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

Clariovaldo Enias Tavares da Silva
Mestrando em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Pernambuco
Endereço: Av. dos Funcionários, s/n 1º andar, Sala E-6.1, Cidade Universitária, CEP: 50.740-580, Recife/PE.
E-mail: enisilvamadalena@hotmail.com

Jeronymo José Libonati
Doutor em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Pernambuco
Endereço: Av. dos Funcionários, s/n 1º andar, Sala E-6.1, Cidade Universitária, CEP: 50.740-580, Recife/PE.
E-mail: jeronymolibonati@yahoo.com.br

Tiago de Moura Soeiro
Doutorando em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Pernambuco
Endereço: Av. dos Funcionários, s/n 1º andar, Sala E-6.1, Cidade Universitária, CEP: 50.740-580, Recife/PE.
E-mail: mourasoeiro@gmail.com

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 onde 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). 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 analisado (Contábil, Patrimonial, Execução Financeira, Execução Orçamentária, Pessoal Licitação e Controles Gerais). 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 implicam nessas fragilidades e que são apontadas nas literaturas, são: falta de instrumentos Normativos, falta de Tecnologias de Informação, dimensão econômica e instabilidade política.

Palavras-Chave: Administração Pública; Controle Interno; Macrovariáveis.

Área Temática: Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ao Terceiro Setor (CPT).

1 INTRODUÇÃO

A deficiência no controle interno-CI 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 - PEFA da União Europeia-UE/Banco Mundial- BM sobre Avaliação do Sistema de Gestão de Finanças Públicas: Guiné-Bissau, 2013).

Segundo esse 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, esta carece de uma análise formal dos riscos na cadeia de sua execução, a partir de manuais, normas, orientações, listas ou registos de controle interno. Além destas, o país tem tido considerado pela organização *Trasparency International* no seu relatório *"Corruption Perceptions index* de *2015*, como um dos mais corruptos do mundo, ocupando a posição 158 dos 168 países listados.

Nesse sentido, segundo 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.

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). Como aponta Suyono (2011) que um sistema de controle interno eficiente, 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, que foi eleita a problemática da pesquisa deste estudo, cujo o objetivo em termos gerais, consistem em ***identificar as fragilidades existentes na estrutura do sistema de controle interno da Administração Pública Guineense, procurando aferir as suas causas***.

Além desta parte introdutória, a qual contextualiza o tema proposto nesta pesquisa, o presente estudo contempla: O Aporte Teórico (seção 2); Contextualização do objeto de estudo (seção 3); Metodologia (seção 4); Apresentação e Análise dos Dados; (seção 5) e Conclusão (seção 6).

2 APORTE TEÓRICO

2.1 Controle interno na administração pública

A nova realidade social e econômica que se apresenta nas ultimas década impõe mudanças de comportamento da administração pública, para tal faz-se indispensável um aparelho do Estado forte, gerencialmente competente, com estruturas ágeis, capaz de dar respostas às demandas da sociedade e proteger a *res pública* (Oliveira Filho, 2010).

Quando se fala de estrutura ágeis requer a mecanismos de controle que pressupõe a existência de um plano e sistemas coordenados, de forma a garantir o cumprimento das exigências a que a instituição se propõe. Na visão de Montesquieu (2000) todo homem que dis-

põe de poder tende a abusar dele, sendo recomendável organizar o governo de forma a não oportunizar esse abuso. Segundo o mesmo autor, para que não se possa abusar do poder é preciso que, pela disposição das coisas, o poder freie o poder.

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 e Carroll, 2004).

Quando se utiliza esse conceito (CI) 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). Como explica Baltaci e Yilmaz (2006) que o sistema de controle interno-SCI 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, 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 da administração pública, a perspectiva do controle como processo de gestão também pode ser traduzida no que concerne as responsabilidades do executivo, quando este é 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 (José Filho 2008; Araújo, 2015).

2.2. Estudos Anteriores Sobre Controle Interno na Administração Pública

A temática que versa sobre controle interno no setor público já foi objeto de diversos estudos nacionais e internacionais. 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 Birminghan (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, a 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.

A deficiência no CI impede o funcionamento eficiente dos planos organizacionais. Nessa linha, o estudo feito por Albêlo (2007) avalia o controle interno da Prefeitura de Panelas (Pernambuco-Brasil). Dos resultados, o autor conclui que as atividades desempenhadas nessa Prefeitura, nos diversos setores, apresentaram-se com controles deficientes. Tais deficiências ou fragilidade existentes no CI, segundo autor, 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 estudo feito por Fachada (2014) em que este 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 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 de Reino Unido e da Nigéria, onde 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 climáticas.

Em Cabo Verde, o estudo feito por Correia (2013) investigou a insuficiência do controle interno na Administração Pública Cabo-verdiana, particularmente no que respeita ao patrimônio do Estado. Os resultados apontam para um conjunto de insuficiências, e, dentre 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.

2.3 Macrovariáveis ambientais ao controle interno

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 de 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 caraterísticas 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**).**

2.3.1 Fatores/Condições Legais/Normativo

Considerando algumas destas variáveis a este estudo, levando em consideração a afirmação de Fonseca, Meneses (2011) em que autores consideram 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.

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

2.3.2 Fatores/Condições Políticas

No que concerne as variáveis políticas, Fonseca e Meneses (2011) as consideram como relacionadas aos gestores responsáveis pela decisão da implementação do modelo de gestão, ainda os autores acrescem 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), onde autor aponta como uma das caraterísticas da administração pública que dificultam a implementação de dispositivos de controles e mudanças comportamentais, está ligado a grande rotatividade das funções da administração (agentes políticos) devido a vinculação político e partidário que pode mudar a

cada quatro anos. Isto significa que a incerteza política sobre a direção futura pode ser vista como um fator que influência o desenho de seu sistema controle e de gestão (Woods, 2009).

2.3.3 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 integralmente compreendidos com antecedência para que o administrador responsável por certas ações possa exercer o controle prévio (David e Blascheck, 2006).

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, na sua conclusão a autora coloca que a eficácia de controle é parcialmente determinada pelo acesso aos sistemas de informação bem integrada.

Um sistema integrado que tanto economiza tempo pessoal e potencialmente melhora a eficácia dos controles, 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 de interno qualidade (Hsiung, 2014).

2.3.4 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 funções de planejamento e orçamento (Oliveira Filho, 2010). Ao se referir à reforma administrativa no Brasil o autor coloca 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) colocam 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 do país, orçamento, balanço de pagamento, poupança, entres outros (Hitt, Ireland e Hoskisson, 2008).

3 CONTEXTUALIZAÇÃO DA GUINE-BISSAU

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, ambos da ex-colônia Francesa, e ao oeste é banhado pelo oceano atlântico. O País é composto por uma parte continental e uma parte insular que compõe os arquipélagos dos bijagós, formado por cerca de 90 ilhas dos quais somente 17 são habitadas. A superfície total da Guiné-Bissau é de 36. 125 km² A população guineense é estimada em cerca de 1,7 milhões de habitante, com uma taxa de crescimento anual da População 2,2%, (INE, 2009) encontra-se divididos em cerca de 30 grupos étnicos.

3.1 Condições Políticas

Ao longo de quatro décadas da 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).

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 mandado.

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, o país já conta com mais de 18 governos.

3.2 Condições Sociais

O clima de instabilidade e impunidade em que o país permanentemente vive nada contribuem 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, sendo atualmente um dos países mais pobres do mundo, como mencionado anteriormente, estando classificado em 176º no índice de desenvolvimento humano do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD).

3.3 Condições Econômica

Os principais indicadores macroeconômicos apresentam resultados deficitários caraterizado pela baixa produtividade econômica, apresentando-se constantemente saldo orçamentário negativo devido a incapacidade do estado em gerar receitas devido as limitadas fontes de recursos. Não obstante a existência de importantes recursos naturais no país, à economia não se encontra desenvolvida, a formalização da atividade econômica ainda é incipiente, registando-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 Guine 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).

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 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.

4 METODOLOGIA

4.1 Classificação da 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 abordagens qualitativa e quantitativa de pesquisa, onde 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).

4.2 Universo e Amostra

As instituições selecionadas para este estudo são todos Ministérios e Secretarias de Estado-M/SE que compõem a estrutura do Governo Guineense, que são num total de 20 Ministérios e 12 Secretarias de Estado.

Do total dos 20 Ministérios selecionados não foi possível coletar os dados em 3 Ministérios, devido a indisponibilidade dos respectivos Diretores Administrativos e Financeiro em marcar a entrevista. No que se refere às Secretarias de Estado, muitos delas não têm a sua estrutura física própria, a maioria encontra-se dentro do próprio Ministério que o tutela. Nesse sentido, do total das 12 Secretarias de Estado, só foi possível coletar os dados em duas Secretarias. Assim, a amostra constitui-se num total de 17 Ministérios e 2 Secretarias de Estado.

4.3 Coleta e Tratamento 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.

O questionário que foi aplicado para pesquisa nos Ministérios e Secretarias de estado-M/SE, foi elaborado tomando por base os elementos identificados por Albêlo (2007) como fundamentais para uma estrutura adequada de controle interno, portanto, 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.

Tabela 1 - 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 e 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 (CI) nos quais abordam os seguintes temas: a) fatores que limitam a implementação do SCI; b) fatores contingenciais ao SCI; macrovariáveis ambientais (legais/normativos, políticos, econômicos e tecnológicos) ao SCI.

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 graficamente 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 M/SE. 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 transcrito de forma integral, pois se trata das informações relativas a alguns procedimentos administrativos realizados pelos M/SE 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 gerais selecionados neste estudo.

Tal fato baseia-se no princípio de que os altos gestores são indivíduos que têm autoridade na tomada de decisões para adotar práticas de gestão inovadoras, e as decisões tomadas por estes nas organizações, podem ser explicadas em parte, pelos seus perfis, enfatizando a experiência, os valores e as personalidades da alta administração como um dos fatores que podem ter um efeito positiva sobre suas interpretações, e decisões (Chaganti e Sambharya, 1987; Dal Magro, Utzig, Lavarda, 2014; Hambrick e Mason, 1984). O nível de significância adotado foi de 5%.

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

As análises foram feitas por grupo de questões de acordo com o questionário de coleta de dados, compreendendo assim sete grupos de respostas. Inicialmente, tiveram como referência a análise descritiva das respostas obtidas no questionário. Em seguida, foram feitas algumas comparações entre a pesquisa de campo e a revisão da literatura onde são abordadas as condições políticas, sociais e econômicos 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.

Tabela 2 - Cargo

Função do respondentes	**Quantidade**
Diretor Administrativo e Financeiro-DAF	14
Chefe de Repartição Financeira	2
Diretor do Patrimônio	14
Diretor do Gabinete do Ministro	1
Chefe de Serviços Contábeis	6
Diretor Recursos Humano	12

Fonte: Dados da pesquisa, 2016

Do total de 19 órgãos pesquisados foi possível entrevistar 49 funcionários. De acordo com o tabela-2, 29% do total dos respondentes 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.

A tabela-3 apresenta o tempo de serviço dos participantes da pesquisa nos respectivos Ministérios/Secretarias de Estado.

Tabela 3 - Tempo de Serviço

Tempo de Serviço	Quantidade
0 até 2	3
2 até 5	5
5 até 10	17
acima de 10	24

Fonte: Dados da pesquisa, 2016

Com relação ao tempo de serviço apresentado na tabela-3, pode-se constatar que 49% dos entrevistados estão nos M/SE 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 permitem conhecer o funcionamento administrativo dos respectivos M/SE e os cargos a estes vinculados, que os possibilitam a responder o quesito deste estudo.

Tabela 4- Formação/titulação

Área de formação	Quantidade	Titulação	Quantidade
Contabilidade	13	Doutor	1
Administração	9	Mestre	3
Economia	3	Licenciado	15
Direito	2	Técnico	26
Outros	22	11ªclasse/E. médio	4

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 na tabela- 4, 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.

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. O quadro a seguir apresenta os quesitos com questões fechadas levantados neste ponto.

Tabela **5-** 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 M/SE (para responder marque X)	Sim	Não
1. Tem um instrumento legal criando seu sistema de controle Interno, como determina o capitulo IV artigo 19 nº 1 da constituição da república?	1	18
2.Tem uma estrutura organizacional bem definida na forma de organograma geral setorial?	18	1
3.Tem um sistema integrado de informação?	1	18
4. Existem mecanismos para determinar e assegurar a observância das diretrizes, normas, planos, leis, regulamentos e procedimentos administrativos?	18	1
5. Há Manuais de Normas e Procedimentos, com sistemas de autorizações, aprovações e linhas de autoridade claramente definidas,?	3	16
6.Há equipe formada de auditoria interna ou comissão de auditoria?	1	18
7.Existe um departamento responsável pelo controle interno	2	17

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

Com base no que foi exposto na Tabela 5, resultado das entrevistas em 19 M/SE, 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 M/SE, ou seja, das entidades pesquisadas, só 5% tem o SCI, que é o caso do Ministério das Finanças, onde se pode observar controles nas áreas orçamentárias e financeiras.

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.

Em relação ao sistema integrado de informação, apenas 5% dos M/SE tinham um Sistema integrado de informação, ou seja, somente existe no MF, fato esse impossibilita um controle efetivo, pois, a implementação SI pode impedir atividade fraudulenta e reduz os riscos organizacionais através de inspeções mútuas (Hsiung, 2014). Neste caso, o controle orçamentário de todos os M/SE é feito diretamente no Ministério das Finanças-MF. Todos os Diretores Administrativos e Financeiros dos Ministérios/Secretarias de Estado possuem uma senha que o permite entrar no sistema do MF para consultar seus saldos orçamentários

No que se referem os 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 e Filho, 2010). Apesar de 16% dos pesquisados responderam que possuíam manuais internos, as constatações *in loco*, verificaram que tais manuais não foram divulgados nos respectivos M/SE.

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 a 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 tem a oportunidade de praticá-lo.

Quanto ao departamento responsável pelo Controle Interno nos M/SE, os dados da pesquisa apontam para sua existência em dois Ministérios, ou seja, 11% do total pesquisado. Assim, 17 M/SE, ou seja, 89% dos órgãos pesquisados, não têm um departamento responsá-

vel 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).

5.1.2.2Controle Contábil

Em seguida, apresenta-se o resultado dos questionamentos levantados sobre o controle contábil. A tabela a seguir apresenta os quesitos que foram levantados neste ponto.

Tabela **6** - Quanto à situação contábil

Em relação a contabilidade. Informe a situação deste setor nesse Ministério/Secretaria de Estado (para responder marque X)	Sim	Não
1. Existe o setor contábil?	11	8
2. É formado por servidores efetivos e comissionados em número suficiente?	6	13
3. A contabilidade recebe, dos demais setores, relatórios de receitas, e despesas?	5	14
4. As variações patrimoniais são contabilizadas imediatamente após a ocorrência dos fatos	3	16
5. O sistema de arquivo é eficiente, permitindo facilmente localização dos processos?	2	17
6. Existe um Plano de Contas comentado e os fluxos contábeis definidos?	4	15
7. os serviços de contabilidade são de responsabilidade da Assessoria Contábil contratada?	0	19
8.O setor contábil emite relatórios financeiros e demonstrativos contábeis?	6	13
9.São divulgadas as informações emitidas pelo setor contábil?	0	19

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

De acordo com os dados da pesquisa apresentados na Tabela 6, demonstra-se que 42% das entidades pesquisadas não têm departamento ou setor contábil para registros orçamentários, financeiros e patrimoniais. Num país caraterizado pelos altos índices de corrupção, que é o caso da Guiné-Bissau, a Contabilidade poderia ser usada como o primeiro filtro para se combater a corrupção, uma vez que todos os fatos administrativos contabilizáveis são registrados pelos serviços de Contabilidade (Oliveira, 2008).

Por outro lado, os dados mostram que 58% dos pesquisados afirmam existir um departamento contábil, porém 74% destes setores, na maior parte dos casos não recebem dos demais setores os relatórios de receitas e despesas para registros contábeis. Nessa mesma linha os dados mostram que 84% dos M/SE não registra as variações patrimoniais imediatamente após a sua ocorrência.

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.

5.1.2.3 Controle Patrimonial

O quadro a seguir apresenta os questionamentos que foram levantados sobre este ponto.

Tabela **7** - Quanto à situação dos controles patrimoniais

Considerando a relevância da adoção do controle dos bens patrimoniais pertencentes aos M/SE, assinale os controles adotados por esse Ministério/Secretaria de Estado	Sim	Não
1. Os bens móveis estão tombados?	1	18
2. Há cadastro atualizado de todos os bens imóveis pertencentes à M/SE?	7	12
3. Há controle especial para evitar saída de bens de fácil transporte?	0	19
4. É feito inventário anual de bens móveis e o dos materiais do Almoxarifado?	11	8
5. A responsabilidade é apurada em caso de desaparecimento de um bem?	8	11
6. São elaborados balancetes mensais do almoxarifado?	0	19
7. Há conciliação entre o controle patrimonial e o contábil?	0	19

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

Com base nos quesitos expostos, observou-se por meio dos dados coletados no campo, como apresentado no Tabela 7, que 95% dos M/SE pesquisados não têm os seus bens imobilizados tombados. No que se refere ao cadastro dos bens, os dados apontam que 63% das enti-

dades 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 Almoxarifado, que é a principal forma de controle patrimonial utilizada pela administração pública em estudo

Os dados mostram ainda que em 58% dos M/SE 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.

5.1.2.4 Execução Financeira

O quarto ponto de controle analisado neste estudo é a execução financeira, onde é verificado como se dá o processo das entradas e das saídas dos recursos financeiros nos M/SE. Para tal, foram levantadas 5 questões para entradas financeiras e 3 questões para as saídas

Tabela 8 - Quanto à situação dos controles financeiros

a) Os recebimentos financeiras desse M/SE são realizadas, preferencialmente, através de:	Sim	Não
1. Depósito em conta bancária específica Ministério/Secretaria de Estado?	15	4
2. Na tesouraria do M/SE, através de expedição de guia de quitação de receita?	16	3
3. Depósito em conta bancária do governo?	1	18
4. O setor de contabilidade confere a conciliação bancária elaborada pelo setor financeiro ?	7	12
5. A receita auferida está contabilizada adequadamente em receitas orçamentaria/ patrimonial?	2	17
b) As saídas financeiras desse M/SE são efetuadas, preferencialmente, através de:	Sim	Não
6. Cheque nominal ao credor?	13	6
7. Pagamento em espécie através da Tesouraria do Ministério/Secretaria de Estado?	17	2
8. Deposito em conta bancária do credor?	1	18

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

Quanto às entradas financeiras, segundo dados da pesquisa como mostra a Tabela 8 que se segue, 79% das entidades informaram que as entradas são realizadas via bancária. Apesar destas informações, das 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 Tabela 8. Tal fato pode justificar o *déficit* orçamentário que se verifica a nível do Governo ao longo dos anos, devido aos controles ineficientes da arrecadação das receitas.

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

No quinto ponto deste estudo analisou como se dá o processo de execução orçamentária na administração pública em estudo. O quadro que se segue apresenta os quesitos que foram levantados neste ponto.

Tabela **9** - Quanto à situação dos controles orçamentários

(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	0	19
2. Pela assessoria contábil do Ministério/Secretaria de Estado	7	12
3. Há controle da arrecadação e recolhimento da receita?	12	7
4. Os recursos são gastos conforme destinação constante da liberação de recursos?	18	1
5. A receita é contabilizada pelo seu efetivo recebimento?	2	17
6. As despesas são empenhadas somente se houver a respectiva dotação orçamentária	19	0
7. O empenho é emitido previamente?	16	3
8. As despesa é empenhada, liquidada e paga por setores distintos?	6	13
9. Elaboram-se balancetes mensais da execução da receita e despesa?	6	13
10. Há controle dos contratos para fins de liquidação da despesa correspondente?	15	4

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

A partir das constatações obtidas, como se apresenta no Tabela 9, verificou-se que os instrumentos de planejamento (orçamento) dos M/SE são elaborados pelos próprios órgãos da entidade. Neste contexto, 37% responderam que tais instrumentos são elaborados com a participação da assessoria contábil do M/SE. No que concerne às receitas, 37% dos pesquisados responderam que não tem um controle sobre a sua arrecadação e recolhimento, fato que pode ser justificado pela forma ineficiente usada na maioria dos M/SE para receber os numerários, que é através da tesouraria, como tratado no tópico anterior.

Dada a ausência dos serviços contábeis, que permitiriam o registro dos fatos patrimoniais, constata-se que 89% dos M/SE não contabilizam as receitas pelo seu efetivo recebimento, constatou-se ainda que em 68% dos M/SE, as despesas são empenhadas, liquidadas e pagas pelo mesmo setor ou pessoa, fato que impossibilita o controle efetivo dos gastos. 68% dos órgãos não elaboram os balancetes mensais da execução da receita e despesa.

5.1.2.6 Pessoal

No ponto que segue, foram analisados procedimentos de controle na área de pessoal adotado pelos M/SE. Na tabela seguinte constam os quesitos que foram levantados neste tópico.

Tabela **10** - 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 vinculados?	11	8
2. Os servidores são treinados e reciclados periodicamente?	2	17
3. Para cargos comissionados, são nomeados preferencialmente servidores efetivos?	4	15
4. Há controle sobre o número de servidores?	15	4
5. Os controles são feitos através de sistema informatizado?	7	12
6. A folha de pagamento é feita com base no controle de frequência?	2	17
7. As férias são concedidas aos servidores de acordo com a escala organizada?	11	8
8. Há um plano e controle na concessão das aposentadorias?	14	5

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 cintando, 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.

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. No que se refere ao controle dos números de funcionários, apesar de 79% dos respondentes afirmarem que tem o controle destes, constata-se que em 63% dos pesquisados tais controles não são informatizados.

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.

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 tem 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, na qual procurou evidenciar o procedimento administrativo adotado pela entidade pública em análise para aquisição de bens e serviços. No quadro seguinte constam os quesitos que foram levantados neste tópico.

Tabela **11** - 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 M/SE?	8	11
2. CPL designada por Ministério/Secretaria de Estado são renovadas anualmente?	0	19
3. São cumpridas as exigências para a publicidade dos atos licitatórios?	6	13
4. Os contratos de prestação de serviços ou obras sempre é efetuado na base de um procedimento licitatório específico?	5	14
5. O setor de licitação encaminha cópia dos contratos para a contabilidade?	5	14

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, ales destas, 42% das entidades que 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 noutro 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.

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. 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 Associações Estatísticas

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 no ponto de controles gerais, 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 12 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

Tabela 11 - Associações encontradas do perfil dos entrevistados-respondentes/controle geral

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

*. 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 (Q1.4) 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 M/SE, ocupam esta função a mais de dez anos, o que tenderia a influenciar positivamente a estrutura, e a normatização dos CI dos M/SE.

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 (Q1.3), auditoria interna (Q1.6) e o departamento de controles interno (Q1.7). 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.

5.3 Influência das Macrovariáveis Ambientais ao SIC na Administração Pública Guineense

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 encontrados na literatura, pode aferir 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 caraterísticas 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).

6 CONCLUSÕES

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. Servindo-se de dados coletados através entrevistas e questionário semiestruturado em 19 M/SE, aplicados 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.

Na primeira parte de investigação pretendia-se analisar 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.

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 e Lavarda, 2014).

E por fim por meio da revisão da literatura e dos resultados, conclui-se que as carências encontradas e a não implementação do modelo de CI, pode ser explicada em parte por diversos fatores tais como: Fatores/Condições Legais/Normativos, Fatores/Condições Tecnológicas, Fatores/Condições Econômicas e Fatores/Condições Políticas.

Por fim, recomenda-se num futuro próximo, a realização de um estudo empírico que contempla a Relevância de SCI para melhoria da gestão pública guineense.

7 REFERÊNCIAS

African Development Bank (ORWA/SNFO) (2015). *Guinea-Bissau 2015-2019 Country Strategy Paper*. Recuperado em 02 de Julho 2016, de http://www.afdb.org/en/documents/document/guinea-bissau-country-strategy-paper-2015-2019-51248/.

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

Abramo, C. W. (2004). *Prevenção x punição para o controle do setor público*. Revista do TCU, 101, 7-12.

Aranha, A. F. (2012) O Controle Interno com a utilização da tecnologia da informação em apoio à gestão económica dentro do órgão da administração direta Recuperado em 02 de Julho 2016: http://www.convibra.com.br/upload/paper/2012/38/2012_38_3820.pdf.

Araújo D. J. C. (2015). *Um estudo referente às constatações em relatórios emitidos pelas unidades de controle interno de municípios brasileiros a partir das perspectivas do COSO II*. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco. Recife/PE.

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

Changchit, C.; Holsapple, C. W.; Madden, D. L. (2001) Supporting managers internal control evaluations: An expert system and experimental results. *Decision Support Systems*, 30, 437–449.

Chaganti, R.; Sambharya, R (1987). Research notes and Communications Strategic Orientation and Characteristic of Upper Management. *Strategic Management Journal*,. 8, 393-401.

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

Correia S. H. M. (2003) Controle Interno do Património do Estado: o Caso da Administração Central de Cabo Verde. Dissertação de Mestrado. Universidade de Coimbra. Coimbra/Portugal.

Dal Magro, C. B.; Utzig, M. J. S.; Lavarda, C. E. F. (2014). 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*, 23, 98-118.

Da Silva, P. G. K. (2014). O papel do controle interno na administração pública. *ConTexto*, 2(2), 01-12.

Davis, M. D.; Blaschek, J. R. de S. (2006). Deficiências dos Sistemas de Controle Interno Governamentais Atuais em Função da Evolução da Economia. In: *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. São Paulo/SP.

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

Fachada, F. J. C. (2014). *Sistema de Controlo Interno na Administração Central do Estado: o caso dos organismos do Ministério das Finanças*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Coimbra.

Feng M.; LI C.; Mcvay, S. (2009). Internal control and management guidance. Journal of Accounting and Economics, 48(2), 190-209.

Fonseca, D. R.; Meneses, P. P. M. (2011). Elementos de Institucionalização da Gestão Estratégica de Pessoas no Setor Público. *III Encontro de Gestão de Pessoas e Relações de Trabalho*, João Pessoa/PB.

Hambrick, D. C.; Mason, P. A. (1984) Upper echelons: the Organization as a Reflection of top Managers. Academy of Management Review, 9, 193-206.

Hitt, M. A.; Ireland, R. D.; Hoskisson, R. E. (2008). *Administração Estratégica: competitividade e globalização*. São Paulo: Pioneira Thomson Learnig.

Hsiung, H.; Wang, J. (2014).Factors of affecting internal control benefits under ERP system an empirical study in Taiwan. International Business Research, 7(4), 31-43.

José Filho, A. (2008). A importância do controle interno na gestão pública. **Revista Diversa**, 1(1), 85-99.

Mepir (2011). *Relatório de Seguimento e Avaliação do Documento de Estratégia Nacional de Redução da Pobreza* – DENARP, Bissau, Recuperado em 02 de Julho 2016. https://www.imf.org/external/lang/Portuguese/pubs/ft/scr/2011/cr11353p.pdf.

Montesquieu. (2000) *Do espírito das leis*. São Paulo: Abril Cultural.

Oliveira Filho J. A. (2010) Controle Interno e Externo da Gestão Pública. Manual de pôs Graduação Brasília-DF.

Olowo-Okere, E.; Tomkins, C. (1998) Understanding the evolution of government financial control systems. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*.11(3),309-331.

PEFA- Avaliação do Sistema de Gestão de Finanças Públicas: Guiné-Bissau, 2013. Recuperado em 02 de Julho 2016: https://pefa.org/sites/default/files/assements/comments/GW-Feb14-PFMPR-Public.pdf.

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

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

Sousa M. A. F. G.A (2013). Missão da União Europeia para a Reforma do Sector de Segurançana Guiné-Bissau Constrangimentos, dificuldades e resultados. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Ciências Sociais e Política. Lisboa.

Suyono, E.; Hariyanto, E. (2012). Relationship between internal control, internal audit, and organization commitment with good governance: Indonesian case. China-USA Business Review, 11(9), 1237-1245.

Transparency International. Corruption Perceptions Index 2015. Recuperado em 02 de Julho 2016: http://www.transparency.org/cpi2015.

Tribunal de contas da União. (2009) *Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países*. Brasília/DF.

Woods, M. (2009).A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. *Management Accounting Research*, 20(1), 69-81.