
SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO: O QUE SE TEM DISCUTIDO NA ACADEMIA DESDE A LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO

INTERNAL CONTROL SYSTEM IN THE PUBLIC SECTOR: WHAT HAS BEEN DISCUSSED IN THE LITERATURE SINCE THE LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO?

Gabriela Brandão Lopes

*Doutoranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU)
Mestre em Administração pela Universidade Federal de Viçosa (UFV)
Endereço: Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco 1F, Santa Mônica, Uberlândia/MG – 38400-902
Telefone: (34) 3291-5904
E-mail: gabriela.brandao@ufu.br*

Josiel Lopes Valadares

*Professor da Universidade Federal de Viçosa (UFV)
Doutor em Administração pela Universidade Federal de Lavras (UFLA)
Endereço: Av. Peter Henry Rolfs, s/n, DAD, Campus Universitário, Viçosa/MG – 36570-900
Telefone: (31) 3612-7003
E-mail: josiel.valadares@ufv.br*

*Recebido: 18/04/2018 Aprovado: 15/04/2020
Publicado: 30/04/2020*

Rodrigo Silva Diniz Leroy

*Professor da Universidade Federal de Viçosa (UFV)
Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU)
Endereço: Rodovia MG-230, km 7, Zona Rural, Rio Paranaíba/MG – 38810-000
Telefone: (34) 3855-9337
E-mail: rodrigo.leroy@ufv.br*

RESUMO

O objetivo desse trabalho foi analisar o perfil dos artigos científicos sobre controle interno governamental disponíveis em periódicos nacionais indexados nas bases de dados Scielo e Spell no período de 2012 a 2017. A justificativa do estudo se deve ao fato de que Beuren e Zonatto realizaram um estudo, publicado na Revista de Administração Pública-RAP, em 2014, com o mesmo objetivo, mas no lapso temporal de 1983 a 2011, sendo encontrado que apenas um artigo sobre o tema foi publicado em um periódico nacional nesse período. Portanto, dadas as novas disposições legais que alteraram algumas configurações da gestão pública após esse período, destacadamente a Lei de Acesso à Informação, entendeu-se como oportuna uma nova investigação. Foram realizadas buscas nos portais da Scielo e Spell com os termos Controle Interno, Controle Interno no Setor Público, Controladoria no Setor Público e Auditoria no Setor Público. Foram detectados 34 artigos publicados entre 2012 a 2017, havendo um aumento em relação à produção do período, mas ainda se considera um tema pouco explorado. Através dos resultados da amostra nesse lapso temporal, percebeu-se que os temas mais estudados foram relativos a análises de aspectos da gestão pública, órgãos de controladoria, accountability e transparência e a governança pública. Os estudos com menor frequência foram relacionados a análises municipais no Brasil, planejamento e controle público e controle social na

administração pública. Percebeu-se, portanto, que muitos são os focos e olhares sobre o sistema de controle interno na administração pública, dado que é um tema amplo e com formas diversas de observação.

Palavras-chave: Controle Interno. Administração Pública. Revisão Sistemática.

ABSTRACT

In this paper we analyzed the profile of public internal control, literature available in national journals indexed in the Scielo and Spell databases between 2012 and 2017. This study is justified by the need of continue the paper of Beuren and Zonatto, published in the Journal of Public Administration, in 2014, with the same objective, but in period of 1983 to 2011. Therefore, considering the new legal provisions that changed many things of public management, notably the Lei de Acesso à Informação, we understood that a new investigation was timely. The concepts searched on Scielo and Spell was related of Internal Intensive Control in the Public Sector, Controlling in the Public Sector and Auditing in the Public Sector. We found 34 papers published between 2012 and 2017, with an increase in the publications on the period, but we still considered an unexplored topic. Through the results, we found that the papers were related about public policies, accountability, accountability and transparency and public governance. Another point is that the studies with less treatment is about the municipal analyses in Brazil, planning and social control and social control in public administration. Finally, we percept that the papers have many focuses on the system of controlling in the standard public, because is a wide theme with different approaches.

Keywords: Internal control. Public administration. Systematic review.

1 INTRODUÇÃO

O controle interno na administração pública tem sua obrigatoriedade de existência prevista na CF/88, em seu artigo 74, que prevê também a necessidade de seu funcionamento de modo integrado com os poderes executivo, legislativo e judiciário. As obrigações do controle interno passam a ser não apenas o controle sobre a execução orçamentária, mas o dever de acompanhar todas as atividades da administração pública, sua legalidade e a avaliação dos resultados alcançados, passando a ser observada e analisada a eficiência e eficácia da gestão pública (BRASIL, 1988). Outra função do controle interno expressa na CF/88, é a de ser um setor/órgão responsável por auxiliar as tarefas do controle externo, de modo que seja um setor, deve haver a comunicação imediata aos órgãos de controle externo, tais como os Tribunais de Contas.

Como pôde se perceber, no contexto brasileiro o controle interno é um sistema executado pela própria organização pública, ou seja, é um tipo de autocontrole. No entanto, no contexto internacional esse fator pode se diferenciar, dependendo do país em questão. Como detectado no estudo de Faitusa (2015), o controle interno pode diferir de país para país, o que permitiu a constatação de que alguns países da União Europeia possuem o controle internos independentes das organizações públicas, ou seja, não integram a estrutura organizacional da entidade, e em outros casos, os países possuem um controle interno integrante a sua estrutura, mas que não acompanha todas as atividades da administração pública.

Retomando o histórico legal brasileiro, com o intuito de regulamentar as disposições já existentes, emerge a Lei Complementar nº 101 de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A LRF estabelece maiores responsabilidades à administração pública brasileira e critérios e restrições na gestão. Deste modo, o controle interno passa a ser responsável por diversas atribuições para auxiliar a administração pública e assegurar melhor gerenciamento dos recursos públicos, além de exercer o papel de auxiliar o controle externo (BRASIL, 2000). A LRF avança também em questões relacionadas à transparência da situação fiscal dos entes públicos, dado que obriga a confecção e divulgação de relatórios da gestão pública.

Assim, devido à reforma do Estado e o processo de ajuste fiscal advindo da LRF, constatou-se a necessidade de mais atenção por parte dos gestores ao gerir os recursos públicos, iniciando uma nova fase na Administração Pública, quando se aumenta as exigências e maior necessidade de profissionalização (BEUREN; ZONATTO, 2014).

Formalizando as disposições estabelecidas pela LRF, no ano de 2011 foi publicada a Lei nº 12.527, Lei de Acesso à Informação (LAI), que marca mais um avanço em relação à transparência (BRASIL, 2011). A LAI é encarada como alternativa para o fomento do controle social no Brasil, de modo que qualquer pessoa é passível de receber informações solicitadas ao ente público, sendo que a partir dessa lei, a divulgação das informações se tornou uma regra, e o sigilo uma exceção (BRASIL, 2011). Este marco legal se torna um mecanismo de fomento à transparência pública no contexto brasileiro, estimulando o acesso das informações pelos cidadãos, ou seja, auxilia na promoção do controle social nesse ambiente.

Diante disso, com o advento da LAI, torna-se mais evidente a importância do controle interno no setor público e como este pode auxiliar a gestão pública, uma vez que a geração de informações públicas confiáveis passa pelo crivo desse órgão, o que o torna relevante ator no processo de geração de informações públicas confiáveis para a prestação de contas para os órgãos externos de controle, como por exemplo os Tribunais de Contas, e para a sociedade civil como um todo.

Sendo assim, dada a relevância do controle interno para a administração pública, emerge a seguinte questão de pesquisa: o que tem sido estudado pela academia a respeito do controle interno no setor público?

O objetivo geral desse artigo é analisar o perfil dos artigos científicos sobre controle interno governamental disponíveis em periódicos nacionais indexados nas bases de dados Scielo e Spell no período de 2012 a 2017. Além da relevância prática da temática, esse artigo se justifica pelo fato de servir para uma melhor compreensão de como esse assunto tem sido tratado nos últimos anos pela academia. Além disso, desperta-se a necessidade de explorar compreensões adicionais de problemas ainda pouco discutidos em diversos contextos, de modo que se evidencie as lacunas que precisam ser mais bem explorados pela academia.

A inquietação pela revisão sistemática sobre o tema se deve ao fato de que Beuren e Zonatto (2014) realizaram um estudo com o objetivo de descobrir o perfil dos artigos sobre o tema nos periódicos nacionais e internacionais, entre 1983 a 2011, encontrando apenas um artigo sobre a temática publicado nacionalmente. Assim, a proposta desse trabalho avança em relação às contribuições de Beuren e Zonatto (2014), investigando a produção científica em contexto nacional delimitada ao período entre 2012 e 2017. Uma nova proposta de revisão sistemática em um período relativamente curto após essa publicação se justifica pelo início de vigência da LAI em 2012, que se configura como importante marco de alterações em procedimentos dos controles internos na administração pública, que não é compreendido pelo referido trabalho. Portanto, a contribuição desse trabalho é proporcionar um novo olhar sobre a literatura de controle interno após a publicação de um marco legislativo que tende a alterar a estrutura desse sistema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta os aspectos do controle interno na administração pública brasileira.

2.1 Controle interno na administração pública brasileira

O Brasil tem vivenciado mudanças institucionais na gestão pública desde os anos 1990, em que emergem desde então aprimoramentos nas práticas gerenciais na Administração Pública, mecanismos de controle de gestão, responsabilização fiscal e práticas de transparência. Neste sentido, os sistemas de controle são um exemplo desse aprimoramento, dado que compreendem um conjunto de procedimentos administrativos que servem de apoio à gestão pública no alcance de seus objetivos. O controle considera

a capacidade de se fazer com que a ação planejada seja executada da melhor forma possível, voltando-se, portanto, não apenas aos procedimentos administrativos e contábeis, mas também em todos os atos da Administração Pública, identificando possíveis erros e fazendo com que a organização tenha um melhor trajeto para o alcance dos resultados almejados (CASTRO, 2015).

No Brasil, existem dois tipos de controle na Administração Pública, externo e interno, que são responsáveis por “fiscalizar os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais do Estado”, por meio de rotinas predeterminadas em normatizações. O controle interno compreende um autocontrole das ações e gestão do ente público e o externo é exercido pelos órgãos fiscalizadores, que seguem estruturas hierárquicas, tais como os Tribunais de Contas, Ministério Público, entre outros (CALIXTO; VELASQUEZ, 2005).

Apesar de sua relevância para a Administração Pública, é um tema ainda pouco explorado pela academia no Brasil, considerando-se a importância nas atividades administrativas no setor público, uma vez que apenas com um sistema sólido e institucionalizado de controle se consegue evitar desvios de condutas dos gestores (CASTRO, 2015).

Em relação à experiência internacional, o trabalho de Abbas e Iqbal (2012) apresenta uma revisão sistemática na academia e legislações internacionais com o objetivo de apresentar as perspectivas teóricas e práticas do sistema de controle interno. Os autores verificaram que, quando devidamente implementado, um sistema de controle auxilia para que não haja desperdício de recursos e serve como base para um bom resultado em qualquer tipo de organização, pois produz relatórios que ajudam na tomada de decisão dos gestores.

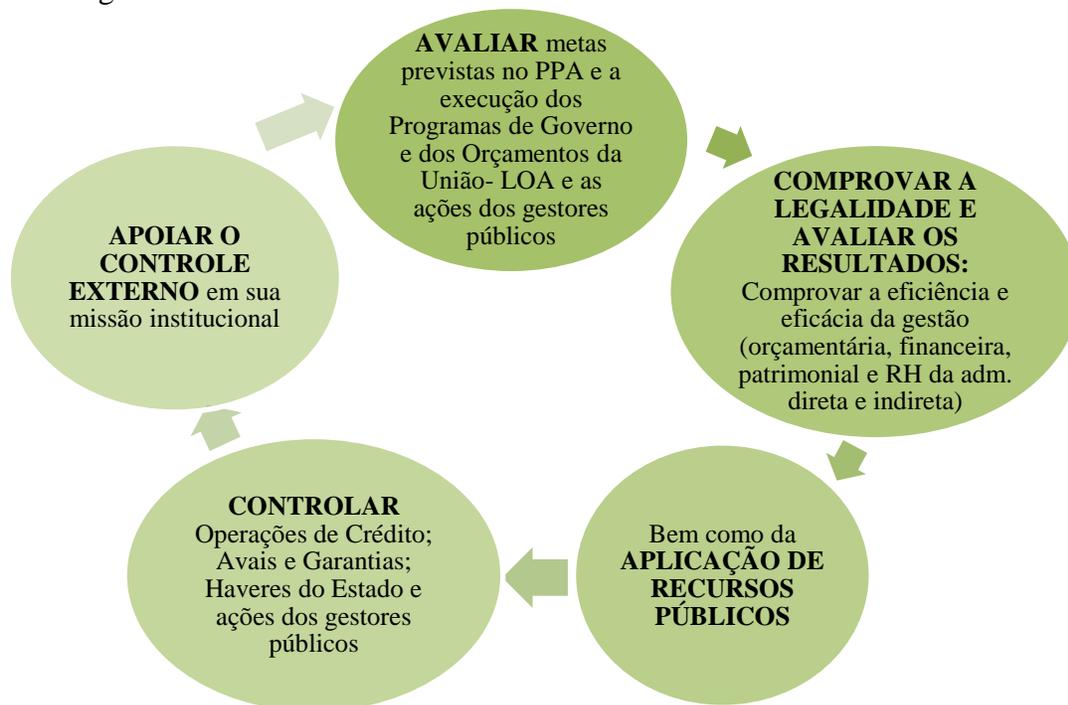
Adicionalmente, ainda em relação à experiência internacional, a partir da identificação da necessidade de se modernizar os sistemas de controle interno na Administração Pública, a comissão Europeia desenvolveu um modelo de referência para o setor público, conceituado de Controle Financeiro Interno Público (PIFC), com o objetivo de auxiliar as entidades públicas a aumentar a transparência e responsabilidade gerencial do patrimônio público (REGINATO; NONNIS; PAVAN, 2012). Portanto, pode-se identificar a preocupação internacional em se ter maior controle sobre os atos e fatos dos gestores públicos.

Os estudos existentes sobre essa temática no Brasil afirmam que os controles internos utilizados no país possuem históricos de atender apenas aos controles essencialmente legais, ou seja, se os gastos são realmente realizados de maneira correta. No entanto, essa fragilidade do sistema não pode ser explicada apenas pela falta de vontade dos gestores, mas deve-se levar em consideração as dificuldades de se institucionalizar reformas que aumentem o poder desses controles, dado que a existência de controle interno nos poderes públicos no Brasil pode representar um problema para a elite eleita politicamente, pois pode afetar sua legitimidade perante a sociedade (ARAÚJO; SANCHEZ, 2005).

Na área pública, os gestores podem executar apenas o que as normatizações autorizam, portanto, é necessário haver maior planejamento de suas políticas, pois esse plano que definirá o que será executado, quem serão os responsáveis, os resultados que se pretende alcançar, quais os recursos disponíveis, entre outros aspectos. Nesse sentido, o foco do controle interno é nos processos administrativos do governo, nas condutas dos agentes e na ação do ente público, devendo haver equilíbrio de autoridade e responsabilidade dos gestores públicos, aspecto relevante na atuação dos controles (CASTRO, 2015). O referido autor elenca ainda três tipos de técnicas de controle no setor público, quais sejam: o controle prévio, que antecede a conclusão dos atos, sendo exercido pela contabilidade; o controle concomitante, que acompanha a realização dos atos públicos e suas respectivas regularidades, sendo a técnica utilizada a de fiscalização; e o controle subsequente ou posterior, que seria após a conclusão dos atos praticados pelos gestores públicos, visando detectar possíveis erros, avaliando a eficiência e eficácia das ações administrativas, cuja técnica utilizada é a auditoria (CASTRO, 2015).

Nesse sentido, buscou-se pela Figura 1 explanar de modo mais claro as atribuições do sistema de controle interno nos entes públicos brasileiros.

Figura 1 - Sistema de Controle Interno no Brasil



Fonte: Os autores com base em Castro (2015).

Portanto, pode-se identificar que esse setor da Administração Pública possui diversas atribuições, que perpassam sobre todas as partes do ciclo de gestão público, desde a etapa inicial do planejamento até a parte final, da avaliação dos resultados alcançados.

3 METODOLOGIA

Esta seção traz a caracterização da pesquisa e os procedimentos de coleta e análise de dados

3.1 Caracterização da pesquisa

Este estudo é caracterizado como descritivo e com abordagem qualitativa, realizado por meio de pesquisa bibliográfica e documental. Para tanto, foi realizada uma revisão sistemática, também conceituada como síntese criteriosa, que busca não apenas acumular informações, mas também acompanhar a academia científica de determinada área, em um período específico, para chegar a descobertas de lacunas e direcionamentos viáveis para a elucidação de temas a serem explorados (GOMES; CAMINHA, 2014).

Lopes e Fracolli (2008) elenca algumas principais características das revisões sistemáticas, sendo destacadas as fontes de buscas abrangentes, a seleção de estudos primários sob critérios aplicados em toda a busca e uma avaliação criteriosa da amostra. Sendo assim, neste estudo foi realizada uma revisão de literatura de artigos científicos sobre o tema de controle interno no setor público no contexto nacional.

3.2 Procedimentos de coleta e análise dos dados

Para a realização de uma boa revisão sistemática é necessário que o pesquisador seja criterioso na coleta e análise dos dados encontrados e, para tanto, torna-se relevante esclarecer os procedimentos realizados nesse estudo. Para coleta dos dados foram realizadas buscas nas bases de dados Spell e Scielo pelos termos chaves: “Controle Interno”, “Controle Interno no setor público”, “Controladoria no setor

Público” e “Auditoria no setor público”. Também foram colocados outros filtros nas buscas por tipos de documento: artigos; área de conhecimento: Ciências Humanas e Ciências Sociais Aplicadas; subáreas: Administração, Administração Pública e Contabilidade; idioma: Português, para selecionar apenas artigos da literatura nacional; e lapso temporal de 2012 a 2017. A coleta dos dados ocorreu no segundo semestre de 2017.

Para tratamento dos dados, utilizou-se de planilhas eletrônicas como meio de tabulação e codificação dos dados, além do software Iramuteq® para a elaboração da nuvem de palavras.

Após fazer as buscas nesses bancos de dados, em um segundo momento foi realizada uma pré-análise dos artigos identificados, por meio de leitura criteriosa para a identificação daqueles que seriam encaminhados para a análise e os que seriam excluídos da mesma. Sendo assim, foram detectados um total de 70 artigos, sendo que 34 destes passaram para a análise, devido à existência de duplicidades ou não relação direta com o tema.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção serão abordados os achados e suas interpretações, por meio de uma análise descritiva, identificando o perfil das publicações sobre esse assunto na academia brasileira.

Quando analisado o lapso temporal adotado nesse trabalho, conforme Tabela 1, percebe-se que os 34 trabalhos analisados estão distribuídos de forma em que se encontram altas e baixas frequências de publicações entre os anos de 2012 a 2017. Cabe destaque aqui para os anos de 2013 e 2016, em que o número de publicações é significativamente superior, em comparação com os outros anos, além do fato de que nos anos de 2014 e 2015 foram os que menos tiveram artigos publicados sobre o tema, com apenas dois artigos em cada ano.

Tabela 1 - Frequência de publicações sobre controle interno, por ano

Ano	Frequência	Percentual
2012	4	11,76%
2013	10	29,41%
2014	2	5,88%
2015	2	5,88%
2016	13	38,25%
2017	3	8,82%
Total	34	100%

Fonte: Os autores (2018).

Em relação aos periódicos em que esses artigos foram publicados, percebe-se que não houve nenhum com mais de duas publicações nesse lapso temporal de 5 anos, sendo os periódicos com maior número de publicações, com dois artigos cada: Cadernos de Gestão Pública e Cidadania (B2); Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (B2); Revista Evidenciação Contábil & Finanças (B3); e Revista Universo Contábil (A2). Os outros 26 trabalhos estão distribuídos em outros periódicos, que publicaram apenas um trabalho cada. Portanto, percebe-se que não há uma concentração dos trabalhos em periódicos especializados, sendo as produções pulverizadas em revistas com classificações e escopos distintos, o que demonstra uma não consolidação da temática na academia brasileira do campo de públicas.

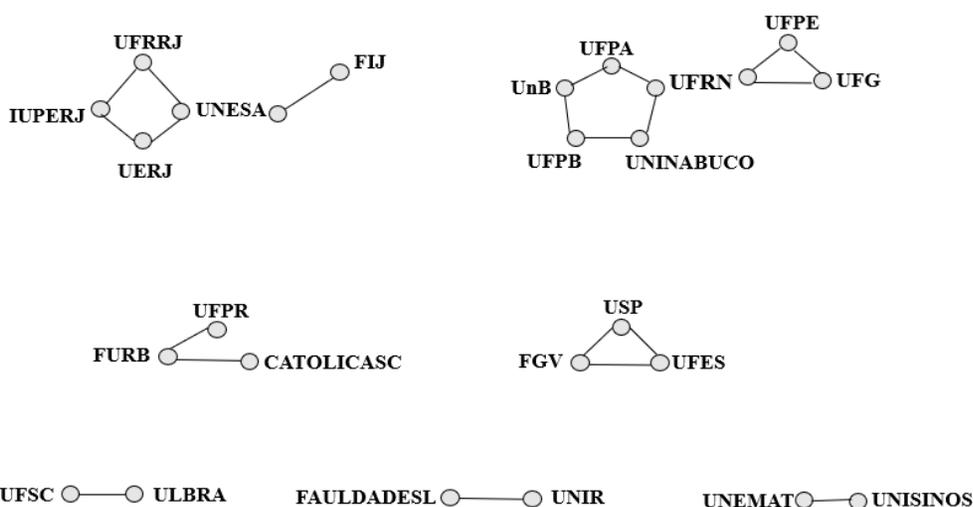
Em relação aos principais autores identificados nessa revisão sistemática, foram identificados quatro que se destacam, por possuírem, cada um deles, dois artigos publicados em periódicos nesse lapso temporal. Esses autores são Lidiane Nazaré da Silva Dias, professora da Universidade Federal do Pará (UFPA); Luiz Alberton, professor e secretário de Planejamento e Finanças da Universidade Federal de

Santa Catarina (UFSC); Márcia Martins Mendes de Luca, professora da Universidade Federal do Ceará (UFC); e Marco Antônio Carvalho Teixeira, professor da Fundação Getúlio Vargas (FGV) de São Paulo.

De acordo com os dados obtidos, percebe-se que a mesma distribuição ocorrida com os periódicos acontece também com as autorias dos artigos, o que demonstra uma não consolidação da temática por determinado pesquisador.

Com o intuito de complementar a análise, foram pesquisadas as relações entre as afiliações dos autores que publicaram, com os respectivos elos relacionados às instituições de ensino superior que têm formado parcerias entre si, com o objetivo de formular estudos acadêmicos relacionados ao controle interno na administração pública. Sendo assim, a Figura 2 representa essas instituições e os vínculos de parcerias entre elas, em relação aos trabalhos sobre controle interno publicados entre 2012 e 2017.

Figura 2 - Redes das instituições dos autores que publicaram trabalhos sobre controle interno entre 2012 e 2015



Fonte: Os autores, de acordo com os dados da pesquisa (2018).

Através da Figura 2, pode-se identificar as universidades e institutos de ensino superior que estão se empenhando em debater sobre a temática no Brasil. Essas parcerias entre as instituições e seus respectivos pesquisadores faz com que as pesquisas na área sejam expandidas e mais discutida entre as instituições, e conseqüentemente alcance maior número de publicações. Quando analisados os vínculos e elos expostos, pode-se perceber a interrelação entre as instituições UnB, UFPB, UFRN, UFPA, UNINABUCO e UFRN, sendo que a UFRN ainda possui vínculo com mais duas instituições, UFPE e UFG.

Destaca-se nesse contexto a existência do Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB/UFPB/UFRN, sendo um dos primeiros programas de doutorado em contabilidade no Brasil, o que pode ser um dos motivos da quantidade de parcerias e publicações entre essas instituições, dado que, o programa possui ênfase também em pesquisas na área pública.

Percebe-se também que o Estado do Rio de Janeiro tem se destacado em relação aos elos, de modo que quatro instituições demonstraram interrelações durante o período analisado e ainda a UNESA possui vínculo com mais uma instituição do Estado, a FIJ. Outras instituições também possuem publicações, mas não foram relacionadas a outras instituições.

Adicionalmente, foram identificados outros elementos em que se deu ênfase nos artigos analisados, destacadamente a identificação dos focos das análises, ou seja, os subtemas analisados em relação ao sistema de controle interno governamental. Para identificação dos subtemas, utilizou-se os títulos dos artigos e suas respectivas palavras-chave. A nuvem de palavras é elaborada de acordo com a frequência das sentenças identificadas na amostra, demonstrando quais foram os subtemas mais explorados nesse período. Esses resultados estão expostos na Figura 3.

Figura 3 - Nuvem de palavras das publicações relacionadas ao controle interno governamental



Fonte: Os autores, utilizando-se o *software* Iramuteq® (2018).

Portanto, como já explicitado anteriormente, esse artigo almejou estudar o controle interno no setor público, sendo exemplos de subtemas de destaque nesse campo a análise, gestão pública, governança, *accountability*, transparência e a controladoria. Outras sentenças identificadas, como ‘controle interno’, ‘setor público’, ‘controle’ e ‘público’, não foram destacadas aqui como subtemas devido à redundância.

Além disso, os estudos com menor frequência foram relacionados a análise municipais no Brasil, o planejamento e controle público, controle social na administração pública. Percebeu-se que muitos são os focos e olhares de análise sobre o sistema de controle interno na administração pública, sendo, portanto, um tema amplo e com diversas formas de observação.

Adicionalmente, através de uma análise aprofundada, identificou-se que a maioria dos artigos davam ênfase aos órgãos de Controladoria ou à Governança Pública. Posteriormente, foram identificados artigos com análise dos procedimentos de auditoria governamental, sendo essa, como identificado por Castro (2015), a técnica de controle interno posterior às ações governamentais, que buscam detectar possíveis falhas e propor soluções para correção. Abaixo das Auditorias, encontrou-se as temáticas Transparência, *Accountability* e Controle Social, tendo como foco o olhar sobre a atividade do controle interno nos entes públicos e o modo como as informações geradas por esse sistema auxilia nesses aspectos. Outro ponto foi a Gestão do Conhecimento, que aborda as capacidades e habilidades dos controladores responsáveis pela atividade nas entidades governamentais. Os demais subtemas foram relacionados aos servidores públicos (controladores); a relação Estado e Sociedade; Corrupção e a Ineficiência da Gestão Pública e o Planejamento e Avaliação Pública.

Beuren e Zonatto (2014) destacaram algumas oportunidades para a investigação empírica sobre o tema controle interno no setor público, subdivididas em doze temáticas: auditoria, controladoria, controle interno, gestão de riscos, governança pública, finanças públicas, orçamento público, políticas

públicas, desenvolvimento econômico, gestão de pessoas, serviços públicos (assistência social, educação, habitação, saúde, saneamento, segurança pública e transporte) e outros temas emergentes. Portanto, corroborando com os achados dos respectivos autores, percebe-se certa congruência em alguns aspectos entre o presente trabalho e os achados dos autores, mas as diferenças em outros deles sugere que a temática ainda necessita de maior aprofundamento para delinear suas principais discussões.

Analisando os principais objetivos dos artigos identificados, observou-se que a maioria buscou analisar a efetividade das práticas de controle interno em organizações públicas, sendo que 47,06% dos artigos tinham esse foco. A partir desse objetivo, os artigos buscaram verificar a efetividade e legalidade das práticas de controle na Administração Pública, analisando as ações dos gestores públicos e a atuação desse sistema. Além desse foco, o segundo objetivo com maiores publicações foi o controle subsequente ou posterior, conhecido como Auditorias Contábeis. Esse tipo de objetivo foi frequente em 17,65% dos artigos, sendo os principais objetivos analisar o trabalho de fiscalização da Administração Governamental através de procedimentos de auditoria e a percepção dos gestores públicos em relação aos resultados alcançados com essas auditorias. Finalmente, o tipo de objeto sobre análise da Gestão Pública, Transparência e Controle Social teve seis artigos nesse período, que buscaram compreender os fatores de corrupção, ineficiência na gestão pública, percepção dos servidores públicos que exercem as atividades de controle sobre as informações públicas disponíveis à sociedade e a identificação de outros mecanismos que estimulem o controle social. Na Tabela 2 pode-se visualizar melhor todas as categorias de objetivos encontradas.

Tabela 2 - Principais categorias encontradas nos trabalhos

Categorias	Descrição	Frequência	Percentual
Controladoria Geral da União (CGU) e suas informações	Analisar a trajetória da CGU; investigar as informações disponibilizadas através dos relatórios internos e externos	2	5,88%
Controle subsequente (Auditorias)	Analisar o trabalho de fiscalização das auditorias, pertencentes ao sistema de controle interno, através de técnicas de auditoria contábil e a percepção dos gestores sobre seus sistemas de controle	6	17,65%
Efetividade das práticas de controle interno	Verificar os sistemas de controle interno de entes públicos e avaliar sua atuação, sua efetividade e legalidade dos atos e fatos da Administração Pública	16	47,06%
Gestão Pública/ Transparência/ Controle Social	Identificar os fatores de corrupção e ineficiência na gestão, a contribuição do controle interno para a gestão, e identificar a existência de práticas de controle social na percepção dos servidores do controle interno, de acordo com as disponibilizações de informações públicas	6	17,65%
Nível de conhecimento dos controladores	Identificar o nível de conhecimento e de retenção do conhecimento dos servidores do sistema de controle interno	2	5,88%
Perfil das publicações	Analisar as características das publicações sobre o sistema de controle interno de 1983 a 2011 em periódicos nacionais e internacionais e artigos sobre controladoria no congresso da USP	2	5,88%
Total	-	34	100%

Fonte: Os autores (2018).

As outras categorias de objetivos dos artigos publicados nos periódicos não tiveram quantidade significativa de publicações, destacando-se que os objetivos identificados nos artigos se referem à Controladoria Geral da União, o nível de conhecimento dos controladores públicos e o perfil das publicações sobre a temática, que tiveram cada um deles apenas dois artigos publicados.

Quando analisadas as principais bases teóricas utilizadas pelos artigos, percebe-se pela Tabela 3 que parte significativa dos trabalhos utilizou se fundamentou em trabalhos sobre a Controladoria e o

Controle Interno, explicando as atribuições dos setores de controladorias, os procedimentos e mecanismos e controle, sua importância para a Administração Pública dentre outros aspectos, representando 38,24% dos artigos. Adicionalmente, outros autores utilizaram como base teórica artigos sobre Auditoria, totalizando quatro trabalhos. Já as temáticas Teoria da Agência e Processos, Planejamento, Controle e Administração Pública foram tratados em três trabalhos cada. Por fim, os demais artigos se embasaram em temas sobre Transparência e *Accountability* e Reforma Gerencial do Estado, totalizando dois trabalhos cada um e as demais fundamentações teóricas se repetiram apenas uma vez cada.

Tabela 3 - Fundamentações teóricas utilizadas pelos trabalhos

Fundamentação	Frequência	Percentual
Auditoria	4	11,76%
Controladoria / Controle Interno	13	38,24%
Processos, Planejamento, Controle e Administração pública	3	8,82%
Reforma Gerencial do Estado	2	5,88%
Teoria da Agência	3	8,82%
Transparência / <i>Accountability</i>	3	8,82%
Outros	6	17,66%
Total	34	100%

Fonte: Os autores (2018).

Outro aspecto relevante para a identificação do perfil das publicações sobre o sistema de controle interno governamental são as abordagens metodológicas utilizadas por esses artigos. Percebeu-se que do total de trabalhos, apenas três são de natureza teórica, sendo os demais caracterizados como pesquisa empírica. Outra informação importante é a abordagem metodológica utilizada, em que foram encontrados trabalhos que se utilizaram de abordagens quantitativa, qualitativa ou mista (qualitativa e quantitativa). Do total de artigos, 23 se utilizaram da abordagem exclusivamente qualitativa, através da aplicação de questionários, entrevistas, análises documentais, dentre outros procedimentos. Complementarmente, apenas três trabalhos trabalharam somente com abordagem quantitativa, sendo utilizado para tratamento dos dados a estatística descritiva e a Entropia Informacional (EI). O restante dos artigos se utilizou de abordagens metodológicas quantitativas e qualitativas, utilizando análises documentais, análise fatorial, dentre outros procedimentos. Os dados em relação ao método utilizado nos trabalhos estão expostos na Tabela 4.

Tabela 4 - Procedimentos metodológicos dos artigos

Aspectos metodológicos		Frequência	Percentual
Tipo de Pesquisa	Empírico	31	91,18%
	Teórico	3	8,82%
	Total	34	100%
Abordagem	Qualitativa	23	67,65%
	Quantitativa	3	8,82%
	Qualitativa/Quantitativa	8	23,53%
	Total	34	100%

Fonte: Os autores (2018).

Portanto, percebe-se que a maioria dos estudos estão adotando os procedimentos de pesquisa empírica e com abordagem qualitativa, o que é algo considerado comum em pesquisas das Ciências Sociais Aplicadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teve por objetivo analisar o perfil dos artigos científicos sobre controle interno governamental disponíveis em periódicos nacionais indexados nas bases de dados Scielo e Spell no período de 2012 a 2017. Através das análises, detectou-se um aumento na produção científica na academia nacional sobre o controle interno no setor público, se comparado ao trabalho de Beuren e Zonato (2014), que havia constatado apenas uma publicação nacional entre 1983 e 2011.

Após esse período, houve evidenciação da importância dos sistemas de controle na gestão pública, a partir das iniciativas que incentivaram transparência, destacadamente a Lei de Acesso à Informação (LAI), vigente a partir de 2012. Esperava-se que tal fator fosse determinante para direcionamento de maior quantitativo de pesquisas sobre os mecanismos de controle, com destaque nesse trabalho para o controle interno.

Desta forma, percebeu-se um aumento significativo no número de publicações abordando essa temática, em que se destacaram os anos de 2013 e 2016 com dez e treze publicações, respectivamente. Nos trabalhos encontrados percebeu-se predominância de artigos empíricos e qualitativos, não havendo autores com mais de duas publicações nesse lapso temporal. Pôde-se perceber também que existem algumas parcerias entre os autores e instituições para a realização desses artigos, como por exemplo entre UnB, UFPB, UFRN, UFPA, UNINABUCO e UFRN. Como subtemas da análise, se destacam no sentido aspectos de gestão pública, estudos sobre os órgãos de controladoria, *accountability* e transparência e governança pública.

Percebeu-se, portanto, que muitos são os focos e olhares de análise sobre o sistema de controle interno na administração pública, sendo um tema amplo e com diversas maneiras de ser observado. Além disso, constatou-se que é uma temática contemporânea, mas pouco explorada, com tendência de crescimento no número de trabalhos e diversificação dos focos nos próximos anos, dada sua relevância social.

A proposta desse trabalho teve como foco contribuir para a análise da literatura relacionada ao controle interno governamental, tendo como marco temporal a vigência da LAI, que promoveu aumento das responsabilidades desse órgão, que deve atestar os relatórios de divulgação obrigatória, mas não contemplada pelo trabalho de Beuren e Zonato (2014). Como delimitação, cabe ressaltar que foram pesquisados trabalhos nacionais apenas em duas bases, Scielo e Spell, o que restringe as publicações às revistas indexadas nessas bases.

Adicionalmente, sabe-se da existência de outros trabalhos que também trataram da temática publicados no Brasil nesse período, não compreendidos nas bases pesquisadas e que, por isso, não foram objeto de análise. Dentre esses, destaca-se, por exemplo os trabalhos de Roza, Lunkes e Alberton (2012) e Silva, Abreu e Couto (2017), que trataram, respectivamente, dos controles internos das maiores cidades gaúchas e dos normativos sobre controle interno emitidos entre 2003 e 2016.

Para estudos futuros, sugere-se análises empíricas especificamente dos subtemas relacionados ao controle interno governamental, tais como os relacionados à sua relação com a transparência, principalmente em se tratando de abordagens quantitativas, que parecem ser uma carência nesse tipo de estudos.

REFERÊNCIAS

ABBAS, Q.; IQBAL, J. Internal Control System: Analyzing Theoretical Perspective and Practices. **Middle-East Journal of Scientific Research**, v. 12, n. 4, p. 530-538, 2012.

ARAÚJO, M.; SANCHEZ, O. A. A corrupção e os controles internos do estado. **Lua Nova**, v. 65, p. 137-73, 2005.

BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 5, p. 1135-1164, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 abr. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101 de 2000, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 27 abr. 2017.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm Acesso em: 28 ago. 2017.

CALIXTO, G. E.; VELASQUEZ, M. D. P. Sistema de controle interno na administração pública federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade (Descontinuada)**, v. 2, n. 3, p. 81, 2005.

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. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FAITUSA, I. Public Internal Control in the European Union. **Economic Science for Rural Development**, 2015.

GOMES, I. S.; CAMINHA, I. O. Guia para estudos de revisão sistemática: uma opção metodológica para as Ciências do Movimento Humano. **Movimento**, v. 20, n. 1, p. 395, 2014.

LOPES, A. L. M.; FRACOLLI, L. A. Revisão sistemática de literatura e metassíntese qualitativa: considerações sobre sua aplicação na pesquisa em enfermagem. **Texto & Contexto-Enfermagem**, v. 17, n. 4, p. 771-778, 2008.

REGINATO, E.; NONNIS, C.; PAVAN, A. Modern public internal control systems and accountability in health care organizations. **Economia Aziendale Online**, v. 2, n. 4, p. 381-396, 2012.

ROZA, M. M. C.; LUNKES, R. J.; ALBERTON, L. Perfil dos Controles Internos em Prefeituras do Rio Grande do Sul: uma análise nas maiores cidades gaúchas. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, v. 17, n.1, p. 18-31, 2012.

SILVA, A. H. C.; ABREU, C. L.; COUTO, D. C. F. Evolução do Controle Interno no Setor Público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, v. 22, n. 2, p. 20-38, 2017.