

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CLARIOVALDO ENIAS TAVARES DA SILVA

**CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO: O CASO DA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA DA GUINÉ-BISSAU**

RECIFE

2017

CLARIOVALDO ENIAS TAVARES DA SILVA

**CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO: O CASO DA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA DA GUINÉ-BISSAU**

Dissertação apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco por Clariovaldo Enias Tavares da Silva, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof.º Dr. Jeronymo José Libonati

RECIFE

2017

Catálogo na Fonte
Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

S586c	<p>Silva, Clariovaldo Enias Tavares da Controle interno no setor público: o caso da administração pública da Guiné-Bissau / Clariovaldo Enias Tavares da Silva. - 2017. 130 folhas : il. 30 cm.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Jeronymo José Libonati. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2017. Inclui referências e apêndices.</p> <p>1. Administração pública. 2. Auditoria interna. 3. Administração finan- ceira. I. Libonati, Jeronymo José (Orientador). II. Título.</p> <p>657. 45 CDD (22.ed.) UFPE (CSA 2017 –148)</p>
-------	---



Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO: O CASO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DA GUINÉ- BISSAU

Clariovaldo Enias Tavares da Silva

Dissertação submetida ao Corpo Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco e aprovada em 03 de fevereiro de 2017.

Banca Examinadora:

Orientador/ Presidente: Prof. Dr. Jeronymo José Libonati

Examinador Interno: Prof. Dr. Claudio de Araújo Wanderley

Examinador Externo: Prof. Dr. Marco Mondaini

AGRADECIMENTOS

“Ninguém se constrói sozinho” (CURY), por isso, neste particular venho expressar a minha profunda gratidão a todos aqueles que de forma direta ou indireta contribuíram para concretização deste objetivo. Sendo certo que ficarão nas minhas lembranças para sempre.

A todos agradeço de uma forma generalizada e sem deixar de agradecer de forma particular a meu Deus pela vida, força e a coragem que me deu de enfrentar esses desafios ao longo desses anos.

Em especial agradeço a minha mãe (Maria Madalena Tavares) que sempre procurou me fazer um homem de futuro, ao meu pai (Fidelis da Silva), a minha tia (Domingas Bartulmina Tavares) pelo apoio, aos meus tios (Braima Sané, Nua Sané, Mamadu Sané, Euzébio Lopes Crato Mário da Silva e Matias da Silva). A minhas tias Eva da Silva, Noêmia da Costa.

Aos meus irmãos: Eudésio e a sua esposa Arthimiza; Ercília e o seu marido Fernando; Adnesia; Naziano; Sandro; Anaraide; Ana; Vania e Regina Gomes, enfim, toda a minha família e parentes que, por perto ou longe, me encorajaram nas caídas e torceram por minha vitória.

Agradeço a todos aqueles que acreditaram que eu iria alcançar esse objetivo com êxito e decidiram me apoiar. Em especial ao (Sene Camara, Abu Camara, Mario Falcão, Ildo Baticã, Sow & Sow, Catrin, Catarina, Ana Paula, Evanuela, Adolfo Ramos, Diamantino e Dionísio Kabi). A todos meus amigos e conterrâneos da Guiné-Bissau, em especial aos estudantes de Recife- PE, Quintino Cá, Heloisa Alfredo Sami, Braima Maldine, Euclides Vieira, Joelson Gomes, amigos e colegas de LEGUI, e todos aqueles que me ajudaram a escriturar os meus passos a mensurar os meus sonhos que por fim hoje apresenta um resultado, que é um homem mestre.

Quero ainda agradecer os meus amigos e colegas de mestrado PPGCC, que me deram força e com toda a paciência me assistiram quando eu precisei. Em particular agradeço à Priscilla Milfont, por todo apoio e incentivo; Tiago Soeiro; João Gabriel e Rodrigo. Agradeço aos meus revisores de texto, Flávio Leal e Andreza Lima, aos demais colegas que por uma hora ou outra compartilhamos o conhecimento: Isabella Valentim, Aauto, Anderson do Nascimento, Francis Cleiton, Jean Gama, Jose Felipe, Leilson Vanderson, Luciana Oliveira, Maria Andreza, Maria Emanuela, Rayssa Kelly, Rubiana Cristóvão, Priscilla Ferreira e Maurício, que mesmo distante torceram pelas nossas vitórias.

Aproveito para agradecer aos professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC/UFPE), por todo conhecimento transmitido ao longo deste tempo, em especial ao meu orientador, o professor Jeronymo Libonati, pelas suas palavras encorajadoras e seus tempos que nunca se cessaram para me atender. Ao professor Cláudio Wanderley e Marco Mondaini pelas contribuições dadas, permitindo que este estudo se concretizasse.

Aos professores que sabiamente contribuíram com seus conhecimentos: professora Miranda, Aldemar, Lilian Outtes, Marco Tullio, Umbelina Lagioia e Ricardo.

Agradeço à colaboração de todos entrevistados, que graças a eles este trabalho foi realizado, sobretudo, às instituições que permitiram a realização da pesquisa. Agradeço ainda às seguintes personalidades: Thiago J.G. Neves Pró-Reitor de planejamento, orçamento e finanças (UFPE), Paula A. do Nascimento (CCSA), Carlos Kennedy, José Insumbo, Manuel Sanca, Caciano da Silva, Epifânia Rodriguês, Manuel Cezário, Cesário Sila, Rosa Smedo, Lonalberto.

Por fim, agradeço ao Governo Brasileiro por todo apoio dado, à cidade de Recife-PE pelo recebimento e à Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), pelo acolhimento como discente desta Instituição, durante oito anos, representando a base da minha formação profissional.

A tempestade vai passar, por sobre as ondas, confiante andarei, tribulações,
vencerei e as aflições, superarei, Deus provê, eu sei que proverá. (Manzotti)

RESUMO

A deficiência no controle interno nas organizações, tanto no setor público, como no privado, impede o funcionamento eficiente dos planos, dos objetivos e das decisões tomadas a todos os níveis, nomeadamente administrativo, financeiro e econômico. Em virtude disto, esta pesquisa teve como objetivo analisar as fragilidades existentes na estrutura do sistema de controle interno da Administração Pública Guineense, procurando aferir as suas causas. Para tanto, optou-se por uma abordagem qualitativa da pesquisa, na qual entrevista e aplicação de questionários foram adotados como as técnicas de coleta de dados, tomando como base um roteiro elaborado pelo pesquisador, seguindo a metodologia proposta por Albêlo (2007) e Fachada (2014). Aprofundou-se nas abordagens quantitativas para maior entendimento da matéria em estudo, e, por conseguinte para confirmação e confrontação dos resultados obtidos no campo através da entrevista e aplicação de questionário com as respostas dos respondentes em relação aos seus perfis, usando a correlação de Pearson. Dos resultados conclui-se que, a administração pública Guineense se encontra frágil ou deficitária em todos os pontos de controle interno. No primeiro ponto de controle analisado (controle geral) verificou-se a falta de instrumento legal para criação do SCI, a falta de Sistema Integrado de Informação, Manuais de Normas e Procedimentos Internos e Departamentos de Auditoria Interna. No âmbito de controle contábil, constatou-se a inexistência deste setor em algumas entidades pesquisadas. No que se refere ao controle patrimonial foram constatadas deficiências em termos de cadastro atualizado dos bens; em 95% dos órgãos pesquisados os bens não foram tombados. Em relação ao controle financeiro, em sua maioria, os controles são ineficientes, já que, preferivelmente os recebimentos e os pagamentos são feitos via tesouraria. No que concerne ao controle orçamentário, constatou-se que a deficiência em quase 37% dos pesquisados reside nos controles de arrecadação e recolhimento das receitas, justificadas na forma deficiente de recebimento (via tesouraria). Outro ponto analisado na estrutura de CI é o Controle de Pessoal, no qual verificou-se a falta de treinamento e reciclagem e não aplicabilidade de PCCV. Por outro lado, constatou-se que na maioria dos órgãos, por falta de controle informatizado, as folhas de pagamento não se baseiam no controle de frequência. No que tange ao último ponto analisado, o qual trata de Contratos e Licitações, foi constatado que não existe uma comissão permanente em quase 58% dos órgãos pesquisados; nos lugares em que existem tais comissões, estas não são renovadas. Entretanto, à correlação de Pearson aponta que a não implementação do SCI tem uma relação com o cargo dos seus gestores, e as macrovariáveis ambientais que implica nessas fragilidades e que são apontadas nas literaturas a falta de instrumentos Normativos, a falta de Tecnologias de Informação, a dimensão econômica e a instabilidade política.

PALAVRAS-CHAVE: Administração Pública. Controle Interno. Macrovariáveis.

ABSTRACT

Deficiency in internal control in organizations, both in the public and private sectors, impedes the efficient functioning of the plans, objectives and decisions taken at all levels, including administrative, financial and economic. As a result, this research had the objective of analyzing the weaknesses in the structure of the internal control system of the Guinean Public Administration, seeking to assess its causes. Therefore, a qualitative research approach was chosen where the interview and application of questionnaires were adopted as the techniques of data collection, based on a road map developed by the researcher, following the methodology proposed by Albêlo (2007) and Fachada (2014). It was deepened in the quantitative approaches for a better understanding of the subject under study, and therefore for confirmation and confrontation of the results obtained in the field through the interview and application of questionnaire with the answers of the respondents in relation to their profiles, using Pearson's correlation. From the results, it has concluded that the Guinean public administration is fragile or deficient in all points of internal control. The first control point analyzed (general control) was the lack of a legal instrument for the creation of SCI, lack of an Integrated Information System, Internal Standards and Procedures Manuals, and Internal Audit Departments. Within the scope of accounting control point, it was verified the inexistence of this sector in some surveyed entities. With regard to the patrimonial control, deficiencies were verified in terms of updated records of the assets, in 95% of the surveyed bodies, the assets were not registered. In relation to financial control, the majority of controls are inefficient, since, preferably, receipts and payments are made through treasury. Regarding budgetary control, it was verified that the deficiency in almost 37% of the respondents resides in the controls of storage and collection of the revenues, justified of deficient form of reception (via treasury). Another point analyzed in the IC structure is Personnel Control, in which there was a lack of training and recycling and non-applicability of PCCV. On the other hand, it was found that in most of the organs, due to lack of computerized control, payrolls are not based on frequency control. Regarding the last point analyzed, which deals with Contracts and Tenders, it was verified that there is no permanent commission of these in almost 58% of the surveyed bodies; where such commissions exist, they are not renewed. However, Pearson's correlation points out that the non-implementation of SCI has a relation with the position of its managers, and the environmental variables that imply these fragilities and which are pointed out in the literature are lack of normative instruments, lack of Information Technology, dimension Economic and political instability.

KEYWORDS: Public Administration. Internal Control. Macro Variables.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Cubo COSO II	40
Figura 2- Abrangência do SCI no Brasil	47
Figura 3- Mapa das Regiões de Guiné-Bissau.....	59
Figura 4 - Indicadores Macroeconômicos	63
Figura 5- Crescimento Real do PIB de Guiné em relação à África Ocidental e África	63
Figura 6- PIB por Setores (%)	64
Figura 7- Operações Financeiras do Estado (%) do PIB	66
Figura 8 - Saldo Comercial.....	66

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Perfil dos pesquisados (cargo)	75
Gráfico 2 - Tempo de serviço	76
Gráfico 3 - Formação.....	77
Gráfico 4 - Controles gerais.....	79
Gráfico 5 - Controle contábil.....	86
Gráfico 6 - Controle patrimonial	89
Gráfico 7 - Controles financeiros-recebimentos/pagamentos	92
Gráfico 8 - Controles orçamentários	94
Gráfico 9 - Controle na área de pessoal.....	96
Gráfico 10 - Controle de contratos e licitação	98

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Áreas pesquisadas nos Ministérios e Secretarias de Estado.....	30
Quadro 2 - Perspectivas de Controle - COSO I.....	38
Quadro 3 - Componentes do Modelo ERM COSO II	41
Quadro 4 - Controle segundo a legislação dos PALOP	58
Quadro 5 - Conflitos Políticos em Guiné-Bissau, 1974-2014	61
Quadro 6 - Áreas pesquisadas nos Ministérios e Secretarias de Estado.....	69
Quadro 7 - Dependências das secretarias	71
Quadro 8 - Quanto à situação dos controles gerais	78
Quadro 9 - Quanto à situação contábil	84
Quadro 10 - Quanto à situação dos controles patrimoniais	88
Quadro 11 - Quanto à situação dos controles financeiros	91
Quadro 12 - Quanto à situação dos controles orçamentários	93
Quadro 13 - Quanto à situação dos controles na área de pessoal.....	95
Quadro 14 - Quanto à situação dos controles, contrato e licitações	97

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Quesitos sobre controle geral	80
Tabela 2 - Associações encontradas do perfil dos entrevistados-respondentes/controle geral	99
Tabela 3 - Associações encontradas do perfil dos entrevistados-respondentes/controle contábil	100
Tabela 4 - Associações encontradas do perfil dos entrevistados-respondentes/controle orçamentário.	100
Tabela 5 - Associações encontradas do perfil dos entrevistados-respondentes/controles financeiros.	101

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BM	Banco Mundial
CF	Constituição Federal
CGE	Conta Geral do Estado
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
DAF	Diretores Administrativos e Financeiros
EU	União Europeia
FMI	Fundo Monetário Internacional
IGF	Inspeção-Geral das Finanças
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEF	Ministério da Economia e Finanças
PALOP	Países Africanos da Língua Oficial Portuguesa
PCCV	Plano de Cargos, Carreiras e Vencimentos
SCI	Sistema de Controle Interno
SI	Sistema de Informação
SISTAFE	Sistema de Administração Financeira do Estado
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
TCU	Tribunal de Conta da União
TIC	Tecnologia de Informação e Comunicação

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	17
1.1	Contextualizações do problema	19
1.2.1	Objetivo Geral	22
1.2.2	Objetivos Específicos	22
1.3	Justificativa	22
1.4	Estrutura do trabalho	25
2	APORTE TEÓRICO	26
2.1	Controle	26
2.2	Controle interno na administração pública	28
2.2.1	Estudos Anteriores Sobre Controle Interno na Administração Pública	33
2.3	Modelo de controle interno “coso”	37
2.4	Macrovariáveis ambientais ao controle interno	42
2.4.1	Fatores/Condições Legais/Normativo	42
2.4.2	Fatores/Condições Políticas	43
2.4.3	Fatores/Condições Tecnológicas	43
2.4.4	Fatores/Condições Econômicas	44
2.5	Modelos de controle interno do brasil	45
2.5.1	Legislação Aplicada ao Controle Interno	45
2.5.2	Controle Interno na Execução Orçamentária	49
2.5.3	Controle Contábil e Patrimonial	50
2.5.4	Controle de Contratos e Licitações	52
2.6	Controle segundo a legislação dos países africanos de língua oficial portuguesa (palop)	53
2.6.1	Angola	53
2.6.2	Cabo Verde	54
2.6.3	Moçambique	56
2.6.4	São Tomé e Príncipe	57
2.6.5	Guiné-Bissau	57
3	CONTEXTUALIZAÇÃO DA GUINE-BISSAU	59
3.1	Geografia clima e dados populacionais	59
3.2	Condições políticas	60
3.3	Condições sociais	61
3.4	Condições econômica	62

4	METODOLOGIA.....	68
4.1	Tipo de pesquisa	68
4.2	Coleta de dados	68
4.3	População	70
4.4	Análise	73
5.	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	75
5.1	Análise descritiva.....	75
5.1.1	Perfil dos Entrevistados	75
5.1.2	Análise Descritiva da Estrutura de Pontos de Controle.....	78
5.1.2.1	Controles Gerais	78
5.1.2.2	Controle Contábil	84
5.1.2.3	Controle Patrimonial	87
5.1.2.4	Execução Financeira.....	90
5.1.2.5	Execução Orçamentária.....	92
5.1.2.6	Pessoal	94
5.1.2.7	Licitação e Contratos	97
5.2	Análise estatística das associações entre o perfil dos entrevistados-respondentes e as respostas dos quesitos levantado nos pontos de controles	98
5.3	Influência das macrovariáveis ambientais ao sic na administração pública guineense	102
5.2.1	Influência dos Fatores/Condições Legais/Normativos	102
5.2.2	Influência dos Fatores/Condições Políticas	103
5.2.3	Influência dos Fatores/Condições Tecnológicos	105
5.2.4	Influência dos Fatores/Condições Econômicas	105
6	CONCLUSÕES.....	107
	REFERÊNCIAS	112
	APÊNDICE A	121
	APÊNDICE B.....	127

1 INTRODUÇÃO

A entidade pública denominada Governo tem por uma das finalidades a satisfação das necessidades sociais, quer de forma direta ou indireta. Esse último fere-se a autorização do estado às outras entidades para a realização dos serviços a ele pertencente, especialmente aqueles voltados à área da saúde, educação, infraestrutura, entre outros. Para alcançar tais propósitos, torna-se necessário a realização das despesas a partir da utilização de recursos públicos oriundos do seu poder coercitivo de tributar.

Nessa perspectiva, as constantes mudanças no ambiente econômico mundial nos últimos tempos têm levado não só as empresas privadas, mas também a administração pública, a buscar melhoraria da eficiência e a qualidade dos seus serviços, para melhor atender seus objetivos. Tais mudanças no modelo de governança nas organizações do setor público começaram desde final da década de 1970 e início de 1980, especialmente nos países desenvolvidos (POLLITT, 1995), e vêm se tornando *mister*, na medida em que antigamente a fiscalização se apresentava insuficiente diante da demanda de informações e do grau de transparência exigidos pela sociedade (ANDRADE, 2011).

Nos países democráticos, a sociedade ciente dos seus direitos e deveres, questiona a administração quanto aos resultados dos trabalhos realizados, assim como a gestão dos recursos públicos. Nesta visão, observa-se que a administração pública depara-se diariamente não só com as exigências legais dos órgãos de controle (interno e externo), mas também com as da população. Assim sendo, a sua obrigação ética e legal de prestar contas não se refere apenas aos recursos despendidos, mas também às demais ações e omissões na sua atuação enquanto gestor da máquina pública (ANDRADE, 2011).

Nesse contexto, quando se fala de controle de recursos públicos e em transparência, encontra-se o processo de *accountability*, que é uma das formas de cobrar respostas dos governantes. Isso ocorre exatamente porque existem deficiências nas informações que são passadas ao público (SCHEDLER, 1999). Nesse caso, a *accountability* cria mais transparência em relação ao exercício do poder, através de processos de avaliação e responsabilização, ou seja, mecanismos que permitam ao cidadão controlar o exercício do poder concedido aos seus representantes (ROCHA, 2011). Nesse processo, o controle interno – CI – é colocado como tendo papel basilar para garantir que as informações cheguem aos decisores com o máximo possível de integridade, veracidade e confiabilidade (MAIA *et al.* 2005).

Como explica Tenório (2007), o controle interno compreende um conjunto de procedimentos, políticas, atribuições de deveres e responsabilidades, métodos e técnicas, que visam minimizar a possibilidade de ocorrência de determinados eventos que possam vir a impedir que as organizações atinjam os objetivos traçados, sejam eles na área administrativa, operacional ou contábil.

O CI consiste em salvaguardar e proteger os ativos das organizações, verificar o grau de confiabilidade e exatidão dos registros contábeis, promover a eficiência operacional e proporcionar à administração dados seguros que lhe permitam uma tomada de decisão com menor grau de risco possível (CREPALDI, 2012).

Assim, a maior parte das reformas administrativas no âmbito público que vêm sendo implementadas desde a segunda metade do século XX, mostram que seu objetivo esteve sempre relacionado com a melhoria do funcionamento da máquina administrativa do Estado, a elevação da eficiência, a redução dos custos e o aumento da eficácia e da efetividade no funcionamento dos organismos públicos (SIMIONE, 2012).

Esta nova forma de governar é denominada de *New Public Management*, que dentre as suas ideias sugere a desintegração de grandes organizações do setor público em unidades menores, trazendo competitividade dentro dessas unidades, privilegiando a eficiência econômica, estilo de gestão do setor privado, controle de custos e cultura de auditoria, maior poder de decisão gerencial e liberdade, indicadores de desempenho claramente definidos e relacionados com a saída (em vez de processos) e avaliação de desempenho em relação a esses padrões (HOOD, 1991; ASHRAF e UDDIN, 2011).

Ressaltando que, ao contrário das entidades privadas em que o sucesso significa lucro, na administração pública este significa o interesse público, que é o seu objetivo. Nesse sentido, é possível transferir os mecanismos de gerenciamento do setor privado, ou seja, renovar o aparelho do estado, mas, estas renovações devem incorporar aspectos como a descentralização administrativa, a democratização, a transparência na administração pública, a eficiência administrativa, a participação popular e a função reguladora dos riscos sociais econômicos e ambientais (LIMA; MARTINS, 2005; MONTEIRO, 2011).

A partir das atribuições surge a necessidade de auxílio através de instrumentos de gestão capazes de gerar informações propícias para o fomento do controle social, além de auxiliar no monitoramento da conformidade dos procedimentos e da atuação dos administradores públicos. Neste caso, um modelo de controle interno, que deve ser entendido como mecanismo

que procura garantir a prática de boa gestão e procedimentos administrativos, de maneira que, nessa área, tal controle acabe assumindo o objetivo de ser, simultaneamente, um mecanismo de auxílio aos gestores públicos e um instrumento de proteção e defesa do cidadão, configurado tanto no modelo burocrático quanto na nova gestão pública (FERREIRA, 2013).

Portanto, o controle interno - CI é orientado para realizar a autoavaliação da administração (com suas limitações usuais). Ele abrange preocupações de ordem gerencial (eficiência e contributividade), programática (eficácia e convergência) e administrativo-legal (conformidade) (CAVALHEIRO; FLORES, 2007). Percebe das posições de diversos autores citados anteriormente que CI constitui num mecanismo por meio do qual a entidade garante eficiência e eficácia dos seus atos, zelando pela transparência na excussão das atividades praticadas pelos seus órgãos constituintes.

Ressalta-se que, basicamente são dois modelos de sistemas de controle: Interno e Externo. O controle Externo, realizado pelo Poder Legislativo, conta com o auxílio do tribunal de contas, e tal modelo é utilizado em países como Alemanha, França, Portugal, Brasil, Cabo Verde, Guiné-Bissau, entre outros (RIBEIRO, 2002). Já o controle Interno, como mostra as assertivas anteriores, refere-se àquele que é exercido pelos órgãos da administração pública, sobre as suas próprias atividades. Tal modelo é definido segundo a legislação de cada país que o adota. Cabe destacar que este último modelo (controle interno) será o objeto deste estudo na administração Pública Guineense, que, segundo o relatório da União Europeia-UE/Banco Mundial- BM, encontra-se frágil ou inexistente, o que será apresentado no próximo tópico.

1.1 Contextualizações do Problema

Na gestão pública moderna observam-se diversas situações anômalas inerentes aos aumentos excessivos das despesas públicas, como por exemplo: as perdas e má utilização dos bens públicos e falta de coerência e consistência nas informações financeiras nas contas sob gerência geral do Estado e, muitas vezes, a sua omissão na prestação de contas (CORREIA, 2013).

Esses fatos, segundo a autora (2013), fragilizam, em certa medida, o equilíbrio e a sustentabilidade da governança pública, sobretudo no mundo globalizado, que requer a prestação de contas por parte dos Estados perante as instâncias nacionais e os organismos internacionais (por exemplo: Tribunais de Contas, Parlamntos Nacionais, FMI – Fundo Monetário Internacional, Banco Mundial, entre outros). Essas últimas instituições exigem dos países pobres a

prestação de contas e credibilidade das finanças públicas para financiamentos, como no caso da Guiné-Bissau, onde maior parte da receita orçamentária advém das doações e financiamentos dos organismos internacionais. Fato que será abordado com mais detalhe no capítulo 3.

Como observado, a deficiência no controle interno nas organizações, tanto no setor público como no privado, impede o funcionamento eficiente dos planos, dos objetivos e das decisões, tomadas a todos os níveis, quer seja administrativo, econômico ou financeiro (CORREIA, 2013).

Os altos índices de ineficiência nos serviços públicos e de desvios, fraudes e má administração do patrimônio público são fatores que impactam a administração pública Guineense, em todos os níveis, que está vulnerável a essas ocorrências, com seus controles internos frágeis, inexistentes ou ineficazes para combatê-las. (Relatório da União Europeia-UE/Banco Mundial- BM sobre Avaliação do Sistema de Gestão de Finanças Públicas: Guiné-Bissau, 2013).

Segundo o relatório, há uma fragilidade nos serviços de controle interno nos Ministérios, além das Inspeções Gerais que são, em princípio, os serviços de auditoria interna, mas que podem realizar o controle interno. É o caso, por exemplo, da Inspeção-Geral das Finanças (IGF).

No que tange às despesas públicas, estas carecem de uma análise formal dos riscos na cadeia de sua execução, a partir de manuais, normas, orientações, listas ou registros de controle interno. Nesse sentido, segundo o Tribunal de Contas da União/Brasil-TCU (2009), quando os controles internos no setor público são incapazes de atingir seus objetivos, as consequências atingem toda a sociedade, em especial, as camadas mais carentes, que dependem exclusivamente dos serviços oferecidos pelo Estado, revelando a pior face da má gestão pública.

O Decreto-Lei nº 3/87 da Guiné-Bissau, no seu capítulo IV, artigo 19º, inciso 1., define que a fiscalização administrativa da execução orçamentária compete, além da própria entidade responsável pela gestão e execução, às entidades hierarquicamente superiores e de tutela, aos órgãos gerais de inspeção e de controle administrativo e aos serviços de contabilidade pública, devendo ser efetuado nos termos da legislação aplicável.

Nesse sentido, em Guiné-Bissau, o controle externo é exercido pelo parlamento e pelo Tribunal de Contas, que é o órgão supremo de fiscalização da legalidade das contas públicas e responsável pelo julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe. Já o controle interno e administrativo é exercido pela IGF.

Segundo Cavalheiro e Flores (2007), a solução para a organização do sistema de controle interno não significa apenas aprovar lei em sentido formal, mas, sobretudo, entender a finalidade dos controles internos e visualizar a administração de forma sistêmica, como um todo, em todos os seus processos.

Ressalta-se que o controle interno é efetuado pelas pessoas e, por isso, não deve ser entendido meramente como um manual de políticas e procedimentos, sistemas e formas. São as pessoas e as ações que estas assumem nos diversos níveis da organização que permitem realizar um controle interno efetivo (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, COSO, 2013). Portanto, vale salientar que não basta definir determinados controles internos por questões de formalidade, é indispensável considerar uma estrutura que seja apropriada tanto ao modelo de gestão adotado, quanto às necessidades da organização (FERREIRA, 2013).

Cocurullo (2004), por sua vez, assevera que a metodologia *COSO* auxilia na identificação dos objetivos essenciais de qualquer organização, definindo o controle interno e seus componentes, além de fornecer critérios a partir dos quais os sistemas de controles podem ser avaliados, independentemente do tipo de organização.

A administração pública Guineense carece da existência de sistemas de controle interno bem estruturados, apresentando estes algumas lacunas, segundo o relatório da UE/BM citado anteriormente. Ao avaliar controles internos em determinada atividade ou setor (contábil, patrimonial, financeiro, orçamentário, pessoal, licitações e controles gerais), sendo constatadas fragilidades em pontos de controle, tais fragilidades estariam propensas a provocar riscos ou desvios na eficiência e eficácia da atividade desenvolvida (ALBÊLO, 2007).

Suyono (2011) aponta que o sistema de controle pode garantir a confiabilidade dos relatórios financeiros, a eficiência e a eficácia das operações em conformidade com as regras e regulamentos. Acresce que se um sistema de controle interno é eficiente, ele pode melhorar a prática da boa governança. Contudo, a conjuntura guineense, de acordo com o relatório da UE/BM, mostra que há uma fragilidade nessas estruturas ou sistemas.

Em virtude disto, busca-se responder a seguinte questão de pesquisa: ***Quais as fragilidades da estrutura do sistema de controle interno da Administração Pública Guineense?***

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar as fragilidades existentes na estrutura do sistema de controle interno da Administração Pública Guineense, procurando aferir as suas causas.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar os mecanismos adotados pelos serviços de Administração Pública Guineense, no que concerne ao controle da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- b) Identificar as carências existentes nos principais pontos de controle administrativo;
- c) Identificar por meio da literatura, possíveis fatores macro ambientais que podem influenciar a implementação de um sistema de controle interno na administração pública Guineense.

1.3 Justificativa

Quando se tem em vista a dinamização de tarefas administrativas é imprescindível a prática de métodos gerenciais e de controle na aplicação de recursos disponíveis, a fim de melhorar os serviços públicos. Os sistemas de controles internos, quando implantados adequadamente, constituem um instrumento importante para o alcance desses resultados (ALBÊLO, 2007).

Segundo Cavaleiro e Flores (2007, p.15), “a maneira de executar as atividades em cada órgão sofre influência direta das crenças e valores implícitos nas regras, atitudes, comportamentos, hábitos e costumes que caracterizam as relações humanas”. Entretanto, os autores defendem a ideia que todo órgão deve possuir uma cultura organizacional facilmente identificável, adequada, moderna e transparente, pois a *performance* na Administração Pública está distante de qualquer uniformidade.

Da mesma forma dos países desenvolvidos, os países menos desenvolvidos têm traços macroeconômicos, políticos e culturais que possuem uma influência importante sobre a utilização e o desenvolvimento de sistemas de controle de gestão. A maioria desses países, além de estar em má forma economicamente, também apresentam problemas de governança, incluindo corrupção e más práticas políticas, que servem aos interesses de poucos poderosos (HOPPER *et al.*, 2009).

Esta mesma ideia é compartilhada por Awortwi (2006) quando afirma que as questões relativas à administração e gestão públicas no continente africano não podem ser indiferentes do seu contexto histórico, como a colonização e o tipo de doutrinação dada aos africanos; a cultura de patronagem e clientelismo introduzido na ação e instituições governamentais; a má gestão dos recursos e a influência dos parceiros de desenvolvimento sobre a ação do governo.

Alguns estudos mostram que os países menos desenvolvidos estão necessitando de tecnologia contábil, independentemente da sua forma (UDDIN *et al.*, 2011), argumentando que a transferência de tecnologia contábil pode ser cara para esses países. Subentende-se, portanto, que há uma necessidade de apoio a estes países de forma a permitir-lhes a aquisição de tecnologia de controle e de gestão.

Por sua vez, Pureza (2007) coloca a ajuda internacional como um dos fatores que impedem os países subdesenvolvidos de procurar soluções para seus problemas e de desenvolver o seu mercado interno, condicionado pelas importações e doações que vêm do exterior. Nessa linha, Mendes (2010) aponta que o sobreendividamento em que os países pobres se envolvem, por indicação dos peritos que vão para ajudá-los a desenvolverem-se, acaba por levá-los a uma pobreza cada vez mais extrema.

Estudos questionaram o fato de que a transferência de conhecimentos de contabilidade pode ser disfuncional, considerando os diferentes fatores sócio-políticos e culturais que operam em países menos desenvolvidos (UDDIN *et al.*, 2011). Outros estudos apontaram que a maioria das entidades do setor público, na sua essência, está sujeita a controles por seus respectivos Ministros (ASHRAF, 2011).

Portanto, o trabalho se justifica pelo fato da Guiné-Bissau ser um dos países mais pobres do mundo, ocupando a 164ª posição entre os 169 países incluídos no Índice de Desenvolvimento Humano da Organização das Nações Unidas de 2010. Em 2013, a Guiné-Bissau ocupava o 4.º lugar, a contar do fim, entre os 15 países mais pobres do mundo (Índice de Desenvolvimento Humano das Nações Unidas de 2013), estes fatos que, segundo JR Sousa (2005), não são indiferentes aos sucessivos acontecimentos políticos, econômicos e sociais que têm marcado de forma indelével e simultaneamente o país.

A organização *Transparency International* foi criada em 1993, com sede em Berlim, e está presente em mais de 100 países. A sua missão é parar a corrupção e promover a transparência, a prestação de contas e a integridade em todos os níveis e em todos os setores da sociedade. No seu relatório “*CORRUPTION PERCEPTIONS INDEX 2015*”, a Guiné-Bissau ocu-

pa a posição 158 dos 168 países listados, com 17 pontos numa escala de 0 (considerado o mais corrupto) a 100 (considerado o menos corrupto).

A corrupção floresce quando há pouca transparência do governo, nenhuma legislação de liberdade de informação, o desprezo pela liberdade de expressão e de imprensa, a democracia ausente ou disfuncional, funcionários do governo mal remunerados e populações analfabetas (HOPPER; TSAMENYI, 2009).

Subentende-se que interpretar a corrupção na Guiné-Bissau exige uma atenção especial, principalmente aos fatores da pobreza e analfabetismo (MENDES, 2010). Ao justificar essa assertiva, o autor referenciado (2010) assevera que, quando o Estado não consegue cumprir com suas obrigações, e colocar os instrumentos da boa governança e de gestão a disposição dos cidadãos, muitos sentem a necessidade de envolver-se em práticas criminais e ilícitas, e se acrescer a tudo isso um clima de instabilidade política que constantemente vive o país, estão reunidas todas as condições para o incentivo direto ou indireto à prática da corrupção (MENDES, 2010).

Entretanto, o país possui grandes potencialidades em termos de recursos naturais, que precisam ser aplicadas de forma eficiente para solucionar os problemas que assolam a sociedade guineense.

Assim, talvez o quadro acima referido esteja relacionado à falta de instrumentos de gestão capazes de gerar informações para o fomento do controle social e para o monitoramento da conformidade dos procedimentos e da atuação do gestor público, neste caso, um modelo de controle interno.

Como explica Kwanbo (2009, p.01), a responsabilidade do sistema de controle interno no governo “é garantir uma proteção total dos seus ativos, assegurar a utilização dos recursos, ou seja, a devida autorização das receitas e despesas, e zelar pela remoção da má conduta nas finanças pública”.

Considerando todos estes fatos, que conduzem à premissa de que o controle interno da Administração Pública Guineense sofre de carências graves, torna-se pertinente realizar um estudo aprofundado sobre tal realidade.

Este estudo procurou-se conhecer as carências no controle interno da administração Pública Guineense, procurando aferir as suas causas. Espera-se que o resultado a ser encontrado contribua para uma discussão acadêmica sobre os modelos de controle interno adequados aos países menos desenvolvidos, principalmente aqueles que se enquadram numa estru-

ra semelhante à da Guiné-Bissau. Espera-se ainda, que tais resultados sirvam de referência para os gestores públicos, podendo ser usado como ponto de partida para melhorar o modelo de gestão ou controle existente na administração pública guineense.

1.4 Estrutura do Trabalho

O presente estudo está estruturado em seis seções: Capítulo I - Introdução; II - Revisão da literatura; III - Contextualização do objeto de estudo; IV - Metodologia, V - Apresentação e Análise dos Dados e VI - Conclusão.

No Capítulo I, que é a Introdução, foi contextualizado o tema de estudo, destacando-se de forma introdutória a relevância do sistema de controle interno na administração pública, os objetivos do trabalho, incluindo ainda a justificativa para a realização deste estudo.

A revisão da literatura, apresentada no Capítulo II, foi desenvolvida de forma a evidenciar breve histórico sobre o controle interno, modelos de controles segundo a legislação dos países africanos de língua oficial portuguesa; modelo de controle no Brasil, modelo de controle “COSO” e incluindo ainda nesse capítulo as variáveis ambientais ao controle interno.

No Capítulo III foi contextualizado o objeto de estudo, “Guiné-Bissau”. Nele foram apresentadas a situação política, social e econômica deste país.

No Capítulo IV foi apresentada a metodologia. Evidenciou-se a forma como o estudo foi desenvolvido e suas características, a abordagem do problema e os passos seguidos para atingir o objetivo do estudo.

No capítulo V foram discutidos os resultados do presente estudo, apresentando-se as conclusões e as sugestões para pesquisas futuras no capítulo VI. Por fim apresentam-se as referências que serviram de base para elaboração deste estudo e os apêndices.

2 APORTE TEÓRICO

2.1 Controle

A realidade social e econômica que se apresenta nas últimas décadas impõe mudanças de comportamento da administração pública, para tal, faz-se indispensável que instrumentos existentes sejam exercidos adequadamente, de forma eficaz, permitindo, além do dever de boa gestão, o efetivo comportamento ético e a prática de justiça social, que por sua vez, exige que a coordenação desse processo requeira um aparelho de Estado forte, gerencialmente competente, com estruturas ágeis, capaz de dar respostas às demandas da sociedade e proteger a *res pública* (OLIVEIRAFILHO, 2010).

Quando se fala de estruturas ágeis requer-se mecanismos de controle, que pressupõem a existência de um plano e sistemas coordenados, de forma a garantir o cumprimento das exigências a que a instituição se propõe. A palavra “controle” deriva da expressão “*contrôle*”, de origem francesa, adotada por volta do século XVII, correspondendo ao poder ou o ato de controlar, averiguar, verificar, entre outros (CRUZ e GLOCK, 2006). Analisando o termo “rôle” separadamente, este significava um registro de nomes. Unindo os termos “contre-rôle”, essa união já significava um novo registro, que, quando comparado ao anterior ou original, tornava naturalmente possível uma ação de controle (CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2013).

Compreende-se deste que a necessidade de controlar decorre do anseio de executar com precisão o que é proposto, conhecer os resultados, e acompanhar o histórico dos fatos para se elaborar um planejamento cabível. Conforme ensina a teoria clássica de Fayol (1994) na qual todo o processo de gestão está submetido às seis funções da administração, que são: prever, planejar, organizar, comandar, coordenar e controlar.

Nesse meio o controle relaciona-se com todas as demais funções, constituindo-se em instrumento indispensável para que sejam atingidos os objetivos previstos por qualquer organização (ALBÊLO, 2007). No que concerne a função de planejamento, este encontra-se profundamente ligado com controle, a cooperação entre ambos é explicado por Chiavenato, (2003). Segundo o autor, o “planejamento sem controle da execução dificilmente logra êxito, bem como o controle sem padrões e objetivos previamente definidos não terá como atuar, por falta de objeto”.

Nesse sentido, o controle como função administrativa é descrito por Oliveira Filho (2010), “como aquele que monitora e avalia as atividades e resultados alcançados para assegurar que o planejamento, organização e direção sejam bem-sucedidos”. O seu conceito con-

siste na verificação para certificar se tudo ocorre em conformidade com o plano adotado, as instruções transmitidas e os princípios estabelecidos, com propósito de localizar as fraquezas e erros, no intuito de retificá-los e prevenir a recorrência, (CHIAVENATO, 2003).

Na sua descrição o autor referenciado (2003, p.176) afirma que a palavra controle pode assumir três significados em administração:

Controle como função restritiva e coercitiva - quando é utilizado para coibir ou limitar certos tipos de desvios indesejáveis ou de comportamentos inaceitáveis;

Controle como sistema automático de regulação - quando é utilizado no sentido de manter, automaticamente, um grau constante de fluxo de funcionamento de um sistema, detectando desvios e proporcionando, também automaticamente, ação corretiva para voltar à normalidade;

Controle como função administrativa - quando é parte do processo administrativo como planejamento, organização e direção.

Partindo destas assertivas, percebe-se que o controle é um importante artefato das funções administrativas de uma organização, estando assim ligado às questões de responsabilidade, estratégia e efetividade das atividades desempenhadas por seus agentes. Ele contribui para que os objetivos da organização pública sejam alcançados e para que as ações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz, resultando na salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades (CASTRO, 2013).

Neste contexto subentende-se que a não implementação pela administração de ações de controle que englobem todas as áreas de gestão pode torná-los vulneráveis às ocorrências de fraudes, pois, como afirma Huefner (2011), os controles servem para detecção precoce das fraudes e para reduzir as oportunidades de sua ocorrência no desempenho das atividades. Ele é caracterizado como uma atividade que meda, avalia e indica, caso necessário, a correção dos rumos, buscando o atingimento dos objetivos e dos planos de negócio e da organização, (SCHMITD; SANTOS, 2006). Percebe-se destas assertivas que a razão de ser do controle é para garantir a concretização do que foi planejado no passado em relação aos acontecimentos futuros, permitindo a tomada de medidas corretivas tempestivamente e a mudança de rumos.

Segundo TCU (2009), o controle só tem significado e relevância quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido e só faz sentido se houver riscos de que esse objetivo não venha a ser alcançado. Dessa forma, Attie (2011) afirma que controle não é algo sem face ou sem forma, mas sim um dado físico que avalia uma função observável.

Vale ressaltar que os controles podem ser manuais, isto é, quando normalmente são implantados através de procedimentos administrativos escritos e documentados, ou controles

sistêmicos, quando além da sua documentação nos procedimentos ou normas administrativas, os controles são incorporados às próprias lógicas dos programas que compõem os sistemas computacionais (IMONIANA; NOHARA, 2005). Acrescem os autores que, independentemente da sua forma, a eficácia do controle se dá por meio da conscientização dos integrantes do ambiente de controle, e que a sua eficiência resulta da implementação do conceito de *accountability* e monitoramento.

2.2 Controle Interno na Administração Pública

O controle interno tem sido abordado ao longo dos últimos anos por diversos autores como uma das características fundamentais em qualquer organização, e tem sido considerado como um elemento crucial para sucesso das organizações. A sua afirmação na administração pública surgiu no Estado de Direito, em razão da necessidade de se garantir o cumprimento da lei e o atendimento do interesse público, evitando o abuso de poder por parte dos governantes, (FINK, 2008).

Na sua assertiva, Fayol (1994) afirma que a administração é uma atividade comum a todos os empreendimentos humanos (família, negócios, governo), que inclui uma parte de planejamento, organização, comando, coordenação e controle, sendo este último componente definido como uma ação a ser realizada de acordo com os planos e ordens (CORREIA, 2013).

Acresce que o controle deve ser inserido e interiorizado na gestão como uma atividade comum, pois, na visão de Montesquieu (2000), todo homem que dispõe de poder tende a abusar dele, sendo recomendável organizar o governo de forma a não oportunizar esse abuso. Segundo o mesmo autor (2000), para que não se possa abusar do poder é preciso que, pela disposição das coisas, o poder freie o poder.

Nessa visão, a implementação de controles internos e sua organização nas instituições governamentais estão relacionadas com a gestão, fazendo parte destas como instrumentos para a viabilização da sua missão institucional, pois em qualquer organização não existe a garantia de honestidade, de eficiência, de prevenção dos erros e fraudes, isto porque os processos são trabalhados por pessoas que, naturalmente, estão sujeitas a falhas, intencionais ou não, o que existe são meios de prevenir e detectar problemas de ordem formal ou material que possam resultar em atos antieconômicos ou dolosos perante as finanças Públicas (CAVALHEIRO e FLORES, 2007).

Do estudo efetuado aos vários autores no que tange ao controle interno, se percebe que não há uma definição única sobre este, também não se consegue identificar rigorosamente uma época ou local que possa ser delimitada como marco inicial do processo de controle interno, haja vista que, desde sua existência, este integra o conjunto de atividades exercidas por qualquer entidade, (CRUZ e GLOCK, 2008).

Por outro lado, pode-se referenciar que os primeiros sinais de controle interno foram visíveis nos documentos da civilização Mesopotâmica, 3600 a.C., através de procedimentos de segregação de funções, de aprovações e de verificações (DELCA, 2014). E a natureza de alguns mecanismos de controle era pormenorizadamente documentada no Talmude hebraico, que revela um rigoroso conjunto de mecanismos de responsabilização destinada a proteger os ativos (FONFEDER; HOLTZMAN; MACCARRONE, 2003).

Outros autores apontam o nascimento do controle interno quando da revolução industrial, no entanto, Delca (2014) afirma que a origem do atual controle interno está intimamente associada aos escândalos financeiros dos anos 20 e 30, mais concretamente, ao *crash* da Bolsa de Nova York em 1929. A autora acresce que foi igualmente nos anos 30 que surgiu a primeira definição de controle interno apresentada pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), através da *Statement on Auditing Standards* (SAS) nº1 e utilizada pela SEC.

A literatura contempla diversos modelos e conceitos de controles internos, por exemplo, AS/NZS 4360 – *Standards Australia e Standards New Zealand*; COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission*; COCO – *Criteria of Control Committee of Canadian Institute of Chartered Accountants Turnbull Report*, que são conhecidos como modelos de referência por proporem padrões, estruturas conceituais ou *frameworks* de controle interno (FERREIRA, 2013).

Quadro 1 - Áreas pesquisadas nos Ministérios e Secretarias de Estado

Modelo de Controle interno	Especificação	Componentes da estrutura de Controle	Definição de Controles Internos
<i>Statements on Auditing standards (SAS 55 e 78)</i>	Editados respectivamente em 1988 e 1995 pelo <i>American Institute of Certified Public Accountants</i> , proporcionam um guia para os auditores externos relativamente ao impacto do controle interno no planejamento e execução de auditoria das demonstrações financeiras	Componentes: Ambiente de controle; Gerenciamento de riscos; Atividades de Controle; Informação e Comunicação e Monitoramento	Processo
<i>Systems Auditability and Control (SAC)</i>	Editado em 1991 pela <i>Internal Auditors Research Foundation</i> e revisto em 1994, dá suporte aos auditores internos no controle e na auditoria de sistemas de informação e tecnologia	Componentes: Ambiente de controle; sistemas manuais e automáticos; procedimentos de controle	Conjunto de processos, subsistemas e pessoas
<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)</i>	<i>Framework</i> integrado criado nos EUA em 1985 para prevenir e evitar fraudes nas demonstrações contábeis da empresa e editado em 1992. Faz recomendações para a gestão de como avaliar, relatar e melhorar os sistemas de controle	Componentes: Ambiente de controle; Gerenciamento de riscos; Atividades de Controle; Informação e Comunicação e Monitoramento	Processo
<i>Criteria of Control Board-Guidance on Assessing Control – The CoCo Principles (CoCo)</i>	Editado em junho de 1997 pelo <i>The Canadian Institute of Chartered Accountants</i> para estabelecer princípios de controle e emissão de normas para auxiliar a alta administração a implementar e avaliar um ambiente de controle, de maneira a alcançar seus objetivos operacionais e estratégicos.	Componentes: Propósito; Comprometimento; Capacidade; Monitoração e Aprendizado	Processo
<i>Control Objectives for Information and Related Technology - COBIT</i>	Editado pela <i>Information Systems Auditing and Control Foundation</i> em 2000 – É um <i>framework</i> que proporciona uma ferramenta para que os titulares dos processos de negócio possam cumprir eficiente e efetivamente as suas responsabilidades de controle sobre os sistemas de informação	Domínios: Planejamento e Organização; Aquisição e Implementação; Entrega e Suporte e Monitoramento	Conjunto de processos, incluindo políticas, procedimentos, práticas e estruturas organizacionais

Fonte: Farias (2008); Dutra (2009); Delca (2014); Lampeão (2015).

Em súmula, na visão de alguns autores o controle interno visa promover a eficiência operacional e estimular a obediência às políticas administrativas estabelecidas (DEROZA, 2004). Nesse sentido, ele se encontra envolvido em todos os níveis organizacionais, permitindo a melhoria dos processos, ou melhorar a forma de enfrentar os riscos e dar segurança razoável de que os objetivos organizacionais serão alcançados com maior efetividade possível (RIDLEY; YOUNG; CARROLL, 2004).

Para Santos, Vasconcelos e Tribolet (2007), controle é considerado interno quando é um mecanismo interno de uma entidade que ajuda a atingir os objetivos dos processos que ocorrem nessa mesma entidade. Quando se utiliza esse conceito em órgãos públicos, este exprime a sensação de fiscalização, verificação, avaliação e de acompanhamento da ação da administração pública, assumindo o conceito de auditoria interna (ARANHA, 2012), pois as

fraudes ocorrem porque há presença objetiva de circunstâncias propiciadoras, ou seja, o abuso dos agentes público do seu poder em detrimento do seu próprio benefício, não acontece por fragilidade moral, mas porque tem a oportunidade de praticá-lo (ABRAMO, 2004).

Nesse sentido, no âmbito administração pública, a perspectiva do controle como processo de gestão também pode ser traduzida no que concerne as responsabilidades do executivo (ARAÚJO, 2015). No entanto, vale salientar que não basta definir determinados controles internos por questões de formalidade. É indispensável considerar uma estrutura que seja apropriada tanto ao modelo de gestão adotado, quanto às necessidades da organização (FERREIRA, 2013).

Como aponta José Filho (2008), o controle interno fundeado em um conjunto de normas e procedimentos, com destaque para a segregação de funções, constitui-se em antídoto contra os desvios de conduta, sem, no entanto, torná-lo infalível. O autor coloca o Manual de procedimentos como meio que estabelece os procedimentos operacionais e contábeis, normatiza as políticas e instruções e uniformiza tais procedimentos.

O controle deve exercer a avaliação da ação administrativa, segundo um conjunto de normas e princípios, visando conferir a sua regularidade. Porém, ele não deve substituir a Administração na execução das tarefas a ela cabíveis (FINK, 2008).

Como afirma Mileski, (2003) controle não administra, a sua função é fiscalizar, avaliar, detectar erros e falhas e responsabilizar a Administração, mas jamais tomar o seu lugar. O controle interno integra as atividades normais da Administração Pública, subordina-se ao titular do órgão ou da entidade, tendo como função acompanhar a execução das ações previstas e planejadas, com caráter opinativo, preventivo ou corretivo, com vista a atender o controle da execução orçamental, financeira, contabilística, patrimonial e operacional, bem como os controles administrativos de um modo geral (CORREIA, 2013).

Nas entidades Públicas, o controle interno deve ser entendido dentro do contexto específico que as caracteriza, ou seja, seu enfoque para alcançar os objetivos sociais ou políticos; a aplicação dos recursos públicos; a importância do ciclo orçamentário; a complexidade de seu desempenho (a demanda pelo equilíbrio entre os valores tradicionais de legalidade, moralidade e transparência, e os modernos valores gerenciais, como eficiência e eficácia) e o amplo escopo decorrente da sua *accountability* pública (INTOSAI, 2007).

Ressaltando que o controle interno, tomado como sistema, engloba toda a organização e pode caracterizar-se como controle contábil e controle administrativo. (CREPALDI, 2002)

onde o controle contábil diz respeito à salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade das informações por ele emitidas, e o controle administrativo compreende os métodos e procedimentos administrativos que visam a adesão às políticas estratégicas e à eficiência operacional da organização (DA SILVA, 2012)

Nessa perspectiva, o Tribunal de Contas-Portugal (1999) define os seguintes objetivos de controle interno: o registro e atualização do imobilizado da entidade; a promoção da integridade e exatidão dos registros contábilísticos; o alcance de uma imagem fiel das demonstrações financeiras; a promoção da eficácia da gestão e a qualidade da informação.

Tais objetivos, na visão de Hightower (2009), podem ser contemplados pela avaliação dos pagamentos efetuados e recebidos; a promoção do registro das transações e da transparência da informação obtida; a revisão operacional e financeira; a segregação de funções; a promoção da integridade.

No que tange ainda aos objetivos do controle interno, Attie (2011) direciona este à prevenção de fraudes, em caso de ocorrência das mesmas, havendo a possibilidade de descobri-las o mais rapidamente possível e determinar a sua extensão; a localização de erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção ao se registrarem as operações; estimular a eficiência das pessoas, mediante vigilância aos relatórios.

Dentre as diferentes assertivas trazidas pelos autores e instituições, percebe-se que o controle interno tem um papel importante no sector público, visto que protege o Patrimônio do Estado, seguindo normas direcionadas à fiscalização, ao acompanhamento dos registros e à aplicação dos recursos públicos, zelando e protegendo, dessa forma, os dirigentes do setor público, das penalidades e ações futuras por parte dos órgãos de fiscalização externa (CORREIA, 2013).

Nesse sentido, Oliveira Filho (2010, p.30) coloca como princípios fundamentais para exercício de controle interno os seguintes:

Manualização das Rotinas Internas – Todas as rotinas internas dos diversos setores devem estar definidas, descritas e disponibilizadas, a fim de que os procedimentos internos possam ser assimilados e executados de forma correta por qualquer empregado/servidor.

Fixação de Responsabilidade – As responsabilidades devem estar claras e previamente definidas. Os manuais internos devem descrever as atribuições dos setores e dos empregados de forma a permitir a apuração de responsabilidade.

Segregação de Função – Esse é um dos mais importantes princípios do controle interno, pois define que uma mesma pessoa não pode ocupar mais de uma função dentro do sistema, quando essas forem incompatíveis, tais como as funções de acesso aos ativos e aos registros contábeis.

Rodízio de Pessoal – A circulação dos empregados/servidores dentro das organizações visa eliminar ou amenizar a formação de conluio e a detecção de erros e fraudes.

Confronto dos Ativos com os Registros – Devem-se estabelecer procedimentos de forma que os ativos sejam periodicamente confrontados com os registros contábeis, de forma a prevenir possíveis desfalques e registros incorretos.

Auditoria Interna – Quando aplicável, certificação de que os controles internos (normas internas) estão sendo seguidos na prática; avaliar a necessidade de novas normas internas e sugerir mudanças, caso haja necessidade.

Integração do Sistema – Um sistema de controle interno integrado permite que uma área controle a outra, dificultando a ocorrência de fraudes e permitindo o registro apenas das transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência.

No entanto, não se pode afirmar que o fato de existir um sistema implementado significa que o mesmo esteja operativo. E mesmo que esteja operativo, podem não ser atingidos os objetivos atrás enunciados (DELCA, 2014).

Na realidade, existem diversos fatores que limitam o controle interno e que impedem o alcance dos seus objetivos delineados nas entidades, a ressaltar: erros humanos, devido à falta de cuidado; erros de interpretação, ou má compreensão das instruções; Conluio de um membro de gestão ou de empregados com terceiros, fora ou dentro das entidades; Desrespeitos pelas normas e procedimentos instituídos e regulamentados; Controle focalizado nas transações de rotinas, sem considerar a relação de custos e benefícios; Mau ambiente de trabalho; Órgãos de controle e de auditorias inoperantes; Mudanças de gestão, de titulares, de controle, de pessoal, entre outros (MANUAL DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS DA OROC, 2000).

2.2.1 Estudos Anteriores Sobre Controle Interno na Administração Pública

Muitos estudos foram realizados sobre controle interno no setor público e é relevante destacar alguns, como de FERREIRA (2013), que analisou o grau de similaridade dos elementos do sistema de controles internos de um instituto federal de ensino, quando avaliados à luz do *COSO ERM*.

Os resultados individuais de cada componente revelaram que a “Informação e Comunicação”, o “Monitoramento” e o “Ambiente Interno” são os elementos mais próximos do que preconiza o modelo *COSO ERM*, demonstrando que a instituição pesquisada possui procedimentos de controle diferentes do proposto pelo *COSO ERM*, e que o grau de similaridade e dessemelhança pode ser influenciado por fatores como o tempo de serviço e a experiência profissional; o cargo e suas atribuições ou a função administrativa desempenhada.

O estudo realizado por Baltaci e Yilmaz (2006), na qual os autores desenvolveram um quadro conceitual de controle interno e de auditoria ao nível do governo local. Os resultados apontam que o sistema de controle interno e de auditoria são os principais componentes dos sistemas de gestão das finanças públicas para aumentar a eficiência e eficácia nas operações do governo local.

Nessa mesma linha, José Filho (2008) realizou uma pesquisa bibliográfica sobre a importância do Sistema de Controle Interno na administração pública, no qual o autor evidenciou a necessidade da presença efetiva do Controle Interno na Administração Pública, que juntamente com a Auditoria Interna, constituem-se em ferramentas indispensáveis no combate ao desvio de conduta e ao erro, fatores que distorcem os parâmetros sensíveis ao probó funcionamento do organismo público.

Ao se considerar que, o sistema de controle interno pode ser influenciado por Macrovariáveis ambientais, o estudo de caso realizado pela Woods (2009), na Câmara Municipal de Birmingham (Inglaterra), sobre o sistema de controle interno e gerenciamento de risco, que busca ampliar a teoria existente, desenvolvendo uma teoria de contingência para o setor público. Dos resultados, autora identifica que os controles estão contingenciados pelas variáveis da política do governo central, pela tecnologia da informação e comunicação e pelo porte da organização.

Como mecanismo de gestão, Feng et al (2009) realizaram um estudo no qual examinaram a relação entre a qualidade do controle interno e orientação de gestão, utilizando a Seção 404 de divulgações feitas por arquivadores de dados acelerados entre 2005-2007. Nos resultados, descobriram que a qualidade do controle interno tem um efeito economicamente significativo na precisão da orientação de gestão.

A inexistência de uma estrutura de controle interno torna-se difícil à salvaguarda dos ativos, a verificação da exatidão e confiabilidade dos dados contábeis, e o respeito às políticas administrativas fixadas. Nessa linha, temos o exemplo do estudo feito por Albêlo (2007), cujo propósito é avaliação do controle interno da Prefeitura de Paelas (Pernambuco-Brasil). Com base nas respostas obtidas sobre os pontos de controles referentes à pesquisa realizada e nas constatações observadas em campo, as atividades desempenhadas nessa Prefeitura nos diversos setores apresentaram-se com controles deficientes.

Tais deficiências ou fragilidades existentes no controle interno, segundo o autor citado (2007), podem ser atribuídas à falta de instrumento legal aprovado, de estrutura formal, de

instrumento normativo e pessoal treinado e capacitado, além da falta de política administrativa e sistema de informação adequado que forneça informações confiáveis ao gestor para a correta tomada de decisões.

O autor acresce que foi observada a falta de pessoal qualificado e capacitado nas rotinas de controle interno e a questão cultural em relação à informalidade e à proximidade das pessoas que compõem o quadro efetivo, dificultando a implantação do setor de controle.

Em relação ao setor contábil, constatou-se que os demonstrativos gerados são utilizados apenas para atender às exigências legais e burocráticas, não os utilizando como instrumento de informações gerenciais para a tomada de decisões, por exemplo, projeção de receitas e despesas com a finalidade de planejamento, fluxo de caixa, contabilidade de custos, dentre outros.

A administração pública deve a observância aos princípios legais estabelecidos. Nesta linha, o estudo feito por Dos Santos (2011), no qual o autor avalia a estruturação de procedimentos de controle nas áreas de orçamento, contabilidade, patrimônio e estruturação do controle interno nos municípios do Corede Produção do Rio Grande do Sul, estabelecendo como parâmetro o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal-LRF, para identificar as principais mudanças ocorridas na gestão municipal.

Os achados, através de uma análise estatística, apontam que em 30% da amostra selecionada ocorreram os maiores índices de carência na implantação de controles na área contábil e de patrimônio. No entanto, a expressiva maioria dos procedimentos avaliados foi implementada após a LRF, confirmando a mudança teórica esperada.

O estudo feito por Fachada (2014) no qual o autor avalia o SCI dos organismos do Ministério das Finanças de Portugal, os seus possíveis contributos para a execução orçamental de cada organismo *per si*, bem como o contributo que poderia ser transposto para a execução do orçamento do próprio Ministério das Finanças. Dos resultados obtidos, o autor conclui que apesar de haver obrigatoriedade da implementação de um SCI (autocontrole), 47% dos organismos referiu não possuir SCI. Dos estudos empíricos realizados, o autor mostra que uma larga percentagem dos respondentes (87%) nem sequer sente como uma obrigatoriedade legal a implementação de um SCI.

Olowo-Okere e Tomkins (1998) realizaram um estudo sobre o desenvolvimento de sistemas de controle financeiro nos governos do Reino Unido e da Nigéria, no qual os autores identificaram três etapas na evolução dos controles financeiros dos governos dos dois países,

e atribuíram as mudanças financeiras ineficazes na Nigéria a pressões externas do Banco Mundial e do FMI, instabilidade política interna, ideologia política, a estresse econômico financeiro e climático.

Nos estudos realizados nos países Africanos da língua oficial portuguesa (PALOP) pode-se referenciar o desenvolvido em Cabo Verde, por Correia (2013) no qual, investiga a insuficiência do controle interno na Administração Pública Cabo-verdiana, particularmente no que diz respeito ao patrimônio do Estado.

Os resultados apontam para um conjunto de insuficiências que condicionam os componentes do controle interno compreendendo, nomeadamente, o ambiente de controle e a cultura organizacional; os riscos de controle interno; a informação e comunicação; a atividade de controle; o sistema jurídico administrativo e de recursos humanos e a monitoração e o seguimento.

Tais insuficiências são as seguintes: Funcionários públicos com insuficientes valores de responsabilização; Diretores de Serviços com limitados poderes de decisões; Expropriação (que acarreta elevados custos com indenização, embargos das obras e outros riscos imprevisíveis); Insuficiência na elaboração e no seguimento do planejamento, programação e posterior execução; Dificuldade na elaboração dos cadastros e inventários dos bens do Estado; Desatualização, incoerências, repetências, discordâncias e subjetividade registradas nos sistemas jurídicos; Deficiente seguimento dos processos administrativos; e Insuficientes recursos humanos qualificados.

A autora conclui que os motivos que condicionam essas insuficiências são os seguintes: processos jurídicos mal instruídos; fragilidades das leis; desmotivação do pessoal técnico; elevada burocratização processual; realização frequente de atividades imprevistas e urgentes; desinformação, desresponsabilização e a falta de rigor na execução das tarefas; limitação orçamental; e a sobrecarga de trabalho.

Em estudo, Lampeão (2015) analisou a potencial adequação do modelo conceitual do subsistema de controle interno do *e-SISTAFE* e de sua futura implementação em um sistema de informação para realização do controle interno, a partir da percepção dos agentes laborais do setor público em Moçambique.

Os resultados permitiram entender que, mesmo com certo atraso na efetivação do subsistema de controle interno, o modelo conceitual elaborado e aprovado é fruto da junção dos anseios dos líderes na implementação da reforma do *SISTAFE*, das ideias dos desenvolvidos-

res e, principalmente, da visão dos usuários, o que permite prever razoável adequação entre o projetado e o futuramente implementado.

2.3 Modelo de Controle Interno “*COSO*”

Ao considerar que o país em estudo (Guiné-Bissau) apresenta fragilidade em termos de controle interno, o modelo *COSO* foi escolhido para ser apresentado como o modelo de referência de controle interno. Tal fato se justifica por este ser considerado uma das estruturas de controles internos mais reconhecidas no mundo. Sua metodologia se destaca por uniformizar definições de controle interno, definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado, além de delinear papéis e responsabilidades da administração, estabelecer padrões para implementação e validação, criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos (TCU 2009).

No que concerne às entidades ligadas ao setor público, o TCU (2009) aponta as organizações como Banco Interamericano do Desenvolvimento, Banco Mundial e a INTOSAI como órgãos que reconheceram e adotaram o modelo *COSO*. Além destas, o órgão que auxilia o parlamento norte-americano no exercício do controle externo revisou seus documentos para incorporar o modelo *COSO*. Também o Tribunal de Contas da União-Brasil reconhece e utiliza o modelo como base para suas avaliações de controle interno no setor público.

Por outro lado, Guiné-Bissau tem tido considerado como um dos mais corruptos do mundo, nesse sentido, o modelo *COSO* serviria como referência caso o país precisa melhorar as estruturas de controle existente. Como mostra BORGES (2000 apud DAVIS e BLAS-CHEK, 2006) que a administração pública dos países considerados de primeiro mundo, ou seja, países desenvolvidos, detentores dos níveis mais baixos de fraude e mais altos de pesquisa em gestão pública, seguiram a tendência de adesão ao *COSO*, desenvolvendo e utilizando seus próprios padrões de controle interno.

O modelo *COSO* foi originalmente criado em 1985, nos Estados Unidos, a *National-Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como *Treadway Commission*, foi uma iniciativa independente do setor privado, cuja finalidade é estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contábeis e desenvolver recomendações para empresas de capital aberto e seus auditores independentes e para as instituições educacionais.

Como uma entidade sem fins lucrativos, *COSO* dedicado à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa. É patrocinado por cinco associações de classe de profissionais ligados à área financeira nos Estados Unidos, as quais são:

AICPA - *American Institute of Certified Public Accounts* (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados); AAA - *American Accounting Association* (Associação Americana de Contadores); FEI - *Financial Executives Internacional* (Executivos Financeiros Internacionais); IIA - *The Institute of Internal Auditors* (Instituto dos Auditores Internos); e IMA – *Institute of Management Accountants* (Instituto dos Contadores Gerenciais).

Em 1992, *COSO* publicou seu trabalho denominado *Internal Control – Integrated Framework*, no qual consta a seguinte definição sobre controles internos:

Controle Interno é um processo, estabelecido pelo Conselho de Administração, Diretoria, Gerência ou outras pessoas da companhia, desenhado para providenciar razoável segurança de que os seguintes objetivos sejam atingidos: a) Eficácia e eficiência das operações; b) Confiabilidade dos relatórios financeiros; c) Conformidade com as leis e norma aplicáveis (FARIAS, 2008).

Segundo este documento, como um processo, o controle interno é constituído por cinco elementos básicos, atualmente denominados de componentes, que se inter-relacionam. São eles: ambiente de controle; avaliação e gerenciamento de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento. A integração desses elementos permite a compreensão de que todos os elementos são fundamentais em cada uma das categorias, de maneira sistemática e isolada e, também, se considerados na visão conjunta do todo (DUTRA, 2009).

Quadro 2 - Perspectivas de Controle - COSO I

Controle Interno – Framework Integrado (1992)	
Ambiente de Controle	O ambiente de controle representa a base do sistema de controle interno e ainda fornece a disciplina e estrutura, bem como o espaço que influencia a qualidade geral do controle interno (INTOSAI, 2004).
Avaliação de Risco	A avaliação de riscos envolve identificar e avaliar os riscos para a concretização dos objetivos (COSO, 2013), em que cada entidade enfrenta uma variedade de riscos de fontes internas e externas.
Atividades de Controle	Consistem em ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos (COSO, 2013)
Informação e comunicação	O INTOSAI (2004) diz que a informação eficaz e a comunicação é vital para que uma entidade possa executar e controlar suas operações. A Administração da Entidade precisa de acesso, comunicação completa, confiável, correta e tempestiva que sejam relacionadas aos eventos internos e externos da entidade.

Monitoramento	O monitoramento é necessário para ajudar a garantir que o controle interno permaneça atento aos objetivos alterados, meio ambiente, recursos e riscos (INTOSAI, 2004).
----------------------	--

Fonte: Araújo (2015).

Na visão de Olkowski (2010), esse modelo introduziu a noção de que os controles internos devem ser ferramentas de gestão e monitoração de riscos em relação ao alcance de objetivos e não mais devem ser dirigidos apenas para riscos de origem financeira ou vinculados a resultados escriturais. Nessa perspectiva, INTOSAI (2007) afirma que existe uma relação direta entre os objetivos gerais, os quais representam o que uma entidade está buscando alcançar, e os componentes do controle interno, os quais representam o que é necessário para se alcançar esses objetivos.

Pois, a metodologia trazida pelo *COSO* identifica os objetivos essenciais do negócio, ou de interesse de qualquer organização e define o controle interno e seus componentes; fornece critérios a partir dos quais os sistemas de controles podem ser avaliados e subsídios para que a administração, a auditoria e demais interessados possam utilizar e avaliar um sistema de controle (FARIAS, 2008).

Ao longo do tempo o *COSO* passou a reconhecer como interesse do foco gerencial não somente o controle dos processos em si, mas o estabelecimento de uma administração eficiente e eficaz dos riscos, aliada a uma estrutura de governança corporativa, resultando no aperfeiçoamento do método para um novo modelo, o *COSO ERM*, conhecido como *COSO II* (FERREIRA, 2013).

Nesta perspectiva, em 2001 foi divulgado o *Enterprise Risk Management-Integrated Framework* (Documento de Gerenciamento de Risco Empresarial - Estrutura Integrada), o qual é conhecido como *COSO II* ou *COSO ERM*, visto como versão evoluída do *The COSO Report*. O novo modelo, além de preservar a estrutura integrada, explora os controles internos mais extensivamente no que se refere ao gerenciamento de risco de uma organização (DUTRA, 2009). O autor acresce que a premissa subjacente da gerência de risco empresarial é definida como um processo efetuado e aplicado na empresa, disposto a projetar e identificar os eventos potenciais que podem comprometer a entidade, acompanhando e controlando os riscos, em busca de uma garantia razoável da realização dos objetivos da entidade.

Nessa evolução do modelo *COSO II*, em vez de cinco componentes, são especificados oito elementos básicos de um processo de controle interno, quais sejam: a) Ambiente interno;

b) Fixação de objetivos; c) Identificação de eventos; d) Avaliação de riscos; e) Resposta a risco; f) Atividades de controle; g) Informação e comunicação e g) Monitoramento.

O que se pode observar da diferença entre os componentes do *COSO I* e do *COSO II* consiste na abordagem do risco, pois os componentes de avaliação e gerenciamento de riscos do *COSO I* foram destrinchados em quatro componentes, a saber: Fixação de objetivos; Identificação de eventos; Avaliação de riscos e Resposta a risco, algo que é evidenciado na figura 1:

Figura 1 - Cubo COSO II



Fonte: COSO (2007).

De acordo com o *COSO* (2007), dos oito componentes existentes nas linhas horizontais da matriz tridimensional acima apresentada, sobressaem os fatores que influenciam toda a estrutura do ERM, a saber: Filosofia de gestão de riscos; Propensão ao risco; Conselho de administração; Integridade e valores éticos; Compromisso com a competência; Estrutura organizacional; Atribuição de alçada e responsabilidade; Recursos Humanos; e Implicações.

O modelo no formato de matriz tridimensional integra todos os elementos que o compõem. É possível visualizar os componentes de cada uma das dimensões. A face superior do cubo apresenta os quatro categorias de objetivos (estratégia, operacional, comunicação e conformidade) que devem ser objeto do gerenciamento de risco; a face frontal representa os componentes do gerenciamento de riscos ou o que é necessário para atingir os objetivos (os oito componentes); a face lateral representa os níveis da organização, objetos da gestão de riscos, (FERREIRA, 2013).

Observa-se que a visão integrada dos elementos do modelo, demonstra o contexto das ações da administração ao gerenciar os riscos da organização. Procura assegurar uma comunicação eficaz dentro da organização e o cumprimento de leis e regulamentos, bem como evitar danos à reputação da organização e seus efeitos (CORREIA, 2013). Pode-se dizer que o mo-

delo *COSO ERM*, ou *COSO II*, auxilia a organização a atingir seus objetivos e a impedir os perigos e surpresas na sua rota.

Quadro 3 - Componentes do Modelo ERM COSO II

Componente	Definição
Ambiente interno	Abrange o tom da organização, a base para como o risco é visto e dirigido por uma entidade, incluindo a filosofia do risco e da gerência de risco, a integridade, os valores éticos e o ambiente em que se operam.
Definição dos objetivos	Os objetivos devem estar predefinidos, cabendo à gerência identificar os eventos potenciais que afetam sua realização. A gerência de risco da empresa assegura o processo para ajustar-se aos objetivos e aqueles objetivos escolhidos devem suportar e alinhar-se com a missão da entidade, de maneira consistente com sua predisposição ao risco.
Avaliação do risco	Os eventos internos e externos afetam a realização dos objetivos de uma entidade, devendo ser identificados, distinguindo-se entre riscos e oportunidades. As oportunidades são canalizadas em razão das estratégias ou ao objetivo da gerência de processos.
Resposta ao risco	A gerência seleciona respostas aos riscos – evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando o risco –, desenvolvendo um conjunto de ações para alinhar riscos com as tolerâncias do risco da entidade e sua predisposição ao risco.
Atividades de controle	As políticas e os procedimentos são estabelecidos e executados para ajudar assegurar as respostas aos riscos realizados eficazmente.
Informação e comunicação	A informação relevante é identificada, capturada e comunicada em um formulário ou outro meio que permitam pessoas de realizar a sua responsabilidade. Uma comunicação eficaz ocorre também em um sentido amplo, fluindo de cima para baixo, transversalmente e em toda entidade.
Monitoramento	Todos os riscos são identificados e monitorados pela gerência de risco da empresa, e modificações são feitas quando necessário. Monitoramento é realizado em todas as atividades da gerência, avaliações separadas ou ambas. A gerência de risco da empresa não é estritamente um processo em série, em que um componente compromete somente o seguinte. É um processo multidirecional, interativo em que quase todo o componente pode influenciar o outro.

Fonte: Dutra, (2009).

Levando em consideração que o controle interno deve ser estruturado para oferecer segurança razoável e que os objetivos gerais da entidade serão alcançados, ao agregar mais um objetivo a sua estrutura e mais três componentes, o *COSO ERM* passa a ser administrado como um processo que envolve diversos fatores e, que, se bem construído, pode dar razoável segurança a empresa de que seus objetivos serão atingidos, revela-se uma ferramenta de grande valor para a gestão empresarial, se bem conduzido e incorporado por todos os integrantes do processo, fazendo parte da cultura da empresa, tende a ser régio em sua essência (FARIAS, 2008).

2.4 Macrovariáveis Ambientais ao Controle Interno

Os sistemas de controles internos são parte integrante dos processos de gestão do setor público, que devem ser estabelecida a fim de fornecer segurança razoável de que as operações são realizadas com eficiência e eficácia, ou seja, os sistemas de controles internos eficazes são essências para eficácia da operação do governo, pois lida com as atividades ou procedimentos que são projetadas para fornecer segurança razoável de que as operações estão sendo realizadas de acordo com o planejado (SAIDIN, *et al.* 2013).

Da mesma forma, a qualidade de um sistema de controle interno organizacional tem impacto significativo sobre a orientação de sua gestão, da mesma forma que as organizações que revelam ineficácia no sistema de controles internos têm maior tendência a sofrer erros de gestão na sua operação do que as organizações que revelam a eficácia no seu sistema de controles internos (FENG *et al.*, 2009).

Nesse sentido, como o sistema de controle interno faz parte do processo de gestão do setor público, as variáveis ambientais, ou seja, macrovariáveis que é genérico e comum a todas as organizações, isto é, tudo o que acontece no ambiente geral afeta direta ou indiretamente toda a organização (CHIAVENATO, 2003), podem influenciar o seu sistema de controle interno. Essas variáveis têm características intangíveis, embora as suas causas tenham origens conhecidas, entre elas se destacam as condições: tecnológicas; legais; políticas; econômicas; demográficas; ecológicas, e culturais. (CHIAVENATO, 2003; REGINATO, 2010)

2.4.1 Fatores/Condições Legais/Normativo

Considerando algumas destas variáveis a este estudo, levando em consideração a afirmação de Fonseca, Meneses (2011) na qual autores afirmam que a Administração Pública se caracteriza por um ambiente normatizado, onde a mudança organizacional se opera dentro de aspectos legais restritivos e do contexto sócio-político no qual se insere como agente representativo. Corroborando a esta ideia, Da Silva (2012), assegura que a estrutura de controle deve ser desenhada em função das variáveis chaves que derivam de contexto social e da estratégia da organização.

Desta forma, a responsabilidade para assegurar que o sistema de controle interno seja eficaz é colocada no lugar que irá garantir a realização dos objetivos estabelecidos pela organização compete à alta administração, isto porque a implementação destas e a sua supervisão compete à administração (CHANGCHIT *et al.*, 2001). Nessa perspectiva, Albêlo (2007)

“afirma que a implementação do SCI pode se tornar ineficaz, caso não haja uma cultura voltada para o controle através de motivação e capacitação dos envolvidos no processo”.

Percebe-se destas assertivas que a influência do ambiente normativo do Governo e de normas infra-legais pode ser considerado fator para a adoção mais célere de modelos e da institucionalização de controle interno.

2.4.2 Fatores/Condições Políticas

No que concerne as variáveis políticas, Fonseca, Meneses (2011) consideram estes relacionando aos gestores, responsáveis pela decisão da implementação do modelo de gestão, ainda os autores acresce que, uma alta rotatividade nos cargos gerenciais pode indicar uma baixa propensão à institucionalização de inovações, principalmente em seus estágios iniciais, quando há uma sujeição maior ao arranjo político. A mesma ideia foi defendida por Da Silva (2012) quando o autor aponta como uma das características da administração pública que dificultam a implementação de dispositivos de controles e mudanças comportamentais, porque está ligada a grande rotatividade das funções da administração (agentes políticos) devido a vinculação político e partidário que pode mudar a cada quatro anos.

Nas suas assertivas, Woods (2009), considera que autoridades locais são suscetíveis à incerteza política em dois aspectos: Em primeiro lugar, eles enfrentam o risco de uma mudança de poder dentro do governo central, e as mudanças políticas resultantes que daí podem resultar. Em segundo lugar, as eleições locais podem resultar em uma mudança no equilíbrio de poder entre os membros da administração e alterações posteriores na estratégia local.

A autora ainda acresce que as políticas nacionais e locais afetam as prioridades estratégicas dentro do governo local, porque o cumprimento das políticas é um componente fundamental da estratégia do governo local, ou seja, estrutura de governança cria a necessidade de incluir membros eleitos, bem como funcionários em tempo integral, no processo de controle. Isto significa que a incerteza política sobre a direção futura pode ser vista como fator que influencia o desenho de seu sistema de controle e de gestão (Woods, 2009).

2.4.3 Fatores/Condições Tecnológicas

O controle, para ser eficaz, deve ser exercido antes do momento de ação, isto significa que os objetivos, planos, políticas e padrões preestabelecidos devem ser comunicados e inte-

gralmente compreendidos com antecedência para que o administrador responsável possa exercer o controle prévio (DAVID; BLASCHECK, 2006). Nesse sentido vê-se a necessidade da tecnologia da informação que facilita a interligação das informações organizacionais de forma mais rápida e eficiente.

Como apontam David e Blascheck (2006), a tecnologia de informação permite a automatização das tarefas de controle, e tornam as relações mais impessoais além de diminuir o aparato burocrático, assim como o tempo exigido para resolver as questões administrativas. Essa ideia foi confirmada por Sanchez (2003) no seu estudo de caso sobre as transformações produzidas pela TIC no sistema de controle interno paulista, entre 1995 e 2002, mostrando como ela ajudou a minimizar a assimetria de informação entre burocracia e governo e entre Estado e sociedade, que muito contribuía para a fragilidade do referido sistema de controle.

A evidência de estudo de caso realizado pela woods (2009) revela o papel crucial desempenhado pelos bons sistemas de informação, como ferramentas para apoiar o processo de controle. Em sua conclusão a autora afirma que a eficácia de controle é parcialmente determinada pelo acesso aos sistemas de informação bem integrados.

Um sistema integrado que tanto economiza tempo pessoal e potencialmente melhora a eficácia dos controles, a sua utilização na maioria das organizações para autorização, iniciação gravação e processamento de transações vem da sua possibilidade de garantir eficácia do sistema de controles internos e tornando-se, assim, mais ágeis (SAIDIN, 2013). Nesse sentido, a TIC permite que os controles sejam cada vez mais eficientes a um custo menor; ajuda a reduzir a assimetria informacional entre os atores econômicos (SANCHEZ, 2003). A sua implementação pode impedir atividade fraudulenta, reduzir os riscos organizacionais através de inspeções mútuas, e fornecer funções de auto-teste adicionais para reforçar o controle interno qualidade (HSIUNG, 2014).

Destas assertivas percebe-se que os benefícios de controle interno podem ser melhorados através da implementação de controles internos, utilizando um sistema SIC equipado com mecanismos de controle interno.

2.4.4 Fatores/Condições Econômicas

A evolução do Controle Interno não pode ser compreendida sem uma visão conjunta que leve em conta a dinâmica de evolução da administração pública, em particular, das fun-

ções de planejamento e orçamento (OLIVEIRA FILHO, 2010). Ao se referir à reforma administrativa no Brasil, o autor assegura que este não é um fenômeno isolado. Fatores como de ordem econômica, política e tecnológica condicionaram, simultaneamente, a busca da eficiência, efetividade e transparência na condução dos negócios públicos, ou seja: a) a dimensão econômica força a eficiência; b) a dimensão política cobra a efetividade e a transparência; c) a dimensão tecnológica possibilita a transparência e a qualidade dos serviços. (OLIVEIRA FILHO, 2010).

Na mesma linha, Fonseca e Meneses (2011) afirmam que, “a institucionalização de uma nova estrutura requer condições políticas, econômicas e gerenciais para que ocorra de forma efetiva, evidenciando a influência de recursos e capacidades internas”. Destas assertivas percebe-se que o controle interno também passa a levar em consideração a conjugação desses fatores, uma vez que a dimensão econômica representa a saúde econômica geral do país, incluindo a produtividade, orçamento, balanço de pagamento, poupança, entres outros (HITT; IRELAND; HOSKISSON, 2008).

2.5 Modelos de Controle Interno do Brasil

2.5.1 Legislação Aplicada ao Controle Interno

O controle interno no Brasil encontra-se fundamentado na Lei 4.320/64 e posteriormente na Constituição Federativa de 1988. A Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, apresenta, pela primeira vez, as expressões controles interno e externo, as quais definiram as competências para exercício das suas atividades:

Nos termos do artigo 75, da Lei nº. 4.320/64, a finalidade do controle da execução orçamentária compreenderá:

- I - 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;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

No seu capítulo II do Controle Interno Art. 76 está expresso que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente. Já no seu Art. 77 a lei previu como atribuição do controle interno a prática de verificação prévia, concomitante e subsequente da legalidade dos atos de execução orçamentária.

No que concerne ao controle externo, a lei 4.320 determina no seu capítulo III, Art. 81. que o controle da execução orçamentária, será exercido pelo Poder Legislativo, e que terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento. Acrescentando no § 1º que as contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

No âmbito governamental, pode-se inferir que existem dois tipos de controles que são executados na administração pública brasileira: controle interno, quando exercido dentro da própria administração, ou seja, por agentes do mesmo poder; e o externo, exercido por órgãos independentes desse poder.

Na Constituição de 1967 a institucionalização e as atribuições do sistema de controle interno foram expressas na seção VII da Fiscalização Financeira e Orçamentária no Art. 72, como um órgão auxiliador do controle externo, em que este determina que o Poder Executivo manterá sistema de controle interno, visando:

- I - criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa
- II - acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento;
- III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

Já a Constituição de 1988 trouxe como inovações ao controle da execução orçamentária e financeira a preconização do controle interno em cada poder, entre outras. A obrigatoriedade do SCI pode ser observada nos três dispositivos: Nos Arts. 31; 70, 74:

Art.31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei.

Já o Art.70 trata da abrangência do SCI em termos de objeto de fiscalização, no qual lê-se o seguinte:

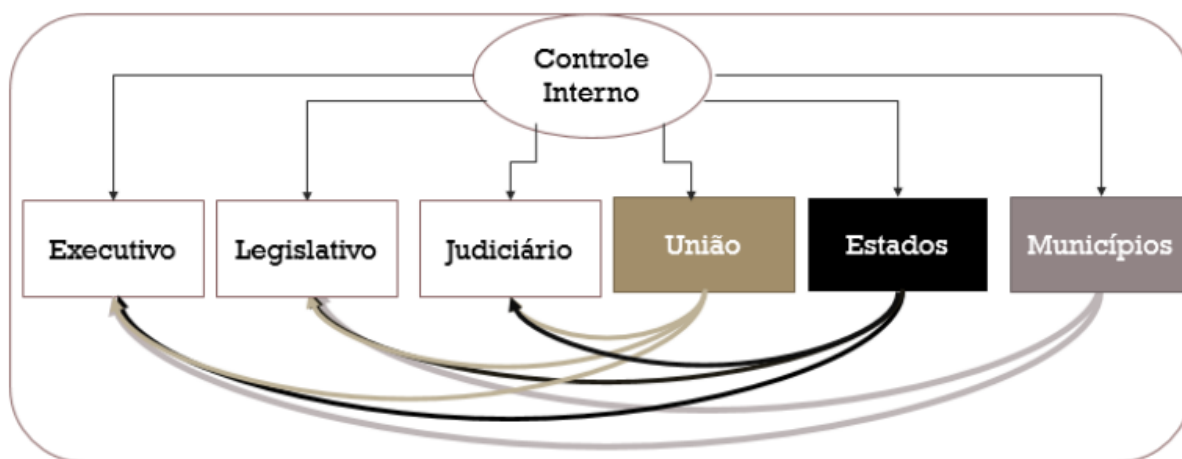
Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, le-

gitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Além de abranger todos os atos da administração, quer se trate da receita ou da despesa, o sistema de controle adotou a individualização, como se pode observar no Parágrafo único do art. 70. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

O Art. 74. estabeleceu que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno.

Figura 2- Abrangência do SCI no Brasil



Fonte: Monteiro (2015).

A integração definida no Art. 74 tem por 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, orçamentária 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.

Adicionalmente, a CF/88 determina, ainda, no parágrafo 1º desse mesmo artigo, que “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”.

Lei Complementar nº. 101, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), de 04 de Maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e de outras providências. No seu capítulo IX, dedicado à transparência, controle e fiscalização, que pode ser visto nos art. 48 a 59. a lei enfatiza a publicidade dos atos administrativo, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público.

No que concerne ao controle interno, a LRF, no seu art. 59, estabelece que é dever do SCI de cada órgão fiscalizar todos os dispositivos da própria LRF, isto é, primar pela responsabilidade na gestão fiscal de cada órgão de ente da Federação, com ênfase em:

- I-Atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II-limites e condições para 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 recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V-destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta lei complementar;
- VI – cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), cuja finalidade, dentre outras atribuições, nos termos da legislação em vigor, é orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por meio de NBC T 16.8 – Controle Interno. Divide SCI em abrangência, estrutura e componentes. O normativo destaca a relevância do SCI ao considerar que ele deve ser exercido em todos os níveis das entidades do setor público. Compreendendo assim: a) preservação do patrimônio público; b) controle da execução das ações que integram os programas; c) observância às leis, regulamentos e diretrizes estabelecidas.

Apresenta três categorias de SCI: (a) operacional, relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade; (b) contábil, relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; e (c) normativo, relacionado à observância da regulamentação pertinente (CRC, 2008).

Atualmente, no âmbito da administração pública federal, o controle interno definido pela legislação é exercido pela Controladoria Geral da União, que conforme dispõe no § 3º, da

IN n 63/2010 do TCU, possui também o dever auditar a gestão das Unidades jurisdicionadas, obrigadas a elaborar o relatório de gestão (NEVES, 2013).

2.5.2 Controle Interno na Execução Orçamentária

O descumprimento dos programas de governo encontra-se intimamente ligado a fase da execução orçamentária, sendo assim, o controle interno da aplicação das leis orçamentárias é de grande valia, com vista a avaliar, sobretudo, a alocação das receitas arrecadas, bem como a ocorrência de fatos ou razões jurídicas suficientes para inviabilizar a execução das despesas fixadas pelo órgão competente (PINHEIRO, 2005).

Nessa perspectiva, o orçamento como uma ferramenta legal de planejamento, a lei 4.320/64, estabeleceu normas a respeito da sua execução, englobando a programação de despesa e a disciplina da arrecadação de receitas e da realização de despesas públicas, nos termos de seus arts. 47 a 70. Ou seja, a execução das despesas deve ocorrer em três fases, quais sejam: o empenho, a liquidação e o pagamento.

Em seu Art. 58, essa lei descreve empenho como “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. No que concerne à liquidação, no seu Art.63, a Lei descreve que esta fase representa a verificação do direito adquirido pelo credor após a comprovação do fornecimento do material ou da prestação do serviço. A última fase da despesa, o pagamento, encontra-se prevista no Art.64, representa a transferência para o fornecedor dos recursos financeiros como forma de pagamento pelo material fornecido ou serviço prestado.

Ao se referir as receitas, a lei nº 4.320 estabeleceu que para sua execução, as receitas orçamentárias obedecem aos seguintes estágios: Lançamento, Arrecadação e Recolhimento. Na qual o lançamento é definido no art.53 como o ato da repartição competente que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta; já a Arrecadação constitui o ato pelo qual o Estado recebe tributo e demais valores a ele devidos por meio de agentes de arrecadação, e que segundo art. 55 estes devem fornecer o recibo da importância recebida; o Recolhimento consiste na entrega do numerário, arrecadado pelos agentes da arrecadação e as repartições ou banco oficial. Segundo Art. 56, tais recolhimentos far-se-ão em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.

A LRF no seu art. 15, a considera “não autorizadas, irregulares ou lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação” que não atendam à criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental (arts. 16 e 17). A lei introduziu novas responsabilidades para o administrador público com relação aos orçamentos dos entes federais, como limite de gastos com pessoal, proibição de criar despesas de duração continuada sem uma fonte segura de receitas, entre outros.

Além disso, a lei consagra a transparência da gestão como mecanismo de controle social, através da exigência de publicação de relatórios, demonstrativos de execução orçamentária, em audiência pública. Tornando assim transparentes as informações sobre a gestão governamental.

O Controle orçamentário das entidades governamentais foi destacado nos arts. 70 a 74 CF, nos quais se enfatiza que Controle e fiscalização da execução destas deverão ser realizados através do Controle interno, exercido pelo próprio executor do orçamento através do Sistema de Controle Interno, verificando-se o acompanhamento do cumprimento dos seus programas, bem como a comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência.

2.5.3 Controle Contábil e Patrimonial

Como área de conhecimento, a contabilidade possui prerrogativas para fornecer informações tempestivas e fidedignas acerca da atuação governamental, configuradas através do orçamento (CRUZ; FERREIRA, 2010), partindo-se da premissa que a linguagem orçamentária é essencialmente contábil (GIACOMONI, 2007). Nesse sentido a Contabilidade pode ser entendida como o primeiro filtro para se combater à corrupção, uma vez que todos os fatos administrativos contabilizáveis são registrados pelos serviços de Contabilidade, e quando do registro desses fatos o contador analisa, por exemplo, a legalidade, a legitimidade, a veracidade e a idoneidade dos documentos (OLIVEIRA, 2008).

Levando em consideração as limitações da contabilidade Hopper; Trevor et al. (2009) afirmam que a “Contabilidade não pode resolver todos os problemas da pobreza, injustiça e corrupção, mas é uma peça do quebra-cabeças de um controle efetivo, regulação, responsabilidade e do Estado de Direito”. Pois se deve levar em conta que os fatores como nível da economia e a liberdade política de um país podem condicionar o desenvolvimento da contabilidade (HASSABELNABY, 2003).

Das assertivas expostas, verifica-se que um dos instrumentos com que a Administração Pública conta para o exercício da função de controle é a Contabilidade. Nesse sentido, Araújo (2004, p. 6) assegura que “é indubitável que um sistema de contabilidade devidamente estruturado é de fundamental importância para facilitar a análise da gestão pública”. Tais afirmações se baseiam no pressuposto de que no contexto do processo orçamentário e na prestação de contas das entidades públicas, a contabilidade tem o controle do registro de todos os fatos ocorridos, podendo oferecer diferenciadas informações (CRUZ e FERREIRA, 2010).

Ressaltando que o controle contábil diz respeito aos procedimentos necessários para a avaliação e certificação de que a contabilidade do órgão/entidade registra adequada e fidedignamente os atos e fatos que envolvem os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, assim como a validação das transações registradas, os registros completos, autorizados por quem de direito e os valores exatos (DA SILVA, 2012).

Segundo a legislação brasileira, a lei nº 4.320 Art. 80, compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

Nos seus Art. 83; 85 a lei estabeleceu que a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados. E que seus serviços serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Já os Art. 94, 95 e 96 estabelecem que haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração. Acresce o at. 95 que deverá ser mantido registros sintéticos dos bens móveis e imóveis. Art. 96. Estabelece que o levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.

As informações e demonstrações contábeis não se destinam apenas aos gestores das finanças públicas, a Constituição Federal-CF 88 e a LRF determinam que as contas da administração pública devem ser disponibilizadas para a análise dos cidadãos, os quais poderão, inclusive, questionar a sua legitimidade. Com isso, considera-se que as informações geradas

pela contabilidade pública constituem elemento fundamental para que os governos apresentem à sociedade a destinação que estão dando aos recursos públicos.

2.5.4 Controle de Contratos e Licitações

O procedimento administrativo adotado pela entidade pública para aquisição de bens e serviço denominado de licitação possui basicamente dois objetivos fundamentais: a busca da melhor proposta para administração pública e a manutenção do princípio da isonomia entre os interessados (FERRAZ, 2009).

A CF no seu art. 37 XXI estabelece que, as obras, serviços, compras e alienações serão contratadas mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, as quais somente permitirão as exigências de qualificação técnica e econômica, indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

A licitação é obrigatória para a administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pelo poder público (Lei nº 8.666/93 art. 1 parágrafo único). Desta assertiva percebe-se que os responsáveis pela licitação são agentes públicos designados pela autoridade competente, para ato administrativo próprio, ou seja, para integrar a comissão de licitação.

Como determina o art.6 XVI da lei 8.666/93 a comissão de licitação criada pela Administração terá como função, receber, examinar e julgar todos os documentos e procedimentos relativos a licitações públicas nas modalidades concorrência, tomada de preços e convite, que são modelos de licitação estabelecidos pela legislação.

A lei estabelece ainda no seu art.51 que tais comissões de licitação podem ser permanente ou especial, e deverão ser constituídas por, no mínimo, três membros, sendo pelo menos dois deles servidores qualificados pertencentes aos quadros permanentes dos órgãos da Administração responsáveis pela licitação. Acresce no § 4º que a investidura dos membros das Comissões permanentes não excederá a um ano, vedada a recondução da totalidade de seus membros para a mesma comissão no período subsequente.

A execução do contrato deve ser fiscalizada e acompanhada por representante da Administração, de preferência do setor que solicitou o bem, a obra ou o serviço, no que concerne ao cumprimento das disposições contratuais, técnicas e administrativas, em todos os seus aspectos, consoante o disposto no art. 67 da Lei nº 8.666. O artigo 102 da Lei nº 8.666/93 estabelece que os titulares dos órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno deverão remeter ao Ministério Público cópias e documentos necessários ao oferecimento de denúncia, quando verificarem a existência de quaisquer dos crimes definidos nos artigos 89 a 99 da referida Lei.

2.6 Controle Segundo a Legislação dos Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa (PALOP)

O grupo dos Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa (PALOP-TL) é constituído por cinco países africanos que têm o português como língua oficial (Angola, Cabo Verde, Guiné-Bissau, Moçambique e São Tomé e Príncipe) e por Timor-Leste, na região sudoeste do Pacífico, que se tornou o 6.º membro do grupo em 2007.

Trata-se de um dos grupos mais antigos e mais coesos dos países da África, Caribe e Pacífico-ACP. A cooperação entre os cinco países africanos teve início na década de 1960. Ainda sob domínio português, os movimentos nacionalistas pela independência organizaram a Conferência das Organizações Nacionalistas das Colônias Portuguesas em Casablanca, e fundaram a primeira organização multinacional de Língua Portuguesa.

Para dar continuidade a esta cooperação que já havia começado no período colonial, eles formaram em 1979 a primeira organização intergovernamental de Língua Portuguesa (PALOP). E abrange agora um vasto leque de temas de caráter cultural, econômico, social e político.

Embora unidos pelos laços colonial e linguísticos, cada um destes países possuía sua estrutura econômica, política, e jurisdicional próprio e diferente umas das outras. No que tange ao objetivo deste estudo, que é o controle interno, vale ressaltar que neste tópico será apenas descrito como este vem sendo definido na legislação destes países.

2.6.1 Angola

No artigo 104.º da constituição angolana- C/A estão definidas as regras da elaboração, apresentação, adoção, execução, fiscalização e controle do Orçamento Geral do Estado.

A Lei Quadro do Orçamento Geral do Estado, Lei nº 9/97, de 17 de Outubro, no seu capítulo XIV, artigo 58.º do controle interno e externo define que:

A fiscalização orçamental, financeira, patrimonial e operacional da Administração do Estado e dos órgãos que dele dependem é exercida pela Assembleia Nacional, ao nível do controle externo e pelos órgãos especializados do Estado ao nível do controle interno.

a) O controle interno a cargo do Governo é institucionalizado pelo Ministério das Finanças, através de decreto do Conselho de Ministros.

b) O controle externo é exercido pelo Tribunal de Contas, que emite parecer sobre as Contas do Estado, com vista à sua aprovação pela Assembleia Nacional.

O capítulo XVI, artigo 60.º define que é de competência do controle externo: a) apreciar anualmente as Contas do Estado, bem como os relatórios trimestrais de execução do Orçamento Geral do Estado; b) julgar as contas dos responsáveis por dinheiros, bens e valores da Administração do Estado ou dos órgãos que dele dependem; c) realizar inspeções de natureza orçamental, financeira ou patrimonial, com poderes para requisitar e examinar todos os elementos que julgue necessários; d) apresentar, perante os Tribunais, as irregularidades ou abusos apurados, com vista à imputação de responsabilidade disciplinar, civil ou criminal.

2.6.2 Cabo Verde

A constituição da República de Cabo Verde no seu artigo 94º define as normas para elaboração execução e fiscalização do Orçamento do Estado. A legislação administrativa de 2009 no seu capítulo IV, que trata da Fiscalização e responsabilidade orçamentais, no seu artigo 28º delibera o seguinte:

a) a fiscalização administrativa da execução orçamental compete, além da própria entidade responsável pela gestão e execução, a entidades hierarquicamente superiores de tutela e a órgãos de inspeção e de controle administrativo, devendo ser efetuada nos termos da legislação aplicável.

b) A Inspeção Geral das Finanças procederá trimestralmente a fiscalização administrativa de execução orçamental das receitas e das despesas previstas no Orçamento do Estado e sua adequação às normas e procedimentos legais, produzindo os respectivos relatórios.

c) A fiscalização jurisdicional da execução orçamental compete ao Tribunal de Contas e é efetuada nos termos da legislação aplicável.

De acordo com o artigo 109º, do Decreto-Lei n.º 29/2001, de 19 de Novembro, que define o regime do controle financeiro da Administração Pública de Cabo Verde, as diversas formas do controle financeiro no seio da Administração Pública e do Estado na sua globalidade integram um sistema de controle integrado, harmónico e complementar, sem prejuízo da autonomia dos diversos órgãos deles encarregados, que incide sobre a execução orçamental e as operações de tesouraria.

Por outro lado, o n.º 2 do artigo 110º do mesmo diploma estabelece que a gestão orçamental de todos os serviços, fundos e institutos públicos abrangidos está submetida às seguintes formas de controle:

a) Auto Controle – exercido pelos órgãos competentes dos serviços, como os dirigentes públicos e os controladores financeiros dos organismos governamentais;

b) Interno – exercido de forma sucessiva e sistemática pela Inspeção-geral de Finanças, órgãos especializados, serviços da Contabilidade Pública através dos controladores financeiros sobre todas as unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judicial do Estado;

c) Externo – exercido através de auditorias pelas empresas especializadas que serão previamente seleccionadas mediante o concurso público. Neste campo intervém o controle político pelo Parlamento e jurisdicional pelo Tribunal de Contas.

Na secção III, no que tange ao controle interno artigo 114º n.º, que este é exercido sobre todas as unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judicial do Estado e que os serviços especializados existentes ou que venham a existir nos departamentos governamentais e que se encarreguem do controle interno devem ser devidamente capacitados.

Os competentes para o desempenho do controle interno, segundo Artigo 116º são: A Inspeção-geral de Finanças; os órgãos especializados existentes nos departamentos governamentais; O serviço da Contabilidade Pública através dos controladores financeiros.

Os demais órgãos de soberania instituirão os seus órgãos de controle interno visando a observância do disposto neste diploma e que cabe à Inspeção-geral de Finanças a coordenação técnica de todo o sistema de controle interno existente na Administração Pública.

2.6.3 Moçambique

De acordo com a Constituição da República Moçambicana, na sua secção III, que trata de Tribunal Administrativo no seu artigo 228 n.º 1, define que: O Tribunal Administrativo é o órgão superior da hierarquia dos tribunais administrativos, fiscais e aduaneiros. Cabe a este, na sua vertente controle da legalidade dos atos administrativos e da aplicação das normas regulamentares emitidas pela Administração Pública, bem como a fiscalização da legalidade das despesas públicas e a respectiva efetivação da responsabilidade por infração financeira.

No âmbito da fiscalização das despesas públicas, o Tribunal julga as contas dos organismos, serviços e entidades sujeitas à jurisdição do Tribunal; elabora o relatório e emite o parecer sobre a Conta Geral do Estado (CGE). Ressaltando que estão sob controle, ou seja, fiscalização as entidades que pratiquem atos de que resultem despesas suportadas pelo orçamento geral do estado ou por fundos externos.

No seu Artigo 1, n.º 1, alínea e), a Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, estatui que constitui um dos elementos do SISTAFE o Subsistema do Controle Interno. Este subsistema compreende os órgãos e entidades que intervêm na inspeção e auditoria dos processos de arrecadação, cobrança e utilização dos recursos públicos e abrange as respectivas normas e procedimentos.

Para garantir o funcionamento do subsistema, o Regulamento criou um Conselho Coordenador, composto pelo Inspetor-Geral de Finanças, o Inspetor-Geral da Administração Pública e por todos os inspetores-gerais setoriais, aos quais são dadas as competências constantes do Artigo 28 secção V Subsistema de Controle Interno.

Competem à Unidade de Supervisão do Subsistema de Controle Interno as seguintes tarefas: Consolidar as propostas da Programação do Controle Interno; b) Submeter ao Ministro que superintende a área do Plano e Finanças, até 31 de Outubro, a Programação do Controle Interno para o ano seguinte; c) Elaborar as normas e procedimentos relacionados com o Subsistema de Controle Interno; d) Divulgar normas e metodologias de trabalho que se mostrem adequadas à melhoria da qualidade e eficácia do exercício do controle; e) Exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres do Estado; f) Exercer o controle e avaliação dos programas contemplados com recursos oriundos do Orçamento do Estado ou de outras fontes; g) Emitir pareceres sobre as Contas das instituições com regime financeiro excepcional.

A Programação do Controle Interno deve ser estruturada de forma a estabelecer as ações de controle a serem desenvolvidas no exercício econômico pelas Unidades integrantes do Subsistema de Controle Interno. Tais ações destinam-se ao estabelecimento de ações de controle com vista à avaliação dos resultados da gestão dos administradores públicos e da aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, num determinado período.

2.6.4 São Tomé e Príncipe

Segundo a Lei n.º 7/90, de 20 de Setembro de 1990, DR. n.º 13 - Constituição da República Democrática de São Tomé e Príncipe no seu artigo 70.º, que define Controle e responsabilidade no n.º 1 do mesmo artigo, estabelece que os titulares dos órgãos de poder político têm o dever de manter informados os cidadãos e as suas organizações acerca dos assuntos públicos, ficando sujeitos ao controle democrático exercido através das formas de participação política estabelecida na Constituição e na lei.

Nesse sentido, o Tribunal de Contas no elenco dos Tribunais, qualificando-o como órgão de soberania, a par do Presidente da República, da Assembleia Nacional e do Governo (artigo 126.º da Lei n.º 1/2003). Também a Lei Orgânica do Tribunal de Contas, define-o como “órgão supremo e independente de controle da legalidade das receitas e despesas públicas e julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe, com jurisdição e controle financeiros no âmbito de toda a ordem jurídica da República Democrática de S. Tomé e Príncipe, tanto em território nacional como no estrangeiro, neste caso incluindo os serviços, organismos e representações no estrangeiro (Artigo 1.º da Lei n.º 3/99).

Já no que concerne ao controle interno em São Tomé e Príncipe, o sistema de controle interno encontra o corolário do seu exercício na Inspeção-Geral das Finanças, afeto ao Ministério do Plano e Finanças, instituição para qual está legalmente encarregada a função de controlar internamente os recursos do Estado, por meio de realização de auditorias.

2.6.5 Guiné-Bissau

Segundo a constituição da república de Guiné Bissau, no seu capítulo IV, artigo 19 n.º 1, define-se que a fiscalização administrativa da execução orçamentaria compete, além da própria entidade responsável pela gestão e execução, à entidade hierarquicamente superior e

de tutela, a órgãos gerais de inspeção e de controle administrativo e aos serviços de contabilidade pública, devendo ser efetuado nos termos da legislação aplicável.

No número 2 do mesmo artigo a fiscalização jurisdicional de execução orçamentaria compete ao tribunal administrativo e de contas e deve ser efetuado nos termos da legislação aplicável. E político e exercido pela Assembleia Nacional.

Portanto, o Parecer do Tribunal de Contas consiste num juízo sobre a legalidade e a correção financeira das operações subjacentes à Conta Geral do Estado, nos termos disposto na alínea.

Percebe-se destas, que em termos da legislação comparando com os outros países da PALOP, a Guiné-Bissau apresenta pouco lineamento de controle interno, ou seja, o país carece das leis que regulem o sistema de controle interno, tanto em nível estrutural como às atribuições e competências destas. Além disso, as leis vigentes não apresentam nenhuma diretriz técnica ou orientação conceitual que permita à administração pública implementar procedimentos de controle interno.

Quadro 4 - Controle segundo a legislação dos PALOP

Países	Controle externo/político	Controle externo/jurisdicional	Controle interno
Angola	Assembleia Nacional	Tribunal de Contas	Órgãos especializados do Estado; Ministério das finanças.
Cabo Verde	Assembleia Nacional	Tribunal de Contas	Inspeção Geral de finanças; Órgãos especializados; Serviços de contabilidade pública.
São Tomé	Assembleia Nacional	Tribunal de Contas	Inspeção Geral de finanças; serviços de contabilidade pública.
Guiné-Bissau	Assembleia Nacional	Tribunal Administrativo	SISTAFE; Inspetor-Geral de finanças; Inspetor Geral da administração pública; Inspetores gerais setoriais.
São Tomé do Príncipe	Assembleia Nacional	Tribunal de Contas	Inspeção-Geral das Finanças.

Fonte: dados da pesquisa.

Após a revisão da literatura, no tópico que se segue foi contextualizado o objeto de estudo (Guiné-Bissau), foram abordados, portanto, os aspetos políticos, económicos e sociais deste país.

3 CONTEXTUALIZAÇÃO DA GUINÉ-BISSAU

3.1 Geografia, Clima e Dados Populacionais

Situada na costa ocidental da África, a ex-colônia portuguesa Guiné- Bissau faz fronteira ao norte com a República de Senegal e ao Leste e sul com a República da Guiné Conacri, ambas ex-colônias Francesas, e ao oeste é banhado pelo oceano atlântico. Há duas estações climáticas: “estação seca”, que começa em meados de Novembro até o final de Abril e a “estação chuvosa”, que começa em meados de Maio até o final de Outubro.

O País é composto por uma parte continental e uma parte insular, que compõe os arquipélagos dos Bijagós, formado por cerca de 90 ilhas, das quais somente 17 são habitadas. A superfície total da Guiné-Bissau é de 36. 125 km², dos quais apenas 27.700 km² constituem a superfície emersa, devido à baixa elevação do país, relativamente ao nível médio das águas do mar; as marés penetram no interior até cerca de 150 km², fazendo com que algumas áreas fiquem parcial ou totalmente inacessíveis durante parte do ano (INE, 2014). É administrativamente dividida em 08 regiões, são elas: Bafatá, Biombo, Bolama/Bijagós, Cacheu, Gabú, Oio, Quínara, Tombali e o setor autônomo de Bissau, a capital do País. As oito regiões encontram-se divididas em setores, totalizando 36 e por sua vez estes se encontram divididos em seções, compostas por tabancas (aldeias) (INE,2014).

Figura 3- Mapa das Regiões de Guiné-Bissau



Fonte: <http://pt.mapsofworld.com/guinea-bissau/>

A população guineense é estimada em cerca de 1,7 milhões de habitantes, com uma taxa de crescimento anual da População 2,2%, (INE, 2009), encontra-se dividida em cerca de 30 grupos étnicos, dentre os quais os mais representativos são: Balanta 30%, Fula 20%, Manjaco 14%, Mandinga 13%, Papeis 7% e os outros grupos menores como a etnia Brame ou Mancanha, Beafada, Bijagó, entre outras, que representam 16%.

Além da diferença cultural, a língua também é um fator de distinção entre as etnias, ou seja, cada etnia tem a sua própria língua. Apesar de a língua portuguesa ser a oficial, esta não é a mais falada no cotidiano guineense, sendo assim, quem assume o principal elemento de comunicação entre as populações e diferentes grupos étnicos é a língua “crioulo”, sendo a portuguesa apenas utilizada nas escolas e por algumas pessoas em locais de trabalho.

3.2 Condições Políticas

Historicamente, a África tem sido caracterizada por um continente de conflitos institucionais misturados a questões étnicas. Ainda muitos países enfrentam conflitos internos, cujas origens são diversas e criadas entraves do desenvolvimento destes países (NAMONE, 2014).

No caso da Guiné-Bissau, o multipartidarismo, instituído no início da década de 1994, segundo Teixeira (2008), não correspondeu às expectativas dos sucessivos governos civis, quer na “institucionalização” de instituições democráticas e resolução dos conflitos sociais permeados por disputas étnicas, quer na “reestruturação” da economia nacional e, sobretudo, na diminuição da pobreza.

Ao longo de quatro décadas de sua existência, isto é, após a independência de 1973, a vida pública guineense foi marcada essencialmente pela persistência da instabilidade política, fragilidade do Estado e não observância dos preceitos do Estado de Direito Democrático, particularmente no que se refere à submissão do poder militar ao poder civil (DENARP II, 2011).

O país tem-se deparado com sucessivas interrupções violentas de ciclos democráticos, através de golpes de estado, assassinatos de dirigentes políticos e governamentais e decapitação de chefias militares (BARROS; RIVERA, 2011). Desde 1974, o país tem experimentado 17 tentativas de golpes de Estado e 4 golpes reais. Por conseguinte, o país obtém pontuações muito baixas em termos de estabilidade política, em comparação com o resto da sub-região (ORWA; SNFO, 2015), o que resultou no fato de que nenhum presidente ou governo eleito democraticamente terminou o seu mandato.

Tais instabilidades se consubstanciam nos sucessivos governos que em média não ultrapassavam seis meses, isto é, de 2000-2004, e três anos, entre 2004-2015, em decorrência das sucessivas interferências dos militares nos assuntos políticos e de governação (DENARP II, 2011). Desde 1991, período em que foi decretada abertura democrática no país, com as primeiras eleições multipartidárias em 1994, a Guiné-Bissau já conta com mais de 18 governos.

Vale ressaltar que o sistema político adotado pelo país logo após a independência foi o semi-presidencialismo, no qual é eleito um presidente da República que figura como chefe de estado, e um primeiro ministro que é o chefe do governo. O ciclo político é de 5 anos para presidente da república e 4 anos para primeiro ministro.

Quadro 5 - Conflitos Políticos em Guiné-Bissau, 1974-2014

Ano	Acontecimento	Presidente
1974	Independência do domínio de Portugal	Luís Cabral
1980	Golpe de Estado contra o governo de Cabral	João B. Vieira
1994	Primeira Eleição democrática	João B. Vieira
1998	Golpe de Estado contra o governo de João B. Vieira	Malam BacaiSanhá (interino)
1999	Eleição eleito KumbaYalá	KumbaYalá
2003	Golpe de Estado contra o governo KumbaYalá,	Henrique Rosa (interino)
2005	Eleição eleito João B. Vieira	João B. Vieira
2009	Assassinato de João B. Vieira	Raimundo Pereira (interino)
2009	Eleição eleito Malam BacaiSanhá	Malam BacaiSanhá
2011	Morte de Malam BacaiSanhá	Raimundo Pereira (interino)
2012	Golpe de estado Raimundo Pereira	Manuel SerifoNhamadjo (transição)
2014	Eleição eleito José Mário vaz	José Mário vaz

Fonte: Teixeira, (2008); ORWA e SNFO (2015).

Em geral, desde a sua independência, o país é arrastado por problemas graves, principalmente no que se refere às questões políticas, ao longo deste período, a violência política tende a ser um fato difícil de prever na Guiné Bissau, uma vez que a mesma se caracteriza por uma persistente incerteza e calma relativa, mas que na maioria das vezes, acabam em explosões de violências (SOUSA, 2013).

3.3 Condições Sociais

O clima de instabilidade e impunidade em que o país permanentemente vive nada contribui para o seu desenvolvimento socioeconômico (SOUSA, 2013). O nível de desenvolvimento humano na Guiné-Bissau continua fraco, as instabilidades políticas há várias décadas

não permitiram criar as melhores condições de execução das políticas públicas ambiciosas e sustentáveis, tornando-a atualmente um dos países mais pobres do mundo, como mencionado anteriormente, estando classificado na 176ª posição no índice de desenvolvimento humano do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). No relatório do PNUD sobre o desenvolvimento, a Guiné-Bissau, com o IDH de 0,289, é classificada no ranking 164, num total de 169 países, entre 2000 e 2010. No mesmo relatório, observa-se que o país registou uma taxa de crescimento médio anual do IDH de 0,9%, contra uma média de 2,1% para a África Subsaariana e de 1,68% para os países com IDH muito baixo.

Segundo o relatório (DENARP, 2004) uma grande proporção da população vive na situação de pobreza, e a análise do perfil mostra que a taxa de pobreza cresceu de 49% em 1994 para 64,7% em 2004 e atingiu em 2010 69,3% da população do país, que vive com menos de 2 dólares por dia, principalmente nas zonas rurais. Este fato, segundo o relatório, é devido ao crescimento negativo do PIB real por habitante e a instabilidade governamental que atingiu todas as instituições da República, fazendo com que o poder executivo se tornasse instável, com a sucessão de governos que não tiveram tempo suficiente para realizar ações duráveis.

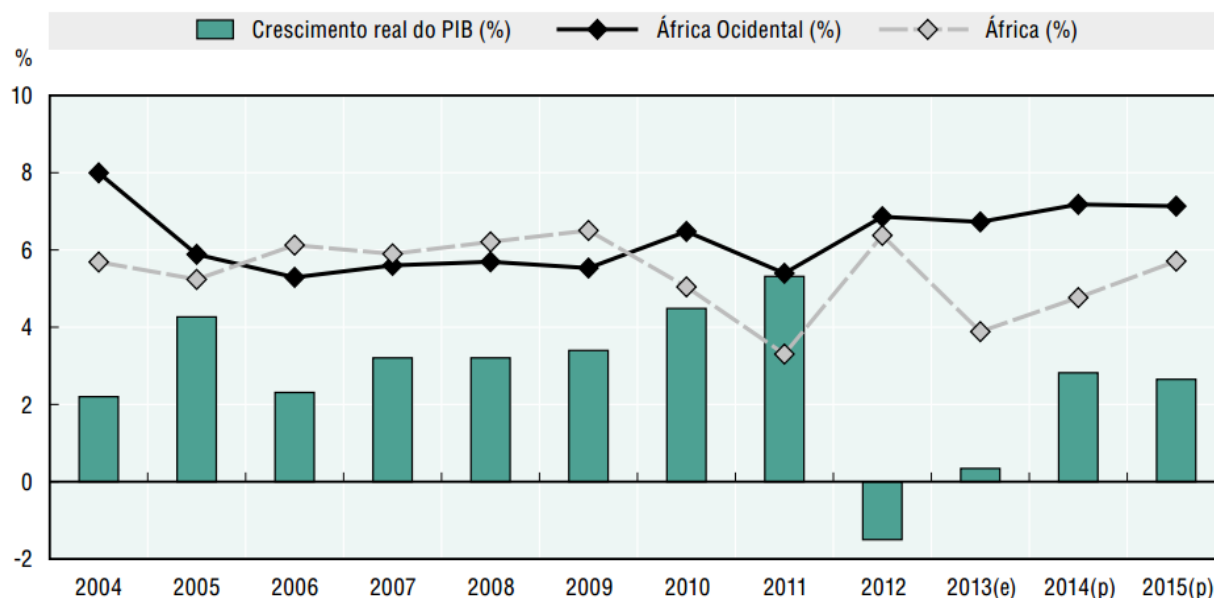
3.4 Condições Econômica

O percurso econômico da Guiné-Bissau está intimamente relacionado com as opções políticas e sociais que foram sendo tomadas ao longo destas quatro décadas após a colonização (SANGREMAN *et al.*, 2005). Contata-se que os principais indicadores macroeconômicos apresentam resultados deficitários caracterizados pela baixa produtividade econômica, apresentando-se constantemente saldo orçamentário negativo devido a incapacidade do estado em gerar receitas, por conta das limitadas fontes de recursos, como serão demonstradas posteriormente.

Figura 4 - Indicadores Macroeconômicos

	2012	2013(e)	2014(p)	2015(p)
Crescimento real do PIB	-1.5	0.3	2.8	2.6
Crescimento real do PIB per capita	-3.9	-2.1	0.4	0.3
Inflação medida pelo IPC	2.1	1.0	1.5	1.8
Saldo orçamental, em % do PIB	-2.7	-4.7	-3.6	-4.9
Conta corrente, em % do PIB	-9.5	-6.6	-5.8	-5.7

Fonte: (AFDB *et al.* 2014).

Figura 5- Crescimento Real do PIB de Guiné em relação à África Ocidental e África

Fonte: (AFDB *et al.*, 2014).

Apesar das suas limitações territoriais, o país possui alguns recursos naturais devido à fertilidade do seu solo que permite o cultivo de produtos, e também a sua posição geográfica, que proporciona por um lado condições favoráveis de atividade de pesca e, por outro, um ambiente propício para o desenvolvimento do turismo (CAETANO, 2012).

No que concerne ao setor mineiro, o país conta com existência de petróleo, além de reservas potencialmente significativas de fosfatos, e bauxite. Alguns estudos revelavam a existência de uma reserva quantificada em 100 milhões de toneladas de argila de alta qualidade e de uma reserva de 400 milhões de toneladas de cálcio de qualidade inferior, que ainda não foram explorados devido à falta de infraestrutura, bem como a persistente instabilidade política.

ca, com exceção da exploração de pedreiras, e de uma limitada exploração artesanal de ouro (OECD *et al.* 2013).

Não obstante a existência de importantes recursos naturais no país, a economia não se encontra desenvolvida, a formalização da atividade econômica ainda é incipiente, registrando-se muito pouco desenvolvimento das indústrias (MENDES, 2010). Entretanto, o setor primário, no qual se destaca a produção agrícola, que é predominante na economia guineense, ou seja, o setor macroeconômico da Guiné-Bissau, caracteriza-se por uma elevada dependência a este mesmo setor, onde agricultura, a silvicultura, a pesca e a pecuária representam 49.1% do PIB, em 2013 (AFDB 2014) e empregam mais de 72.4% da população ativa (ILAP, 2010). Destacando-se o setor agrícola, em que a produção de “caju” representa mais de 90% das exportações totais e cerca de 17% das receitas do Estado (DENARP II, 2011).

O setor secundário, que inclui a indústria extrativa, o setor manufatureiro e o artesanato, a eletricidade, o gás e a água, a construção e obras públicas, e o setor terciário, com predominância do comércio, representam a outra parcela do PIB, como mostra a figura 6:

Figura 6- PIB por Setores (%)

	2008	2013
Agricultura, silvicultura, pesca e caça	48.2	49.1
Nomeadamente pesca	5.4	4.4
Indústria extractiva		
Nomeadamente petróleo		
Indústria transformadora	12.7	11.4
Electricidade, gás e água	0.8	1.2
Construção	0.4	0.4
Comércio por grosso e a retalho, hotelaria e restauração	19.9	18.2
Nomeadamente hotelaria e restauração		
Transportes, armazenagem e comunicações	4.4	4.2
Serviços financeiros, imobiliário e serviços às empresas	4.4	4.0
Serviços da administração pública	9.0	11.6
Outros serviços		
Produto interno bruto a preços básicos/custo dos factores	100	100

Fonte: (AFDB *et al.* 2014).

No que se refere ao setor privado, o desenvolvimento dinâmico constitui um elemento chave na construção da economia de um país, pelo seu papel crucial que desempenha no crescimento econômico e na criação de emprego. Contudo, as organizações que representam este setor na Guiné-Bissau são limitadas, devido ao tamanho de mercado e da economia informal, estimada em 70% do PIB (AFDB, 2014).

O setor privado na Guiné-Bissau é constituído principalmente por micro e pequenas empresas. Inclui-se nesse grupo empresas cujo programa de investimento forma um montante igual ou superior a 5.000.000,00 de Franco CFA \approx UU\$ 8578,09 e não superior a 50.000.000,00 de Franco CFA \approx UU\$ 85780,95 (SEBRAE, 2014) e das empresas informais, que enfrentam algumas barreiras além de regulamentares, restrições relacionada com a qualidade de mão-de-obra (educação e formação) e a capacidade de gestão (AFDB, 2014).

Por outro lado, as empresas que compõem o setor privado do país, na sua maioria, encontram-se descapitalizadas, tendo-se revelado incapazes de gerar emprego e investir nos recursos humanos, nos produtos e mercados nacionais, revelando-se a incapacidade de competir ao nível sub-regional, em parte devido a uma lógica de intervenção ancorada na importação de arroz e de bens da primeira necessidade e na exportação de castanha de caju (BARROS e RIVERA, 2011).

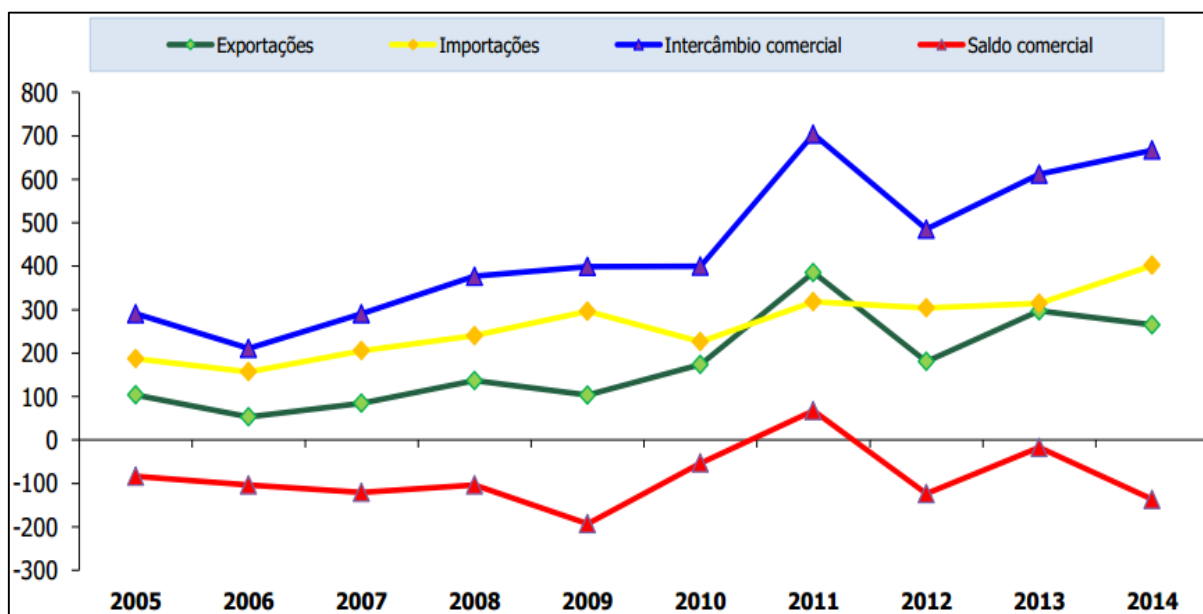
Com o déficit no setor produtivo, os recursos orçamentários do país são caracterizados pela grande importância de doações (de projetos e programas) que chegam a representar mais de 50% das receitas orçamentárias, (DENARP II, 2011). A base fiscal da Guiné-Bissau continua muito estreita. O número de contribuintes é muito baixo e a base fiscal está concentrada num pequeno número de itens da receita, que incluem principalmente os direitos aduaneiros sobre importações, a exportação de castanha de caju, e os acordos de pesca. (AFDB 2014). Tendo isto, a carga tributária guineense continua sendo a mais baixa da União Económica e Monetária Oeste Africana (UEMOA), da qual o país faz parte, passando de 8.3% em 2012, para 7.9% em 2013, abaixo do critério de convergência de 17%(AFDB 2014).

Figura 7- Operações Financeiras do Estado (%) do PIB

	2005	2010	2011	2012	2013(e)	2014(p)	2015(p)
Receitas totais (inclui donativos)	15.6	21.8	19.5	15.1	13.4	15.2	13.7
Receitas fiscais	5.9	7.9	8.7	8.3	8.1	8.1	8.0
Receitas do petróleo	6.5	11.1	8.2	5.3	3.9	5.6	4.2
Despesas totais (e empréstimos líquidos) (a)	21.5	21.6	20.1	17.9	18.1	18.7	18.6
Despesas correntes	14.2	11.9	12.1	13.3	13.5	14.1	13.9
Sem juros	12.1	11.7	12.0	13.2	13.4	13.3	13.1
Salários	6.9	6.3	5.1	5.4	5.6	5.5	5.5
Pagamento de juros	2.2	0.3	0.1	0	0.1	0.8	0.8
Despesa de capital	7.3	9.7	8.0	4.6	4.6	4.6	4.7
Saldo primário	-3.7	0.4	-0.5	-2.7	-4.6	-2.7	-4.1
Saldo global	-5.9	0.2	-0.6	-2.7	-4.7	-3.6	-4.9

Fonte (AFDBet al., 2014).

A economia do país se depara com uma balança comercial e financeira marcadamente deficitária. O nível de exportação é muito baixo e as exportações continuam pouco diversificadas, em consequência da fraca diversificação da economia, fraca mobilização de recursos internos, falta de dinamismo do setor privado, uma vez que a castanha de caju contribui com mais de 90% das exportações.

Figura 8 - Saldo Comercial

Fonte: (MRE/DPR/DIC, 2016).

Como observado anteriormente as despesas anuais do governo são geralmente superiores às suas receitas, o que o leva a recorrer à dívida externa para financiar o seu orçamento, nomeadamente os investimentos.

A dívida pública no final de 2009 foi de 1.065.1 milhões de dólares americanos, dos quais 427,5 milhões em atraso. A dívida multilateral ficou em 528,3 milhões de dólares, representando 49,6% do *stock* total da dívida, enquanto que a dívida bilateral foi de 5,4%, donde 30,11% com os credores do Clube de Paris. (DENARP II, 2011). Segundo o relatório referido, a dívida comercial representava 0,02% do *stock* total da dívida.

Apesar de a Guiné-Bissau dispor de setores chave que podem alterar o atual fraco desempenho a nível económico, como mencionado anteriormente: agricultura, a exploração dos minerais e petróleo, o desenvolvimento da pesca e a aposta no turismo etc., a economia continua precária, resultados da aplicação de políticas ineficazes baseadas nas opções do Estado, marcadas pela má forma de gestão e depredação dos recursos públicos para fins pessoais, por um lado, e na intervenção dos atores externos (multilaterais e bilaterais), por outro, que aplicam sucessivas receitas e modelos de desenvolvimento sem perceber objetivamente em que medida as relações efetivas e seus impactos, incluindo a instabilidades políticas (BARROS e RIVERA, 2011).

4 METODOLOGIA

São abordados neste capítulo os procedimentos metodológicos seguidos na pesquisa, procurando expor os caminhos que contribuíram para a sua operacionalização e alcance dos objetivos traçados, permitindo que o leitor consiga entender o desenvolvimento do trabalho.

4.1 Tipo de Pesquisa

Em consonância com o descrito na introdução acerca da fragilidade e da carência no sistema de controle interno da administração pública guineense, o presente estudo foi de natureza aplicada com caráter exploratório e descritivo, adotando as abordagens qualitativa e quantitativa de pesquisa, nas quais a entrevista e aplicação de questionários foram adotadas como as técnicas de coleta de dados, tomando como base um roteiro elaborado pelo pesquisador, seguindo a metodologia proposta por Albêlo (2007) e Fachada (2014).

A abordagem quantitativa foi utilizada para analisar as possíveis relações entre as variáveis selecionadas e o perfil dos respondentes-entrevistados.

A utilização de questionários como método de coleta de dados se justifica pela necessidade de avaliar, dentro do perímetro das entidades que pertencem à estrutura do Governo guineense (Ministérios e Secretarias de Estado), quais os mecanismos, dentro dos pontos de controles, têm em funcionamento, bem como a utilização que fazem os mesmos. Já o método da entrevista se justifica pela necessidade de auscultar as opiniões dos respondentes sobre os fatores que condicionam as fragilidades existentes no SCI, permitindo um aprofundamento das questões tratadas nos questionários.

4.2 Coleta de Dados

Para realização da pesquisa foi desenvolvido um formulário constituído de questões técnicas específicas divididas em 7 (sete) áreas de atividades administrativas dos Ministérios e Secretarias do Estado, sendo os dados coletados em campo através das respostas dos sujeitos das pesquisas nos setores selecionados.

Foi realizado o pré-teste do questionário, com cinco Diretores Administrativos e Financeiros dos Ministérios/Secretarias de Estado da Guiné-Bissau no mês de Maio, com o objetivo de verificar se o questionário era auto aplicável, ou seja, se este responde aos objetivos da pesquisa. Após esse processo, o questionário foi reformulado e a coleta no campo se realizou no mês de Julho e Agosto de 2016.

O formulário em apêndice, utilizado na coleta de dados, foi semiestruturado entre o questionário e a entrevista. Ou seja, ele é apresentado por escrito, como no questionário, no qual a primeira parte (Parte I) apresenta o perfil do pesquisado por meio de questões abertas; a segunda parte (Parte II) apresenta questões relativas aos controles internos gerais, por meio de questões fechadas e abertas que exigem do entrevistado certa explicação, que pode ser dada por escrito ou oralmente com anotação realizada pelo pesquisador. Por fim, a terceira parte (Parte III) é constituída por questões fechadas onde o respondente tinha duas opções de resposta: “sim ou não”, que podem ser também respondidas por escrito ou oralmente com anotação realizada pelo pesquisador.

Ressalta-se que, embora as questões sejam fechadas, os respondentes tinham a liberdade de comentar quaisquer questões que achasse pertinentes e também que merecessem ser explicadas para melhor completar o quesito levantado. Tal fato se justifica pela limitação das questões fechadas em limitar a amplitude do assunto abordado dentro do questionário e que às vezes impedem os respondentes de expressar suas opiniões em toda extensão possível, levando-os a escolher a mais próxima da sua resposta real. Essas limitações podem ser amenizadas com a utilização das técnicas de entrevista (LIBONATI, 2002).

Vale destacar que no campo, as duas formas de coleta foram utilizadas: alguns respondentes preferiram responder as questões abertas assim como as fechadas por escrito, enquanto outros preferiram responder todas as questões oralmente, e as anotações das respostas foram feitas simultaneamente pelo pesquisador. Para garantir a homogeneidade na obtenção dos dados e permitir que as respostas fossem direcionadas aos objetivos da pesquisa, todas as entrevistas e aplicação de questionários foram realizadas diretamente pelo pesquisador.

O questionário que foi aplicado para pesquisa nos Ministérios e Secretarias de estado, foi elaborado tomando por base os elementos identificados por Albêlo (2007) como fundamentais para uma estrutura adequada de controle interno. Ou seja, as áreas selecionadas para este estudo foram aquelas que, uma vez expostas às fragilidades de controle, comprometem o desempenho eficiente da administração. Tais áreas são: Contabilidade, Patrimônio, Execução Financeira, Execução Orçamentária, Pessoal, Licitação e Controles Gerais.

Quadro 6 - Áreas pesquisadas nos Ministérios e Secretarias de Estado

Área pesquisada	Responsável pela área	Nº de questões formulado
Controles Internos Gerais	Diretor Administrativo e Financeiro-DAF	20
Contabilidade	Chefe de serviços contábeis	9
Patrimônio	Diretor do patrimônio	7
Execução financeira	DAF	8

Execução orçamentária	DAF	11
Pessoal	Diretor de recursos humano	10
Licitação	DAF	8

Fonte: Elaborado pelo autor, 2016.

Além da pesquisa de campo, foi feito um levantamento teórico por meio da revisão da literatura, com objetivo de compreender os conceitos existentes na literatura referente ao tema pesquisado e que pudessem contribuir para entendimento dos resultados decorrentes da pesquisa de campo, ou seja, identificar como as forças ou macrovariáveis ambientais\organizacionais podem influenciar a implementação do sistema de controle interno na administração pública. Para tal, foram utilizados alguns artigos, dissertações e teses referentes à área em estudo (controle interno), nos quais os seguintes temas são abordados: a) fatores que limitam a implementação do SCI; b) fatores contingenciais ao SCI; macrovariáveis ambientais (legais/normativos, políticos, econômicos e tecnológicos) ao SCI.

4.3 População

As instituições selecionadas para este estudo são todos Ministérios e Secretarias de Estado que compõem a estrutura do Governo Guineense, que são num total de 20 Ministérios e 12 Secretarias de Estado. São eles: Ministério do Interior (MI), Ministério dos Negócios Estrangeiros (MNE), Ministério dos Recursos Naturais (MRN), Ministério da Economia e Finanças (MEF), Ministério da Defesa Nacional (MDN), Ministério de Obras Públicas (MOP), Ministério da Saúde (MS), Ministério da Educação (ME), Ministério da Agricultura e Desenvolvimento Rural (MAR), Ministério da Família e Coesão Social (MFCS), Ministério da Energia e Indústria (MEI), Ministério da Justiça (MJ), Ministério da Comunicação Social (MCS), Ministério de Função Pública e Reforma Administrativa (MFPRA), Ministério do Comércio e Artesanato (MCA), Ministério das Pescas (MP), Ministério da Administração Territorial (MAT), Ministério da Juventude, Cultura e dos Desportos (MJCD), Ministério do Turismo (MT), Ministério da Presidência do Conselho de Ministros e dos Assuntos Parlamentares (MPCMP).

As secretarias são: Secretaria Estado do Plano e integração Regional (SIR), Secretaria Estado da Ordem Pública (SOP), Secretaria Estado do Orçamento e Assuntos Fiscais (SOF), Secretaria Estado do Tesouro (ST), Secretaria Estado da Cooperação Internacional e das Comunidades (SCIC), Secretaria Estado do Ordenamento do Território (SOT), Secretari Estado dos Combatentes da Liberdade da Pátria (SCLP), Secretaria Estado dos Transportes e das Comunicações (STC), Secretaria Estado do Ensino Superior e da Investigação Científica

(SESI), Secretaria Estado da Gestão Hospitalar (SGH), Secretaria Estado de a Segurança Alimentar (SSA), Secretaria Estada do Ambiente (SA).

Do total dos 20 Ministérios selecionados não foi possível coletar os dados em 3 deles, (MDN, MCA, MPCMP) devido a indisponibilidade dos respectivos Diretores Administrativos e Financeiros em marcar a entrevista. No que se refere às Secretarias de Estado, muitos deles não têm a sua estrutura física própria, a maioria encontra-se dentro do próprio Ministério que o tutela, ou mesmo tendo a sua estrutura física separada do Ministério, as informações, por exemplo, Patrimonial, Recursos Humano e Financeira, se encontram dentro das informações gerais do próprio Ministério tutelar, fato que obrigou a exclusão destas da amostra da pesquisa.

Quadro 7 - Dependências das secretarias

Secretarias	Ministérios tutelares
S. Estado de Transporte e das Comunicações	Primeiro-Ministro
S. Estado do Ambiente	Ministério da presidência e do conselho dos Ministros
S. Estado do Orçamento e assuntos fiscais	Ministério da Economia e Finanças
S. Estado do Tesouro	Ministério da Economia e Finanças
S. Estado Plano e Integração Regional	Ministério da Economia e Finanças
S. Estado da Cooperação Internacional	Ministério dos Negócio Estrangeiro
S. Estado dos Combatentes da Liberdade da Pátria	Ministério de Defesa Nacional
S. Estado da Ordem Publica	Ministério do Interior
S. Ensino Superior e da Investigação Científica	Ministério da Educação
S. Estado Ordenamento do Território	Ministério das Obras Públicas
S. Estado da Gestão Hospitalar	Ministério da saúde
S. Estado da Segurança Alimentar	Ministério da Agricultura e do Desenvolvimento Rural

Fonte: Elaborado pelo autor, 2016.

Nesse sentido, do total das 12 Secretarias de Estado, só foi possível coletar os dados em duas delas. Assim, a amostra constitui-se de um total de 17 Ministérios e 2 Secretarias de Estado, com as informações disponíveis para esse estudo. Ressalta-se que os questionários foram aplicados aos Diretores Administrativos e Financeiros dos respectivos Ministérios/Secretarias de Estado, Diretores do Patrimônio, Chefes dos serviços Contábeis, Diretores de Recursos Humanos. Observa-se em alguns Ministérios/Secretarias de Estado a inexistência dos departamentos Contábeis, do Patrimônio e de Recursos Humanos, e quem responde por todos esses assuntos nos respectivos Ministérios/Secretarias de Estado são os Diretores Administrativo e Financeiro.

Todas as áreas administrativas dos Ministérios/Secretarias de Estado em que a pesquisa foi realizada estão sob supervisão dos Diretores Administrativo e Financeiro, ou seja, o departamento Contábil, Patrimonial, Financeiro e de Recursos Humanos estão sob subordinação do DAF.

O processo da coleta de dados durou aproximadamente 30 dias, as entrevistas e aplicação dos questionários ocorreram nas instalações dos Ministérios/Secretarias de Estado, sendo a primeira fase da coleta realizada nas instalações do “Palácio do Governo” onde funciona mais de 12 Ministérios/Secretarias de Estado. A segunda fase foi nos Ministérios/secretarias de Estado que não se encontram nas estruturas do “Palácio do Governo”.

Ressalta-se que a programação das entrevistas e aplicação dos questionários obedeceram à disponibilidade dos entrevistados/respondentes, ou seja, em alguns casos, para realização da pesquisa, primeiramente foi preciso se dirigir ao DAF, responsável máximo das áreas onde a pesquisa foi realizada, para autorizar os demais funcionários a responderem o questionário da pesquisa.

Cada entrevista com os DAFs duraram em média 30 minutos à 01 hora, a qual foi realizada face a face. Para os demais responsáveis pelas áreas administrativas, o tempo médio das entrevistas foi de 10 min a 30min. Percebe-se que o tempo da entrevista se relaciona com o tempo de serviço e o nível de instrução acadêmica dos entrevistados/respondentes. Isto é, verificou-se que aqueles entrevistados/respondentes com um nível de formação acadêmica de graduação ou mestrado se apresentaram mais disponíveis em responder os quesitos colocados, o que não aconteceu com os de nível técnico. Em relação ao tempo de serviço, observou-se que os entrevistados/respondentes com mais tempo no serviço apresentaram um comportamento mais crítico nas respostas dos quesitos levantados, ou seja, eles percebem que o questionamento que foi feito, deveria na realidade existir, mas que na prática não acontece.

Vale salientar que o país em estudo não é desenvolvido em termos de pesquisa acadêmica, portanto, existe pouca familiarização da sociedade com as pesquisas acadêmicas, principalmente na administração pública, o que implica certa burocracia para conseguir acessar os dados. Tais situações fizeram com que não fosse possível a realização da pesquisa em uma das secretarias de estado, pois não foi permitido pelo “DAF”, alegando este que não teve autorização do responsável máximo, que é o “Secretário do Estado”.

Verificou-se certo receio dos entrevistado-respondentes em passar a informação ao pesquisador, deixando a impressão que este usaria tais dados para outras finalidades. Em muitos casos, a entrevista se tornou bem-sucedida quando os entrevistados verificaram que os quesitos abordados eram do seu interesse ou da área de trabalho.

4.4 Análise

A partir dos dados colhidos nos questionários, foi utilizada a estatística descritiva para apoiar na interpretação dos resultados, por meio do Microsoft Excel, apresentando-se os resultados através dos gráficos de barras, a fim de demonstrar o perfil dos entrevistados, assim como as estruturas de controle interno nas diferentes áreas administrativas dos Ministérios/Secretarias de Estado. Correspondendo assim a parte dos quesitos fechados apresentado no instrumento da coleta de dados.

A parte do questionário que foi apresentada na forma de entrevista, por meio de questões abertas, foi transcrita de forma integral, pois se trata das informações relativas a alguns procedimentos administrativos realizados pelos Ministérios/Secretarias de Estado que foram dados pelos diferentes gestores administrativos. E por outro lado, versam as opiniões dos entrevistados no que se refere ao condicionamento da estrutura do controle interno nos respectivos Ministérios/Secretarias de Estado.

Utilizou-se a correlação de Pearson para verificar associação existente entre variáveis selecionadas (tempo de serviço, cargo desempenhado, titulação e área de formação) em relação aos quesitos levantados em cada um dos pontos de controle selecionados neste estudo. O nível de significância adotado foi de 5%.

Conforme, Chaganti e Sambharya (1987) as decisões tomadas pela organização podem ser explicadas em parte, pelo perfil da alta administração, ou seja, os conhecimentos e os valores da alta administração podem influenciar nas decisões tomadas, bem como nas práticas adotadas por uma organização, tanto a nível estratégico assim como operacional (CARPENTER *et al.*, 2004).

Partindo do princípio de que os altos gestores são indivíduos que têm autoridade na tomada de decisões para adotar práticas de gestão inovadoras (DAL MAGRO; UTZIG; LAVARDA, 2014), nas suas assertivas Hambrick e Mason (1984) afirmam que a experiência, os valores e as personalidades da alta administração podem ter um efeito positivo sobre suas interpretações, por sua vez afeta as suas decisões. Por outro lado, Buchholtz e Ribbens (1994) enfatizam que os gestores mais velhos tenderiam a serem menos flexíveis na adaptação de novas práticas de gestão, acrescem os autores que os gestores com mais tempo ocupando o mesmo cargo tornam-se mais resistentes a mudanças.

Por outro lado, na sua assertiva Kimberly e Vanisko (1981) assevera que adoção das inovações nas organizações são fortemente influenciadas por pessoas com capacidade comu-

nicativa e poder de sancionar. Nesse sentido, Dal Magro *et al.*, 2014 enfatizam que os gestores com mais tempo no cargo de uma mesma instituição tornam-se capazes de organizar melhor a estrutura organizacional e desafios relacionado à mudança e inovação. Além destas, a qualificação acadêmica pode influenciar na adoção de modelos de gestão, para tal, é necessário que o gestor possua conhecimentos e competências necessárias, capacidade de lidar com as informações complexas e de identificação a necessidade de uma mudança organizacional e a sua implantação (MATTOS, 2002).

Partindo da premissa que valores e personalidades dos executivos influenciam de forma significativa em suas escolhas e práticas de gestão, a correlação linear de Pearson foi escolhida para demonstrar se existe uma relação entre os perfis selecionados dos entrevistados-respondentes e os quesitos levantados nos pontos de controle e as respostas dadas por estes, respectivamente.

Por fim, foram analisadas as influências das forças macro ambientais aos sistemas de controle interno, correlacionando os dados da pesquisa de campo e da revisão da literatura, observando as condições políticas, sociais e econômicas do objeto de estudo.

5. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo estão expostas, de forma agregada e aprofundada, as análises dos resultados colhidos na pesquisa de campo por meio de entrevistas e questionários realizados nos setores públicos referidos, visando evidenciar as fragilidades e as carências do controle interno das entidades em estudo e procurar aferir as suas causas.

As análises foram feitas por grupos de questões de acordo com o questionário de entrevista, compreendendo assim sete grupos de respostas. Inicialmente, tiveram como referência a análise descritiva das respostas obtidas no questionário. Em seguida, foram feitas comparações entre a pesquisa de campo e a revisão da literatura, nas quais são abordadas as condições políticas, sociais e econômicas do objeto de estudo, levando em consideração algumas variáveis ambientais ao controle interno.

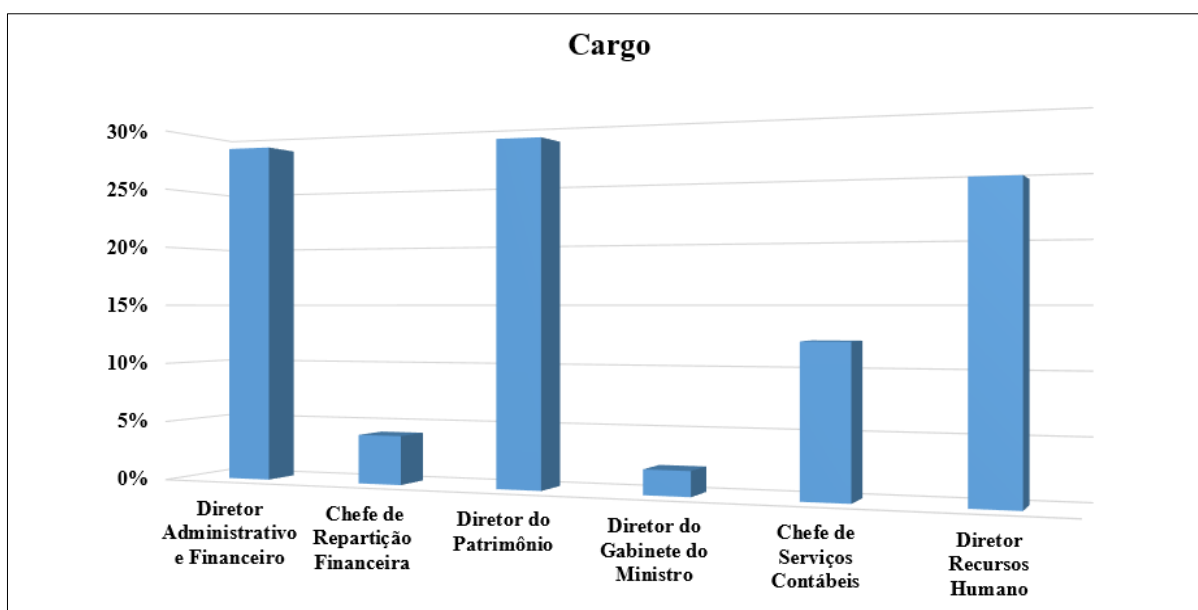
5.1 Análise Descritiva

5.1.1 Perfil dos Entrevistados

O primeiro grupo de questões enfoca as informações sobre o perfil dos entrevistados. Essas informações compreendem: o tempo de serviço, cargo desempenhado, e formação acadêmica. Os dados coletados foram tabulados em planilha eletrônica (Excel) de forma a se permitir apresentar os resultados obtidos por meio de gráficos.

a) Perfil do Pesquisado - cargo

Gráfico 1 - Perfil dos pesquisados (cargo)



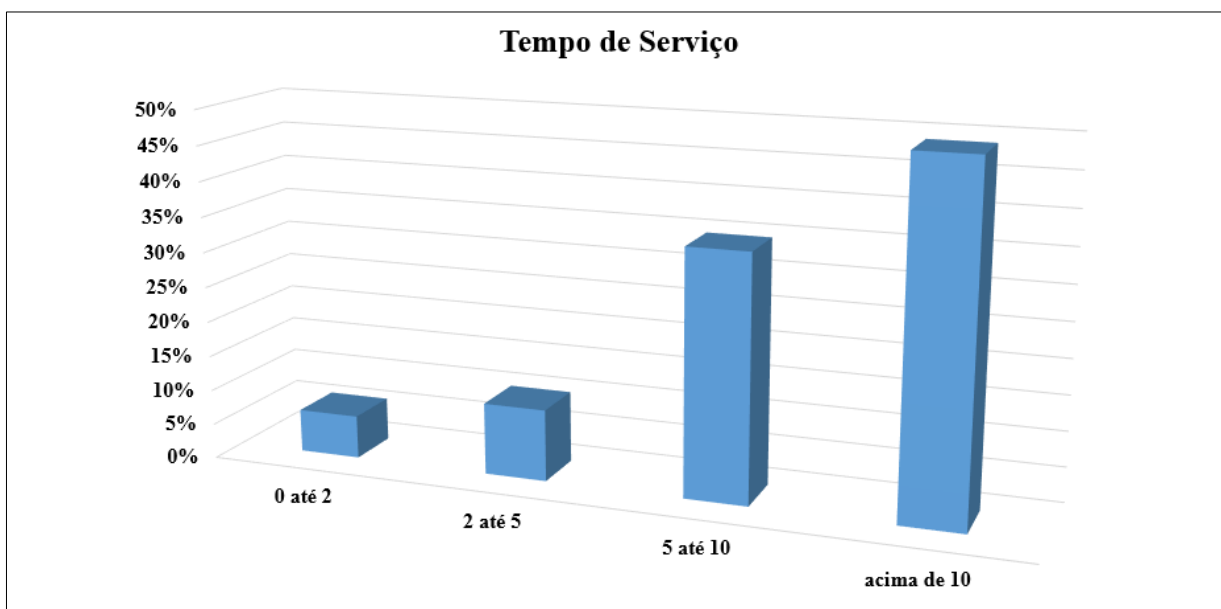
Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Do total de 19 órgãos pesquisados, foi possível entrevistar 49 funcionários. De acordo com o gráfico-1, 29% do total dos respondentes que desempenhavam cargo de Diretor Administrativo e Financeiro, 29% eram Diretores do Patrimônio; 24% desempenhavam cargo de Diretor de Recursos Humanos, 12% eram Chefes de Serviços Contábeis, 4% desempenhavam cargo de Chefe de Repartição Financeira e 2% eram Chefes do Gabinete do Ministro.

b) Perfil do Pesquisado - tempo de serviço

O Gráfico 2 apresenta o tempo de serviço dos participantes da pesquisa nos respectivos Ministérios/Secretarias de Estado.

Gráfico 2 - Tempo de serviço

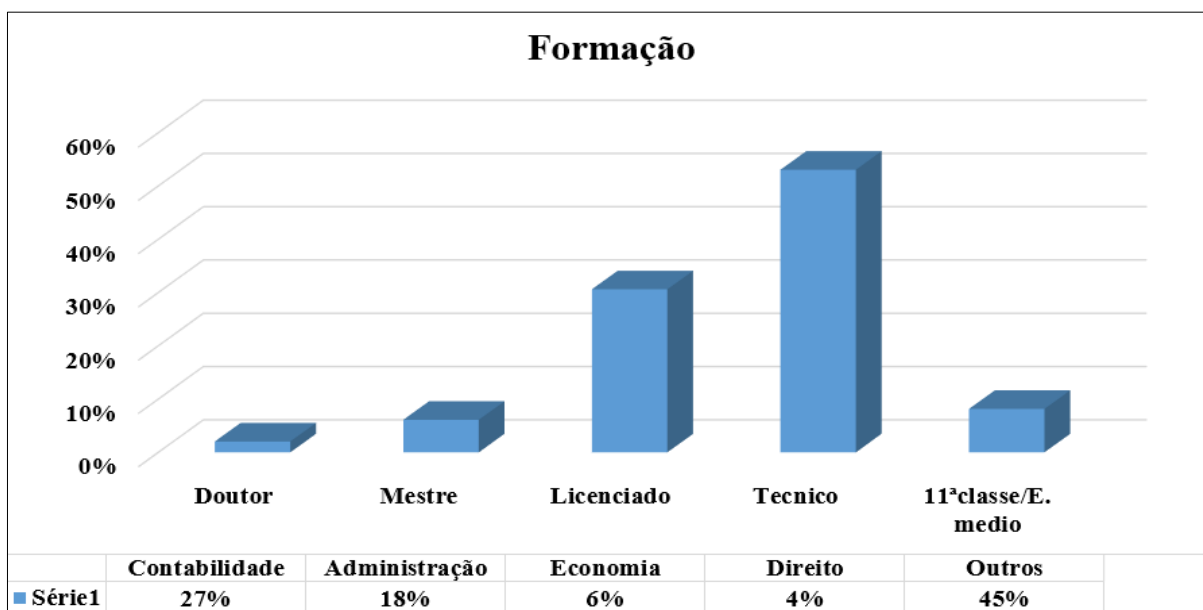


Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Com relação ao tempo de serviço apresentado no Gráfico 2, pode-se constatar que 49% dos entrevistados estão nos Ministérios/Secretarias de Estado há mais de 10 anos, 35% dos respondentes trabalham nos Ministérios/Secretarias de Estado há mais de 5 e menos de 10 anos, 10% estão acima de 2 e menos de 5 anos e 6% estão no serviço a menos de 2 anos. Ao se considerar o tempo de serviço para este estudo, pode-se afirmar que a maioria dos entrevistados possui um tempo de serviço razoável, que os permite conhecer o funcionamento administrativo dos respectivos Ministérios/Secretarias de Estado e os cargos a estes vinculados, que os possibilitam a responder o quesito deste estudo.

c) *Perfil do Pesquisado – Formação*

Gráfico 3 - Formação



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Quanto à formação atual dos pesquisados, os resultados demonstram que 2% têm o título de Doutor, 6% eram Mestres, os Licenciados, ou seja, Graduados constituem um total de 31%, a maioria possuíam curso técnico, num total de 53%, e 8% tinham o ensino médio concluído. Destaca-se ainda que a área de concentração da formação dos pesquisados, de acordo com os dados apresentados no Gráfico 3, 27%, tinham formação em Contabilidade, dos quais 8% eram mestres, 54% eram graduados e 38% eram técnicos.

Os que possuíram a formação em Administração eram 18%, dos quais 33% eram graduados e 67% eram técnicos em administração. Com a formação em Economia, os dados apontam para um total de 6% dos respondentes, entre eles 33% com título de doutorado e 67% com título de licenciado/graduado. Os formados em direito eram num total de 4%, destes 50% eram mestres e 50% eram licenciados/graduados. Os que possuíam a formação em outras áreas do conhecimento eram num total de 45%, destes 5% e 9% eram mestres e licenciados/graduados respectivamente e 68% e 18% tinham curso técnico e ensino médio concluído, também respectivamente.

5.1.2 Análise Descritiva da Estrutura de Pontos de Controle

A seguir serão apresentados os resultados dos questionamentos feitos aos entrevistados dos Ministérios/Secretarias de Estado, no que concerne aos pontos de controle, que segundo Cruz e Glock (2003) podem ser entendidos como avaliação dos controles internos sobre as rotinas administrativas, identificando qual o grau de risco ou desvio que apresentam os procedimentos administrativos de uma determinada operação ou serviço que necessita de algum tipo de controle.

Nesse sentido, foram selecionadas as áreas: Controles Gerais, Contabilidade, Patrimônio, Execução Financeira, Execução Orçamentária, Pessoal, e Licitação e Contratos, conforme apresentado na literatura, estas áreas foram escolhidas, pois, uma vez expostas às fragilidades de controle, comprometem o desempenho eficiente da administração (ALBÊLO, 2007).

5.1.2.1 Controles Gerais

De acordo com o instrumento da coleta de dados, o primeiro ponto de controle que foi pesquisado foi o de Controles Gerais, neles são apresentadas 20 questões, entre fechadas e abertas, que na sua maioria foram respondidas pelos DAFs. O Quadro a seguir apresenta os quesitos com questões fechadas levantados neste ponto.

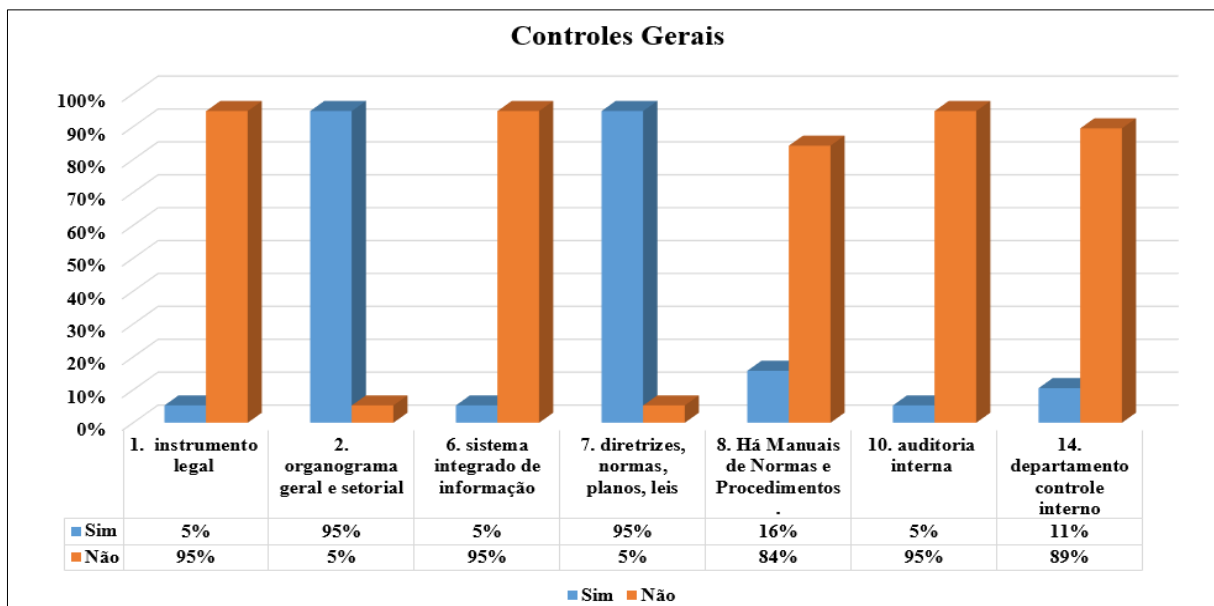
Quadro 8 - Quanto à situação dos controles gerais

Sabendo-se que toda organização deve manter sistemas de autorização e procedimentos de registro e sistemas referentes à execução de tarefas pedem-se para que sejam assinalados os mecanismos de controle nesse Ministério/Secretaria de Estado (para responder marque X)	Sim	Não
1. Tem um instrumento legal criando seu sistema de controle Interno, como determina o capítulo IV artigo 19 nº 1 da constituição da república?		
2. Tem uma estrutura organizacional bem definida na forma de organograma geral e setorial?		
6. Tem um sistema integrado de informação?		
7. Existem mecanismos para determinar e assegurar a observância das diretrizes, normas, planos, leis, regulamentos e procedimentos administrativos?		
8. Há Manuais de Normas e Procedimentos, com sistemas de autorizações, aprovações e linhas de autoridade claramente definidas, e o estabelecimento de práticas operacionais e de rotinas?		
10. Há equipe formada de auditoria interna ou comissão de auditoria?		
14. Existe um departamento responsável pelo controle interno		

Fonte: Questionário da pesquisa baseado no modelo de Albêlo (2007).

Destes quesitos objetivos levantados, foi possível colher as respostas como se pode ver no gráfico 4:

Gráfico 4 - Controles gerais



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Com base no que foi exposto no Gráfico 4, resultado das entrevistas em 19 Ministérios/ Secretarias de Estado, pode-se inferir que, apesar da determinação do Decreto-Lei nº 3/87 da Guiné-Bissau, no seu capítulo IV, artigo 19, nº 1, no qual define que a fiscalização administrativa da execução orçamentária compete, além da própria entidade responsável pela gestão e execução, às entidades hierarquicamente superiores e de tutela, ainda não foi implementado Sistema de Controle Interno-SCI na maioria dos Ministérios/Secretarias de Estado, ou seja, das entidades pesquisadas, só 5% tem o SCI, que é o caso do Ministério das Finanças, no qual se pode observar controles nas áreas orçamentárias e financeiras.

Destarte, a não implementação de SCI em 95% das entidades pesquisadas pode estar relacionada com a inexistência dos instrumentos legais que impõem a implantação do SCI, ou seja, mecanismos coercitivos que possam forçar a sua criação e institucionalização nas administrações públicas, pois a implementação do SCI e a sua supervisão compete a alta administração (CHANGCHIT *et al.*, 2001). Sua implementação só pode se tornar ineficaz caso não haja uma cultura voltada para o controle (Albelo, 2007).

Como mostrou Albêlo (2007) em sua pesquisa, as fragilidades existentes no SCI no município de Panelas podem ser atribuídas à falta de instrumentos legais aprovados, de estrutura formal e instrumento normativo.

Quanto à estrutura organizacional, verificou-se que 95% dos Ministérios/Secretarias de Estado apresentavam a sua estrutura em forma de organogramas, ou seja, apresentavam uma estrutura de divisões departamentais e hierárquicas, enquanto 5% destes não possuíam organogramas setoriais, que é o caso de uma Secretaria de Estado, que às vezes se apresenta como Ministério, dependendo da estrutura do Governo. Um dos princípios básicos para exercício de controle interno é a fixação de responsabilidades, que devem estar claras e previamente definidas (OLIVEIRA; FILHO, 2010).

Apesar de 95% dos Ministérios/Secretarias de Estado responderem que possuem estrutura bem definida, com linha definida de comando e subordinação, as constatações mostram que em torno de 32% destas não existia a divulgação da segregação de funções, o que impossibilita a maioria dos funcionários em conhecer a responsabilidade dos demais funcionários. José Filho (2008) ressalta que a segregação de função constitui-se em antídoto contra os desvios de conduta, sem, no entanto, torná-lo infalível. Além disso, os dados da pesquisa mostram que 63% dos órgãos pesquisados não têm fluxogramas por setores que registrem a execução das atividades, como mostra a tabela 1.

Tabela 1 - Quesitos sobre controle geral

Controle Geral	Sim	Não
3.Existe linha definida de comando e subordinação	95%	5%
4. Existem segregações de funções de forma escrita e divulgada	68%	32%
5. Há fluxogramas por setores que registrem a execução das atividades	37%	63%

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Em relação ao sistema integrado de informação, apenas 5% dos Ministérios/ Secretarias de Estado tinham um Sistema integrado de informação, ou seja, somente existe no MF. Como explica Saidin (2013), um sistema integrado economiza tempo de pessoal e potencialmente melhora a eficácia dos controles, tornando-se, assim, mais ágeis. Sua implementação pode impedir atividade fraudulenta e reduz os riscos organizacionais através de inspeções mútuas (HSIUNG,2014).

Diferentemente do observado no Brasil, onde existe o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para registros, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal, na estrutura do Governo Guineense não existe este tipo de instrumento. Neste caso, o controle orçamentário de todos

os Ministérios/Secretarias de Estado é feito diretamente no Ministério das Finanças-MF. Todos os Diretores Administrativos e Financeiros dos Ministérios/Secretarias de Estado possuem uma senha que os permite entrar no sistema do MF para consultar seus saldos orçamentários. Ou seja, os responsáveis pela execução orçamentária dos órgãos de governo necessitam se dirigir ao edifício do MF para acessar o sistema de gestão das finanças públicas e executar o orçamento ou consultar saldos.

Quanto aos mecanismos para determinar e assegurar a observância das diretrizes, normas, planos, leis, regulamentos e procedimentos administrativos, constatou-se que 95% dos Ministérios/Secretarias de Estado possuem a denominada “Lei Orgânica”, pela qual se encontra o Regimento Interno dos Ministérios/Secretarias de Estado. No entanto, 5% dos pesquisados não têm esse instrumento.

No que se referem aos manuais de normas e procedimentos internos, os dados evidenciam que 84% dos pesquisados não manualizaram suas rotinas internas, fato que pode impossibilitar que os procedimentos internos possam ser assimilados e executados de forma correta por qualquer funcionário/servidor (Oliveira; Filho, 2010). Apesar de 16% dos pesquisados responderem que possuíam manuais internos, as constatações *in loco* verificaram que tais manuais não foram divulgados nos respectivos Ministérios/Secretarias de Estado, ou seja, nem todos os funcionários/servidores tinham acesso ou sabiam da sua existência.

Em relação à Auditoria Interna, apenas 5% informaram a existência desse setor enquanto 95% das instituições pesquisadas não tinham o setor de Auditoria Interna. Isto leva a percepção de que o índice da corrupção que se verifica na Guiné-Bissau, como foi apresentado no relatório *CORRUPTION PERCEPTIONS INDEX 2015*, pode estar ligado à falta de instrumento de controle, pois como afirma Abramo (2004), as fraudes e a corrupção ocorrem porque há presença objetiva de circunstâncias propiciadoras, ou seja, os agentes públicos abusam do poder em seu próprio benefício, não por fragilidade moral, mas porque têm a oportunidade de praticá-lo. A corrupção floresce quando há pouca transparência do governo, nenhuma legislação de liberdade de informação e de controle (HOPPER; TSAMENYI, 2008).

A Auditoria Interna constitui-se em uma ferramenta indispensável no combate ao desvio de conduta, ao erro e fraude, fatores que distorcem os parâmetros sensíveis ao probó funcionamento do organismo público (JOSÉ FILHO, 2008). O que foi constatado nessa pesquisa em alguns Ministérios/Secretarias de Estado é a existência de Inspetorias Gerais, cujas funções se limitam mais na fiscalização de algumas atividades Ministeriais, que não são frequentes, e que não podem ser assemelhadas com as funções de auditoria interna.

Quanto ao departamento responsável pelo Controle Interno nos Ministérios/Secretarias de Estado, os dados da pesquisa apontam para sua existência em dois Ministérios, ou seja, 11% do total pesquisado. Assim, 17 Ministérios/Secretarias de Estado, ou seja, 89% dos órgãos pesquisados não têm um departamento responsável pelo Controle Interno, um dos principais componentes dos sistemas de gestão das finanças públicas para aumentar a eficiência e eficácia nas operações do governo (BALTACI e YILMAZ, 2006).

Ressalta-se que, a eficácia do controle se dá por meio da conscientização dos integrantes do ambiente de controle, e que a sua eficiência resulta da implementação do conceito de *accountability* e monitoramento (IMONIANA; NOHARA, 2005). Foi verificado na questão aberta de nº 19 de instrumento da pesquisa que existe a falta da cultura de transparência na Administração Pública em estudo, pois dos 19 Ministérios/Secretarias de Estado pesquisados, 48% não elaboram o relatório de gestão, que serviria como mecanismo de prestação de contas. Os 52% que responderam que elaboravam tais relatórios, informaram também que isso acontece só no caso de ser solicitado pelo Ministro, que é o único também a ter acesso a tais relatórios. Além disso, as informações que são apresentadas nestes relatórios são mais de caráter orçamentário e financeiro.

Ademais, percebe-se dos resultados encontrados, que a falta de controle e de transparência na administração pública guineense pode estar relacionada com a afirmação de Ashraf (2011), na qual o autor evidencia no seu estudo que a maioria das entidades do setor público nos países menos desenvolvidos, na sua essência, está sujeita a controles por seus respectivos Ministros.

Quando os pesquisados foram convidados a expressar as suas opiniões sobre a falta da implementação de mecanismos de controle interno, ou seja, um departamento de controle interno nos Ministérios/Secretarias de Estado (questão aberta de nº15 do instrumento da pesquisa), 74% dos respondentes relacionaram este fato à instabilidade política que tem vivido o país desde a sua entrada na democracia em 1991, contando com mais de 20 Governos até a presente data. Alguns ainda apontam a falta de interesse pelos governantes em criar os mecanismos de controle. Nesse sentido, a fala de um dos entrevistados foi a seguinte: “quanto mais eles (políticos, dirigentes político) conseguem a liberdade em roubar melhor será, pois eles já têm em mente que o sistema político do país é instável e que a manutenção nos cargos não depende do seu bom desempenho”.

No que trata das inspeções realizadas pelos inspetores do MF (questão aberta de nº16 do instrumento da pesquisa), órgão que funciona como serviço de Auditoria Interna do gover-

no, mas que pode realizar o Controle Interno, a pesquisa mostra que, em média, esta inspeção acontece uma vez por ano nos Ministérios/Secretarias de Estado, tendo alguns entrevistados apontando para um período de 2 até 3 anos.

Observa-se em alguns países da África, onde a fiscalização orçamentária e administrativa é exercida pelo MF, por exemplo em Cabo Verde, que a constituição no seu art. 94, b) define que a Inspeção Geral das Finanças procederá trimestralmente a fiscalização administrativa de execução orçamental das receitas e das despesas previstas no Orçamento do Estado e sua adequação às normas e procedimentos legais, produzindo os respectivos relatórios. Diferente de Cabo Verde, considerando os dados da pesquisa, a inspeção do MF acontece na sua maioria nos Ministérios/Secretarias de Estado da Guiné-Bissau quando existe um fundo doado pelos organismos internacionais, quando há uma denúncia, ou quando forem solicitados pelo Ministro. Em outro caso, segundo os entrevistados, acontece quando há mudança de governo.

Tal fato levou a maioria dos entrevistados, nesse caso 95% segundo os dados coletados (questão aberta de nº17 do instrumento da pesquisa), a afirmarem que a inspeção feita pela equipe dos inspetores do MF não é adequada à realidade da Guiné-Bissau, considerando que o país é tido como um dos mais corruptos do mundo, com fraca capacidade econômica e má gestão das finanças públicas. Acrescem ainda os entrevistados que é preciso ter mais rigor nos controles, a fim de permitir que os gestores públicos gerenciem bens públicos de forma eficiente.

Ao serem questionados sobre o que eles pensam sobre a implementação de um sistema de controle interno nos Ministério/Secretaria de Estado, que sejam estruturados em três níveis tais como: o controle operacional, setorial e estratégico, embora alguns não tivessem ideia sobre as funções e os objetivos do controle interno, ao lerem a questão 14 do instrumento da coleta de dados, a maioria achou interessante sua implementação nos Ministério/Secretaria de Estado. Pode-se resumir as opiniões dos entrevistados como segue:

- a) A implementação do controle interno nos Ministério/Secretaria de Estado vai ajudar no trabalho do tribunal de contas;
- b) Permitir o funcionamento efetivo de todos os setores que compõe o Ministério/Secretaria de Estado;
- c) Implementação da estratégia administrativa;
- d) Melhorar o desempenho de uma forma eficaz e eficiente;
- e) Melhorar o controle das Inspeções do Ministério das Finanças;

- f) Permitir a observância de mecanismos internos;
- g) Zelar para que não ocorram fugas, perdas e má gestão;

Alguns apontam ainda que o controle faz parte da administração, ajuda os gestores na implementação dos objetivos, e que deve haver estatuto nos ministérios que determine a criação e atribuição dos controles internos sendo eles dependente ou independente.

Tendo-se o resultado apresentado sobre controle geral, verifica-se que este apresenta certa deficiência em termos de SCI, se considerarmos o modelo de referência de SCI trazido neste estudo (*COSO*). Pelos seus componentes e dos resultados da pesquisa, pode-se inferir que tais deficiências encontram-se quase em todos os componentes citados pelo “*COSO*”. No “ambiente de controle”, verifica-se a inexistência dos departamentos de auditoria interna, CI, SI, e de instrumentos de transparência, fatos que podem comprometer os procedimentos de controle específico. Em relação à “informação e comunicação”, verifica-se a não divulgação de manuais de procedimentos internos e relatórios de gestão. No que se refere às “atividades de controle”, constata-se a falta de manual de controle na maioria das entidades, e ainda uma deficiência em termos de Monitoramento e a falta de controle efetivo pelos órgãos da IGF.

5.1.2.2 Controle Contábil

Em seguida, apresenta-se o resultado dos questionamentos levantados sobre o controle contábil, que diz respeito aos procedimentos necessários para a avaliação e certificação de que a contabilidade da entidade registra adequada e fidedignamente os atos e fatos que envolvem os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, assim como a validação das transações registradas (DA SILVA, 2012). Nesse sentido, foram levantadas 9 questões fechadas, que na sua maioria foram respondidas pelos Chefes dos Serviços Contábeis. A tabela a seguir apresenta os quesitos que foram levantados neste ponto.

Quadro 9 - Quanto à situação contábil

Considerando um setor de Contabilidade bem estruturado aquele que tem condições de produzir informações confiáveis, tempestivas e oportunas. Informe a situação deste setor nesse Ministério/Secretaria de Estado (para responder marque X)	Sim	Não
1. Existe o setor contábil?		
2. É formado por servidores efetivos e comissionados em número suficiente para a realização de: registros, conciliações análises periódicas dos registros contábeis?		
3. A contabilidade recebe, dos demais setores, relatórios com as posições de receitas, almoxarifado, pessoal, controles financeiros, e outros para serem confrontados com os registros contábeis?		
4. As variações patrimoniais são contabilizadas imediatamente após a ocorrência dos fatos (pagamentos, recebimentos, etc.)?		

5. O sistema de arquivo é eficiente, permitindo facilmente localização dos processos?		
6. Existe um Plano de Contas comentado e os fluxos contábeis definidos, incluindo técnicas orçamentárias, de contabilidade analítica e acompanhamento e avaliação dos planos traçados?		
7. Todos os serviços de contabilidade são de responsabilidade da Assessoria Contábil contratada?		
8. O setor contábil emite relatórios financeiros e demonstrativos contábeis?		
9. São divulgadas as informações emitidas pelo setor contábil?		

Fonte: Questionário da pesquisa baseado no modelo de Albêlo (2007).

Como uma área de conhecimento, a Contabilidade possui prerrogativas para fornecer informações tempestivas e fidedignas acerca da atuação governamental, configuradas através do orçamento (CRUZ e FERREIRA, 2010), embora seja definido no Decreto-Lei nº 3/87 da Guiné-Bissau, no seu capítulo IV, artigo 19, nº 1, que a fiscalização administrativa e orçamentária compete aos serviços de Contabilidade Pública, que devem ser efetuados nos termos da legislação aplicável.

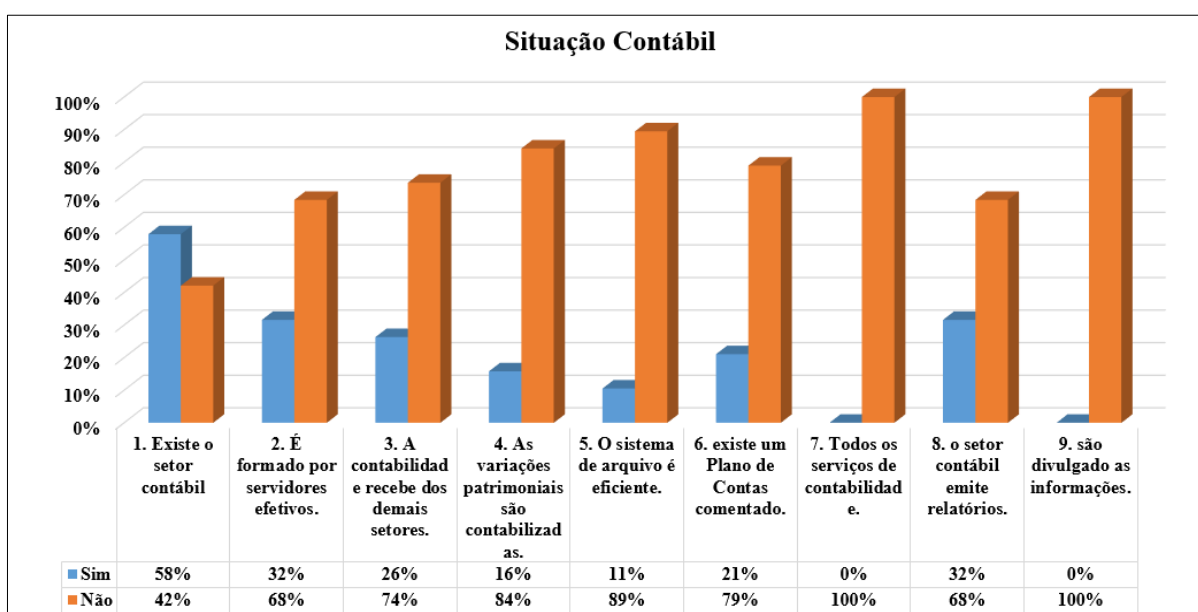
De acordo com os dados da pesquisa apresentados no Gráfico 5, demonstra-se que 42% das entidades pesquisadas não têm departamento ou setor contábil para registros orçamentários, financeiros e patrimoniais. Em um país caracterizado pelos altos índices de corrupção, que é o caso da Guiné-Bissau, a Contabilidade poderia ser usada como o primeiro filtro para se combatê-la, uma vez que todos os fatos administrativos contabilizáveis são registrados pelos serviços de Contabilidade (OLIVEIRA, 2008).

Por outro lado, subentende-se que a Contabilidade não pode resolver todos os problemas da corrupção, pois se deve levar em conta outros fatores como nível da economia e a liberdade política do país (HASSABELNABY, 2003), mas ela é uma peça do quebra-cabeças de um controle efetivo, regulação, responsabilidade e do Estado de direito (HOPPER, TREVOR *et al.* 2009).

Dos 58% dos Ministérios/Secretarias de Estado nos quais foram encontrados setores de contabilidade, na sua maioria, só há um responsável pelo serviço contábil, que fica na mesma sala com o DAF, ou às vezes, é o próprio DAF quem faz os serviços da contabilidade. Um dos mais importantes princípios do controle interno, segundo Oliveira Filho (2010), é a Segregação de Função, através da qual define que uma mesma pessoa não pode ocupar mais de uma função dentro do sistema, quando essas forem incompatíveis, tais como as funções de acesso aos ativos e aos registros contábeis. Verifica-se em alguns Ministérios/Secretarias de Estado que os DAFs, além de ocuparem as funções de Contador, são também os responsáveis pelo patrimônio e pelos recursos humano, o que não permite um controle efetivo.

Nos Ministérios/Secretarias de Estado onde há um departamento específico denominado de Contabilidade, os entrevistados enfatizaram que o departamento só existe como figuração, que os serviços contábeis quase não funcionam e que às vezes existem operações que só são do conhecimento do DAF e do Ministro e que nem sequer passa pela Contabilidade. Assim, subentende-se destas afirmações, que há uma concentração das informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais nas mãos dos DAFs. Ou seja, são eles que detêm todas as informações administrativas nos Ministérios/Secretarias de Estado.

Gráfico 5 - Controle contábil



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Por outro lado, nas questões ligadas ao setor contábil, os dados mostram que 58% dos pesquisados afirmam existir um departamento ou setor contábil, porém 74% destes setores, na maior parte dos casos, não recebem dos demais setores os relatórios com as posições de receitas, almoxarifado, pessoal, controles financeiros e outros, para serem confrontados com os registros contábeis. Nessa mesma linha, os dados mostram que 84% dos Ministérios/Secretarias de Estado que compõe a estrutura do governo guineense não registram as variações patrimoniais imediatamente após a sua ocorrência.

Verifica-se ainda que há deficiência em termos de arquivos. Os dados apontam que 89% dos pesquisados têm esse tipo de deficiência, fato esse que pode ser relacionado com a falta de Sistema de Informação-SI em nível de governo. A constatação *in loco* reforçou a opinião dos entrevistados, uma vez que, verificou-se que na maioria dos Ministérios/Secretarias de Estado, os serviços contábeis são feitos por meio de planilha Excel. Não existem planos de

contas em nível de Ministério/Secretaria de Estado, e os 21% que informaram que tinham planos de contas, estes foram criados internamente. Ainda foi constatado nestas que as principais contas eram receitas e despesas.

No que concerne aos relatórios contábeis, 68% dos pesquisados responderam que não emitem relatórios financeiros e demonstrativos contábeis, e 32% responderam que emitem tais relatórios. Quando das análises *in loco*, verificou-se que os relatórios emitidos eram simples balancetes de verificação, com discriminação de receitas e despesas.

A LRF brasileira consagra a transparência da gestão como mecanismo de controle social, através da exigência de publicação de relatórios e demonstrativos de execução orçamentária em audiência pública. O que se verifica na administração pública Guineense é que, além da maioria dos Ministérios/Secretarias de Estado não emitirem relatórios financeiros e demonstrativos contábeis, poucos que o elaboram não os divulgam. Segundo os entrevistados, as informações elaboradas pela contabilidade só são apresentadas ao Ministro ou a Alta Direção, quando solicitadas.

Tal fato se correlaciona à pesquisa feita por Albêlo (2007) no município de Panelas. Em relação ao setor contábil, o autor contatou que os demonstrativos gerados são utilizados apenas para atender as exigências legais e burocráticas, não os utilizam como instrumento de informações gerenciais para a tomada de decisões, como por exemplo, projeção de receitas e despesas com a finalidade de planejamento, fluxo de caixa, contabilidade de custos, dentre outros.

O que se pode inferir por meio das observações *in loco* e das entrevistas no campo, que na sua essência a contabilidade não funciona na Administração Pública Guineense, uma vez que boa parte dos Ministérios/Secretarias de Estado não registram todos os fatos patrimoniais, limitando somente aos registros das receitas e despesas em formas de balancetes, que na sua maioria não são divulgados nem para os funcionários e muito menos ao público.

5.1.2.3 Controle Patrimonial

No que se refere aos controles patrimoniais, que é o terceiro ponto de controle analisado neste estudo, foram elaboradas 7 questões, que na sua maioria foram respondidas pelos Diretores de Patrimônio. O quadro a seguir apresenta os questionamentos que foram levantados sobre este ponto.

Quadro 10 - Quanto à situação dos controles patrimoniais

Considerando a relevância da adoção do controle dos bens patrimoniais pertencentes aos Ministério/Secretaria de Estado, assinale os controles adotados por esse Ministério/Secretaria de Estado	Sim	Não
1. Os bens móveis estão tombados?		
2. Há cadastro atualizado de todos os bens imóveis pertencentes à Ministério/Secretaria de Estado?		
3. Há controle especial para evitar saída de bens de fácil transporte?		
4. É feito inventário anual de bens móveis e o dos materiais do Almoxarifado?		
5. A responsabilidade é apurada em caso de desaparecimento de um bem?		
6. São elaborados balancetes mensais do almoxarifado?		
7. Há conciliação entre o controle patrimonial e o contábil?		

Fonte: Questionário da pesquisa baseado no modelo de Albêlo (2007).

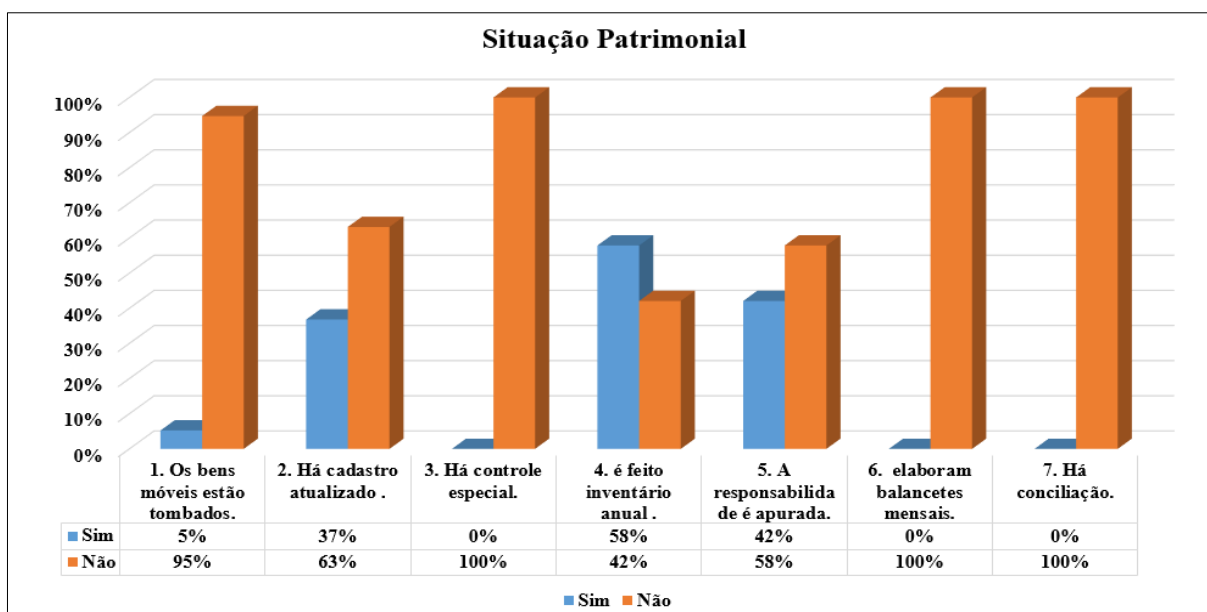
Com base nos quesitos expostos, observou-se por meio dos dados coletados em campo, como apresentado no Gráfico 6, que 95% dos Ministérios/Secretarias de Estado pesquisados não têm os seus bens imobilizados tombados. Ressalta-se que o Governo guineense possui um conjunto de três edifícios, com dois pisos, denominados de “Palácio de Governo” que está em funcionamento desde 2010. Os três edifícios contam com um bloco central composto de 76 gabinetes, o bloco esquerdo com 92 gabinetes e o bloco direito com 88 gabinetes, com as respectivas salas de reuniões, onde funcionam 12 Ministérios/Secretarias de Estado.

Foi constatado pela pesquisa que os bens móveis (mesas, armários, estantes, cadeiras, computadores, etc.) que se encontra em mais de 256 departamentos ministeriais, que constituem o “Palácio do Governo”, são idênticos e que nenhum deles possui tombamento, mecanismo principal para identificação dos bens pertencentes a cada Ministério/Secretaria do Estado e seus respectivos departamentos. O que pode ser considerado como uma deficiência de “atividade de controle” segundo o componente de *COSO*.

Em 5% dos Ministérios/Secretarias de Estado foram encontrados alguns registros de tombamentos feitos por meio de “marcador permanente” em bens antigos, ou seja, bens existentes há mais de 10 anos.

O que se pode resumir deste fato, segundo os dados da entrevista, é que antes de 1998, período que se deu a guerra civil na Guiné-Bissau, os bens eram tombados, muito embora de uma forma primitiva. Após esse período, devido à instabilidade governativa que se instalou no país com sucessivos governos, não existe mais a política de um controle efetivo, fato que ocasionou o não tombamento dos bens.

Gráfico 6 - Controle patrimonial



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

No que se refere ao cadastro dos bens, os dados apontam que 63% das entidades pesquisadas possuíam o cadastro desatualizado e que não existe nenhum controle especial para evitar a saída dos bens de fácil transporte. Além disso, 58% dos pesquisados responderam que fazem inventário anual dos bens móveis e de materiais do Almojarifado, que é a principal forma de controle patrimonial utilizada pela administração pública em estudo. Tais inventários são feitos através da contagem física, por exemplo: uma mesa, um armário, dois computadores. No caso de veículos, são observados marca, cor, matrícula e usuário. Em alguns casos, tais inventários acontecem a partir da solicitação do ministro. Caso contrário, não são realizados anualmente.

Os dados mostram ainda que em 58% dos Ministérios/Secretarias de Estado pesquisados não existe a responsabilização em caso de desaparecimento de um bem. Ainda foi constatado que não são elaborados balancetes mensais dos almoxarifados e que não existe a conciliação entre o controle patrimonial e o contábil.

O descontrole que se verifica em nível de patrimônio na administração pública pode estar ligado à falta da normatização e lei que regulamentem tais controles. Como é observado em alguns países, por exemplo, no caso do Brasil, onde pode se destacar a CF/88 nos seus artigos 94, 95 e 96, na qual estabelece que deve “haver registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração”. Acresce o art. 95 que deverá ser mantido registros sintéticos dos bens móveis e imóveis. Já o art. 96 estabe-

lece que o levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.

Através do relato de alguns entrevistados nessa pesquisa pode-se inferir que o rigor no controle dos bens não constitui a prioridade dos sucessivos governos guineenses. Nesse sentido, um dos diretores do patrimônio aponta que o descontrole que se observa em nível de patrimônio público por um lado se deve a desestruturação e descoordenação entre diferentes gestores dos bens materiais e por outro, a inexistência de um espaço de concertação e de delineamento de estratégia de preservação de bens patrimoniais. Tais fatos ocasionaram na existência de excedentes de bens em certos Ministérios/Secretarias de Estado, enquanto em outros ocorre a falta, devido a a pouca informatização e interconexão dos serviços.

Destaca-se que alguns Ministérios dispõem de bens distribuídos em diferentes regiões do país, o que impõe a necessidade de deslocamento constante para observação *in loco* do estado de conservação desses materiais. No entanto, segundo os entrevistados, as repartições do patrimônio não dispõem de meios para tal. Ainda se destaca que um bem para durar deve ter sua manutenção em tempo real e que segundo os entrevistados não existe fundo para manutenção dos bens.

A falta da responsabilização pelo desaparecimento dos bens e a instabilidade governativa de sucessivos governos que vive o país fazem com que se observe, segundo os entrevistados, que alguns dirigentes ou pessoas, ao saírem dos cargos que exerciam durante um período de tempo, levam consigo carros e todos os bens que se encontram em sua posse ou que lhes interessem. Além disso, observa-se que existe a “doação” dos bens, como também a venda dos veículos públicos abaixo do preço de mercado. Tal facto pode ser considerado como um “risco” de não cumprir com os princípios administrativos, e de perder a credibilidade no meio dos doadores, se considerarem que o país vive essencialmente das doações.

5.1.2.4 Execução Financeira

O quarto ponto de controle analisado neste estudo é a execução financeira, nele é verificado como se dá o processo das entradas e das saídas dos recursos financeiros nos Ministérios/Secretarias de Estado. Para tal, foram levantadas 5 questões para entradas financeiras e 3 questões para as saídas. As questões expostas, na sua maioria, foram respondidas pelos Diretores Administrativos e Financeiros. Nesse aspecto, o quadro 10, apresenta os quesitos que foram levantados nesse tópico.

Quadro 11 - Quanto à situação dos controles financeiros

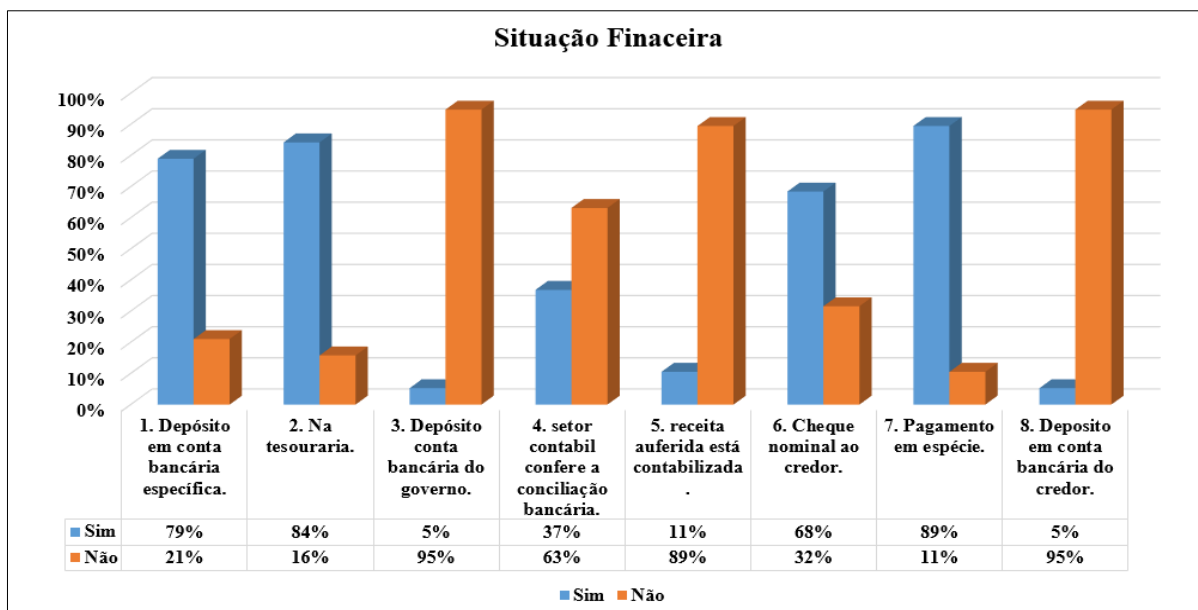
a) Os recebimentos ou entradas financeiras desse Ministério/Secretaria de Estado são realizados, preferencialmente, através de:	Sim	Não
1. Depósito em conta bancária específica Ministério/Secretaria de Estado?		
2. Na tesouraria do Ministério/Secretaria de Estado, através de expedição de guia de quitação de receita assinada pelo tesoureiro?		
3. Depósito em conta bancária do governo?		
4. O setor de contabilidade confere a conciliação bancária quando elaborada pelo setor financeiro, ou a confronta com a ficha financeira?		
5. A receita auferida está contabilizada adequadamente em receitas orçamentaria/ patrimonial?		
b) Os pagamentos ou saídas financeiras desse Ministério/Secretaria de Estado são efetuadas, preferencialmente, através de:	Sim	Não
6. Cheque nominal ao credor?		
7. Pagamento em espécie através da Tesouraria do Ministério/Secretaria de Estado?		
8. Depósito em conta bancária do credor?		

Fonte: Questionário da pesquisa baseado no modelo de Albêlo (2007).

Quanto às entradas financeiras, segundo dados da pesquisa mostrados no Gráfico 7 que se segue, 79% das entidades informaram que as entradas são realizadas via bancária. Apesar de tais informações, nas constatações *in loco* percebe-se das entidades pesquisadas que as arrecadações próprias são feitas preferencialmente via tesouraria. Os dados apontam para 84% desse tipo de arrecadação, como se pode ver no Gráfico 7. Tal fato pode justificar o *déficit* orçamentário que se verifica em nível do Governo ao longo dos anos, devido aos controles ineficientes da arrecadação das receitas.

Segundo os entrevistados, os controles de recebimentos são feitos por meio de boletos bancários ou guias de depósitos, quando realizados via banco. Já os outros recebimentos, através de registro de entrada num diário denominado de “Mapa de Controle”.

No que concerne à conciliação bancária, 63% afirmaram que não o fazem, o que pode ser justificado pelo não funcionamento dos serviços contábeis. Além disso, o não funcionamento dos serviços contábeis pode justificar a impossibilidade dos 89% dos Ministérios/Secretarias de Estado em contabilizar adequadamente as receitas orçamentárias distinguindo-as das patrimoniais.

Gráfico 7 - Controles financeiros-recebimentos/pagamentos

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Em relação às saídas financeiras (pagamentos), observa-se que na sua maioria são feitas via tesouraria, isto é, em quase 89% dos pesquisados. Dos entrevistados, 68% afirmaram também que o fazem através do cheque, e 5% por via de depósito na conta bancária do credor. Essa última modalidade ocorre principalmente no ministério das finanças, por exemplo, pagamento dos salários dos funcionários público.

5.1.2.5 Execução Orçamentária

Pelo fato do descumprimento do programa do governo estar intimamente ligado à forma como o orçamento é executado, o quinto ponto deste estudo analisou como se dá o processo de execução orçamentária na administração pública em estudo. Nesse sentido, foram elaboradas 11 questões que foram respondidas pelos Diretores Administrativos e Financeiros. O quadro que se segue apresenta os quesitos que foram levantados neste ponto.

Quadro 12 - Quanto à situação dos controles orçamentários

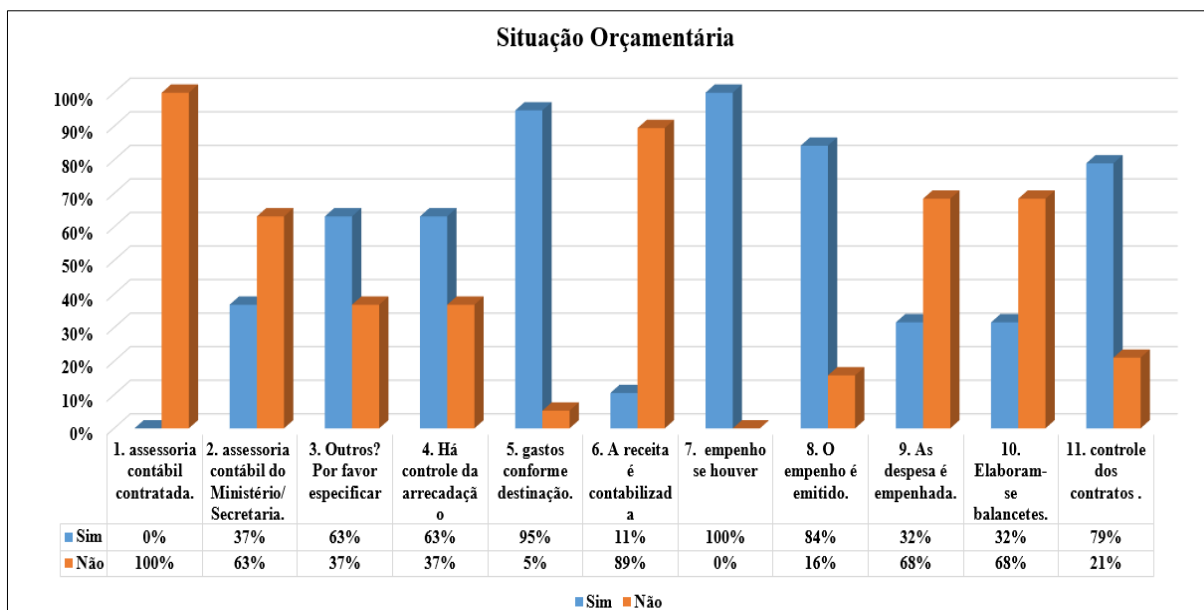
Programas de governo, com suas atividades, projetos, objetivos e metas traçados para o médio e curto prazo estão formalizados através dos instrumentos de planejamento governamental (Plano Plurianual- Lei Orçamentária Anual-Lei nº 3/87 da constituição). A) elaboração dessas peças orçamentárias são efetuadas:	Sim	Não
1. Por assessoria contábil contratada		
2. Pela assessoria contábil e Ministério/Secretaria de Estado		
3. Outros? Por favor especificar _____		
4. Há controle da arrecadação e recolhimento da receita?		
5. Os recursos recebidos são gastos conforme destinação constante da liberação de recursos?		
6. A receita é contabilizada pelo seu efetivo recebimento?		
7. As despesas são empenhadas somente se houver a respectiva dotação orçamentária		
8. O empenho é emitido previamente?		
9. As despesa é empenhada, liquidada e paga por setores distintos?		
10. Elaboram-se balancetes mensais da execução da receita e despesa?		
11. Há controle dos contratos para fins de liquidação da despesa correspondente?		

Fonte: Questionário da pesquisa baseado no modelo de Albêlo (2007).

A partir das constatações obtidas, como se apresenta no gráfico 8, verificou-se que os instrumentos de planejamento (orçamento) dos Ministérios/Secretarias de Estado são elaborados pelos próprios órgãos da entidade. Neste contexto, 37% responderam que tais instrumentos são elaborados com a participação da assessoria contábil do Ministério/Secretaria de Estado e 63% responderam que esses instrumentos são elaborados pelos Diretores Administrativos e Financeiros.

No que concerne às receitas, 37% dos pesquisados responderam que não têm um controle sobre a sua arrecadação e recolhimento, fato que pode ser justificado pela forma ineficiente usada na maioria dos Ministérios/Secretarias de Estado para receber os numerários, que é através da tesouraria, como tratado no tópico anterior. Destaca-se ainda que devido à falta do sistema integrado de informação no nível do Governo em estudo, faz com que o controle dos saldos orçamentários, ou seja, as transferências do tesouro público para os demais Ministérios/Secretarias de Estado só sejam possíveis no MF. As consultas poderão ser feitas pelos DAFs, os quais possuem senhas de acesso ao sistema.

Verifica-se em 95% dos pesquisados, que os recursos recebidos são gastos conforme destinação constante da liberação de recursos. Dada a ausência dos serviços contábeis, que permitiriam o registro dos fatos patrimoniais, constata-se que 89% dos Ministérios/Secretarias de Estado não contabilizam as receitas pelo seu efetivo recebimento, como tratado no tópico sobre o controle contábil.

Gráfico 8 - Controles orçamentários

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Quanto às despesas, apesar dos pesquisados responderem que estas são empenhadas somente se houver a respectiva dotação orçamentária, foi constatado que 16% dos pesquisados não emitem empenho previamente. No Brasil, a Lei 4.320/64 determina que a execução das despesas deve ocorrer em três fases, quais sejam: o empenho, a liquidação e o pagamento, que em geral são realizadas por setores diferentes. Na administração pública Guineense, constatou-se que em 68% dos Ministérios/Secretarias de Estado as despesas são empenhadas, liquidadas e pagas pelo mesmo setor ou pessoa, fato que impossibilita o controle efetivo dos gastos.

Ainda se observou que 68% dos órgãos não elaboram os balancetes mensais da execução da receita e despesa, justificado pela ausência dos serviços contábeis, e 21% afirmaram que não há controle dos contratos para fins de liquidação da despesa correspondente.

5.1.2.6 Pessoal

No ponto que segue, foram analisados procedimentos de controle na área de pessoal adotado pelos Ministérios/Secretarias de Estados. Para tal, foram desenvolvidas 10 questões fechadas que foram respondidas pelos Diretores de Recursos Humanos. No quadro seguinte constam os quesitos que foram levantados neste tópico.

Quadro 13 - Quanto à situação dos controles na área de pessoal

No quadro de pessoal é São mantidas políticas e práticas tais como:	Sim	Não
1. O quadro de pessoal possui qualificação compatível com os cargos e as atribuições a estes vinculados?		
2. Os servidores são treinados e reciclados periodicamente?		
3. Existe plano de cargos, carreiras e vencimentos (PCCV), por categoria, implantado pelo Ministério/Secretaria de Estado?		
4. Há rodízio periódico de funções?		
5. Para cargos comissionados e funções, são nomeados preferencialmente servidores efetivos?		
6. Há controle sobre o número de servidores?		
7. Os controles são feitos através de sistema informatizado?		
8. A folha de pagamento é feita com base no controle de frequência?		
9. As férias são concedidas aos servidores de acordo com a escala organizada pela unidade administrativa competente?		
10. Há um plano e controle na concessão das aposentadorias?		

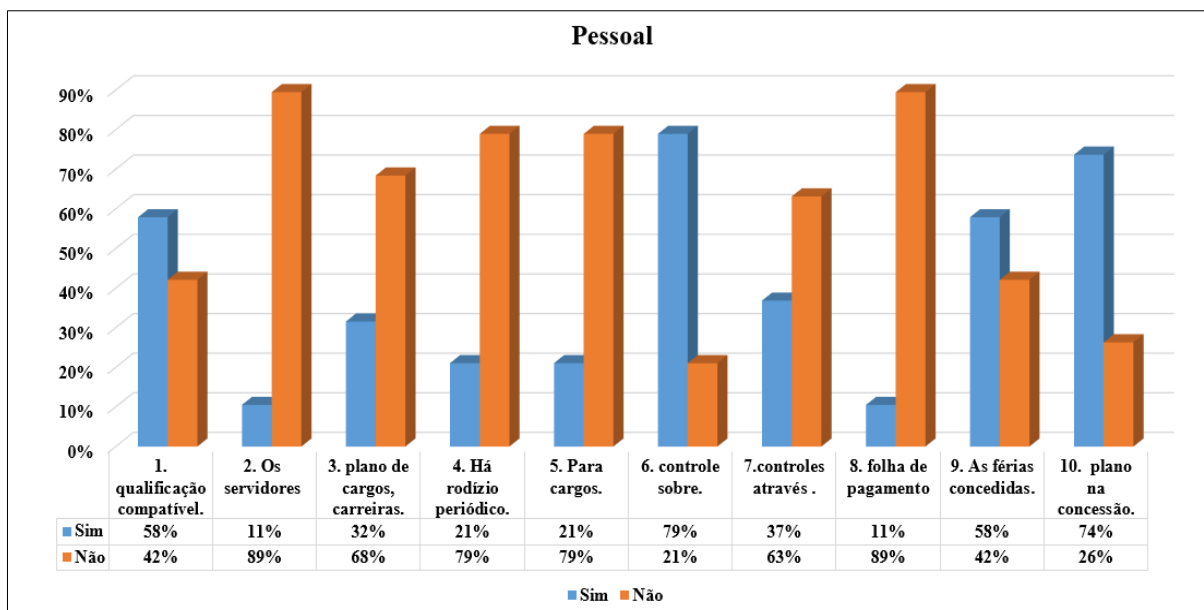
Fonte: Questionário da pesquisa baseado no modelo de Albêlo (2007).

Com base no exposto, observou-se que para 42% dos pesquisados, o quadro de pessoal não possui qualificação compatível com os cargos e as atribuições a estes vinculados. Segundo os entrevistados, tal fato se justifica pela ausência de concurso público na administração pública em estudo. Pela fala de um dos entrevistados pôde-se escutar o seguinte: “num período bem próximo cintoando, depois de 1998, não se houve mais em falar em concurso para admissão dos funcionários na administração pública guineense. Nos últimos tempos a admissão se dá mais pela via amigável e nepotismo”.

Foi também possível observar que em 89% dos pesquisados os servidores não são treinados e reciclados periodicamente. Em alguns casos, como o Ministério da Saúde, a capacitação só acontece às vezes quando ocorre uma epidemia no país ou países vizinhos. Não existe plano de cargos, carreiras e vencimentos (PCCV), por categoria, para 68% dos pesquisados. Nos 32% onde se verifica a existência de PCCV, segundo as constatações, pode-se destacar os setores como o de saúde e educação, que são setores também onde mais se verifica greves no país.

Segundo Oliveira Filho (2010), a circulação (rodízio) dos empregados/servidores dentro das organizações visa eliminar ou amenizar a formação de conluio e a ocorrência de erros e fraudes. Neste sentido, foi constatado neste estudo que em 79% das entidades pesquisadas não existe rodízio periódico de funções. Verifica-se também que em 79% das entidades pesquisadas, as nomeações para cargos comissionados e funções não priorizam servidores efetivos. Tal fato pode estar relacionado com o modelo de admissão para serviços públicos visto nos últimos tempos na administração pública em estudo, como citado anteriormente, que é pela via amigável e do nepotismo.

Gráfico 9 - Controle na área de pessoal



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

No que se refere ao controle dos números de funcionários, apesar de 79% dos respondentes afirmarem que têm o controle destes, constata-se que em 63% dos pesquisados tais controles não são informatizados. Além disso, 21 % responderam não ter o controle dos funcionários. De acordo com a maioria dos entrevistados, tal fato foi justificado pelo sistema político que se vive no país. Isto é, sem concurso público. Verifica-se que um Ministro ao assumir um Ministério leva com ele amigos, familiares, colegas para trabalhar no Ministério e quando sai deixa-os no respectivo Ministério. Acresce ainda um dos entrevistados que tal fato acontece em inúmeras vezes devido aos sucessivos Governos.

Em relação à folha de pagamento, 89% dos pesquisados afirmaram que ela não é feita com base no registro de frequência do funcionário. Nos últimos anos, o pagamento dos salários dos funcionários públicos é feito pelo Ministério das Finanças via depósito bancário. Tal fato, segundo um dos Diretores de Recursos Humanos, não é levado em consideração, ou seja, não analisam as folhas de frequência elaboradas pelo departamento de Recursos Humanos. Acresce ainda que tal fato gera a ausência de muitos servidores nos locais de serviço. Um dos diretores aponta ainda que já foi verificado um funcionário fora do serviço recebendo o salário durante quase um ano.

No que concerne às férias, 42% dos pesquisados responderam que estas não são concedidas aos servidores de acordo com a escala organizada pela unidade administrativa competente. Já em relação às aposentadorias, 26% afirmaram que não têm um plano e controle na concessão das mesmas.

5.1.2.7 Licitação e Contratos

O último ponto que foi analisado nesse grupo foi o de contratos e licitação, através do qual se procurou evidenciar o procedimento administrativo adotado pela entidade pública em análise para aquisição de bens e serviços. Foram elaboradas oito questões, que foram respondidas pelos Diretores Administrativos e Financeiros. No quadro seguinte constam os quesitos que foram levantados neste tópico.

Quadro 14 - Quanto à situação dos controles, contrato e licitações

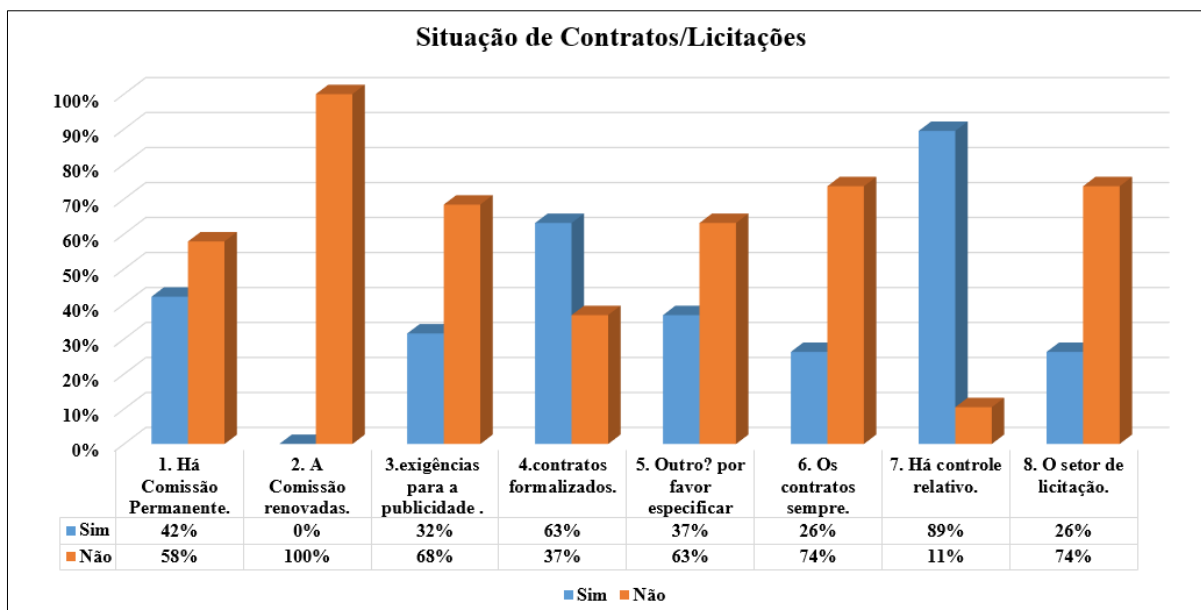
As compras, obras e serviços são contratados mediante procedimento de licitação?	Sim	Não
1. Há Comissão Permanente de Licitação (CPL) designada por Ministério/Secretaria de Estado?		
2. A Comissão Permanente de Licitação (CPL) designada por Ministério/Secretaria de Estado são renovadas anualmente?		
3. São cumpridas as exigências para a publicidade dos atos licitatórios?		
4. Os contratos são formalizados pela assessoria jurídica da Ministério/Secretaria de Estado		
5. Outro? por favor especificar _____		
6. Os contratos de prestação de serviços ou obras sempre é efetuado na base de um procedimento licitatório específico?		
7. Há controle relativo ao cumprimento dos contratos?		
8. O setor de licitação encaminha cópia dos contratos para a contabilidade efetuar a liquidação da despesa deles decorrentes?		

Fonte: Questionário da pesquisa baseado no modelo de Albêlo (2007).

A partir dos quesitos levantados e das análises dos dados, foi possível observar que 58% dos pesquisados não possui uma Comissão Permanente de Licitação/Contratos. Como se observa em alguns países, e citando o Brasil, a Lei 8.666/93, que estabelece em seu art.51 que a comissão de licitação pode ser permanente ou especial, e deverá ser constituída por, no mínimo, três membros, sendo pelo menos dois deles servidores qualificados pertencentes aos quadros permanentes dos órgãos da Administração responsáveis pela licitação. Acresce que tal comissão não excederá a um ano, vedada a recondução da totalidade de seus membros para a mesma comissão no período subsequente.

Na administração pública Guineense, 42% das entidades possuem uma equipe de licitação/contratos, e estas são formadas de diferentes modos. Segundo os respondentes, são formadas, por exemplo: pelo Diretor do Patrimônio, DAF e representante do gabinete técnico; em outros por Ministro, DAF e Diretor Geral; e ainda em outro por Ministro, Secretário-Geral e DAF. Estas comissões, segundo os dados da pesquisa, não são renováveis. Verifica-se ainda que 68% dos pesquisados não cumprem com a exigência da publicidade dos atos licitatórios. Ainda observa-se que em 37% dos órgãos os contratos não são formalizados pela assessoria jurídica do Ministério/Secretaria de Estado.

Gráfico 10 - Controle de contratos e licitação



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Por outro lado, pode-se observar que em 74% dos pesquisados, os contratos de prestação de serviços ou obras nem sempre são efetuados na base de um procedimento licitatório específico, como se observa no Brasil, por meio da definição da CF no seu art. 37, inciso XXI, na qual estabelece que as obras, serviços, compras e alienações serão contratadas mediante processo de licitação pública.

Ainda a Lei brasileira (lei 8.666/93) estabelece que a execução do contrato deve ser fiscalizada e acompanhada por representante da Administração, de preferência do setor que solicitou o bem, a obra ou o serviço. Constata-se que 11% das entidades pesquisadas não tem um controle relativo ao cumprimento dos contratos. Dada a deficiência nos serviços contábeis, verificou-se que em 74% dos pesquisados, a contabilidade não recebe cópia dos contratos para efetuar a liquidação das despesas deles decorrentes.

5.2 Análise Estatística das Associações Entre o Perfil dos Entrevistados-Respondentes e as Respostas dos Quesitos Levantado nos Pontos de Controles

Considerando que as decisões tomadas pela organização podem ser explicadas em parte, pelo perfil da alta administração (CHAGANTI e SAMBHARYA, 1987), neste tópico são demonstrados os resultados das análises das relações entre as variáveis do perfil dos entrevistados-respondentes (tempo de serviço, cargo desempenhado, titulação e área de formação) com as respostas dos quesitos levantados em cada um dos pontos de controle selecionado nes-

te estudo, realizou-se o teste de correlação de Pearson, para apoiar na identificação das relações existentes, onde foi adotado nível de significância de 5%.

A tabela 2 demonstra os resultados das análises das relações em que as variáveis do perfil dos entrevistados-respondentes e as respostas dos quesitos levantados no ponto de controle geral se associam. Os demais resultados das análises se encontram em apêndice.

Tabela 2 - Associações encontradas do perfil dos entrevistados-respondentes/controle geral

Perfil		Q1.1	Q1.2	Q1.6	Q1.7	Q1.8	Q1.10	Q1.14
Tempo de serviço	Pearson Correlation	,156	,478*	,156	,478*	,027	,156	-,234
	Sig. (2-tailed)	,525	,039	,525	,039	,912	,525	,334
	N	19	19	19	19	19	19	19
Cargo	Pearson Correlation	,708**	,120	,708**	,120	,414	,708**	,729**
	Sig. (2-tailed)	,001	,625	,001	,625	,078	,001	,000
	N	19	19	19	19	19	19	19

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed)

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

Com base nas informações acima foi possível inferir que existe uma associação entre o tempo de serviço e a definição da estrutura organizacional em formas de organogramas (Q1.2), e com mecanismos para regulamentação de normas e procedimentos administrativos (Q1.7) ambos a nível de 5%. Tais fatos, vão de encontro com a afirmação de Dal Magro *et al.*, (2014), que enfatizam que os gestores com mais tempo no cargo numa mesma instituição torna-se capaz de organizar melhor a estrutura organizacional, e desafios relacionado a mudança e inovação. Os dados da pesquisa confirmam que a maioria dos DAFs, respondentes dos quesitos sobre controle geral, que também são cargos chave nos Ministérios/Secretarias de Estado, ocupam esta função a mais de dez anos, o que tenderia a influenciar positivamente a estrutura, e a normatização dos CI dos Ministérios/Secretarias de Estado.

Em relação ao cargo, os resultados mostram que há uma associação positiva e significativa a 1% entre este perfil e o instrumento legal para criação de SCI (Q1.1), sistema integrado de informação (Q1.6), auditoria interna (Q1.10) e o departamento de controles interno (Q1.14). Esses resultados demonstram que os altos gestores são indivíduos que têm autoridade na tomada de decisões para adotar práticas de gestão inovadoras, ou a implementação do modelo de gestão (DALMAGRO; UTZIG; LAVARDA, 2014). Ou seja, adoção de qualquer modelo de controle na administração pública guineense dependerá principalmente dos seus gestores políticos. Segundo os dados apresentados anteriormente, a maior parte dos pesquisa-

dos informaram que não existe estes departamentos nos respectivos Ministérios/Secretarias de Estado.

Tabela 3 - Associações encontradas do perfil dos entrevistados-respondentes/controlado contábil

Perfil		Q2.1	Q2.2	Q2.3	Q2.4	Q2.5	Q2.6	Q2.7	Q2.8	Q2.9
F. area	Pearson Correlation	-,193	,056	-,276	-,150	,520*	,339	. ^a	,204	. ^a
	Sig. (2-tailed)	,429	,819	,253	,539	,022	,156		,417	
	N	19	19	19	19	19	19	19	19	19

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed)

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

No que refere ao ponto de controle contábil, observa-se uma correlação positiva e significativa a 5% entre a área de formação e os sistemas de arquivos (Q2. 5). Em outras palavras, a partir do indicador de Pearson, pode-se afirmar que não existe um padrão no sistema de arquivos na administração pública guineense, principalmente no que concerne aos de registros contábeis, sendo que em parte, este é explicado pela área de formação dos gestores responsáveis. Nos Ministérios/Secretarias de Estado onde foram encontrados os departamentos de contabilidade, a maioria dos seus responsáveis tem formação em contabilidade, alguns com domínio da ferramenta *Microsoft Excel* apresentaram um modelo de arquivo mais estrutura, ao contrario dos outros em que este se encontram deficitário justificado pela falta de estrutura.

Tabela 4 - Associações encontradas do perfil dos entrevistados-respondentes/controlado orçamentário.

Perfil		Q4.1	Q4.2	Q4.3	Q4.4	Q4.5	Q4.6	Q4.7	Q4.8	Q4.9	Q4.10	Q4.11
F. area	Pearson Correlation	. ^a	,301	-,301	-,218	,115	-,144	. ^a	,237	,489*	-,027	-,077
	Sig. (2-tailed)		,211	,211	,370	,640	,557		,330	,034	,912	,753
	N	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
F. titulação	Pearson Correlation	. ^a	,194	-,194	0,000	,000	,153	. ^a	-,257	-,504*	,101	,345
	Sig. (2-tailed)		,426	,426	1,000	1,000	,533		,288	,028	,682	,149
	N	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed)

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Para o ponto de controle orçamentário, os resultados mostram que existe uma associação positiva e significativa a 5% entre a área de formação e a forma de empenho, liquidação e pagamento das despesas (Q4.9), ao contrário do titulação que apresenta uma associação negativa (Q4.9) como mostra a tabela 3. O fato demonstra que independentemente das suas titulações, a maioria dos DAFs têm conhecimento nas áreas de administração contabilidade e eco-

nomia, fato que pode lhes proporcionar maior envolvimento a nível financeiro na estrutura organizacional. Mesmo assim por falta da descentralização do poder que se verifica a nível dos Ministérios/Secretarias de Estado, faz com que as fases de despesas não sejam compridas, ou seja, na maioria dos órgãos o empenho, liquidação e pagamento das despesas são realizadas pelo mesmo setor.

Tabela 5 - Associações encontradas do perfil dos entrevistados-respondentes/controles financeiros.

Perfil		Q3.1	Q3.2	Q3.3	Q3.4	Q3.5	Q3.6	Q3.7	Q3.8
Tempo de serviço	Pearson Correlation	,237	-,243	,166	,548*	,243	,160	-,226	,166
	Sig. (2-tailed)	,328	,332	,509	,019	,332	,513	,351	,509
	N	19	19	19	19	19	19	19	19
Cargo	Pearson Correlation	,149	-,575*	,708**	,071	-,186	-,052	-,428	,708**
	Sig. (2-tailed)	,542	,013	,001	,780	,460	,831	,067	,001
	N	19	19	19	19	19	19	19	19
F. titulação	Pearson Correlation	,230	-,174	,012	,140	,174	,504*	-,153	,012
	Sig. (2-tailed)	,344	,490	,963	,579	,490	,028	,533	,963
	N	19	19	19	19	19	19	19	19

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed)

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

No que concerne ao ponto de controle financeiro, os resultados apontam para uma associação positiva e significativa a 5% entre tempo de serviço e a conciliação bancária entre departamento financeiro e contábil (Q3. 4). Por outro lado, os dados mostram que a maioria dos responsáveis pelas áreas de finanças (DAFs) ocupam este cargo a mais de dez anos, entendendo, devido a disfuncionalidade dos serviços contábeis, a maioria dos órgãos não fazem a conciliação entre dados das finanças e os dos registros contábeis. Verifica-se também que há uma associação entre cargo e a forma de recebimento através da conta do governo (Q3.3) e a forma de pagamento por depósito bancário (Q3.8), ao contrário de forma de recebimento via tesouraria que apresenta uma associação negativa e significativa a 1% ao do cargo. Fato que confirma a principal forma de recebimento dos órgãos por via tesouraria e que não tem nenhuma influência com perfil dos gestores.

Em relação a titulação, percebe-se que esta apresenta uma associação positiva com a forma de pagamento por meio de cheque (Q3. 6). Tais fatos verificados nas análises podem ser embasados na assertiva de Mattos (2002) em que o autor assevera que a qualificação acadêmica pode influenciar na adoção de modelos de gestão, para tal, é necessário que o gestor possua a conhecimentos e competências necessárias, capacidade de lidar com as informações

complexas e à identificação da necessidade de uma mudança organizacional e a sua implantação.

Desataca-se que, para os demais pontos de controle trabalhados neste estudo, tais como, Patrimonial, Pessoal e Contratos/Licitação, não foram encontradas nenhuma associação destas com o perfil dos entrevistados- respondentes.

5.3 Influência das Macrovariáveis Ambientais ao SIC na Administração Pública Guineense

Dada à importância de controles internos na administração pública e considerando algumas variáveis ambientais, procurou-se então nesse tópico explicar como estas variáveis influenciam na implementação do controle interno e sua eficácia. Dessa forma, em seguida, cada uma dessas variáveis será analisada e desenvolvida sob a ótica de enquadramento teórico, ou seja, correlacionando os dados da pesquisa de campo e da revisão da literatura, observando as condições políticas, sociais e econômicas do objeto de estudo.

5.2.1 Influência dos Fatores/Condições Legais/Normativos

Partindo dos resultados apresentados anteriormente, verifica-se que existe uma deficiência nos pontos de controles analisados na Administração Pública em estudo. Nesse sentido, neste tópico será demonstrada a relação dessa deficiência com fatores legais/normativos, com base na revisão da literatura.

Os fatores/condições normativo-legais se referem à influência do ambiente normativo do Governo e de normas infra legais. Como afirmam Fonseca e Meneses (2011), a administração pública se caracteriza por um ambiente normatizado, onde a mudança organizacional se opera dentro de aspectos legais restritivos e do contexto sócio-político no qual se insere como agente representativo. Dessa assertiva, percebe-se que a implementação do modelo de gestão, ou seja, do controle interno, está intimamente relacionada com sua normatização pelo governo, isto porque a implementação destas e a sua supervisão competem à administração (CHANGCHIT *et al.*, 2001).

Embora seja definida pelo Decreto-Lei nº 3/87 da Guiné-Bissau, no seu capítulo IV, artigo 19, nº 1, que a fiscalização administrativa da execução orçamentária compete à entidade responsável pela gestão e execução e outros órgãos, os dados desta pesquisa mostram que

em 95% das entidades pesquisadas não têm implementado o sistema de controle interno e em 89% não existe um departamento responsável pelo controle interno, fato que pode ser atribuído a falta de instrumentos legais aprovados, de estrutura formal e de instrumento normativo que possam forçar a sua criação.

No estudo feito por Fachada (2014), no qual foi avaliado o SCI dos organismos do Ministério das Finanças de Portugal, os dados mostram que 87% dos respondentes afirmaram que não se sentem como uma obrigatoriedade legal a implementação de um SCI. A semelhança disso foi demonstrada no estudo feito por Correia (2013), no qual a autora evidencia que processos jurídicos mal instruídos e fragilidades das leis, são fatores que condicionam a insuficiência do controle interno na Administração Pública Cabo-verdiana, particularmente no que diz respeito ao patrimônio do Estado.

Como se observa em alguns países, a implementação do SCI é dada pela sua normatização através de leis. Por exemplo, em Moçambique a criação do SCI é definida pela Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro. Já no Brasil, o SCI é destacado na Lei n.º 4.320/64, na CF/88 e na Lei Complementar n.º 101/2000 (LRF). Assim, percebe-se a relevância das normas legais no que concerne a implementação do SCI. Tal como enfatizado por Dos Santos (2011), a maioria dos procedimentos de controles avaliados nas áreas de orçamento, contabilidade e patrimônio nos municípios do Corede Produção do Rio Grande do Sul, foram implementados após a LRF- Lei brasileira.

Vale ressaltar que a solução para a organização do sistema de controle interno não significa apenas aprovar lei em sentido formal, mas, sobretudo, entender a finalidade dos controles internos (CAVALHEIRO; FLORES, 2007), pois, de acordo com a investigação feita por Fachada (2014), os resultados obtidos sugerem que, apesar de obrigatória a implementação de um SCI (autocontrole) nos organismos do Ministério das Finanças de Portugal, 47% dos organismos pesquisados referiu não possuir SCI.

5.2.2 Influência dos Fatores/Condições Políticas

A deficiência no controle interno nas entidades analisadas pode ser justificada pelo fator político, que segundo Fonseca e Meneses (2011), se relacionam aos gestores responsáveis pela decisão da implementação do modelo de gestão ou controle, ou seja, a implementação do controle interno depende do interesse político. Nesse sentido, Da Silva (2012) aponta que uma das características da administração pública que dificulta a implementação de dispositivos de

controles e mudanças comportamentais está ligada a grande rotatividade das funções da administração (agentes políticos) devido à vinculação política e partidária que pode mudar a cada quatro anos.

Percebe-se deste último autor que a rotatividade das funções se refere ao ciclo político democrático. Já no caso da Guiné Bissau, país em estudo, desde a sua independência em 1973 que o país vive essencialmente pela persistência da instabilidade política e militar na qual experimentou 17 tentativas de golpe de estado e 4 golpes efetivos. Como consequência, nenhum presidente ou governo eleito democraticamente terminou o seu mandato (ORWA; SNFO, 2015).

Como aponta Woods (2009), a incerteza política sobre a direção futura pode ser visto como um fator que influencia o desenho de seu sistema de controle e de gestão. A instabilidade política e militar que prevalece na Guiné Bissau nas últimas décadas se consubstancia nos sucessivos governos, que no período de 2000-2004 não ultrapassavam em média seis meses, e três anos entre 2004-2014 (DENARP II, 2011). Desde 1991, período em que foi decretada abertura democrática no país, com as primeiras eleições multipartidárias em 1994, o país já conta com mais de 20 governos. Num período bem recente de 2014 a 2016 o país já contou com mais de 4 Governos.

Nessa perspectiva, pode-se dizer que as fragilidades encontradas nos pontos de controle na administração pública Guineense, segundo os dados da pesquisa, e de não implementação da estrutura, ou seja, sistemas de controles internos, estão intimamente relacionados com fatores políticos. Se levado em consideração que a implementação do SCI na administração pública compete a alta administração, ou seja, ao governo, percebe-se que a falta de um governo estável, com programas e mecanismos de governança, pode justificar tais fragilidades, uma vez que desde a sua entrada no regime democrático o país não tem um governo que terminou o seu mandato.

Observa-se também no estudo feito por Olowo-Okere e Tomkins (1998), no qual os autores identificaram a evolução dos controles financeiros dos governos do Reino Unido e da Nigéria, que as mudanças financeiras ineficazes na Nigéria são atribuídas a pressões externas do Banco Mundial e do FMI, a instabilidade política interna, a ideologia política e a estresse econômico financeiro.

5.2.3 Influência dos Fatores/Condições Tecnológicos

A deficiência que se verifica nos pontos de controle analisado no país em estudo pode ser entendida pela necessidade da tecnologia de informação, pois o controle não pode ocorrer depois do acontecimento dos fatos. Para que ele seja eficaz, deve ser exercido antes do momento de ação (DAVID; BLASCHECK, 2006). A Lei brasileira nº. 4.320/64, no seu Art. 77, previu como atribuição do controle interno a prática de verificação prévia, concomitante e subsequente da legalidade dos atos de execução orçamentária. Os dados da pesquisa mostram que 95% dos Ministérios/Secretarias de Estado Guineense não têm um sistema integrado de informação, fato que impossibilita o controle eficiente dos atos administrativos.

Assim como aponta David e Blascheck (2006) que a tecnologia de informação permite a automatização das tarefas de controle e tornam as relações mais impessoais, percebe-se destes que a informatização dos diversos setores governamentais facilita suas funções, ou seja, melhora as ações contínuas do Estado. Afirma Woods (2009) que a eficácia de controle é parcialmente determinada pelo acesso aos sistemas de informação bem integrados. Estas assertivas podem ser justificadas pelo estudo de Sanchez (2003), em que o autor evidencia como as transformações produzidas pela TIC no sistema de controle interno paulista, entre 1995 e 2002 ajudaram a minimizar a assimetria de informação entre burocracia e governo e entre Estado e sociedade, que muito contribuía para a fragilidade do referido sistema de controle.

Além dos fatores políticos, a corrupção na Guiné-Bissau pode ser justificada pela falta de tecnologia da informação, como afirma Oliveira Filho (2010), em que a dimensão tecnológica possibilita a transparência e a qualidade dos serviços. Verifica-se que os serviços contabilísticos na maioria das entidades pesquisadas é feito por meio de Excel, e que não existe integração de informação a nível do Governo, e nem espaço de consulta ao cidadão das atuações dos gestores públicos, ou seja, dos gastos públicos.

5.2.4 Influência dos Fatores/Condições Econômicas

A dimensão econômica do país pode ser considerada como um dos fatores da ineficiência do controle interno na administração pública Guineense, pois representa a saúde econômica geral do país, incluindo a sua produtividade, orçamento, balanço de pagamento, poupança, entre outros (HITT; IRELAND; HOSKISSON, 2008). Por outro lado a dimensão econômica força a eficiência (Oliveira Filho 2010). O país tem apresentado os principais indica-

dores macroeconômicos deficitários, caracterizados pela baixa produtividade econômica e saldos orçamentários constantemente negativos.

Na sua afirmação, Fonseca e Meneses (2011) colocam que “a institucionalização, ou seja, a implementação de uma nova estrutura requer condições políticas, econômicas e gerenciais para que ocorra de forma efetiva, evidenciando a influência de recursos e capacidades internas”. Verificou-se para o país em estudo que o ambiente macroeconômico se caracteriza por uma elevada dependência do setor primário, onde a agricultura, a silvicultura, a pesca e a pecuária representam 49,1% do PIB em 2013 (AFDB, 2014) e empregam mais de 72,4% da população ativa (ILAP, 2010). Destacando-se a produção de caju, que representa mais de 90% das exportações totais e cerca de 17% das receitas do Estado (DENARP II, 2011).

Destes fatos, percebe-se a influência dos fatores econômicos na fragilidade do controle interno na administração pública Guineense, uma vez que para implementação do SIC é imperativamente necessário, além de recursos humano, a estrutura e tecnologia que permitam a integração das informações. No país onde os recursos orçamentários são caracterizados pela grande importância de doações (de projetos e programas) que chegam a representar mais de 50% das receitas orçamentárias, (DENARP II, 2011). Tal fato pode justificar a falta de meios ou recursos financeiros suficientes para adquirir tecnologias ou ferramentas de controles, ocasionando em parte, a deficiência em termos de controle efetivo. Foi constatado no estudo de campo, que a maioria das entidades pesquisadas não têm sistema integrado de informação, maior parte dos controles são feitos manualmente e em alguns casos, com apoio de *Microsoft Office (Word Excel)*, principalmente as de registro contábil.

6 CONCLUSÕES

Esta pesquisa teve como objetivo identificar as fragilidades existentes na estrutura do sistema de controle interno da Administração Pública Guineense, procurando aferir as suas causas. Para atendimento desse objetivo, procurou-se identificar de forma específica os serviços de Administração Pública Guineense no que concerne ao controle da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; identificar as carências existentes nos principais pontos de controle administrativo; identificar, por meio da literatura, possíveis fatores macro ambientais que podem influenciar a implementação de um sistema de controle interno na administração pública Guineense.

Conclusões diversas foram tiradas, a partir dos resultados das análises dos dados qualitativos obtidos após a realização das entrevistas e aplicação de questionários semiestruturado em 19 Ministérios/Secretarias de Estado, aos Diretores Administrativos e Financeiros, Diretores do Patrimônio, Diretores de Recursos Humanos, Chefes de Repartição Financeira e Chefes de Serviços Contábeis. Aprofundou-se nas análises quantitativas para maior entendimento da matéria em estudo, e, por conseguinte, para confirmação e confrontação dos resultados obtidos no campo através da entrevista e aplicação de questionário com as respostas dos respondentes em relação aos seus perfis, usando a correlação de Pearson.

Na primeira parte de investigação pretendia-se identificar as fragilidades existentes nos pontos de controles administrativos da administração pública Guineense e suas causas, pelo qual foi desenvolvido questionário tomando por base os elementos identificados por Albêlo (2007) como fundamentais para uma estrutura adequada de controle interno.

Diante disso, constatou-se que as diversas áreas analisadas apresentam-se com controles deficientes, o que não permite desempenho eficiente das atividades administrativas, proporcionando desvio de finalidade, fraudes, e corrupção, como mencionado anteriormente por algumas instituições. No primeiro ponto de controle analisado (controle geral) verificou-se a falta de instrumento legal para criação do SCI, fato que pode ser relacionado com a inexistência de departamentos de controles interno em quase 89% das entidades pesquisadas, além destas, verifica-se que na maioria dos Ministérios/Secretarias de Estado, há deficiência ou falta de mecanismos, ou seja, instrumentos que permitem o funcionamento de um controle efetivo, começando pela falta de Sistema Integrado de Informação, Manuais de Normas e Procedimentos Internos, e departamentos de Auditoria Interna.

Tais fatos mostra que administração pública guineense carece de um ambiente de controle, pois, para funcionamento de CI é imperativo a existência de sistema integrado, normas administrativas e auditoria interna, que são pressupostos básicos para funcionamento de um controle efetivo.

Por outro lado, os dados da pesquisa permitem concluir que um dos motivos da corrupção que país tem tido considerado, deve ao fato da falta da cultura de transparência e da ineficiência dos serviços de Inspeção Geral das Finanças Públicas, pois observa-se que esse órgão, responsável pela fiscalização orçamentária e administrativa, não realiza periodicamente as suas atividades nos Ministérios/Secretarias de Estado. A maioria dos pesquisados não elaboram relatório de gestão para demonstrar a sociedade como estão sendo geridos os recursos públicos.

No âmbito de ponto de controle contábil constatou-se a inexistência deste setor em algumas entidades pesquisadas, onde foram encontrados tais setores, os respondentes da pesquisa informaram que estes não funcionam na sua plenitude, ou seja, a maioria não emite relatórios ou demonstrativos contábeis, as informações geradas por alguns não são usadas para tomadas de decisões administrativas, mas sim, por interesse dos Ministros.

No que se refere ao controle patrimonial foram constatadas deficiências em termos de cadastro atualizado dos bens. Em 95% dos órgãos pesquisados, os bens não foram tombados, fato que não permite o controle especial para evitar a saída dos bens de fácil transporte. Para que não haja desvio dos bens, ou seja, roubo é necessário que os bens sejam tombados, que é umas das formas que administração pública tem para reconhecer os seus bens diferenciando com dos seus funcionários. Além desta, 58% das entidades pesquisadas, os respondentes afirmaram que não existe a responsabilização no caso de desaparecimento do bem, fato esse, que foi justificado por alguns como fator principal da venda dos bens público ou desvio por parte dos dirigentes ao deixar o cargo. Cabe destacar que o patrimônio público não pode ser confundido com patrimônio pessoal, nesse sentido para bom controle e zelo pelos bens público, deve existir a responsabilização dos gestores pelo desaparecimento dos bens.

Em relação ao controle financeiro, em sua maioria, os controles são ineficientes, já que, preferivelmente os recebimentos e os pagamentos são feitos via tesouraria. A principal forma usada pela maioria dos órgãos, no que se refere ao controle dos recebimentos é por meio de boletos bancários ou guias de depósitos, quando realizados via banco. Já os outros recebimentos, através de registro de entrada num diário denominado de “Mapa de Controle”.

No que concerne ao controle orçamentário, constatou-se que a deficiência em quase 37% dos pesquisados se reside nos controles de arrecadação e recolhimento das receitas, justificada de forma deficiente de recebimento (via tesouraria), além desta o disfuncionamento dos serviços contábeis faz com que não exista a contabilização dessas receitas. Por outro lado, por falta de descentralização das tarefas, verificou-se que em 68% dos órgãos pesquisados, as despesas são empenhadas, liquidadas e pagas pelo mesmo setor ou pessoa, fato que impossibilita o controle efetivo dos gastos. É necessário que haja a segregação de funções assim, cada gestor poderá ser responsabilizado por aquilo que ele controla ou é responsável.

Outro ponto analisado na estrutura de CI é Controle de Pessoal, na qual verificou-se que 42% dos órgãos, o quadro de pessoal não possui qualificação compatível com os cargos e as atribuições a estes vinculados, justificado por alguns entrevistados pela forma de inserção dos funcionários nos últimos anos na função pública, que é por via amigável e nepotismo, o que implica que, em boa parte dos órgãos, não existe o controle sobre os números dos seus funcionários. Na administração pública não deve haver favoritismo, para tal, para uma estrutura qualificada de recursos humano é imprescindível que estes sejam selecionado por meio de concurso público, assim ingresso destes na administração pública passara a ser por mérito de cada um. Verificou-se a falta de treinamento e reciclagem e não aplicabilidade de PCCV, fato que proporciona a não similaridade dos funcionários a novo modelo de gestão. Por outro lado, constatou-se que na maioria dos órgãos, por falta de controle informatizado, as folhas de pagamento não se baseiam no controle de frequência. Em alguns casos não existem planos de férias e aposentadoria.

No que tange ao último ponto analisado, o qual trata de Contratos e Licitações, foi constatado que não existe uma comissão permanente destas em quase 58% dos órgãos pesquisados, onde existem tais comissões, estes não são renovadas, o que cria um vínculo de licitante com empresas. Por outro lado, além da maioria dos órgãos afirmarem que nem sempre o processo de compra de bens é feito por meio de um processo licitatório, assim como também não são observados prazos para divulgação desse processo quando houver.

Entretanto por meios destes resultados, pode-se concluir que, na sua maioria, a administração pública Guineense se encontra frágil ou deficitária em todos os pontos de controle interno. Tendo isso, procurou-se por meio da correlação de Pearson analisar se tais fragilidades têm alguma associação com perfil dos entrevistados-respondentes dos quesitos da pesquisa, que são também responsáveis por departamentos em que a pesquisa foi realizada.

Dos resultados conclui-se que, a implementação do SCI ou mecanismos de controle na administração Pública Guineense tem uma relação com o cargo dos seus gestores, confirmando assim, o pressuposto de que os altos gestores são indivíduos que têm autoridade na tomada de decisões para adotar práticas de gestão inovadoras, ou seja, a implementação do modelo de gestão (DALMAGRO; UTZIG; LAVARDA, 2014). Ou seja, qualquer modelo de gestão a ser implementado na administração pública guineense vai depender intrinsecamente dos seus dirigentes político começando por órgãos legislativos aos órgãos do governo.

Na segunda parte deste estudo, procurou-se por meio da literatura, os possíveis fatores macro ambientais que podem influenciar a implementação de um sistema de controle interno na administração pública Guineense. Dos resultados, conclui-se que as carências encontradas e a não implementação do modelo de CI, pode ser explicada em parte por diversos fatores, as quais são apresentados:

- a) Fatores/Condições Legais/Normativos: constatou-se a inexistência de normas e leis aprovadas, ou instrumentos normativos que possam forçar a sua criação;
- b) Influência dos Fatores/Condições Tecnológicas: constatou-se que na maioria dos órgãos pesquisados a inexistência do sistema integrado de informação, assim como mostra Woods (2009), que a eficácia de controle é parcialmente determinada pelo acesso aos sistemas de informação bem integrados.
- c) Influência dos Fatores/Condições Econômicas: a dimensão econômica do país caracteriza-se pela baixa produtividade econômica, principais indicadores macroeconômicos deficitários, e saldos orçamentários constantemente negativos, fatos que podem proporcionar dificuldades ao país em adquirir instrumentos de controles.
- d) Influência dos Fatores/Condições Políticas: considerando que implementação do modelo de gestão ou controle, cabe aos gestores responsáveis pela tomada de decisão, conclui-se que a dimensão política do país não permite que gestores decidam sobre implementação de qualquer modelo de gestão, devido à instabilidade política persistente no país com sucessivos governos. Como aponta Da Silva (2012) que uma das características da administração pública que dificulta a implementação de dispositivos de controles e mudanças comportamentais está ligada a grande rotatividade das funções da administração (agentes políticos).

Cabe destacar que sem atendimentos dessas questões supracitadas será difícil a implementação do CI na administração pública guineense.

Dessa forma, responde-se a problemática da pesquisa com a constatação de que o controle interno na administração pública guineense encontra-se frágil e deficiente em todos os pontos de controles analisados, fato que, em parte, pode ser justificado pela falta de instrumentos Normativos, Tecnologias de Informação, dimensão econômica e instabilidade política.

Convém destacar que durante a realização desta pesquisa, algumas dificuldades e constrangimentos foram enfrentados proporcionando certas limitações na sua realização, as quais são apresentadas abaixo:

- Algumas recusas por parte de alguns responsáveis em participar nas entrevistas ou permitir a realização da mesma nos Ministérios/Secretarias de Estado;
- Receio por parte de alguns entrevistados-respondentes em aprofundar nos quesitos da pesquisa;
- Dificuldade em encontrar alguns DAFs;
- Rejeição de alguns responsáveis em fornecer arquivos para análise.

Por fim, recomenda-se num futuro próximo, a realização de um estudo empírico que contempla os seguintes temas: (1) Relevância de SCI para melhoria da gestão pública guineense; (2) fatores contingências que limitam a implementação do controle interno no ceio da PALOP; (3) Modelo de controle interno para países com persistência de instabilidade política; e (4) Estudo comparativo dos pontos de controle administrativo nos PALOP.

REFERÊNCIAS

ALBÊLO, R. T. M. **Controle interno na administração pública municipal: estudo de caso da Prefeitura de Paelas- PE**. Dissertação Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Gestão e Pública p/ o Desenvolvimento do Nordeste, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2007.

ABRAMO, C. W. Prevenção x punição para o controle do setor público. Revista do TCU, n. 101, p. 7-12, 2004.

AFRICAN DEVELOPMENT BANK(ORWA/SNFO) **GUINEA-BISSAU 2015-2019 Country Strategy Paper**. Disponível <http://www.afdb.org/en/documents/document/guinea-bissau-country-strategy-paper-2015-2019-51248/>. Acesso 02/06/16.

AFRICAN DEVELOPMENT BANK (AFDB, OECD, UNDP) Perspectivas económicas em África 2014 - Países Africanos da CPLP. Disponível em: http://docplayer.com.br/5464355-Perspectivas-economicas-em-africa-2014.html#show_full_text acesso em 06/06/16.

ANDRADE M. E.M. **O Controle Interno como Instrumento de Accountability**. UFPE 2011.

ANGOLA **Constituição da República**. Disponível em: <http://www.governo.gov.ao/Constituicao.aspx>. Acesso em: 14/03/2016.

_____. **Quadro do Orçamento Geral do Estado Lei nº 9/97 de 17 de outubro** Disponível em: <<http://www.tcontas.ao/portal/page/portal/Tribunal%20de%20Contas%20de%20Angola/Leis/Lei%20Quadro%20do%20O.G.E%20vers%C3%A3o%20ok.pdf>>. Acesso em: 14/03/2016.

ARANHA, A. F. **O Controle Interno com a utilização da tecnologia da informação em apoio à gestão económica dentro do órgão da administração direta**. 2012. Disponível em: <http://www.convibra.com.br/upload/paper/2012/38/2012_38_3820.pdf>. Acesso em: 14/03/2016.

ARAÚJO D. J. C. **Um estudo referente às constatações em relatórios emitidos pelas unidades de controle interno de municípios brasileiros a partir das perspectivas do caso ii**. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPE. Recife 2015.

ARAÚJO, I. P. S. **Redescobrimo a contabilidade governamental: uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

ASHRAF J.; UDDIN, S **Review of Management Control Change Research with Special Reference to the Public Sector and Less Developed Countries: A Critical Evaluation**. Review of Management Accounting Research.2011 Chapter 16.

ATTIE, W. **Auditoria interna**.2ª ed. – 3ª. São Paulo: Atlas, 2011.

AWORTWI, N; SITEO, E (Eds.). **Perspectivas Africanas sobre a nova gestão pública:**

Implicações para a formação de recurso humanos. Reino dos Países Baixos: ShakerPublishing.2006

BALTACI, M. YILMAZ, S. **Keeping an eye on Subnational Governments: Internal control and audit at local levels**. World Bank Institute, Washington, DC, 2006.

BARROS M., RIVERA A. O. (RE) A (RE) **Construção do Estado no Contexto dos Estados Frágeis: O Caso da Guiné-Bissau**. Atas do II Congresso Internacional “África-Occidente” Corresponsabilidad En El Desarrollo. Vol II. Fundación Europea para la Cooperación Norte-Sur “FECONS” (ed). 603-619.2011.

BRASIL MRE/DPR/DIC. **GUINÉ-BISSAU Comércio Exterior 2016**. Disponível em: <http://www.investexporthrasil.gov.br/sites/default/files/publicacoes/indicadoresEconomicos/INDGuineBissau.pdf>. Acesso 06/06/16.

BUCHHOLTZ, A. K.; RIBBENS, D. **Role of Chief Executive Officers in Takeover Resistance: effects of CEO incentives and individual characteristics**. Academy of Management Journal37 (3): 554–579, 1994.

CABO VERDE **Constituição da República** disponível em <http://www.parlamento.cv/GDLeisRepublica.aspx?IdDoc=1> Acesso em: 14/03/2016.

CAETANO F. **A cooperação portuguesa para o desenvolvimento na área da educação da Guiné-Bissau: impacto dos projetos**. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Letras da Universidade do Porto. Porto 2012.

CARPENTER M. A; GELEKANVCZ, M. A.; SANDERS, W. G. **Upper echelons research revisited: Antecedents, elements, and consequences of top management team composition**. Journal of Management 30 (6): 749-778, 2004.

CASTRO, D. P. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público – Integração das Áreas do Ciclo de Gestão: Contabilidade, Orçamento e Auditoria e Organização dos Controles Internos, como suporte à Governança Corporativa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

AVALCANTE, D. S.; PETER, M.da G. A.; MACHADO, M. V. **Organização dos órgãos de Controle Interno municipal no estado do Ceará: um estudo na região metropolitana de Fortaleza**. Advances in Scientific and Applied Accounting, v. 4, n. 1, p. 24-43, 2011.

CAVALHEIRO J. B.; Flores P. C. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul; 4ª ed. – revista e atualizada. Porto Alegre-RS 2007.

HAMBRICK, D. C. ; MASON, P. A. **Upper echelons: the Organization as a Reflection of top Managers**. Academy of Management Review, 9, pp. 193-206, 1984.

CHAGANTI, R.; SAMBHARYA, R. **Research notes and Communications Strategic Orientation and Characteristic of Upper Management**. Strategic Management Journal, Vol. 8,393-401, 1987.

CHIAVENATO, I. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 7. ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Elsevier, 2003 - 6 reimpressão.

CHANGCHIT, C.; HOLSAPPLE, C. W.; MADDEN, D. L. **Supporting managers' internal control evaluations: an expert system and experimental results**. Decision Support Systems, v. 30, n. 4, p. 437-449, 2001.

CORREIA S. H. M. **Controle Interno do Patrimônio do Estado: o Caso da Administração Central de Cabo Verde** Dissertação de Mestrado em Gestão apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Coimbra, 2013.

COSO. **InternalControl – Integrated Framework** (framework and appendices). 2013. Disponível em: <www.coso.org>. Acesso em: 05/03/2016.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY Commission – COSO (2007), **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada** Traduzida pela Price water house Coopers com a colaboração dos profissionais da AUDIBRA.

CREPALDI, Silvo Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CRUZ, F.; GLOCK, J.O. **Controle Interno nos Municípios: Orientação para a Implantação e relacionamento com os tribunais de contas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CRUZ, C. F. da; FERREIRA, A. C. S. **Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: um estudo em um município brasileiro**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 13, n. 2, 2010.

DAL MAGRO, C. B.; UTZIG, M. J. S.; LAVARDA, C. E. F. **O uso de sistemas de controle gerencial pelo alto escalão de uma instituição de ensino superior privada na implementação das estratégias**. Revista iberoamericana de contabilidad de gestión, n. 23, p. 98-118, 2014.

DA SILVA, Pedro G. K. **O papel do controle interno na administração pública**. ConTexto, v. 2, n. 2, 2012.

DAVIS, M. D.; BLASCHEK, J. R. de S. **Deficiências dos Sistemas de Controle Interno Governamentais Atuais em Função da Evolução da Economia**. in: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2006.

DELCA L. M. **Manual de Procedimentos Ferramenta CRM Projeto para a Empresa Ibero Linhas (Porto) Transportes, Lda**. Dissertação apresentada Instituto de Contabilidade e Administração do Porto. Porto 2014

DEROZA, M. L. P. **Controles Internos: aspetos gerais de avaliação dos controles de gastos precedidos de licitação**. Tribunal de Contas da União. Brasília. 2004.

DOS SANTOS, S. R. T.; MURARO, M. **A influência da Lei de Responsabilidade Fiscal nos procedimentos de controle interno: Uma análise nos municípios gaúchos do Corede Produção**. 2011.

DUTRA, M. H.; ZANETTE, M. A.; ALBERTON, L.; BORNIA, A. C., LIMONGI, B. **Controles de Gestão: Uma Contribuição ao Estudo dos Principais Modelos**. RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia, v. 8, n. 1, p. 87-112, 2009.

FACHADA, F. J. C. **Sistema de Controlo Interno na Administração Central do Estado: o caso dos organismos do Ministério das Finanças**. Dissertação de Mestrado em Gestão, apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Coimbra, 2014.

FARIAS R. P. **A Metodologia do Coso como Ferramenta de Gerenciamento dos Controles Internos de uma Instituição Financeira: um estudo de caso no banco do brasil**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Ceará 2008.

FAYOL, Henry. **Administração Industrial e Geral**. 10ª ed., São Paulo: Editora Atlas, 1994.

FENG M.; LI C.; MCVAY S. **Internal control and management guidance**. Journal of Accounting and Economics, v. 48, n. 2, p. 190-209, 2009.

FERRAZ, L. **Função regulatória da licitação**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico–REDAE, 2009.

FERREIRA H. M. C. **Aplicação do modelo COSO ERM na avaliação de sistemas de controles internos: um estudo de caso para verificar a validade desse sistema no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte** Dissertação apresentada ao Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. João Pessoa – PB2013.

FILHO J. A. de O. **Controle Interno e Externo da Gestão Pública** Caderno de Estudos AVM INSTITUTO Brasília-DF, 2010.

FINK R.C. **O Sistema de Controle Interno nos Municípios e as Condicionantes para o seu Efetivo Funcionamento**. Porto Alegre 2008.

FONSECA, D. R.; MENESES, P. P. M. **Elementos de Institucionalização da Gestão Estratégica de Pessoas no Setor Público**. III Encontro de Gestão de Pessoas e Relações de Trabalho, João Pessoa. III EnGPR, 2011.

FONFEDER, R., Hotlzman, M., Maccarrone, E. **Internal controls in the Talmud: The Jerusalem temple**. Accounting Stories Journal, 30, 73-93. 2003.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL **Guiné-Bissau: Iniciativa Reforçada para os Países Pobres Muito Endividados-Documento do Ponto de Conclusão e Iniciativa de Alívio da Dívida Multilateral**. Relatório do FMI nº 10/380, 2010.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 2007.

GUINÉ-BISSAU **Constituição da República**. Disponível em <http://www.gov.gw/index.php?option=com_content&view=article&id=397&Itemid=1806&lang=pt>. Acesso em: 14/03/2016.

GUINÉ-BISSAU **Inquérito Ligeiro para Avaliação da Pobreza (ILAP2)** 2010. Disponível em <http://www.stat-guinebissau.com/nada41/index.php/catalog/7/sampling>. Acesso em: 31/05/16.

HAMBRICK, Donald C. **Upper echelons theory: An update**. Academy of management review, v. 32, n. 2, p. 334-343, 2007.

HASSABELNABY, H. R.; EPPS, R. W.; SAID, A. A. **The impact of environmental factors on accounting development: an Egyptian longitudinal study**. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 14, n. 3, p. 273-292, 2003

HIGHTOWER, R. **Internal Controls: Policies and procedures**. New Jersey: Wiley & Sons, 2009.

HITT, M. A.; IRELAND, R. D.; HOSKISSON, R. E. **Administração Estratégica: competitividade e globalização**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2008.

HOOD, C. **A Public Management for all Seasons?** *Public Administration*, 69(1): 3-19. 1991.

HOPPER, Trevor et al. **Management accounting in less developed countries: what is known and needs knowing**. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 22, n. 3, p. 469-514, 2009.

HUEFNER, R. J. **Fraud Risks in Local Government: An Analysis of Audit Findings**. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, Vol. 3, Issue 3, 2011.

HSIUNG, H.; WANG, J. **Factors of affecting internal control benefits under ERP system an empirical study in Taiwan**. *International Business Research*, v. 7, n. 4, p. 31, 2014

IMONIANA, J. O; NOHARA J. J. **Cognição da Estrutura de Controle Interno: Uma Pesquisa Exploratória**. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*. v. 2, n. 1, p. 37-46, janeiro/abril 2005.

INTOSAI. **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público**. Tradução: Tribunal de Contas do Estado da Bahia – TCE/BA – Brasil. Série Traduções – N. 13. 2007.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA DE GUINÉ-BISSAU (INE) **Organização Administrativa**. Disponível em: <http://www.stat-guinebissau.com>: Acesso 06/06/16.

JOSÉ FILHO, A. **A importância do controle interno na gestão pública**. *Revista Diversa*, v. 1, n. 1, p. 85-99, 2008.

KIMBERLY, J. R.; EVANISKO, M. J. **Organizational innovation: the influence of individual, organizational, and contextual factors on hospital adoption of technological and administrative innovations**. *Academy of Management Journal* 24 (4): 689–713, 1981.

KWANBO, M. L. **Internal Control System and the issues of independence and confidentiality in local governments Auditing: An examination**. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract>, v. 1366664, 2009.

LAMPEÃO O. J. **Modelagem Conceitual para o e-SISTAFE em Moçambique: o controle interno como meta à luz de um artefato computacional**. Dissertação Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2015.

LEGISLAÇÃO ADMINISTRATIVA CABO-VERDIANA 2ª EDIÇÃO VOL. II 2009. Disponível em
<<http://www.dgap.com.cv/sitedgap/phocadownload/Legislacao/legislao%20administrativa%20cabo%20verdiana%20vol.%20iv.pdf>> Acesso em: 14/03/2016.

LIBONATI, J. J. **Modelo de Avaliação de Desempenho por Resultado da Área de Suprimentos: Enfoque da Gestão Econômica**. Tese de Doutorado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.

LIMA, K. R. de S.; MARTINS, A. S. Pressupostos, Princípios e Estratégias. In: NEVES, Lúcia Maria Wanderley (Org.). **A nova pedagogia da hegemonia: estratégias do capital para educar o consenso**. São Paulo: Xamã, 2005.

MANUAL DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS (2000), Diretriz de Revisão/ Auditoria 410. Portugal. Disponível em: <<http://www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA410.pdf>> Acesso 26/ 2 /2016.

MAIA, M. S.; SILVA, M. R.; DUEÑAS, R.; ALMEIDA, P. P.; MARCONDES, S.; CHING, H. Y. **Contribuição do Sistema de Controle Interno para a Excelência Corporativa**. Revista Universo Contábil, v. 1, n. 1, p. 54-70. 2005.

MATTOS, L. K. **As Mudanças Organizacionais e seus Gestores nas Empresas na era da Informação**. Dissertação de mestrado. 2002.

MEPIR **Relatório de Seguimento e Avaliação do Documento de Estratégia Nacional de Redução da Pobreza** – DENARP, Bissau, MEPIR; 2011. Disponível em: <https://www.imf.org/external/lang/Portuguese/pubs/ft/scr/2011/cr11353p.pdf>. Acesso em: 06/06/16.

MILESKI, H. S. **O Controle da Gestão Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MOÇAMBIQUE **Constituição da República**. Disponível em <<http://www.portaldogoverno.gov.mz/por/Media/Constituicao-da-Republica>> Acesso em: 14/03/2016.

_____. Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro (Cria o Sistema de Administração Financeira do Estado). Disponível em <<https://www.up.ac.mz/utl/images/phocadownload/Lei%209-2002.pdf>>. Acesso em: 14/03/2016.

MONTESQUIEU. **Do espírito das leis**. São Paulo: Abril Cultural, 2000.

MONTEIRO, R. P. **Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação**. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015.

MONTEIRO L. F. **Descentralização Administrativa e Participação Popular em Políticas Culturais: O Caso de um Ponto de Cultura em Niterói**. XXXV encontro ANPAD 2011.

NAMONE D. **Luta Pela Independência na Guiné-Bissau e os Caminhos do Projeto Educativo do PAIGC: etnicidade como problema na construção de uma identidade nacional**. Dissertação de Mestrado, apresentado ao Programa de Pós-graduação em Ciências Sociais da Faculdade de Ciências e Letras – Unesp/Araraquara. ARARAQUARA – S.P. 2014.

OECD, et al. **Perspectivas Económicas em África 2013** (Versão Condensada): Transformação Estrutural e Recursos Naturais, OECD Publishing, Paris. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200562-pt>. Disponível em: <<http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/development/perspectivas->

economicas-em-africa-2013-versao-condensada/guine-bissau_9789264200562-32-pt#page1>. Acesso em: 30/05/2016.

OLIVEIRA FILHO J. A. **Controle Interno e Externo da Gestão Pública**. Manual de pós Graduação Brasília-DF, 2010.

OLIVEIRA, R. R. **Contabilidade, Controle Interno e Controle Externo: Trinômio Necessário para Combater a Corrupção**. Pensar Contábil, v. 8, n. 31, 2008.

OLKOWSKI, G. F. **Avaliação de Controles Internos na Administração Pública Federal**. Especializaçãoem2011.

OLOWO-OKERE, E.; TOMKINS, C. **Understanding the evolution of government financial control systems**. Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol.11, No.3, pp.309-331-1998.

PEREIRA, L.C.B., 2014. **Reflexões sobre a reforma gerencial brasileira de 1995**. Revista do Serviço Público, 50(4), pp.5-29.

PINHEIRO, L. F. V. **Controle Orçamentário e Eficácia do Planejamento Estatal**. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, n. 3, 2005.

POLLITT, C. (1995) **Justification by works or by faith?** Evaluation, 1(2), 133-154.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. **Relatório do Desenvolvimento Humano 2013**. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/arquivos/rdh-2013-resumo.pdf>>. Acessoem26/ 2 /2016.

PUREZA, J. M. et al. **Do states fail or are they pushed?** Lessons learned from three former Portuguese colonies. 2007. Oficina do CES No. 273 Disponível em: <http://www.ces.uc.pt/myces/UserFiles/livros/260_oficina%20ces.pdf>. Acesso em: 26/ 2 /2016.

REGINATO, Luciane. **Um estudo setorial sobre as relações entre variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenhos das empresas**. 2010. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

RIBEIRO, R. J. Br. **O controle externo federal no Brasil: Uma análise do modelo de gestão frente às demandas do sistema sócio-político**. Dissertação de Mestrado. EBAP/FGV. Rio de Janeiro. 2002.

RIDLEY, G; YOUNG, J; CARROLL, P. **COBIT and its Utilization: A Framework From The Literature**. In: **System Sciences, 2004**. Proceedings of the 37th Annual Hawaii International Conference on.IEEE, 2004.

ROCHA, A. C. **Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens**. Revista Contabilidade, Gestão e Governança - Brasília · v. 14 · n. 2 · p. 82 - 97 mai/ago 2011.

SAIDIN, Siti Zabedah et al. **Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level**. Journal of Social and Development Sciences, v. 4, n. 1, p. 16, 2013.

SANTOS, C.; VASCONCELOS, A.; TRIBOLET, J. **Da Framework CEO à Auditoria de Sistemas de Informação**. Recuperado em, v. 17, 2007

SANGREMAN, Carlos et al. A evolução política recente na Guiné-Bissau: as eleições presidenciais de 2005, os conflitos, o desenvolvimento, a sociedade civil. 2006.

SANCHEZ, O. A. **Bureaucratic power and information control**. Lua Nova: Revista de Cultura e Política, n. 58, p. 89-119, 2003.

SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE **Constituição da República**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/saotomeeprincipe/constituicao/constituicao-da-republica-democratica-de-s.tome-e>>. Acesso em: 14/03/2016.

SCHEDLER, A. **Conceptualizing Accountability**. In: A. Schedler, L. Diamond, & M. Plattner, (Ed.) *Self-Restraining State – Power and Accountability in New Democracies*. Boulder: Lynne Rienner Publishers, 1999.

SIMIONE, A. A. N. S. 2012. 154 f. **Governança no Setor Público Moçambicano: um estudo no município de Xai-xai**. Dissertação. Universidade Federal de Pernambuco – UFRPE, Recife.2012.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos. **Fundamentos de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SOUSA M. A. F. G. **A Missão da União Europeia para a Reforma do Sector de Segurança na Guiné-Bissau Constrangimentos, dificuldades e resultados**. Dissertação de Mestrado em Relações Internacionais. Instituto superior de ciências sociais e política. Lisboa 2013.

SUYONO, E.; HARIYANTO, E. **Relationship between internal control, internal audit, and organization commitment with good governance: Indonesian case**. China-USA Business Review, v. 11, n. 9, 2012.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL. **CorruptionPerceptionsIndex2015**.Disponível em:<<http://www.transparency.org/cpi2015>>. Acesso 15/03/2016.

TEIXEIRA R. J. D. **Sociedade Civil e Democratização na Guiné-Bissau, 1994-2006**. Dissertação apresentada no Curso de Pós-Graduação em Sociologia do Centro de Filosofia e Ciências Humanas da Universidade Federal de Pernambuco Recife 2008.

TENÓRIO, J. G. **Controle Interno: Um Estudo Sobre a sua Participação na Tomada de Decisão de Investimento no Mercado de Capitais Brasileiro**. Dissertação apresentada ao Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Recife 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública** Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília DF, 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS **Manual de Auditoria e Procedimentos**. Disponível em:

<<http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual.shtm>>. Acesso em: 15/03/2016. Lisboa. 1999.

UDDIN, S.; Gumb, B.; Kasumba, S. (2011) **Trying to Operationalise Typologies of The Spectacle**: A literature review and a case study', Accounting, Auditing & Accountability Journal, 24 (3): 288-314.

WOODS, Margaret. **A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council**. Management Accounting Research, v. 20, n. 1, p. 69-81, 2009

APÊNDICE A- QUESTIONÁRIO



Universidade federal de Pernambuco (UFPE)
Programa de Mestrado em Ciências Contábeis

Questionário

Este questionário tem por finalidade conhecer os mecanismos de controle interno dos Ministério/Secretaria de Estado da Guiné-Bissau, e servirá como instrumento de pesquisa para elaboração de dissertação de mestrado, do programa de pós graduação em Ciências Contábeis da UFPE-Brasil.

Agradeço desde já a sua colaboração

Clariovaldo Enias Tavares da Silva (mestrando em ciências contábeis UFPE)

Orientador: Prof.º Dr. Jeronymo José Libonati

Dados da Entidade

- 1) Ministério/Secretaria de Estado: _____
 2) Departamento: _____
 3) N.º de funcionários: _____

PERFIL DO PESQUISADO

1- Qual o seu cargo _____

2- Há quanto tempo você trabalha no Ministério/Secretaria

- ☐ 0 até 2 anos
☐ de 2 até 5 anos
☐ de 5 até 10 anos
☐ acima de 10 anos

3. Formação atual:

Doutor ☐ Contabilidade ☐ Administração ☐ Economia ☐ Direito ☐ outras.

Mestre ☐ Contabilidade ☐ Administração ☐ Economia ☐ Direito ☐ outras

Especialista ☐ Contabilidade ☐ Administração ☐ Economia ☐ Direito ☐ outras

Licenciado/Graduação ☐ Contabilidade ☐ Administração ☐ Economia ☐ Direito ☐ outras

Curto técnico (médio) ☐

11ª classe ☐

Outro _____

1. Este Ministério/Secretaria de Estado tem um instrumento legal criando seu sistema de controle Interno, como determina o capítulo IV artigo 19 nº 1 da constituição da república?

☐ sim ☐ não

2. Considerando que a estrutura organizacional corresponde ao plano de divisão de trabalho e estabelece relações de autoridade. **Este Ministério/Secretaria de Estado tem uma estrutura organizacional bem definida na forma de organograma geral e setorial?**

☐ sim ☐ não

Qual a estrutura organizacional? (Disponibilizar a informação sobre a estrutura)

3. A estrutura organizacional é definida por regimento interno e a mesma apresenta-se com um plano de divisão de trabalho e clareza das funções (**existe linha definida de comando e subordinação**)?

☐ sim ☐ não

4. Existem segregações de funções de forma escrita e divulgada?

☐ sim ☐ não

5. Há fluxogramas por setores que registrem a execução das atividades?

☐ sim ☐ não

6. Um sistema de informação integra todos os dados e processos de uma organização em um único sistema, em geral por meio de softwares. A integração pode ser vista sob a perspectiva funcional (sistemas de finanças, contabilidade, recursos humanos orçamento etc.). **O Ministério/Secretaria de Estado tem um sistema integrado de informação**

☐ sim ☐ não

Se sim, qual o sistema que é usado? _____

7. Existem mecanismos para determinar e assegurar a observância das diretrizes, normas, planos, leis, regulamentos e procedimentos administrativos?

☐ sim ☐ não

Quais? (Disponibilizar manuais/fluxograma)

8. Há Manuais de Normas e Procedimentos, com sistemas de autorizações, aprovações e linhas de autoridade claramente definidas, e o estabelecimento de práticas operacionais e de rotinas?

☐ sim ☐ não

Quais? (disponibilizar manuais/fluxograma)

9. Como é formado a equipe de Contrato e licitações desse Ministério/Secretaria de Estado? E Como funciona? _____

Qual o organograma funcional?

10. Neste Ministério/Secretaria de Estado há equipe formada de auditoria interna ou comissão de auditoria? (Caso não pule para questão 15)

☐ sim ☐ não

Qual o organograma/estrutura funcional?

11. A equipe de auditoria interna ou comissão de auditoria desse Ministério/Secretaria de Estado emite relatórios mensais; trimestrais semestrais ou anuais

12. Como é feito o controle patrimonial e financeiro nesse Ministério/Secretaria de Estado

Exemplificar: _____

13. Como é feito o controle orçamentário nesse Ministério/Secretaria de Estado

Exemplificar:

14. Sistema de Controle interno consiste num conjunto coordenado de métodos e medidas adotados pela administração para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fiabilidade da informação financeira, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas de Gestão prescritas. **Nesse Ministério/Secretaria de Estado existe um departamento responsável pelo controle interno**

☐ sim ☐ não

Qual a estrutura organizacional (organograma): _____

15. No caso da inexistência de um departamento responsável pelo controle internoem sua opinião quais os problemas e limitações pela não implementação?

16. Os Inspetores-gerais das Finanças realizam frequentemente o controle no Ministério /Secretaria de Estado? (Com que frequência é efetuado essa inspeção)?

17. na sua opinião o controle realizado pelo Inspetores-gerais das Finanças são adequados para a realidade Guine- Bissau?

Exemplos da Realidade:

18.o que você pensa sobre a implementação de sistema do controle interno Ministério/Secretaria de Estado que seja estruturado em três níveis, tais como: o controle operacional, setorial e estratégico?

19.como é que o Ministério/Secretaria de Estado, elabora anualmente o seu relatório de gestão ou seja da sua atividade anual?

20.quais as principais componentes que é destacado nesse relatório

Quanto à Situação dos Controles Gerais

Sabendo-se que toda organização deve manter sistemas de autorização e procedimentos de registro e sistemas referentes à execução de tarefas pedem-se para que sejam assinalados os mecanismos de controle nesse Ministério/Secretaria de Estado (para responder marque X)	Sim	Não
1. tem um instrumento legal criando seu sistema de controle Interno, como determina o capítulo IV artigo 19 nº 1 da constituição da república?		
2. tem uma estrutura organizacional bem definida na forma de organograma geral e setorial?		
6. tem um sistema integrado de informação?		
7. Existem mecanismos para determinar e assegurar a observância das diretrizes, normas, planos, leis, regulamentos e procedimentos administrativos?		
8. Há Manuais de Normas e Procedimentos, com sistemas de autorizações, aprovações e linhas de autoridade claramente definidas, e o estabelecimento de práticas operacionais e de rotinas?		
10. há equipe formada de auditoria interna ou comissão de auditoria?		
14. existe um departamento responsável pelo controle interno		

1. Quanto à Situação Contábil

Considerando um setor de Contabilidade bem estruturado aquele que tem condições de produzir informações confiáveis, tempestivas e oportunas. Informe a situação deste setor nesse Ministério/Secretaria de Estado (para responder marque X)	Sim	Não
1. Existe o setor contábil?		
2. É formado por servidores efetivos e comissionados em número suficiente para a realização de: registros, conciliações análises periódicas dos registros contábeis?		
3. A contabilidade recebe, dos demais setores, relatórios com as posições de receitas, almoxarifado, pessoal, controles financeiros, e outros para serem confrontados com os registros contábeis?		
4. As variações patrimoniais são contabilizadas imediatamente após a ocorrência dos fatos (pagamentos, recebimentos, etc.)?		
5. O sistema de arquivo é eficiente, permitindo facilmente localização dos processos?		
6. existe um Plano de Contas comentado e os fluxos contábeis definidos, incluindo técnicas orçamentárias, de contabilidade analítica e acompanhamento e avaliação dos planos traçados?		
7. Todos os serviços de contabilidade são de responsabilidade da Assessoria Contábil contratada?		
8. o setor contábil emite relatórios financeiros e demonstrativos contábeis?		
9. são divulgadas as informações emitidas pelo setor contábil?		

2. Quanto à Situação dos Controles Patrimoniais

Considerando a relevância da adoção do controle dos bens patrimoniais pertencentes aos Ministério/Secretaria de Estado, assinale os controles adotados por esse Ministério/Secretaria de Estado	Sim	Não
1. Os bens móveis estão tombados?		
2. Há cadastro atualizado de todos os bens imóveis pertencentes à Ministério/Secretaria de Estado?		
3. Há controle especial para evitar saída de bens de fácil transporte?		
4. é feito inventário anual de bens móveis e o dos materiais do Almoxarifado?		
5. A responsabilidade é apurada em caso de desaparecimento de um bem?		
6. são elaborados balancetes mensais do almoxarifado?		
7. Há conciliação entre o controle patrimonial e o contábil?		

3. Quanto à Situação dos Controles Financeiros.

b) Os recebimentos ou entradas financeiras desse Ministério/Secretaria de Estado são realizadas, preferencialmente, através de:	Sim	Não
1. Depósito em conta bancária específica Ministério/Secretaria de Estado?		
2. Na tesouraria do Ministério/Secretaria de Estado, através de expedição de guia de quitação de receita assinada pelo tesoureiro?		
3. Depósito em conta bancária do governo?		
4. O setor de contabilidade confere a conciliação bancária quando elaborada pelo setor financeiro, ou a confronta com a ficha financeira?		
5. A receita auferida está contabilizada adequadamente em receitas orçamentaria/ patrimonial?		
b) Os pagamentos ou saídas financeiras desse Ministério/Secretaria de Estado são efetuadas, preferencialmente, através de:	Sim	Não
6. Cheque nominal ao credor?		
7. Pagamento em espécie através da Tesouraria do Ministério/Secretaria de Estado?		
8. Deposito em conta bancária do credor?		

4. Quanto à Situação dos Controles Orçamentários

Na Administração Pública os programas de governo, com suas atividades, projetos, objetivos e metas traçados para o médio e curto prazo estão formalizados através dos instrumentos de planejamento governamental (Plano Plurianual- Lei Orçamentária Anual-Lei nº 3/87 da constituição).	Sim	Não
a) A elaboração dessas peças orçamentárias são efetuadas:		
1. Por assessoria contábil contratada		
2. Pela assessoria contábil e Ministério/Secretaria de Estado		
3. Outros? Por favor especificar _____		
4. Há controle da arrecadação e recolhimento da receita?		
5. Os recursos recebidos são gastos conforme destinação constante da liberação de recursos?		
6. A receita é contabilizada pelo seu efetivo recebimento?		
7. As despesas são empenhadas somente se houver a respectiva dotação orçamentária		
8. O empenho é emitido previamente?		
9. As despesa é empenhada, liquidada e paga por setores distintos?		
10. Elaboram-se balancetes mensais da execução da receita e despesa?		
11. Há controle dos contratos para fins de liquidação da despesa correspondente?		

5. Quanto à Situação dos Controles na Área de Pessoal

No quadro de pessoal é São mantidas políticas e práticas tais como:	Sim	Não
1. O quadro de pessoal possui qualificação compatível com os cargos e as atribuições a estes vinculados?		
2. Os servidores são treinados e reciclados periodicamente?		
3. Existe plano de cargos, carreiras e vencimentos (PCCV), por categoria, implantado pelo Ministério/Secretaria de Estado?		
4. Há rodízio periódico de funções?		
5. Para cargos comissionados e funções, são nomeados preferencialmente servidores efetivos?		
6. Há controle sobre o número de servidores?		
7. Os controles são feitos através de sistema informatizado?		
8. A folha de pagamento é feita com base no controle de frequência?		
9. As férias são concedidas aos servidores de acordo com a escala organizada pela unidade administrativa competente?		
10. Há um plano e controle na concessão das aposentadorias?		

6. Quanto à Situação dos Controles Contrato e licitações

As compras, obras e serviços são contratados mediante procedimento de licitação?	Sim	Não
1. Há Comissão Permanente de Licitação (CPL) designada por Ministério/Secretaria de Estado?		
2. A Comissão Permanente de Licitação (CPL) designada por Ministério/Secretaria de Estado são renovadas anualmente?		
3. São cumpridas as exigências para a publicidade dos atos licitatórios?		
4. Os contratos são formalizados pela assessoria jurídica da Ministério/Secretaria de Estado		
5. Outro? por favor especificar _____		
6. Os contratos de prestação de serviços ou obras sempre é efetuado na base de um procedimento licitatório específico?		
7. Há controle relativo ao cumprimento dos contratos?		
8. O setor de licitação encaminha cópia dos contratos para a contabilidade efetuar a liquidação da despesa deles decorrentes?		

PÊNDICE B- TABELA DE CORRELAÇÃO

Correlations: Controles Gerais

Perfil		Q1.1	Q1.2	Q1.3	Q1.4	Q1.5	Q1.6	Q1.7
Tempo de serviço	Pearson Correlation	,156	,478*	,156	,478*	,027	,156	-,234
	Sig. (2-tailed)	,525	,039	,525	,039	,912	,525	,334
	N	19	19	19	19	19	19	19
Cargo	Pearson Correlation	,708**	,120	,708**	,120	,414	,708**	,729**
	Sig. (2-tailed)	,001	,625	,001	,625	,078	,001	,000
	N	19	19	19	19	19	19	19
Área formação	Pearson Correlation	-,188	,009	-,188	,009	-,346	-,188	,117
	Sig. (2-tailed)	,440	,969	,440	,969	,147	,440	,635
	N	19	19	19	19	19	19	19
Titulação	Pearson Correlation	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
	Sig. (2-tailed)	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
	N	19	19	19	19	19	19	19

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations: Controles Contábeis

Perfil		Q2.1	Q2.2	Q2.3	Q2.4	Q2.5	Q2.6	Q2.7	Q2.8	Q2.9
Tempo de serviço	Pearson Correlation	,233	,049	,209	,031	,262	,261	. ^a	,278	. ^a
	Sig. (2-tailed)	,338	,841	,391	,898	,279	,281		,264	
	N	19	19	19	19	19	19	19	18	19
Cargo	Pearson Correlation	,422	,204	,325	,332	-,218	,324	. ^a	-,022	. ^a
	Sig. (2-tailed)	,072	,403	,175	,165	,371	,176		,932	
	N	19	19	19	19	19	19	19	18	19
Área Formação	Pearson Correlation	-,193	,056	-,276	-,150	,520*	,339	. ^a	,204	. ^a
	Sig. (2-tailed)	,429	,819	,253	,539	,022	,156		,417	
	N	19	19	19	19	19	19	19	18	19
Titulação	Pearson Correlation	,310	,363	,188	,164	,237	-,248	. ^a	,052	. ^a
	Sig. (2-tailed)	,197	,127	,440	,503	,329	,306		,839	
	N	19	19	19	19	19	19	19	18	19

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations: Controles Patrimoniais

Perfil		Q2.1	Q2.2	Q2.3	Q2.4	Q2.5	Q2.6	Q2.7
Tempo de serviço	Pearson Correlation	-,086	-,027	. ^a	,065	,182	. ^a	. ^a
	Sig. (2-tailed)	,725	,914		,791	,455		
	N	19	19	19	19	19	19	19
Cargo	Pearson Correlation	,072	-,084	. ^a	-,158	,262	. ^a	. ^a
	Sig. (2-tailed)	,768	,733		,518	,279		
	N	19	19	19	19	19	19	19
Área formação	Pearson Correlation	,225	,251	. ^a	,119	,081	. ^a	. ^a
	Sig. (2-tailed)	,355	,300		,627	,743		
	N	19	19	19	19	19	19	19
Titulação	Pearson Correlation	-,106	,356	. ^a	,384	,414	. ^a	. ^a
	Sig. (2-tailed)	,666	,135		,105	,078		
	N	19	19	19	19	19	19	19

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations: Controles Orçamentários

Perfil		Q1.1	Q1.2	Q1.3	Q1.4	Q1.5	Q1.6	Q1.7	Q1.8	Q1.9	Q1.10	Q1.11
Tempo de serviço	Pearson Correlation	. ^a	,113	-,113	,180	,034	,226	. ^a	-,027	-,262	,347	,353
	Sig. (2-tailed)		,645	,645	,461	,891	,351		,912	,279	,146	,138
	N	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
Cargo	Pearson Correlation	. ^a	-,293	,293	-,187	-,221	-,174	. ^a	,093	,351	,052	-,418
	Sig. (2-tailed)		,224	,224	,444	,363	,475		,704	,141	,831	,075
	N	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
Área Formação	Pearson Correlation	. ^a	,301	-,301	-,218	,115	-,144	. ^a	,237	,489*	-,027	-,077
	Sig. (2-tailed)		,211	,211	,370	,640	,557		,330	,034	,912	,753
	N	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
Titulação	Pearson Correlation	. ^a	,194	-,194	0,000	,000	,153	. ^a	-,257	-,504*	,101	,345
	Sig. (2-tailed)		,426	,426	1,000	1,000	,533		,288	,028	,682	,149
	N	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations : Controles Financeiros

Perfil		Q3.1	Q3.2	Q3.3	Q3.4	Q3.5	Q3.6	Q3.7	Q3.8
Tempo de serviço	Pearson Correlation	,237	-,243	,166	,548*	,243	,160	-,226	,166
	Sig. (2-tailed)	,328	,332	,509	,019	,332	,513	,351	,509
	N	19	19	19	19	19	19	19	19
Cargo	Pearson Correlation	,149	-,575*	,708**	,071	-,186	-,052	-,428	,708**
	Sig. (2-tailed)	,542	,013	,001	,780	,460	,831	,067	,001
	N	19	19	19	19	19	19	19	19
Área formação	Pearson Correlation	,021	,145	-,189	-,117	,247	-,145	,144	-,189
	Sig. (2-tailed)	,933	,565	,452	,644	,323	,554	,557	,452
	N	19	19	19	19	19	19	19	19
Titulação	Pearson Correlation	,230	-,174	,012	,140	,174	,504*	-,153	,012
	Sig. (2-tailed)	,344	,490	,963	,579	,490	,028	,533	,963
	N	19	19	19	19	19	19	19	19

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations : Controles na Área de Pessoal

Perfil		Q1.1	Q1.2	Q1.3	Q1.4	Q1.5	Q1.6	Q1.7	Q1.8	Q1.9	Q1.10
Tempo de serviço	Pearson Correlation	,012	-,099	,177	-,007	,135	,150	,019	-,288	,364	,305
	Sig. (2-tailed)	,960	,686	,468	,976	,583	,541	,939	,232	,125	,205
	N	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
Cargo	Pearson Correlation	,213	,248	,232	,078	,373	,218	,452	,012	,360	,279
	Sig. (2-tailed)	,381	,306	,339	,752	,115	,370	,052	,960	,130	,247
	N	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
Área Formação	Pearson Correlation	,161	,346	,251	-,304	,273	,139	,422	,236	,161	,084
	Sig. (2-tailed)	,510	,147	,300	,206	,258	,571	,072	,330	,510	,731
	N	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
Titulação	Pearson Correlation	,435	,339	,129	-,005	,201	,109	,188	,065	,350	,126
	Sig. (2-tailed)	,062	,155	,599	,982	,409	,658	,440	,792	,142	,608
	N	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations : Controles Contrato e licitações

Perfil		Q1.1	Q1.2	Q1.3	Q1.4	Q1.5	Q1.6	Q1.7	Q18
Tempo de serviço	Pearson Correlation	,085	.a	,043	,082	-,082	,073	-,226	,394
	Sig. (2-tailed)	,728	.	,862	,738	,738	,766	,351	,095
	N	19	19	19	19	19	19	19	19
Cargo	Pearson Correlation	-,059	.a	,152	,005	-,005	,326	,174	,116
	Sig. (2-tailed)	,810	.	,535	,984	,984	,173	,475	,636
	N	19	19	19	19	19	19	19	19
Área Formação	Pearson Correlation	-,439	.a	,317	-,135	,135	-,115	-,117	-,024
	Sig. (2-tailed)	,060	.	,186	,581	,581	,640	,635	,923
	N	19	19	19	19	19	19	19	19
Titulação	Pearson Correlation	,095	.a	-,201	,388	-,388	,319	-,153	,000
	Sig. (2-tailed)	,699	.	,408	,100	,100	,183	,533	1,000
	N	19	19	19	19	19	19	19	19

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).