



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO UNIVERSITÁRIA

Guilherme Brognoli Costa

**Controle interno como ferramenta de gestão estratégica na
Universidade do Estado de Santa Catarina**

Florianópolis, SC

2022

Guilherme Brognoli Costa

**Controle interno como ferramenta de gestão estratégica na
Universidade do Estado de Santa Catarina**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Administração Universitária da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do título de mestre em Administração Universitária

Orientador: Prof. Dr. Júlio Eduardo Ornelas Silva

Florianópolis, SC

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

COSTA, GUILHERME BROGNOLI

Controle interno como ferramenta de gestão estratégica
na Universidade do Estado de Santa Catarina / GUILHERME
BROGNOLI COSTA ; orientador, JÚLIO EDUARDO ORNELAS SILVA,
2022.

89 p.

Dissertação (mestrado profissional) - Universidade
Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa
de Pós-Graduação em Administração Universitária,
Florianópolis, 2022.

Inclui referências.

1. Administração Universitária. 2. Controle Interno. 3.
Gestão Estratégica. 4. Universidade Pública. I. SILVA,
JÚLIO EDUARDO ORNELAS. II. Universidade Federal de Santa
Catarina. Programa de Pós-Graduação em Administração
Universitária. III. Título.

Guilherme Brognoli Costa

**Controle interno como ferramenta de gestão estratégica na
Universidade do Estado de Santa Catarina**

O presente trabalho em nível de mestrado foi avaliado e aprovado por banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof. Pedro Antônio de Melo, Dr.

Instituição UFSC

Prof.^a Clésia Maria de Oliveira, Dr.^a

Instituição UNIR

Certificamos que esta é a **versão original e final** do trabalho de conclusão que foi julgado adequado para obtenção do título de mestre em Administração Universitária.

Coordenação do Programa de Pós-Graduação

Prof. Júlio Eduardo Ornelas Silva, Dr.

Orientador

Florianópolis, 2022.

“Nunca, jamais desanimeis, embora venham ventos contrários.”

(SANTA MADRE PAULINA)

RESUMO

A Administração Pública tem passado por transformações estruturais que vêm modificando as concepções e os objetivos das formas de gestão e do comportamento das instituições públicas. Consoante a essa realidade, os órgãos de controle da administração pública se fortaleceram nos últimos anos, demonstrando o papel fundamental do controle interno, que não se limitou apenas ao controle punitivo, mas propôs ações preventivas, tornando-se um mecanismo eficiente de apoio à gestão. A presente pesquisa tem como objetivo principal analisar as contribuições do controle interno para a gestão estratégica da Universidade do Estado de Santa Catarina. Nos objetivos específicos, buscou-se descrever as rotinas do controle interno na Udesc, onde, na estrutura administrativa do ente analisado, encontra-se a Secretaria de Controle Interno (Seconti), um órgão estratégico que auxilia no controle e acompanhamento das atividades por meio de auditoria, pareceres e orientações. Após, verificou-se a percepção dos gestores estratégicos da Udesc, sobre o controle interno, concluindo que auditorias realizadas nos processos garantem as conformidades com as leis e regulamentos. Sobre a efetividade da Seconti, percebeu-se um controle atuante, mas devendo ser aperfeiçoado por meio de novos procedimentos, considerando as demandas relatadas pelos gestores estratégicos. Quanto aos procedimentos metodológicos, a pesquisa, de natureza aplicada, utiliza-se do método de raciocínio indutivo, com abordagem qualitativa. No que tange aos seus objetivos metodológicos, esta pesquisa é considerada descritiva e, quanto aos meios, documental e estudo de caso. A coleta de dados foi concretizada via entrevistas semiestruturadas aplicadas com os membros da Gestão estratégica da Udesc, nesse caso, Reitor, a Pró-Reitora de Administração, o Pró-Reitor de Planejamento e o Secretário de Controle Interno. Como resultado da pesquisa, foi possível demonstrar a relevância e compreensão da visão da universidade sobre seu controle, pela influência dos pareceres das atividades do controle interno nas decisões da gestão e no atendimento às metas organizacionais, contribuindo na gestão de riscos, uma vez que busca a prevenção e correção de irregularidades. Espera-se que este trabalho contribua para a construção de atividades mais compatíveis ao modelo de gestão universitária, visto que foram propostas ações de um programa de governança e *compliance*, de palestras sobre a importância do controle interno, de realização de cursos e da implementação de um sistema de controle interno, para facilitar o acesso as informações em tempo real, e conseqüentemente, observando as obrigações legais, concedendo melhores serviços a sociedade.

Palavras-chave: Controle Interno. Gestão Estratégica. Universidade Pública.

ABSTRACT

Public Administration has undergone structural transformations that have been modifying the conceptions and objectives of the forms of management and the behavior of public institutions. According to this reality, the control bodies of the public administration have been strengthened in recent years, demonstrating the fundamental role of internal control, which was not limited to punitive control, but proposed preventive actions, becoming an efficient mechanism to support management. The main objective of this research is to analyze the contributions of internal control to the strategic management of the Universidade do Estado de Santa Catarina. In the specific objectives, we sought to describe the internal control routines at Udesc, where, in the administrative structure of the analyzed entity, is the Internal Control Secretariat (Seconti), a strategic body that assists in the control and monitoring of activities through audits, opinions and guidelines. Afterwards, the perception of Udesc's strategic managers on internal control was verified, concluding that audits carried out in the processes ensure compliance with laws and regulations. Regarding the effectiveness of Seconti, an active control was noticed, but it should be improved through new procedures, considering the demands reported by strategic managers. As for the methodological procedures, the research, of an applied nature, uses the inductive reasoning method, with a qualitative approach. Regarding its methodological objectives, this research is considered descriptive and, in terms of means, documentary and case study. Data collection was carried out via semi-structured interviews applied with members of Udesc's Strategic Management, in this case, the Dean, the Dean of Administration, the Dean of Planning and the Secretary of Internal Control. As a result of the research, it was possible to demonstrate the relevance and understanding of the university's view of its control, through the influence of the opinions of internal control activities in management decisions and in meeting organizational goals, contributing to risk management, as it seeks to prevent and correct irregularities. It is expected that this work will contribute to the construction of activities more compatible with the university management model, since actions were proposed for a governance and compliance program, lectures on the importance of internal control, courses and the implementation of an internal control system, to facilitate access to information in real time, and consequently, observing legal obligations, providing better services to society.

Keywords: Internal Control. Strategic Management. Public University.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Exemplo de entes da Administração Direta e Indireta.....	17
Figura 2 – Estratégias Deliberadas e Emergentes	32
Figura 3 – Exemplos de Controles Contábeis e Administrativos.....	41
Figura 4 – Missão, visão e valores da Udesc	59
Figura 5 – Organograma da Udesc	60

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Características da administração indireta.....	18
Quadro 2 – Classificação do Controle da Administração	24
Quadro 3 – Tipos de Estratégia.....	33
Quadro 4 – Princípios do controle interno	47
Quadro 5 – Categorias de análise da pesquisa	54
Quadro 6 – Relação de categorias de análise com as perguntas da entrevista.....	56
Quadro 7 – Síntese da classificação da pesquisa.....	57
Quadro 8 – Síntese das ações propostas para o controle interno da Udesc.....	74

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA	8
1.2	OBJETIVOS	10
1.2.1	Objetivo geral	10
1.2.2	Objetivos específicos	10
1.3	JUSTIFICATIVA.....	11
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	14
2.1.1	Administração pública: direta e indireta	16
2.1.2	Princípios básicos da administração pública	19
2.1.3	Controle da administração pública	22
2.1.4	Histórico controle da administração pública	25
2.2	GESTÃO ESTRATÉGICA.....	28
2.2.1	Administração	28
2.2.2	Estratégia	30
2.2.3	Gestão estratégica, planejamento estratégico e controle estratégico	33
2.3	CONTROLE INTERNO	38
2.3.1	Objetivos do controle interno	41
2.3.1.1	Salvaguarda dos interesses	42
2.3.1.2	Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais	43
2.3.1.3	Estímulo à eficiência operacional	43
2.3.1.4	Aderência às políticas existentes	44
2.3.2	Princípios do controle interno	45
2.3.3	Contribuições do controle interno	48
2.3.4	Limitações do controle interno	49
3	METODOLOGIA	51
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	51
3.2	DELIMITAÇÃO DO UNIVERSO DA PESQUISA	52
3.3	ETAPAS OPERACIONAIS DA PESQUISA	53
3.4	TÉCNICAS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	53

4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	58
4.1	A UDESC E AS ROTINAS DO CONTROLE INTERNO	58
4.2	PERCEPÇÃO E EFETIVIDADE DO CONTROLE INTERNO DA UDESC POR SEUS GESTORES	64
4.3	AÇÕES QUE POTENCIALIZEM AS CONTRIBUIÇÕES DO CONTROLE INTERNO PARA A GESTÃO ESTRATÉGICA DA UDESC	71
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	75
	REFERÊNCIAS	77
	APÊNDICES	83
	APÊNDICE A – Roteiro da entrevista – Gestor da Seconti	84
	APÊNDICE B – Roteiro da entrevista – Gestores Estratégicos da Reitoria/Udesc	85

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta a contextualização do tema, o problema de pesquisa, os objetivos geral e específicos, bem como a justificativa da pesquisa.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA

A administração pública vem atravessando mudanças, migrando do modelo burocrático para um modelo mais gerencial, por meio da análise de resultados, da busca pelo atendimento aos seus princípios e, conseqüentemente, de um melhor gerenciamento dos recursos disponíveis, ofertando à sociedade também melhores serviços públicos. Essa exigência de maior efetividade da máquina pública em busca da otimização de recursos e transparência só poderá ser obtida por meio de um trabalho sério e comprometido de todos os envolvidos com a gestão pública, auxiliada por uma eficiente estrutura de controle.

Como resultado dessa nova forma de administração, surge um novo conceito de controle interno, não com um sentido repressivo, adstrito a padrões rígidos, mas sob um enfoque de controle prospectivo, técnico, como atividade de vanguarda na vigilância e orientação, exercido em nome do interesse público. Um controle voltado para o exame da eficiência, eficácia e efetividade dos atos administrativos, sob o prisma da legitimidade, razoabilidade e economicidade.

O Sistema de controle interno, no âmbito público, sustenta-se nas seguintes legislações: Lei nº 4.320/64, Constituições Federais de 1967 e de 1988, Decreto-Lei nº 200/67 e Lei Complementar nº 101/2000, que regulamentaram o tema “controle interno” dentro do Poder Público, assim como seu modo de execução e desempenho. Refere-se, portanto, a uma determinação legal a ser adotada pelas três esferas do governo e visa, dentre suas várias funções, demonstrar a legalidade dos atos realizados pela administração pública, com o objetivo de proteger o patrimônio público e analisar os resultados alcançados pelas gestões financeira, orçamentária e patrimonial.

A política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, regulamentada pelo Decreto nº 9.203/2017, estabelece como diretriz, em seu inciso VI, Art. 4º, a implementação de controles internos relacionados à gestão de riscos, priorizando ações estratégicas de prevenção antes de sanções (BRASIL, 2017). Ainda, em seus Arts. 17º e 18º (BRASIL, 2017), nota-se que o sistema de controle interno visa ter uma abrangência mais preventiva do que punitiva, concentrando-se na gestão de riscos e na governança, sendo indispensável o comprometimento da alta gestão nesse processo.

Nessa mesma linha de pensamento, Castro (2018) afirma que o controle interno é fundamental, principalmente para o gestor público, uma vez que este responde, com seus bens e reputação, pelos atos que pratica ou delega a terceiros.

Assim, pode-se entender que o controle interno na administração pública, além de uma obrigação legal, desempenha um papel fundamental de apoio aos atos de seus gestores, sendo um órgão de assessoramento na gestão das instituições públicas, comunicando e relatando eventuais atividades problemáticas executadas por terceiros em nome do gestor, dando-lhe a alternativa de reverter essas situações, contribuindo cada vez mais para uma gestão transparente, comprometida e responsável do administrador público. No olhar de Boynton, Jojnson e Kell (2002), Controles Internos são um processo exercido pelo Conselho de Administração, pela Administração e por outros colaboradores como forma de proporcionar razoável segurança, a fim de alcançar os objetivos da organização quanto à confiabilidade das informações financeiras e à obediência às leis e regulamentos aplicáveis, como a eficácia e a eficiência de operações.

A estratégia de gerenciamento de um órgão público consolidado concebe um instrumento essencial de suporte à administração superior, visto que promove a eficácia dos objetivos estabelecidos pelas instituições públicas, de modo que o Estado seja capaz de assegurar o que lhe é determinado constitucionalmente. Nos tempos atuais, em que grandes mudanças ocorrem rapidamente em todos os ambientes, a gestão estratégica deve ser vista, conforme Costa (2007), como um processo de transformação organizacional voltado para o futuro, liderado, conduzido e executado pela alta administração da entidade, com a cooperação da média gerência e dos demais servidores, de forma integrada e harmônica, assegurando o desenvolvimento e a continuidade da organização a longo prazo.

Nesse contexto, percebe-se que as organizações adotam estratégias para atingir os objetivos planejados e direcionar sua visão de futuro. O sistema de controle interno representa uma importante ferramenta estratégica, pois assegura que as decisões sejam executadas com um elevado grau de acerto e segurança, em menor tempo, expandindo, com isso, as possibilidades de atividade de uma organização.

Os objetivos, as metas, as ações, os recursos financeiros, humanos e materiais definidos pela gestão estratégica da universidade devem ser periodicamente avaliados e controlados por meio de indicadores e métricas. É desse modo que são analisadas as diferenças entre o que foi planejado e o que foi efetivamente executado, de maneira que as razões possam ser oportunamente identificadas e corrigidas. Para Tavares (2005), a avaliação e o controle estratégico encerram o ciclo do processo de gestão estratégica, cuja finalidade é mostrar até que

fase os cursos de ação previstos estão sendo cumpridos e qual o nível de êxito das metas e objetivos.

A avaliação e o controle acontecem em um contexto amplo e vinculado a algumas decisões que devem ser tomadas no decorrer do processo de gestão estratégica. Com relação ao processo decisório, Oliveira (1992) discorre que a informação, devidamente estruturada, é de crucial importância para a empresa, associa os diversos subsistemas e capacita a empresa a impetrar seus objetivos, sendo que, se trabalhada de forma eficaz, torna-se responsável por agregar ainda mais valor à organização. Esse valor deve ser medido pela liderança, por meio de uma análise de obtenção de resultado a partir da informação transmitida.

É importante ter clara a diferença entre informação e conhecimento. De acordo com Takeuchi e Nonaka (2008), a informação é um meio necessário para extrair e construir o conhecimento. Na opinião dos autores, a informação em ação e com um objetivo específico gera conhecimento, o que, no caso do presente trabalho, poderá auxiliar os gestores na tomada de decisão.

Diante do exposto, esta pesquisa visa responder ao seguinte questionamento: **Como o controle interno pode contribuir para a gestão estratégica da Udesc?**

1.2 OBJETIVOS

Nesta seção, serão apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos definidos para nortear a resposta à pergunta de pesquisa.

1.2.1 Objetivo geral

Analisar as contribuições do controle interno para a gestão estratégica da Udesc.

1.2.2 Objetivos específicos

- Descrever as rotinas de controle interno na Udesc;
- Verificar a percepção dos gestores estratégicos da Udesc sobre o controle interno;
- Comparar a efetividade do controle interno para a gestão estratégica da Udesc a partir da percepção dos gestores em torno da literatura sobre o tema;

- Propor ações que potencializem as contribuições do controle interno para a gestão estratégica da Udesc.

1.3 JUSTIFICATIVA

A presente pesquisa se justifica, conforme estabelecido por Roesch (2013), devido à sua importância, oportunidade e viabilidade.

O trabalho é considerado importante porque busca mostrar que o controle interno tem como propósito deixar de ser uma atividade fiscalista, que visa apenas apontar os erros dos gestores e suas conseqüentes punições, passando a atuar preventivamente perto dos fatos ocorridos, podendo corrigir e ajustar os procedimentos efetuados pela administração, a fim de se obter mais eficiência e transparência, assim como economia, no tratamento com os recursos públicos. Ademais, com o mapeamento realizado pelo controle interno, podem ser identificados riscos e possíveis retrabalhos dos processos da Secont, assim como revisado e proposto um novo modelo de instrumento da unidade de controle interno que sirva de apoio à gestão.

Tendo em vista a determinação legal que trata da organização e das atividades desenvolvidas por órgãos centrais de controle interno, enquadrando-as às funções e finalidades estabelecidas pelos Arts. 70 e 74 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), a Lei Complementar nº 101/2000 estabelece normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Com base na Constituição, atribui a necessidade de assinatura do responsável do controle interno e de autoridades no Relatório de Gestão Fiscal, bem como designa a fiscalização de seus dispositivos ao sistema de controle interno, Tribunais de Contas e Ministério Público (BRASIL, 2000, Art. 54).

A Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013), que explana sobre o objetivo do sistema de controle interno, dispõe que cabe a ele a prevenção e investigação de atos praticados contra o patrimônio público. A referida regra leva em consideração, na aplicação das sanções, “[...] a existência de mecanismos e procedimentos interno de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica” (BRASIL, 2013, Art. 7º, VIII). O Decreto nº 9.203/2017 dispõe sobre a implementação de controles internos voltados à gestão de riscos com a priorização de ações de prevenção antes de sanções (BRASIL, 2017).

Este estudo também se mostra relevante porque trata da legislação do Sistema de Controle Interno Estadual, conforme definem o Art. 62 da Constituição do Estado de Santa

Catarina (SANTA CATARINA, 1989, Art. 62) e o Decreto nº 2.056/2009, que regulamenta o Sistema Administrativo de Controle Interno do Estado (SANTA CATARINA, 2009, Art. 1º). Oportuna, uma vez que recentemente foi editada a Lei Complementar Estadual n. 741/2019, que dispõe sobre a estrutura organizacional básica e o modelo de gestão da Administração Pública Estadual, no âmbito do Poder Executivo, implementado por um governo pautado na transparência, no controle administrativo, na integridade, na governança e na inovação (SANTA CATARINA, 2019).

A Fundação Udesc possui uma estrutura multicampi, composta por 12 centros de ensino (UDESC, 2007) espalhados por diversas regiões do Estado. Devido a essa divisão e às necessidades peculiares, o acompanhamento dos relatórios e procedimentos administrativos de controle é cada vez mais necessário e fundamental no processo de gestão. O reitor é o responsável pela administração da instituição e desenvolve seu trabalho na reitoria, mais precisamente no Gabinete do Reitor.

Sob a ótica do contexto social, a Universidade, por meio de ensino, pesquisa e extensão, oferta diferentes serviços junto à comunidade acadêmica, contribuindo para o desenvolvimento sustentável de uma sociedade mais justa e democrática. Por se tratar de uma instituição de ensino superior público, não deve focar seus controles e relatórios apenas nos recursos públicos, mas levar em consideração a produção e socialização do conhecimento nos diversos campos do saber, significado de sua existência.

Diante do exposto, esta pesquisa tem relevância, ainda, por propor analisar as informações apresentadas pela Secont, da Udesc, que servem como ferramenta para o auxílio na tomada de decisão. O estudo evidenciará se os sistemas de controles, implementados nos últimos anos pela Universidade, vêm cumprindo sua missão, visão e valores para atender à demanda da sociedade. Com isso, será promovida uma compreensão ampla sobre o tema, que serve para diagnosticar se a instituição vem adotando providências aos apontamentos e recomendações gerados pela secretaria de controle interno.

Cabe destacar a oportunidade que o tema suscita no que se refere ao apoio prático que traz à Udesc, em consequência do exercício de fiscalização dos órgãos de controle interno e externo em demandar a existência de uma rotina consolidada e documentada. Não obstante, este estudo pode oferecer à Udesc condições para o desenvolvimento de uma relação efetiva entre o controle interno, a informação e a tomada de decisão, bem como disponibilizar um material de pesquisa capaz de auxiliar também outras instituições, a partir de uma nova maneira de apresentar a informação gerada no controle interno ao processo de decisão organizacional.

Ainda, a pesquisa é considerável viável porque o autor desenvolve atividades na Udesc como Técnico Universitário de Desenvolvimento – Administrador, o que lhe permite agregar conhecimento acadêmico e técnico no Mestrado para aplicá-lo em sua prática, ao ter acesso aos dados e informações necessários à elaboração da pesquisa.

Por último, a pesquisa é considerada aplicada, uma vez que propõe um plano de ação e possui aderência à linha de pesquisa “Análises, Modelos e Técnicas em Gestão Universitária”, do Programa de Pós-Graduação em Administração Universitária (PPGAU/UFSC).

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Compreender a definição de administração pública requer a assimilação do que é o Estado. Meirelles (2016) apresenta o Estado a partir de diferentes perspectivas, a saber: **Sociológica**, em que o Estado é uma organização territorial dotada de poder e de mando originário; **Política**, na qual o Estado refere-se a uma comunidade ou conjunto de pessoas em determinado território capazes de ação, mando e coerção em relação aos sujeitos fora dessa comunidade ou conjunto; **Constitucional**, em que o Estado é considerado pessoa jurídica territorial e soberana.

Dessa forma, o Estado pode ser compreendido como uma instituição organizada política, social e juridicamente que ocupa um determinado território e é regido por uma Lei Maior, ou seja, uma Constituição, normalmente escrita e dirigida por um governo com soberanias interna e externa. Meirelles (2016) ainda acrescenta que nessa definição podem ser identificados três elementos originários e indissociáveis do Estado, quais sejam: **Povo**, que é o componente humano; **Território**, que se trata do componente físico; e **Governo soberano**, o componente que detém e exerce o poder absoluto de autodeterminação e auto-organização, regulando uma sociedade política.

No Brasil, a República Federativa apresenta-se na Constituição de 1988 como o Estado Democrático de Direito, tendo como fundamentos: a soberania; a cidadania; a dignidade da pessoa humana; os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; e o pluralismo político. De acordo com Meirelles (2016), o Estado assim constituído possui poderes independentes e harmônicos entre si: **a) o Poder Executivo**, que tem como função essencial realizar a administração de acordo com as normas estabelecidas pelo Legislativo; **b) o Poder Legislativo**, cuja função é normatizar a ação dos demais Poderes e a sua própria por meio da elaboração, votação e aprovação de leis; **c) e o Poder Judiciário**, que tem como função aplicar de forma coactiva a lei aos envolvidos em quaisquer litígios, inclusive aos Poderes Executivo e Legislativo.

O termo ‘administração pública’, devido ao alcance de seu campo de atuação, carrega diferenciações em sua conceituação, conforme as especificidades que apresenta em determinadas situações. Segundo Matias-Pereira (2010), é um conceito abrangente e complexo, dada a heterogeneidade que contém a expressão, clamando por uma definição mais clara e consistente. Assim, ao se definir administração pública, é preciso classificar a expressão dentro

dos sentidos existentes. Segundo Di Pietro (2020, p. 185), a administração pública pode ser compreendida em dois sentidos:

- a) em sentido subjetivo, formal ou orgânico, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa;
- b) em sentido objetivo, material ou funcional, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes, nesse sentido, a Administração Pública é a própria função administrativa, que incumbe, predominantemente, ao Poder Executivo.

Ainda, a referida autora (DI PIETRO, 2020, p. 185) apresenta outra distinção, que surge da ideia de que administrar compreende planejar e executar:

- a) em sentido amplo, a Administração Pública, subjetivamente considerada, compreende tanto os órgãos governamentais, supremos, constitucionais (Governo), aos quais incumbe traçar os planos de ação, dirigir, comandar, como também os órgãos administrativos, subordinados, dependentes (Administração Pública, em sentido estrito), aos quais incumbe executar os planos governamentais; ainda em sentido amplo, porém objetivamente considerada, a Administração Pública compreende a função política, que traça as diretrizes governamentais e a função administrativa, que as executa;
- b) em sentido estrito, a Administração Pública compreende, sob o aspecto subjetivo, apenas os órgãos administrativos e, sob o aspecto objetivo, apenas a função administrativa, excluídos, no primeiro caso, os órgãos governamentais e, no segundo, a função política.

Por outro lado, Meirelles (2016, p. 68) define a administração pública em três sentidos:

[...] em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a Administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletiva.

Já Justen Filho (2009) compreende o termo da seguinte maneira: como acepção subjetiva (conjunto de pessoas públicas e privadas e de órgãos que exercitam atividade administrativa); em sentido objetivo (conjunto dos bens e direitos necessários ao desempenho da função administrativa); e com enfoque funcional (espécie de atividade que visa à satisfação imediata dos direitos fundamentais).

No que se refere à acepção subjetiva, Di Pietro (2020) detalha que a Administração Direta é composta por órgãos integrantes das pessoas jurídicas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), aos quais a lei confere o exercício de funções administrativas.

Muitas vezes, a lei opta pela execução indireta da atividade administrativa, transferindo-a a pessoas jurídicas com personalidade de direito público ou privado, que compõem a chamada Administração Indireta do Estado.

É possível observar que na bibliografia existem muitos autores que definem a administração pública, como foi possível verificar em Di Pietro (2020), Meirelles (2016) e Justen Filho (2009), o que permite uma definição ampla e abrangente para o conceito. No entanto, há uma concordância em relação à essência do termo, a partir da compreensão de que constitui todos os setores da sociedade pelos quais o Estado é responsável e realiza ações que beneficiam os interesses da coletividade. Portanto, a administração pública é, de forma sintética, o aparato que o Estado possui para dar forma às ideias do governo.

Aguiar (2011) discorre que o governo elabora as políticas públicas, e a Administração as executa, buscando transformar em realidade o que havia sido planejado, havendo, nesse sentido, uma estreita ligação entre o conceito de Estado e de administração pública. Se esta é aparato daquele, a definição do modelo de Estado vai implicar diretamente o tipo de administração pública adotada. Esse entendimento é corroborado por Silva (2008) quando afirma que a administração pública é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos destinados e necessários para executar as decisões políticas. Corresponde a um conjunto de órgãos utilizados pelo poder político para atingir fins definidos.

Visando entender melhor esses interesses, a administração pública é dividida em Direta e Indireta, as quais serão detalhadas no próximo tópico.

2.1.1 Administração pública: direta e indireta

Mello (2009, p. 152) recupera a definição do próprio Decreto-Lei nº 200/67 para caracterizar a Administração Direta como a “[...] que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios”, e a Administração Indireta como aquela “[...] que compreende as seguintes categorias de entidades dotadas de personalidade jurídica própria: Autarquias; Fundações Públicas; Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista”. A figura 1 exemplifica as administrações direta e indireta.

Figura 1 – Exemplo de entes da Administração Direta e Indireta

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	
Administração Direta	Administração indireta
Federal: Presidência e Ministérios Estadual: Governador e secretarias Municipal: Prefeito e secretarias Distrito Federal: Governador e secretarias	Autarquias: INSS e INMETRO Empresas públicas: CEF e ECT Sociedade de economia mista: BB e Petrobrás Fundações Públicas: IBGE e Udesc

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

De acordo com Carvalho (2009), a Administração Direta é o conjunto de órgãos que integra o ente federativo, o qual exerce, de modo centralizado, as competências administrativas que lhe foram outorgadas. A autora ressalta que todos os entes federativos — União, Estados, Distrito Federal e Municípios — possuem sua Administração Direta.

Por seu turno, a Administração Indireta foi criada com a justificativa de ser mais ágil e flexível e pelo fato de exercer atribuições que visam limitar a expansão da Administração Direta ou aperfeiçoar sua ação executiva no desempenho de atividades de interesse público. Um dos pressupostos para que fosse realizada essa divisão foi a prerrogativa de que a Administração Direta deveria estar próxima do poder central, e a Indireta, ser formada por entidades vinculadas a Ministérios, com regras mais flexíveis em sua gestão (AGUIAR, 2011).

Segundo Carvalho Filho (2019), a Administração Indireta é o conjunto de pessoas administrativas que, vinculadas à respectiva Administração Direta, tem o objetivo de desempenhar as atividades administrativas de forma descentralizada. Por sua vez, Di Pietro (2020, p. 962) observa que

A Constituição usa a expressão Administração Indireta no mesmo sentido subjetivo do Decreto Lei nº 200/67, ou seja, para designar o conjunto de pessoas jurídicas, de direito público ou privado, criados por lei, para desempenhar atividades assumidas pelo Estado, seja como serviço público, seja a título de intervenção do domínio econômico.

O inciso II do Art. 4º do Decreto-Lei nº 200/67 estabelece que, na esfera federal, a Administração Indireta compreende: Autarquias, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e Fundações públicas (BRASIL, 1967). O Art. 5º do Decreto-Lei nº 200/67 trata de esclarecer o conceito de cada categoria, conforme é possível observar no quadro 1:

Quadro 1 – Características da administração indireta

Entes da administração Indireta	Características
Autarquia	Pessoa jurídica de direito público, criada por lei, com capacidade de autoadministração, para o desempenho de serviço público descentralizado, mediante controle administrativo exercido nos limites da lei
Empresa Pública	Pessoa jurídica de direito privado com capital inteiramente público (com possibilidade de participação das entidades da Administração Indireta) e organização sob qualquer das formas admitidas em direito
Sociedade de Economia Mista	Pessoa jurídica de direito privado, em que há conjugação de capital público e privado, participação do Poder Público na gestão e organização sob forma de sociedade anônima, com as derrogações estabelecidas pelo direito público e pela própria lei das S.A.
Fundação Pública	Fundação instituída pelo Poder Público como o patrimônio, total ou parcialmente público, dotado de personalidade jurídica, de direito público ou privado, e destinado, por lei, ao desempenho de atividades do Estado na ordem social, com capacidade de autoadministração e mediante controle da Administração Pública, nos limites da lei.

Fonte: Brasil, 1967 apud Di Pietro, 2020 (Adaptado).

A Constituição Federal de 1988, em seu Art. 37, inciso XIX, menciona que “[...] somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação” (BRASIL, 1988). Castro (2018) e Marinela (2018) definem os entes como:

- Autarquia - entidades criadas por lei, de natureza de pessoa jurídica de direito público, com função pública própria e típica, autorizada pelo Estado, caracterizadas por personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, que desempenham atividades típicas da Administração Pública, com gestão administrativa e financeira descentralizada. Possuem autonomia, ficando resguardada a tutela administrativa, e podem ser classificadas em fundacional, quando possuem finalidades qualificadas pelo Estado (Universidades Federais), ou as de regime especial em quem a lei confere privilégios específicos com maior autonomia que as fundacionais, sem infringir os preceitos constitucionais.
- As Empresas Públicas - entes com personalidade jurídica de direito privado, patrimônio próprio e capital exclusivo da União. São criadas por lei, objetivando a exploração de uma atividade econômica que o governo entende ser conveniente aos objetivos do Estado, ressalte-se que o capital, exclusivamente público, pode ser de apenas uma ou de várias entidades e que suas atividades são regidas pelos preceitos comerciais. (Caixa Econômica Federal (Caixa), a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)).
- Sociedades de economia mista pessoa jurídica de direito privado com participação do poder público e de particulares em seu capital e em sua administração. Destinam-se ao desenvolvimento de atividades econômicas ou de serviço de interesse coletivo delegado pelo Estado. Sujeitam-se às normas das sociedades mercantis, com as adaptações impostas pelas leis, que autorizam sua formação. A maioria das ações, com direito a voto nesse tipo de empresa, pertence à União ou a entidade da Administração Indireta.

- Fundações Públicas criadas por lei específica e estruturadas por decreto, independentemente de qualquer registro e estão sujeitas à supervisão ministerial. Foram incluídas entre os órgãos da administração indireta e definidas como pessoas jurídicas de direito privado. Apesar disso, existe uma discussão quanto a sua natureza pública ou privada. Uns defendem a natureza privada de todas as fundações instituídas pelo poder público, outros entendem possível a existência de fundações com personalidade pública ou privada.

2.1.2 Princípios básicos da administração pública

No âmbito da administração pública, todo ato administrativo, de qualquer autoridade ou poder, para ser válido, deve ser praticado em conformidade com certos princípios. De acordo com Mello (2009, p. 948):

Princípio é, por definição mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que irradia sobre diferentes normas os compondo o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo” e que “violar um Princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema [...] e corrosão de sua estrutura mestra.

A partir da definição de Mello (2009), pode-se inferir que o princípio é a base de todo condicionamento estruturante do direito na administração pública. Ainda, segundo Medeiros (2013, p. 13), “[...] os princípios são mandamentos gerais que se aplicam a toda e qualquer situação, em maior ou menor medida”, e têm a função de dar unidade e coerência ao direito administrativo de todos aqueles que integram a federação brasileira, devendo nortear todo um sistema, impondo-lhe uma amplitude que se aplica a diversas situações. Os princípios, assim, devem ser adotados pelos agentes públicos e gestores, que não podem se desviar deles, sob pena de praticar ato inválido, sujeito a penalidades.

Os cinco princípios básicos da administração pública presentes no Art. 37 da Constituição Federal de 1988 são:

- Legalidade;
- Impessoalidade;
- Moralidade;
- Publicidade;

- Eficiência.

Diante disso, apresenta-se a seguir, de forma sucinta, uma descrição dos cinco princípios básicos da administração pública presentes no Art. 37 da Constituição Federal de 1988, os quais condicionam o padrão que as organizações administrativas devem adotar: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

O primeiro princípio da administração pública, da legalidade, encontra fundamento constitucional no Art. 5º, II, que prescreve: “[...] ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988). É certamente a diretriz básica da conduta dos agentes da administração, implicando a subordinação completa do administrador, bem como de todos os demais agentes públicos, à lei, independentemente do cargo que ocupam.

No entendimento de Meirelles (2016), esse princípio compõe uma das principais garantias a respeito dos direitos individuais, porque a lei, ao mesmo tempo em que o define, estabelece também seus limites de atuação administrativa, pressupondo a restrição aos exercícios de tais direitos em benefício da coletividade.

Em síntese, o princípio da legalidade estabelece que, na administração pública, os atos administrativos estão restritos exclusivamente aos preceitos legais, ou seja, somente àquilo que a legislação autoriza fazer. Meirelles (2016) faz uma comparação relatando que, enquanto os indivíduos no campo privado podem fazer tudo o que a lei não veda, o administrador público só pode atuar onde a lei autoriza. Ademais, as leis devem ter clareza e precisão em suas redações, sendo este um aspecto fundamental para a defesa de um Estado democrático de direito, contemplado em todos os atos da administração.

Já o princípio da impessoalidade, de acordo com Marinela (2018), estabelece que a atuação do administrador público deve estar baseada na ausência de subjetividade, ficando esse impedido de considerar quaisquer inclinações e interesses pessoais, próprios ou de terceiros. Nesse contexto, Carvalho Filho (2019) acrescenta que a impessoalidade busca a igualdade no tratamento que a Administração deve aplicar aos administrados que se encontrem em idêntica situação jurídica, representando uma faceta do princípio da isonomia em prol do bem da coletividade.

O terceiro princípio, da moralidade, impõe ao administrador público o exercício de suas atribuições fundamentado nos preceitos éticos, devendo não só averiguar os critérios de conveniência, oportunidade e justiça em suas ações, mas também distinguir o que é honesto do que é desonesto. Tal forma de conduta deve existir não somente nas relações entre a

Administração e os administrados em geral, como também internamente, ou seja, na relação entre a Administração e os agentes públicos que a integram (CARVALHO FILHO, 2019).

Nesse contexto, evidencia-se que a moralidade administrativa é distinta da moral comum, pois aquela não obriga o atendimento a esta, vigente em sociedade. No entendimento de Marinela (2018, p. 87),

O princípio da moralidade administrativa não se confunde com a moralidade comum. Enquanto a última preocupa-se com a distinção entre o bem e o mal, a primeira é composta não só por correção de atitudes, mas também por regras de boa administração, pela ideia de função administrativa, interesse do povo, de bem comum. Moralidade administrativa está ligada ao conceito de bom administrador.

O próximo princípio é o da publicidade, que exige a ampla divulgação dos atos praticados pela administração pública, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas em lei, objetivando a possibilidade de controlar a legitimidade da conduta dos agentes administrativos. Apenas com a transparência dessa conduta é que poderão os indivíduos aquilatar a legalidade ou não dos atos e o grau de eficiência de que se revestem (CARVALHO FILHO, 2019).

Esse princípio tem o intuito de verificar se os atos administrativos são publicados em órgãos de imprensa ou afixados em determinado local das repartições administrativas, ou, ainda, mais modernamente, divulgados por outros mecanismos integrantes da tecnologia da informação, como é o caso da internet. Gomes (2006, p. 12) destaca que “[...] a publicidade resulta de uma presunção de conhecimento público, por parte dos administrados, dos atos praticados pela administração pública, caracterizando-se como essencial à validade e eficácia dos atos administrativos”.

Por fim, o princípio da eficiência é o mais recente dos princípios constitucionais da administração pública brasileira e passou a ser adotado a partir da reforma administrativa, promulgada com a Emenda Constitucional de 1998. Para Meirelles (2016), é o mais moderno princípio da administração pública, pois já não se contenta em ser exercido apenas com legalidade, demandando resultados positivos para o serviço público e um satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros. Segundo Di Pietro (2020, p. 250),

O princípio apresenta-se sob dois aspectos, podendo tanto ser considerado em relação à forma de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atuações e atribuições, para lograr os melhores resultados, como também em relação ao modo racional de se organizar, estruturar, disciplinar a administração pública, e também com o intuito de alcance de resultados na prestação do serviço público.

Di Pietro (2020, p. 251) ainda acrescenta que “[...] a eficiência é um princípio que se soma aos demais princípios impostos à administração, não podendo sobrepor-se a nenhum deles, especialmente ao da legalidade, sob pena de sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de direito”.

No entendimento de Mazza (2021), o princípio da eficiência implementou o modelo de administração pública gerencial voltado a um controle de resultados na atuação estatal, ou seja, a partir dele os atos da administração passaram a ser realizados com mais qualidade, competência e eficácia para atender às necessidades da sociedade. Dessa forma, a eficiência na administração pública representa o trabalho do gestor público de administrar com efetividade, economicidade, transparência e moralidade todos os processos, visando cumprir as metas estabelecidas observando seus mecanismos de controle.

2.1.3 Controle da administração pública

Segundo Castro (2018), historicamente, a palavra “controle” sempre esteve atrelada às finanças. Em francês, *contrôler* significa “registrar”, “inspecionar”, “examinar”. A palavra é originária de *contre-rôle*, registro efetuado em confronto com o documento original, com a propósito de verificar a fidedignidade dos dados. Para o direito inglês, significa “vigilância”. No italiano, *controllo* é o mesmo que “registro” ou “exame”. Consagrou-se o vocábulo, na técnica comercial, para indicar inspeção ou exame que se processa nos papéis ou nas operações registradas nos estabelecimentos comerciais. Já o surgimento do termo na Língua Portuguesa deu-se em 1922, como “ato ou efeito de controlar; monitoração, fiscalização ou exame minucioso de obediência a determinadas expectativas, normas, convenções etc.” (GUERRA, 2007). De acordo com Glock (2008, p. 18), controle:

[...] é qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, um resultado etc., com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com resultado esperado, ou ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

Meirelles (2016) apresenta a definição de controle, na administração pública, como a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro. Em consonância com essa ideia, Di Pietro (2020, p. 1659) define “[...] o controle da Administração Pública como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de

garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico”.

Cabe também mencionar que o controle é uma das funções administrativas junto do planejamento, da organização e da direção, constituindo a base do processo administrativo, que tem como finalidade medir e corrigir o desempenho, assegurando que os objetivos e as metas sejam atingidos, e os planos formulados para alcançá-los sejam realizados (LACOMBE, 2009). No entendimento de Robbins e Decenzo (2004, p. 281), “Um sistema de controle eficaz dá a certeza de que as atividades são completadas de maneira que conduzem aos objetivos da organização. A Eficácia de um sistema de controle é determinada pelo quanto facilita o alcance do objetivo”.

De acordo com Albuquerque (2009), para uma excelência do controle é necessário analisar três elementos: a) verificação da conduta realizada pelo agente, se está em conformidade com as normas atinentes; b) dessa verificação, deve-se atribuir um juízo, ou seja, pode ter havido conformidade (positivo) ou desconformidade com a norma (negativo); c) e medida de correção, que deve ser adotada ou proposta pelo controlador. Assim, pode-se extrair dos conceitos mencionados que o controle tem a função de verificar a ocorrência dos atos e fatos, com a finalidade de observar se os objetivos propostos foram alcançados, fiscalizar as ações realizadas por outros e comparar resultados, além de ser uma importante ferramenta para a elaboração do planejamento.

O controle na administração pública pode ser classificado por meio de diversos critérios — a Doutrina Brasileira ainda não alcançou um modelo definitivo de classificação, havendo divergência entre os autores acerca do elenco de espécies de controle (GUERRA, 2007). O quadro 2 busca agrupar de forma sucinta as classificações de controle, sendo elas: quanto ao órgão que exerce o controle, quanto à localização do controlador, quanto ao momento em que se efetua o controle e quanto à extensão do controle.

Marinela (2018) acrescenta que a classificação de controle também de pauta na hierarquia, subdividindo-o em: Controle hierárquico, que é a forma de controle que resulta automaticamente do escalonamento vertical dos órgãos do Executivo, em que os inferiores estão subordinados aos superiores; e Controle finalístico, cuja norma legal estabelece para as entidades autônomas pessoas jurídicas da Administração Indireta, indicando a autoridade controladora, as faculdades a serem exercitadas e as finalidades objetivadas. É limitado e externo, não tem fundamento hierárquico, não há subordinação.

Quadro 2 – Classificação do Controle da Administração

Quanto ao órgão que exerce o controle	Administrativo	O controle administrativo ou executivo é o poder-dever exercido pela própria Administração Pública sobre seus atos e decorre dos princípios da hierarquia e da autotutela.
	Legislativo	O controle legislativo ou parlamentar é exercido pelos mandatários do povo e se secciona em duas subespécies: Controle político, exercido pelos membros do Poder Legislativo; Controle financeiro, quando efetivado por meio de órgãos especializados (Tribunais de Contas).
	Judicial	O controle judicial é o controle 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.
Quanto à localização do controlador	Interno	O controle interno é decorrente de órgão integrante da própria estrutura na qual se insere o órgão fiscalizado. É inerente a cada um dos órgãos e entidades dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, que, mediante um sistema integrado de controle interno, deverão exercer o controle sobre seus próprios atos e agentes.
	Externo	O controle externo é exercido por um Poder ou órgão distinto, apartado da estrutura do órgão controlado. <i>Lato sensu</i> é o controle externo desempenhado pelo Poder Judiciário sobre os demais Poderes, bem como o cumprido pela Administração direta sobre as entidades da Administração indireta.
	Social	O controle social pode ser executado pelos próprios cidadãos, legítimos senhores do erário. É chamado também de controle popular.
Quanto ao momento em que se efetua o controle	Prévio	O controle prévio, preventivo ou <i>a priori</i> é o controle exercido antes de ser praticado o ato administrativo, visando prevenir a prática de ato ilegal ou irregular, não conivente com o interesse público. Ocorre, sobretudo, quando a manifestação de vontade do agente público está sujeita à autorização ou aprovação prévia.
	Concomitante	O controle concomitante serve para acompanhar a atuação administrativa de forma simultânea, verificando a regularidade do ato administrativo de plano no mesmo momento em que é praticado, propiciando, em caso de irregularidades, seu imediato saneamento.
	Posterior	O controle posterior, <i>a posteriori</i> ou corretivo é aplicado após ser praticado o ato administrativo. Tem o propósito de rever o ato para confirmá-lo, se é legal e regular, assim como corrigi-lo, no caso de eventuais defeitos apurados, ou desfazê-lo, por via da revogação ou declaração de nulidade.
Quanto à extensão do controle	Legalidade	O controle de legalidade objetiva verifica o ato conforme os dizeres da lei. Deve ser exercido pelos três Poderes, em obediência ao princípio constitucional, segundo o qual se permite ao administrador público fazer somente aquilo que a lei prescreve.
	Mérito	É o controle determinado a investigar a atividade administrativa e o resultado alcançado pelo ato praticado de acordo com a conveniência e oportunidade da Administração. Visa verificar a harmonia entre o objeto pretendido e o efeito atingido, buscando garantir a boa gestão da coisa pública, sob os aspectos da economicidade, eficácia e eficiência do ato.

Fonte: Adaptado por Guerra (2007).

2.1.4 Histórico controle da administração pública

A história do controle interno na Administração Pública Federal tem seu marco inicial legal com a edição da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a qual foi responsável pela introdução das expressões controle interno e controle externo, apresentando a definição para as competências do exercício daquelas atividades. Ao Poder Executivo, incumbiu-se o controle interno, enquanto o externo foi atribuído ao Poder Legislativo (CALIXTO E VELASQUES, 2005).

De acordo com Castro (2018) e Guerra (2007), a Lei nº 4.320, em seu Art. 75, determinava o exercício do controle da execução orçamentária, compreendendo: a) a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; b) a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; c) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Um aspecto importante da lei é que o exercício desse controle estaria a cargo do Poder Executivo, sem prejuízo das atribuições inerentes ao Tribunal de Contas. Pode-se, assim, observar a preocupação do legislador no controle dos atos realizados na administração pública que impliquem alterações nas receitas e despesas; dos atos dos agentes responsáveis pelos bens e valores do erário; e dos programas executados pelos gestores públicos. Calixto e Velasques (2005) acrescentam que pela primeira vez concebia-se a possibilidade de controle de resultados na administração pública além do controle de ordem legal.

A Constituição de 24 de janeiro de 1967 consagrou as mudanças da Lei nº 4.320/64. Definiu o controle interno como apoio ao externo e transferiu definitivamente para o Poder Executivo o controle prévio dos atos de gestão dos contratos (CASTRO, 2018). Ainda segundo o autor, na Constituição incluiu-se uma seção que tratava exclusivamente da fiscalização financeira e orçamentária a ser exercida pelos controles externo e interno, no qual o último é concebido de forma sistêmica, visando: i) criar condições para a atuação eficaz do controle externo e para assegurar a regular realização da receita e da despesa pública; ii) acompanhar a execução orçamentária, inclusive a realização dos programas; e iii) avaliar resultados e verificar a execução de contratos.

No ano de 1967 foi editado o Decreto nº 200, de fevereiro de 1967, ainda em vigor, o qual foi a base legal da Reforma Administrativa do Brasil, considerado um passo importante para a reforma gerencial na administração pública, uma vez que definiu o controle como um dos princípios fundamentais da Administração Federal, determinando a adoção dos

procedimentos de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle e definindo as bases do controle interno — a ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos —, atribuindo responsabilidades às chefias, conforme dispõe o Art. 13 do Decreto nº 200, de 1967:

- a) O controle, pela chefia competente, de execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) O controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) O controle da aplicação de dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria. (BRASIL, 1967)

A Constituição Federal de 1988 incorporou os controles internos dos Poderes Legislativo e Judiciário, abrangendo a administração pública como um todo, definindo com mais clareza a finalidade sobre o sistema de controle interno, com vistas à boa gestão dos recursos públicos. A Carta Magna, em seu A. nº 70, determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da Administração Direta e Indireta, além de ser exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, deve ser exercida também pelo sistema de controle interno de cada Poder. Ademais, o Art. 74, ao enunciar um rol de finalidades para esses sistemas, estabelece que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem mantê-los de forma integrada (BRASIL, 1988).

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

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

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, mencionando em alguns dispositivos a execução de controle quanto às despesas e aos custos envolvidos na Administração. Para Guerra (2007), a lei trouxe um fortalecimento ao sistema de controle interno, pelo fato de ter atribuído a obrigação de assinatura da autoridade responsável pelo controle interno nos relatórios de gestão fiscal,

conforme pressupõe o Art. 54. Esses relatórios devem ser assinados também pelo chefe de cada Poder, Ministério Público e Tribunal de Contas.

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20 [...].

De acordo com Peter e Machado (2014), a lei enfatiza principalmente a existência do controle social por parte dos cidadãos e a fiscalização, pelos órgãos de controle externo e interno, dos atos e fatos que resultem no aumento das despesas e na diminuição das receitas, passando a exigir uma maior divulgação dos atos e ações praticadas pelo Poder Público e seus gestores.

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

A lei complementar disserta ainda, em seu Art. 59, que cabe ao Sistema de Controle Interno de cada Poder e do Ministério Público fiscalizar o cumprimento das normas emanadas em seu texto, tendo como principais pontos: I - metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; II - limites e condições para a realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos Arts. 22 e 23; IV - providências tomadas, conforme o disposto no Art. 31, para a recondução dos montantes das dívidas consolidadas e mobiliárias aos respectivos limites; V - recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as da lei complementar em questão; VI - limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver (BRASIL, 2000).

2.2 GESTÃO ESTRATÉGICA

Nesta segunda parte, é trabalhado sobre administração e estratégia, com foco na gestão estratégica, planejamento estratégico no controle estratégico.

2.2.1 Administração

De acordo com Maximiano (2015, p. 05), “A administração é o processo de tomar decisões sobre recursos e objetivos”. Esse processo administrativo engloba cinco tipos principais de decisões, também chamadas processos ou funções: planejamento, organização, liderança, execução e controle (MAXIMIANO, 2015). No entendimento do autor (MAXIMIANO, 2015), trabalhar com essas decisões significa planejar, organizar, liderar, executar e controlar. A administração se torna o processo de tomar decisões que caracteriza o trabalho dos administradores, formando um ciclo, que pode se repetir ou terminar.

Fayol (1981) complementa que a administração é uma atividade comum a todos os empreendimentos humanos (família, negócios, governo) que exigem algum grau de planejamento, organização, comando, coordenação e controle. Stoner e Freeman (2010, p. 05) corroboram que a “[...] administração é o processo de planejar, organizar, liderar e controlar os esforços realizados pelos membros da organização e o uso de todos os outros recursos organizacionais para alcançar os objetivos estabelecidos”. Acrescentam, ainda, que a conduta do administrador pode ser compreendida com base na competência com que define e alcança os objetivos traçados.

De acordo com Andrade e Amboni (2018), o administrador é um ser essencial para a organização, pois ele pode ser um presidente ou diretor, um gerente ou supervisor, uma vez que tem a função de tratar decisões mais ou menos complexas, de acordo com os níveis organizacionais:

- a) **Nível estratégico:** Corresponde ao nível da cúpula da organização, onde o administrador tem que pensar muito mais a empresa em vez de executar, preocupando-se com o que pode acontecer à empresa se ele não conhecer as implicações das decisões estratégicas que está tomando hoje para um futuro próximo de 10 anos. O Administrador deve ter uma visão estratégica, ou seja, de todo interconectado.
- b) **Nível tático:** responsável pela articulação do que é feito em cada subsistema da organização, por exemplo, em recursos humanos, marketing, finanças, entre outros, para que as pessoas que se encontram na base possam desenvolver as atividades com qualidade superior. O nível gerencial, deve atuar como um multiplicador para assegurar o alinhamento estratégico entre todos os níveis.
- c) **Nível operacional:** é o nível responsável pela execução e realização das tarefas

e atividades cotidianas, neste nível o administrador deve possuir visão operacional, isto é, conhecimento técnico para orientar e dirigir seus colaboradores que realizam as tarefas.

Na opinião de Oliveira (2013), o conceito e os termos de administração provenientes da Teoria Geral da Administração são utilizados de diversas formas e envolvem diferentes abordagens para auxiliar no entendimento da administração de forma estratégica. Oliveira (2013) define administração, primeiramente, como um sistema estruturado e intuitivo que consolida uma soma de princípios, normas e funções para impulsionar o processo de planejamento de circunstâncias futuras esperadas e adiantar o controle de eficiência e produtividade, bem como a organização e a direção dos recursos empresariais para os objetivos desejados, com a minimização de divergências interpessoais.

Em um segundo momento, Oliveira (2013) traz o conceito de estratégia como sendo um cenário em que é identificada, analisada e efetivada uma interligação entre os fatores externos e internos da organização, tendo em vista a otimização do processo de aproveitar as oportunidades ou de evitar as ameaças ambientais diante dos pontos fortes e fracos da empresa. Por fim, o autor (OLIVEIRA, 2013, p. 6) define Administração estratégica como

[...] uma administração do futuro que, de forma estruturada, sistêmica e intuitiva, consolida um conjunto de princípios, normas e funções para alavancar, harmoniosamente, o processo de planejamento da situação futura desejada da empresa como um todo e seu posterior controle perante os fatores ambientais, bem como a organização e a direção dos recursos empresariais de forma otimizada com a realidade ambiental, com a maximização das relações interpessoais.

Outra definição que se encontra na literatura é a de Ansoff e Macdonnell (1993, p. 15), para quem a administração estratégica é considerada “[...] um enfoque sistemático a uma responsabilidade importante e cada vez mais essencial da administração geral: posicionar e relacionar a empresa a seu ambiente de modo que garanta seu sucesso continuado e a coloque a salvo de surpresas”.

No que se refere à administração estratégica, Certo e Peter (1993) a entendem como um processo continuado e participativo que visa manter a organização como um conjunto integrado ao seu ambiente, acrescentando que esse processo leva os membros da organização a se comprometerem com a execução das metas organizacionais a longo prazo.

Na opinião de Wright, Kroll, Parnell (2000), a administração estratégica vai muito além de estabelecer objetivos e dar ordens aos componentes da organização, sendo compreendida a partir de um processo contínuo de definição da missão e dos objetivos da empresa no enquadramento de seu ambiente externo e de seus pontos internos fortes e fracos. Consiste na

formulação de estratégias adequadas, realização dessas estratégias e execução do controle para garantir que as estratégias da organização sejam bem-sucedidas quanto à obtenção dos objetivos.

Para Fernandes e Berton (2012), os conceitos de administração estratégica e planejamento estratégico resgatam as ideias de administração com seus processos e áreas, de modo que a administração estratégica é considerada um processo mais amplo que envolve as funções de planejar, executar e controlar. Nesse pensamento, o planejamento se refere somente à primeira função, que é planejar.

2.2.2 Estratégia

Para Maximiano (2011), a ideia original de estratégia aplica-se a cenários de concorrência, como guerra, jogos e negócios. As organizações, no presente, competem e colaboram entre si simultaneamente, o que ampliou a ideia de estratégia, voltada a abranger qualquer contexto que envolva a definição de objetivos e a escolha dos meios para realizá-los.

A Estratégia é uma palavra de origem grega — *strategos* — e significa o mesmo que “a arte do general”. Refere-se, assim, à arte e à ciência de conduzir táticas militares durante uma guerra ou conflito e aumentar as chances de vitória (TAVARES, 2005).

De acordo com Fernandes e Berton (2012), Drucker (1998) e Ansoff (1993), autores renomados no meio acadêmico e empresarial, a origem da estratégia ligada à administração se deu quando o conceito foi levado para a área empresarial: “[...] a ideia de mapear as futuras direções da organização a partir dos recursos que possui” (FERNANDES; BERTON, 2012, p. 3).

A estratégia, de acordo com Johnson, Scholes e Whittington (2011, p. 25), “[...] é a orientação e o alcance de uma instituição a longo prazo, que conquista vantagens num ambiente inconstante por meio da configuração de recursos e competências com o intuito de atender às expectativas dos stakeholders”.

Para Mintzberg e Quinn (2001), a estratégia é o plano que integra as principais metas, políticas e sequência de ações de uma instituição de forma coesa. Uma estratégia bem-formulada tem como benefício a alocação ordenada de recursos de uma organização para uma postura singular e viável, com alicerce em suas competências e deficiências internas relativas, mudanças antecipadas no ambiente e providências contingentes realizadas por oponentes inteligentes.

À medida que o pensamento estratégico evoluiu, suas definições também passaram a apresentar diversas formas. No entanto, apesar de muita pesquisa e prática sobre o tema, ainda não há um consenso sobre o conceito de estratégia. Mintzberg e Quinn (2001) ressaltam que, embora a palavra “estratégia” tenha uma definição tradicional, o termo vem sendo empregado de diversas maneiras e com significados implícitos distintos. No entendimento dos autores, é necessário o reconhecimento desses diferentes significados para auxiliar as pessoas a se situarem nesse difícil campo. Para tanto, Mintzberg e Quinn (2001) apresentam cinco definições de estratégia: plano, pretexto, padrão, posição e perspectiva.

Estudar a estratégia como plano consiste em um curso de ação, pretendido e consciente, por meio de uma diretriz (ou conjunto de diretrizes) para lidar com uma situação. Nessa definição, destacam-se duas características principais: as estratégias são elaboradas antes das ações, e seu desenvolvimento é consciente e proposital; e como plano, as estratégias podem se dividir em genéricas ou específicas. Tal definição é utilizada regularmente no campo militar, no qual a estratégia está vinculada à criação de um plano de guerra, como dito anteriormente.

Segundo Mintzberg e Quinn (2001), a partir do conceito de estratégia como plano, ela também pode ser definida como *pretexto*, ou seja, uma manobra com a finalidade de confundir o concorrente. Nesse sentido, percebe-se a estratégia por meio de seus aspectos mais dinâmicos e competitivos, como quando uma empresa ameaça expandir a capacidade da fábrica com o objetivo de frustrar a construção de uma nova fábrica do concorrente, por exemplo.

Se a estratégia pode ser pretendida, também pode ser realizada; e defini-la apenas como plano pode não ser suficiente, pois ela deve contemplar também o resultado. Desse modo, a estratégia pode ser definida como um *padrão* de fluxo de ações ou, mais especificamente, é a consistência no comportamento, pretendida ou não. Nesse sentido, Mintzberg e Quinn (2001) ressaltam que os conceitos de estratégia como plano ou padrão podem ser independentes, pois planos podem não ser alcançados, enquanto padrões podem aparecer sem ser planejados.

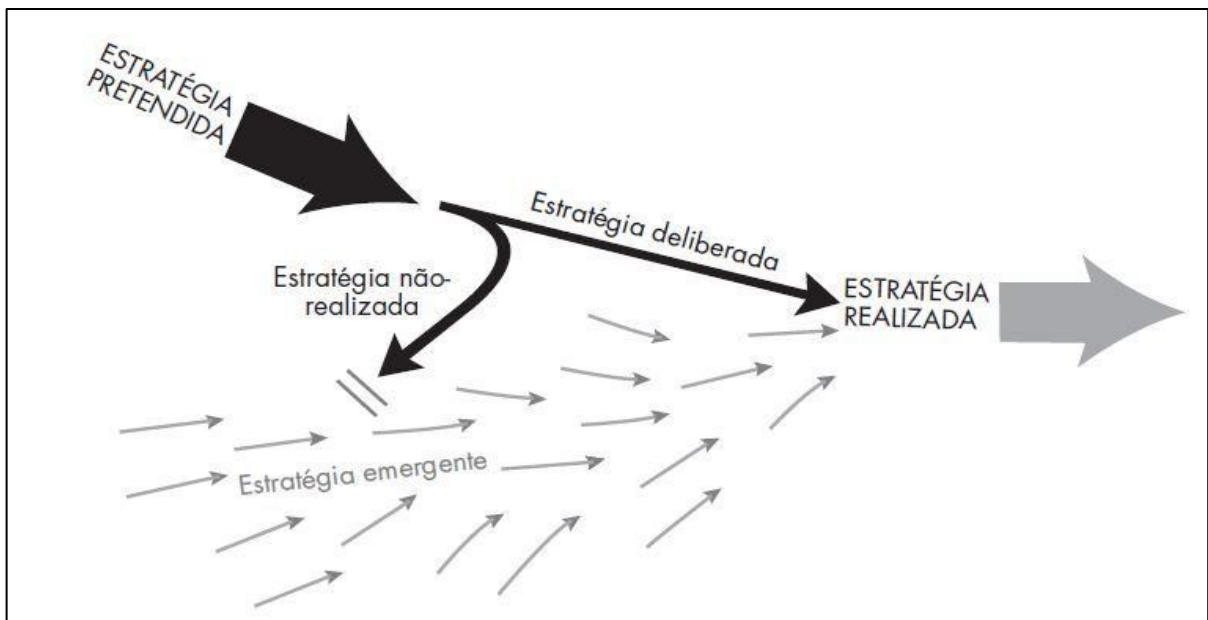
A quarta definição é a estratégia como posição, que consiste na forma de localizar a organização quanto ao seu meio ambiente, de forma mais ampla, buscando aperfeiçoar seu posicionamento competitivo. Como posição, a estratégia é selecionada e esperada por meio de um plano e pode ser atingida mediante um padrão.

A quinta definição de estratégia trata do contexto interno da organização, do seu ambiente interno, ou seja, aborda a estratégia como perspectiva, pelo modo com o qual a organização se apresenta para o mundo; nesse aspecto, a estratégia é para a organização o que a personalidade é para o indivíduo. A estratégia está relacionada, portanto, ao caráter da organização e aos seus compromissos, em uma perspectiva compartilhada pelos membros da

organização. Para Mintzberg e Quinn (2001), essa definição de estratégia como perspectiva sugere que a estratégia seja um *conceito*. Essa afirmação conduz a uma interpretação de que todas as estratégias são abstrações que existem na imaginação das pessoas interessadas.

De acordo com Mintzberg e Quinn (2001), as estratégias derivam da dinâmica das organizações, cujas estratégias pretendidas são explicadas conforme um plano para o futuro: estratégias não realizadas são as elaboradas, mas não tornaram realidade; estratégias deliberadas são intenções elaboradas no passado que foram devidamente realizadas no presente; estratégias emergentes são os resultados daquelas que se desenvolvem sem intenções, que acontecem quando o padrão realizado não foi o pretendido, para que possa conceber um plano formal; e estratégias realizadas são a união das estratégias deliberadas e emergentes (figura 2).

Figura 2 – Estratégias Deliberadas e Emergentes



Fonte: Mintzberg e Quinn (2001, p. 29).

Existem inúmeros tipos de estratégia, desde muito deliberadas até totalmente emergentes. Mintzberg e Quinn (2001, p. 29) identificam oito tipos de estratégia que estão na linha entre deliberada e emergente, conforme é possível observar no quadro 3:

Quadro 3 – Tipos de Estratégia

Tipos de Estratégia	
Estratégia planejada	Intenções precisas são formuladas e articuladas por uma liderança central e apoiadas por controles formais para assegurar a implementação sem surpresas em um ambiente benigno, controlável ou previsível (para assegurar que não haja distorção de intenções); essas estratégias são altamente deliberadas.
Estratégia empreendedora	Existem intenções como uma visão pessoal, e não articulada, de um único líder, adaptáveis a novas oportunidades; a organização está sob o controle pessoal do líder e localizada em um nicho protegido em seu ambiente; essas estratégias são relativamente deliberadas, mas podem emergir também.
Estratégia ideológica	Existem intenções, como uma visão coletiva de todos os membros da organização, controladas por normas fortemente compartilhadas; a organização é sempre proativa frente ao seu ambiente; essas estratégias são bastante deliberadas.
Estratégia guarda-chuva	Uma liderança em controle parcial das ações organizacionais define alvos estratégicos ou fronteiras dentro das quais os outros devem agir (por exemplo, que todos os novos produtos tenham um preço alto com base na tecnologia de ponta, embora, de fato, esses produtos devam ser deixados para emergir); como resultado, as estratégias são parcialmente deliberadas (as fronteiras) e parcialmente emergentes (os padrões dentro delas); essa estratégia também pode ser chamada deliberadamente emergente, considerando que a liderança propositalmente permite que se tenha flexibilidade para manobrar e formar padrões dentro das fronteiras.
Estratégia de processo	A liderança controla os aspectos de processo da estratégia (quem é contratado e tem uma chance de influenciar a estratégia, dentro de qual estruturas vai trabalhar etc.), deixando o conteúdo real da estratégia para os outros; as estratégias são, de novo, parcialmente deliberadas (processo de envolvimento), parcialmente emergentes (conteúdo de envolvimento) e deliberadamente emergentes.
Estratégia desconectada	Membros ou subunidades indefinidamente conectados ao resto da organização produzem padrões na corrente de suas próprias ações na ausência disso ou em contradição direta com as intenções centrais ou comuns da organização como um todo; as estratégias podem ser deliberadas para aqueles que as criam.
Estratégia de consenso	Por meio de ajuste mútuo, vários membros convergem para padrões que permeiam a organização na falta de intenções centrais ou comuns; essas estratégias são bastante emergentes em sua natureza.
Estratégia imposta	O ambiente externo dita padrões de ações, seja por imposição direta (por um proprietário externo ou por um cliente forte) ou por meio de apropriação implícita ou limitação de escolha organizacional (como em uma grande empresa aérea que deve voar com jatos jumbo para continuar viável); essas estratégias são organizacionalmente emergentes, embora possam ser internalizadas, tornando-se deliberadas.

Fonte: Adaptado de Mintzberg e Waters (1985).

2.2.3 Gestão estratégica, planejamento estratégico e controle estratégico

No entendimento de Tavares (2005), a Gestão Estratégica surgiu com o objetivo de superar um dos principais entraves apresentados pelo planejamento estratégico: a sua implementação. Tavares (2005) acrescenta que a Gestão Estratégica procura agrupar o plano estratégico e sua implementação em um só processo, visando assegurar as mudanças organizacionais necessárias para essa implementação e a participação dos vários níveis da organização envolvidos em seu processo decisório.

Costa (2007) compreende que o conceito de Gestão Estratégica é muito mais amplo que o de planejamento estratégico, pois envolve as avaliações de diagnóstico, a estruturação do processo de planejar e formular um propósito a fim de escolher uma estratégia, a definição de metas e desafios da organização e a responsabilidade de conduzir e acompanhar as etapas de sua implementação.

Para Costa (2007, p. 56), a gestão estratégica é “[...] o processo sistemático, planejado, gerenciado, executado e acompanhado sob a liderança da alta administração da instituição, envolvendo e comprometendo todos os gerentes e colaboradores da organização”. Costa (2007) acrescenta que a gestão estratégica visa à evolução da organização de maneira a praticar uma estratégia que se adapte ao ambiente, assegurando seu crescimento e sobrevivência, por meio da previsão e do ajuste das estratégias perante as mudanças ambientais tanto internas quanto externas enfrentadas pela organização.

Outro conceito utilizado, de acordo com Hunger e Wheelen (2002, p. 04), é o de que a Gestão estratégica é o “[...] conjunto de decisões e ações estratégicas que determinam o desempenho de uma corporação a longo prazo”. Segundo os autores (HUNGER; WHEELLEN, 2002), esse modelo de gestão compreende uma análise profunda dos ambientes interno e externo, assim como a formulação da estratégia (planejamento estratégico ou a longo prazo), a implementação estratégica, sua avaliação e controle, enfatizando o monitoramento e a avaliação de oportunidades e ameaças externas frente às forças e fraquezas da organização.

No entendimento de Johnson, Scholes e Whittington (2011), o termo Gestão Estratégica está associado às pessoas e suas capacidades, em um pensamento mais humanista, para enfatizar o elemento humano da estratégia, evidenciando que as estratégias não surgem por si mesmas, elas envolvem pessoas, principalmente os gerentes que as implementam. Desse modo, o papel da gestão estratégica tem natureza diferente em relação a outros aspectos do gerenciamento, pois está mais relacionado à complexidade que surge frente às situações incertas e incomuns do que às implicações de operações determinadas, caracterizadas como estratégias já delimitadas.

De acordo com Johnson, Scholes e Whittington (2011, p. 34), “[...] a gestão estratégica é caracterizada por sua complexidade, também faz necessário tomar decisões e fazer julgamentos baseados na conceitualização dos problemas difíceis”. Assim, a gestão estratégica pode ser pensada como a combinação de três elementos principais (JOHNSON; SCHOLE; WHITTINGTON, 2011):

- a) compreender a posição estratégica de uma organização, significa identificar a influência provocada pelo ambiente externo, pela capacidade estratégica de uma organização (recursos e competências) e das expectativas e ações dos envolvidos no

processo de gestão;

b) fazer escolhas estratégicas incluem os fundamentos básicos da estratégia futura, para unidades de negócio e níveis corporativos, bem como as opções para aperfeiçoamento de estratégias em termos de direções e de métodos de desenvolvimento;

c) gerenciar a estratégia em ação, se refere a questões estruturais e de processos de implementação da estratégia, que assegura que as estratégias escolhidas sejam de fato colocadas em prática.

O fato de o planejamento estratégico surgir como item inicial do processo estratégico das organizações segue a linha que o administrador não tem como organizar, dirigir e controlar se ele não tiver se planejado anteriormente. Oliveira (2013, p. 73) pontua que o planejamento estratégico “[...] é uma metodologia administrativa que permite estabelecer a direção a ser seguida pela empresa, e que visa ao maior grau de interação com o ambiente, no qual estão os fatores externos ou não controláveis pela empresa”.

Na definição de planejamento estratégico apontada por Fischmann e Almeida (2018, p. 14) de forma ampla, evidenciam-se alguns pontos, como missão, objetivos, metas e políticas, a serem seguidos pela organização:

Planejamento estratégico é uma atividade técnica administrativa que, através da análise do ambiente de uma organização, cria a consciência das suas oportunidades e ameaças dos seus pontos fortes e fracos para o cumprimento da sua missão e, através desta consciência, estabelece o propósito de direção que a organização deverá seguir para aproveitar as oportunidades e evitar os riscos.

Maximiano (2011) discorre sobre o processo de planejamento estratégico como sendo o de elaborar uma estratégia considerando a análise dos ambientes externo e interno da organização. Relata ainda que a definição dos planos estratégicos é da alta administração, com a colaboração de funcionários de outros níveis do processo, o que afeta a empresa a longo prazo. Segundo o Maximiano (2011), um processo sistemático de planejamento estratégico é uma sucessão de análises e decisões que compreende os seguintes componentes: a) Análise da situação estratégica presente da organização (Onde estamos?); b) Análise do ambiente (Quais são as ameaças e oportunidades do ambiente?); c) Análise interna (Quais são os pontos fortes e fracos dos sistemas internos da organização?); d) Elaboração do plano estratégico da organização (Para onde devemos ir? O que devemos fazer para chegar até lá?).

O planejamento estratégico, por ser abrangente, passa a ser um esforço disciplinado com o objetivo de proporcionar decisões e ações que moldam e orientam uma organização. Na descrição de Pereira (2010), trata-se de um processo formalizado para a geração de resultados a partir de um sistema integrado de decisões, que estabelece ações para indicar de que forma se

dará a atuação frente aos cenários que se formam. Drucker (1998, p. 136) segue nessa mesma linha de pensamento conceituando Planejamento estratégico como:

[...] o processo contínuo de, com o maior conhecimento possível do futuro considerado, tomar decisões atuais que envolvem riscos futuros aos resultados esperados; organizar as atividades necessárias à execução das decisões e, através de uma reavaliação sistemática, medir os resultados face às expectativas alimentadas.

Para controlar uma organização, deve-se ter claros os resultados de uma ação em particular; a partir daí, é possível apontar se os resultados previstos estão ocorrendo e realizar as mudanças necessárias para garantir que os resultados desejados ocorram. No entendimento de Dewelt (1997, p. 18), “[...] os administradores controlam para garantir que os planos se tornem realidade, portanto, eles precisam entender claramente o que foi planejado”. Nesse sentido, Certo e Peter (1993) definem que o

Controle estratégico é um tipo especial de controle organizacional que se concentra na monitoração e avaliação do processo de administração estratégica para garantir que está funcionando apropriadamente. Em essência, o controle estratégico compreendido para garantir que todos os resultados planejados durante o processo materializem-se de fato.

O objetivo do controle estratégico é colaborar com a alta administração para o alcance das metas organizacionais por meio de monitoração e avaliação do processo de gestão. No entendimento de Certo e Peter (1993), essa visão faz com que os administradores realizem o controle da organização seguindo três etapas gerais: medindo seu desempenho; comparando o desempenho medido com as metas estabelecidas; e tomando a atitude corretiva necessária para garantir que os eventos planejados realmente se concretizem.

Nesse contexto, para que o controle estratégico tenha êxito, é de extrema relevância que os gestores utilizem informações confiáveis e válidas. Nessa perspectiva, a utilização de sistemas de informações administrativas e de apoio a decisões de administração é imprescindível para a qualidade do controle estratégico (CERTO; PETER, 1993).

No entendimento de Oliveira (2013), um controle, para ser estratégico, deve obedecer à política de gestão estratégica da organização, de modo a ser decorrente de um processo estratégico iniciado com o planejamento estratégico, passando pela organização estratégica e a direção estratégica, tendo como sustentação o desenvolvimento estratégico. De acordo com Oliveira (2013, p. 189), o “Controle estratégico é conceituado como o acompanhamento e avaliação, em tempo real, dos resultados do planejamento estratégico”.

Nesse contexto, a finalidade do controle e da avaliação num processo estratégico é conduzir as ações da empresa por meio da comparação entre as situações alcançadas e as previstas, levando em consideração seus objetivos e metas, a avaliação das estratégias e as políticas praticadas pela organização. A função de controle e avaliação, num processo de gestão estratégica, tem algumas finalidades, que, de acordo com Oliveira (2013, p. 192), são:

- a) identificar problemas, falhas e erros que se transformam em desvios do planejado, com a finalidade de corrigi-los e de evitar sua reincidência;
- b) fazer com que os resultados obtidos com a realização das operações estejam, tanto quanto possível, próximos dos resultados esperados e possibilitem o alcance dos desafios e consecução dos objetivos;
- c) verificar se as estratégias e as políticas estão proporcionando os resultados esperados dentro das situações existentes e previstas;
- d) verificar se a estruturação organizacional da empresa está delineada de forma interagente com seus objetivos, desafios e metas;
- e) criar condições para que o processo diretivo seja otimizado;
- f) consolidar uma situação de adequadas relações interpessoais;
- g) proporcionar informações gerenciais periódicas, para que seja rápida a intervenção no desempenho do processo estratégico.

Nessa perspectiva, o controle estratégico é indispensável para as empresas porque visa avaliar as interações dos fatores externos ou ambientais — não controláveis — com os fatores internos — controláveis —, configurando, assim, a abordagem estratégica.

2.3 CONTROLE INTERNO

Attie (2018) apresenta o conceito de controle interno adotado pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), dos Estados Unidos, que compreende duas perspectivas: um plano de organização e um conjunto coordenado dos métodos e medidas observados por uma organização. Essas perspectivas visam à proteção do patrimônio organizacional, bem como a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis, promovendo, assim, a eficiência operacional e a adesão à política estabelecida pela administração.

Botelho (2008, p. 31) define controle interno como o “[...] controle realizado pelo próprio órgão executor no âmbito de sua própria Administração, exercido de forma adequada, capaz de propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade”. O conceito do autor mostra o controle interno com o enfoque de garantir o alcance dos objetivos e metas traçados de forma que sejam evidenciadas a eficácia, a eficiência e a economicidade da gestão.

Peter e Machado (2014) trazem um olhar para o controle interno no campo da administração pública em dois sentidos: amplo, a partir da ideia central de prevenção e correção de erros ou desvios no âmbito de cada poder ou entidade da administração pública; e restrito, considerando o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

De acordo com Aguiar (2011), o controle interno pode ser conceituado como aquele exercido por órgão que esteja dentro da estrutura de poder controlado e tenha sido criado para desenvolver essa atribuição. O autor ressalta também que não se deve confundir o controle interno com a autotutela, pois aquele não possui competência para anular ou revogar atos administrativos. Meirelles (2016) dispõe que

O controle interno objetiva a criação de condições indispensáveis à eficácia do controle externo e visa a assegurar a regularidade da realização da receita e da despesa, possibilitando o acompanhamento da execução do orçamento, dos programas de trabalho e a avaliação dos respectivos resultados, inclusive à luz dos princípios da eficiência e economicidade.

O controle interno, segundo Aguiar (2011), possui duas grandes atribuições: criar condições indispensáveis à eficácia do controle externo e servir como órgão de assessoramento

da autoridade administrativa, para que seja assegurada a regularidade da realização das receitas e despesas.

Segundo Castro (2018), no Brasil, a definição mais difundida de “controle interno” é de que este compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa para salvaguardar seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade aos dados contábeis, promover eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração da companhia, no entanto o autor entende que essa definição é insuficiente ao se tratar da administração pública, pois o lucro e a salvaguarda de patrimônio não apresentam todas as demandas dos gestores, devido ao fato de serem julgados pelos atos praticados de acordo com a legislação vigente e as ações realizadas para atingir os resultados planejados.

A definição de controle interno na área pública pode ser resumida, na opinião de Castro (2018, p. 279), a um “[...] conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes”. Corroborando com as referências anteriores, Cruz e Glock (2008, p. 21-22) afirmam que

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

Devido a sua amplitude, para que este conceito seja corretamente compreendido, deve-se analisar seus componentes isoladamente. Assim, pode-se dizer que:

- a) **plano de organização:** é a forma através da qual se organiza um sistema. A estrutura organizacional necessita corresponder a uma adequada e balanceada divisão de trabalho, de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas para a consecução dos objetivos da organização, e de maneira que sejam definidas, claramente, as responsabilidades e autoridades dos diversos níveis. Representa, em outras palavras, a definição de quem faz o que e quem tem autoridade sobre quem na organização;
- b) **métodos e medidas:** são os procedimentos adotados no dia-a-dia de uma organização empresarial ou pública, que estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim, mesmo que não sejam preestabelecidos de maneira forma, através de normas, manuais de serviços, rotinas, etc;
- c) **proteção do patrimônio:** várias são as formas pelas quais os bens e direitos da organização são salvaguardados e defendidos (custódia, controle e contabilização de bens, área de competência, normas, etc.);
- d) **exatidão e fidedignidade dos dados contábeis:** estão relacionados à precisão e observância aos elementos dispostos na contabilidade. A existência de um plano de contas que facilite o registro, a preparação de uma manual descritivo do uso das contas, conjugado com a definição de procedimentos que possibilitem a análise, a classificação adequada dos dados contábeis, a conciliação e a solução tempestiva de quaisquer divergências são elementos significativos para a expressão da fiel escrituração contábil;
- e) **eficiência operacional:** é obtida da definição de adequado plano de organização, aliado a métodos e procedimentos bem definidos, e ainda com observância de normas salutares no cumprimento dos deveres e funções e com a

existência de pessoal qualificado, adequadamente supervisionado, no desenvolvimento de suas atividades.

Attie (2018) acrescenta mais um fator ao definir o controle interno: as políticas administrativas, que compreendem o sistema de regras relativo à direção dos negócios e à prática dos princípios, normas e funções para a obtenção de um determinado resultado. As políticas representam as guias de raciocínio, planejadas para a tomada de decisões em níveis inferiores e aplicáveis às situações repetitivas, de forma a canalizar as decisões para o objetivo, afetando tanto o comportamento da organização (política estratégica) quanto as regras de trabalho (políticas operacionais).

O controle interno representa, em uma organização, conforme Almeida (1996), o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. De acordo com Crepaldi (2019), o controle interno, quando entendido como sistema, abrange toda a organização e pode ser caracterizado de dois tipos: controle contábeis e controles administrativos. Corroborando com essa classificação dos controles internos, Attie (2018, p. 243) define:

- a) **controles contábeis:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores;
- b) **controles administrativos:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

Castro (2018) assevera que o controle administrativo busca garantir que as ações atinjam seus objetivos exercendo o menor custo, da melhor forma, e sustentando os atos praticados ou se relacionando a metas; já o controle contábil visa dar certeza aos números registrados e divulgados nas demonstrações contábeis, garantindo sustentação aos números dos balanços. De acordo com Almeida (1996), pode-se exemplificar os controles conforme a Figura 3 abaixo:

Figura 3 – Exemplos de Controles Contábeis e Administrativos

Controles Contábeis	Controles Administrativos
Sistemas de conferência, aprovação e autorização	Análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos
Segregação de função (pessoas que têm acesso aos registros contábeis não podem custodiar ativos da empresa)	Controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente.
Controles físicos sobre ativos	Controle de qualidade
Auditoria interna	Treinamento de pessoal
	Estudos de tempos e movimentos
	Análise das variações entre os valores orçados e os incorridos

Fonte: Almeida (1996, p. 50).

Crepaldi (2019) e Attie (2018) discorrem sobre as delimitações que indicam se certos planos especiais de organização e determinados métodos e procedimentos podem ser classificados como controles contábeis ou administrativos; estes variam, naturalmente, de acordo com circunstâncias específicas. Segundo os autores, as características de um eficiente sistema de controle interno compreendem:

- a) Plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções entre execução operacional e custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização e correta divisão das responsabilidades funcionais.
- b) Observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização
- c) Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas.
- d) Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições

2.3.1 Objetivos do controle interno

O conceito, a interpretação e a importância do controle interno envolvem uma imensa gama de procedimentos e práticas que, em conjunto, possibilitam a consecução de um determinado fim, ou seja, controlar. De acordo com Attie (2018), em regra geral, o controle interno tem quatro objetivos básicos e meios necessários para alcançá-los, sobre os quais será tratado nas próximas subseções.

2.3.1.1 *Salvaguarda dos interesses*

O objetivo do controle interno relativo à salvaguarda dos interesses refere-se à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos em decorrência de erros ou irregularidades, e os principais meios que podem dar o suporte necessário à salvaguarda dos interesses são os seguintes:

- a) **segregação de funções:** estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização. Ninguém deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação. Cada uma dessas fases deve, preferencialmente, ser executada por pessoas e setores independentes entre si;
- b) **sistema de autorização e aprovação:** compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos. Na medida do possível, a pessoa que autoriza não deve ser a que aprova para não expor a risco os interesses da empresa;
- c) **determinação de funções e responsabilidades:** determina para cada funcionário a noção exata de suas funções, incluindo as responsabilidades que compõem o cargo. A existência de organogramas claros determina linhas de responsabilidades e autoridades definidas por toda a linha hierárquica;
- d) **rotação de funcionários:** corresponde ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho; possibilita reduzir as oportunidades de fraudes e resulta, geralmente, em novas ideias de trabalho para as funções;
- e) **carta de fiança:** determina aos funcionários que em geral lidam com valores a responsabilidade pela custódia de bens e valores, protegendo a empresa e dissuadindo, psicologicamente, os funcionários em tentação. De acordo com as circunstâncias pode-se utilizar seguro fidelidade, isolada ou conjuntamente à carta de fiança;
- f) **manutenção de contas de controle:** indica a exatidão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários. Permite a realização de confrontação permanente entre os saldos detalhados e o saldo sintético, e a aplicação de procedimentos de comprovação da exatidão dos registros;
- g) **seguro:** compreende a manutenção de apólice de seguros, a valores adequados de reposição, dos bens, valores e riscos a que está sujeita a empresa;
- h) **legislação:** corresponde à atualização permanente sobre a legislação vigente, visando diminuir riscos e não expor a empresa às contingências fiscais e legais pela não-obediência aos preceitos atuais vigentes;
- i) **diminuição de erros e desperdícios:** indica a detecção de erros e desperdícios na fonte; comumente essas falhas são originadas devido a controles mal definidos, falta de controles, cópias e vias excessivas etc. A divisão racional do trabalho, com a identificação clara e objetiva das normas, procedimentos, impressos, arquivos e número de subordinados compatível, fornece condições razoáveis que permitem supervisão suficiente e, conseqüentemente, prevenir-se contra ocorrência de erros e desperdícios;
- j) **contagens físicas independentes:** corresponde à realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente ao custodiante, visando maximizar o controle físico e resguardar os interesses da empresa;
- k) **alçadas progressivas:** compreende o estabelecimento de alçadas e procurações de forma escalonada, configurando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades. A utilização de alçadas progressivas, com dupla assinatura de pessoas independentes entre si, fornece maior segurança à empresa, permitindo que as principais decisões, de acordo com os riscos e valores envolvidos, fiquem canalizadas junto aos principais administradores.

2.3.1.2 Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais

O objetivo de controle interno relativo à precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais compreende a geração de informações adequadas e oportunas, necessárias gerencialmente para administrar e compreender os eventos realizados na empresa. Os principais meios que possibilitam o suporte são os que seguem:

- a) **documentação confiável:** corresponde à utilização de documentação hábil para o registro das transações. A utilização de provas independentes serve para comprovação mais segura de que as operações e os registros estão em forma exata;
- b) **conciliação:** indica a precisão ou diferenças existentes entre as diversas fontes de informação, visando à manutenção equilibrada entre estas e à eliminação tempestiva de possíveis pendências;
- c) **análise:** objetiva a identificação da composição analítica dos itens em exame, de forma a possibilitar a constatação de sua constituição;
- d) **plano de contas:** compreende a classificação dos dados da empresa dentro de uma estrutura formal de contas, com a existência de um plano de contas bem definido. A existência de um manual de contabilidade, acrescido do procedimento de uso das contas, fomenta a classificação e a utilização adequadas de cada conta;
- e) **tempo hábil:** determina o registro das transações dentro do período de competência e no menor espaço de tempo possível. O desenvolvimento e a aplicação de um sistema de corte permanente (*cut-off*) visam identificar o adequado registro em seu período de competência;
- f) **equipamento mecânico:** a utilização de equipamento mecânico visa facilitar e agilizar o registro das transações, fomentando a divisão de trabalho. A adoção de meios de registro mecânico ou eletrônico deve ser feita de acordo com as características e necessidades da empresa.

2.3.1.3 Estímulo à eficiência operacional

O objetivo do controle interno relativo ao estímulo à eficiência operacional é prover os meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme. Os principais meios que podem prover suporte ao estímulo à eficiência operacional são:

- a) **seleção:** possibilita a obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas;
- b) **treinamento:** possibilita a capacitação do pessoal para a atividade proposta; dele resultam melhor rendimento, menores custos e pessoal atento e ativo à sua função;
- c) **plano de carreira:** determina a política da empresa ao pessoal quanto às possibilidades de remuneração e promoção, incentivando o entusiasmo e a satisfação do pessoal;
- d) **relatórios de desempenho:** compreendem a identificação individual de cada funcionário; indicam suas virtudes e deficiências e sugerem alternativas necessárias ao aperfeiçoamento pessoal e profissional;

- e) **relatório de horas trabalhadas:** possibilita a administração mais eficiente do tempo despendido pelo pessoal e indica mudanças necessárias ou correção das metas de trabalho;
- f) **tempos e métodos:** possibilitam o acompanhamento mais eficiente de execução das atividades e regulam possíveis ineficiências do pessoal;
- g) **custo-padrão:** permite o acompanhamento permanente do custo de produção dos bens e serviços produzidos, identificando benefícios e ineficiências do processo de produção;
- h) **manuals internos:** sugerem clara exposição dos procedimentos internos; possibilitam prática uniforme, normatização e eficiência dos atos e previnem a ocorrência de erros e desperdícios;
- i) **instruções formais:** indicam formalmente as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal entendidos e a possibilidade de cobranças e *follow-up* tempestivos.

2.3.1.4 Aderência às políticas existentes

O objetivo do controle interno relativo à aderência às políticas existentes é assegurar que os desejos da administração, definidos por meio de suas políticas e indicados via procedimento, sejam adequadamente seguidos pelo pessoal. Os principais meios que visam dar embasamento para a aderência às políticas existentes são:

- a) **supervisão:** a supervisão permanente possibilita melhor rendimento pessoal, corrigindo-se rapidamente possíveis desvios e dúvidas decorrentes da execução das atividades. À medida do possível, a estrutura da empresa precisa permitir número de funcionários em extensão compatível que possibilite efetiva supervisão. Quando não são aplicados os procedimentos de controle adequados, a eficiência do sistema passa a depender, em grande parte, da supervisão exercida;
- b) **sistema de revisão e aprovação:** indica, através do método de revisão e aprovação, que políticas e procedimentos estão sendo adequadamente seguidos;
- c) **auditoria interna:** possibilita a identificação de transações realizadas pela empresa que estejam em consonância com as políticas determinadas pela administração.

O objetivo geral do controle interno é assegurar que não ocorram erros potenciais por meio do controle de suas causas, destacando-se entre os objetivos a serem atingidos, de acordo com Peter e Machado (2014), os seguintes:

- i. observar as normas legais, as instruções normativas, os estatutos e os regimentos;
- ii. assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- iii. antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- iv. propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;

- v. salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- vi. permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, eficiência e economicidade dos recursos;
- vii. assegurar aderência às diretrizes, planos, normas e procedimentos do órgão/entidade.

Verifica-se que o controle interno, de acordo com essa abordagem, após implementado, atua como um instrumento de prevenção, permanentemente voltado à correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, auxiliando o controle externo, prevalecendo entre os demais instrumentos auxiliares de gestão e atendendo, assim, a todos os níveis hierárquicos da administração.

Nesse contexto, Castro (2018) complementa que o objetivo do controle interno na área pública é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e defesa do cidadão, garantindo que os objetivos da organização pública sejam alcançados e que as ações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz.

2.3.2 Princípios do controle interno

A preocupação com o controle interno, conforme Castro (2018), está intimamente relacionada a dois fatores básicos: responsabilidade do administrador e risco para o patrimônio da entidade. Responsabilidade e risco são os principais vetores de valorização do controle interno. Essa preocupação do administrador é compartilhada por profissionais do controle, mais especificamente por aqueles que têm a responsabilidade de emitir o certificado de auditoria, documento que visa ao julgamento e avaliação dos controles internos da entidade.

Baseados nesses fatores, as estruturas, normas e processos administrativos que envolvem toda e qualquer ação dentro de uma entidade devem se atentar a alguns princípios básicos, que são, no entendimento de Castro (2018):

- a) fixação de responsabilidades: numa estrutura de controles internos, deve haver clara delimitação de responsabilidades, para evitar o comprometimento de sua eficiência;
- b) segregação de funções: a segregação de funções, conhecida como Princípio de Oposição de Interesse, consiste no fato de que, numa estrutura de controles internos, a pessoa que realiza uma operação não pode ser a mesma envolvida na função de registro;
- c) ciclo de uma transação: preconiza que uma só pessoa não deve realizar todas as fases de uma transação, quer seja funcionário ou administrador;
- d) pessoal de controle deve ser criteriosamente selecionado: para contratação de

funcionários para cargos de controle, torna-se necessário que seu passado seja investigado e as referências, conferidas;

e) rodízio de pessoal: a entidade deve promover, periodicamente, o rodízio de servidores, visando, inclusive, permitir que cada um possa ser capaz de desenvolver novas tarefas. Isso impede a existência de servidores imprescindíveis. Traz motivação ao pessoal e aumenta a segurança do sistema de controles;

f) as tarefas devem estar previstas em manuais operacionais: as instruções inerentes ao desempenho funcional da estrutura devem ser escritas em manual de organização, a fim de evitar a ocorrência de erros e aumentar a eficiência operacional;

g) utilização de processamento eletrônico: sempre que possível, a entidade deve adotar processo eletrônico para registrar as operações. Este procedimento aumenta a eficiência operacional dos controles internos, evita erros e dificulta fraudes.

Na compreensão de Almeida (1996), a Administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de sua prática pelos funcionários e por sua modificação, no sentido de adaptá-lo às novas circunstâncias. O autor (ALMEIDA, 1996) define como princípios fundamentais desse processo:

- a) Responsabilidade: as atribuições dos funcionários devem ser adequadamente definidas e limitadas;
- b) Rotinas internas: por meio de manual, a empresa deve definir todas as suas rotinas;
- c) Acesso aos ativos: a empresa deve limitar o acesso dos seus funcionários, estabelecendo controles físicos;
- d) Segregação de funções: a mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis;
- e) Confronto dos ativos com os registros: estabelecimento de controles para que os ativos sejam periodicamente confrontados com os registros;
- f) Amarrações do sistema: o sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência;
- g) Auditoria interna: verificação periódica do cumprimento do que foi determinado;
- h) Custo x benefício: O custo do controle interno não deve exceder seu benefício.

Para Peter e Machado (2014), os princípios do controle interno estão baseados num conjunto de regras que têm a finalidade de alcançar objetivos específicos. São alguns dos princípios mencionados pelos autores os citados no Quadro 4:

Quadro 4 – Princípios do controle interno

Princípios	Descrição
Relação custo/benefício	Consiste na minimização da probabilidade de falhas ou desvios quanto ao alcance de objetivos e metas. Esse conceito reconhece que o custo de um controle não deve exceder os benefícios que possa proporcionar. Há necessidade, também, de definição precisa de critérios, mensuração, padrões de comparação e de outros elementos que permitam a identificação e a análise de desvios em relação aos resultados ou procedimentos previstos.
Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários	A eficácia dos controles internos está diretamente relacionada com a competência e a integridade do pessoal.
Delegação de poderes e determinação de responsabilidades	A delegação de competência, conforme previsto em lei, será utilizada como um instrumento de descentralização administrativa, com vistas a assegurar com maior rapidez e objetividade as decisões.
Segregação de funções	A estrutura de um controle interno deve prever a separação entre as funções de autorização ou aprovação de operações, assim como a execução, o controle e a contabilização destas de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com esse princípio.
Formalização das instruções	Para atingir um grau de segurança adequado, é indispensável que as ações, os procedimentos e as instruções sejam disciplinados e formalizados mediante instrumentos eficazes, ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente.
Controles sobre as transações	É imprescindível o estabelecimento do acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade do órgão ou entidade e autorizados por quem é de direito.
Aderência às diretrizes e normas legais	É necessária a existência, no órgão/entidade, de sistemas estabelecidos para determinar e assegurar a observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos.

Fonte: Adaptado por Peter e Machado (2014).

Botelho (2008) menciona também alguns princípios para o controle interno:

- i) **Princípio do Interesse Público:** os gastos da Administração Pública devem estar de acordo com o interesse do bem comum.
- ii) **Princípio da Economicidade:** planejamento para a execução de serviços públicos obtendo o menor gasto possível.
- iii) **Princípio da Celeridade:** planejamento para a execução das atividades da Administração Pública num curto espaço de tempo.
- iv) **Princípio da Razoabilidade:** buscar métodos e medidas que alcancem o melhor resultado.
- v) **Princípio da Proporcionalidade:** é necessário que haja, por parte do controle interno, imparcialidade nas decisões.
- vi) **Princípio da Isonomia:** estabelece que o tratamento do controle interno seja igual entre aqueles que se encontram com as mesmas características.
- vii) **Princípio da Probidade Administrativa:** os responsáveis pelo controle interno devem manter atitudes honestas.
- viii) **Princípio da Ampla Defesa:** os responsáveis pelo controle interno podem, a qualquer momento, apresentar provas lícitas para se defender.

2.3.3 Contribuições do controle interno

Na Administração, para se alcançar um determinado objetivo, é preciso captar o maior número de informações possível, as quais podem ser obtidas por meio do processo de controle e aplicadas para a tomada de decisão. De acordo com Machado e Tonin (2012), o controle é fundamental para a correta gestão dos recursos, visto que é possível que os mecanismos de controle sejam realizados no dia a dia dentro da própria administração pública, auxiliando os gestores. Um sistema de controle eficiente serve como uma ferramenta de gestão e fiscalização que propicia a eficácia correta da aplicação dos recursos públicos, fazendo com que a administração pública exerça seu papel cumpra as exigências legais e de interesse público.

O Sistema de Controle Interno vem se aperfeiçoando e evoluindo. Segundo Calixto e Velasques (2005), é possível perceber a existência de um ambiente favorável ao desenvolvimento de ações integradas, orientadas para a economia de recursos e a maximização dos benefícios provenientes das atividades de auditoria. O estudo da eficiência do controle interno das instituições públicas federais demonstra ser uma ferramenta capaz de aprimorar a aplicação do dinheiro público.

O controle deve colaborar para que as tarefas sejam desempenhadas de maneira ágil e segura, sem, contudo, interferir no processo de gestão. Para isso, é fundamental que exista uma preocupação ainda maior com as estruturas de controle interno. Como é passível de afirmação, o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas adotados pela instituição, com o intuito de proteger seu patrimônio, analisar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política delineada pela administração. Para a gestão, é essencial que o resultado do controle corresponda a um ganho para a administração, pois o resultado do controle significa conduzir ao gestor o que pode acontecer, o que deve ser evitado e aquilo que não aconteceu (CALIXTO; VELASQUES, 2005).

De acordo com Bordin e Saraiva (2005), o controle interno serve como uma ferramenta fundamental para assegurar a fidedignidade e a integridade dos registros e demonstrações contábeis. Ao ser empregado, ele se torna imprescindível para a segurança da organização e, da mesma forma, preserva o gestor em sua tomada de decisões. Os procedimentos e métodos ágeis viabilizados pelo controle interno facilitam sua absorção por todos os colaboradores e usuários, tanto internos quanto externos, que se utilizam dessas informações na busca de uma gestão fiscal responsável.

A gestão universitária, na opinião de R.Ribeiro (2017) são compreendidas como organizações complexas, marcada por especificidades, voltada por uma lógica mais complexa do que a que regula o ambiente empresarial, seja no âmbito público ou privado. Corroborando com esse entendimento, Mota Júnior; Conceição (2019) a universidade no sentido de sua estrutura e no funcionamento da gestão, e da política de ensino, pesquisa e extensão, acaba sendo orientada a assumir certos princípios e métodos próprios de uma lógica economicista, absorvendo também sua condição socioeducacional.

A gestão pública praticada nas universidades tornou-se um instrumento de enorme relevância para essas instituições, devido a suas particularidades, foi necessário adequar e adaptar as ferramentas de gestão estratégica ao contexto universitário, auxiliando na tomada de decisão voltada os objetivos destas instituições. (GESSER et al., 2021).

De acordo com Queiroz et al, (2012).o controle interno como apoio à gestão universitária, serve para preservar o patrimônio e os recursos públicos, por meio da detecção de fraudes, desvios e avaliação da gestão quanto ao desempenho de metas e à execução de orçamentos, no tocante aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, a partir de um sistema de informação e avaliação eficiente.

Desse entendimento, Melo e Leitão (2021) relatam que é de fundamental importância as contribuições do controle interno no âmbito das universidades públicas, pois tendo em vista que é através desse controle que se pode assegurar o uso dos recursos públicos em sua totalidade, oportunizando maior transparência das ações executadas, atendendo o interesse da sociedade que é seu principal stakeholder.

2.3.4 Limitações do controle interno

O sistema de controle interno pode ser passível de falhas e erros, provocados pela falta de compreensão plena dos procedimentos ou por fraudes, com o intuito de causar prejuízos à administração. Almeida (1996) e Crepadi (2019) observam que as limitações do controle interno são, principalmente, com relação ao conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa; à instrução inadequada dos funcionários com relação às normas internas e à sua negligência na execução das tarefas diárias.

Já Boyton, Johnson e Kell (2002) relatam que os controles internos oferecem uma segurança razoável, mas não absoluta, indicando como principais limitações os erros de julgamento por informações inadequadas, falhas devido à falta de entendimento das

informações e operações, conluio de indivíduos — com o intuito de receberem alguma vantagem — e atos praticados pela administração com objetivos ilegítimos.

Franco e Marra (2001) acrescentam ainda que os controles internos são processos que envolvem pessoas, portanto estão sujeitos a limitações pertinentes ao envolvimento humano, como: relação custo/benefício; direcionamento dos controles; transações rotineiras em detrimento de transações não rotineiras; erros humanos devido a descuidos, distração, julgamento e instruções mal-entendidas; conluio de um membro da administração ou empregados terceiros; abuso de autoridade; e obsolescência ou inadequação de procedimentos.

3 METODOLOGIA

Visando atender aos objetivos desta pesquisa, definiram-se os métodos mais adequados para a obtenção dos resultados esperados.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa científica pode ser classificada quanto à sua natureza; quanto à sua abordagem; quanto aos seus procedimentos; e, por último, quanto aos seus objetivos (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

No que se refere à natureza, este estudo classifica-se como aplicado, pois investiga problemas concretos com resultados de aplicação prática. Segundo Vergara (2016, p. 49),

A pesquisa aplicada é fundamentalmente motivada pela necessidade de resolver problemas concretos, mais imediatos, ou não. Tem, portanto, finalidade prática, ao contrário da pesquisa pura, motivada basicamente pela curiosidade intelectual do pesquisador e situada, sobretudo no nível da especulação.

Esta pesquisa visa analisar as contribuições do controle interno para a gestão estratégica da Udesc e, assim, propor ações que potencializem as contribuições do controle interno para a gestão estratégica da Udesc.

A pesquisa se caracteriza como de abordagem qualitativa, uma vez que é resultante de uma avaliação formativa, com propósito de melhorar ou sugerir um programa ou plano (ROESCH, 2013). Conforme Lakatos e Marconi (2010), a abordagem qualitativa possibilita descrever a complexidade do comportamento humano, fornecendo uma análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes e tendências do comportamento em relação ao ambiente organizacional da instituição em estudo.

Quanto aos objetivos, é definida como descritiva, pois, conforme Cervo e Bervian (2002, p. 66), “[...] observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. O trabalho se enquadra nessa perspectiva porque a realidade não é alterada/manipulada, mas apenas averiguada e anotada.

No que se refere ao horizonte de tempo, a pesquisa se classifica como transversal, tendo em vista que ocorre em um único período pré-determinado, ano de 2021. De acordo com Cooper e Schindler (2016), os estudos transversais são feitos uma vez e representam uma fotografia de determinado momento.

Em relação aos meios, são utilizados no estudo em questão fontes primárias, por meio de entrevista semiestruturada com os gestores e servidores da unidade de controle da instituição de ensino superior estudada, e secundárias, com base documental e bibliográfica.

As estratégias ou procedimentos adotados nesta pesquisa são classificados como documental e estudo de caso. A pesquisa documental concentra-se na investigação de documentos internos e externos à organização (ROESCH, 2013). Foi realizado um levantamento no acervo da instituição envolvida com o fenômeno investigado, a partir de processos, legislações, normativas, pareceres, relatórios e documentos da Udesc, buscando tomar conhecimento das rotinas da Secretaria de Controle Interno da Udesc. De acordo com Gil (2009), essa análise é imprescindível para os estudos de caso.

A pesquisa também é um estudo de caso porque, de acordo com Yin (2005), tem o propósito de trazer uma descrição aprofundada sobre uma realidade determinada, a Udesc. Ainda, segundo Yin (2005), o estudo de caso é a pesquisa que busca fenômenos em seu ambiente real, neste caso, a Udesc, e, mais especificamente, a unidade de controle interno, quando há pouco controle sobre variáveis, ou ainda quando existem mais variáveis de interesse do que informações, quando a pesquisa se baseia em várias fontes de evidências ou, ainda, quando há proposições teóricas para conduzir a coleta e a análise dos dados.

A escolha da Udesc como caso a ser pesquisado deve-se ao fato de ser a única instituição pública estadual de ensino superior de Santa Catarina, não havendo pesquisas similares realizadas sobre o controle interno e a gestão estratégica da universidade. Destaca-se também que as legislações estaduais que tratam do controle interno são recentes — de 2019, sendo incipientes os estudos que tratem das influências do novo arcabouço jurídico sobre as gestões dos órgãos públicos estaduais, o que inclui a Udesc.

3.2 DELIMITAÇÃO DO UNIVERSO DA PESQUISA

A escolha dos participantes da pesquisa ocorreu em virtude da busca do atendimento dos objetivos. No caso o Reitor, a Pró-Reitora de Administração e o Pró-Reitor de Planejamento, estes foram definidos como sujeitos, pois estão no âmbito estratégico da Udesc, sendo representantes da gestão estratégica. Foi delimitado às duas Pró Reitorias citadas por serem responsáveis pela atividade meio da Reitoria, ou seja, pela parte administrativa, onde ocorre a auditoria nos setores subordinados as estas Pró Reitorias. Sobre os servidores da lotados na unidade de controle interno (Seconti), a escolha será apenas do Secretário de

Controle Interno, pois é quem atua estrategicamente no setor, os demais membros, são responsáveis pela parte operacional.

3.3 ETAPAS OPERACIONAIS DA PESQUISA

Primeiramente foi elaborado um roteiro de entrevistas, sendo um para o gestor da Secont, contendo 10 perguntas (**Apêndice A**) e um segundo roteiro de perguntas iguais, para todos os gestores estratégicos, abrangendo 6 questionamentos (**Apêndice B**).

O contato inicial com os entrevistados ocorreu por envio de e-mail, convidando a participar dessa etapa da pesquisa, solicitando a sua concordância, e em caso positivo, que informasse um dia e horário de sua disponibilidade.

A partir do retorno dos entrevistados, foram realizadas 3 entrevistas de forma presencial, durante um mês, com duração de 50 minutos aproximadamente cada, e apenas um dos entrevistados, solicitou o envio das perguntas, onde respondeu por e-mail, em função da sua agenda de compromissos e medidas sanitárias da Covid-19.

3.4 TÉCNICAS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

De acordo com Vergara (2016), para a coleta de dados é necessário correlacionar os objetivos aos meios, de modo a alcançá-los, além de justificar a adequação de um a outro.-A presente pesquisa tem como objetivo geral *analisar as contribuições do controle interno para a gestão estratégica da Udesc*.

O primeiro objetivo específico é “descrever as rotinas do controle interno na Udesc” (A), cujos dados foram coletados a partir de uma pesquisa documental de processos, legislações, normativas, pareceres, relatórios e documentos da Udesc. Para atender aos objetivos específicos “verificar a percepção dos gestores estratégicos da Udesc sobre o controle interno” (B) e “comparar a efetividade do controle interno para a gestão estratégica da Udesc, a partir da percepção dos gestores em torno da literatura sobre o tema” (C), os dados foram coletados a partir das entrevistas semiestruturadas com o Reitor, a Pró-Reitora de Administração, o Pró-Reitor de Planejamento e o Secretário de Controle Interno.

Yin (2005) descreve que a análise de dados consiste em examinar, categorizar, classificar em tabelas, testar ou, do contrário, recombinar as evidências para tratar as proposições iniciais de um estudo. Para categorizar os dados a serem coletados, são apresentadas as categorias de análise, indicadas no Quadro 5.

Quadro 5 – Categorias de análise da pesquisa

Categoria de Análise	Bibliografia	O que foi analisado	Objetivo específico relacionado
Administração pública	Mello (2009) Castro (2018) Marinela (2018) Aguiar (2011) Di Pietro (2020)	Características da Administração Pública.	a) Descrever as rotinas do controle interno na Udesc.
	Meirelles (2016) Carvalho Filho (2019) Mello (2009) Marinela (2018) Mazza (2021)	Os princípios da Administração pública utilizados como critério.	a) Descrever as rotinas do controle interno na Udesc.
Concepção, objetivo e princípio do controle interno	Attie (2018) Albuquerque (2009) Di Pietro (2020) Guerra (2007) Glock (2008) Castro (2018) Almeida (1996) Peter; Machado (2014) Botelho (2008) Franco; Marra (2001)	Tipos de Controle utilizados. Os princípios do controle interno utilizados/priorizados. Objetivos do controle interno na percepção do Secretário de Controle Interno Compreensão do conceito de controle interno.	a) Descrever as rotinas do controle interno na Udesc; b) Verificar a percepção dos gestores estratégicos da Udesc sobre o controle interno; c) Comparar a efetividade do controle interno para a gestão estratégica da Udesc, a partir da percepção dos gestores em torno da literatura sobre o tema.
Limitações do controle interno	Almeida (1996) Crepadi (2019)	Limitações observadas	b) Verificar a percepção dos gestores estratégicos da Udesc sobre o controle interno; c) Comparar a efetividade do controle interno para a gestão estratégica da Udesc, a partir da percepção dos gestores em torno da literatura sobre o tema.
Gestão estratégica	Ansoff; Macdonnell (1993) Wright; Kroll; Parnell (2000) Johnson; Scholes; Whittington (2011) Mintzberg; Quinn (2001) Tavares (2005) Costa (2007)	Ações estratégicas que envolvem as atividades desempenhadas Influência dos relatórios e atribuições do controle interno na gestão estratégica	b) Verificar a percepção dos gestores estratégicos da Udesc sobre o controle interno; c) Comparar a efetividade do controle interno para a gestão estratégica da Udesc, a partir da percepção dos gestores em torno da literatura sobre o tema.
Controle estratégico	Certo; Peter (1993) Oliveira (2013) Dewelt (1997)	Execução e acompanhamento do planejamento.	b) Verificar a percepção dos gestores estratégicos da Udesc sobre o controle interno; c) Comparar a efetividade do controle interno para a gestão estratégica da Udesc, a partir da percepção dos gestores em torno da literatura sobre o tema.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

A análise de dados coletados foi efetuada por meio da técnica de análise interpretativa, que, conforme Triviños (1987, p. 173), apoia-se “[...] em três aspectos fundamentais: a) nos resultados alcançados no estudo (respostas aos instrumentos, ideias dos documentos etc.); b) na fundamentação teórica (manejo dos conceitos- -chaves das teorias e de outros pontos de vista); c) na experiência pessoal do investigador”.

Quadro 6 – Relação de categorias de análise com as perguntas da entrevista

Categoria de Análise	Objetivo específico	Pergunta da entrevista
Administração pública	Descrever as rotinas do controle interno na Udesc.	Quais atividades o controle interno desempenha para a Udesc? O que é unidade de controle interno?
Concepção, objetivo e princípio do controle interno	Descrever as rotinas do controle interno na Udesc; Verificar a percepção dos gestores estratégicos da Udesc sobre o controle interno; Comparar a efetividade do controle interno para a gestão estratégica da Udesc, a partir da percepção dos gestores em torno da literatura sobre o tema.	Existe algum <i>feedback</i> de seus relatórios por parte da gestão? Seus relatórios são utilizados pela gestão executiva da Reitoria? Qual a importância das atividades/relatórios do controle interno para a gestão da Udesc?
Limitações do controle interno	Verificar a percepção dos gestores estratégicos da Udesc sobre o controle interno; Comparar a efetividade do controle interno para a gestão estratégica da Udesc, a partir da percepção dos gestores em torno da literatura sobre o tema.	Quais as principais limitações para o efetivo exercício do controle interno?
Gestão estratégica	Verificar a percepção dos gestores estratégicos da Udesc sobre o controle interno; Comparar a efetividade do controle interno para a gestão estratégica da Udesc, a partir da percepção dos gestores em torno da literatura sobre o tema.	Existe um planejamento de atividades a serem desempenhadas pela unidade de controle interno? Qual a importância e quais os benefícios do controle interno para a Udesc? Qual a influência dos pareceres das atividades do controle interno nas decisões da gestão? Qual a avaliação das atividades/relatório desempenhadas pela Seconti?
Controle estratégico	Verificar a percepção dos gestores estratégicos da Udesc sobre o controle interno; Comparar a efetividade do controle interno para a gestão estratégica da Udesc, a partir da percepção dos gestores em torno da literatura sobre o tema.	Quais ações são tomadas pela gestão da Udesc a partir dos relatórios do controle interno da Seconti?

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

A seguir, são apresentados a classificação e outras características do estudo proposto.

Quadro 7 – Síntese da classificação da pesquisa

ASPECTO	ESPECIFICAÇÃO
Natureza da pesquisa	Aplicada
Caracterização da pesquisa	Abordagem qualitativa
Delineamento da pesquisa	Quanto aos objetivos: Descritiva
	Quanto aos meios: Documental e Estudo de Caso
Técnicas e instrumentos de coleta de dados	Dados secundários: Documental
	Dados Primários (entrevista semiestruturada)

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Este capítulo trata dos resultados e discussões obtidos neste trabalho, visando responder ao fenômeno estudado e, conseqüentemente, buscando respostas aos objetivos, por meio do cruzamento e da análise do referencial teórico debatido no segundo capítulo desta dissertação, com os dados das entrevistas realizadas.

Para tanto, foi necessário apresentar e entender o funcionamento da instituição pesquisada e sua unidade de controle interno.

4.1 A UDESC E AS ROTINAS DO CONTROLE INTERNO

A Udesc foi criada em 20 de maio de 1965, por meio do Decreto Estadual nº 2.802/1985, sendo concebida como uma instituição vocacionada à preparação dos recursos humanos, com o objetivo de suprir as demandas necessárias ao desenvolvimento do Estado de Santa Catarina, na época denominada Universidade para o Desenvolvimento do Estado de Santa Catarina (SANTA CATARINA, 1965).

Em 1990, com a Lei Estadual nº 8.092, de 1º de outubro de 1990, passou a ser uma fundação pública constituída e mantida pelo Estado catarinense, vinculada à Secretaria da Educação, nomeada como Fundação Universidade do Estado de Santa Catarina, com autonomia didático-científica, administrativa, financeira, pedagógica e disciplinar, com receita e patrimônio próprios (SANTA CATARINA, 1990).

A Fundação Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC), está instituída sob a Lei Estadual nº 8.092, de 1º de outubro de 1990, e a Constituição Estadual. É uma instituição pública de educação, sem fins lucrativos, com prazo de duração indeterminado, que goza de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira, disciplinar e patrimonial, e que obedece ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão, conforme o artigo 207 da Constituição da República Federativa do Brasil e os artigos 168 e 169 da Constituição do Estado de Santa Catarina. A UDESC é uma fundação dotada de Personalidade Jurídica de Direito Público, tem jurisdição em todo o território catarinense, sede e foro na cidade de Florianópolis. É regida por Estatuto próprio, aprovado pelo Decreto Estadual nº 4.184, de 06 de abril de 2006 e pela legislação que lhe for aplicável. (UDESC, 2019b, p. 5)

Quanto à sua estrutura, compõem as unidades da Udesc: a Reitoria e 12 (doze) centros de ensino, distribuídos em nove cidades do Estado de Santa Catarina; além de 28 (vinte e oito) polos de apoio presencial para ensino a distância, em parceria com a Universidade Aberta do Brasil, do Ministério da Educação (UAB/MEC), apresentando, assim, uma estrutura *multicampi*. A instituição conta com mais de 15 mil alunos, 59 cursos de graduação e 48

mestrados e doutorados, que são oferecidos gratuitamente, nos quais mais de 95% dos professores efetivos são mestres e doutores (UDESC, 2021).

A missão, a visão e os valores da Udesc são apresentados na figura 4.

Figura 4 – Missão, visão e valores da Udesc

Missão
A Udesc tem, por missão, produzir, sistematizar, socializar e aplicar o conhecimento nos diversos campos do saber através do ensino, da pesquisa e da extensão, indissociavelmente articulados, de modo a contribuir para uma sociedade mais justa e democrática em prol da qualidade de vida e do desenvolvimento sustentável do Estado de Santa Catarina e do País.
Visão
Ser uma universidade pública inovadora, de referência nacional e de abrangência estadual, e com ação acadêmica marcada pelo comprometimento e pela responsabilidade social.
Valores
A Udesc, como universidade pública e de ensino gratuito em busca de excelência, é aberta às diferentes correntes de pensamento e orienta-se pelos princípios de liberdade de expressão, democracia, moralidade, ética, transparência, respeito à dignidade da pessoa e seus direitos fundamentais.

Fonte: Adaptado de UDESC (2016).

Cabe destacar que a Udesc, como universidade pública e gratuita, busca o atingimento de suas ações, focada em suas atividades-fim (ensino, pesquisa e extensão) com o apoio das atividades-meio (administração), tendo como órgão responsável a Reitoria, exercida pelo reitor, que compreende o Gabinete do Reitor, de quem a Secretaria de Controle de Interno é subordinada.

A estrutura organizacional da Udesc é ilustrada na figura 5, na qual se pode observar a relação hierárquica entre a Seconti e o Gabinete do Reitor.

Figura 5 – Organograma da Udesc



Fonte: UDESC (2022).

A SecontI foi inserida na estrutura da Udesc em 2006 como órgão suplementar e vinculado à Reitoria, por meio da aprovação do Regimento Geral atual (Resolução nº 44/2007 – CONSUNI) da universidade.

Sendo um órgão suplementar, a relação hierárquica da unidade de controle interno da Udesc vai ao encontro da definida no Decreto nº 1.670/2013, pois no parágrafo único do Art. 28 do Regimento da Udesc é determinado que “[...] os Órgãos Suplementares serão geridos por um coordenador ou secretário e terão estrutura e funcionamento definidos em seu Regimento

Interno, aprovado pelo CONSUNI' (UDESC, 2007, Parágrafo único, Art. 28). Nota-se que a Seconti não possui regimento interno aprovado no Conselho Universitário (CONSUNI).

A Seconti consiste num órgão setorial, uma vez que é um ente da administração indireta vinculado a uma Secretaria de Estado Setorial: a Secretaria de Estado de Santa Catarina (SANTA CATARINA, 2009). Conforme o Regimento da Udesc (2006, Art. 36),

Art. 36. A Secretaria de Controle Interno é um órgão suplementar superior subordinado à Reitoria, composto por servidores ocupantes de cargo de provimento efetivo do quadro permanente da UDESC, com um Secretário designado pelo Reitor e com as atribuições previstas em lei, e ainda:

I – elaborar e submeter previamente ao Reitor a programação anual de auditorias da Secretaria;

II – elaborar e submeter ao Reitor os relatórios das auditorias realizadas, cientificando-o em caso de ilegalidade ou irregularidade constatada e propondo medidas corretivas visando sanar as impropriedades identificadas.

Parágrafo Único. Os Centros devem designar um servidor para exercer função de controladoria interna no âmbito de cada Centro em consonância com os procedimentos adotados.

Não obstante, a Seconti, órgão suplementar da Reitoria e órgão seccional do sistema de controle interno estadual, também desenvolve outras atividades imputadas por órgãos competentes, conforme estabelecido no Art. 4º do Decreto nº 1.670/2013, com as alterações do Decreto nº 558/2016 (SANTA CATARINA, 2013, Art. 7º):

Art. 4º Ao responsável pelo controle interno do órgão, do fundo ou da entidade caberá:

I – assessorar o gestor máximo nas atribuições previstas aos órgãos setoriais, setoriais regionais e seccionais, conforme disposto no art. 7º do Decreto nº 2.056, de 2009;

II – realizar estudos para proposição e aperfeiçoamento de normas procedimentais e regulamentos que visem à efetividade das ações de controle interno;

III – emitir o Relatório de Controle Interno (RCI) na forma da legislação em vigor;

IV – emitir parecer sobre a regularidade dos atos de admissão de pessoal, reforma ou transferência para a reserva;

V – monitorar os estágios da receita e da despesa, conforme o disposto na Lei federal nº 4.320, de 17 de março de 1964;

VI – verificar o cumprimento da regularidade do órgão, fundo ou entidade de acordo com o que estabelece o Decreto nº 851, de 23 de novembro de 2007;

VII – acompanhar e monitorar a implementação das ações necessárias ao saneamento das inconsistências apresentadas no Portal do Gestor Público Estadual, conforme o disposto no art. 6º do Decreto nº 744, de 21 de dezembro de 2011;

VIII – emitir o parecer do controle interno na prestação de contas de recursos concedidos, a título de adiantamentos, subvenções, auxílios e contribuições, nos termos da Instrução Normativa nº TC 14, de 13 de junho de 2012, do Tribunal de Contas do Estado, quando previsto no procedimento de tomada de contas, na forma da legislação em vigor;

IX – alertar formalmente a autoridade administrativa competente sempre que tomar conhecimento da ausência de prestação de contas ou quando ocorrer desfalque, desvio de dinheiro, bens ou valores públicos, bem como quando caracterizada a prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte prejuízo ao erário, conforme o disposto no Decreto nº 1.886, de 2 de dezembro de 2013;

X – dar ciência formal à Diretoria de Auditoria Geral no caso de descumprimento dos prazos previstos no Decreto nº 1.886, de 2013;

- XI – sugerir a implantação de controles que visem à prevenção de erros e à racionalização na utilização de recursos públicos;
- XII – supervisionar o controle de bens de terceiros em poder do órgão, bem como de bens do ativo permanente, sua incorporação, transferência, cessão e baixa, e a aplicação dos recursos provenientes da alienação destes últimos;
- XIII – cientificar a autoridade máxima em caso de irregularidade e ilegalidade constatadas, propondo medidas corretivas;
- XIV – registrar no RCI os casos de omissão ou descumprimento de medidas previstas nos normativos legais vigentes; e
- XV – outras atribuições previstas na legislação estadual em vigor.

A Secretaria de Controle Interno tem como finalidade acompanhar a execução dos programas de trabalho, contratos, convênios e a gestão orçamentária, financeira, contábil, operacional, patrimonial e de pessoal na Udesc quanto à legalidade, moralidade e legitimidade; verificar a utilização racional dos recursos e bens públicos; avaliar os resultados obtidos pela Administração quanto à economicidade e eficácia (Seconti, 2016).

Sobre os conhecimentos dos gestores e em se tratando das rotinas do controle interno da Udesc, é possível indicar a percepção do Gestor A quando relata que a Seconti acompanha as atividades por meio de auditorias referentes às despesas do tipo:

- As decorrentes de processos licitatórios e seus respectivos contratos;
 - As de Recursos Antecipados – cartões de pagamento para despesas emergenciais ou de pequeno vulto com materiais de consumo e serviços;
 - As Despesas de Pessoal e folhas de pagamento;
 - As Despesas Públicas de custeio, com patrimônio, com serviços de água, energia e telefonia móvel e fixa;
- Bem como, o funcionamento dos Almoxxarifados e atuação dos Setores de Patrimônio e dos Setores de Transporte que gerenciam as frotas de veículo. E desde os respectivos adventos auditamos especificamente as despesas motivadas pelo ciclone extratropical e pela pandemia de COVID, sendo que motivado pela pandemia houve um processo licitatório específico para aquisição de itens visando as demandas dessa crise.

A narrativa do Gestor A vai ao encontro da finalidade do controle interno da Udesc, conforme descrito acima em Seconti (2016), e condiz com a ideia de Glock (2008), no sentido de ser uma atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente e periódica, com o objetivo de verificar se existe conformidade com o que determina a legislação e as normas. As tarefas exercidas pela secretaria estão alinhadas com o que pontua Almeida (1996), quando classifica o controle como contábil e administrativo.

De acordo com o Gestor A, existe *feedback* dos seus relatórios de forma:

[...] periódica ou tempestivamente encaminhados aos gestores formalmente despachando a eles os respectivos processos digitais para ciência e, quando cabíveis providências e após tais processos são devolvidos à nós através de despacho de tais gestores, os quais normalmente nos trazem feedback sobre as questões envolvidas.

Essa percepção está consoante com o que afirma Albuquerque (2009), quando discorre que a excelência do controle deve analisar três componentes: a) verificação da conduta realizada pelo agente, se está em conformidade com as normas atinentes; b) após, atribuição de um juízo, ou seja, pode ter havido conformidade (positivo) ou desconformidade com a norma (negativo); c) adoção ou proposição, por parte do controlador, de uma medida de correção. Assim, pode-se extrair dos conceitos mencionados que o controle tem por função verificar a ocorrência dos atos e fatos, com a finalidade de observar se os objetivos propostos foram alcançados, fiscalizar as ações realizadas por outros e comparar os resultados.

Conforme o Gestor A, os relatórios gerados pelo controle interno são utilizados pela gestão executiva da reitoria:

Entendo e vejo que gestores consideram os apontamentos que constam dos nossos relatórios das auditorias realizadas para ajustes de procedimentos, medidas corretivas e atualização de normativas visando sanar e/ou precaver irregularidades e suscitar um maior atendimento aos objetivos institucionais.

Esse entendimento do Gestor A está mais alinhado com o pensamento de Certo e Peter (1993), uma vez que o objetivo do controle interno é colaborar com a alta administração de alcançar as metas organizacionais, mediante o monitoramento e a avaliação do processo de gestão e das informações dos relatórios, fazendo com que os administradores realizem o controle seguindo três etapas gerais: medindo o desempenho, comparando o desempenho medido com as metas e tomando a atitude corretiva necessária para garantir que os eventos planejados realmente se concretizem.

Nesse contexto, para que o controle estratégico tenha êxito, é de extrema relevância que os gestores utilizem informações confiáveis e válidas. Nessa perspectiva, a utilização de sistemas de informações administrativas e de apoio a decisões de administração é imprescindível para a qualidade do controle estratégico. De acordo com o Gestor B, os relatórios são encaminhados à Pró-Reitoria visando sanar as impropriedades identificadas e, se for o caso, deflagrar processos para ajustar as normas e os procedimentos internos em busca de evitar a repetição dos eventuais problemas.

O Gestor C aponta as providências tomadas a partir do recebimento do relatório do controle interno:

[...] a PROAD [Pró Reitoria de Administração] dá conhecimento as partes/setores envolvidos para que leiam, discutam e estudem os dados, informações e recomendações descritas. Após ouvir as partes envolvidas, e verificado a viabilidade de implementação da recomendação realizada atos administrativos necessários para correção do apontamento ou melhoria do processo, se for o caso. Quando identificado

que a recomendação depende do envolvimento de outras pastas, cujo a competência extrapola a pasta da PROAD, essa Pró-Reitora procura o diálogo junto ao Colegiado da Gestão, para tomada de decisões de forma coletiva.

Já o Gestor D informa que os relatórios são encaminhados aos setores que têm relação com o assunto, para que os servidores tomem conhecimento e, quando for o caso, promovam as correções necessárias e as alterações nos procedimentos como prevenção de equívocos e erros futuros que possam implicar irregularidade ou ilegalidade.

Os Gestores B, C e D seguem o pensamento de Machado e Tonin (2012) ao afirmarem que o controle é fundamental para a correta gestão dos recursos, visto que é possível que os mecanismos de controle sejam realizados no dia a dia dentro da própria administração pública, auxiliando os gestores. Um sistema de controle eficiente serve como uma ferramenta de gestão e fiscalização que tem como objetivo propiciar a eficácia correta da aplicação dos recursos públicos, permitindo que a administração pública exerça seu papel ao passo que cumpre com as exigências legais e atende ao interesse público.

4.2 PERCEPÇÃO E EFETIVIDADE DO CONTROLE INTERNO DA UDESC POR SEUS GESTORES

Esta seção busca caracterizar a percepção dos gestores estratégicos da Udesc sobre o controle interno.

O Gestor A entende que na Udesc, segundo prevê seu Estatuto, a Seconti é um dos Órgãos Suplementares Superiores e tem como atribuição as atividades de auditoria, além de caber a ela ações, medidas e procedimentos visando evitar, detectar e remediar a ocorrência de irregularidades, fraudes ou corrupção. De forma mais ampla, o Gestor A pressupõe que a unidade de controle interno é o setor responsável por contribuir com o atendimento às metas organizacionais de forma consistente, visando garantir sua conformidade com leis, regulamentos e políticas institucionais, assim como colaborar na eficiência operacional das atividades que audita.

O Gestor B entende que o setor que audita os processos tem a finalidade de preservar o bom uso dos recursos e proteger os bens públicos na Universidade. Esse gestor ainda cita que a Seconti está prevista no Regimento da Udesc desde 2007 como um dos Órgãos Suplementares Superiores.

O entendimento dos Gestores A e B seguem a ideia de Aguiar (2011), quando diz que o controle interno pode ser conceituado como aquele exercido por órgão que esteja dentro da

estrutura de poder controlado e tenha sido criado para desenvolver essa atribuição. Não obstante, as atividades descritas pelos gestores vão ao encontro da definição de controle interno na área pública (CASTRO; 2018) compreendem o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade para salvaguardar os atos praticados pelo gestor, assim como o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes.

O Gestor C entende o controle interno como:

[...] um setor de apoio a Gestão. Os servidores que trabalham no Controle Interno desenvolvem atividades de fiscalização, acompanhamento e cumprimento das normas institucionais, atuando de forma preventiva, identificando riscos, falhas e vícios processuais. É papel do Controle Interno orientar e apontar aos Gestores as possíveis fragilidades identificadas nas rotinas e fluxos de processos, de modo que a Gestão possa corrigi-los de forma assertiva.

Esse entendimento do Gestor C está próximo da compreensão de Botelho (2008), que sinaliza o controle interno como meio que garante a obtenção dos objetivos e metas traçadas, de modo a evidenciar a eficácia, a eficiência e a economicidade da gestão. O entendimento adequa-se também ao que Aguiar (2011) postula, quando alega que o controle deve servir como órgão de assessoramento da autoridade.

Por sua vez, o Gestor D enxerga o órgão do controle interno como responsável por fazer auditorias internas na instituição, objetivando orientar os diversos setores à prevenção e correção de eventuais equívocos e erros em procedimentos que possam implicar irregularidade ou ilegalidade. A afirmativa do Gestor D adequa-se ao olhar de Peter e Machado (2014), por entenderem que a ideia central do controle interno é a prevenção e a correção de erros e desvios.

Atrelada à classificação de Attie (2018) sobre controle interno está a opinião do Gestor C no que se refere ao tipo de controle administrativo, considerando que compreende métodos e procedimentos que dizem respeito à eficácia operacional e à decisão política estabelecida pela administração. Por sua vez, a percepção do Gestor D está mais alinhada aos tipos de controle contábil do autor (ATTIE, 2018), ao considerar os procedimentos mais próximos da fidedignidade dos registros contábeis.

Por outro lado, o Gestor A relata que o planejamento das atividades a serem desempenhadas pela unidade de controle interno seguem a:

Orientação técnica da Controladoria Geral do Estado de Santa Catarina – CGE/SC onde é elaborado o Planejamento Anual das Atividades de Controle Interno – PAACI, no qual constam os trabalhos a serem executados, relação de temas sujeitos à atuação da Unidade de Controle Interno sendo que nas atividades comuns aos órgãos e

entidades as Unidades de Controle Interno devem seguir a padronização de atividades gerais disciplinada pela CGE/SC.

A elaboração de tal planejamento tem por finalidade dar transparência aos objetivos e resultados da Unidade de Controle Interno, além de ser um instrumento essencial à organização das atividades.

Sendo que, por meio da elaboração desse documento, eu como responsável pela SECONTI, tenho a oportunidade de alinhar os trabalhos do setor às necessidades, expectativas e prioridades da gestão, aumentando a probabilidade de implementação das recomendações emanadas e conseqüentemente a qualidade da gestão pública.

O planejamento e o controle na administração pública relatado pelo Gestor A vai ao encontro do que dizem os autores Meirelles (2016) e Di Pietro (2020), que definem o controle como a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro na administração pública, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação diante dos princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico. Lacombe (2009) acrescenta que planejamento, organização, controle e direção constituem a base do processo administrativo, que tem a finalidade medir e corrigir o desempenho da organização assegurando que os objetivos e as metas sejam atingidos e os planos para alcançá-los sejam realizados.

O Gestor A, ao informar que o planejamento tem a finalidade de dar transparência aos objetivos e resultados, sendo um instrumento de organização das atividades, consente com os pensamentos de Oliveira (2013) e Fischmann e Almeida (2018), no sentido de que o planejamento é uma metodologia administrativa que permite estabelecer a direção a ser seguida pela empresa, visando ao maior grau de interação com o ambiente ao evidenciar pontos como missão, objetivos, metas e políticas da organização, com o propósito de aproveitar as oportunidades e evitar os riscos.

O Gestor A relata que a importância mais evidente do controle interno é

[...] contribuir na salvaguarda dos recursos públicos e verificar a adequação na aplicação deles, mas além disso considero bem relevante a colaboração em ações que promovam a eficiência operacional e encorajem a aderência às políticas institucionalmente definidas, com o objetivo de evitar fraudes, erros, ineficiências e crises.

Creio que uma função bem importante é a de contribuir para que os gestores avaliem os processos e procedimentos em sua área de atuação na Universidade e uma perspectiva que temos é de atuar e contribuir na gestão dos riscos visando sua minimização e contribuir na otimização de procedimentos administrativos e normas internas visando ganhos na eficiência e eficácia.

Assim, o Gestor A apresenta a ideia da política de governança da administração pública, regulamentada pelo Decreto nº 9.203/2017, que descreve a implementação de controles internos relacionados à gestão de riscos, priorizando ações estratégicas de prevenção antes de sanções.

E, ainda, constata-se que o sistema de controle interno visa ter uma abrangência mais preventiva do que punitiva, concentrando-se na gestão de riscos e na governança, tornando-se indispensável o comprometimento da alta gestão nesse processo.

O Gestor B entende a importância e os benefícios do controle interno para a Udesc como um setor que:

[...] acompanha a execução dos programas de trabalho, contratos, convênios e a gestão orçamentária, financeira, contábil, operacional, patrimonial e de pessoal na Universidade quanto à legalidade, moralidade e legitimidade. Verifica a utilização racional dos recursos e bens públicos e avalia os resultados obtidos pela Administração quanto à economicidade e eficácia. Então entendo que a SECONTI é importante para nos proteger como gestores e a Universidade como instituição, contribuindo para que sejam evitados problemas como fraudes, erros, ineficiências e assim colabora na prevenção de crises.

Já o Gestor D compreende que o controle interno é importante para a Universidade, pois, a partir do trabalho realizado por esse órgão, a instituição previne e corrige equívocos e erros em atos administrativos, evitando a ocorrência de irregularidade ou de atos ilegais pelos quais possa sofrer sanções de órgãos de controle e ter uma avaliação negativa da sociedade.

Os Gestores B e D têm o mesmo entendimento de Attie (2018), para quem o controle interno tem quatro objetivos básicos e meios necessários para alcançá-los: a salvaguarda dos interesses, que se refere à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devido a erros ou irregularidades, assim como os principais meios que podem dar o suporte necessário; a precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais, que compreende a geração de informações adequadas e oportunas, necessárias gerencialmente para administrar e compreender os eventos realizados; a eficiência operacional, que determina a providência dos meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme; e a aderência às políticas existentes, assegurando que os desejos da administração, definidos por suas políticas e indicados por meio de seus procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelo pessoal.

Não obstante, o Gestor C entende a importância e os benefícios do controle interno para a Udesc ao vê-lo

[...] como um setor estratégico na estrutura organizacional da instituição, pois ao tempo que realiza atividades de controle, fiscalizando e orientando, está contribuindo para a qualidade e eficiência do serviço prestado a sociedade, e proporcionando aos gestores maior segurança com o fornecimento de dados e informações que refletiram na tomada de decisões.

Assim, o Gestor C segue a linha de Tavares (2005), que procura agrupar o plano estratégico e sua implementação em um só processo, visando assegurar as mudanças organizacionais necessárias para essa implementação e a participação dos vários níveis da organização envolvidos em seu processo decisório.

Na narrativa, ao falar de eficiência de serviços, o Gestor C segue o pensamento de Mazza (2021) quando a autora trata o princípio da eficiência como um modelo de administração pública gerencial voltado a um controle de resultados, fazendo com que os atos da administração sejam realizados com mais qualidade, competência e eficácia, em busca de atender às necessidades da sociedade. Dessa forma, quando se trata de eficiência na administração pública, isso significa que o gestor público deve administrar a organização com efetividade, economicidade, transparência e moralidade, visando cumprir as metas estabelecidas observando seus mecanismos de controle.

Na visão do Gestor A, uma sugestão de melhoria das atividades do controle interno para a gestão estratégica da Udesc seria a viabilização de um mecanismo para a manutenção do quadro de servidores lotados na Seconti que possuem experiência e capacitação em auditoria, para que não houvesse uma rotatividade tão frequente na equipe.

Para o Gestor B, uma sugestão de melhoria interessante é que a Seconti se envolvesse na identificação de áreas nas quais é recomendável que sejam oferecidos pela PROAD e PROPLAN (Pró Reitoria de Planejamento) treinamentos e capacitações às equipes de técnicos administrativos que atuam em atividades que envolvam despesas ou gestão de bens públicos.

A sugestão de melhoria do Gestor C é a constante capacitação dos servidores lotados na Seconti, para que estes, além do apontamento de erros ou riscos, sejam capazes de sugerir/recomendar ações que possam ser implementadas pela Gestão para evitar ou reduzir esses riscos.

No ponto de vista do Gestor D:

Visto que o Controle Interno tem como objetivo orientar os setores para executar suas atividades com correção a sugestão é promover a atuação mais frequente da Secretaria de Controle Interno junto aos diversos setores revisando com as equipes os diversos procedimentos e verificando possíveis falhas que possam existir nos processos, por fim orientando para a melhoria contínua, visando alcançar o resultado de excelência em gestão.

Nas respostas do Gestores A, B, C e D, observa-se a priorização de uma maior capacitação e treinamento de pessoas, sendo este o mesmo entendimento dos autores Crepaldi (2019) e Attie (2018), ao definirem que um eficiente sistema de controle interno resulta de um

peçoal com adequada qualificação técnica e profissional para a execução de suas atribuições. Attie (2018) ainda acrescenta que um dos objetivos do controle é o estímulo à eficiência operacional, em que deve ocorrer:

- a **rotação de funcionários**, que corresponde ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho e possibilita reduzir as oportunidades de fraudes, resultando, geralmente, em novas ideias de trabalho para as funções;
- a **seleção**, que permite a obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas;
- o **treinamento**, sendo a capacitação do pessoal para a atividade proposta, que pode acarretar melhor rendimento, menores custos e pessoal atento e ativo à sua função;
- o **plano de carreira**, com a determinação da política da empresa ao pessoal, recompensando o pessoal que busca sistema de controle sadio;
- os **relatórios de desempenho**, enfatizando as pessoas que executam suas tarefas e seguem com disciplina e obediência as políticas e procedimentos da empresa;
- e os **tempos e métodos**, admitindo o acompanhamento mais eficiente de execução das atividades e regulando possíveis ineficiências do pessoal.

Analisando a efetividade do controle interno na Udesc para a percepção dos gestores, pode-se citar a visão do Gestor B no que se refere à influência dos pareceres das atividades do controle interno nas decisões da gestão, em que o órgão de sua lotação analisa os relatórios das auditorias realizadas dando ciência do andamento dos processos e atividades que envolvem os recursos financeiros da instituição e, havendo qualquer problema, implementa as medidas corretivas propostas.

Esse pensamento do Gestor B assemelha-se ao que afirma Guerra (2007) em sua classificação sobre o controle posterior, dizendo que este deve ser aplicado após praticado o ato administrativo, pois tem o propósito de rever o ato para confirmá-lo se é legal e regular, corrigi-lo e, no caso de eventuais defeitos apurados, também desfazê-lo por via da revogação ou declaração de nulidade.

Para Calixto e Velasques (2005), o controle interno das instituições públicas é uma ferramenta capaz de aprimorar a aplicação do dinheiro público. O controle deve colaborar para que as tarefas sejam desempenhadas de maneira ágil e segura, sem interferir no processo de gestão, sendo fundamental a preocupação com essas estruturas. Como é passível de afirmação, o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e

medidas adotados pela instituição com o intuito de proteger seu patrimônio, analisar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política delineada pela administração.

Na visão do Gestor C:

Os pareceres do controle interno influenciam diretamente na tomada de decisões, os relatórios normalmente possuem dados, índices, números, gráficos e por fim recomendações aos Gestores. A gestão analisa, discute, estuda os relatórios, análise a sua viabilidade de implementação, e a partir daí pode estabelecer novas rotinas, prazos e fluxos no âmbito da instituição que venham a reduzir ou minimizar os riscos, falhas e/ou melhorar os processos.

Nessa linha de compreensão, Johnson, Scholes e Whittington (2011) salientam que a gestão estratégica é caracterizada por sua complexidade, o que faz necessário tomar decisões e fazer julgamentos baseados na conceitualização dos problemas difíceis. Para a gestão, é essencial que o resultado do controle corresponda a um ganho para a administração, pois o resultado do controle significa conduzir o gestor àquilo que pode acontecer, o que deve ser evitado e o que não aconteceu (CALIXTO; VELASQUES, 2005).

De acordo com o Gestor D, a influência dos pareceres das atividades do controle interno nas decisões da gestão se dá no sentido de fazer uma gestão eficiente, com qualidade, com nenhum ou com o mínimo de erros, uma vez que os pareceres da Secont têm como propósito orientar a gestão para a correção. Na mesma concepção do Gestor D, Stoner e Freeman (2010) afirmam que a conduta do administrador pode ser compreendida diante do quão eficiente e eficaz é e da competência com que define e alcança os objetivos delimitados.

Nesse contexto, Ansoff e Macdonnell (1993) definem a administração estratégica como um enfoque sistemático a uma responsabilidade importante e cada vez mais essencial da administração geral: posicionar e relacionar a empresa ao seu ambiente, de modo que garanta seu sucesso continuado e a coloque a salvo de surpresas.

Outro entendimento é os dos autores Hunger e Wheelen (2002), que afirmam que a gestão compreende: análise profunda dos ambientes interno e externo, formulação da estratégia, implementação estratégica e avaliação e controle, enfatizando o monitoramento e a avaliação de oportunidades e ameaças externas frente às forças e fraquezas da organização. Os autores ainda acrescentam que a Gestão é uma soma de decisões e ações estratégicas que determinam o desempenho de uma organização.

Sobre as limitações para o efetivo exercício da unidade de controle interno da instituição, o Gestor A explana que

[...] atividades de auditoria e respectivo controle que realizamos não enxergo limitações que as comprometam, tendo em vista dispormos de acessos diretos aos dados primários através dos Sistemas de Gestão e às informações do Diário Oficial Eletrônico além de o fluxo de informação entre os auditores de cada área/tema e os setores responsáveis pela gestão e execução das atividades fluir muito bem. Me ocorre que existem pequenas limitações que variam para cada área de auditoria, por exemplo os sistemas de Almoarifado e Patrimônio são sistemas antigos nos quais é bem trabalhosa a busca informações.

Essas limitações vão ao encontro das observações de Almeida (1996) e Crepadi (2019) sobre a apropriação de bens da empresa, no caso, os sistemas, e dos apontamentos Boyton, Johnson e Kell (2002) no que tange às principais limitações, aos erros de julgamento por informações inadequadas, às falhas devido à falta de entendimento das informações e operações do controle interno.

Franco e Marra (2001) acrescentam ainda que os controles internos são processos que envolvem pessoas, estando, portanto, sujeitos a limitações pertinentes ao envolvimento humano, como relação custo/benefício, direcionamento dos controles, transações rotineiras em detrimento de transações não rotineiras, erros humanos — devido a descuido, distração, julgamento — e instruções mal-entendidas.

4.3 AÇÕES QUE POTENCIALIZEM AS CONTRIBUIÇÕES DO CONTROLE INTERNO PARA A GESTÃO ESTRATÉGICA DA UDESC

Visando atingir os objetivos deste estudo, sugerem-se as seguintes ações para potencializar as contribuições do controle interno para a Gestão Estratégica da Udesc.

Um das dificuldades identificadas no controle interno da Udesc, a partir das demandas relatadas pelos Gestores A, B, C e D, é um aperfeiçoamento nos programas informais de governança já existentes, que acabam limitando as atividades e a institucionalização. Dessa forma, propõe-se a **Elaboração e aplicação de Programa de Governança**, potencializando as contribuições do controle interno para a gestão estratégica da Udesc, com o alinhamento da cultura organizacional e a aplicação de práticas às estratégias e desempenho da organização, buscando a criação, preservação e obtenção de valor.

O programa pode contribuir para uma gestão mais eficiente, mediante o controle e acompanhamento de políticas públicas, ao proporcionar uma melhor estrutura e desenvolvimento organizacional de processos e procedimentos, com a finalidade de verificar possíveis falhas que possam existir. Por fim, é capaz de orientar para a melhoria contínua, aspirando alcançar a excelência na gestão, visando ao interesse da sociedade.

Esse entendimento da criação de um programa de governança está alinhado com a compreensão do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) de que a governança corporativa é um processo por meio do qual as organizações são administradas de forma a tornar as ideias informações objetivas, com o intuito de proteger e fortalecer o valor da organização.

Para um melhor acompanhamento e execução das auditorias, com o intuito de apresentar as rotinas do controle interno da Udesc, demonstrando, conforme levantado pelos Gestores A, B e C, no que se refere aos programas de trabalho, tipos de despesas, contratos e convênios que são auditados na universidade, sugere-se a **Realização de Palestras sobre a importância dos controles internos e formulário**. Essa ação é capaz de demonstrar a importância do controle interno quanto à legalidade, moralidade e legitimidade, assim como avaliar os resultados obtidos pela administração, de modo a obter a economicidade e eficácia das rotinas do controle interno da Udesc.

A ação teve origem na necessidade de os controles sugeridos serem refutados caso sua importância na gestão não for identificada. A palestra pode sensibilizar para a importância do controle interno e levantar sugestões, por meio de aplicação de formulário, sobre as atividades desempenhadas, visto que o operacional é resultado das estratégias. Diante dessa demanda, que pode ser entendida como uma limitação de informações, tal ação é capaz de auxiliar em uma gestão mais eficaz, fortalecendo a imagem do controle interno perante a comunidade acadêmica de que a auditoria visa agregar valor à gestão, avaliando os controles internos e não apenas fiscalizando e punindo, como muitos servidores pensam.

Esse pensamento segue as ideias de Crepaldi (2019) ao citar as medidas que devem ser observadas quando da avaliação do controle interno, determinando novos procedimentos de prevenção de erros e irregularidades e averiguando se, na prática, o sistema funciona como está descrito no manual de procedimentos. Para isso, é essencial a aplicação de formulários de avaliação dos ciclos operacionais, que têm como propósito apontar para respostas afirmativas ou negativas, auxiliando a gestão a avaliar se o controle está alcançando o objetivo proposto.

Para uma maior efetividade do controle interno da Udesc, durante as entrevistas os Gestores A, B, C e D foram unânimes ao exporem, nos seus pontos de vistas, a potencialização das contribuições da Seconti, devido ao alto nível de informação obtida. Assim, sugeriram como melhoria das atividades do controle interno para a gestão estratégica que os servidores da Seconti e das diversas pastas da instituição necessitam de uma constante capacitação. Levando isso em conta, sugere-se, aqui, a **Promoção de cursos sobre objetos de análise do controle interno**, possibilitando aos servidores aprenderem novas técnicas, procedimentos e habilidades, assegurando a qualidade dos serviços prestados à sociedade.

À vista dessa compreensão, Bordin e Saraiva (2005) têm a mesma percepção de que o controle interno serve como um instrumento para assegurar a integridade das ações, gerando segurança e informações, contribuindo para a tomada de decisões dos gestores, elaborando, assim, procedimentos e métodos ágeis, facilitando a absorção de todos os colaboradores e usuários por meio de treinamentos e capacitações na busca de uma gestão fiscal responsável.

Outra ação que pode potencializar as atividades de controle interno para a gestão estratégica é a **Implementação de um Sistema de Controle Interno/Auditoria**. A exemplo do que afirmaram os Gestores A e C ao relatarem sobre o uso de sistemas antigos e de uma trabalhosa busca de informações e sobre o objetivo de alinhar os trabalhos dos setores às necessidades da gestão, é necessário priorizar o atendimento do processo de administração em tomar decisões a partir de um conjunto de informações, que englobam planejamento, organização, liderança, execução, controle e, conseqüentemente, qualidade da Gestão da Udesc e suas rotinas de controle interno.

Um sistema de controle tem o objetivo de facilitar o acesso às informações e o acompanhamento das atividades do controle interno em tempo real, definindo o que será auditado, disponibilizando relatórios para o acompanhamento das auditorias realizadas e permitindo a análise e a coleta de dados em um só sistema, otimizando todo o fluxograma. Catelli (2001) valida o uso de um sistema quando descreve que a informação é uma fonte de recursos de uma organização ao oportunizar a integração, a comunicação e a dinâmica que abrangem seus sistemas, assegurando os atos e ocorrências executadas em cada um dos setores, visando à entrega tempestiva de dados e informações para o conhecimento dos gestores estratégicos.

De acordo com os relatos dos Gestores A, B, C e D, em busca da excelência da Universidade, por meio de ensino, pesquisa e extensão, o controle interno tem como finalidade desenvolver atividades de fiscalização e acompanhamento das normas institucionais, atuando de forma preventiva e identificando riscos, falhas e vícios processuais. Os gestores estratégicos aspiram que a Secont contribua de forma a melhorar as fragilidades nas rotinas e fluxo de processos, gerando mais segurança na obtenção de dados e informações que refletem nas tomadas de decisão, contribuindo para a qualidade e eficiência dos serviços.

Logo, sugere-se a **Elaboração e implementação de um Programa de Compliance**, que, revisando os procedimentos e verificando possíveis falhas, auxilie na avaliação da gestão com relação aos seus procedimentos e processos em cada área de operação da universidade, cooperando com a gestão de riscos. Ainda, essa ação visa minimizar e otimizar procedimentos administrativos e normas internas, agregando ganhos à eficiência e eficácia da gestão e

objetivando a efetividade do controle interno da Udesc por meio do aprimoramento de normativas e da aderência às regulamentações do setor.

Essa compreensão corrobora com a opinião de Attie (2018) quando relata que, para a obtenção de um mecanismo eficiente de controle, a organização necessita de práticas e normatizações eficientes em seus procedimentos, com instruções claras e precisas em busca de um só entendimento sobre o ato, com o objetivo de identificar desvios e benefícios, monitorando e exercendo a coerência com as normas e os valores éticos da universidade, criando uma cultura de integralidade.

As ações que potencializam as contribuições do controle interno para a gestão estratégica da Udesc, as entrevistas dos Gestores A, B, C e D e a fundamentação teórica vão ao encontro do entendimento do controle interno na área pública na percepção de Castro (2018), ao considerá-lo um mecanismo de apoio para o gestor público e uma ferramenta de proteção e defesa do cidadão, garantindo que os objetivos da universidade pública sejam atingidos de forma econômica, eficiente e eficaz.

No quadro 8 é apresentada a síntese das ações descritas acima.

Quadro 8 – Síntese das ações propostas para o controle interno da Udesc

AÇÃO	DESCRIÇÃO DA AÇÃO
Programa de Governança	Busca alinhar a cultura organizacional e a aplicação de práticas às estratégias e ao desempenho da organização por meio da criação, preservação e obtenção de valor.
Palestra sobre a importância dos controles internos e aplicação de formulário	Visa sensibilizar para a importância do controle interno e obter possíveis sugestões, por meio de formulário, sobre as atividades desempenhadas, visto que o operacional é resultado das estratégias.
Realização de cursos sobre objetos de análise do Controle interno	Busca promover uma gestão mais eficaz, fortalecendo a imagem do controle interno perante a comunidade acadêmica de que a auditoria visa agregar valor à gestão, avaliando os controles internos e não apenas fiscalizando e punindo, como muitos servidores pensam; prevê a capacitação constante, tanto dos servidores do controle interno como dos setores, para averiguar e desenvolver as rotinas do dia a dia.
Sistema de Controle Interno/Auditoria	Visa facilitar o acesso às informações e o acompanhamento das atividades do controle interno em tempo real, definindo o que será auditado, disponibilizando relatórios para o acompanhamento das auditorias realizadas, permitindo a análise e a coleta de dados em um só sistema, fazendo com que o processo seja mais otimizado e eficiente.
<i>Compliance</i>	Visa ao aprimoramento de normativas e à aderência às regulamentações do setor, aglutinando boas práticas à instituição, principalmente quanto à transparência, efetividade dos recursos públicos e entrega do serviço ao cidadão.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Udesc, com o objetivo de prestar serviços com qualidade à sociedade, dispõe de recursos, estrutura e pessoal para assegurar sua atuação no ensino, pesquisa e extensão em prol do interesse público. Nesse ínterim, apesar de os procedimentos de controle estarem presentes na administração pública há algumas décadas, de acordo com a fundamentação teórica e resultados obtidos nessa pesquisa, o controle interno encontra-se ainda em fase de desenvolvimento, fortalecimento e solidificação, por isso é fundamental que existam controles dos atos dessa instituição, com o propósito de avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão.

De acordo Peter e Machado (2014), o controle interno, no campo da administração pública, tem o sentido de prevenção e correção de erros ou desvios, atuando como um conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, visando assegurar o alcance dos objetivos dos órgãos e entidades da administração pública de forma confiável e concreta.

O objetivo geral deste trabalho foi plenamente atingido, uma vez que se pôde determinar a implementação das contribuições do controle interno, com todos os objetivos atendidos.

Assim, este trabalho objetivou analisar as contribuições do controle interno para a gestão estratégica da Udesc e, para atendê-lo, foram definidos quatro objetivos específicos.

O primeiro objetivo específico descreveu as rotinas do controle interno na Udesc, demonstrando a institucionalização da Udesc e do controle interno, bem como apontou as rotinas do controle interno da instituição. Verificou-se que a Seconti segue as normas, objetivos e princípios descritos na fundamentação de responsabilidade do controle interno. Foi possível observar também que a referida unidade faz um controle reativo, aplicado após o ato e de mérito, visando corroborar com o equilíbrio entre o objeto projetado e o efeito atingido, garantindo uma boa gestão pública e atendendo aos princípios básicos da administração pública. Ademais, percebe-se a intenção de realizar um controle mais preventivo, visando ao controle do ato antes de ser praticado.

Para a consecução do segundo objetivo específico, verificou-se a percepção dos gestores estratégicos da Udesc sobre o controle interno por meio de uma entrevista semiestruturada, sendo de fundamental importância a compreensão da visão estratégica da universidade sobre o tema. Pode-se concluir que a Seconti vem contribuindo na salvaguarda dos recursos públicos, via auditorias, assim como nas despesas decorrentes dos processos licitatórios e seus respectivos contratos, despesas públicas de custeio, colaborando nas práticas que proporcionem o atingimento dos princípios básicos da administração pública, da legalidade, impessoalidade,

moralidade, publicidade e eficiência. Logo, o órgão atende às políticas institucionalmente definidas, de forma a garantir a conformidade com as leis, regulamentos, evitando fraudes e erros, o que auxilia nas atividades operacionais.

Para o alcance do terceiro objetivo específico, foi analisada a efetividade do controle interno para a gestão estratégica da Udesc a partir da percepção dos gestores em torno da literatura sobre o tema, sendo possível comparar os procedimentos e métodos utilizados pela Udesc com as visões de autores. Frente a essa percepção, verificou-se que a efetividade do controle interno pode ser aperfeiçoada por meio de novos procedimentos internos, possibilitando uma normatização e eficiência dos atos e evitando interpretações dúbias ou mal-entendidos. Nota-se também que deve haver uma melhoria na participação em programas, projetos e atividades visando à eficácia, eficiência e economicidade dos recursos e assegurando a aderência às diretrizes e normas da Universidade, com o propósito de antecipar informações oportunas e confiáveis que poderão ser aplicadas na tomada de decisão dos gestores.

Diante dos resultados obtidos nessa pesquisa, que foram de fundamental importância para compor as ações e contribuições de melhoria do controle interno para a gestão estratégica da Udesc, devido à complexidade das universidades enquanto instituições, alcançou-se primeiro numa proposta de um programa de governança, buscando alinhar a cultura organizacional e a aplicação de práticas às estratégias e desempenho da organização, A elaboração de palestras sobre a importância dos controles internos e aplicação de formulários, para obtenção de informações e sugestões, realização de cursos sobre objetos de análise do controle interno, como a implementação de um sistema de Controle Interno/Auditoria, com objetivo de facilitar o acesso às informações e o acompanhamento das atividades do controle interno em tempo real, e por último um programa de *compliance*, visando o aprimoramento de normativos e à aderência às regulamentações do setor.

Como limitações desta pesquisa, pode-se atribuir a compreensão dos entrevistados, pois a concepção de um número pequeno, pode não reproduzir a realidade completa da universidade estudada, por ser uma instituição com 12 (doze) centros de ensino, distribuídos em nove cidades do Estado de Santa Catarina; além de 28 (vinte e oito) polos de apoio presencial para ensino a distância, apresentando, assim, uma estrutura *multicampi*.

Sobre a proposição de novos estudos, além da repetição desse tipo de pesquisa em outras Universidades, propõe-se: (i) Elaborar e aplicar o programa de governança e de *compliance* na Udesc; (ii) Verificar o entendimento do papel da SecontI pelos técnicos; (iii) Realizar o levantamento das contribuições das atividades desenvolvidas pelos controles internos na administração pública

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Ubiratan Diniz de; ALBUQUERQUE, Marcio André Santos de; MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos. **A Administração Pública sob e perspectiva do controle externo**. 1. ed. 1. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- ATTIE, Willian. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- ALBUQUERQUE, Marcio André Santos de; CUNHA, Estevão dos Santos. **Curso de controle externo**. Brasília: Obscursos, 2009.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ANSOFF H. Igor; DONELL, Edward J. **Implantando a administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 1993.
- ANDRADE, Rui Otávio Bernardes de; AMBONI, Nério. **Teoria geral da administração**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2018.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm: Acesso em: 05 mar. 2021.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em: 21 jun. 2021.
- BRASIL. **Decreto n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 06 de mar. 2021.
- BRASIL. **Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm. Acesso em: 22 set. 2021.
- BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm. Acesso em: 21 jun. 2021.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 21 jun. 2021.

BOYTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

BORDIN, Patrícia; SARAIVA, Cristiane Jardim. O controle interno como ferramenta fundamental para fidedignidade das informações contábeis. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, Santa Maria, v. 2, n. 3, p. 201-2018, 2005. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/200>. Acesso em: 21 jun. 2021.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELAZQUEZ, Maria Dolores Pohmann. Sistema de controle interno na administração pública federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, Santa Maria, v. 2, n. 3, p. 63-81, 2005. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/63>. Acesso em: 21 jun. 2021.

CARVALHO, Raquel Melo Urbano de. **Curso de direito administrativo: parte geral, intervenção do Estado e estrutura da administração**. 2. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2009.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CATELLI, Armando. **Controladoria – uma abordagem da gestão econômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CERTO, Samuel C.; PETER, J. Paul. **Administração estratégica: planejamento e implantação da estratégia**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 1993.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Person Prentice Hall, 2002.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 12. ed. Porto Alegre: AMGH, 2016.

COSTA, Eliezer Arantes. **Gestão estratégica da empresa que temos para a empresa que queremos**. São Paulo: Saraiva, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos municípios**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DEWELT, Robert L. **Control: Key to Making Strategy Work**. Management Review, 1977.

- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- DRUCKER, Peter F. **Introdução à administração**. Tradução de Carlos A. Malferrari. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1998.
- FAYOL, Henri. **Administração industrial e geral**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1981.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- FERNANDES, Bruno Henrique Rocha; BERTON, Luiz Hamilton. **Administração Estratégica: da competência empreendedora à avaliação de desempenho**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- FISCHMANN, Adalberto Américo; ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. **Planejamento estratégico na prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Método de pesquisa**. Porto Alegre: UFRGS, 2009.
- GESSER, Grazielle Alano; OLIVEIRA, Clésia Maria de; MACHADO, Marília Ribas; MELO, Pedro Antônio. **Governança universitária: um panorama dos estudos científicos desenvolvidos sobre a governança em instituições de educação superior brasileiras**. Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior (Campinas), v. 26, n. 1, p. 5–23, abr. 2021.
- GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- GIL, Antônio Carlos. **Estudo de caso: fundamentação científica – subsídios para coleta e análise de dados – como redigir o relatório**. São Paulo: Atlas, 2009.
- GOMES, Fábio Bellote. **Elementos de direito administrativo**. Barueri, SP: Manole, 2006.
- GLOCK, José Osvaldo. **Guia para a Implementação do Sistema de Controle Interno nos Municípios**. Curitiba: Juruá, 2008.
- HUNGER, J. David; WHEELLEN Thomas L. **Gestão Estratégica: princípios e práticas**. Revisão Técnica de Roberto Meireles Pinheiro. Rio de Janeiro: Reichmann & Affonso Editores, 2002.
- IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. São Paulo, SP: IBGC, 2009.
- JUSTEN FILHO, M. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- JOHNSON, Gerry; SCHOLLES, Kevan e WHITTINGTON, Richard. **Fundamentos de estratégia**. Tradução de Rodrigo Dbal. Revisão técnica: José Edson Lara. Porto Alegre: Bookman, 2011.

LACOMBE, Francisco José Masset. **Teoria geral da administração**. São Paulo: Saraiva, 2009.

MACHADO, Quelen Cristiane Moraes; TONIN, Guerino Antônio. **Benefícios dos controles internos para a administração municipal**. 2012. 34 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal) – Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), Santa Maria, 2012. Disponível em: https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/2128/Machado_Quelen_Cristiane_Moraes.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 01 fev. 2022.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de administração pública: foco nas instituições e ações governamentais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAXIMIANO, Antônio Cesar Amaru. **Introdução à teoria geral da administração**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MAXIMIANO, Antônio Cesar Amaru. **Introdução à administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARINELA, Fernanda. **Direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo** 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MELO, Monike S.M.; LEITÃO, Carla R.S. **Características do controle interno das universidades federais brasileiras**. Revista GUAL, Florianópolis, v. 14, n. 1, p. 224-244, 2021.

MEDEIROS, Lu et al. **Princípios básicos da Administração Pública: poderes, deveres, direitos e responsabilidade**. São Paulo: FEAUSP, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. **O processo da estratégia**. Tradução de James Sunderland Cook. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MOTA JÚNIOR, A.; CONCEIÇÃO, S. Contribuições Teórico-Methodológicas sobre a Gestão Universitária no Contexto do Sistema Estadual de Educação Superior da Bahia. XIX Colóquio Internacional de Gestão Universitária, 2019, Florianópolis: INPEAU/UFSC, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/201729> Acesso em: 27 jul. 2022

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas de Informações Gerenciais: estratégias e táticas operacionais**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Administração estratégica na prática: a competitividade para administrar o futuro das empresas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PEREIRA, Maurício Fernandes. **Planejamento Estratégico: Teorias, modelos e processos**. São Paulo: Atlas, 2002.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcos Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

QUEIROZ, M. A. S.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V.; GOMES, A. O.; RODRIGUES, M. D. N. **Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas universidades federais brasileiras**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19, 2012, Bento Gonçalves. Anais... Bento Gonçalves, 2012.

RIBEIRO, R. A natureza da gestão universitária: influência de aspecto político - institucionais econômicos e culturais. **Revista Internacional de Educação Superior**, Campinas, v. 3, n. 2, p. 357-278, maio-ago. 2017. Disponível em: <https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/riesup/article/view/8650609>. Acesso em: 27 jul. 2022.

ROBBINS, Sthepen P.; DECENZO, David A. **Fundamentos de Administração – conceitos essenciais e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. São Paulo: Atlas, 2013.

STONER, John A. F.; FREEMAN, Edward. **Administração**. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2010.

SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina**: promulgada em 5 de outubro de 1989. Florianópolis, SC: Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina, 1989. Disponível em: http://leis.alesc.sc.gov.br/html/constituicao_estadual_1989.html. Acesso em: 06 mar. 2021

SANTA CATARINA. **Decreto n. 2056, de 20 de janeiro de 2009**. Regulamenta o Sistema de Controle Interno, previsto nos arts; 30, inciso II e 151 da Lei Complementar n. 381, de 7 de maio de 2007, e estabelece outras providências. Florianópolis, SC: Procuradoria Geral do Estado de Santa Catarina, 2009. Disponível em: <http://www.pge.sc.gov.br/index.php/legislacao-estadual-pge>. Acesso em: 6 mar. 2021

SANTA CATARINA. **Lei Complementar n. 741, de 12 de junho de 2019**. Dispõe sobre a estrutura organizacional básica e o modelo de gestão da Administração Pública Estadual, no âmbito do Poder Executivo, e estabelece outras providências. Florianópolis, SC: Governo do Estado de Santa Catarina, 2019. Disponível em: <http://leisestaduais.com.br/sc/lei->

complementar-n-741-2019-santa-catarina-dispoe-sobre-a-estrutura-organizacional-basica-. Acesso em: 6 mar. 2021.

SANTA CATARINA. **Lei n. 8.092, de 1º de outubro de 1990**. Transforma a Universidade para o Desenvolvimento do Estado de Santa Catarina, em Fundação Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC, e dá outras providências. Florianópolis, SC: Governo do Estado de Santa Catarina, 1990. Disponível em: http://www.secon.Udesc.br/leis/lei_8092-1990.pdf. Acesso em: 07 abr. 2021.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

TAVARES, Mauro Calixta. **Gestão estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

TAKEUCHI, Hirotaka; NONAKA, Ikujiro. **Gestão do Conhecimento**. Porto Alegre: Bookman, 2008.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

UDESC. **Resolução n. 044/2007 – CONSUNI**. Aprova o Regimento Geral da Fundação Universidade do Estado de Santa Catarina. Florianópolis, SC: Udesc, 2007. Disponível em: <http://www.secon.Udesc.br/consuni/resol/2007/044-2007-cni.pdf>. Acesso em: 2 nov 2019

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

WRIGHT, Peter; KROLL, Mark J; PARNELL, John. **Administração Estratégica: conceitos**. Tradução de Celso A. Rimoli e Lenita R. Esteves. São Paulo: Atlas, 2000.

YIN, Robert K. Estudo de caso: **planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Roteiro da entrevista – Gestor da Secont

- 1) Quanto tempo atua na Secont?
- 2) Já possuía alguma experiência anterior em auditoria ou controle interno?
- 3) O que é unidade de controle interno?
- 4) Quais atividades que o controle interno desempenha para a Udesc?
- 5) Existe um planejamento de atividades a serem desempenhadas pela unidade de controle interno?
- 6) Qual a importância das atividades/relatórios do controle interno para gestão da Udesc?
- 7) Quais as principais limitações para o efetivo exercício do controle interno?
- 8) Os seus relatórios são utilizados pela gestão executiva da Reitoria?
- 9) Existe algum *Feedback* de seus relatórios por parte da gestão?
- 10) Possui alguma sugestão de melhoria das atividades do controle interno para a gestão estratégica da Udesc?

APÊNDICE B – Roteiro da entrevista – Gestores Estratégicos da Reitoria/Udesc

- 1) Quanto tempo atua na gestão da Reitoria?
- 2) O que é controle interno?
- 3) Qual a importância e os benefícios do controle interno para a Udesc?
- 4) Qual a influência dos pareceres das atividades do controle interno nas decisões da gestão?
- 5) Quais as ações são tomadas pela gestão da Udesc com os relatórios do controle interno Seconti?
- 6) Possui alguma sugestão de melhoria das atividades do controle interno para a gestão estratégica da Udesc?