve que a Governança das Contratações deve ser implementada e se materializa em processos e estruturas, inclusive de gestão de riscos e controles internos. Mais adiante, no art. 169, dirá que os órgãos e entidades da Administração Pública deverão submeter-se a práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo. O verbo “dever” em ambos os dispositivos demonstra a obrigatoriedade de sua implementação, retirando qualquer ar de discricionariedade dos cognominados controles internos administrativos – que deverão ser sempre proporcionais aos riscos enfrentados.

Com as mudanças trazidas pela nova Lei de Licitações, surge a necessidade de

adaptação por parte do controle interno. Os órgãos responsáveis pelo controle devem estar atualizados e familiarizados com as novas exigências legais, a fim de desenvolver diretrizes e procedimentos alinhados às novas normas (De Freitas *et al.*, 2021). Essa transição implica em desafios e demanda uma atuação eficiente do controle interno, que tem como objetivo principal fiscalizar a legalidade e a eficiência dos atos administrativos (Rocha & Vanin, 2021). A tabela abaixo resume as principais finalidades do Controle Interno conforme estabelecido nas diferentes legislações citadas. Cada legislação foca em aspectos específicos, mas todas compartilham a preocupação com a eficiência, a legalidade, a transparência e a responsabilidade na gestão pública.

Tabela 2 - Finalidades do Controle Interno conforme legislação referente

| Legislação | Finalidades do Controle Interno |
|---|--|
| Lei nº 4.320/1964 | - Art. 76: O controle da execução orçamentária compreende a fiscalização da legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou extinção de direitos e obrigações. Art. 77: A fiscalização da execução orçamentária será exercida de modo a verificar a legalidade dos atos de execução orçamentária, as ocorrências que modifiquem ou possam modificar a receita ou a despesa prevista e o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. |
| Constituição Federal | - Art. 74: Acompanhar a execução orçamentária, 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. |
| Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) | Art. 54: Elaborar relatórios resumidos de execução orçamentária e de gestão fiscal. Art. 59: Avaliar o cumprimento das metas fiscais, a execução dos orçamentos, e a observância dos limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar. Comprovar a legalidade e a regularidade da gestão fiscal e promover ações corretivas. |
| Acórdão TCU nº 1.171/2017 – Plenário | - Promover a governança pública e assegurar que os gestores atuem com eficiência, eficácia, efetividade e economicidade. - Identificar riscos e vulnerabilidades nos processos internos e na execução das políticas públicas. - Garantir que os controles internos sejam implementados de forma adequada e que os resultados sejam monitorados e avaliados continuamente. |
| Lei nº 14.133/2021 | - Art. 169: Fortalecer o controle interno, com foco em transparência e integridade nas contratações públicas. Art. 169: Monitorar a conformidade dos procedimentos licitatórios e contratuais com a legislação vigente, garantindo eficiência, economicidade e transparência nas aquisições e contratações. - Art. 169: Identificar e corrigir falhas nos processos de contratação e execução de contratos, visando à prevenção de irregularidades. - Art. 174: Os órgãos de controle interno deverão exercer a fiscalização de todos os atos administrativos, inclusive os relativos às contratações públicas, assegurando o |

| Legislação | Finalidades do Controle Interno |
|------------|--|
| | cumprimento das normas pertinentes e a eficiência na gestão dos recursos públicos. |

Fonte: elaborado pela autora.

2.2 PROFISSIONAL DO CONTROLE: PERFIL E ATRIBUIÇÕES

Os profissionais do controle desempenham um papel crucial dentro de uma estrutura complexa, cuja missão é garantir a legalidade dos atos da gestão e assegurar que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados. Para Coelho (2012), não basta ao servidor agir, conforme mandam a lei, os regulamentos e os superiores hierárquicos aos quais ele se encontra submetido, mas é também necessário que o agente público se responsabilize por seus atos e que estes sejam publicamente sustentáveis.

Para Cavalheiro e Flores (2007) Chefes, diretores e colaboradores devem caracterizar-se por sua integridade pessoal e profissional, possuir um nível de competência que lhes permita entender a importância de desenvolver, implantar e manter controles internos apropriados, e alcançar os objetivos gerais de tais controles. Neste sentido, o incentivo à educação formal e à formação profissional deve ser constante. Pessoas instruídas e educadas podem entender com mais facilidade a finalidade dos controles.

Segundo Perez Junior (1995), cabe ao Controller exercer a função de perito ou de juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade). Para Koliver (2005) essas funções poderão ser as de analista, assessor, assistente, auditor interno ou externo, conselheiro, consultor, controlador de arrecadação, controller, educador, escritor ou articulista técnico, escriturador contábil ou fiscal, executor subordinado, fiscal de tributos, legislador, organizador, perito, pesquisador, planejador, professor ou conferencista, redator, revisor.

Cavalheiro e Flores (2007) ressaltam que a profissionalização do servidor público se faz necessária principalmente a partir da edição da Emenda Constitucional nº 19-98, que acrescentou o § 2º ao art. 39 da Constituição Federal, nos seguintes termos: Art. 39. ... § 2º A União, os Estados e o Distrito Federal manterão escolas de governo para a formação e o aperfeiçoamento dos servidores públicos, constituindo-se a participação nos cursos um dos requisitos para a promoção na carreira, facultada, para isso, a celebração de convênios ou contratos entre os entes federados.

De acordo com Bresser-Pereira (2005), o controlador-geral é responsável por desenvolver e implementar políticas e procedimentos de controle interno, além de monitorar

continuamente a eficácia dessas medidas. Sua atuação é guiada por princípios éticos e profissionais, com o objetivo de promover uma cultura organizacional baseada na transparência, prestação de contas e eficiência.

Quanto às funções desempenhadas pelo controller, Nakagawa (2007, p. 13) estabelece que este “desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa”.

De acordo com Catelli (2001), as funções da Controladoria aglutinam-se da seguinte forma: subsidiar o processo de gestão; apoiar a avaliação de desempenho; apoiar a avaliação de resultado; gerir os sistemas de informações; e atender aos agentes de mercado. Para Borinelli (2006), a Controladoria possui funções: contábil, gerencial, de custos, tributária, de proteção e controle dos ativos, de controle interno, de controle de riscos e a gestão da informação. Figueiredo e Caggiano (2004) classificam como atividades fundamentais da Controladoria: planejamento, informação, controle, contabilidade e outras funções.

Conforme destacado por Motta (2010) a eficácia do controle interno também pode ser influenciada pela autonomia e independência do controlador-geral em relação à alta administração. Para garantir a imparcialidade e a objetividade das atividades de controle, é essencial que o controlador interno possua um grau adequado de autonomia e que sua nomeação e remoção sejam baseadas em critérios técnicos e profissionais.

Carvalho (2018) define que o controlador interno está principalmente envolvido na gestão interna das finanças e processos contábeis de uma organização, enquanto o controlador-geral tem uma visão mais abrangente, supervisionando a gestão financeira e contábil em toda a organização ou governo.

A responsabilidade, para uns, ou a responsabilização, para outros – que traduz com suficiente precisão o termo inglês *accountability*, nada mais é do que o dever do Estado e, conseqüentemente, de todos os servidores públicos enquanto seus agentes, de prestar contas de seus atos à sociedade. Afinal, os poderes com que todos os atos administrativos se encontram revestidos são derivados da sociedade sobre a qual eles se exercem (Coelho, 2012).

2.3 DESAFIOS ENFRENTADOS PELAS UNIDADES DE CONTROLE INTERNO

A cultura organizacional é um aspecto fundamental que influencia as atitudes, comportamentos e interações dos membros da organização. Segundo Gomes e Salas (1999), a cultura organizacional pode impactar a eficácia das práticas de controle interno, uma vez que

determina a maneira como as normas, valores e crenças são compartilhados e internalizados pelos colaboradores.

Cabe ainda considerar a perspectiva psicossocial do controle, sobre a qual Gomes (1999) relaciona as seguintes observações: 1) os sistemas de controle influem e sofrem influência das pessoas, de forma que o comportamento individual não somente depende do desenho formal e técnico do sistema mas também das características pessoais e organizacionais; 2) a pessoa é limitadamente racional e não intenta maximizar totalmente seus objetivos, satisfazendo-se com um nível inferior; os objetivos globais da organização podem apresentar conflitos com os objetivos individuais; 3) o controle do comportamento individual pode ser alcançado não só por técnicas quantitativas, mas pela motivação, participação e formulação de objetivos; e 4) a motivação independe da influência dos incentivos extrínsecos, está condicionada por fatores intrínsecos.

Nesse sentido, Santos e Lima (2017) evidenciam, a falta de treinamento adequado e de sistemas de informação eficientes pode comprometer a qualidade do trabalho realizado pelas UCIs e dificultar a detecção de fraudes e irregularidades.

2.4 RELAÇÃO DE RISCO E AS FASES DO CONTROLE

O risco é o efeito que a incerteza tem sobre os objetivos da organização. É a possibilidade de ocorrência de eventos que afetem a realização ou alcance dos objetivos, combinada com o impacto dessa ocorrência sobre os resultados pretendidos (TCU, 2018a, p. 8), e a gestão de riscos é o processo que trata dos riscos e oportunidades que afetam a criação, a destruição ou a preservação de valor nas organizações.

Em sentido complementar, para Di Pietro (1998), o controle constitui poder-dever dos órgãos a que a lei atribui essa função, precisamente pela sua finalidade corretiva; ele não pode ser renunciado nem retardado, sob pena de responsabilidade de quem se omitiu.

Prévio ou preventivo, concomitante ou sucessivo, e o subsequente ou corretivo essas são as formas de controle citados por Silva (2013). Controle prévio ou preventivo (a priori) ainda segundo Silva (2011) consiste "[...] quando exercido antes de ser praticado o ato administrativo, visando prevenir a prática de ato ilegal ou não conveniente com o interesse público. O controle que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisito para sua eficácia[...]".

Este controle cria normas e procedimentos que por consequência reduzem e otimizam o tempo, evitando assim, possíveis falhas e vícios, de acordo com Botelho (2011). Para

Silva, (2013) a formalização de normas, manuais e outras formas de instruir as ações da administração pública, dando um padrão e qualidade as ações torna-se uma das formas mais eficientes de controle prévio, reduzindo com isto custos, otimizando tempo e evitando vícios.

Controle concomitante ou sucessivo vem a ser exercido durante o ato, que acompanha a sua realização, com a finalidade de verificar a regularidade de sua formação (Ramis, 2013). Já Silva (2013) atesta que “controle concomitante como acompanhamento da realização da atividade administrativa no momento do ato, para que este não se desvirtue de sua natureza, evitando falhas, desvios e até fraudes”.

Controle subsequente ou corretivo (a posteriori) consiste no ato controlado efetivado após a sua conclusão, objetivando corrigir eventuais falhas, declarando a sua invalidade ou dando-lhe eficácia (Botelho, 2011; Ramis, 2013). Silva (2013, p. 27) destaca controle corretivo como sendo “[...] aquele que atua posteriormente á realização do ato, depois de consumado, avaliando se houve a regular aplicação dos recursos públicos e, ainda, se ela foi eficiente”.

Para que o controle interno alcance êxito ficou constatado que é preciso superar as dificuldades na sua implantação, de forma a favorecer a conscientização dos administradores públicos das vantagens de um sistema usado de forma correta, para o bom andamento da instituição (Novo, 2021). É fundamental que as ações de controle interno sejam aperfeiçoadas de forma contínua e permanente para que se possam atingir níveis satisfatórios de desempenho e busca de qualidade superior nos serviços oferecidos aos cidadãos. Na administração Pública os mecanismos de controle existentes previnem o erro, a fraude e o desperdício, trazendo benefícios à sociedade.

No mesmo sentido reforça Damus (2023) o gerenciamento de riscos, que se concentra na identificação tanto das ameaças quanto das oportunidades. Contudo, para enfrentar esses desafios, é essencial contar com controles internos de qualidade, que ajudam a combater as ameaças e aproveitar as oportunidades identificadas. É por isso que controle interno e gestão de riscos devem caminhar juntos.

Os Estados passam a ter responsabilidade em exercer um controle que dê bons resultados, e devem ser responsáveis pela ineficiência na implantação de sua legislação. A co responsabilidade dos Estados deverá atingir seus agentes políticos e funcionários, para evitar que os custos da ineficiência ou das infrações recaiam sobre a população contribuinte, e não sobre os autores dos danos ambientais (Machado, 2006).

Tornar sustentável esse esforço, requer mecanismos que permitam o controle evitar atitudes que estão em desacordo com o que é estabelecido na lei de responsabilidade fiscal,

por isso, por mais que pesem pontuais reclamações de gestores públicos, quanto às exigências dos órgãos de controle em relação a entrega de dados e informações, não há como abdicar de tais exigências, pois são fundamentais para produzir bons resultados, uma vez que a tempestividade e qualidade da informação permitirão o planejamento de ações que devem ser tomadas para garantir melhores decisões e alcançar uma gestão eficiente, adverte Coelho (2019).

Em sintonia com esse entendimento esta a manifestação de Justen Filho (2014), o controle interno, nos dias atuais, configura-se uma verdadeira competência da Administração Pública, razão pela qual os mecanismos de controle interno são incluídos no plexo de afazeres de parcela dos agentes públicos integrantes da Administração.

2.5 NO DESEMPENHO DO CONTROLE - SINTONIA ENTRE OS ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO E EXTERNO (ACÓRDÃO TCU nº 1.171/2017 – PLENÁRIO)

Diniz (2003), esclarece que para bem desempenhar as suas funções, o controle externo necessita da efetiva atuação do Sistema de Controle interno que, por meio de um sistema bem estruturado e atuante (em razão de sua intimidade com as ações da administração), sistemas de informações de base contábil, relatórios e demonstrativos produzidos, oferecem toda a estrutura necessária para a atuação do Controle Externo.

Para a repartição pública, afirma Machado e Reis (1997, p. 165), “representa uma ferramenta de grande valiosidade na detecção de falhas operacionais dos procedimentos adotados e na manutenção da integridade da entidade”. Para o controle externo, ele é importante na medida em que possibilita um exame prévio da situação do órgão auditado. Ademais, a própria Carta Política determina que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, deverão dar conhecimento ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária (CF, art. 74, §1º).

Os Sistemas de Controle Externo e Interno devem se complementar numa única relação operacional, pois o controle interno torna-se suporte do externo através da fácil acessibilidade do fluxo de informações e acompanhamento das contas públicas, esta interação é importante principalmente quando há ocorrências questionáveis, irregularidades e desvios constatados durante a execução dos programas governamentais.

Ao apreciar as contas do executivo municipal, as Cortes de Contas emitem um parecer abrangendo todos os atos de índole orçamentária, contábil e financeira do Prefeito. Nesse sentido esclarece Citadini (1995) a clara natureza de atividade de apoio ao Poder Legislativo

serve de suporte para que o Parlamento julgue a ação do governo, verificando se houve uma correta execução das leis votadas e se o orçamento não foi violado.

Esses desafios são corroborados pelo estudo de Silva e Lima (2018), que analisam a importância do parecer do controle interno na gestão pública municipal. Eles destacam a relevância desse parecer na garantia da transparência e eficiência da administração pública, mas também apontam as dificuldades enfrentadas pelo controle interno em um contexto municipal.

O órgão de controle precisa manter suas rotinas de controle interno, de forma que melhore sua transparência no bom uso do recurso público. Souza, Sousa, e Jácome (2020), apresentam que a implantação de ferramentas de controle nas organizações públicas, acarretam em mudanças internas e comportamentais e faz parte do processo de governança pública, cada vez mais presentes na administração pública. Cabe a administração, supervisionada pelos responsáveis pela governança, lidar com o controle interno. Essas ferramentas não são implantadas de forma automática, cujos resultados possam ser percebidos a curto prazo, depende de um processo estruturado e bem definido afirma Bresser-Pereira, (2000).

O Acórdão TCU nº 1.171/2017 – Plenário é uma decisão significativa do Tribunal de Contas da União (TCU), que trata da importância da integração entre os sistemas de controle interno e externo no âmbito da administração pública. A decisão enfatiza a necessidade de uma atuação coordenada e colaborativa entre os diferentes órgãos de controle para aumentar a eficiência, evitar redundâncias e melhorar a qualidade da fiscalização dos recursos públicos, de acordo com o TCU (2021).

A atuação conjunta dos órgãos de controle interno e externo é fundamental na identificação e correção de irregularidades e desvios nos processos administrativos. Essa atuação pode ocorrer por meio de auditorias conjuntas, compartilhamento de resultados de fiscalizações, acompanhamento de recomendações e determinações, entre outras medidas. O objetivo é garantir uma atuação coordenada e eficaz na prevenção e no combate a práticas irregulares, evidenciam Cardoso e Alves (2021).

Conforme Arruda (2023) a atuação coordenada desses órgãos contribui para o fortalecimento das instituições e para a consolidação de um ambiente governamental pautado pelos princípios da accountability e da boa governança. A troca de informações entre os órgãos de controle interno e externo é um elemento chave para fortalecer o controle no setor público. Esse intercâmbio de informações pode ocorrer por meio de relatórios de auditoria, compartilhamento de bancos de dados, reuniões de trabalho, grupos de discussão, entre outros

mecanismos. Além disso, é importante promover o compartilhamento de boas práticas, visando ao aprimoramento contínuo dos controles e da gestão pública (Cardoso & Alves, 2021).

3. METODOLÓGIA

Para conduzir o trabalho de pesquisa foi utilizada uma abordagem mista, com a revisão bibliográfica como componente principal e análise de dados como complementar. Esta metodologia permite uma compreensão ampliada e integrada das potencialidades e dificuldades enfrentadas pelas UCCI, combinando a profundidade teórica da revisão bibliográfica com a validação prática fornecida pela análise de dados.

Sendo o problema de pesquisa que norteou este estudo investigar quais são as forças e as fragilidades das Unidades Centrais de Controle Interno (UCCIS), para desenvolvimento do tema foi empreendida uma abrangente revisão Bibliográfica, realizada de forma sistemática, utilizando bases de dados acadêmicos para identificar estudos relevantes que abordam as forças e fragilidades das Unidades de Controle Interno (UCCI). Esta revisão incluiu livros, artigos científicos, teses, dissertações e outras fontes publicadas que forneceram uma base teórica sólida sobre o tema. Além disso, foram revisados documentos legais e normativos que regem o funcionamento das UCCI, com o objetivo de destacar as principais diretrizes e exigências legais que orientam essas unidades.

O problema de pesquisa que norteou este estudo foi: Quais são as forças e as fragilidades das Unidades Centrais de Controle Interno (UCCIS)?

Por fim, foi realizada uma análise de dados utilizando dados secundários provenientes do Diagnóstico dos Órgãos de Controle Interno Municipais, elaborado no âmbito do Projeto InterAgir, permitindo validar as conclusões teóricas com dados empíricos, fornecendo uma visão prática das forças e fragilidades identificadas na literatura.

Esse diagnóstico teve a participação de 3.120 municípios, cujo os dados foram coletados no período de 22 de julho a 30 de agosto de 202, por meio da aplicação de questionários eletrônico, direcionado ao Poder Executivo Municipal sob a orientação de 28, dos 33 Tribunais de Contas brasileiros. No processo de levantamento foram considerados os seguintes grupos de questionamentos:

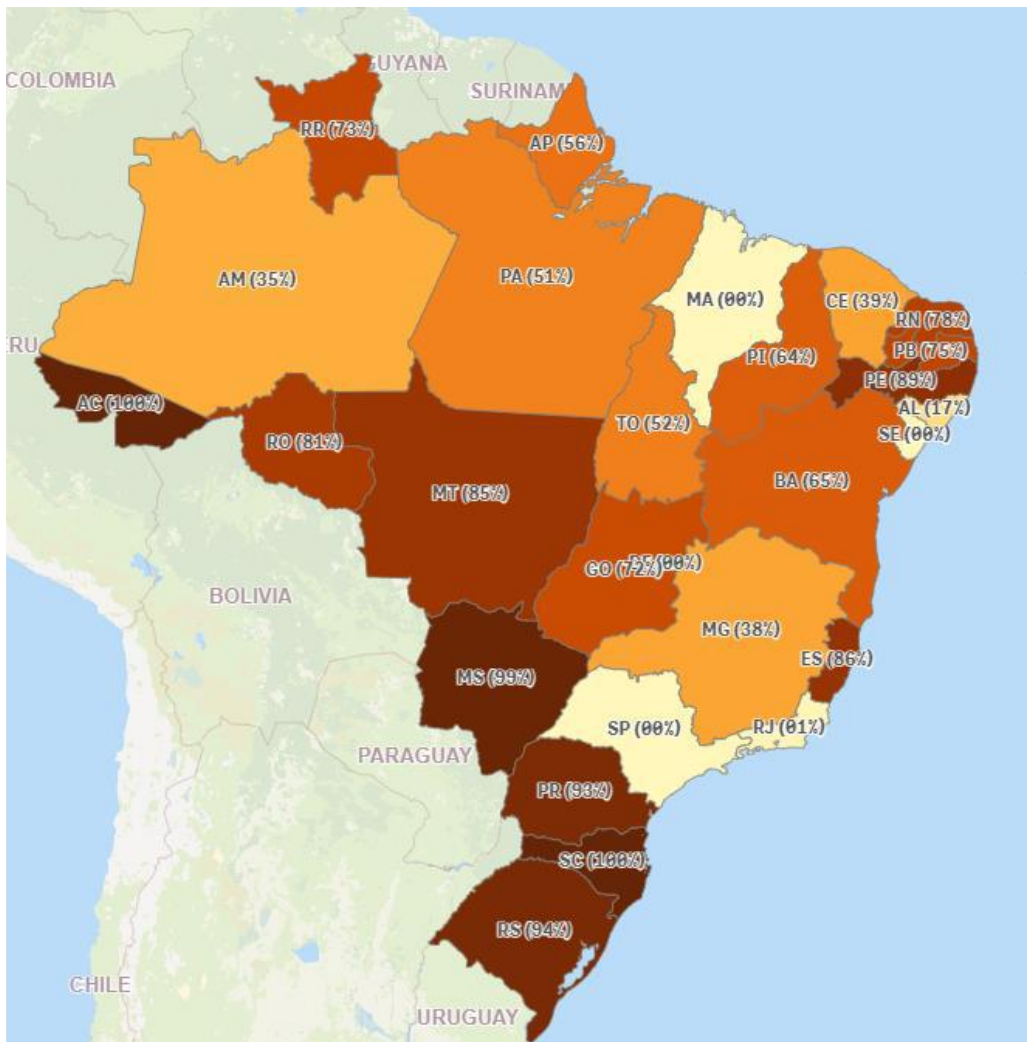
1. Informações sobre o funcionamento do Órgão de Controle Interno (OCI)
2. Das atividades desenvolvidas pela unidade de controle interno
3. Da avaliação dos processos licitatórios

4. Da avaliação da gestão de recursos humanos
5. Outras análises realizadas pelo Órgão de Controle Interno
6. Avaliação da atuação do Tribunal de Contas

4. ANÁLISE DE DADOS

Os dados encontrados no Diagnóstico dos Órgãos de Controle Interno Municipais elaborado no Projeto InterAgir, alinhados ao presente projeto de pesquisa, mostram que no âmbito nacional, a média geral de engajamento no levantamento das informações foi de 56,01% dos municípios, cerca de 1.700 municípios, mas se forem desconsiderados os municípios vinculados aos Tribunais de Contas não participantes, essa média de resposta alcança 68,69% dos municípios, aproximadamente 2.143 municípios.

Figura 1 – Percentual de municípios que participaram do Diagnóstico



Fonte:
Diagnóstico
o
ATRICON

Co
m base nas
informaçõe
s pode-se
extrair uma

visão abrangente e detalhada sobre o funcionamento e a eficácia dos Órgãos de Controle Interno (OCI) nos municípios brasileiros. A avaliação da estrutura do Órgão de Controle Interno municipal foi realizada na primeira sessão do levantamento abordando as temáticas:

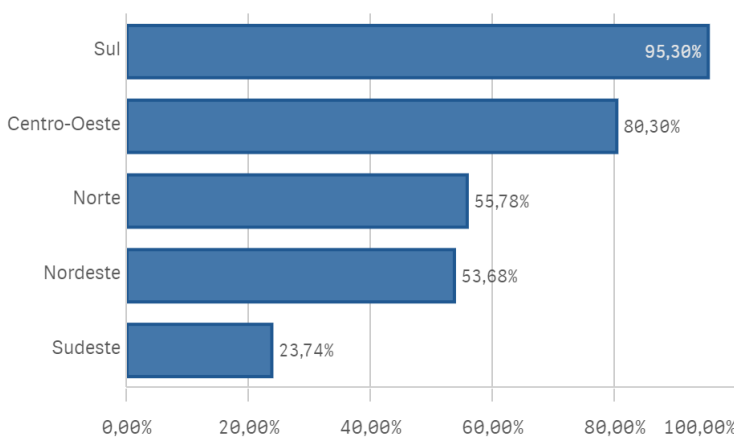
Abrangência das competências do Órgão de Controle Interno municipal; vinculação funcional do Órgão de Controle Interno municipal e quantidades de agentes atuando no Órgão de Controle Interno municipal.

Os dados revelam que a região Sul apresenta um forte engajamento, evidenciado com a participação de mais de 90,00% dos municípios. Isso pode refletir uma estrutura mais consolidada dos órgãos de controle interno, uma maior conscientização sobre a importância do diagnóstico, no mesmo sentido o Centro-Oeste registrando a participação de 80,30% dos municípios, também demonstra uma alta taxa de envolvimento, embora inferior à da região Sul. Isso sugere uma boa estruturação e um bom nível de comprometimento dos municípios com os processos de controle interno.

O Norte tem uma taxa de participação moderada (55,78%), o que pode indicar desafios específicos, como menor acesso a recursos, dificuldades logísticas ou limitações na infraestrutura dos órgãos de controle interno, já a região Nordeste mostra-se um pouco inferior à do Norte (53,68%), apontando para problemas semelhantes ou possivelmente uma menor priorização da realidade de controle interno entre os municípios dessa região.

O Sudeste apresenta a menor taxa de participação de seus municípios (23,74%), o que é bastante significativo considerando que é uma das regiões economicamente mais desenvolvidas do Brasil. Isso pode refletir uma variedade de fatores, como uma possível percepção de autossuficiência dos municípios maiores, problemas de comunicação entre os órgãos de controle interno e os responsáveis pelo diagnóstico, ou outras prioridades administrativas que competem com a participação nesse tipo de iniciativa e evidenciam as fragilidades do controle.

Figura 2 – Taxa de participação do Diagnóstico, por região.



Fonte: Diagnóstico ATRICON

Diante desses resultados confirmou-se o estudo de Costa et al. (2019), que constatou que muitas vezes os gestores resistem à implementação de recomendações feitas pelas UCIs,

seja por falta de compreensão sobre a importância do controle interno, seja por receio de expor irregularidades em suas gestões, seja por falta de compreensão sobre a importância do controle interno, seja por receio de expor irregularidades em suas gestões. Oliveira e Pereira (2020) argumentam que é necessário promover uma cultura de transparência e accountability para superar essa resistência e fortalecer o papel das UCIs na gestão pública.

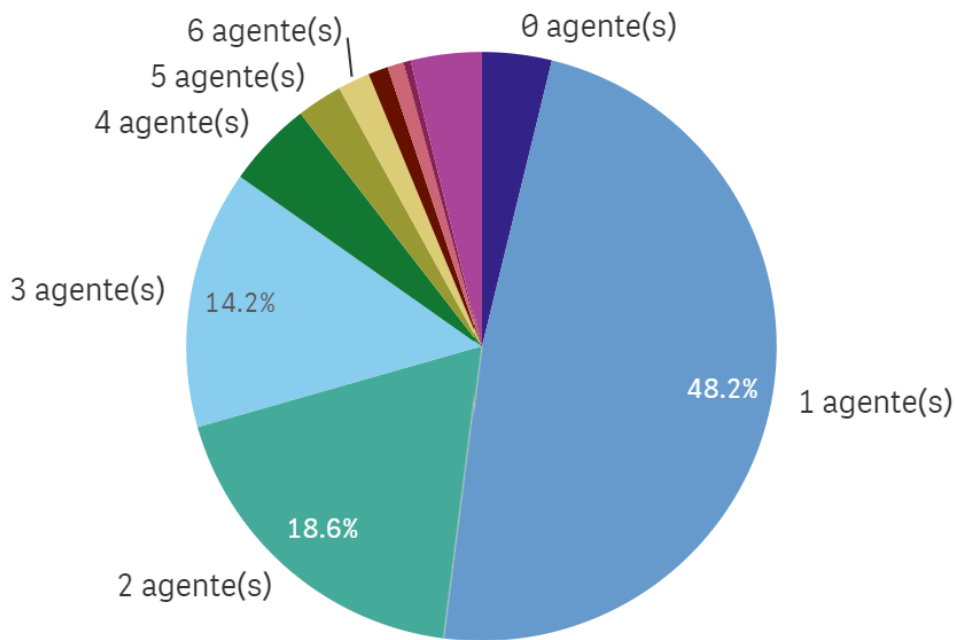
Os resultados sustentam a afirmativa de Conti e Carvalho (2006), que o controle interno da Administração Pública passa por alguma transformação, na medida em que deixa de ser um controle focado exclusivamente na análise da legalidade da ação da Administração Pública para ser um controle focado nos resultados obtidos com a ação administrativa, naquilo que se refere a eficácia, eficiência e boa alocação de recursos públicos.

Em relação a abrangência das Competências, cerca de 60% dos municípios afirmaram que as UCIs atuam tanto no Executivo quanto no Legislativo. Em muitos casos, essa prática se justifica pela limitada estrutura dos legislativos municipais. A maioria ds UCIs está vinculada diretamente à alta administração (Prefeito), mas cerca de 20% não seguem essa recomendação, o que pode comprometer sua independência.

Esse cenário pode levantar preocupações sobre a separação de poderes, embora se deva considerar as limitações de recursos de muitos legislativos, o que pode tornar o controle excessivamente dispendioso em termos relativos. Uma análise crítica dos resultados apresentados mostra que a falta de independência funcional pode minar a confiança na imparcialidade das UCIs, sendo essencial e, se necessário, reestruturar as UCIs para garantir sua autonomia em relação aos demais poderes esse entedimento é manifestado por Silva e Almeida (2018) ao afirmarem que as UCIs frequentemente enfrentam interferência política e pressões externas, dificultando a realização de auditorias e investigações de maneira imparcial e objetiva.

De acordo com a Norma 1110 do Instituto de Auditores Internos do Brasil (2012), (IIA, na sigla em inglês) para fins de independência organizacional, as unidades de controle interno devem estar vinculadas diretamente à alta administração. Nesse sentido afirmam Gomes e Salas (1999) que a cultura organizacional pode afetar a eficácia das práticas de controle interno, pois influencia como normas, valores e crenças são compartilhados e internalizados pelos colaboradores.

Figura 3 - Quantidade de agentes de Controle interno Municipal



Fonte: Diagnóstico ATRICON

Conforme a figura 3, em referência à quantidade de controladores, verificou-se que, em âmbito nacional, metade dos municípios possui apenas um controlador, o que é insuficiente para uma atuação efetiva, especialmente em municípios com grandes volumes de recursos orçamentários.

A avaliação foi realizada considerando apenas os municípios em que há estrutura de controle interno instituída. Sendo assim, há muitos municípios com estrutura instituída, mas que não possuem agentes de controle interno. Conforme destacado por Motta (2010), a eficácia do controle interno também pode ser influenciada pela autonomia e independência do controlador-geral em relação à alta administração. Para garantir a imparcialidade e a objetividade das atividades de controle, é essencial que o controlador interno possua um grau adequado de autonomia e que sua nomeação e remoção sejam baseadas em critérios técnicos e profissionais.

O resultado apurado mostra a dispersão do número de controladores em relação à despesa total do ente e sua população, isso permite verificar o valor que cada controlador gerencia e evidencia o tamanho de sua responsabilidade e a deficiência de profissional que existe de forma geral no exercício do controle que pode comprometer a atuação eficaz da unidade de controle interno.

Em geral, os órgãos de controle interno são operados por poucos servidores, com

quase metade dos municípios relatando ter apenas um agente público nessa função. Isso traz o risco de falta de pessoal para lidar com as demandas relacionadas ao volume de orçamento a ser fiscalizado. Por exemplo, alguns municípios com grandes volumes de recursos orçamentários possuem apenas um controlador. A insuficiência de pessoal qualificado compromete a capacidade das UCIs de realizar auditorias abrangentes e eficazes, nesse quesito é recomendado que os municípios invistam na contratação e capacitação de mais profissionais para as UCIs, além de promover treinamentos contínuos para garantir a atualização dos controladores internos.

Ao confrontar esse resultado com a literatura, Diniz (2003) afirma que o controle externo depende de um sistema de controle interno eficaz, estruturado e atuante, que fornece informações contábeis, relatórios e demonstrativos necessários. Oliveira (2016) destaca que a falta de recursos humanos adequados é um dos principais desafios das unidades de controle interno, afetando sua capacidade de realizar auditorias eficazes e monitorar atividades governamentais.

A segunda sessão do levantamento avaliou a atuação dos Órgãos de Controle Interno municipal com o objetivo de evidenciar como atuam os OCI e a percepção quanto à efetividade da atuação, por meio das seguintes perguntas:

- Procedimentos realizados pelas unidades de controle interno.
- Critérios para definição das fiscalizações/atividades do OCI.
- Efetividade das ações realizadas pelos OCI municipais.
- Acesso a informações e documentos pelo OCI.

Quanto aos procedimentos realizados resta evidente que as atividades mais comuns incluem orientação aos gestores conforme apontado por 84% do respondentes e acompanhamento da remessa de dados (80%). No entanto, 1.372 municípios, ou seja, menos da metade realiza avaliações essenciais como a execução de programas de governo (44%).

Figura 4 - Relação de Procedimentos realizados pelos OCI

| Procedimento | Percentual |
|---|-------------------|
| Orientações aos gestores acerca de normas, procedimentos etc. | 84% |
| Acompanhamento da remessa de dados e informações a órgãos de controle | 80% |
| Acompanhamento de licitações, dispensas e inexigibilidades | 74% |
| Verificação do cumprimento de decisões do Tribunal de Contas | 69% |
| Acompanhamento da execução de contratos, convênios e similares | 66% |
| Avaliação do cumprimento de metas previstas no plano plurianual | 55% |
| Acompanhamento do controle e guarda de bens patrimoniais | 50% |
| Exame de prestações de contas de diárias | 47% |

| | |
|---|-----|
| Exame da legalidade envolvendo a folha de pagamento e adequação dos pagamentos realizados | 46% |
| Avaliação da execução dos programas de governo | 44% |
| Acompanhamento do controle de frequência de pessoal | 42% |
| Emissão de Parecer sobre a regularidade do processo de admissão de pessoal em cargo efetivo e por tempo determinado | 35% |
| Exame da legalidade das horas extras concedidas e adequação dos pagamentos realizados | 32% |
| Exame de prestações de contas de adiantamentos | 30% |
| Controle dos direitos e haveres da unidade | 27% |
| Controle das operações de crédito, avais ou garantias da unidade | 26% |
| Emissão de Parecer sobre a regularidade do processo de concessão da aposentadoria e pensão | 24% |
| Examinar a prestação de contas dos consórcios públicos dos quais o Município seja consorciado | 21% |
| Exame da regularidade envolvendo a movimentação de pessoal (cessão, relocação, readaptação) | 19% |

Fonte: Diagnóstico ATRICON

Analisando a figura 4, dos 20 quesitos avaliados, 13 tiveram média nacional de resposta inferior a 50%, ou seja, menos da metade dos respondentes informou que executou os procedimentos elencados em 2020. Destaca-se o exame da regularidade envolvendo a movimentação de pessoal, como cessão, relocação e readaptação, executada por apenas 19% dos OCI.

Essas informações revelam a necessidade de fortalecer os controles internos nos municípios, especialmente em áreas críticas que estão sendo negligenciadas. As deficiências identificadas podem resultar da falta de capacitação, recursos ou mesmo da ausência de uma cultura robusta de controle interno. Investir em capacitação para os profissionais de controle interno, desenvolver melhores ferramentas e metodologias, e criar políticas públicas de suporte são essenciais para ampliar a eficácia das unidades.

Observa-se que embora haja um bom nível de envolvimento em atividades básicas de controle interno, há uma margem significativa para melhorias em procedimentos mais complexos e essenciais. Fortalecer essas áreas pode contribuir para a melhoria da governança e da administração pública municipal, garantindo uma gestão mais eficiente, transparente e responsável.

Os dados indicam que o órgão de controle deve manter suas rotinas de controle interno para melhorar a transparência no uso de recursos públicos. Souza, Sousa e Jácome (2020) afirmam que a implementação de ferramentas de controle nas organizações públicas provoca mudanças internas e faz parte da governança pública. A administração, supervisionada pela

governança, deve gerenciar o controle interno. Segundo Bresser-Pereira (2000) essas ferramentas requerem um processo estruturado e bem definido, sem resultados imediatos.

Em relação aos critérios de Fiscalização, cerca de 74% dos municípios utilizam critérios de materialidade, relevância e risco para definir fiscalizações, mas 26% dos municípios indicam não adotar esses critérios de forma consistente.

O quadro abaixo indica a necessidade de melhorias. A implementação de critérios de seletividade baseados em materialidade, relevância e risco é crucial para a atuação eficaz do órgão de controle interno.

Ao comparar esses resultados com a literatura, Damus (2023) afirma que o gerenciamento de riscos, se concentra na identificação tanto das ameaças quanto das oportunidades. Contudo, para enfrentar esses desafios, é essencial contar com controles internos de qualidade, que ajudam a combater as ameaças e aproveitar as oportunidades identificadas. É por isso que controle interno e gestão de riscos devem caminhar juntos.

Figura 5 - Definição de fiscalização com base em critérios de seletividade

| As fiscalizações são definidas com base em critérios de materialidade, relevância e risco e formalizadas documentalmente em um plano de atuação | % |
|--|----------|
| Concordo parcialmente | 40% |
| Concordo totalmente | 34% |
| Discordo parcialmente | 7% |
| Discordo totalmente | 6% |
| Não concordo nem discordo | 13% |

Fonte: Diagnóstico ATRICON

A efetividade das ações do OCI foi avaliada, conforme Figura 6, com base nos seguintes pressupostos: encaminhamento adequado dos casos de inconformidade; envio de informações relevantes às pessoas competentes; acesso a informações e sistemas necessários para o exercício das funções de controle interno; e arquivamento e manutenção dos procedimentos de fiscalização por, no mínimo, cinco anos, para consulta de possíveis interessados.

Os dados revelam que as ações de controle interno (OCI) são, em geral, efetivas, especialmente no encaminhamento de inconformidades e no envio de informações relevantes às pessoas competentes. No entanto, existem áreas com potencial para melhorias, particularmente na documentação formal das ações e na utilização dos resultados para melhorias contínuas. A relativa independência das atividades de controle interno dos gestores

também pode ser aprimorada para garantir uma maior autonomia e eficácia.

Figura 6 - Quesito para efetividade

| Quesito para efetividade | Resposta média (0 a 4) |
|---|-----------------------------------|
| No caso de inconformidade, ocorre encaminhamento adequado | 3,4 |
| Informações relevantes são encaminhadas às pessoas competentes | 3,4 |
| Acesso a informações e sistemas necessários | 3,3 |
| Procedimentos de fiscalização são arquivados e mantidos por no mínimo 5 anos | 3,3 |
| Resultados de ações fiscalizatórias ou de orientação são formalmente documentados | 3,2 |
| Resultados das ações do controle interno são utilizados para melhorias | 3,2 |
| Participação do controle interno em situações do cotidiano da gestão | 3,2 |
| Atividades independem dos gestores | 3,2 |

Fonte: Diagnóstico ATRICON

No item acesso a informações e documentos pelo OCI em nível nacional, 77% do municípios informaram que não houve dificuldades, 8,4% afirmaram que funcionários e/ou gestores das unidades fiscalizadas dificultaram o acesso da fiscalização do controle.

Figura 7 - Quem dificultou a obtenção de informações e documentos para a realização dos trabalhos do órgão de controle interno?

| Quem dificultou | % |
|--|----------|
| Ninguém atrapalhou | 79,8% |
| Funcionários da própria unidade fiscalizada | 8,7% |
| Gestores da própria unidade fiscalizada | 8,7% |
| Fornecedores ou prestadores de serviço | 3,2% |
| Funcionários de outras unidades do Município | 3,2% |

Fonte: Diagnóstico ATRICON

Nos casos onde há dificuldades de acesso, é importante investigar as causas e implementar medidas corretivas, como ações disciplinares, melhorias nos processos de comunicação e reforço das normas de transparência e cooperação. Fornecer apoio e capacitação contínua aos UCIs pode ajudar a superar resistências e garantir que todas as unidades fiscalizadas entendam a importância da cooperação com os órgãos de controle.

Embora a maioria dos Órgãos de Controle Interno não enfrente dificuldades no acesso a informações e documentos (79,8%), a presença de desafios em uma parcela significativa dos casos destaca a necessidade de esforços contínuos para promover a transparência e a cooperação em todas as unidades administrativas. Fortalecer esses aspectos é crucial para garantir uma fiscalização eficaz e uma gestão pública responsável. Sobre essa temática Silva (2017) reforça que o acesso à informação é crucial para a eficácia do controle interno, pois permite identificar riscos e implementar medidas corretivas. Sem informações adequadas, os órgãos de controle interno não podem cumprir suas funções de maneira eficaz. Nesse sentido, Costa (2020) argumenta que a informação é uma ferramenta poderosa na prevenção de fraudes e corrupção e que os órgãos de controle interno que possuem acesso às informações podem identificar padrões suspeitos e agir de maneira proativa para impedir práticas corruptas.

No quesito Interação dos Tribunais de Contas com os UCIS o resultado indica margem para aprimoramento na interação entre os controles internos e externos em várias frentes. Reforçar o OCI, promover capacitação e fomentar uma atuação coordenada emergem como áreas com maior potencial de progresso. No que diz respeito a sugestões, destacam-se a demanda por treinamentos práticos e a criação de um canal de comunicação entre o Tribunal e o OCI para fortalecer o respaldo às suas atividades. A atuação conjunta dos órgãos de controle interno e externo é fundamental na identificação e correção de irregularidades e desvios nos processos administrativos. Essa atuação pode ocorrer por meio de auditorias conjuntas, compartilhamento de resultados de fiscalizações, acompanhamento de recomendações e determinações, entre outras medidas. O objetivo é garantir uma atuação coordenada e eficaz na prevenção e no combate a práticas irregulares, evidencia Cardoso e Alves (2021).

Figura 8 - Avaliação dos Tribunais de Contas, de 1 a 10

| Quesito | Avaliação média (1 a 10) |
|---|-------------------------------------|
| Apoio no fortalecimento da atuação do Controle Interno | 6,23 |
| Atuação conjunta entre o TC e o Controle Interno | 6,43 |
| Capacitação dos controladores | 5,88 |
| Facilidade no envio das informações exigidas pelo TC | 7,76 |
| Incentivo do Tribunal de Contas para o fomento do controle social | 6,68 |
| Média Geral | 6,60 |

Fonte: Diagnóstico ATRICON

A análise dos dados do Diagnóstico dos Órgãos de Controle Interno Municipais,

obtidos no Projeto InterAgiA, validou empiricamente as conclusões teóricas. Os dados empíricos corroboraram as dificuldades e evidenciam as potencialidades apontadas na literatura. Assim, a combinação das abordagens teórica e empírica proporcionou uma visão abrangente e fundamentada das UCCI, oferecendo subsídios concretos para evidenciar as forças e fragilidades, que impactam a eficácia das Unidades de Controle Interno na promoção de uma gestão pública transparente e responsável, conforme destacado a tabela 3, que segue abaixo.

Tabela 3 - Forças e Fragilidades

| Forças | Fragilidades |
|--|--|
| Essencialidade para a Gestão Pública: As UCIs são reconhecidas como componentes essenciais para a eficiência da gestão pública, garantindo a conformidade legal e a integridade ética das operações governamentais. | Carência de Recursos: Há uma significativa falta de recursos humanos e financeiros, o que compromete a eficácia das auditorias e outras atividades de controle. |
| Capacitação e Independência: A capacitação contínua e a independência dos controladores internos são fundamentais para o fortalecimento das UCIs. | Falta de Autonomia Funcional: A autonomia funcional das UCIs é limitada, o que pode prejudicar a imparcialidade e a objetividade das análises, auditorias e investigações. |
| Papel Orientador: As UCIs desempenham um papel importante na orientação dos gestores e na implementação de medidas corretivas, promovendo uma administração pública mais transparente e responsável. | Resistência Interna: Existe resistência dentro das administrações municipais à transparência e à fiscalização, dificultando o acesso a informações e a implementação de recomendações das UCIs. |
| | Procedimentos de Controle Incompletos: A adoção de procedimentos de controle é limitada, com menos da metade dos municípios realizando avaliações essenciais, aumentando a vulnerabilidade a fraudes e irregularidades. |

Fonte: elaborado pela autora

Sendo assim, para fortalecer as Unidades de Controle Interno (UCIs) municipais, superar suas fragilidades e potencializar seus pontos fortes, este estudo propõe algumas contribuições mediante implementação de boas práticas, divididas em áreas estratégicas, devidamente fundamentadas diante da literatura, conforme detalhado na tabela 4, a seguir:

Tabela 4 - Propostas de melhorias

| Areas Estratégicas | Propostas | Fundamentação teórica |
|--|---|--|
| <i>Reestruturação e Capacitação das UCIs</i> | <ul style="list-style-type: none"> •Aumento do Quadro de Profissionais: Ter no quadro funcional mais controladores internos qualificados. •Capacitação Contínua: Promover treinamentos contínuos em auditoria, gestão de riscos e conformidade. •Garantia de Independência Funcional: Reestruturar as UCIs para garantir autonomia, protegendo-as de interferências políticas. | Diniz (2003); Oliveira (2016); Cavalheiro e Flores (2007); Motta (2010) Carvalho (2018) Souza & Lima (2017); Alves e Silva (2019); Pereira (2018); Coelho(2012). |
| <i>Promoção de uma Cultura de Transparência e Cooperação</i> | <ul style="list-style-type: none"> •Políticas de Transparência: Implementar políticas que incentivem a transparência e a cooperação. •Sensibilização e Treinamento: Realizar campanhas e treinamentos sobre a importância da transparência. | Souza, Sousa e Jácome (2020); Bresser Pereira, (2000); Silva (2017); Costa (2020); Marques & Oliveira (2020); Santos e Lima (2017). |
| <i>Melhoria dos Procedimentos de Controle</i> | <ul style="list-style-type: none"> •Procedimentos Robustos de Controle: Adotar procedimentos de controle completos e consistentes. •Implementação de Ferramentas Tecnológicas: Investir em tecnologias para facilitar a coleta e análise de dados. | Machado e Reis (1997), Carvalho (2016), Dias (2017); Coelho (2012); |
| <i>Fortalecimento da Colaboração com os Tribunais de Contas</i> | <ul style="list-style-type: none"> •Canais de Comunicação: Criar canais de comunicação formais e regulares. •Treinamentos Conjuntos: Organizar workshops e treinamentos conjuntos. | Diniz (2003); Mendes (2019); Machado e Reis (1997); TCU (2021). |
| <i>Desenvolvimento de Indicadores de Desempenho</i> | <ul style="list-style-type: none"> •Indicadores de Eficiência e Eficácia: Desenvolver indicadores para avaliação contínua das atividades das UCIs. •Relatórios de Desempenho: Publicar relatórios periódicos de desempenho. | Cavalcante & Almeida, (2020); Silva (2021); Silva e Lima (2018). |
| <i>Incentivo à Participação Social</i> | <ul style="list-style-type: none"> •Canais de Denúncia e Participação: Estabelecer canais seguros para denúncias e promover a participação da sociedade civil. | Cardoso e Alves (2021); Arruda (2023). |

Fonte: Elaborado pela autora.

Estas contribuições pontencalizam o controle e visam reestruturar e capacitar as UCIs,

por reflexo promover a transparência, melhorar procedimentos de controle, fortalecer a colaboração com os Órgãos de Controle Externo, desenvolver indicadores de desempenho e incentivar a participação social, transformando a gestão pública mais transparente, responsável e eficiente na gestão dos recursos públicos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONTRIBUIÇÕES

Este estudo apresentou uma visão abrangente sobre os desafios enfrentados pelas Unidades de Controle Interno (UCIs), onde os resultados podem contribuir para a identificação de estratégias visando superar as fragilidades do controle interno e promover maior conformidade com as normas e regulamentos diante dos desafios da gestão dos recursos públicos. As UCIs são reconhecidas como componentes cruciais para a eficácia da gestão pública, assegurando a conformidade legal e a integridade ética nas operações governamentais. Nesse contexto, a capacitação e a independência dos controladores internos são essenciais para o fortalecimento das UCIs. Essas unidades desempenham um papel significativo na orientação dos gestores e na implementação de medidas corretivas, promovendo uma administração pública mais transparente e responsável.

No entanto, as UCIs enfrentam grandes desafios, como a falta de recursos humanos e financeiros, além da ausência de autonomia funcional. Em muitos municípios, a estrutura das UCIs é insuficiente, com um número reduzido de controladores, o que compromete a eficácia das auditorias e outras atividades de controle. O desenvolvimento do tema evidenciou resistência dentro das administrações municipais à transparência e à fiscalização, refletida na dificuldade de acesso a informações e documentos e na resistência à implementação de recomendações das UCIs. De acordo com o Diagnóstico dos Órgãos de Controle Interno Municipais, a adoção de procedimentos de controle é limitada, com menos da metade dos municípios realizando avaliações essenciais como a execução de programas de governo. A falta de procedimentos de controle robustos aumenta a vulnerabilidade a fraudes e irregularidades, e as UCIs frequentemente enfrentam interferências políticas e pressões externas, comprometendo a imparcialidade e a objetividade das análises, auditorias e investigações.

Para superar essas fragilidades, é essencial reestruturar as UCIs para garantir sua independência funcional e aumentar o número de controladores. Isso pode ser alcançado através da contratação de mais profissionais qualificados e da promoção de treinamentos contínuos. Promover uma cultura de transparência e cooperação dentro das administrações

municipais é crucial, e isso pode ser feito através de políticas claras e treinamentos sobre a importância da transparência e da fiscalização. As UCIs devem adotar um conjunto mais completo e consistente de procedimentos de controle, utilizando critérios de materialidade, relevância e risco para definir as fiscalizações. Fortalecer a colaboração entre as UCIs e os Tribunais de Contas é fundamental para garantir uma fiscalização mais eficaz e abrangente, promovendo a criação de canais de comunicação e a realização de treinamentos conjuntos.

Observa-se que o fortalecimento das Unidades de Controle Interno é imprescindível para uma administração pública mais transparente e responsável. As UCIs desempenham um papel valioso na promoção da integridade e eficiência na gestão pública, garantindo que as operações governamentais estejam em conformidade com as leis e regulamentos, protegendo assim os recursos públicos contra fraudes e irregularidades. Elas são essenciais para a orientação dos gestores, ajudando a implementar medidas corretivas que promovem uma governança eficaz. A independência e a capacitação dos controladores internos são pilares que sustentam a eficácia dessas unidades, permitindo-lhes atuar com autonomia e autoridade. Portanto, investir no fortalecimento das UCIs não apenas aborda suas fragilidades, mas também amplifica suas capacidades intrínsecas, resultando em uma administração pública que opera com maior transparência, responsabilidade e eficácia. Superar as fragilidades identificadas e implementar as recomendações propostas contribuirá para a melhoria contínua da gestão pública no Brasil, consolidando a importância das UCIs como guardiãs da boa governança e da prestação de contas no setor público.

Ao longo do estudo, foram destacados os desafios enfrentados pelas UCIs e evidenciadas estratégias para superar essas fragilidades, promovendo a conformidade com normas e regulamentos na gestão dos recursos públicos, em sintonia com as práticas modernas da administração.

Assim sendo, para pesquisas futuras, sugere-se temas que podem contribuir significativamente para ampliar a compreensão e para melhoria do controle interno na administração pública. Conforme segue listado na tabela abaixo:

Tabela 5 - Propostas de pesquisas futuras

| Tema: | Finalidade: |
|---|---|
| Avaliação do Impacto da Capacitação de Controladores Internos na Eficiência das UCIS. | Estudo sobre como programas de capacitação e treinamentos contínuos podem melhorar a eficácia das UCIs e sua contribuição para a transparência e accountability na administração pública. |

| | |
|--|---|
| A Autonomia das UCIs e sua Influência na Transparência Governamental. | Investigação sobre a relação entre a autonomia das UCIs e a melhoria dos processos de transparência e responsabilidade na gestão pública. |
| Tecnologias da Informação e Comunicação no Fortalecimento das UCIs. | Estudo sobre o uso de TICs para aprimorar os processos de controle interno, incluindo sistemas de auditoria eletrônica e plataformas de gerenciamento de risco. |
| O Papel das UCIs na Prevenção de Fraudes e Corrupção na Administração Pública: | Pesquisa sobre como as UCIs podem ser estruturadas e operadas para atuar eficazmente na prevenção e detecção de fraudes e corrupção. |
| Análise dos Desafios Enfrentados pelas UCIs em Pequenos Municípios. | Estudo focado nos desafios específicos que as UCIs enfrentam em pequenos municípios, como a falta de recursos e expertise, e propostas de soluções viáveis. |
| Implementação e Impacto da Lei 14.133/2021 sobre as UCIs | Investigação sobre como a nova Lei de Licitações e Contratos está sendo implementada pelas UCIs e seu impacto na eficiência dos processos de controle interno |
| Governança e Controle Interno: Uma Abordagem Integrada | Estudo sobre como a integração entre governança e controle interno pode melhorar a gestão pública, com foco em políticas públicas, planejamento estratégico e gestão de riscos. |

Fonte: elaborado pela autora.

REFERÊNCIAS

- Arruda, F. Z. (2023). Diretrizes gerais de atuação do controle interno em prol da transição da nova lei de licitações. Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Campus do Pantanal.
- Beuren, I. M. (2009). Controle Externo e Auditoria Governamental. In Auditoria: Conceitos e Aplicações.
- Borinelli, M. L. (2006). Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Botelho, M. M. (2013). Manual de controle interno: teoria & prática (1ª ed., 7ª reimpr.). Curitiba: Juruá. https://portal.sollicita.com.br/Noticia/18266#_ftnref9
- Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal.
- Brasil. (2000). *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Diário Oficial da União, Brasília, DF.
- Brasil. (2021). *Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. Estabelece normas gerais de licitação e contratação para as administrações públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*. Diário Oficial da União, Brasília, DF.
- Bresser-Pereira, L. C. (2000). A reforma gerencial do Estado de 1995. *Revista de Administração Pública*, 34(4), 7-26.
- Carvalho, A. R., & Rabechini Jr., R. (2018). *Fundamentos em Gestão de Projetos: Construindo Competências para Gerenciar Projetos*. Editora Atlas.
- Castro, R. P. A. (2007). *Controle Interno da Administração Pública: Uma perspectiva do modelo de Gestão Pública*. Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Centro de Ciências Jurídicas e Sociais.
- Catteli, C. (2001). *Controladoria: uma abordagem de gestão econômica – GECON (2ª ed.)*. São Paulo: Atlas.
- Cavalheiro, J. B., & Flores, P. C. (2007). *A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal*. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul.

- Citadini, A. R. (1995). *O Controle Externo da Administração Pública*. São Paulo: Max Limonad.
- Coelho, R. C. (2012). O público e o privado na gestão pública. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 52-53.
- Coelho, R. C. (2019). A importância do controle na busca por resultados. LinkedIn. <https://www.linkedin.com/pulse/import%C3%A2ncia-do-controle-na-busca-por-resultados-rodrigo-coelho/>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal Control – Integrated Framework*. Jersey City, NJ: COSO.
- Constituição Federal. República Federativa do Brasil. (1988). Brasília.
- Conti, J. M., & Carvalho, A. C. (2011). Controle Interno na Administração Pública Brasileira: qualidade de gasto público e responsabilidade fiscal. *Direito Público*, 37, janeiro-fevereiro.
- Costa, A. (2020). *Fraude, Corrupção e Controle Interno*. Brasília: ENAP.
- COSO. (2013). *Internal Control — Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Damus, J. (2023). Entenda a relação entre gestão de riscos e controles internos. Actio Software. <https://actiosoftware.com/2023/05/entenda-a-relacao-entre-gestao-de-riscos-e-controles-internos/>
- Di Pietro, M. S. Z. (2012). *Direito Administrativo (25ª ed.)*. São Paulo: Atlas.
- Diniz, J. A. (2003). Auditoria da legalidade dos atos de admissões nos órgãos governamentais da administração pública direta municipal brasileira. In XXXVIII Assembleia do CLADEA, Lima-Peru: CLADEA.
- Figueiredo, S., & Caggiano, P. C. (2004). *Controladoria: teoria e prática (2ª ed.)*. São Paulo: Atlas.
- Gomes, J. M. A. *Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- Gomes, J. S., & Salas, J. M. A. (1999). *Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional (2ª ed.)*. São Paulo: Atlas.
- Instituto dos Auditores Internos do Brasil. (2012). *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas)*.
- Justen Filho, M. (2014). *Curso de Direito Administrativo (10ª ed.)*. São Paulo: Revista dos

Tribunais.

- Lima, L. H. (2023). A Nova Lei de Licitações e o Controle Interno. IRB Contas. <https://irbcontas.org.br/artigos/a-nova-lei-de-licitacoes-e-o-controle-interno>.
- Lunkes, R. J. (2010). Sistemas de Controle Gerencial: Planejamento, Medição, Avaliação e Incentivos.
- Machado, Teixeira Júnior, & Reis, H. C. (1997). A Lei 4.320 comentada (28ª ed.). Rio de Janeiro: IBAM.
- Machado, L. P. (2006). Direito Ambiental Brasileiro (14ª ed.). São Paulo: Malheiros.
- Meirelles, H. L. (2005). Direito Administrativo Brasileiro (31ª ed.). São Paulo: Malheiros.
- Moeller, R. R. (2010). Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge. Hoboken, NJ: Wiley.
- Monteiro, P. R. (2015). Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. Revista Contemporânea de Contabilidade.
- Nakagawa, M. (2007). Introdução à controladoria: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas.
- Novo, B. N. (2011). A importância do controle interno na Administração Pública. https://portal.sollicita.com.br/Noticia/18266#_ftnref9
- Oliveira, D. A., & Mendes, A. B. (2017). O papel do controlador interno na promoção da transparência e eficiência na gestão pública. Revista de Contabilidade.
- Oliveira, D. G., & Martins, M. A. R. (2017). O papel do controle interno na prevenção e combate à corrupção na administração pública brasileira. In Congresso Internacional de Administração (CONIAD) 6. Brasília: Conselho Federal de Administração.
- Oliveira, D. P. R. (2015). Controle nas organizações. In Administração de Empresas: Uma Abordagem Contemporânea.
- Oliveira, M. (2016). Desafios e Perspectivas do Controle Interno no Brasil. São Paulo: Editora Saraiva.
- Ramis, D. D. (2013). Controle da administração pública. *Âmbito Jurídico*, 16(108). http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12667.
- Santos, A. P., & Oliveira, C. R. (2020). Controle interno na administração pública: desafios e perspectivas. *Revista de Administração Pública*, 54(3), 540-560.

- Schirato, V. R. (2015). O controle interno da administração pública e seus mecanismos. *Revista dos Tribunais*, 956, junho.
- Silva, E. F. (2013). *Controladoria na Administração Pública: Manual prático para implantação*. São Paulo: Atlas. Veja mais em https://portal.sollicita.com.br/Noticia/18266#_ftn9
- Silva, E. R., & Lima, F. M. (2018). A importância do parecer do controle interno na gestão pública municipal: um estudo de caso. *Revista de Contabilidade e Controladoria*.
- Silva, L. M., & Santos, R. S. (2018). O controle interno na administração pública como ferramenta de gestão. *Revista de Administração Pública*, 52(1), 93-113. <https://doi.org/10.1590/0034-7612164802>
- Sousa, D. M. S., Souza, R. G., & Jácome, M. A. R. (2020). Expectation gap: análise da percepção social quanto às responsabilidades do auditor independente. 17(45).
- Souza, F. P., & Louzada, F. R. (2017). O modelo de três linhas de defesa para uma gestão eficaz de riscos no âmbito do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo. *Revista da CGU*.
- Tribunal de Contas da União. (2020). *Orientações para Unidades de Controle Interno*. Brasília: TCU.
- Tribunal de Contas da União. (2021). *Jurisprudência comentada (de janeiro a junho de 2021)*. *Revista do TCU*, 147.