



UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DIRETORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA



TIAGO COLOMBINI

**CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO
INSTRUMENTO DE *ACCOUNTABILITY*: *UM ESTUDO
COMPARATIVO ENTRE PAÍSES.***

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

SÃO PAULO
2014

TIAGO COLOMBINI



**CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO
INSTRUMENTO DE *ACCOUNTABILITY*: UM ESTUDO
COMPARATIVO ENTRE PAÍSES.**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista na Pós Graduação em Gestão Pública, Modalidade de Ensino a Distância, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR – *Câmpus Pato Branco*.

EDUCAÇÃO À DISTÂNCIA

Orientador(a): Prof. Dr Sandro César Bortoluzzi

SÃO PAULO

2014



TERMO DE APROVAÇÃO

Controle Interno na Administração Pública como instrumento de *Accountability*: *Um estudo comparativo entre países.*

Por

Tiago Colombini

Esta monografia foi apresentada às 08:40 h do dia **25 de outubro de 2014** como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista no Curso de Especialização em Gestão Pública, Modalidade de Ensino a Distância, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, *Câmpus* Pato Branco. O candidato foi argüido pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho

Professor Dr. Sandro César Bortoluzzi
UTFPR – *Câmpus* Pato Branco
(orientador)

Professora Audrey Merlin Leonardi de Aguiar
UTFPR – *Câmpus* Pato Branco

Professora Giovanna Pezarico
UTFPR – *Câmpus* Pato Branco

Dedico o presente trabalho a Deus, aos meus pais e família, aos professores aos amigos e ao povo brasileiro que deverá ser o beneficiário de toda a produção acadêmica.

AGRADECIMENTOS

A Deus pelo dom da vida, pela fé e perseverança para vencer os obstáculos.
Aos meus pais, pela orientação, dedicação e incentivo durante toda minha vida.

Ao meu orientador professor Dr. Sandro César Bortoluzzi, que me orientou, pela sua disponibilidade, interesse e receptividade com que me recebeu e pela prestabilidade com que me ajudou.

Agradeço aos pesquisadores e professores do curso de Especialização em Gestão Pública, professores da UTFPR, *Campus Pato Branco*.

Agradeço aos tutores presenciais e a distância que nos auxiliaram no decorrer da pós-graduação.

Enfim, sou grato a todos que contribuíram de forma direta ou indireta para realização desta monografia.

“Ao estabelecer um governo para ser administrado por homens sobre homens, a maior dificuldade reside nisso: é preciso primeiro capacitar o governo para controlar os governados, e, em segundo lugar, obrigá-lo a se autocontrolar”.

(JAMES MADISON)

RESUMO

COLOMBINI, Tiago. Controle Interno como instrumento de *Accountability*: Um estudo comparativo entre países. 2014. 62 folhas. Monografia (Especialização Gestão Pública). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2014.

O presente trabalho tem como objetivo encontrar um padrão mundial de Controle Interno para a Administração Pública e compará-lo com a realidade nacional e de alguns países da Europa, América e Oceania. Para tanto, procurou-se conhecer o Controle Interno na Administração Pública Brasileira, analisando seu estágio atual e estudando sua evolução e seus princípios norteadores.

Foram levantados conceitos de *Accountability* e de controle. Para o desenvolvimento deste trabalho foi utilizado como procedimento metodológico a revisão bibliográfica e documental em livros especializados nos temas de administração, contabilidade e administração pública e em documentos, informes, estudos de órgãos Brasileiros como o Tribunal de Contas de União - TCU e Orgãos internacionais como Organização Internacional das Entidades Superiores de Fiscalização – INTOSAI, *American Institute of Certified Accountants* – AICPA para definir o padrão de um sistema eficiente e atual de Controle Interno. De maneira complementar buscou-se demonstrar a importância do controle interno para as instituições públicas, e para o *Accountability*, não só para cumprimento da legislação, mas, sobretudo, como instrumento facilitador de uma gestão responsável e eficaz. Do estudo efetuado, conclui-se que a implementação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública, além de ser um dever decorrente de exigências legais, é uma necessidade, como instrumento facilitador e norteador das ações dos administradores e que no Brasil ainda há muito no que se avançar no assunto por causa da legislação do tema que é esparsa e não específica.

Palavras-chave: Administração Pública. COSO. Transparência. Prestação de Contas.

ABSTRACT

COLOBINI, Tiago. Internal Control as a tool for *Accountability*: A comparative study between countries. 2014 62 fls. Monografia (Especialização em Gestão Pública). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2014.

The present work aims to find a global template of Internal Control for Public Administration and compare it with the national reality and some countries in Europe, America and Oceania. To this end, we sought to know the Brazilian Internal Control in Public Administration, analyzing its current stage and studying its evolution and its guiding principles. Concepts of *Accountability* and control were raised. For the development of this work was used as a methodological procedure to bibliographic and documentary review in specialized books on the topics of management, accounting and public administration and in documents, reports, studies of organs such as the Tribunal de Contas da União - TCU and international organs as International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI, American Institute of Certified Accountants - AICPA to define the template of an effective system of internal control and current. In a complementary way we sought to demonstrate its importance of internal controls for public institutions, and the *Accountability*, not only for compliance, but above all as an instrument to facilitate responsible management and effective. Of the study conducted, it is concluded that the implementation of the Internal Control System in Public Administration, and is a duty arising from legal requirements, it is a necessity, as a facilitator and guiding tool for administrators and actions that in Brazil there is much in that move in the matter because the law of the theme that is sparse and not specific.

Keywords: Public Administration. COSO. Transparency. Accounting.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1 CONTROLE.....	14
2.1.1 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA.....	15
2.1.2 ESPÉCIES DE CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	16
2.1.3 CONTROLE INTERNO.....	17
2.1.4 HISTÓRICO DO CONTROLE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	22
2.2 <i>ACCOUNTABILITY</i>	28
2.3 CONTROLE INTERNO E <i>ACCOUNTABILITY</i>	32
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA	35
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	35
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	36
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	39
4.1 MODELOS DE REFERÊNCIA PARA CONTROLE INTERNO.....	39
4.1.2 O MODELO DE REFERÊNCIA COSO I.....	40
4.1.3 O MODELO DE REFERÊNCIA COSO II.....	43
4.2 O CONTROLE INTERNO COMPARADO.....	44
4.2.1 O CONTROLE INTERNO NO CANADÁ.....	44
4.2.2 O CONTROLE INTERNO NOS EUA E NO ESTADO DE NOVA IORQUE	45
4.2.3 O CONTROLE INTERNO NO CHILE.....	46
4.2.4 O CONTROLE INTERNO NO PARAGUAI E COLÔMBIA.....	46
4.2.5 O CONTROLE INTERNO NO PERU.....	47
4.2.6 O CONTROLE INTERNO NA AFRICA DO SUL.....	47
4.2.7 A REFORMA ADMINISTRATIVA DA NOVA ZELÂNDIA COM FOCO EM <i>ACCOUNTABILITY</i>	48
4.2.8 CONTROLE INTERNO NO BRASIL.....	52
4.3 RANKING TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL.....	53
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÃO	55
6 CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS	61

1 INTRODUÇÃO

Para diversos estudiosos da história brasileira como Sousa Santos, 2005 e Murilo Carvalho, 2012 é comum a constatação de que a história do estado brasileiro foi marcada pelas práticas do clientelismo, da corrupção, do patrimonialismo, devido à grande concentração de poder em seus vários aparatos. Portanto foram necessários e continuam sendo, novos instrumentos de controle do poder.

Com o advento da Reforma Administrativa instituída pela Emenda Constitucional nº 19/98 e da edição da Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000, a Administração Pública Brasileira (APB) passa por profundas mudanças, notadamente no que se refere à transparência, controle e fiscalização de seus atos. Neste contexto cabe aos órgãos de controle uma responsabilidade cada vez maior, na medida em que são eles os responsáveis por esta fiscalização. Cabe-lhes ainda a responsabilidade de elaborar, certificar, publicar e atualizar os demonstrativos de prestação de contas que asseguram a ampla transparência das ações do Governo.

No que tange à eficiência a APB deve prestar serviços à sociedade de forma eficiente, implantando procedimentos e instrumentos para medir a satisfação dos usuários com os serviços públicos que lhes são oferecidos, sendo que a CF/88, em seu artigo 74, definiu expressamente como uma atribuição do controle interno a avaliação dos resultados dos atos de gestão sob o aspecto da eficiência.

A Lei Complementar 101/2000 conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no capítulo IX que trata da transparência, controle e fiscalização, descreve que os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos são instrumentos de transparência da gestão fiscal e devem ser amplamente divulgados, inclusive em meios eletrônicos de acesso público. Preconiza ainda que a transparência seja assegurada de forma a incentivar à participação popular e a liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no

Órgão Técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

As determinações legais supracitadas conduzem ao entendimento de que o desempenho e a eficiência governamental dependem também dos mecanismos de *Accountability*, que “corresponde à responsabilidade do gestor de prestar contas pelos seus atos bem como a obrigação de relatar os resultados obtidos” (NAKAGAWA apud CATELLI, 1999, p. 208).

Existe um modelo de Controle Interno reconhecido internacionalmente?

Baseado nessa proposição pretende-se pesquisar um padrão internacional de controle interno.

A adoção de um padrão internacional visa situar o Brasil perante outros países e buscando e pontos fortes e pontos fracos, comparando-os ao caso brasileiro e a alguns da Europa, América e Oceania. Isso é relevante pois cada vez mais a globalização se consolida, como por exemplo, as crises na Grécia e nos Estados Unidos que lançaram consequências nos demais países do globo.

O tema controle interno ganhou destaque internacional após 2002, onde os escândalos de manipulação de informações contábeis das companhias Enron, Tyco, WorldCom entre outras, abalaram a confiança dos investidores mergulhando muitos países em crises econômicas e financeiras reforçando a necessidade de maior transparência e confiabilidade na confecção e divulgação das informações contábeis e financeiras. O sistema de controle interno tem papel fundamental nesse processo.

Portanto este estudo tem a intenção de extrair qual foi a reação da comunidade internacional em relação à estruturação de controles internos mais eficientes.

Como objetivos específicos pretende-se avaliar os conceitos de controle interno no âmbito da administração pública brasileira, relacionar tais conceitos com mecanismos de *Accountability*, ressaltando a importância do fornecimento ao cidadão das informações, das documentações relativas aos atos públicos e as

formas pelas quais os governantes administram os recursos públicos que lhes são entregues sob a forma de tributos.

Pretende-se ainda avaliar se 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*.

Para tanto, as fontes empregadas para a coleta de dados serão a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. Os conceitos gerais serão pesquisados em livros, artigos científicos, teses, dissertações e publicações das áreas de contabilidade, controladoria, ciência política e administração pública de diversos autores, alguns deles considerados referência na área. Servirão como base para a seleção da bibliografia, materiais encontrados no portal do Tribunal de Contas da União - TCU, no portal da Organização Internacional das Entidades Superiores de Fiscalização – INTOSAI, no portal da American Institute of Certified Accountants – AICPA, nos portais de pesquisa de periódicos acadêmicos com Scielo entre outros, onde serão usadas como palavras chaves: “Controle Interno”, “*Accountability*” e suas variantes em inglês e espanhol. Em relação à pesquisa documental, serão realizados levantamentos das normas jurídicas que apresentam relacionamento com o tema no ordenamento jurídico nacional, encontradas principalmente nos portais da do TCU e Casa Civil.

A seleção dos organismos internacionais como fornecedores de dados e conceitos para a presente pesquisa deve-se ao fato desses congregarem sistemas de controle de diversos países, inclusive o Tribunal de Contas da União. No caso da INTOSAI por ser referência internacional no assunto e ter o papel de consultor da ONU, FMI e diversos organismos internacionais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção contém o embasamento teórico de diversos autores sobre os aspectos relativos à temática estudada: o controle e a *Accountability*. Os assuntos estão diretamente relacionados ao tema do estudo.

De início abordar-se-á o controle com ênfase nas funções da ciência da administração seguindo para o controle interno na AP.

Em um segundo momento relata-se sobre a *Accountability* horizontal e vertical. A *Accountability* horizontal pressupõe a existência de agências governamentais nos três poderes que têm a capacidade e poder de fiscalizar e impor sanções àqueles que agem contra os interesses da coletividade nas suas sanções administrativas. Já a *Accountability* vertical é assegurada principalmente através de eleições e do povo. No entanto, para eleger seus candidatos de forma consciente bem como acompanhar suas ações depois de eleitos, a sociedade precisa ter acesso a informações. Esta é uma condição indispensável para a existência da *Accountability* social.

2.1 CONTROLE

A ênfase nas funções da ciência da administração (planejamento, organização, direção e controle) segue basicamente a linha defendida por Fayol. Passado quase um século, tais princípios foram atualizados e adaptados à nova realidade empresarial, formando um processo administrativo interativo, cíclico e dinâmico, das variáveis que foram denominadas Funções Administrativas.

Fayol (1990) considera como as cinco funções da administração o planejamento, a organização, o comando, a coordenação e o controle. A Função Administrativa Controle, não por acaso, é sempre colocada na última posição da série de funções, pelo fato de se inter-relacionar com todas as demais.

Controle é a função administrativa que consiste em medir e corrigir o desempenho de subordinados para assegurar que os objetivos da empresa e os planos delineados para alcançá-los sejam realizados. É, pois, a função segundo a qual cada administrador, do presidente ao mestre, certifica-se de que aquilo que é feito está de acordo com o que se tencionava fazer (Koontz & O'Donnell 1976, p.225).

Com relação à etapa mais adequada em que o controle deve ser exercido e na qual se mostra mais eficaz, recomenda Koontz & O'Donnel (1976, p. 225) que “[...] o melhor controle é aquele que corrige os desvios dos planos antes que eles ocorram. Outro método, quase tão bom, é descobri-los assim que ocorrem”. Já De Plácido e Silva (2000, p.221) afirmam que a expressão é: [...] derivado do francês *controller* (registrar, inspecionar, examinar) ou do italiano *controllo* (registro, exame), admitiu-se o vocábulo na técnica comercial para indicar inspeção ou exame, que se processa nos papéis ou nas operações, registradas a cada instante, nos estabelecimentos comerciais.

Contudo, o controle deve ser tempestivo, ou seja, deve ser exercido num espaço de tempo o mais próximo possível do evento controlado, caso contrário tende a perder a sua eficácia e pode causar prejuízos consideráveis à organização. O momento ideal para ser aplicado é aquele que antecede os fatos, pois isto propiciaria as medidas corretivas a tempo de evitar as falhas e os prejuízos.

2.1.1 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração Pública (AP), no exercício rotineiro de suas atividades, deve submeter-se permanentemente ao controle dos Poderes Legislativo e Judiciário (Controle Externo), além do autocontrole, que é exercido por órgãos legalmente instituídos e que integram a estrutura administrativa (Controle Interno). Ressalta-se que ao se falar em controle da AP se refere, inclusive, aos Poderes Legislativo e Judiciário e, não apenas do Poder Executivo. Aqueles, assim como este, quando no exercício das suas atividades administrativas, financeiras e orçamentárias, também são atingidos pelo controle.

Controle ou fiscalização externa é o exercício da vigilância orçamentária e financeira de outro Poder, que não o fiscalizante, com o objetivo de verificar a probidade da Administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento preciso da lei de meios, conforme preceitua a Lei Federal n.º 4320/64. (Martins, 1997, p.6).

No entender de Meirelles (1990, p. 568): “Controle, em tema de AP, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade

exerce sobre a conduta funcional do outro”. Para Di Pietro (2004) o, [...] controle da Administração Pública como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciários, Legislativos e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.

A vigilância exercida sobre os órgãos da administração pelos agentes de controle externo e interno assegura-lhes a legitimidade e a legalidade bem como garante a credibilidade das ações da AP.

Di Pietro (2004) enfatiza que a finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa.

2.1.2 ESPÉCIES DE CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Com relação a sua posição na estrutura administrativa o controle pode ser classificado em Externo e Interno. O controle Externo (CE) é aquele exercido por um dos Poderes sobre os outros e; Controle Interno (CI) aquele que o Poder exerce sobre os seus próprios atos.

As expressões Controle Interno e Externo surgiram com a edição da Lei Federal n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Embora não tenha a mesma divulgação que tem o controle externo e, por isso, poucos sabem do verdadeiro e importante papel que tem na AP, o Controle Interno desempenha o papel de guardião dos recursos públicos, por zelar e fiscalizar sua aplicação, vigiar a conduta funcional dos agentes públicos e elaborar os demonstrativos das ações realizadas pelos gestores públicos bem como determina a prestações de contas de seus atos à sociedade, entre outras atividades.

2.1.3 CONTROLE INTERNO

A criação de Controles Internos é essencial para evitar abuso de poder, o erro, a fraude e, principalmente, a ineficiência. São fundamentais para que a AP resguarde os seus ativos; assegure a fidelidade e integridade dos registros, demonstrações, informações e relatórios contábeis; reconheça efetivamente a realidade administrativa; estabeleça e conheça quais os seus compromissos com a gestão; oriente e estimule a organização estrutural e funcional; comunique as diretrizes administrativas.

Nesse compasso, é necessário também que a AP crie regras claras para a fiscalização, avaliação e observância daquilo que foi traçado pelas normas legais e também pelas estratégias políticas.

Segundo o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (*AICPA – American Institute of Certified Public Accountant*):

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

Para Almeida (1996, p. 50), o controle interno representa para uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Ao analisar os conceitos acima, Controle Interno deve se concebido como um plano de organização e de todos os métodos e medidas adotadas em uma empresa, em especial na proteção de seu ativo, pois instrumentaliza a verificação, a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, além de incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

O Artigo 75 da Lei Federal 4.320, de 17 de março de 1964, dispõe:

Art. 75 - O Controle da execução orçamentária compreenderá:

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

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

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

O fundamento do controle interno na APB está no artigo 76 da Lei supracitada, o qual dispõe:

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.

Art.77 – A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78 – Além da prestação de contas ou tomadas de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

O controle interno, como preceito constitucional, aparece pela primeira vez na Constituição Federal de 1967:

Art. 71 – A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituído por lei.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) deu grande importância ao Controle Interno, pois ao mesmo tempo em que o separou, determinou seu funcionamento nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, de forma integrada:

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 exercido pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 74 – Os Poderes Legislativos, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, o 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.

O Controle Interno, principalmente em função da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foi alçado à condição de um dos grandes provedores de informações sobre a gestão pública. Se por um lado este fato significa aumento de responsabilidade, por outro fortalece a atuação do controle.

Portanto o controle interno na AP é o controle administrativo direto, exercido de forma prévia, concomitante ou *a posteriori*, por órgão formalmente inserido na estrutura administrativa.

Cabe ao Controle Interno apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional.

Para se ter um controle interno eficiente no cumprimento de suas finalidades, em qualquer Poder, Órgão ou esfera de governo, independentemente do nome que lhe atribua, é fundamental que se observem os seguintes preceitos:

a) ser estruturado adequadamente e constituído por servidores motivados, treinados e com conhecimentos específicos e instrução necessária à execução de suas atividades;

b) tenham os seus membros discrição, responsabilidade, ética e profissionalismo;

c) ser eficiente, não ser subserviente; manter absoluto sigilo profissional;

d) que seus membros tenham conhecimentos técnicos básicos de contabilidade pública e geral, direito, administração pública, finanças, etc., bem como conheçam o Regimento e os atos normativos que regulam a atividade do órgão o qual trabalham;

e) tenham conhecimento dos princípios de contabilidade, das normas de auditoria e código de ética;

f) ter como alicerce os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência;

g) manter um alto padrão de comportamento moral e funcional e ser cumpridor dos deveres funcionais;

h) acompanhar, com interesse e permanentemente, a legislação, doutrina e jurisprudência pertinentes à administração pública;

i) estar apto e atualizado a atender a administração no desempenho de seu mister.

j) estabelecer metas e planos de trabalho (auditoria) e zelar pela sua execução.

Cabe ao órgão ao qual o controle interno esteja vinculado – não subordinado – o dever de exigir e acompanhar o cumprimento das metas de trabalho. De forma a alcançar a eficácia no desempenho de suas finalidades;

k) a eficácia dos controles depende fundamentalmente das pessoas que os executam e do interesse da administração em seus resultados. (Coelho, 2002, p. 16-17)

O mesmo autor destaca as limitações ou deficiências dos controles internos:

a) absoluto desconhecimento das finalidades do órgão de controle interno na administração;

b) negligência dos servidores na execução das tarefas diárias;

c) alta de formação e/ou experiência condizente com a função;

d) desinteresse no aprimoramento profissional, por meio da participação em cursos, seminários, etc.;

e) conluio de servidores nas fraudes e irregularidades;

f) omissão no apontamento de impropriedade ou falta de comunicação à administração para o devido saneamento;

g) falta de interesse da administração em estruturar o controle interno de modo a cumprir satisfatoriamente suas atribuições constitucional e legal;

h) criação do órgão apenas para cumprir a lei ou atender o Tribunal de Contas, sem preocupar-se em dotá-lo de servidores qualificados,

competentes e interessados, e sem interesse no seu regular funcionamento.
(Coelho, 2002, p. 16-17)

De acordo com a NBC T 16.8 – Controle Interno, conforme Resolução CFC Nº 1.135/08, o Controle Interno é classificado em três grandes grupos: o controle interno operacional, o controle interno contábil e o controle interno normativo. Onde, respectivamente, o primeiro está relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade, o segundo relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis, e o último relacionado à observância da regulamentação pertinente. Depreende-se que as finalidades gerais do sistema de controle interno envolvem o cumprimento dos aspectos legais, a observância das metas e objetivos fixados em um determinado, a verificação sob óticas da eficácia, economicidade, efetividade e verificar a fidedignidade dos registros das transações financeiras e patrimoniais.

O comitê do AICPA publicou o SAS (*Statement on Auditing Practices*) nº 29, em outubro de 1958, subdividindo o controle interno em contábil e administrativo:

Controle Interno Contábil – compreende o plano de organização e todos os procedimentos referentes diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros. Geralmente compreende controles, tais como os sistemas de autorização e aprovação, segregação entre tarefas relativas à manutenção e elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou custo-dia do ativo, controles físicos sobre o ativo e auditoria interna.

Controle Interno Administrativo - compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional, e à obediência às diretrizes administrativas que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. Incluem-se aqui controles como análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, controle de qualidade.

Mediante o exposto, conclui-se que o Controle Interno faz parte das atividades normais da APB, não deve se subordinar ao titular do órgão ou da entidade, mas sim ter com estes uma relação de *staff* ou assessoramento, tendo como função acompanhar a execução dos atos, indicar em caráter opinativo,

preventivo ou corretivo as ações a ser desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, bem como os controles administrativos e jurídicos de um modo geral.

Com relação ao momento em que é realizado, o Controle pode ser classificado em prévio, concomitante ou *a posteriori*.

O Controle prévio é, seguramente, o mais eficiente já que pode abortar um ato administrativo antes que o mesmo ocorra, o que evita, muitas vezes, prejuízo relevante ao erário. Como exemplo de controle exercido previamente cita-se o acompanhamento do processo licitatório, que antecede a realização da despesa, e no quais eventuais falhas ou atos irregulares podem interromper o processo.

Já o controle concomitante é aquele que acompanha a atividade administrativa durante a sua execução, nas suas diversas etapas. Assim, a realização de uma despesa em que a fase da licitação já tenha sido vencida, as fases subsequentes de empenho, liquidação e pagamento poderão ser acompanhados também na medida em que são realizadas.

Finalmente, o controle *a posteriori* é aquele realizado mediante a consumação do ato administrativo. Serve apenas para revisá-lo. Isto significa que poderá ser realizado logo após a realização do ato, ou após um período de tempo considerável. Pela sua tipicidade, este controle tem menos eficácia já que em muitos casos, nada mais pode ser feito para reparar eventuais falhas ocorridas durante o processo de execução do ato administrativo. Nestes casos, se for comprovada a culpa do agente público, o mesmo poderá ser responsabilizado. Este é o típico controle utilizado pelo controle externo e pelos serviços de auditoria. Já o controle prévio e o concomitante são característicos do controle interno. Nada impede, porém que os três possam ser exercidos pelo órgão de controle.

2.1.4 HISTÓRICO DO CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

A partir de Silva, 2004, 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 Capitânicas.

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.

O mesmo autor 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, regulamentada 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.

O 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, reestabelece-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 AP: 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.

Segundo a Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República (BRASIL, 2009), os principais avanços na área de Controle Interno no Brasil até 2009 são:

2003: Transformação da Corregedoria-Geral em Controladoria Geral da União (Lei nº 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 Correccional: 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 e Rapina (Maranhão), Telhado de Vidro (Rio de Janeiro), Higia (Rio Grande do Norte), Passárgada (Minas Gerais); João de Barro e 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 infante-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: capacitação de agentes públicos; distribuição de bibliografia técnica; fortalecimento da capacidade institucional dos controles internos, contando, atualmente, com 576 municípios atendidos, com capacitações realizadas com mais de seis 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 21 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.

2.2 ACCOUNTABILITY

Segundo Dahl (1997), a existência de instituições políticas democráticas, eleições livres e justas, com sufrágio inclusivo, liberdade de expressão, informações alternativas, assim como o direito de candidatar-se, são atributos essenciais dos governos democráticos.

É típica das democracias representativas a necessidade de que os agentes públicos, entendidos no sentido amplo da palavra, prestem contas de seus atos aos cidadãos.

O representante, uma vez incorporado no organismo estatal, exerce funções típicas da administração pública, dispondo de poderes que lhe possibilitam agir com supremacia sobre o particular, tendo em vista, que persegue interesse público. Tais poderes devem ser praticados de acordo com rígidos parâmetros legais para evitar tanto o abuso de poder quanto o desvio de finalidades públicas, de modo que o poder não seja exercido arbitrariamente.

Em outras hipóteses, o regramento não atinge todos os aspectos da atuação administrativa; a lei deixa certa margem de liberdade de decisão diante do caso concreto, de tal modo que a autoridade poderá optar por uma dentre várias soluções possíveis, todas válidas perante o direito.

Nesses casos o poder da Administração é discricionário, porque a adoção de uma ou outra solução é feita segundo critérios de oportunidade, conveniência, justiça, equidade, próprios da autoridade, porque não definidos pelo legislador. Mesmo aí, entretanto, o poder de ação administrativa, embora discricionário, não é totalmente livre, porque, sob alguns aspectos, em especial a competência, a forma e a finalidade, a lei impõe limitações. Daí porque se diz que a discricionariedade implica liberdade de atuação nos limites traçados pela lei; se a Administração ultrapassa esses limites, a sua decisão passa a ser arbitrária, ou seja, contrária à lei. (Di Pietro, 2004)

Em suma, no caso em que a lei determina como a administração pública deve agir sem deixar opções, em todos os aspectos na hipótese prevista, diz-se que o ato é vinculado. Há casos, entretanto, em que a lei não regula todos os aspectos e

todas as possibilidades de ação da administração pública. Neste caso, o administrador público pode optar entre varias soluções, diz-se então que o poder da administração é discricionário.

A possível obscuridade trazida com o poder discricionário terá que ser iluminada por instrumentos de controle, que conduzam as ações ao campo da transparência, da publicidade.

Com isso deduz-se que a representação significa agir independentemente no interesse dos representados, mas respondendo a eles tendo em vista o grau de liberdade de ação e o âmbito da discricionariedade do agente público ou representante.

É claro que poderão ocorrer eventuais conflitos entre a ação do representante e os desejos dos representados, mas, em regra, o representado deverá agir de modo a não suscitar conflitos. Quando os conflitos ocorrerem, o que é perfeitamente esperado, explicações precisam ser prestadas, pois neste momento, o representante deverá tornar claro aos representados os motivos pelos quais os seus atos divergem de seus interesses.

Nesse contexto surge o termo *Accountability*, de origem anglo-saxônica que, sem tradução direta em nossa língua pátria, resume a obrigação dos administradores públicos de dar conhecimento à sociedade acerca das iniciativas insertas nas políticas públicas, mediante informação sobre seus aspectos procedimentais, sobre os custos e benefícios delas advindos e sobre os resultados alcançados, aliada à de assunção de responsabilidade pela adoção de tal política e pela eficiência na administração de recursos públicos.

É necessário frisar que o termo *Accountability* se pode considerar sob dois enfoques distintos.

O primeiro relaciona-se com o controle exercido pela população sobre os atos de gestão pública, e tem como instrumento mais difundido o sufrágio, por meio do qual externalizam-se os sentimentos, a aprovação ou a reprovação relativamente ao desempenho dos representantes dos cidadãos. O'DONNELL (1998) classifica tal enfoque como *Accountability* vertical, e apresenta como suas dimensões as eleições, a liberdade de expressão de reivindicações sociais e a “cobertura regular da mídia ao menos das mais visíveis dessas reivindicações e de atos supostamente ilícitos de autoridades públicas”.

O segundo enfoque diz respeito ao controle da administração pública e da gestão de recursos públicos estabelecido internamente ao ambiente estatal, por meio de uma rede de agências interligadas e comunicantes. O'DONNELL (1998) denomina-o *Accountability* horizontal, e o define como a existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para realizar ações, que vão desde a supervisão de rotina a sanções legais ou até o impeachment contra ações ou omissões de outros agentes do Estado que possam ser qualificadas como delituosas.

A efetividade desse segundo tipo de *Accountability* passa pela existência de agências estatais com competência legal definida e que efetivamente pratiquem o controle e a supervisão de autoridades instaladas em outras agências estatais, e com capacidade de retificar e/ou punir seus atos ilícitos. Constituem exemplos clássicos de tais entidades os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, que interagem segundo a filosofia da divisão de poderes e no equilíbrio e controle existentes entre eles. Na atualidade, outras entidades há que também assumem tal premissa de controle, a exemplo de agências de supervisão e *ombudsmen*. Não importam, para a efetividade dos mecanismos de *Accountability* horizontal, as ações isoladas de seus elementos, mas a sua atuação sinérgica e matricial, na forma de rede de agências em cujo ápice deverá haver tribunais (os mais elevados, inclusive) comprometidos com a transparência e o controle da gestão pública.

Finalmente, ressalte-se a importância da confiabilidade e adequação da informação, pelas quais passa necessariamente a busca da *Accountability*, e que são obtidas (ou, pelo menos, facilitadas) a partir da independência da mídia, da difusão de instituições de pesquisa, da existência de agências independentes do governo, e da capacidade do governo de tornar disponível a informação e de transmiti-la de maneira inteligível, entre outros fatores.

Smulovitz (2001) e Peruzzotti (2001) defendem a *Accountability* social, como importante mecanismo situado na categoria vertical e necessário em regimes democráticos. Diz respeito à participação da sociedade no exercício do controle da gestão pública. É o caso dos conselhos de controle social existentes em vários setores das políticas públicas, por exemplo.

La *Accountability* social es un mecanismo de control vertical, no electoral, de las autoridades políticas basado en las acciones de un amplio

espectro de asociaciones y movimientos ciudadanos así como en acciones mediáticas.

Las acciones de estos actores tienen por objeto monitorear el comportamiento de los funcionarios públicos, exponer y denunciar actos ilegales de los mismos, y activar la operación de agencias horizontales de control. (Smulovitz, 2001)

A *Accountability* social utiliza-se de canais institucionais e não institucionais, seja por determinação legal (através de conselhos de controle social criados legalmente, por exemplo), denúncias às instâncias de controle ou denúncias na mídia.

[...] *Accountability* social representa un importante complemento institucional que incide directamente en el funcionamiento y desempeño de los mecanismos institucionalizados de *Accountability*, tanto verticales como horizontales [...] la contribución de la política de *Accountability* social a la agenda de mejora institucional no se reduce a la denuncia y señalamiento de déficit institucionales; también existe una red de organizaciones altamente profesionalizadas que actua como una fuente alternativa de información sobre las mismas y que genera propuestas de mejoramiento e innovación institucional. (Peruzzotti, 2001)

Todavía, o controle feito pela sociedade é considerado apenas decorativo por alguns autores, que justificam que, excetuando-se aqueles controles legalmente constituído, não há formas de aplicar sanções por atos ilegais. A menos que as instâncias de controle horizontal utilizem efetivamente tais informações, o que nem sempre é assegurado.

Há limitações e divergências acerca do conceito de *Accountability*. Contudo as dimensões, categorias e concepções analisadas têm em comum que a *Accountability* pode ser um bom indicador do desempenho democrático na administração pública. Há também o reconhecimento da fragilidade dos mecanismos existentes e que deveriam assegurar efetivamente a *Accountability*.

A *Accountability* expressa a capacidade de manter a sociedade esclarecida e informada dos atos e decisões tomados pelos eleitos e pela burocracia estatal (que devem justificar suas posições e justificar desempenhos nas suas funções, sejam eles bons ou ruins), sendo os agentes públicos passíveis de punições quando

seus controladores entenderem que não agiram em conformidade com a lei, o que configura um avanço na construção da *Accountability* política.

Por fim, não há que se falar de *Accountability*, se lhe faltar a sustentação da cidadania. Neste contexto, perde sentido a discussão sobre formas de participação da sociedade relativamente à decisão, ao monitoramento e à avaliação das ações de governo. “Escolha” e “Informação” constituirão alternativas se, e somente se, ambas as opções forem válidas. Escolher é premissa da democracia, e só a informação não lhe é suficiente.

2.3 CONTROLE INTERNO E ACCOUNTABILITY

A importância de apoiar o controle externo requer a observância das demais finalidades, mencionadas no artigo 74 da Constituição Federal de 1988. Este se constitui como ferramenta de apoio à gestão, na medida em que a avaliação das metas previstas no plano plurianual e nos programas orçamentários se comprove na legalidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração pública, que inclui o controle das operações de créditos, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União, estados e municípios (CF, 1988, art. 74).

O sistema de controle interno pode se constituir num instrumento importante de *Accountability* por se tratar de uma ação preventiva que permite ao gestor fiscalizar os próprios atos antes que se configurem em ato ilícito ou inadequado da administração. Há uma vinculação direta desse sistema com o controle externo, pois, segundo a Constituição Federal, os responsáveis pelo controle interno darão ciência aos tribunais de contas das irregularidades que tomarem conhecimento, sob pena de responsabilidade solidária, assim como reconhece, como parte legítima, a denúncia de irregularidade realizada pelos cidadãos, partidos políticos, associações e sindicatos perante este tribunal.

A LRF reforça a atuação dos sistemas de controle interno e considera uma irregularidade a não implantação dos mesmos, pois a referida lei estabelece limites para o gasto público, assim como elaboração de relatórios da gestão financeira e publicação dos mesmos, cabendo ao sistema de controle interno, inicialmente, a verificação do cumprimento desses limites. Se constatada a não existência ou funcionamento inadequado, a situação é apontada pelo tribunal de contas respectivo.

O controle exercido pelo Congresso Nacional e pelo legislativo estadual e municipal conta com o apoio dos tribunais de contas, e esses com o apoio dos sistemas de controle interno. As competências do TCU se estendem aos demais tribunais de contas dos estados e de alguns municípios.

O cumprimento constitucional do controle externo está relacionado à efetividade do controle interno, quer dizer, seu êxito pleno depende da disposição do gestor público de manter um sistema de controle interno que de fato efetive a verificação dos atos administrativos simultaneamente ao ato praticado e em conformidade com as normas.

A Lei Complementar 131 de 2009 alterou dispositivos da lei de responsabilidade fiscal, de 2001. Conforme estabelece esta norma no parágrafo único, a transparência será assegurada mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A. (NR).

A existência de portais de transparência, implícita nestes preceitos, nos remete para a *accountability* social na medida em que prevê obrigações da publicação das contas nos sites de governos e de órgãos de controle e a responsabilizações dos administradores no caso de não cumprimento dos mesmos.

Recentemente, em 18 de novembro de 2011, outra norma de importante impacto na transparência foi promulgada. De caráter mais amplo que a Lei Complementar 131 de 2009, a Lei Complementar nº 12.527 já é conhecida como lei de acesso a informações públicas. Aplica-se aos três poderes da União e estados e aos executivos e legislativos dos municípios, a todas as instituições da administração pública indireta, assim como a todas as entidades sem fins lucrativos que recebam recursos públicos diretamente ou indiretamente.

Art. 3º, os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:

I - observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção;

II - divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações;

III - utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação;

IV - fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública;

V - desenvolvimento do controle social da administração pública

A lei define as formas de acesso, as restrições de acesso a informações, também, as condutas ilícitas que ensejam responsabilidades e representa mais um esforço em garantir a transparência pública e a responsabilização dos administradores públicos constituindo-se em outro importante mecanismo de *Accountability* da administração pública.

Mesmo reconhecendo as exigências de transparência às quais as instituições brasileiras estão submetidas, seja na Constituição brasileira que introduziu avanços em relação às cartas anteriores na temática do controle, seja nas demais normas que regulamentam os artigos da Constituição, há de se observar a fragilidade do efetivo controle dos atos dos governantes, assim como os significativos índices de corrupção que persistem no Brasil.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

Este capítulo discorrerá sobre os métodos e instrumentos utilizados no decorrer do trabalho. No primeiro tópico será abordado o enquadramento metodológico, os tipos de pesquisas utilizados, seguido pela identificação do sujeito da pesquisa. No segundo tópico os instrumentos e processos de coleta de dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Quanto ao enquadramento metodológico, será adotada a pesquisa qualitativa, tendo a Administração Pública Brasileira, mais precisamente os aparelhos de controle de externo e interno e Tribunal de Contas da União como ambiente de pesquisa e o pesquisador como instrumento chave.

[...] pode ser definida como pesquisa qualitativa a que se fundamenta principalmente em análises qualitativas, caracterizando-se, em princípio, pela não utilização de instrumental estatístico na análise dos dados. Esse tipo de análise tem por base conhecimentos teórico-empíricos que permitem atribuir-lhe cientificidade. (Zanella, 2009)

O mesmo autor ainda descreve:

[...] a pesquisa qualitativa tem o ambiente natural como fonte direta dos dados e o pesquisador como instrumento chave: os estudos qualitativos têm como preocupação básica o mundo empírico em seu ambiente natural.

No trabalho de campo, o pesquisador é fundamental no processo de coleta e análise de dados, por isso não pode ser substituído por nenhuma outra pessoa ou técnica: é ele quem observa, seleciona, interpreta e registra os comentários e as informações do mundo natural. Assim, para ser pesquisador é necessário, ter as seguintes habilidades: capacidade para ouvir; perspicácia para observar; disciplina para registrar as observações e declarações; capacidade de observação; organização para registrar, codificar e classificar os dados; paciência; abertura e flexibilidade; e capacidade de interação com o grupo de investigadores e com os atores envolvidos na pesquisa. (Zanella, 2009)

A adoção deste método justifica-se para a presente pesquisa, pois não há dados estatísticos a serem pesquisados e processados e sim dados teóricos e conceituais como Controle Interno no Brasil, suas regulamentações, padrões internacionais de controle interno e controle interno comparado de outros países.

As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. (Gil, 2008)

Quanto aos fins a pesquisa terá o caráter descritivo por pretender expor padrão internacional de Controle Interno (CI), características da administração pública, controle externo e interno e *Accountability* e comparar conceitos de diversos países.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Quanto aos procedimentos adotados na coleta de dados, foi utilizada pesquisa bibliográfica para as definições de controle interno e externo e *Accountability*. Já na pesquisa documental buscaram-se informações relativas à forma como se constitui os CIs no Brasil e nos diversos países destacando como de suma importância para este processo o estudo feito pelo Tribunal de Contas da União: Critérios Gerais de Controles Internos na Administração Pública - Um Estudo das Normas Disciplinadoras em Diversos Países. A definição das pesquisas adotadas para coleta de dados é disposta por Gil (2008), da seguinte forma:

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação orais: rádio o, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas.

Para Manzo (1971:32), a bibliografia pertinente "oferece meios para definir, resolver, não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram

suficientemente" e tem por objetivo permitir ao cientista "o reforço paralelo na análise de suas pesquisas ou manipulação de suas informações" (Trujillo, 1974:230). Dessa forma, a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras. (Gil, 2008)

Continuando acerca da pesquisa documental Zanella (2009) define:

Pesquisa documental: semelhante à pesquisa bibliográfica, se utiliza de fontes documentais, isto é fontes de dados secundários. Os dados documentais, de natureza quantitativa e/ou qualitativa, podem ser encontrados junto à empresa [dados secundários internos] como os relatórios e manuais da organização, notas fiscais, relatórios de estoques, de usuários, relatório de entrada e saída de recursos financeiros, entre outros, e externos, como as publicações [censo demográfico, industrial] e resultados de pesquisas já desenvolvidas. Em função da natureza dos documentos – qualitativos ou quantitativos – o planejamento, a execução e a interpretação dos dados seguem caminhos diferentes, respeitando as particularidades de cada abordagem. (Zanella, 2009)

O quadro a seguir resume as características da pesquisa documental que serão adotadas:

	ESCRITOS		OUTROS	
	PRIMÁRIOS	SECUNDÁRIOS	PRIMÁRIOS	SECUNDÁRIOS
CONTEMPORÂNEOS	Compilados na ocasião pelo autor	Transcritos de fontes primárias contemporâneas	Feitos pelo autor	Feitos por outros
	Exemplos Documentos de arquivos públicos Publicações parlamentares e administrativas Estatísticas (censos) Documentos de arquivos privados Cartas Contratos	Exemplos Relatórios de pesquisa baseados em trabalho de campo de auxiliares Estudo histórico recorrendo aos documentos originais Pesquisa estatística baseada em dados do recenseamento Pesquisa usando a correspondência de outras pessoas	Exemplos Fotografias Gravações em fita magnética Filmes Gráficos Mapas Outras ilustrações	Exemplos Material cartográfico Filmes comerciais Rádio Cinema Televisão
RETROSPECTIVOS	Compilados após o acontecimento pelo autor	Transcritos de fontes primárias retrospectivas	Analisados pelo autor	Feitos por outros
	Exemplos Diários Autobiografias Relatos de visitas a instituições Relatos de viagens	Exemplos Pesquisa recorrendo a diários ou autobiografias	Exemplos Objetos Gravuras Pinturas Desenhos Fotografias Canções Folclóricas Vestuário Folclore	Exemplos Filmes comerciais Rádio Cinema Televisão

Fonte: Lakatos, Marconi 2003.

Serviram como base para a seleção da bibliografia, materiais encontrados no portal do Tribunal de Contas da União, no portal da Organização Internacional das Entidades Superiores de Fiscalização – INTOSAI, no portal da *American Institute of Certified Accountants* – AICPA, no portal pesquisa de periódicos Scielo, onde foram usadas como palavras chaves: “Controle Interno”, “*Accountability*” e suas variantes em inglês e espanhol. Em relação à pesquisa documental, foram levantadas as normas jurídicas que apresentam relacionamento com o tema no ordenamento jurídico nacional. Os critérios utilizados na seleção da amostra foram: primeiramente por meio do título dos artigos, na sequência, por palavras-chave e por último verificou-se os resumos. Também foram verificados manuais de procedimentos dos tribunais de contas, pareceres da AICPA.

O tema controle interno ganhou destaque internacional após 2002, onde os escândalos de manipulação de informações contábeis das companhias Enron, Tyco, WorldCom entre outras, abalaram a confiança dos investidores mergulhando muitos países em crises econômicas e financeiras reforçando a necessidade de maior transparência e confiabilidade na confecção e divulgação das informações contábeis e financeiras. O sistema de controle interno tem papel fundamental nesse processo.

Portanto este estudo tem a intenção de extrair qual foi a reação da comunidade internacional em relação à estruturação de controles internos mais eficientes.

A seleção dos organismos internacionais como fornecedores de dados e conceitos para a presente pesquisa deve-se ao fato desses congregarem sistemas de controle de diversos países, inclusive o Tribunal de Contas da União. No caso da INTOSAI por ser referência internacional no assunto e ter o papel de consultor da ONU, FMI e diversos organismos internacionais.

Conforme Lakatos, Marconi 2003:

Análise ou explicação é a tentativa de evidenciar as relações existentes entre o fenômeno estudado e outros fatores. Essas relações podem ser estabelecidas em função de suas propriedades relacionais de causa-efeito, produtor-produto, de correlações, de análise de conteúdo etc. (Trujillo, 1974:178). (Lakatos, Marconi, 2003)

Para se chegar às considerações finais foi feita a análise de conteúdo da coleta de dados (padrões de CI, CI no Brasil e CI comparado) onde se enumerou os pontos em comum e as diferenças entre os sistemas de CI dos países estudados com base no padrão internacional COSO.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

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.

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

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 ganharam mais importância e passaram a compor suas pautas com boas práticas de governança corporativa.

4.1 MODELOS DE REFERÊNCIA PARA CONTROLE INTERNO

Ir-se-á adotar a nomenclatura de “modelos de referência” que também é conhecido mundialmente como padrões, estruturas conceituais ou frameworks de controle interno. De início, destaca-se que a evolução desses modelos tem encampado fortemente o gerenciamento de riscos como esteio para seus desenvolvimentos. Isso se justifica porque a razão de ser dos controles é mitigar a probabilidade ou o impacto da materialização de um risco em relação a um objetivo fixado. É para mitigar riscos que são estabelecidos controles.

Desse modo, a atenção volta-se primeiramente para identificação dos riscos que possam impactar os objetivos da organização e para avaliação da forma como os gestores atuam para minimizar esses riscos, por meio de controles internos e de outras respostas. Evoluiu-se, assim, da gestão centrada em controles funcionais para o desenvolvimento de uma cultura de risco, na qual todos os funcionários tornam-se

responsáveis pela gestão de risco e adquirem consciência dos objetivos do controle. Essa mudança de paradigma foi adotada, inclusive, pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (*Intosai*), ao preconizar, como se verá mais adiante, padrões de estruturas e processos de controle interno calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa.

4.1.2 O MODELO DE REFERÊNCIA COSO I

Em 1985, foi criada, nos Estados Unidos, em uma iniciativa independente, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como *Treadway Commission*, composta por representantes das principais associações de classe ligadas à questão, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiro-contábeis e fazer recomendações para a redução de sua incidência. A *Treadway Commission* emitiu seu relatório enfatizando ambiente de controle, códigos de conduta e comitês de auditoria competentes e comprometidos, e conclamando as organizações patrocinadoras a integrar os diversos conceitos de controle interno e a desenvolver um referencial comum. Criou-se o *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO (Comitê das Organizações Patrocinadoras).

O COSO publicou critérios práticos, amplamente aceitos, para o estabelecimento de controles internos e para avaliação de sua efetividade. O modelo apresentado em julho de 1992, denominado *Internal Control – Integrated Framework*, atualmente conhecido como COSO I, mudou o conceito tradicional de "controles internos" e chamou a atenção para o fato de que eles tinham de fornecer proteção contra riscos.

O modelo, ao definir risco como a possibilidade que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance dos objetivos da entidade, introduziu a noção de que controles internos devem ser ferramentas de gestão e monitoração de riscos em relação ao alcance de objetivos e não mais devem ser dirigidos apenas para riscos de origem financeira ou vinculados a resultados escriturais. O papel do controle interno foi, assim, ampliado e reconhecido como um instrumento de gerenciamento de riscos indispensável à governança corporativa.

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:

a) 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).

A AICPA emitiu a norma de auditoria SAS 78, substituindo a definição de controle interno da SAS 55 pela definição de controle interno dado pelo COSO e incorporando os componentes e demais conceitos da estrutura de controles internos. Isso fez com que o modelo se tornasse um paradigma no mercado, pois os auditores independentes passaram a utilizá-lo como padrão para revisão do controle interno em seus trabalhos de auditoria.

A Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants-IFAC*), que emite as *International Standards on Auditng - ISA* (Normas Internacionais de Auditoria), também incorporou todos os elementos introduzidos pelo COSO na norma denominada *Risk Assessments and Internal Control* (Avaliações de Risco e Controle Interno). O Instituto Internacional de Auditores Internos (*Institute of Internal Auditors-IIA*), pela definição ampla que vem adotando para controles internos, denota sua adesão aos conceitos introduzidos pelo COSO.

O Comitê de Basileia, em 1998, publicou o documento denominado *Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations*, no qual os treze princípios constantes do documento enfatizam os cinco componentes do modelo COSO.

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

1. Uniformizar definições de controle interno;
2. Definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado;
3. Delinear papéis e responsabilidades da administração;
4. Estabelecer padrões para implementação e validação;
5. Criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

No que diz respeito a entidades ligadas ao setor público, vale ressaltar que o BID, o Banco Mundial e a *Intosai* também reconheceram e adotaram o modelo COSO. O órgão que auxilia o parlamento norte-americano no exercício do controle externo, *U.S. Government Accountability Office (GAO)*, também revisou seus documentos para incorporar o modelo COSO. O TCU, como membro da *Intosai*, também reconhece e utiliza o modelo como base para as suas avaliações de controle interno no setor público.

Segundo Borges (apud DAVIS, BLASCHEK, 2006, p.11) as administrações públicas de países do chamado primeiro mundo, 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. Assim, modelos de controles internos utilizando o gerenciamento de riscos em sua base conceitual, tal qual o COSO, passaram a ser desenvolvidos e utilizados por diversos países, como o *Cadbury* no Reino Unido, o *CoCo* no Canadá, o *Standard AZ/NZS 4360-1999* na Austrália/Nova Zelândia e o *King Report* na África do Sul, e têm sido um enorme marco no progresso da auditoria interna e governança nesses países. (McNAMEE e SELIM, 1999, p.35 apud DAVIS, BLASCHEK, 2006, p.11).

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. Uma evidência disso foi a atualização, em 2004, de suas Diretrizes para Padrões de Controles internos do Setor Público, adotando o modelo COSO I (INTOSAI, 2004), novamente atualizadas, em 2007, para incorporação do modelo COSO II, tratado a seguir (INTOSAI, 2007). Diamond (2002, p.35, apud DAVIS, BLASCHEK, 2006, p.11) destaca que essa entidade estabeleceu um paradigma mais proativo para os controles internos e o papel das auditorias internas governamentais. A auditoria interna, nesse paradigma, passou a exercer um papel mais voltado para a avaliação mais abrangente dos controles internos, com mais ênfase em controles gerenciais e gerenciamento de riscos, deixando de lado a função de mero avaliador da conformidade legal das despesas públicas.

4.1.3 O MODELO DE REFERÊNCIA COSO II

O prefácio da edição brasileira desse modelo afirma que o COSO I tornou-se referência para ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno, sendo que essa estrutura foi incorporada em políticas, normas e regulamentos adotados por milhares de organizações para controlar melhor suas atividades visando ao cumprimento dos objetivos estabelecidos. No entanto, a intensificação da preocupação com riscos – fruto de uma série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão – fez com que o COSO encomendasse o desenvolvimento de uma estratégia de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar o próprio gerenciamento de riscos. O resultado foi a publicação, em 2004, do modelo *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), também conhecida como COSO ERM ou COSO II.

Essa obra amplia o alcance dos controles internos, oferecendo um enfoque mais vigoroso e extensivo ao tema, agregando técnicas de gerenciamento integrado de riscos, sem abandonar, mas incorporando o COSO I. A nova postura é de prever e prevenir os riscos inerentes ao conjunto de processos da organização que possam impedir ou dificultar o alcance de seus objetivos.

A razão de se ater à descrição das características desse modelo é a tendência mundial, de adoção de padrões de controles internos fortemente calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa, como, inclusive, recomenda a Intosai.

Embora muitos objetivos sejam específicos a uma determinada organização, o modelo definiu quatro categorias de objetivos, comuns a praticamente todas as organizações, os quais devem ser previamente fixados para permitir a identificação e análise dos riscos que poderão impactá-los, formando uma base de conhecimento para definir como esses riscos deverão ser gerenciados. Essas categorias de objetivos são:

Estratégico: relacionado à sobrevivência, continuidade e sustentabilidade. Metas de alto-nível, alinhadas e dando suporte à missão da organização.

Operacional: efetividade e eficiência na utilização dos recursos, mediante operações ordenadas, éticas, econômicas e adequada salvaguarda contra perdas, mau uso ou dano.

Comunicação: confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento das obrigações de *Accountability*.

Conformidade: aderência às leis e regulamentações aplicáveis à entidade, e às normas, políticas, aos planos e procedimentos da própria organização.

4.2 O CONTROLE INTERNO COMPARADO

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).

4.2.1 O CONTROLE INTERNO NO CANADÁ

De acordo com o referido estudo, 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;

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.

4.2.2 O CONTROLE INTERNO NOS EUA E NO ESTADO DE NOVA IORQUE

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)

4.2.3 O CONTROLE INTERNO NO CHILE

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)

4.2.4 O CONTROLE INTERNO NO PARAGUAI E COLÔMBIA

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 públicas paraguaias 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)

4.2.5 O CONTROLE INTERNO NO PERU

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)

4.2.6 O CONTROLE INTERNO NA AFRICA DO SUL

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).

4.2.7 A REFORMA ADMINISTRATIVA DA 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.

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 e a gerência financeira.

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, estabelecendo 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.

O foco da reforma foi buscar melhorar o desempenho 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 neozelandesa, 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 dos 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: deixar 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. Noutra 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 uma reserva hídrica ou de carvão, uma reserva florestal, é bem mais complexa, e, sendo mal conduzida, pode impactar negativamente a desempenho 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 neozelandesa.

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 desempenho 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 oferecidas 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.

Pela experiência da reforma neozelandesa (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.

4.2.8 CONTROLE INTERNO NO BRASIL

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. 63)

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 1998 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.

4.3 RANKING TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL

A Transparência Internacional (TI) é uma organização não governamental, sem fins lucrativos, dedicada ao combate à corrupção e à promoção da honestidade. Fundada por Peter Eigen, em 1993, e com sede na Alemanha, a ONG luta em diversas frentes:

- a) humanitária, uma vez que a corrupção distorce e prejudica o desenvolvimento e contribui para o aumento do abuso dos direitos humanos;
- b) democrática, pois a corrupção é nociva para as democracias, em especial nos países em desenvolvimento e em transição;
- c) ética, pelo comprometimento da integridade da sociedade;
- d) prática, pois a corrupção distorce as relações do mercado e tira da população seus benefícios.

Sua estratégia para combater a corrupção consiste na formação de amplas coalizões, onde Estado, sociedade civil e o setor privado têm que atuar em conjunto.

Todos os anos é criado pela Transparência um ranking da corrupção, onde os países são avaliados quanto ao nível de corrupção dentro de cada um. Este ranking é muito respeitado internacionalmente e serve de referência para empresas e investidores. É baseado na percepção da corrupção do setor público e não na quantidade de casos de corrupção que ocorrem no país. No entanto, o relatório sublinha que a corrupção continua a ser um problema persistente e difundido em todo o mundo.

De acordo com o ranking "*Corruption Perceptions Index 2013*", o Brasil ocupou o 72º lugar, já os demais países objetos estudo:

País	Colocação
Canadá	9º
Estados Unidos	19º
Chile	22º
África do Sul	72º
Peru	86º
Colômbia	94º
Paraguai	150º

Fonte: Transparência Internacional

A Nova Zelândia ficou em primeiro lugar. Por conta disso a experiência neozelandesa pode ser considerada como um padrão 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.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÃO

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*.

Deduz-se que um amplo e aberto sistema de informação ao público é fundamental para esse processo de melhoramento, cabendo ao sistema de controle interno um papel fundamental.

O estudo “Critérios Gerais de Controles Internos na Administração Pública - Um Estudo das Normas Disciplinadoras em Diversos Países”, Brasil, 2009 demonstrou que a obrigatoriedade de implantar, manter e avaliar controle interno já está incorporada no ordenamento jurídico de diversos países pesquisados, como é o caso dos Estados Unidos da América (e neste o da unidade federada de Nova York), do Chile, Paraguai, Peru, da Colômbia e África do Sul. Demonstrou, também, que os países pesquisados adotam modelos de controle interno convergentes, calcados 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, e as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, da Intosai. Esta última, emitida por um organismo autônomo, independente e apolítico que congrega 189 entidades de fiscalização superior de diversos países e atua com status de consultor especial do Conselho Econômico e Social (ECOSOC) das Nações Unidas.

Apesar do consenso atual de que controles internos devem ser ferramentas de gestão e monitoração de riscos em relação ao alcance de objetivos de um modo geral, e não mais dirigidos apenas para riscos de origem financeira ou vinculados a resultados escriturais, o seu regramento jurídico, em alguns países, tem sido agasalhado nas leis que tratam de finanças, orçamentos ou de órgãos públicos de controle como, por exemplo, em leis orgânicas de controladorias-gerais.

Peru e Colômbia editaram leis específicas regulando, de forma exaustiva, a elaboração, aprovação, implantação, funcionamento, aperfeiçoamento e avaliação

de controle interno nas entidades do Estado. O primeiro editou a Lei 28716 de 2006 - Lei de Controle Interno das Entidades do Estado, regulamentada por resolução de sua Controladoria-Geral. O segundo, a Lei 87 de 1993, que estabelece normas para o exercício do controle interno nos órgãos e entidades do Estado, regulamentada por Decretos Nacionais. O Paraguai introduziu controles internos por meio da Lei Orgânica da Controladoria Geral da República. O Chile trata do controle interno em diversas normas esparsas e no Canadá o assunto não é objeto de lei específica.

Os demais países analisados adotaram a prática de estabelecer os requisitos gerais em normas de hierarquia superior, deixando para os órgãos superiores de gestão e/ou de controle a competência para estabelecer os padrões de implantação e as diretrizes para avaliação de controles internos, pelos demais órgãos e entidades. Assim fez os Estados Unidos, cujo Congresso alterou a Lei de Contabilidade e Auditoria, 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. A lei, após a inclusão da nova seção, passou a denominar-se oficialmente Lei Federal de Integridade na Gestão Financeira (FMFIA).

Não se encontrou indícios no caso brasileiro de algo parecido com a solução adotada pelo Congresso americano.

Quanto à nova feição do controle interno, ampliada para integrar responsabilidades quanto à gestão de riscos também não foi encontrados indícios no modelo brasileiro, que se limita apenas a fiscalização, validação de atos e produção de informações.

No ordenamento jurídico nacional no que se refere a controle interno encontram-se dificuldades conceituais, técnicas. Desse modo, entende-se que a norma superior deve contemplar bases consistentes para estruturação de um modelo de controle interno, dentre as quais se destacam: uniformizar a definição de controle interno, definir seus objetivos e elementos e declarar os princípios relacionados ao processo de gestão de riscos, controles internos e governança institucional; estabelecer responsabilidades e papéis de gestores e demais servidores em relação ao desenho, implementação e monitoramento do controle interno, incluindo obrigações de certificação, reporte de deficiências e planos de

ação para corrigi-las e disponibilização de informações às partes interessadas da cadeia de governança afeta à instituição; e atribuir competência a um comitê para estabelecer ou homologar um modelo nacional de padrões para controle interno, e aos órgãos de controle interno e externo no que diz respeito às diretrizes para avaliação e certificação de sistemas de controle interno.

Pela experiência da reforma neozelandesa (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. (Brasil, 2009).

Em “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.

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.

6 CONCLUSÃO

O objetivo geral desse trabalho é pesquisar um padrão reconhecido internacionalmente de controle interno e como desdobramento pesquisar alguns exemplos de Controle Interno em países da América, Europa e Oceania e compará-los com Sistema de Controle Interno brasileiro, 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 dos 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 APB. 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.

O estabelecimento de um modelo nacional de padrões para controle interno, deverá considerar atributos que permitam sua utilização por entidades de qualquer

porte, com adaptação às peculiaridades de cada entidade, em consistência com a natureza e complexidade das operações por elas realizadas e com os riscos a elas associados.

Deve-se, pois, procurar identificar nos modelos mencionados neste estudo as características mais aderentes à realidade nacional, considerada em seus três níveis de governo, sem perda da perspectiva de um modelo integrado que induza a autogestão de riscos e controles e otimize as ações no sentido de: assegurar a consecução de objetivos estratégicos, a continuidade e a sustentabilidade institucional, com a devida consideração aos objetivos correlatos de obediência aos princípios constitucionais da administração pública e ao alcance dos objetivos do sistema de controle interno; permitir a identificação, de modo objetivo, de fatores de risco e vulnerabilidades existentes em processos e sistemas organizacionais e no seu ambiente externo; melhorar a compreensão de riscos, controles internos e governança institucional, com a devida consideração para planos de ação e seu acompanhamento; dimensionar e desenvolver controles internos adequados, na proporção requerida pelos riscos que eles devam mitigar, eliminando controles caros e ineficientes e otimizando a relação custo-benefício; e fortalecer a responsabilidade da administração no que diz respeito a implantar, manter e avaliar estruturas de gestão de riscos, controles internos e governança institucional.

REFERÊNCIAS

AICPA, American Institute of Certified Public Accountant. **Princípios de Controle Interno**. Disponível em < <http://www.aicpa.org>>. Acesso em 10 set. 2014.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

BERNARDINELLI, Mario Luiz; BRACALENTE, Fernando; DINOFRÉ, Marcelo; PEREIRA, Eduardo Martins. COSO – The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Disponível em < <http://www.bracalente.com.br/artigos/coso.pdf> >. Acesso em 10 set. 2014.

BRITO, Jaime Ricardo De. **Breve Histórico do Controle Interno do poder executivo federal: Origem, evolução, modelo atual e visão de futuro**. Monografia. - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2008.

CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil. O longo caminho**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

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

< <http://www.ena.gov.br/downloads/ec43ea4fGraacad48.pdf>> Acesso em: 15 set 2014

CATELLI, Armando (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. GECON – 2. ed. – 6. reimp. – São Paulo: Atlas, 2007.

COELHO, José Nacip. **Controle Da Administração Pública**. Belo Horizonte Disponível em:

<http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001890.pdf > Acesso em: 10 ago 2014, 2002.

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 13 set. 2014

DAHL, Robert A. **Poliarquia**. São Paulo: Edusp, 1997

FAYOL, Henri. **Administração Geral e Industrial: Previsão, Organização, Comando, Coordenação e Controle.** - 10. ed – São Paulo: Atlas, 1990.

INTOSAI. Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector. Further Information on Entity Risk Management. PSC Subcommittee on Internal Control Standards. 2007. Disponível em: < <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9130-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector-further-inf.html> >. Acesso em 12 set. 2014.

KOONTZ, Harold; O'DONNELL, Cyril. **Princípios de Administração: uma análise das funções administrativas.** – 8. Ed - São Paulo: Pioneira, 1976.

_____. Secretaria de Assuntos Estratégicos. Plano Brasil 2022. **Controle Interno, Prevenção e Combate à Corrupção.** <http://www.sae.gov.br/brasil2022/?p=13>. Acessado em 12.8.2014.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico.** 17. Ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2000.

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/pls/portal/docs/2058954.PDF>>. Acesso em 12.8.2014.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandras. **Comentários à Constituição do Brasil.** Vol. 4, Tomo II - São Paulo: Saraiva, 1997.

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 23^a ed. 2^a Tiragem - São Paulo: Malheiros, 1990.

O'DONNELL, Guilherme. **Accountability horizontal e novas poliarquias.** São Paulo: Cedec, 1998 (Revista Lua Nova, n. 44). Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ln/n44/a03n44.pdf>

PERUZZOTTI, Enrique. **La política de Accountability social en América Latina.** In: VERA, Ernesto Isunza; RIVERA, Alberto Olvera. Democratización, rendición de cuentas y sociedad civil: participación ciudadana y control social. México: CIESAS,

2006. Disponível em:

http://lasociedadcivil.org/docs/ciberteca/Accountability_social1.pdf

PESSANHA, Charles. **Relações entre os poderes Executivo e Legislativo no Brasil – 1946-1994. 1997.** Tese (Doutorado em Ciência Política) – Programa de Pós-Graduação em Ciência Política, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1997.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 17ª edição, São Paulo: Atlas, 2004.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Democratizando a democracia: os caminhos da democracia participativa.** 3 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2005.

SMULOVITZ, Catalina. **Judicialización y Accountability social em Argentina.** In: INTERNATIONAL CONFERENCE DE LA LATIN AMERICAN STUDIES ASSOCIATION, 22., 2001, Washington D.C. Disponível em: <<http://lasa.international.pitt.edu/Lasa2001/SmulovitzCatalina.pdf>>. Acesso em: 15 ago. 2014.

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. Disponível em:

<<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>>. Acesso em: 10 set. 2014.