



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO	SENADO FEDERAL	CÂMARA DOS DEPUTADOS	CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO	SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL
-----------------------------------	-------------------	-------------------------	------------------------------------	---------------------------------------

Liliane Chaves Murta de Lima

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO UM
INSTRUMENTO DE *ACCOUNTABILITY*

Brasília
2012

Liliane Chaves Murta de Lima

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO UM
INSTRUMENTO DE *ACCOUNTABILITY*

Monografia apresentada ao Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União como parte da avaliação do Curso de Especialização em Orçamento Público.

Orientador: Marcos Cesar de Farias Mognatti

Brasília
2012

Autorização

Autorizo a divulgação do texto completo no sítio dos órgãos parceiros e a reprodução total ou parcial, exclusivamente, para fins acadêmicos e científicos.

Assinatura: _____

Data: ___/___/___

Lima, Liliane Chaves Murta de

Controle Interno na Administração Pública: O Controle Público na Administração como um Instrumento de *Accountability* / Liliane Chaves Murta de Lima 2012.

.. f.

Orientador: Marcos Cesar de Farias Mognatti
Impresso por computador.

Monografia (especialização) – Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Curso de Especialização Orçamento Público, 2012.

1. Controle interno, análise comparativa, Brasil. 2. Poderes do Estado, Brasil. I. Título.

CDU

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO UM
INSTRUMENTO DE *ACCOUNTABILITY*

Monografia – Curso de Especialização em Orçamento Público

2º Semestre de 2012

Aluna: Liliane Chaves Murta de Lima

Banca Examinadora:

Marcos Cesar de Farias Mognatti

Francisco Glauber Lima Mota

Brasília, 29 de novembro de 2013

Dedico este trabalho a Hamilton, Teresa, Walker, Tatiana e Pedro por serem a motivação para vencer grandes desafios.

Agradeço a Deus pela bênção a mim concedida.
Aos meus pais pelo orgulho por minhas conquistas. Ao
meu marido pelo apoio e confiança. Aos meus filhos pelo
amor incondicional.

*“Tudo me é permitido, mas nem tudo convém.
Tudo me é permitido, mas não me
deixarei escravizar por coisa alguma...”
(Apóstolo Paulo - 1Cor, 6-12).*

*De tanto ver triunfar as nulidades,
de tanto ver prosperar a desonra,
de tanto ver crescer a injustiça,
de tanto ver agigantar-se os poderes nas mãos dos maus,
o homem chega a desanimar da virtude,
a rir-se da honra, a ter vergonha de ser honesto.
(Rui Barbosa)*

RESUMO

A pesquisa tem como objetivo principal estudar o Controle Interno, bem como o Sistema de Controle Interno Federal, a fim de avaliar sua efetiva contribuição na transparência das contas públicas. Alega que o Sistema de Controle Interno na Administração Pública pode contribuir, de forma mais efetiva para a transparência das contas públicas, partindo do princípio que o controle interno é um instrumento de *accountability*. No desenvolvimento do debate sobre a transparência das contas públicas busca demonstrar a importância da estruturação do Controle Interno no Brasil, conforme o preconizado nos arts. 70 e 74 da CF/88, avaliando a contextualização e regulamentação da implementação do Controle Interno no Brasil e a normatização de alguns países e no Estado de Nova Iorque (EUA). O trabalho apresenta a conclusão de que, apesar de o Brasil ter acompanhando a modernização por meio de normativos constitucionais e infraconstitucionais para a elevação do nível de transparência governamental é fundamental a regulamentação de uma estrutura integrada dos sistemas de controle interno no três poderes da União, a uniformização de terminologias relacionadas ao tema e a definição objetivos baseados nos princípios relacionados ao processo de gestão de riscos e governança institucional de maneira uniforme em todo Sistema.

Palavras-Chave: Controle Interno, Sistema de Controle Interno, gastos públicos, *accountability*.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – DELIMITAÇÃO DO ESCOPO DA PESQUISA.....	15
FIGURA 2 - TEMAS BÁSICOS PARA A FUNDAMENTAÇÃO DO ESCOPO	15
FIGURA 3 - LEI N.º 4.320/1964.....	23
FIGURA 4 - DECRETO-LEI N.º 200/1967.....	25
FIGURA 5 - CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	27
FIGURA 6 – LEI COMPLEMENTAR N.º 101/2000 - LRF.....	29
FIGURA 7 - VISÃO INSTITUCIONAL DO CONTROLE INTERNO	53
FIGURA 8 - MODELO GLOBAL DE RESPONSABILIZAÇÃO NO SETOR PÚBLICO	58

LISTA DE TABELAS

TABELA I - CONTROLE INTERNO: OBJETIVOS CONFORME A INTOSAI E AS FINALIDADES DEFINIDAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	33
TABELA II – COMPARAÇÃO DOS ELEMENTOS DO COSO I E COSO II.....	58
TABELA III - COMPARATIVA DA REGULAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS EM PAÍSES DO MUNDO, SEGUNDO CONCLUSÕES DO ESTUDO “CRITÉRIOS GERAIS DE CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DOS MODELOS E DAS NORMAS DISCIPLINADORAS EM DIVERSOS PAÍSES”. TCU. 2009.....	64

LISTA DE SIGLAS

AGU - Advocacia-Geral da União

AICPA - *American Institute of Certified Accountants*

AUDIBRA - Instituto dos Auditores Internos do Brasil

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CGU - Controladoria-Geral da União

CISETS – Órgãos Setoriais de Controle Interno

CNJ - Conselho Nacional de Justiça

COSO - *Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

COSO ERM ou COSO II - *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*
(Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada)

DPF – Departamento de Polícia Federal

EaD – Educação a Distância

EFS - Entidades Fiscalizadoras Superiores

FLAI - Federação latino-americana de Auditores Internos

FMFIA - *Federal Managers Financial Integrity Act of 1982*

FMI – Fundo Monetário Internacional

GAO - *Government Accoutability Office*

GRCI - Gerências Regionais de Controle Interno

IFAC - *International Federation Of Accountant*

INGECOR – Comissão de Coordenação das Inspetorias Gerais de Finanças

INTERCON – Comissão de Coordenação de Controle Interno

IGF – Inspetoria Geral de Finanças

INTOSAI - *International Organization of Supreme Audit Institutions*

LRF - Lei Complementar 101/2000

MPE – Ministério Público Estadual

MPF – Ministério Público Federal

OAG - *Office of the Auditor General of Canada*

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

ODP – Observatório da Despesa Pública

OEА – Organização dos Estados Americanos

ONU – Organização das Nações Unidas

PPA – Plano Plurianual

RGF – Relatório de Gestão Fiscal

RREO – Relatório Resumido de Execução Orçamentária

SCI – Sistema de Controle Interno

SECIN – Secretaria de Controle Interno

SFC - Secretaria Federal de Controle

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCU - Tribunal de Contas da União

UNODC – *United Nations Office on drugs and crime*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
2 HISTÓRICO DO CONTROLE INTERNO NO BRASIL	16
2.1 PRINCIPAIS AVANÇOS RECENTES DO CONTROLE INTERNO NO BRASIL	19
3 BASE LEGAL.....	22
3.1 LEI Nº. 4.320/1964	22
3.2 DECRETO-LEI N.º 200/67	24
3.3 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	25
3.4 LEI Nº. 8.666/1993 - LEI DE LICITAÇÕES E CONTRATOS ADMINISTRATIVOS	28
3.5 LEI COMPLEMENTAR Nº. 101/2000 – LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	28
4 TERMINOLOGIAS APLICADAS AO TEMA: CONTROLE INTERNO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E ACCOUNTABILITY	32
4.1 O CONTROLE INTERNO	32
4.2 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	35
4.3 AUDITORIA	36
4.4 ACCOUNTABILITY	38
4.4.1 <i>Controle Interno: Um Instrumento de Accountability</i>	38
4.4.2 <i>Tipos de Controle na Administração Pública Segundo as Dimensões da Accountability</i>	39
5 ACCOUNTABILITY NO BRASIL	42
5.1 <i>A Experiência da Reforma Administrativa na Nova Zelândia com Foco em Accountability</i>	43
6 FORMATAÇÃO ESTRUTURAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO PÚBLICO NO BRASIL	48
6.1 <i>Controle Interno nos Três Poderes</i>	51
7 CONTROLE INTERNO COMPARADO	54
9 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	65
10 CONCLUSÃO	68
11 REFERÊNCIAS	69

1 INTRODUÇÃO

O noticiário da imprensa tem dado relevância à trajetória que o Brasil vem traçando de crescimento econômico e de como vem se inserindo na ordem mundial. Isto se reflete na trajetória de institucionalização democrática do país, marcada pela transparência com a substituição de controles burocráticos por controles sociais, tornando a Administração Pública acessível à sociedade, com maior publicidade das ações e do controle do uso dos recursos públicos..

Neste contexto, a presente monografia visa apresentar o estrito relacionamento existente entre a *accountability* e o controle interno, como forma de fornecer ao cidadão a informação e a documentação relativas aos atos públicos, a forma pelas qual os governantes administram os recursos públicos que lhes são entregues sob forma de tributos e como o estágio democrático de uma nação demonstra o grau de transparência das ações governamentais.

O tema Controle Interno não é objeto de estudos muito extensos no Brasil, por isso, pretende-se realizar um estudo para a comunidade acadêmica sobre a importância do estabelecimento de um Sistema de Controle Interno - SCI, por meio de pesquisa exploratória, analisando o SCI em alguns países do mundo e avaliando a estrutura do sistema brasileiro, conforme preconizado nos comandos constitucionais e infraconstitucionais.

A técnica utilizada é a análise histórica. Para tanto, as fontes empregadas para a coleta de dados foram a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. Os livros e publicações de diversos autores, alguns deles considerados referência na área, constituíram o material básico para a elaboração deste trabalho. Além disso, utilizou-se artigos científicos, teses e dissertações obtidas, em grande parte, por meio de pesquisas na *Internet*, como base do material da pesquisa bibliográfica realizada. Em relação à pesquisa documental, foram realizados levantamentos nas normas jurídicas que apresentam relacionamento com o tema.

Os resultados esperados estão voltados para a compreensão dos órgãos que compõem a Administração Pública como responsáveis pela gestão e fiscalização de recursos públicos e para a análise do controle interno como um instrumento de *accountability*, já que o termo nos remete à ideia de prestação de contas, abarcando os elementos de monitoramento e responsabilização, tendo no gerenciamento e o acompanhamento das ações dos agentes públicos uma maneira de controle da corrupção.

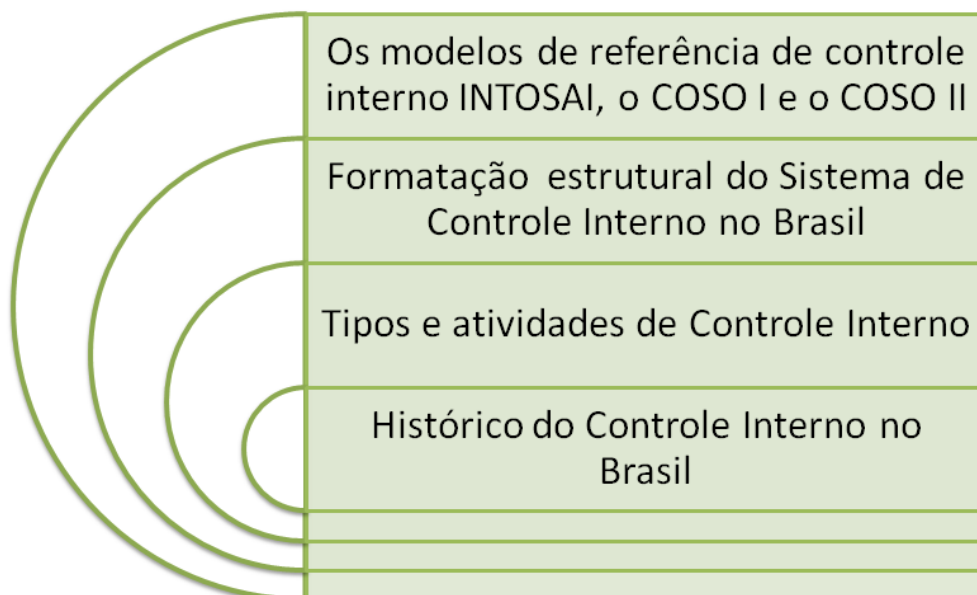
O escopo da pesquisa foi delimitado conforme a figura 1 abaixo:

Figura 1 – Delimitação do Escopo da Pesquisa



Os temas abordados para subsidiar a construção e fundamentação do escopo foram os representados na Figura 2:

Figura 2 - Temas Básicos para a fundamentação do Escopo



2 HISTÓRICO DO CONTROLE INTERNO NO BRASIL

Desde a colonização brasileira, quando a Coroa Portuguesa exercia o domínio sobre quase todas as ações do Estado determinado pela monarquia, o controle sobre a utilização dos recursos públicos era uma preocupação.

A partir do sítio do Tribunal de Contas da União e de Araújo (1993 *apud* Brito, 2009, p. 3) é possível traçar uma linha histórica do controle no Brasil com o seguinte eixo temporal:

- Em 1680, criaram-se as Juntas das Fazendas das Capitanias e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas a Portugal.
- A partir do Código Pombalino, de 1761, surge uma Corte de avaliação financeira.
- A Carta Régia de 1764 determina a implantação de Juntas da Fazenda no Rio de Janeiro e nas Capitanias.
- Em 1808, foi instalado o Erário Régio e criado o Conselho da Fazenda, que tinha como atribuição acompanhar e controlar a execução da despesa pública de todos os dados referentes ao patrimônio e aos fundos públicos, com a chegada da família Real ao Brasil.
- Em 1822, com a Proclamação da Independência, foi instituído o Tesouro Nacional, com características de tribunal. Teoricamente, a partir de então, foram dados os primeiros passos no sentido de controlar a gestão governamental por meio de orçamentos públicos e de balanços gerais.
- Em 1831, foi criado o Tribunal do Tesouro Público Nacional. Este agrupava as atividades fiscalizadoras do Tesouro Nacional e do Conselho da Fazenda, competia-lhe a administração da despesa e da receita públicas, da contabilidade e dos bens nacionais, o recebimento das prestações de contas anuais de todas as repartições e a análise dos empréstimos e da legislação fazendária.
- Em 1850, com a reforma administrativa daquele ano, confirmou-se a competência do Tribunal do Tesouro Público Nacional sobre a suprema administração da Fazenda.
- Em 1858, o Tribunal do Tesouro teve ampliada sua competência com a criação de uma Diretoria de Tomada de Contas.

- Em 1889, com a Proclamação da República e o fortalecimento institucional das atividades legislativas, por iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, que o Decreto n.º 966-A foi criado o Tribunal de Contas da União.

Silva (2004, p. 208) registra que desde 1922 existia no Brasil a preocupação com o controle no setor público. Naquela época o controle interno atuava examinando e validando as informações sob os aspectos da legalidade e da formalidade. Sua preocupação era no sentido de atender aos órgãos de fiscalização externa e não à avaliação da forma como os administradores atuavam na prestação dos serviços públicos.

- A Lei 4.536, de janeiro de 1922, organizou o Código de Contabilidade da União, regulamentado pelo Decreto 15.783 também de 1922, que aprovou o regulamento da Contabilidade Pública.
- Em 1930, devido ao fechamento do Congresso Nacional, decorrente da Revolução de 1930, não ocorreu a prestação de contas pelo Executivo por um período de três anos.
- Tribunal de Contas somente foi revitalizado com a Constituição Federal de 1934, onde aparece como órgão de cooperação nas atividades governamentais.
- A partir de 1935, o Tribunal passou a responder consultas de Ministros de Estado, acerca da legislação orçamentária, contábil e financeira e a expedir instruções dentro de sua área de atuação (levantamento e tomada de contas).
- Em 1936, com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP, o interesse público e o controle a priori passam a determinar uma fase denominada como administração burocrática.
- Com a Constituição de 1937, na vigência do Estado Novo, alguns contratos passaram a prescindir de registro junto ao Tribunal, juntamente com despesas de tipo: representação, excursão, hospedagem etc.
- Até 1945, o Estado começa ampliar suas funções econômicas, introduzindo uma administração mais gerencial, utilizando-se princípios e técnicas da iniciativa privada, mas com ênfase no interesse público.
- Em 1946, com a redemocratização do país, restabelece-se a autonomia do Tribunal de Contas. Houve progressos no controle orçamentário.

- A Constituição de 1946 clarificou o assunto, na órbita constitucional, pois em seu art. 22 assim dispôs:

Art. 22. A administração financeira, especialmente a execução do orçamento, será fiscalizada, na União, pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, e, nos Estados e Municípios, pela forma que for estabelecida nas Constituições Estaduais.

- Em 1949, a Lei Orgânica N.º 830/49 inclui entre as atribuições do Tribunal de Contas a fiscalização da receita.
- A Constituição de 1967 aprimorou a norma geral sobre controle, encontrando-se, nos artigos 16 e 70, estas determinações:

Art. 16. A fiscalização financeira e orçamentária dos Municípios será exercida mediante controle externo da Câmara Municipal e controle interno do Executivo Municipal, instituído por lei. (...)

Art. 70. A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

- Assim, existiram dois momentos marcantes até 1967 em termos de controle na Administração Pública: o primeiro, com o Regulamento de Contabilidade Pública, de 1922; o segundo, com a edição da Lei Federal nº 4.320 de 1964.
- Em 1969, com o advento da Reforma Administrativa de 1969, a importância do controle foi destacada e deixou clara sua função de proteção ao Patrimônio Público, por meio de normas voltadas para a fiscalização e o acompanhamento dos controles, registros, e aplicação dos recursos públicos, zelando e protegendo dessa forma, o Gestor Público, de penalidades e ações futuras, dos órgãos de fiscalização do Poder Público.
- Na Constituição Federal de 1988, porém, o controle da Administração Pública foi bem delineado, fazendo referência ao sistema de controle interno, que deve ser institucionalizado, mediante lei, em cada esfera de governo. Nos três níveis, envolve um conjunto de atividades de controle exercidas internamente em toda a estrutura organizacional, sob a coordenação de um órgão central (ou cargo devidamente formalizado), delineando a abrangência da estrutura do Sistema de Controle Interno.

2.1 Principais avanços recentes do Controle Interno no Brasil

Segundo o Plano 2022 “Controle Interno, Prevenção e Combate à Corrupção” (BRASIL, 2009), da Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República, estes são os principais avanços na área de Controle Interno no Brasil até 2009:

- 2003: Transformação da Corregedoria-Geral em Controladoria Geral da União (Lei n ° 10.683) com as funções de controle interno, disciplinar, promoção da transparência e da cidadania, aprimoramento do marco legal para prevenção e combate à corrupção, bem como a coordenação das ouvidorias federais.
- 2003-2009: Parcerias com organizações de âmbito nacional (MPF, AGU, DPF, MPE) e internacional (ONU, OEA, OCDE, UNODC).
- 2003-2009: Programa de Fiscalização da execução de recursos federais transferidos aos municípios mediante sorteio público de municípios (1.751 municípios de pequeno e médio porte).
- 2003-2009: Atividade Correcional: 2.398 servidores públicos estatutários e 3.973 contratados pelo regime celetista demitidos do serviço público.
- 2004-2009: Operações Especiais – além dos trabalhos regulares de fiscalização e auditoria, a CGU realiza ações de controle em objetos selecionados utilizando-se de informações previamente coletadas nos trabalhos regulares, em que se identifique um padrão de desvios e irregularidades, ou por decisão compartilhada com outros órgãos de defesa do Estado, tais como a Polícia Federal ou o Ministério Público, destacando-se as seguintes operações: Sanguessuga, Rapina (Maranhão), Telhado de Vidro (Rio de Janeiro), Higia (Rio Grande do Norte), Pasárgada (Minas Gerais); João de Barro; Toque de Midas (Amapá), Nêmesis (Maranhão); Vassoura de Bruxa (Bahia), Dupla Face (Mato Grosso); Fumaça; Orthoptera, Transparência, Gárgula.
- 2004: Criação do Portal da Transparência com informações sobre programas oficiais. Mais de um milhão e quatrocentas mil visitas em 2009. O Portal abriga, também, o Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas – CEIS, com 1.671 registros.

- 2005: Instituição, por meio do Decreto nº 5.483/2005, da Sindicância Patrimonial, procedimento investigatório, destinado a apurar corrupção ou improbidade administrativa, que importe em enriquecimento ilícito, praticado por servidor público, já tendo sido instaurados 96 procedimentos.
- 2006-2009: Articulações com organismos internacionais - A CGU acompanha a implementação, no Brasil, das medidas previstas em três tratados internacionais ratificados na área de prevenção e combate à corrupção: Convenção da ONU, Convenção da OEA e Convenção da OCDE. Tem-se, ainda, assumido papel proativo na cooperação para troca e disseminação de conhecimento relacionado às temáticas de combate à corrupção e fortalecimento da gestão pública em países de língua portuguesa e da América Latina.
- 2008: Criação do Programa Olho Vivo no Dinheiro Público de capacitação de cidadãos, alunos e professores para acompanhar a atuação do setor público, abrangendo: 1.353 municípios brasileiros envolvidos, mais de 33 mil cidadãos capacitados, além de 743.891 alunos e 23.705 professores, nas atividades voltadas ao público infanto-juvenil. As edições locais dos Concursos Culturais, no âmbito desse programa, envolveram 41.887 estudantes e 1.326 professores em 37 municípios de 22 Unidades da Federação, com uma média de 1.900 alunos mobilizados por Regional. Outra linha de atuação diz respeito ao 3º Concurso de Desenho e Redação da CGU, realizado em 2009, o qual mobilizou mais de 145 mil alunos e quase 6 mil professores em mais de 1.300 escolas de ensino fundamental e médio em 26 Unidades da Federação.
- 2008: Implantação do Programa de Fortalecimento da Gestão Pública, com o intuito de contribuir para boa e regular aplicação dos recursos públicos pelos entes federados brasileiros, por meio da promoção das seguintes ações: *i*) capacitação de agentes públicos; *ii*) distribuição de bibliografia técnica; *iii*) fortalecimento da capacidade institucional dos controles internos, contando, atualmente, com 576 municípios atendidos, com capacitações realizadas com mais de 6 mil servidores públicos.
- 2008: Criação do Observatório da Despesa Pública (ODP), unidade voltada à aplicação de metodologia científica, apoiada em tecnologia da informação de ponta, para a produção de informações que visam subsidiar e acelerar a tomada de

decisões estratégicas, por meio do monitoramento dos gastos públicos. As análises conduzidas no ODP são direcionadas à identificação de situações que possam constituir irregularidades, a fim de evitá-las antes que ocorram.

- 2008: lançamento do *site* infantil “Criança Cidadã – Portalzinho da CGU”, que tem por objetivo mostrar às crianças a importância do exercício do controle social e de zelar por tudo o que é público, bem como de estimular nos pequenos, desde cedo, os valores da ética e da cidadania, e do Projeto “Um por todos e todos por um! – Pela ética e cidadania”, desenvolvido em parceria com o Instituto Cultural Maurício de Sousa, que conta com o apoio da Turma da Mônica para fortalecer as ações que a CGU vem desenvolvendo para estimular o acesso do público infantil ao tema da cidadania, da prevenção à corrupção e ao exercício do Controle Social.
- 2009: Paralelamente às ações de educação presencial, foi instituída a Escola Virtual da CGU, como um instrumento de promoção da cidadania, integridade pública e prevenção da corrupção por meio de mecanismos e técnicas de Educação a Distância (EaD). A escola concentra-se em duas grandes áreas temáticas: Educação para a cidadania e Fortalecimento da gestão pública, contando, até o momento, com mais de 11 mil participantes.
- 2009: Articulação com o setor empresarial – lançado, em parceria com o Grupo de Trabalho do Pacto Empresarial pela Integridade e Contra Corrupção, do Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, o manual “A Responsabilidade Social das Empresas no Combate à Corrupção”, que apresenta um guia para orientar empresas a construir um ambiente íntegro e de combate à corrupção, já tendo sido distribuídas mais de 11 mil cópias da publicação a empresas e demais entidades empresariais.

3 BASE LEGAL

Segundo Castro (2011, p. 317), a origem do controle interno no Brasil, em 1914, era contábil, em função da necessidade de implantação de técnicas de contabilidade na área pública com certo nível de padronização de registro, orientação metodológica e controle dos atos de gestão em todos os níveis.

Em 1921, criou-se um órgão central de contabilidade da União denominada Diretoria Central Contabilidade Pública que logo depois foi transformada em Contadoria Central da República e, finalmente, em Contadoria Geral da República.

Com a estrutura contábil organizada, baseada fundamentalmente em informações para realização de balanços no setor público, mudou-se o foco para a parte técnica, aprovando-se o Código de Contabilidade Pública, que foi dividida em orçamentária, financeira e patrimonial, vinculada ao Ministério da Fazenda.

Com a estruturação do controle financeiro surgiu a necessidade de organizar o controle administrativo, preconizadas pela Constituição Federal de 1946, que atribuiu ao Tribunal de Contas da União (TCU) o controle prévio dos atos de gestão do Executivo.

Pelo exposto, percebe-se que o controle interno seguiu duas linhas bem claras: controle contábil sob a responsabilidade do Ministério da Fazenda e controle administrativo sob a responsabilidade do TCU.

Diante de um cenário de corrupção crescente e de instabilidade institucional deu-se origem ao regime autoritário de 1964, que mudou o foco do controle para auxiliar o dirigente público na obtenção de resultados planejados.

3.1 Lei n.º 4.320/1964

Nesse contexto, foi aprovada a Lei n.º 4.320/64, que separa o controle interno do controle externo, esse de responsabilidade do Congresso Nacional e do TCU e aquele de responsabilidade do próprio Governo.

A referida legislação estabelece normas de direito financeiro e controle dos orçamentos públicos, privilegiando também o controle interno.

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

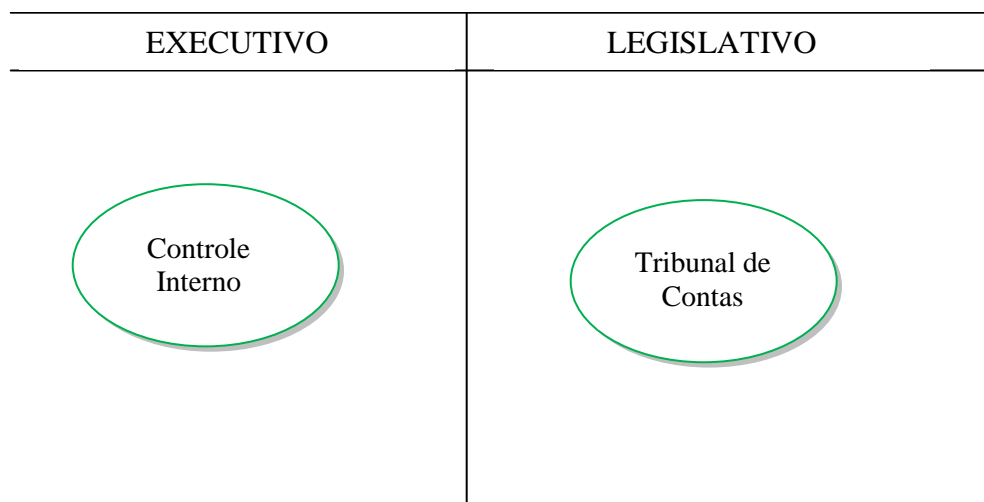
II - a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

A Constituição de 1967 altera a Lei n.º 4.320/64 ao introduzir as expressões controle interno e controle externo, apresentando a definição para as competências do exercício daquelas atividades. Ao Poder Executivo incumbiu-se o controle interno, enquanto o externo foi atribuído ao Poder Legislativo, conforme se pode observar na Figura 1 abaixo, extraída de Platero (2012, p.23).

Figura 3 - Lei n.º 4.320/1964



Dispôs, ainda, sobre a universalidade do controle, sua abrangência sobre todos os atos da Administração, sem exceção, independentemente de se tratar da receita ou da despesa, fazendo recair sobre cada agente da Administração, de maneira individual, desde que apresentasse responsabilidade por bens e valores públicos.

Inova-se ao se estabelecer a verificação do cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos físico-financeiros e, desta forma, começava-se a se pensar em controle de resultados na Administração Pública, além do controle legal.

Além disso, a Lei 4.320/64 mostrou-se inovadora ao consagrar os princípios do planejamento, do orçamento e do controle. Instituiu o Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento por Programas e estabeleceu como objetivo das novas técnicas orçamentárias a eficácia dos gastos públicos.

Na verdade o texto da Constituição de 1967 já preparava terreno para a reforma administrativa no Brasil com a edição do Decreto-Lei 200/67.

3.2 Decreto-Lei n.º 200/67

O Decreto-Lei n.º 200/67 é a base legal da reforma administrativa do Brasil, primeiro passo para reforma gerencial na Administração Pública Brasileira.

Castro (2011, p.324) menciona as principais mudanças trazidas pela edição do Decreto-Lei n.º 200/67:

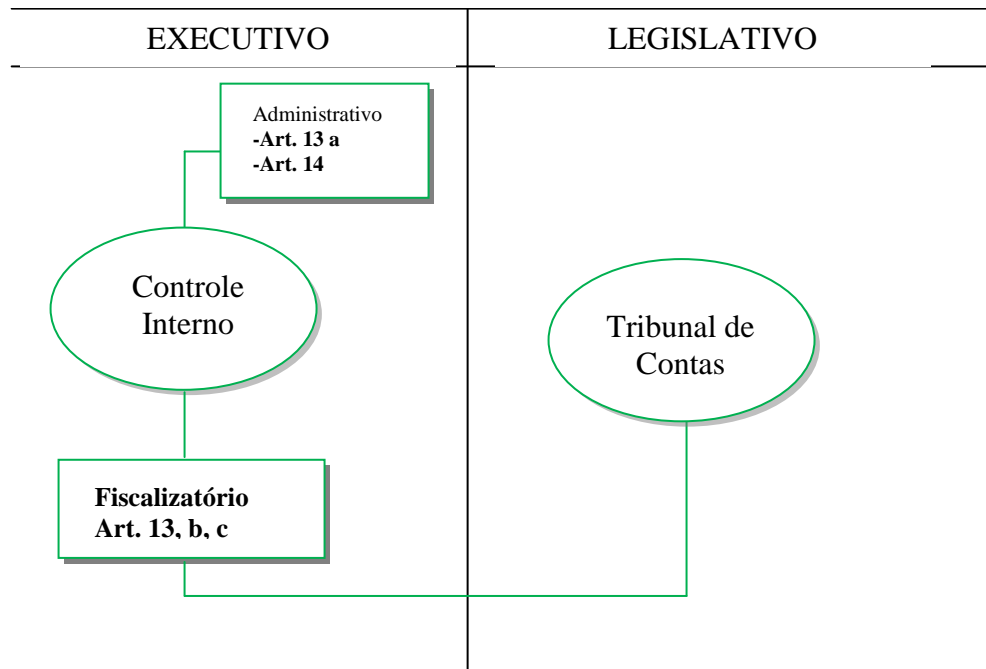
- Descentralização administrativa – concedendo maior autonomia à administração indireta para superar a rigidez burocrática da administração direta; e
- Instituição de princípios de racionalidade administrativa, tais como: visão sistêmica, o planejamento e o orçamento, a descentralização e a delegação de poderes, os contratos e convênios e o controle dos resultados.

Seu artigo 6º dispõe que as atividades da Administração obedecem aos princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle.

No tocante ao controle, o artigo 13 determina que deve ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo o controle pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria.

Pode-se concluir pelo exposto, que o papel do controle interno nas entidades vem sendo acrescido pelas responsabilidades que foram e continuam a lhes ser atribuídas pelas legislações que complementam e disciplinam os princípios e as normas constitucionais, conforme Figura 2 (PLATERO, 2012, p. 26).

Figura 4 - Decreto-Lei n.º 200/1967



3.3 Constituição Federal de 1988

Em 1985, o Brasil passou por intensas mudanças no campo político, que tiveram reflexos nas áreas de finanças e de controle. Tomava posse Tancredo Neves, eleito de forma indireta, porém iniciava-se ali a redemocratização do Brasil.

Esse processo de mudanças refletiu-se na área de controle interno, as mudanças teriam de ser mais rápidas e profundas, e envolveram a área de administração, contabilidade e auditoria. Tanto que o novo Governo transferiu imediatamente para o Ministério da Fazenda a Secretaria de Controle Interno (SECIN) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (INTERCON). (CASTRO, 2011, p. 335)

A criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em 1986, traz o foco do controle para finanças, com vistas à busca de agilidade e confiabilidade às informações financeiras do Governo.

Antes da promulgação da Constituição Federal de 1988 e após a criação da STN, os Sistemas de Programação Financeira e Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria foram integrados, formando Sistema de Controle Interno (SCI), por meio do Decreto n.º 93.874/86.

A Constituição, promulgada em 1988, e o Decreto n.º 93.874/86 disciplinaram as finalidades do sistema de controle ao reconhecer que tal missão deveria ser exercida não só com o auxílio do Tribunal de Contas da União, no campo do controle externo, mas, também, pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Trouxe ainda em suas inovações que a fiscalização e o controle não se restringiriam às áreas financeira e orçamentária, mas, também, à contábil, à operacional e à patrimonial, respeitando não só o princípio da legalidade, mas reconhecendo a igual importância, nessa tarefa, de serem perseguidos e preservados os princípios da legitimidade e da economicidade, dentre outros.

Considerando os aspectos que dizem respeito particularmente à fiscalização e controle, a Constituição de 1988 representou um avanço, em decorrência da criação de sistemas de controle interno nos Poderes Legislativo e Judiciário e da determinação de que, juntamente com o do Poder Executivo, esses sistemas fossem conservados de forma integrada.

Em relação à redação constitucional anterior, os fins do controle interno foram implantados com os seguintes propósitos: avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

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

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

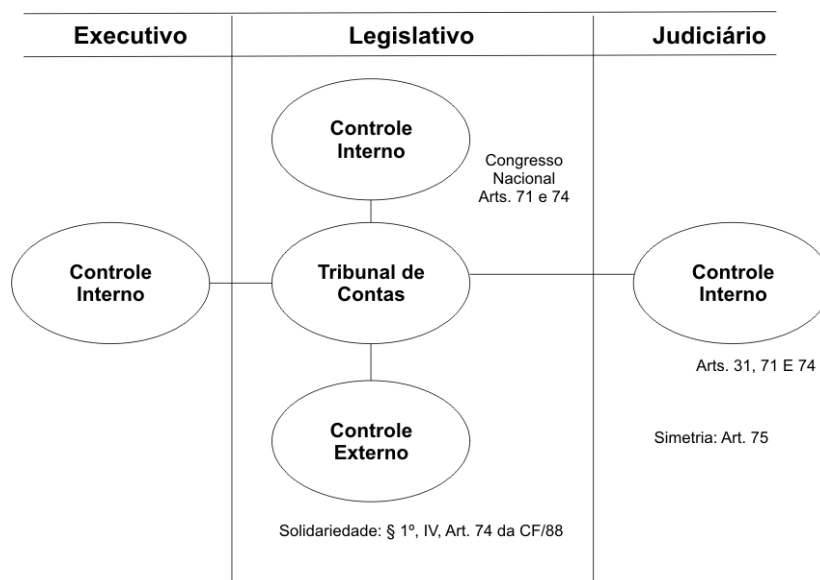
IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

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

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Os artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988 já trazem o controle interno, em âmbito federal, e pressupõem a existência de um sistema de controle interno mantido de forma integrada, conforme se pode observar na Figura 3, abaixo (PLATERO, 2012, p. 36)

Figura 5 - Constituição Federal de 1988



Dessa forma, para incorporar de forma explícita a noção de controle interno, tornando obrigatória a sua estruturação, cabe citar a Proposta de Emenda Constitucional n.º 45, de 2009, que acrescenta o inciso XXIII ao art. 37 da Constituição Federal, dispondo sobre as atividades do sistema de controle interno. Uma medida importante para o fortalecimento da capacidade de gestão do setor público.

Art. 1º O art. 37 passa a vigorar acrescido do seguinte inciso XXIII:

XXIII – As atividades do sistema de controle interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a que faz referência o art. 74, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão em especial as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição, e serão desempenhadas por órgãos de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas na forma da lei.

3.4 Lei nº. 8.666/1993 - Lei de Licitações e Contratos Administrativos

A Lei de Licitações e Contratos Administrativos também contribui para o sistema de controle, segundo as previsões do art. 113. No entanto, as regras de licitação já estavam presentes desde o Código de Contabilidade Pública da União, de 1922, no Decreto-Lei n.º 200/67 e do Decreto-Lei n.º 2.300/86.

Art. 113. O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei será feito pelo Tribunal de Contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto.

§ 2º Os Tribunais de Contas e os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, cópia de edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada à adoção de medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas.

O artigo 102 da Lei nº 8.666/93 estabelece que os titulares dos órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno deverão remeter ao Ministério Público cópias e documentos necessários ao oferecimento de denúncia, quando verificarem a existência de quaisquer dos crimes definidos nos artigos 89 a 99 da referida Lei.

3.5 Lei Complementar nº. 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal reforça a importância do Sistema de Controle Interno e acrescenta novas atribuições.

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

I - Chefe do Poder Executivo;

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

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

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

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

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, 12 nos termos dos arts. 22 e 23;

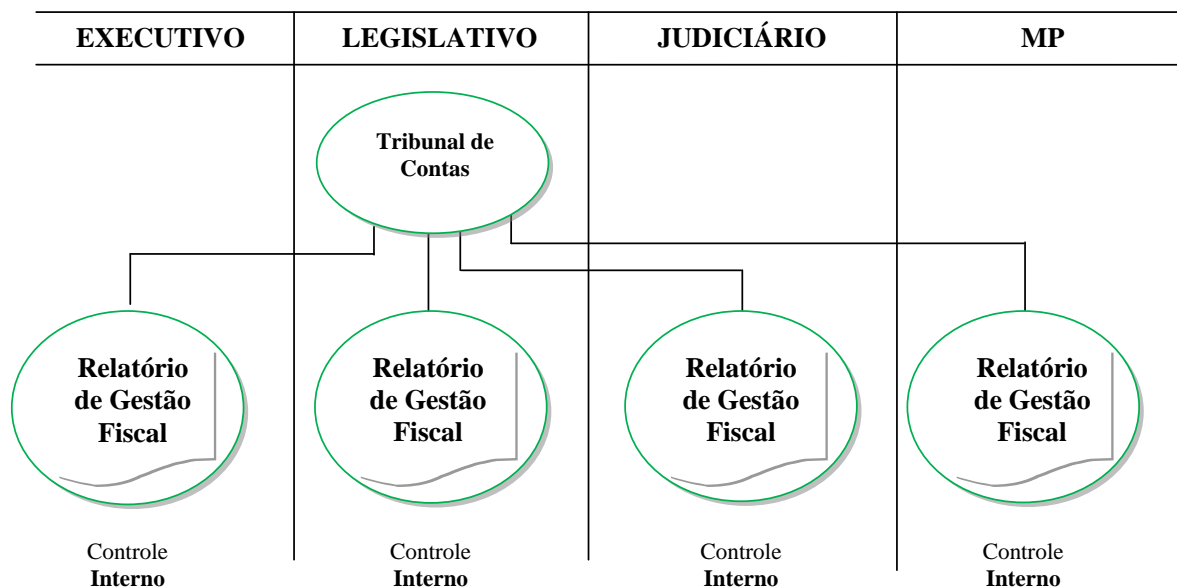
IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

A LRF estabelece mecanismos de controle governamental para preservar as organizações sob seu comando da ocorrência de ilegalidades, erros, desvios ou fraudes, zelando no cumprimento das metas fixadas e identificando possíveis ajustes, ou instituindo novos procedimentos para atender às necessidades gerenciais, conforme Figura 4 (PLATERO, 2012, p. 35), abaixo apresentada:

Figura 6 – Lei Complementar n.º 101/2000 - LRF



Em 2000, as regras de gestão foram fortalecidas com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000, que trouxe maiores exigências quanto à Administração Pública Gerencial, objetivando um controle de resultados, de atingimento de metas, de avaliação e controle de custos.

O objetivo central dessa lei é fortalecer conceitos fundamentais de administração pública, buscando uma gestão responsável e transparente no trato dos recursos governamentais, com ênfase ao planejamento (plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual), ao controle da gestão fiscal, quando estabelece metas para que sejam aferidos os resultados, e à divulgação das contas públicas, centrado no tripé: receita – despesa – dívida.

A Lei de Responsabilidade Fiscal dá ênfase ao fortalecimento do controle interno ao exigir a publicação de relatórios resumidos da execução orçamentária em seus artigos 52 e 53 e da gestão fiscal em seus artigos 54 e 55, além de determinar o acompanhamento e a fiscalização dessas informações pelos Tribunais de Contas, assim como pelo sistema de controle interno de cada Poder (art. 59).

Paralelamente à LRF, a lei de crimes fiscais, Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, tipifica as infrações a que estão submetidos os agentes públicos quanto à inobservância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Assim, o art. 5º define como infração administrativa do agente público que deixar de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o relatório de Gestão Fiscal.

Em decorrência desse ordenamento, as leis de diretrizes orçamentárias no âmbito federal têm trazido dispositivo que determina aos titulares dos Poderes Executivo, Legislativo (Presidentes da Câmara dos Deputados, do Senado Federal e do Tribunal de Contas da União), do Judiciário (presidentes dos tribunais superiores) e ao chefe do Ministério Público encaminhar ao Congresso Nacional e ao TCU os respectivos Relatórios de Gestão Fiscal, no prazo de 30 (trinta) dias após o final do quadrimestre. A Lei nº 12.465/2011, LDO 2012, trata o assunto em seu art. 118:

Art. 118. Em cumprimento ao disposto no art. 5º, inciso I, da Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, os titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 54 da LRF encaminharão ao Congresso Nacional e ao TCU os respectivos Relatórios de Gestão Fiscal, no prazo de 30 (trinta) dias após o final do quadrimestre. (BRASIL, 2011)

Assim, o Relatório da Gestão Fiscal (RGF) é objeto de apreciação pela Comissão Mista de Orçamento do Congresso Nacional, que deve examinar e emitir parecer para posterior deliberação pelo Congresso Nacional.

Este instrumento busca assegurar a responsabilidade na gestão fiscal, pois proporciona o controle e transparência das contas públicas. O RGF é quadrimestral e proporciona o controle da despesa e dívida públicas pela observação dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Outro instrumento que busca conduzir a uma maior responsabilidade fiscal é o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), que tem periodicidade bimestral e auxilia o acompanhamento da realização orçamentária.

É nesse sentido que a responsabilidade fiscal traz regras para fiscalização e avaliação da administração pública, com a criação de controles internos para evitar abusos, fraudes e, principalmente, a ineficiência.

Por fim, o legislador preocupou-se com a necessidade de informações contábeis e gerenciais tempestivas e confiáveis, em decorrência da exigência de cumprimentos de limites estabelecidos, o que enseja a permanente atualização de registros contábeis, a produção de relatórios técnicos fidedignos, a manutenção de procedimentos, métodos e rotinas que protejam o patrimônio, garantam a adequação dos dados gerenciais e contábeis e o cumprimento das políticas administrativas, que constituem, em essência, o próprio controle interno.

4 TERMINOLOGIAS APLICADAS AO TEMA: CONTROLE INTERNO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E ACCOUNTABILITY

Silva (2001 apud Castro, 2008 p.18) define a Administração Pública como um conjunto de meios institucionais, patrimoniais, financeiros e humanos, organizados e necessários para executar as decisões políticas, ou seja, para execução concreta dos objetivos governamentais.

Di Pietro (2005, p. 62) define o controle da Administração Pública como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, buscando a garantia dos princípios norteadores do Estado Democrático de Direito: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Para Fayol (1981, p.139), o controle tem por objetivo “assinalar as faltas e os erros a fim de que se possa repará-los e evitar sua repetição”.

Se a Administração Pública dá concretude aos objetivos do governo, naturalmente está vinculada ao atendimento do interesse público e ao cumprimento da lei. É nessa esfera de garantia de eficácia que se estabelece mecanismos de controles, chamado controle da Administração Pública ou controle que a Administração Pública exerce sobre si mesma.

4.1 O Controle Interno

A legislação brasileira não define controle interno e são poucos os trabalhos científicos sobre esse tema na área da gestão pública; por isso, utilizou-se a definição de controle interno governamental da Organização Internacional das Entidades Superiores de Fiscalização - INTOSAI, uma organização não governamental que reúne entidades de fiscalização político-administrativa (como o Tribunal de Contas da União - TCU):

“...um processo integral realizado pela gerência e pelos funcionários de uma entidade, desenhado para enfrentar os riscos e para garantir razoável segurança de que, na consecução da sua missão institucional, os seguintes objetivos serão alcançados:

- execução correta, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações;
- cumprimento das prestações de contas;
- cumprimento das leis e regulamentações;
- garantia contra perdas, abuso ou dano dos recursos.” (INTOSAI, 2004).

Essa definição é coerente com o rol de finalidades que a Constituição de 1988 atribui aos sistemas de controle interno de cada um dos Poderes:

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

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Tabela I - Controle Interno: Objetivos conforme a INTOSAI e as finalidades definidas na Constituição Federal de 1988

Conceito de Controle Interno segundo a INTOSAI	Constituição Federal de 1988, art. 74
<p>[...] um processo integral realizado pela gerência e pelos funcionários de uma entidade, desenhado para enfrentar os riscos e para garantir razoável segurança de que, na consecução da sua missão institucional, os seguintes objetivos serão alcançados:</p> <ul style="list-style-type: none"> • execução correta, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações; • cumprimento das prestações de contas; • cumprimento das leis e regulamentações; • garantia contra perdas, abuso ou dano dos recursos. 	<p>Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:</p> <p>I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;</p> <p>II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;</p> <p>III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;</p> <p>IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.</p>

Evandro Martins Guerra (2005 apud Castro 2007, p. 141) diz:

Enfim, podemos dizer que a Lei Maior de 1988, ao prescrever a criação e manutenção obrigatória de um sistema integrado de controle interno, quis alcançar de forma ampla toda a organização de gerência pública, não se limitando aos tradicionais controles financeiro e administrativo. Buscou-se, pois, a implementação de um sistema que englobasse o conjunto integrado de todos os controles, fossem financeiros, gerenciais, administrativos e operacionais.

Continua:

Em outras palavras, trata-se de um complexo de procedimentos administrativos, constitucionalmente previsto, de natureza financeira, contábil e orçamentária, exercido por órgão posicionado dentro da própria estrutura da Administração, indissociável desta, impondo ao gestor público a necessária visualização de todos seus atos administrativos com boa margem de segurança, de acordo com as peculiaridades de cada órgão ou entidade, com fins de prevenção, identificação e rápida correção de irregularidades ou ilegalidades, capaz de garantir o cumprimento dos planos, metas e orçamentos preconcebidos.

É importante mencionar a observação feita pela *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*, quando revela que poderia ser utilizada a expressão "controle gerencial" como integrante da ideia de controle interno o que, por certo, reforça a noção de que a "problemática do controle é bem mais ampla do que os controles financeiros tradicionais" e aproxima a uma concepção do modelo de gestão administrativa idealizado.

Para o American Institute of Certified Accountants (AICPA), controle interno é:

O plano da organização, todos os métodos e medidas coordenadas adotados pela empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão.

Nessa visão, o controle interno tem por objetivo a execução segura da atuação administrativa, pautada em princípios e regras técnicas e de direito, com vistas à realização precípua do interesse público, uma vez que recai sobre todos os atos e procedimentos administrativos do ente controlado.

A orientação da INTOSAI é de que a função do controle interno seria a de:

[...] prevenir erros (por exemplo, segregando funções e requisitos para autorizações); detectar erros (por exemplo, estabelecendo padrões de produção para detectar variações nos resultados finais); corrigir erros que tenham sido detectados (por exemplo, cobrando um pagamento a maior feito a um fornecedor); e compensar controles débeis onde os riscos de perda são elevados e se precisam controles adicionais.[...] (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadores Superiores - INTOSAI)

E complementa:

estruturas de controle interno são definidas como planos de uma organização, incluindo atitude gerencial, métodos, procedimentos e medidas que proporcionem uma segurança razoável de que os objetivos estão sendo alcançados. (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadores Superiores - INTOSAI)

Propõe, ainda, que os objetivos do controle interno promovam operações ordenadas, econômicas, eficientes, eficazes, produtos de qualidade e serviços em consonância com os

objetivos da organização; salvaguardem recursos contra perdas provenientes de desperdício, abuso administrativo, desordem administrativa, erros e fraudes e outras irregularidades administrativas; tenham aderência às leis, regulamentações e diretrizes da administração superior; e desenvolvam e mantenham os dados financeiros e gerenciais confiáveis, revelando, razoavelmente, tais dados em relatórios oportunos.

A Instrução Normativa Secretaria Federal de Controle (SFC) n.º 01/2001 dispõe que o controle administrativo exercido por cada órgão visa assegurar que os objetivos das unidades e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Assim, confirma-se que o controle interno é parte integrante do sistema de controle interno, que comporta além dos órgãos de controle interno, uma estrutura central orientadora das regras de controle e outras estruturas necessárias ao complexo de controle de um ente.

Dessa forma, temos que o controle interno tem como objetivos proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada de suas atividades.

4.2 Sistema de Controle Interno

Guerra (2005, p. 273) defende que o sistema de controle interno deve ser exercido dentro da própria estrutura do órgão controlado, por meio de procedimentos e atividades intersetoriais (de colaboração), com vistas à realização eficiente do sistema e correta gestão da coisa pública.

Dessa forma, o sistema de controle interno é formado por vários subsistemas – unidades descentralizadas de controle – que devem agir de forma harmoniosa, multidisciplinar, integrada e balizada por uma norma comum que lhes confira segurança jurídica.

Neste sentido, o sistema de controle pode ser visto sob o prisma objetivo, por meio de uma visão estrutural pura de controle, consideradas sua organização administrativa dentro do ente controlado; e subjetivo, considerando as pessoas responsáveis pelo controle e suas características principais.

Cabe ressaltar que sistema de controle interno não se confunde com sistema orçamentário ou de planejamento e execução financeira, uma vez que tal sistema abrange essas noções e outras dispostas no artigo 70 da Constituição da República. Daí a noção de multidisciplinaridade e complexidade do sistema de controle.

Piscitelli e Timbó (2010, p. 452) fazem a seguinte distinção: sistema de controle interno é um conjunto de órgãos e funções da Administração, já os sistemas de controles internos de cada entidade é o conjunto de unidades, competências, relações, práticas, procedimentos que fazem parte do modo de agir destes entes.

O sistema de controle interno veio complementar atividades de controle já existentes, revelando-se importante instrumento de gestão. É gênero, do qual o controle interno é espécie.

A metodologia de estruturação do sistema de controle interno é fundamental para o bom desenvolvimento das atividades de controle a ele inerentes, pois com uma estrutura interna coerente será possível o exercício efetivo dos objetivos de controle e a correção de eventuais irregularidades ou falhas.

4.3 Auditoria

Castro (2012, p. 375) traz o conceito de Auditoria na perspectiva do Conselho Federal de Contabilidade – CFC :

“- Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações metodologicamente estruturadas para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos; (...)

A auditoria na perspectiva de Sistema de Controle Interno – SCI, segundo o referido autor é a seguinte:

“é o conjunto de técnicas que visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem com a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional e legal.” (CASTRO, 2011 – p. 376)

Dessa forma, as atividades a cargo do Sistema de Controle Interno são exercidas mediante a utilização das técnicas de auditoria e fiscalização, que se constituem no conjunto de processos que viabilizam o alcance dos objetivos do Sistema.

Justen (2005, p. 739), por sua vez, define a auditoria como o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal e classifica-se em:

I - Auditoria de Avaliação da Gestão: esse tipo de auditoria objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados.

II - Auditoria de Acompanhamento da Gestão: realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional.

III - Auditoria Contábil: compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto.

IV - Auditoria Operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade.

V - Auditoria Especial: objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Classificam-se nesse tipo os demais trabalhos auditoriais não inseridos em outras classes de atividades.

Para o autor acima citado fiscalização é uma técnica de controle que visa a comprovar se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas,

atende às necessidades para as quais foi definido e guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle administrativo são eficientes.

4.4 Accountability

Accountability é um termo da língua inglesa que não possui tradução exata para a língua portuguesa, porém nos remete à prestação de contas ou responsabilização de administradores por entes controladores ou seus representantes.

Castro (2011, p. 512) conceitua *accountability* como uma proteção ao cidadão às praticas da má administração e, dessa forma, pode-se relaciona-la diretamente à Democracia. Segundo o autor:

“Quanto mais avançado o estágio democrático, maior interesse pela *accountability* que tende a acompanhar os avanços dos valores democráticos, tais como: igualdade, dignidade humana, participação, representatividade etc.”

Na esfera pública pode-se, então, considerar *accountability* como a responsabilidade do governo, dos funcionários públicos e dos políticos perante a sociedade, na execução e administração dos recursos públicos. Já no campo administrativo, seriam as regras e normas internas que asseguram ao agente público mecanismos de uma administração responsável.

4.4.1 Controle Interno: Um Instrumento de Accountability

Para Peixe (2002, p.149) *accountability* representa a obrigação que a organização tem de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder.

Os atributos da Democracia fizeram com que surgissem mecanismos efetivos de *accountability*, por ser particularmente difícil de criar e sustentar, estando constantemente em processo de transformação.

O desafio para Democracia não se resume apenas na construção de mecanismos de *accountability*, mas na busca pela sua eficácia. Isto quer dizer que o desenho institucional do controle interno precisa ser bem definido, já que as instituições funcionam como engrenagem da *accountability*.

A procura por respostas ou indicações que apontassem caminhos foi iniciada a partir da divisão dos diferentes mecanismos de responsabilização em dois grupos: vertical e horizontal. As dimensões da *accountability* se dividem em (FÊU, 2012, p. 5):

1) Plano Político

- *Accountability* Vertical: Candidatos eleitos com a sociedade civil /eleitorado;
- *Accountability* Horizontal: Mecanismo de Freios e Contrapesos;
- *Accountability* Societal: Sociedade Civil organizada com equipamentos de Estado e de Governo.

2) Plano Administrativo

- *Accountability* Vertical: Órgãos de Controle Interno;
- *Accountability* Horizontal: Órgãos de Controle Externo;
- *Accountability* Societal: Comissões temáticas dos Conselhos; Atuação dos Conselheiros; Demais organizações civis.

4.4.2 Tipos de Controle na Administração Pública Segundo as Dimensões da Accountability

Fêu (2012, p. 5) divide a *accountability* em vertical, como sendo uma dimensão que requer a existência de liberdade de opinião, de associação e de imprensa, assim como de diversos mecanismos que permitam tanto reivindicar demandas diversas como denunciar certos atos das autoridades públicas.

Já a *accountability* horizontal implica a existência de agências e instituições estatais possuidoras de poder legal e de fato para realizar ações que vão desde a supervisão de rotina até sanções legais contra atos delituosos de seus congêneres do Estado.

Os mecanismos de controle horizontais são essenciais para transparência e promoção da ética na gestão pública. Segundo o referido autor, podem ser classificados em cinco tipos principais:

1) Quanto ao objeto:

- a) Controle de legalidade ou de conformidade – verifica a conformidade do ato administrativo ou dos demonstrativos contábeis que os regem;

- b) Controle de mérito – afere o atingimento dos objetivos, com base em parâmetros de conveniência e oportunidade do ato praticado; e
- c) Controle de gestão – controle finalístico, com objetivo de verificar o desempenho da administração em termos de produtividade e gestão, ou seja, é o controle dos resultados.

2) Quanto ao momento em que se faz o Controle:

- a) Controle prévio – é o que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisito para sua eficácia.
- b) Controle concomitante – executado durante a realização do ato.
- c) Controle posterior – realizado após a edição do ato.

3) Quanto ao modo de desencadear-se:

- a) Controle de ofício – exercido por iniciativa do próprio agente, sendo prerrogativa da Administração de reparar seus erros.
- b) Controle por provocação – realizado para atender a solicitações.

4) Quanto aos órgãos incumbidos de Controle:

- a) Controle Administrativo é o chamado controle interno, intraorgânico e intraadministrativo. Fazem parte da estrutura administrativa de cada poder, tendo por função acompanhar a execução dos seus atos, indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, ações a serem desempenhadas com vistas ao atendimento da legislação.
- b) Controle Legislativo é o controle externo exercido pelo Poder Legislativo e desdobra-se em duas vertentes: o controle político, realizado pelo Congresso Nacional, e o Controle técnico, que abrange a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, exercida com o auxílio do Tribunal de Contas da União – TCU.
- c) Controle Judicial – é essencialmente um controle de legalidade efetuado pelo Poder Judiciário sobre os demais Poderes.

5) Quanto ao posicionamento do órgão:

- a) Controle Interno – é o controle administrativo do próprio gestor ou o controle exercido no âmbito de cada Poder.
- b) Controle Externo – é o controle exercido quando o órgão controlador não integra a estrutura do órgão controlado. É o controle de um Poder sobre o outro, da Administração Direta sobre a Indireta. O controle externo da gestão pública está previsto nos artigos 70 e 71 da Constituição Federal de 1988, cujo titular é o Congresso Nacional, que o exerce com o auxílio do Tribunal de Contas da União – TCU, e refere-se ao controle da gestão orçamentária, financeira, patrimonial contábil e operacional da União.

Existe ainda o Controle Social ou Exercício da Cidadania, trazido pela Constituição Federal de 1988, que é o controle exercido diretamente pelo cidadão, individualmente ou em forma de grupos organizados.

De modo abrangente, em todas as conceituações de controle subentende-se que existe uma meta que se quer alcançar para o atingimento de diretrizes que foram traçadas para serem executadas em um determinado intervalo de tempo. Os desvios ou faltas no atingimento deverão ser detectados pelo controle além de informar o que se deve fazer a respeito.

Sendo assim, o controle na atividade de administração pública deverá ter um padrão, que servirá de ponto de referência ou comparação para o controle e deverá culminar com medida adotada ou proposta pelo agente controlador.

Deve-se considerar, portanto, 4 elementos essenciais ao controle:

- 1 – um padrão/modelo;
- 2 – uma medida;
- 3 – agente do controle;
- 4 – controlador.

5 ACCOUNTABILITY NO BRASIL

Castro (2008, p. 515) defende a ideia de que a implantação da *accountability* no Brasil depende da mudança na cultura do relacionamento entre dirigentes públicos e cidadãos. Porém, o processo de construção do *accountability* é lento, e depende em grande parte de cobrança pela população e de mudanças culturais que acontecem lentamente.

Conforme José Pinho e Ana Campos *apud* Paludo (2010, p. 151), existe no Brasil “uma situação fraca de *accountability*”, imputando este efeito, por um lado, à sociedade, por exercer uma baixa pressão por transparência e prestação de contas e, por outro, aos próprios governos, que se insulam perante à sociedade civil.

A *Accountability* requer mudanças nas prestações de contas, buscando a imediata disciplina às ações de gestão pública. Esta prestação de contas difere das anuais, nas quais apresentam-se balanços, demonstrações financeiras do orçamento e avaliação do cumprimento de normas relativas ao exercício financeiro. No caso em tela, os controles estão voltados para a missão, objetivos de programas e efetividade destes, oferecendo a solução que a sociedade espera para resolver os problemas identificados e materializados nos orçamentos.

A responsabilização pela má utilização de recursos públicos começou a sofrer alterações com a Lei do Ciclo de Gestão, Lei n.º 10.180/2001, que inovou ao trazer a responsabilização dos dirigentes do setor público, quando tiver suas contas julgadas irregulares pelos Tribunais de Contas, não podendo ser nomeado para exercer função pública por cinco anos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, segundo Castro (2008, p. 516)

pode ser vista como uma *accountability* à brasileira quando obriga a prestação de contas e transparência dos gastos públicos, o equilíbrio entre ações e recursos durante o mandato, além de exigir que se coloque as contas do Prefeito à disposição da sociedade por 60 dias, com acesso a documentos e demonstrativos contábeis.

A LRF definiu regras, fixou limites fiscais, estabeleceu prazos para divulgação e informações e prestação de contas e exigiu novas estruturas de informações. Existe previsão de sanções, caso não sejam atendidas as regras acima, tais como, sanções institucionais (previstas na LRF) e sanções pessoais (Lei n.º 10.028/2000).

Segundo Castro (2011, p. 369) uma pesquisa realizada pelo instituto *Transparency International*, com sede em Berlim, fez um levantamento em 180 nações para compor uma

nota média entre zero e dez, em que zero corresponde ao nível mais alto de percepção de corrupção e dez ao nível mais baixo.

O Brasil ocupou a 72º lugar do *ranking* (3,5) empatado com a China. A Somália foi o último colocado e a Nova Zelândia ficou em primeiro lugar alcançando a média de 9,5. Na América Latina pode-se citar o Chile e o Uruguai como melhores avaliados, 7,0 e 6,7 respectivamente.

O gerenciamento e o acompanhamento das ações dos agentes públicos é uma maneira de controle da corrupção, sendo, a Lei de Responsabilidade Fiscal, no Brasil, um instrumento de *accountability* para o combate a Corrupção.

Dessa forma, o tema *accountability* se encaixa em toda reforma de gestão, uma vez que o que se em tais reformas é a eficiência, a eficácia, a efetividade e a transparência nos gastos públicos.

5.1 A Experiência da Reforma Administrativa na Nova Zelândia com Foco em *Accountability*

Nos anos 80, surgiu em diversos países do mundo um movimento de reformas de Estado e de reformas administrativas, tendo como objetivo a redução do déficit público e a diminuição do crescimento do setor estatal.

Esse movimento buscava a tentativa de reorganizar o setor público, que Carvalho (1997, p. 4) descreve como

mudança institucional no sentido de que seria necessário alterar tanto a estrutura como o funcionamento do setor público, possibilitando um acréscimo de sua autonomia, maior eficiência na consecução dos resultados, e ao mesmo tempo e em contrapartida, um maior controle daquele setor por parte da sociedade. Na dimensão ideológica, por representar uma mudança no paradigma que tem orientado a burocracia estatal: a chamada “burocracia weberiana” deveria dar lugar a uma “burocracia gerencialista”, com a consequente introdução de práticas típicas de mercado na administração pública.

Ainda segundo o autor (1997, p. 4)

o diagnóstico e a justificativa que nortearam — e ainda norteiam— esse movimento de reformas também são comuns: o setor público caracteriza-se por ser “inchado”, ineficiente, abrangendo áreas da economia às quais poderiam ser assumidas pela iniciativa privada e, principalmente, pelo setor estatal considerado como o maior responsável pelo déficit público.

A variável mais importante para a concretização dessas reformas é a manutenção da correlação das forças políticas reformistas, ou seja, a manutenção de um grupo político dominante sólido e que consegue reeleger-se por vários mandatos consecutivos e dar continuidade ao processo.

No século XIX, a Nova Zelândia trocou o aparato burocrático colonial por um novo modelo de administração de caráter estatizante. Apesar de essa nova administração possibilitar a eliminação dos abusos e vícios coloniais, o novo modelo acabou por constituir uma cultura que passou a ameaçar a estabilidade e sobrevivência do próprio sistema, em função das aceleradas transformações econômicas, sociais e políticas vivenciadas à época.

Carvalho (1997) destaca que é a partir dos anos 80 que organizações de caráter intergovernamental, notadamente o Fundo Monetário Internacional (FMI) e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), passaram a impingir uma revisão do setor público com vistas a superar, principalmente, o crescimento dos custos financeiros, a gerência financeira irresponsável e o aumento do empreguismo.

Foi, então, a partir de 1984, que o governo da Nova Zelândia começou a implementar uma grande reforma do setor público, buscando o lucro comercial e para efetivar seu objetivo estabeleceu que toda meta social a ser implementada pelas empresas estatais deveria ser, preliminarmente, aprovada pelo Parlamento e financiada pelo orçamento público e que as empresas estatais fossem postas na mesma situação jurídica das empresas privadas, expostas à concorrência e forçadas a buscar financiamento em condições de mercado, sem garantias públicas.

Richardson (1996) *apud* Carvalho (1997, p.10) assevera que o foco da reforma foi buscar melhorar a performance e garantir controle social, transparência e responsabilização sobre os atos dos agentes estatais, no conceito de *accountability*, e para isto especificou:

- melhorar a relação custo-efetividade da produção de bens e serviços pelo setor estatal;
- melhorar a qualidade desses bens e serviços;
- tornar o setor público provedor de bens e serviços mais responsável perante as necessidades dos consumidores;
- dar aos representantes eleitos maior controle sobre os recursos que foram utilizados.

A dinâmica da reforma neozelandeza, segundo Boston (1987, p. 423-442) *apud* Carvalho (1997, p. 10), pode ser entendida a partir de oito princípios básicos:

1) Separação das funções comerciais das não comerciais.

A justificativa baseia-se no conflito, na definição e execução do objetivos. Quando uma agência possui objetivos conflitantes, geralmente, nenhum desses objetivos é bem realizado. A forma de resolver tal problema foi separar as atividades comerciais das não comerciais. O principal resultado tem sido remover as funções comerciais dos departamentos do governo, e colocá-las em corporações públicas independentes. De acordo com Richardson, a separação das atividades comerciais das não comerciais alcança outro objetivo: deixa claro, de um lado, o núcleo do setor estatal e de outro, o setor empresarial do governo. Estes dois setores necessitam de diferentes estruturas organizacionais e regimes de *accountability*.

2) Separação entre as funções administrativa e de assessoria.

Este princípio relaciona-se à proibição de que as agências responsáveis pela administração e implementação das políticas forneçam consultoria aos ministros em matéria de políticas públicas. Noutro aspecto argumenta-se que os ministros devem dispor sempre de uma fonte alternativa de consultoria; ou seja, para cada visão de um problema, uma consultoria diversa. Por exemplo, na área de proteção ambiental, uma mesma agência não deverá fornecer consultoria nas áreas de conservação e desenvolvimento, ou em eficiência e equidade.

3) Princípio do “quem usa paga” (*user-pays*).

Este princípio afirma a necessidade de se cobrar o preço real pelos serviços e bens produzidos pelos departamentos e agências do Estado, no que se refere à comercialização intragoverno. Ele visa eliminar uma prática arraigada no serviço público, de se fazer um preço especial, sempre mais baixo, ou mesmo não se cobrar, quando o cliente era um órgão do próprio Estado. Os objetivos deste princípio são:

- a) tornar claro para o administrador público que nada mais é de graça, e encorajar uma mudança de comportamento;
- b) sendo o preço o mesmo, tanto o setor público quanto o privado, ambos são forçados a avaliar o quanto o serviço é realmente importante, o que proporciona economia;
- c) aumentar a renda auferida com a prestação do serviço;
- d) evitar desperdício, já que somente irá comprar aquele que realmente necessitar do serviço ou do produto.

4) Transparência na concessão de subsídios.

Desde a entrada em vigor do *State-Owned Enterprises Act*, de 1986, o principal objetivo das nove corporações públicas foi operar com a filosofia de sucesso gerencial, visando à obtenção de lucros. Ou seja, deverão ser “lucrativas e eficientes como as empresas que não são de propriedade da Coroa”, e ao mesmo tempo, serem “boas empregadoras”, exibindo “um senso de responsabilidade social”.

No caso de o governo necessitar de bens e serviços de uma empresa governamental (SOE), de natureza não-lucrativa, tal como a extensão de energia elétrica, ou de estradas de rodagem para áreas não economicamente

rentáveis, ele deverá fazer um contrato formal com a empresa prestadora dos serviços.

O que se deseja é que serviços que necessitam ser subsidiados, sejam claramente definidos e publicamente abertos, ou seja, deve haver transparência no processo.

5) Neutralidade competitiva.

Este princípio relaciona-se ao anterior. O seu objetivo é garantir uma competição justa entre as empresas do Estado e as empresas privadas. Ele garante que as empresas públicas deverão ser livres de entraves e controles burocráticos que as possam prejudicar na livre competição de mercado, e, ao mesmo tempo, garante uma igualdade de competição, não permitindo a elas privilégios especiais, tais como a manutenção de direitos de monopólio, garantia de clientela ou financiamento subsidiado.

Exige, também, que as novas SOE's adquiram seus bens e ativos do governo, após uma apropriada avaliação mercadológica. Isto tem provocado bastante controvérsia, porque diferentemente da avaliação de uma propriedade, que é relativamente fácil de ser feita, a avaliação de recursos naturais, tais como um reserva hídrica ou de carvão, uma reserva florestal, é bem mais complexa, e, sendo mal conduzida, pode impactar negativamente a performance e a estrutura de preços da empresa.

6) Descentralização e aumento do poder discricionário do administrador.

A descentralização do processo decisório tem sido um elemento básico para conferir maior eficiência, adaptabilidade e responsabilidade à burocracia, na reforma neozelandeza.

Os administradores públicos detêm agora grande responsabilidade pelas decisões a respeito de compras, estabelecimento de preços, investimentos, delegação de autoridade para níveis de competência, etc.

7) Melhoramento da *accountability*.

Ao lado do movimento pelo aumento da autonomia gerencial acha-se a questão da eficiência, eficácia e transparência dos controles financeiros das agências públicas — *accountability*, em relação ao Parlamento e ao Executivo.

Na Nova Zelândia, a *accountability* é assegurada através de duplo acompanhamento: ministerial e parlamentar, visando verificar até que ponto a agência ou departamento cumpriu seus objetivos. As formas que facilitam esse processo podem ser resumidas da seguinte forma:

- a) as agências governamentais devem estabelecer objetivos claros e específicos, indicadores de performance em conjunto com o ministro ao qual seja subordinada;
- b) o relatório da agência deve estabelecer a relação entre o que foi realizado e o que foi estabelecido anteriormente;
- c) regime de incentivos e sanções para os administradores;
- d) reforma do Parlamento, concedendo-lhe maiores poderes para manter investigações e dotando-o de recursos para melhorar seu quadro de *staff*.

8) Assistência durante o período de transição.

A reorganização administrativa do Estado não foi realizada sem traumas: alterou a vida de milhares de empregados públicos, com desemprego e

aumento de preços ao consumidor. Compreendendo esta situação, e para minimizar os custos sociais decorrentes das mudanças, o governo introduziu várias medidas de caráter transitório. As mais importantes compuseram o *Permanent Staff Deployment Package*, negociado com representações de classe do setor público no final de 1986. Aos empregados considerados como excessivos na formação das novas SOE's, foram oferecidos quatro opções: aposentadoria precoce, retreinamento, recolocação em outro setor do governo, demissão voluntária, sendo que esta última forma foi oferecida pela primeira vez na história do serviço público da Nova Zelândia. (CARVALHO, 1997, p. 10 -11).

Assim como no Brasil, no caso da concepção da LRF, o Fundo Monetário Internacional influenciou de forma determinante a reforma da Nova Zelândia com uma grande preocupação com a transparência na Administração Pública.

Um dos instrumentos ou diplomas legais da reforma, ainda conforme Carvalho (1997, p. 17) foi o *Fiscal Responsibility Act*, de 1994, que apresentou como princípio básico a redução total do débito público para níveis prudentes, ou seja, que o gasto total do governo em cada ano fiscal deveria ser inferior às receitas totais no mesmo exercício fiscal.

A experiência neozelandeza é um paradigma internacional de transparência, a qual é caracterizada pelo amplo controle de todas as etapas de gasto pela sociedade e pela responsabilização dos gestores por ações não planejadas e não transparentes.

6 FORMATAÇÃO ESTRUTURAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO PÚBLICO NO BRASIL

Este capítulo trata da evolução histórica do Sistema de controle interno no Brasil, suas constantes mudanças de foco e, conforme Castro (2011, p. 319):

É importante assinalar que o sistema de controle interno ainda está se acomodando ao novo modelo na forma de Controladoria com foco em avaliação da gestão federal e combate à corrupção na esfera municipal [...] Esta situação ficará mais clara se entendermos o que, historicamente, ocorreu com o sistema de controle interno

O Poder Executivo assume o controle interno administrativo, nos anos 60, após a Constituição Federal de 1946 atribuir ao Tribunal de Contas da União o controle prévio sobre atos de gestão do executivo, o que coibiu uma superestrutura vinculada ao Tribunal de Contas.

Com os militares no poder foi promulgada a Lei n.º 4.320/64, e ficou claramente definida a separação entre controle interno, exercido pelo Governo, e controle externo, de responsabilidade do Congresso Nacional e do TCU.

A referida Lei institucionalizou o controle interno como um novo tipo de controle da Administração Pública. Ficaram evidenciadas as atribuições de Controle Interno para o Poder Executivo e do Controle Externo, este cargo do Tribunal de Contas da União. Só não ficou claro se o Controle Interno mantido pelo Executivo atenderia o Poder Legislativo e o Judiciário.

A Constituição de 1967, a sexta Constituição brasileira, previa que a reforma do Estado e que a fiscalização financeira e orçamentária da União seria exercida pelo Congresso Nacional, por meio de controle externo, e pelos sistemas de controle interno, instituídos por lei.

Castro (2011, p. 324) expõe a importância do Decreto-Lei n.º 200/67 como base legal de sustentação da grande reforma administrativa feita no país à época. Ressalte-se que o atual sistema de controle interno do governo federal, previsto no art. 74 da Constituição, recepcionou grande parte do que foi previsto no art. 13 do Decreto-lei n.º 200/67.

A reforma administrativa trazida pelo Decreto-Lei n.º 200/67 foi introduzindo mudanças de forma gradual. No controle interno, substituiu a Contadoria Geral da República pela Inspeção Geral de finanças de cada Ministério.

A atribuição principal da Contadoria Geral da República era ser responsável pela direção geral dos serviços contábeis da União, sendo dirigida por um Contador Geral estando subordinada diretamente ao Ministro da Fazenda. Já as Inspetorias (IGF's) tinham o foco predominante contábil.

Segundo Castro (2011, p. 329), houve o acúmulo de atribuições e trabalho nas IGF's, o que prejudicou a sua atuação, acabando por inviabilizar uma gestão eficiente na área de controle interno. Com o intuito de amenizar a situação, criou-se o Sistema de Programação Financeiro do Tesouro Nacional. Ressalte-se que mesmo sem a função financeira a IGF ficou sobrecarregada e atuando de forma desarticulada e heterogênea.

Dessa forma, criou-se a Comissão de Coordenação das Inspetorias Gerais de Finanças (INGECOR) para coordenar os assuntos relativos aos sistemas de administração, finanças, contabilidade e auditoria, o que aumentou a integração das áreas e pessoas, inclusive dos órgãos militares.

Em 1972, devido à grave crise econômica, houve a transferência do comando do sistema de controle interno do Ministério da Fazenda para o Ministério do Planejamento com a criação do Sistema de Planejamento, que promoveu alterações de foco e na organização do sistema.

O Sistema de Planejamento Federal compreendia as atividades de planejamento propriamente ditas de orçamento e de modernização da Administração Federal, com a participação de todos os órgãos do Governo, inclusive a Administração Indireta.

Em 1985, o Brasil passa novamente por mudanças profundas no campo político, que acabaram por se refletir no campo das finanças e do controle. Na área do controle interno tem-se novamente a transferência da Secretaria Central de Controle Interno (SECIN) e da Comissão de Coordenação do Controle Interno (INTERCON) para o Ministério da Fazenda, havendo retrocesso para as atividades de auditoria, fiscalização e controle interno, pois houve sensível diminuição da autonomia e da independência dos citados órgãos transferidos.

Com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o Sistema de Administração Financeira Contabilidade e Auditoria e a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN) foram extintas.

Coube à STN, segundo Castro (2011, 335) o papel econômico-financeiro, especialmente quanto ao controle das operações realizadas por conta e ordem do Tesouro

Nacional, dos pagamentos relativos aos respectivos compromissos financeiros, valores mobiliários, contratação de operações de crédito externo etc.

A STN ficou responsável por dar credibilidade às informações do Governo Federal, por meio de três ações: a criação da instituição “STN”, o desenvolvimento e manutenção do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e pela criação da Carreira de servidores estáveis de Analistas e Técnicos de Finanças e Controle.

A promulgação da Constituição de 1988 alterou o foco do controle interno com a previsão da criação do Sistema de Controle Interno com finalidades específicas e a existência de sistemas de controle interno em todos os Poderes e, ainda, que eles exercessem suas atividades de forma integrada.

Somente a partir do impeachment do Presidente Fernando Collor e várias CPIs é que se observa a preocupação com a necessidade de reestruturação e reformulação do Sistema de Controle Interno, em decorrência da sobrecarga da STN, órgão central da SCI.

Nesse contexto de necessidade de mudanças para dar uma satisfação à sociedade e ao Congresso Nacional, que o Poder Executivo editou a Medida Provisória n.º 480/94, que após 88 meses se transformou na Lei n.º 10.180/2001, que criou a Secretaria Federal de Controle (SFC) com a atribuição de cuidar das atividades de Auditoria, Fiscalização e Avaliação de Gestão.

Dessa forma, a Lei n.º 10.180/2001 atribuiu ao Sistema Federal de Controle Interno a competência de órgão central do SCI, que ficou estruturado da seguinte forma:

- Conselho Consultivo do Sistema de Controle Interno;
- Secretaria Federal de Controle;
- Secretaria do Tesouro Nacional; e
- Órgãos setoriais de controle interno (CISETS) dos Ministérios Militares, da Presidência da República e do Ministério das Relações Exteriores.

Em 1995, paralela às reformas do SCI, surgia a reforma administrativa, buscando implantar uma gestão com foco nos resultados, concretizada pela Emenda Constitucional n.º 19/98 que mudava a política administrativa; o Decreto n.º 2.829/98 que regulava a política orçamentária ao instituir o Plano Plurianual (PPA); e o Decreto n.º 3.366/2000, que consolidou o SCI.

Nesse novo modelo de gestão é preciso mudar o foco voltado para o passado e para os processos e se voltar para o futuro e concentrar-se nos resultados e para se adaptar a nova realidade o SCI separou a auditoria da fiscalização, ficando esta com o acompanhamento das ações e aquela com a avaliação da gestão de forma integral.

Em função da crise vivenciada em 2000, o Governo decidiu fazer um corte na sua estrutura administrativa, que teve como exemplo o Ministério da Fazenda que reduziu 35% da estrutura da Secretaria Federal de Controle. Em 2001, um novo modelo de SCI foi transformado em lei, no qual já sinalizava que SFC deveria centrar-se nas finalidades estabelecidas na Constituição Federal de 1988, ou seja, avaliar a gestão dos administradores e a execução dos Programas de Governo, além de apoiar o controle externo.

O Governo atendeu a recomendação do TCU e, por meio do Decreto n.º 4.113/2002, transferiu a Secretaria Federal de Controle para a Casa Civil da Presidência da República. Porém, dois meses depois, a SFC foi transferida para a Corregedoria, em decorrência de problemas políticos, advindos das auditorias que tratavam de temas polêmicos, exigindo pronunciamento do Presidente, já que a SFC estava ligada à Casa Civil.

A Corregedoria foi transformada em Controladoria Geral da União (CGU), em 2002, pela Medida Provisória n.º 37/2002, e posteriormente se transformou na Lei n.º 10.683/2003 que criou a CGU.

Desde a estruturação do SCI, em 1994, o controle interno estava voltado para concretização das finalidades estabelecidas na Constituição Federal. Com a mudança para Controladoria o foco se voltou para correição, mas com a criação da CGU passou a incluir em suas responsabilidades a promoção da transparência e do combate e prevenção à corrupção.

6.1 Controle Interno nos Três Poderes

Para Castro (2008), uma delimitação básica de controle, aplicável a qualquer esfera de governo ou poder, parte destas duas premissas, objetiva e subjetiva, e menciona:

(...) não importa se o poder seja por um, por alguns ou por muitos. Quem detém o poder tende dele abusar, colocando em risco o processo democrático. Este é o ensinamento de Montesquieu, para sustentar que a liberdade política se encontra nos governos moderados. Montesquieu escreveu em sua célebre obra 'O Espírito das leis': 'O poder vai até onde encontra seus limites'. (CASTRO, 2008, p. 269)

Com base nisso, o “Clássico Francês” criou a doutrina da separação dos poderes e do mecanismo de freios e contrapesos em que um poder controla o outro por meio de suas funções típicas e atípicas.

O artigo “Controle Interno nas Entidades Públicas”¹ apresenta a estrutura dos sistemas de controle nos três poderes:

A Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001 em seu Título V dispõe sobre o sistema de controle interno do Poder Executivo, que é formado de um órgão central, a Controladoria-Geral da União (CGU), e órgãos setoriais da Casa Civil, Advocacia-Geral da União - AGU, Ministério das Relações Exteriores e Ministério da Defesa, por unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa e por unidades regionais do órgão central, as chamadas Gerências Regionais de Controle Interno (GRCI), nos Estados.

A CGU tem como atribuição a orientação normativa e a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema. Está vinculada diretamente à Presidência da República, e seu titular tem a denominação de Ministro de Estado do Controle e da Transparência. A Secretaria Federal de Controle Interno tem sua estrutura formada pela Ouvidoria-Geral da União, pela CGU e pela Secretaria de Prevenção de Corrupção e Informações Estratégicas, e desempenha as atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdictionados aos órgãos setoriais.

O Poder Judiciário no Brasil possui uma estrutura complexa, com autonomia dos tribunais em seus diversos níveis, não havendo um sistema de controle interno integrado. As atividades de controle administrativo são desempenhadas por secretarias internas às estruturas dos órgãos judiciários. Dessa forma, possui como peculiaridade em relação aos outros poderes a existência de um órgão com atribuições de controle interno com suporte distinto do artigo 74 da Constituição Federal: o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), criado em 2004 e instalado em 2005, que encontra amparo constitucional em seu artigo 103-B.

O CNJ é órgão interno de controle administrativo, financeiro e disciplinar da magistratura. Tem natureza exclusivamente administrativa, e sua competência é relativa apenas aos órgãos e juízes situados, hierarquicamente, abaixo do Supremo Tribunal Federal. Há preeminência deste, como órgão máximo do Poder Judiciário, sobre o Conselho, cujos

¹Controle Interno nas Entidades Públicas – Disponível em: http://www.ta.gov.mz/IMG/pdf/Controle_Interno_nas_Entidades_Publicas.pdf. Acesso em 16.06.2012. p. 5.

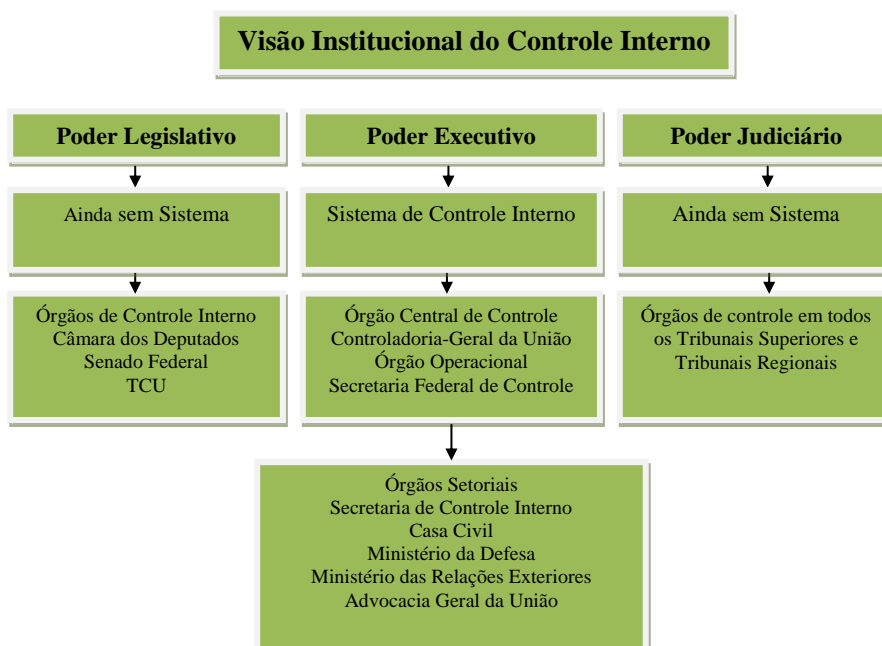
atos e decisões estão sujeitos ao controle jurisdicional. Interessante mencionar que em virtude de sua recente instalação, o CNJ celebrou com o Tribunal de Contas da União o Acordo de Cooperação Técnica n. 1/2007, com vistas a favorecer as instituições signatárias com a troca mútua de experiências e conhecimentos.

O Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional, que se compõe da Câmara de Deputados e do Senado Federal. O Tribunal de Contas da União é órgão auxiliar do Congresso Nacional, no exercício do controle externo. Não há um sistema único de controle interno para esses três órgãos. Cada Casa tem uma secretaria responsável por essa atividade.

O Senado dispõe de um efetivo de 25 servidores em seu órgão de controle interno. A sua estrutura conta com três divisões: Subsecretaria de Auditoria de Recursos Humanos, Subsecretaria de Auditoria Contábil e Subsecretaria de Auditoria de Gestão.

A Câmara dos Deputados conta com 37 servidores em sua secretaria de controle interno, que é composta por quatro divisões: Coordenação de Auditoria de Licitações, Contratos e Patrimônio, Coordenação de Auditoria Contábil e Operacional, Coordenação de Auditoria de Pessoal e Coordenação de Auditoria de Assuntos Parlamentares. A Secretaria de Controle Interno do Tribunal de Contas da União tem 18 servidores e suas atividades são divididas em duas diretorias: Diretoria de Auditoria Interna e Diretoria de Acompanhamento e Orientação de Gestão.

Figura 7 - Visão Institucional do Controle Interno



7 CONTROLE INTERNO COMPARADO

O aperfeiçoamento do Sistema de Controle Interno extrapola as fronteiras nacionais, principalmente pelo ambiente de mudanças que as organizações vêm passando na busca de metodologias que enfocam a evidenciação de resultados e a efetividade dos sistemas de governo.

Cumprе ressaltar a presença de algumas estruturas e configuração deste tipo de controle em alguns importantes países do mundo.

O TCU (BRASIL, 2009), em estudo elaborado com o objetivo de principal subsidiar discussão, no âmbito do Senado Federal, de anteprojeto de proposta legislativa para definição de critérios gerais de controles internos, gestão de riscos e governança na administração pública brasileira, analisou os aspectos relativos à obrigatoriedade legal de os órgãos e entidades do setor público implantarem, manterem e avaliarem sistemas de controles internos e a adoção ou não de modelos de referência.

No estudo realizou-se uma pesquisa em 6 (seis) países (Canadá, Estados Unidos, Chile, Paraguai, Colômbia e África do Sul) e no Estado de Nova Iorque para verificar como essas nações tratam o controle interno em seus ordenamentos jurídicos.

Cabe ressaltar que o referido estudo trabalha os conceitos de controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s) como expressões sinônimas, que se referem ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para a vigilância, fiscalização e verificação, que permite prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos. (BRASIL, TCU, 2009, p. 4).

Wallace (1991, p.51 *apud* ANTUNES, 1998, p.54 *apud* BRASIL, 2009, p. 4) atenta para o fato de o Instituto Americano de Auditores Independentes (*American Institute of Certified Public Accounts - AICPA*) ter introduzido uma nova terminologia para a área de controle: Estrutura de Controle Interno.

A nova terminologia substitui a terminologia antiga “Sistema de Controle Interno”, pois torna seu conteúdo mais abrangente, conforme Antunes (1998, p. 54 *apud* BRASIL, TCU, 2009, p. 5) que afirma a edição da norma de auditoria SAS 55 aborda o termo

“estrutura”, uma vez que incorpora o ambiente de controle, o sistema de contabilidade e os procedimentos de controle, além de introduzir o conceito de risco de controle.

Os modelos de referência de controle interno adotados para análise do texto são a perspectiva de aprimoramento da INTOSAI, o COSO I e o COSO II.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI é uma organização não governamental, autônoma e independente, que tem por objetivo oferecer um marco institucional para a transferência e aprimoramento de conhecimentos sobre a atividade de fiscalização pública, através do intercâmbio de experiências.

Segundo o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional – COSIF (BACEN, 1987), em 1985, nos Estados Unidos, foi criada a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como *Treadway Commission*, com o objetivo de estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis e fazer recomendações para a redução de sua incidência.

Tal Comissão criou o *Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) (Comitê das Organizações Patrocinadoras), que estabeleceu critérios práticos, amplamente aceitos, para o estabelecimento de controles internos e para avaliação de sua efetividade.

Segundo definição do relatório de Gerenciamento de Riscos na Empresa – Estrutura Integrada da AUDIBRA, o COSO é um modelo conceitual para o gerenciamento de riscos corporativos, proporcionando as diretrizes para a evolução e aprimoramento do gerenciamento de riscos e dos procedimentos para sua análise, formado por representantes da *American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accountants, Financial Executives Internationl, Institute of Managements Accountants e pelo Institute of Internal Auditors*, ao qual está ligado ao Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA), através da Federação latino-americana de Auditores Internos (FLAI).

O objetivo do COSO é o Controle Interno, definido como um processo desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos da empresa, nas seguintes categorias: eficiência e efetividade operacional, inclusive com os objetivos e metas de desempenho e rentabilidade, bem como da segurança e qualidade dos ativos.

Na base estrutural do COSO, encontram-se cinco elementos estruturantes e que estão inter-relacionados:

- Ambiente de controle;
- Avaliação e gerenciamento dos riscos;
- Atividade de controle;
- Informação e comunicação;
- Monitoramento.

Um dos objetivos fundamentais dessa estrutura é contribuir para que a gestão de empresas e demais organizações adotem uma forma mais adequada de abordar os riscos inerentes ao cumprimento de seus objetivos, desenvolvendo uma consciência ou cultura de controle nas entidades, nas quais as pessoas da entidade saibam quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e se têm a consciência, a competência e o comprometimento de fazerem o que é correto da maneira correta.

As maiores mudanças básicas ocorreram nas regras de governança corporativa com o aumento da responsabilidade dos executivos das organizações bem como dos responsáveis perante a emissão e divulgação de relatórios financeiros. Também foi dada mais ênfase no uso de controles internos mais rígidos.

Após a publicação do COSO I, várias organizações internacionais revisaram suas normas para incorporar o conceito de controle interno sintetizado pelo modelo, segundo o qual:

Controle Interno é um processo realizado pela diretoria, por todos os níveis de gerência e por outras pessoas da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: a) eficácia e eficiência das operações; b) confiabilidade de relatórios financeiros; c) cumprimento de leis e regulamentações aplicáveis. (COSO, 1992, p.1).

O modelo COSO I tornou-se referência mundial, pelo fato de:

- uniformizar definições de controle interno;
- definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado;
- delinear papéis e responsabilidades da administração;
- estabelecer padrões para implementação e validação; e
- criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

Os países desenvolvidos, detentores dos níveis mais baixos de fraude e mais altos de pesquisa em gestão pública, seguiram a tendência, desenvolvendo e utilizando seus próprios padrões de estrutura de controles internos com esse papel ampliado.

A INTOSAI vem, nos anos recentes, defendendo padrões de estruturas e processos de controle interno calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa.

Em 2002, após os escândalos das companhias que manipularam suas informações contábeis (*Enron, Tyco, WorldCom* e outras) e abalaram a confiança dos investidores e reforçaram a necessidade de maior transparência e confiabilidade na confecção e divulgação das informações contábeis e financeiras, o Congresso Americano pressionado pela Sociedade aprovou a Lei *Sarbanes-Oxley*, (Paul S. Sarbanes e Michael Oxley) – Lei SOX – que reformulou e regulamentou o mercado de capitais, como forma de erradicar a manipulação indevida de informações financeiras.

Com as mudanças trazidas pela Lei SOX, os controles internos passaram a compor suas pautas com boas práticas de governança corporativa, reforçado por estudos realizados pela *Pricewaterhouse Coopers*, a pedido do próprio COSO, que deu origem ao trabalho denominado “Gerenciamento de Riscos Corporativos: estrutura integrada”, que passou a disseminar suas teses como COSO II, voltado mais para o gerenciamento de riscos.

O controle interno agora é parte integrante do gerenciamento de risco o que fez com que os 5 componentes do COSO I passassem a 8 no COSO II, contemplando:

- ambiente interno;
- fixação de objetivos;
- Identificação de Eventos
- avaliação de riscos;
- resposta a risco;
- atividade de controle;
- informações e comunicações; e
- monitoramento.

Tabela II – Comparação dos elementos do COSO I e COSO II

COSO I – CONTROLES INTERNOS	COSO II – GERENCIAMENTO DE RSICOS
ELEMENTOS	ELEMENTOS
Ambiente de Controle	Ambiente Interno
-	Fixação de objetivos
-	Identificação de Eventos
Avaliação de Riscos	Avaliação de Riscos
-	Respostas aos Riscos
Atividades de Controle	Atividades de Controle
Informação e Comunicação	Informação e Comunicação
Monitoramento	Monitoramento

Fonte: CASTRO (2011, p. 401). Com adaptações.

Antes de avaliarmos o controle interno em alguns países do mundo, é muito pertinente ao desenvolvimento deste trabalho a conceituação de governança corporativa, uma vez que entre os seus princípios temos o conceito de *accountability*.

A estrutura fundamental da *accountability* para o setor público, de acordo com Marques (2007 apud MAGALHÃES, 2011, p.11), conforme figura abaixo, mostra a separação das funções executivas e legislativas de governo, já que a legislatura (Parlamento) tem o direito e a responsabilidade de manter o governo responsável pela gestão e atividades, por meio de auditorias e apreciação e deliberação de relatórios.

Figura 8 - Modelo Global de Responsabilização no Setor Público



Fonte: Marques (2007 apud MAGALHÃES, 2011, p.11) - adaptado do *International Federation of Accountants*. 2001.

Dessa forma, percebe-se que um dos elementos da governança no setor público tem a ver com a governança pública e inclui sistemas de *accountability* ao Poder Executivo e ao Poder Legislativo.

O Estudo do TCU (BRASIL, 2009, p.22) relaciona alguns dos princípios fundamentais da boa governança comuns a diversos autores:

- **transparência** (*disclosure*): representa o processo de contínua demonstração, pelo agente, de que sua gestão está alinhada às diretrizes estratégicas previamente fixadas pelo principal. Não é só limitar-se à “obrigação de informar” (*accountability*), o agente (a administração) deve cultivar o “desejo de informar”.
- **equidade** (*fairness*): tratamento justo e igualitário a todas as partes interessadas, sendo totalmente inaceitáveis atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto.
- **prestação de contas** (*accountability*): os agentes da governança devem prestar contas de sua atuação a quem os fez delegação e respondem integralmente por todos os atos que praticarem no exercício desse mandato; e
- **responsabilidade** (*responsability*): definição de uma política de responsabilidade que assegure a máxima sustentabilidade dos negócios, incorporando considerações de ordem ética, social e ambiental em todos os processos e relacionamentos.

Os inúmeros casos atuais de fraude e a nova economia colocaram em questionamento os mecanismos de controle interno da administração pública em diversos países.

Nos países avaliados pelo TCU (BRASIL, 2009, p. 23-43) observou-se a seguinte estrutura de controle em seus ordenamentos jurídicos:

- No Canadá a obrigação de instituir, manter e avaliar controles internos no setor público não é objeto de lei ou norma específica. No entanto, o tema é encontrado em relatórios de auditorias e em estudos sobre métodos e técnicas do *Office of the Auditor General of Canada* (OAG), que tem como jurisdicionados órgãos públicos federais (incluindo as províncias). Auditorias desse órgão envolvem a avaliação de controles internos, o que pressupõe a necessidade de existência e eficácia desses. Com efeito, a Lei de Administração Financeira do Canadá (*Financial Administration Act*) atribui responsabilidades a ministros e chefes departamentais, perante o Parlamento e as comissões do Senado e da Câmara dos Comuns, pela

organização de recursos conforme as políticas e procedimentos governamentais e pela manutenção de eficazes controles internos. (BRASIL, 2009, p. 23) As estratégias de controle do governo do Canadá, segundo o Estudo do TCU foram definidas na publicação *Federal Government Spending: a priori and a posteriori Control Mechanism*, de 2007: (BRASIL, 2009, p. 24)

- a) *A priori internal control* – controle existente em cada fase do ciclo orçamentário. Visa garantir a sua efetividade;
 - b) *A posteriori internal control* – controle realizado pela Controladoria-Geral, que é a auditoria interna do governo federal (equivalente à nossa CGU);
 - c) *A posteriori external control* – controle externo realizado pelo OAG;
 - d) *A priori parliamentary control* – aprovação do orçamento pelo parlamento (*Senate, House of Commons and theirs committees*), e
 - e) *A posteriori parliamentary control* – acompanhamento da execução orçamentária pelas comissões do parlamento.
- O Congresso dos Estados Unidos, em 1982, em seção conjunta do Senado e da Câmara dos Representantes, alterou a Lei de Contabilidade e Auditoria de 1950 (*Accounting and Auditing Act of 1950*) com o objetivo de incluir a obrigatoriedade de avaliações contínuas e relatórios sobre a adequação dos sistemas de controle interno contábil e administrativo de cada órgão/entidade, e para outros fins. A lei alterada passou a denominar-se Lei Federal de Integridade na Gestão Financeira, e suas novas disposições obrigam os órgãos públicos federais a estabelecerem controles internos, seguindo padrões prescritos pelo órgão de controle externo daquele país, o GAO. (BRASIL, 2009, p. 24)
 - O Estado de Nova York editou, em 1987, o *New York State Governmental Accountability, Audit and Internal Control Act*, que evidenciou a importância da implantação de bons controles internos. Esse ato foi atualizado em 1999 e estabeleceu a responsabilidade dos controles internos nos vários setores/poderes do governo:
 - a) capítulo 18 (*Executive Law*), artigo 45: responsabilidades dos controles internos das agências estatais;

- b) capítulo 32 (*Legislative Law*), artigo 6: responsabilidades dos controles internos do poder legislativo;
- c) capítulo 30 (*Judiciary Law*), artigo 7: responsabilidades dos controles internos do poder judiciário, e
- d) capítulo 43 (*Public Authorities Law*), artigo 9: responsabilidades dos controles internos das autoridades públicas. (BRASIL, 2009, p. 33)
- As normas chilenas prescrevem a obrigatoriedade de implantação e avaliação de controles internos nos órgãos e entidades da administração pública. O cumprimento dessa obrigatoriedade é garantido por meio da responsabilização de gestores envolvidos nos processos, em todas as instâncias, além da avaliação realizada pela própria controladoria em auditorias específicas. Não há, no entanto, ato normativo ou legal específico que institua metodologia ou modelo de controles internos como referência. Os dispositivos estão dispersos em leis, decretos e resoluções. O Estado Chileno é um estado unitário, desse modo, as leis que não tratam de órgãos ou entidades específicos possuem abrangência nacional. (BRASIL, 2009, p. 35)
 - No Paraguai e na Colômbia a obrigatoriedade de controle interno foi estabelecida em leis, sendo que na Colômbia a obrigatoriedade deriva da própria Constituição. Em ambos os casos, as normas relativas à implantação, manutenção e avaliação de sistemas de controle interno ficaram a cargo das Controladorias-Gerais. Ambos desenvolveram modelos próprios de implantação e manutenção de controles internos em suas administrações públicas, tendo como base o modelo COSO. O estabelecimento de controles internos na administração pública, no Paraguai, é prescrito nas leis 1535/99 (de Administração Financeira do Estado) e 276/94 (Orgânica e Funcional da Controladoria-Geral da República). Como no caso do Chile, o Paraguai também é um estado unitário, portanto essas leis obrigam todos os órgãos e entidades públicos paraguaios instituírem controles internos. (BRASIL, 2009, p.36)
 - A Colômbia, assim como o Paraguai, elaborou seu modelo de controle com o auxílio da USAID. O modelo foi introduzido por meio de decreto presidencial, regulamentando a Lei 87 de 1993, que fixou normas gerais para o exercício do controle interno nos órgãos e entidades do Estado, uma vez que a Assembleia

Nacional Constituinte decidiu eliminar o controle prévio por parte da Controladoria-Geral e, em seu lugar, determinou o estabelecimento de controle interno exercido pelos próprios órgãos e entidades. (BRASIL, 2009, p. 38)

- No Peru, em 1998, a Controladoria-Geral emitiu a resolução 72 (*Normas Técnicas de Control Interno para El Sector Público*), para ser marco de referência em matéria de controle interno. Em decorrência dessa resolução, a implementação dos controles nos órgãos e entidades públicos foi crescente e motivou a expedição de uma lei específica para regular o estabelecimento, funcionamento, manutenção, aperfeiçoamento e avaliação dos sistemas de controle interno das entidades do Estado, o que resultou na lei 28716/2006 (*Ley de Control Interno de las Entidades Del Estado*). Como o Peru é um estado unitário, essa lei tem aplicabilidade nacional. (BRASIL, 2009, p. 41)
- A previsão de implantação e manutenção de controles internos nos órgão e entidades da administração pública da África do Sul tem origem constitucional e é repercutida em legislações esparsas, que estabelecem critérios e responsabilidades para tal. Os princípios básicos da *accountability* sul-africana são: conformidade, economicidade, desempenho (eficiência e efetividade), publicidade, análise de risco, controles internos, responsabilização e monitoramento. Apesar de não consolidados em um único documento, a Auditoria-Geral da África do Sul imprime grande importância a esses princípios, o que pode ser observado pela presença constante nas normas que disciplinam a atuação desse órgão de controle. (BRASIL, 2009, p. 42).
- No Brasil, a regulamentação do controle interno estatuído pela Constituição de 1988 se limitou a tipificar as finalidades e as características orgânicas do sistema de controle interno, e não apresentou o conceito dessa importante atividade administrativa para a consecução dos resultados de gestão. As normas infraconstitucionais que tratam de controle interno, tais como as leis 4.320/64, 8.666/93 e 10.180/01, a lei complementar 101/00 e o decreto-lei 200/67, também não deixam claro o conjunto de políticas e de seus objetivos, com o controle interno referente ao poder de autocontrole detido pela administração pública. E mais, ao se tentar comparar as finalidades do sistema de controle interno dos poderes constituídos ao conceito de controle interno inerente aos processos organizacionais, não se chega a um único padrão conceitual. (BRASIL, 2009, p.

44) A resolução 3.380/2006 dispõe sobre a implementação de estrutura de gerenciamento do risco operacional e faz parte das normas de implantação do Basileia II no Brasil.

Tabela III - Comparativa da Regulação de Controles Internos em Países do Mundo, segundo conclusões do Estudo “Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países”. TCU. 2009.

País	Canadá	EUA	Nova York	Chile	Paraguai	Peru	Colômbia	África do Sul	Brasil
Regulação do Controle Interno	O assunto não é objeto de lei específica.	O Congresso optou por alterar a <i>Lei de Contabilidade e Auditoria</i> , de 1950, para nela incluir uma seção obrigando entidades e órgãos públicos a estabelecer controle interno de acordo com padrões prescritos pelo GAO (órgão de controle externo americano) e a realizar avaliações contínuas e relatórios periódicos sobre sua adequação de acordo com as diretrizes estabelecidas pelo OMB (órgão de gestão e orçamento) em consulta com o GAO.	O New York State Governmentality, <i>Audit and Internal Control Act</i> , que evidenciou a importância da implantação de bons controles internos.	Trata do controle interno em diversas normas esparsas.	Introduziu controles internos por meio da Lei Orgânica da Controladoria Geral da República.	Editou leis específicas regulando, de forma exaustiva, a elaboração, aprovação, implantação, funcionamento, aperfeiçoamento e avaliação de controle interno nas entidades do Estado. Por exemplo, a Lei 28716 de 2006 - <i>Lei de Controle Interno das Entidades do Estado</i> , regulamentada por resolução de sua Controladoria-Geral.	Editou leis específicas regulando, de forma exaustiva, a elaboração, aprovação, implantação, funcionamento, aperfeiçoamento e avaliação de controle interno nas entidades do Estado. Por exemplo, a Lei 87 de 1993, que <i>estabelece normas para o exercício do controle interno nos órgãos e entidades do Estado</i> , regulamentada por Decretos Nacionais.	Tem origem constitucional e é repercutida em legislações esparsas, que estabelecem critérios e responsabilidades. Os princípios básicos da <i>accountability</i> sul-africana são: conformidade, economicidade, desempenho, publicidade, análise de risco, controles internos, responsabilização e monitoramento.	O caso Brasileiro assemelha-se ao americano, pois aqui também se pensa em tratar do controle interno como um capítulo da Lei 4.320, de 1964, que trata de normas gerais de direito financeiro, contabilidade e orçamento público. A nova feição do controle interno, ampliada para integrar responsabilidades quanto à gestão de riscos e suportar estruturas de governança permite-nos vislumbrar como mais apropriado sua incorporação à LRF.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A política de controle interno é indispensável para a concretização da transparência na gestão do gasto público. É também parte integrante e ativa do ciclo de gestão do governo, prevenindo irregularidades, integrando-se e facilitando o trabalho do controle externo exercido pelo Poder Legislativo, contribuindo para o alcance de uma boa governança pública, a promoção da ética e da transparência e a redução de vulnerabilidades e riscos de ocorrência da corrupção e está intrinsecamente ligada ao termo *accountability*.

A linha histórica do controle interno traçado no Brasil mostra que a preocupação da estruturação e integração do sistema de controle interno ocorreu pouco antes da promulgação da Constituição de 1988 e sempre foi focado no Poder Executivo.

Após a promulgação da Constituição de 1988 é que se percebe uma reestruturação do sistema de controle interno da União, prevendo-o para todos os Poderes e ampliando substancialmente suas competências, conforme a base legal apresentada. Porém, Resta comprovado que somente com a criação da CGU, o SCI passou a incluir em suas responsabilidades a promoção da transparência e do combate e prevenção à corrupção.

O art. 74 da CF/1988 teve a preocupação de assegurar no texto constitucional a existência de sistemas de controle interno em todos os Poderes e, ainda, que eles exercessem suas atividades de forma integrada. No entanto, restou comprovado que o sistema de controle interno integrado ainda é inexistente nos Poderes Legislativo e Judiciário.

Vê-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal começa a introduzir o conceito de transparência e responsabilização na Administração Pública, que Castro (2008, p.516) definiu como a *accountability* à brasileira:

“pode ser vista como uma *accountability* à brasileira quando obriga a prestação de contas e transparência dos gastos públicos, o equilíbrio entre ações e recursos durante o mandato, além de exigir que se coloque as contas do Prefeito à disposição da sociedade por 60 dias, com acesso a documentos e demonstrativos contábeis”.

Pela experiência da reforma neozelandeza (1984 a 1994), a ideia do melhoramento da *accountability* deve ser produzida por meio de uma melhor distribuição técnica de responsabilidades entre o Poder Executivo e o Parlamento, já que a *accountability* é considerado um assunto interno, onde a eficiência tem maior importância que um amplo e aberto sistema de informação ao público, o que poderia ser definido como um mecanismo de *accountability* horizontal.

Não por acaso o diploma legal “*Fiscal Responsibility Act*” de 1994, utilizado na reforma da Nova Zelândia, serviu de paradigma para a concepção da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) no Brasil.

Do Estudo “Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países”, realizado pelo TCU, verificou-se que diversos países já possuem em seu ordenamento jurídico a obrigatoriedade de implantar, manter e avaliar, por meio de controle interno, gerenciamento dos gastos públicos, como é o caso dos Estados Unidos da América, a unidade federada de Nova York, do Chile, Paraguai, Peru, da Colômbia e África do Sul.

Nota-se que os países pesquisados adotam modelos de controle interno próximos, baseado em gerenciamento de riscos e em estruturas de governança e que esses modelos têm por base os principais documentos relacionados à gestão de riscos e controles internos reconhecidos internacionalmente, como o COSO I/II, o padrão AS/NZS 4360 da INTOSAI.

Como se pode depreender, existe um consenso de que o processo de fortalecimento do controle interno no mundo está se voltando para a perspectiva de gestão e monitoração de riscos em relação ao alcance de objetivos de um modo geral, e não mais dirigidos apenas para o foco nos resultados.

Boas estruturas de gestão de riscos e controles internos são pré-requisitos para uma organização bem administrada, e esses três elementos são pré-requisitos para uma boa governança. Desse modo, Governança, Riscos e Controles devem ser geridos de forma integrada, objetivando o estabelecimento de um ambiente que respeite não apenas os valores, interesses e expectativas da instituição e dos agentes que a compõem, mas também de todas as suas partes interessadas, tendo o cidadão e a sociedade como os vetores principais desse processo.

Em relação ao Brasil, o TCU (BRASIL, 2009, p. 54) menciona que

o controle interno é tratado como um capítulo da Lei 4.320, de 1964, que trata de normas gerais de direito financeiro, contabilidade e orçamento público. No entanto, sua nova feição foi ampliada para integrar responsabilidades quanto à gestão de riscos e suportar estruturas de governança se incorpora melhor à Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, já que esta foi elaborada para atender às expectativas da sociedade brasileira, na busca pela responsabilidade e pelo bom uso dos recursos públicos na consecução dos objetivos do Estado.

Entretanto, percebe-se a necessidade de uma norma superior contemplando bases consistentes para estruturação de um modelo de controle interno, que, sobretudo, integre o

sistema de controle interno, uniformize a definição de terminologias pertinentes ao controle interno, defina seus objetivos e elementos e declare os princípios relacionados ao processo de gestão de riscos, controles internos e governança institucional.

Vale ressaltar que, para mitigar pelo menos parte da questão levantada neste trabalho, há em tramitação no Congresso Nacional a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2009, que tem como primeiro signatário o Senador Renato Casagrande, que objetiva inscrever no texto constitucional regras sobre a organização das atividades do sistema de controle interno da administração pública.

A proposição é constituída de apenas dois artigos. O art. 1º determina que o art. 37 da Constituição Federal seja acrescido do inciso XXIII, com a seguinte redação:

Art. 37.

XXIII – as atividades do sistema de controle interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a que faz referência o art. 74, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão em especial as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição, e serão desempenhadas por órgãos de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas na forma da lei.

O Parecer já aprovado pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) do Senado Federal assevera que

a qualificação, no texto constitucional, das atividades do sistema de controle interno da União, Estados, Distrito Federal e Municípios como essenciais ao funcionamento da administração pública é consentânea com a relevância que se confere, em um regime democrático, à tarefa de fiscalizar a atuação do Estado na aplicação dos recursos públicos em benefício da sociedade. Consideramos positiva, também, a indicação das funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição como constituintes das atividades do sistema de controle interno, em vista do impacto que a exemplificação deve ter, no sentido de fazer com que o Poder Público, em todas as unidades federativas, promova a consolidação dessas atividades.

Apesar de representar um progresso, existe ainda a necessidade de se tratar de outros aspectos fundamentais, abordados neste trabalho, tais como: estruturas, posicionamento hierárquico, acesso de informações e governança corporativa - com foco no princípio de *accountability* e desenvolvimento de sistemas efetivos de responsabilização dos governantes.

10 CONCLUSÃO

O objetivo geral desse trabalho é analisar o Controle Interno, bem como o Sistema de Controle Interno Federal, por meio de um estudo exploratório, a fim de avaliar sua efetiva contribuição na transparência das contas públicas, trazendo à discussão aspectos fundamentais decorrentes da necessidade de efetivação do artigo 70 a 74 da Constituição Federal de 1988, como forma de se obter no Brasil um controle interno como um instrumento de *accountability*.

A inserção das principais normas que regulamentam o tema denota a verdadeira dimensão da preocupação de nossos governantes quanto aos efeitos que poderão advir da utilização adequada desse instrumento na medida em que a Democracia amadurece no País.

A Lei Federal nº 4320/64, a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal, são mandamentos de ordem constitucional e infraconstitucional que exigem a implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública.

No entanto, observou-se que, apesar dos avanços, ainda existe uma multiplicidade de estruturas e normas administrativas regendo o tema no Brasil, o que pode comprometer, por exemplo, a padronização de procedimentos de auditoria, a produção de normas e manuais para o sistema, e, ainda, gerar uma burocracia excessiva na disponibilização de informações.

A falta de uniformidade de estruturas, conceitos e modelos adotados dificulta a integração entre os órgãos de controle interno dos Poderes da União, o que ressalta a importância da efetivação do sistema de controle interno integrado.

Além disso, é preciso alcançar uma boa prática de governança corporativa, por meio da adoção uniforme, nos Poderes da União, de modelos de referência de Controle Interno focados na gestão de riscos, na prestação de contas dos administradores (*accountability*) e na demonstração do desempenho obtido de forma plenamente transparente, com o fornecimento de informações relevantes, suficientes e tempestivas, durante o processo de prestação de contas, como os adotados em outros locais do mundo.

Por fim, ressalte-se que, por se basear em fontes secundárias, é necessário o aprofundamento deste estudo com novas pesquisas de caráter prioritariamente analítico e comparativo, baseadas em dados primários que garantam uma análise mais aprimorada deste trabalho.

11 REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Marcos Valério. **Tribunal de Contas: o controle de governo democrático - histórico e perspectivas**. Brasília: TCU, 1993.

ATTIE, William. **Auditoria – Conceitos e Aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

AUSTRALIA. **AS/NZS 4360 Risk Management**. Standards Australia. Sydney, 1999.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em <http://www.interlegis.gov.br>. Acesso em 16.5.2012.

_____. **Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967a**. Disponível na Internet: <http://www.interlegis.gov.br>.

_____. **Lei 8.666, de 21 de junho de 1993**, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm. Acesso em 11.5.2012.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC n.º 820 de 1997a**. Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res820.htm>. Acesso em 24.4.2012.

_____. **Resolução CFC n.º 820/97b**. Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res820.htm>. Acesso em 24.4.2012.

_____. Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil, 1998**. Disponível na Internet: <http://www.interlegis.gov.br>.

_____. **Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000**. Disponível em <http://www.interlegis.gov.br>. Acesso em 24.4.2012.

_____. Ministério da Fazenda. **Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**. Secretaria Federal de Controle Interno. Brasília: 2001a.

_____. **Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001b**. Disponível em <http://www.sfc.fazenda.gov.br>. Acesso 08.4.2012.

_____. **Secretaria Federal de Controle. Instrução Normativa/SFC n.º 1, de 06 de abril de 2001c**. Disponível em <http://www.sfc.fazenda.gov.br>. Acesso em 30.4.2012.

_____. Tribunal de Contas da União. **Critérios Gerais de Controles Internos na Administração Pública - Um Estudo das Normas Disciplinadoras em Diversos Países**. Estudo Técnico da Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos e da Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle. 17.7.2009. 68 p.

_____. Congresso Nacional. Constituição Federal de 1988. **Emenda Constitucional n.º 45**. Parecer da Comissão de Constituição e Justiça – Senado Federal. 2011. Em tramitação.

_____. Secretaria de Assuntos Estratégicos. **Plano Brasil 2022. Controle Interno, Prevenção e Combate à Corrupção**. <http://www.sae.gov.br/brasil2022/?p=13>. Acessado em 16.5.2012.

_____. Congresso Nacional. **Lei nº 12.465, de 12 ago. 2011**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12465.htm>. Acessado em 27 nov. 2012.

BRITO, Jaime Ricardo De. **Breve Histórico do Controle Interno do Poder Executivo Federal: Origem, Evolução, Modelo Atual e Visão de Futuro**. Revista de Negócios. ISSN 1980 – 2080. Número 7. Março de 2009.

CARVALHO, Wagner. **A reforma administrativa da Nova Zelândia nos anos 80-90: controle estratégico, eficiência gerencial e *accountability***. Revista do Serviço Público - Ano 48 - Número 3 - Set-Dez 1997.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003**. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, Rodrigo Pironti de. **Controle Interno da Administração Pública: Uma perspectiva do modelo de gestão administrativa**. PUC - Paraná/Curitiba. 2007.

COSO – Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Org.). **Internal Control – Integrated Framework**. Executive Summary. United States of America: COSO, 1992. Disponível em <www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm>. Acesso em 21 abr. 2009.

_____. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada**. Sumário Executivo: Estrutura. PriceWatherhouseCoopers – COSO - Audibra. Nov. 2006. Acesso em abril de 2012.

_____. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada**. Técnicas de Aplicação. PriceWatherhouseCoopers – COSO - Audibra. Nov. 2006 Acesso em abril de 2012.

CARVALHO, Wagner. **A reforma administrativa da Nova Zelândia nos anos 80-90: controle estratégico, eficiência gerencial e *accountability***. Revista do Serviço Público. Ano 48. Número 3. Set-Dez 1997.

CRUZ, Carlos Eduardo Rodrigues. **Sistema de controle interno integrado da União [manuscrito]: necessidade ou simples obrigatoriedade?** Trabalho apresentado no Curso de Pós-Graduação em Auditoria Interna e Controle Governamental, de pós-graduação, pelo Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Brasília/DF, 2009. 123 p.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FAYOL, Henri. **Administração Industrial e Geral**. 9º ed. São Paulo: Atlas, 1981.

FÊU, Carlos Henrique. **Controle interno na Administração Pública: um eficaz instrumento de accountability**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 119, 31 out. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4370>>. Acesso em: 2 jan. 2012.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública**. 2.ed. revista e ampliada. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

INTOSAI - INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Normas de auditoria**. Brasília: Revista do Tribunal de Contas da União, 1991. v. 22.

_____. **Guia para normas de controle interno**. Trad. Heloísa Garcia Vidal Pinto. Brasília: Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal, 1993. v.19.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

MAGALHÃES, Renata Silva Pulgas. **Governança em Organizações Públicas – Desafios para Entender os Fatores Críticos de Sucesso: O Caso Tribunal de Contas da União**. 2011. Disponibilizada no *site* <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2297032.PDF>. Acessado em 18.11.2011.

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DA REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE. **Controle Interno nas Entidades Públicas**. Artigo que trata de estudo do controle interno nas entidades públicas no Brasil, de maneira expositiva e tem por objetivo contribuir para o Seminário da Organização das Instituições Supremas de Controle dos Países de Língua Portuguesa, em Macau, China, em fevereiro de 2009. Disponível em: http://www.ta.gov.mz/IMG/pdf/Controle_Interno_nas_Entidades_Publicas.pdf. Acesso em 16.06.2012.

PLATERO, Norberto P. **Controle e Transparência no Setor Público**. Controladoria-Geral da União – CGU *in* 1ª Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social de 18 a 20 de maio de 2012. Disponível no *site* <http://www.consocia.cgu.gov.br>. Acesso em 30.5.2011.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças Públicas: controladoria governamental**. 1.ed. Curitiba: Juruá, 2002.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio e TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública. Uma Abordagem da Administração Financeira Pública**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

REIS, Heraldo da Costa e MACHADO JR. J. Teixeira. **A lei 4.320 comentada**. 31ª. Ed., Rio de Janeiro, Instituto Brasileiro de Administração Municipal (IBAN), 2003.

RICHARDSON, Ruth. “The New Zealand Public Sector Reforms”. In: **A Reforma do Estado na América Latina e no Caribe: rumo a uma administração pública gerencial. Seminário Internacional - MARE/BID/ONU**. Brasília, 16 e 17/05/96, p.99-120.

SANTOS, Alaelson Cruz dos. **A Importância do Fortalecimento do Controle Interno na Administração Pública**. Disponível em http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=4026. Acesso em 03.1.2012.

SANTOS, Alvacir Correa dos. **Princípio da eficiência da administração pública**. São Paulo: LTR, 2003.

SILVA, Artur Adolfo Cotias e. **O tribunal de contas da união na história do Brasil: evolução histórica, política e administrativa (1890-1998)**. Prêmio Serzedello Corrêa 1998. Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/concursos/premio_serzedello/concursos_anteriores/monografias_1998.pdf. Acesso em 22.6.2012.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 208.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. **O papel do controle interno na administração pública**. Disponível em <http://seer.ufrgs.br/Contexto/article/view/11555>. Acesso em 05.1.2012.

SIQUEIRA, Frederico Rodrigues de. **Evolução do sistema governamental de controle**. Brasília: UnB, 1999.

TATSCH, Célio. **O Controle Interno nas Pequenas e Médias Prefeituras em Municípios da Região Central do Rio Grande do Sul**. Revista Eletrônica de Contabilidade – Volume I. N.3 MAR-MAI/2005. Disponível em <http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIn01/a08vIIn01.pdf>. Acesso em 04.2.2012.