

## O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO PÚBLICA

### INTERNAL CONTROL AS A PUBLIC MANAGEMENT TOOL

André Gomes Giori<sup>1</sup>

Recebido em: 15/03/21

Aceito em: 10/05/2021

**Resumo:** O presente artigo pretende avaliar as ferramentas utilizadas no controle interno, como forma de contribuição na gestão das políticas públicas, elemento essencial para o desenvolvimento das instituições públicas. Assim, é traçado um panorama das estruturas de controle interno e sua potencialidade de uso na gestão pública como ferramenta do desenvolvimento e sistematização de suas atividades diárias.

**Palavras-chave:** Gestão Pública, Políticas Públicas, Controle Interno, Planejamento, Gestão, Governança.

**Abstract:** This article intends to evaluate the tools used in internal control, as a way of contributing to the management of public policies, an essential element for the development of public institutions. Thus, an overview of the internal control structures and their potential for use in public management as a tool for the development and systematization of their daily activities is outlined.

**Keywords:** Public Management, Public Policy, Internal Control, Planning, Management, Governance.

## INTRODUÇÃO

A evolução das Políticas Públicas perpassa necessariamente por uma análise da própria mudança de paradigma da Administração Pública, suas formas de controle e gestão, bem como todas as demais ferramentas atinentes à prestação de serviços necessários ao atingimento do interesse legítimo da população por meio dos serviços públicos essenciais, os quais são considerados relevantes socialmente pelos atores políticos. Isto se reflete na trajetória de institucionalização democrática do país, marcada pela transparência com a substituição de controles burocráticos por controles sociais, tornando a Administração Pública acessível à sociedade, com maior publicidade das ações e do controle do uso dos recursos públicos.

Nessa esteira, o presente artigo visa apresentar a evolução da ciência do controle interno como forma de contribuir dentro da própria administração pública no viés do

---

<sup>1</sup>Advogado, graduado em Direito pela FAESA (Faculdades Integradas Espírito-Santenses), pós-graduado em Docência no Ensino Superior pela MULTIVIX (Empresa Brasileira de Ensino Pesquisa e Extensão), Mestrando em Políticas Públicas e Desenvolvimento Local pela EMESCAM (Escola Superior de Ciências da Santa Casa de Misericórdia de Vitória/ES). Email: [andreggiori1987@gmail.com](mailto:andreggiori1987@gmail.com)

planejamento das políticas públicas por meio de ações internas de sistematização, organização e gestão dos serviços e recursos públicos que são entregues à população.

O tema Controle Interno ainda é objeto de evolução acadêmica e de prática administrativa, por isso, pretendeu-se realizar um estudo para a comunidade acadêmica de práticas efetivas do cotidiano administrativo, elucidando por meio de pesquisa exploratória, analisando o Sistema de Controle Interno em alguns países do mundo e avaliando a estrutura do sistema brasileiro, conforme preconizado nos comandos constitucionais e infraconstitucionais.

Para isso, as fontes empregadas para a coleta de dados foram a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. Os livros, publicações de diversos autores e instituições, alguns deles considerados referência na área, constituíram o material básico para a elaboração deste trabalho.

Além disso, utilizou-se artigos científicos, teses e dissertações obtidas, em grande parte, por meio de pesquisas na Internet, como base do material da pesquisa bibliográfica realizada.

## **O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA**

Temos vivido em um tempo de mudanças de paradigmas na Administração Pública, onde o controle social, em especial pela democratização da internet, redes sociais, assim como o fortalecimento das instituições públicas, notadamente àquelas que dispõem de poder de fiscalização e repreensão aos malfeitos, corrupção e mesmo o mau uso do dinheiro público, seja por interesses escusos ou mesmo pela falta de profissionalismo, planejamento e conhecimento técnico para a correta aplicação da política pública.

Os recursos, quando se fala de Administração pública, advém do contribuinte, ou seja, de toda a população, e por esta razão devem sofrer o controle e fiscalização dos órgãos de Contas, por exemplo.

Além deste controle externo, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, previu, como forma de apoio aos Tribunais de Contas, para melhor cumprimento de sua função institucional, a criação de um Sistema de Controle Interno (SCI) nas entidades da administração direta e indireta.

Segundo Power (2009), o aumento das práticas voltadas para a superação da orientação tradicional de controle baseado nos princípios da legalidade e formalismo

para um controle orientado pelo princípio da eficiência está relacionado ao crescimento da demanda por maior *accountability* pelos provedores de serviços públicos, às restrições fiscais que acarretaram em redução do endividamento público, bem como uma maior preocupação com eficiência e qualidade dos serviços públicos.

No mesmo sentido, Loureiro *et al.* (2012, p. 2) afirmam que nos países democráticos, os órgãos de controle “têm recebido a orientação de que o controle não deve visar apenas o combate à corrupção, mas igualmente melhorar o desempenho da gestão pública”.

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

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

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

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

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

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

A metodologia de estruturação do sistema de controle interno é fundamental para o bom desenvolvimento das atividades de controle a ele inerentes, pois com uma

estrutura interna coerente será possível o exercício efetivo dos objetivos de controle e a correção de eventuais irregularidades ou falhas.

## **A EVOLUÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO BRASIL**

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

A partir do sítio do Tribunal de Contas da União e de Araújo (1993 apud Brito, 2009, p. 3) é possível traçar uma linha histórica do controle no Brasil com o seguinte eixo temporal: Em 1680, criaram-se as Juntas das Fazendas das Capitanias e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas a Portugal.

A partir do Código Pombalino, de 1761, surge uma Corte de avaliação financeira.

A Carta Régia de 1764 determina a implantação de Juntas da Fazenda no Rio de Janeiro e nas Capitanias.

Em 1808, foi instalado o Erário Régio e criado o Conselho da Fazenda, que tinha como atribuição acompanhar e controlar a execução da despesa pública de todos os dados referentes ao patrimônio e aos fundos públicos, com a chegada da família Real ao Brasil.

Em 1822, com a Proclamação da Independência, foi instituído o Tesouro Nacional, com características de tribunal. Teoricamente, a partir de então, foram dados os primeiros passos no sentido de controlar a gestão governamental por meio de orçamentos públicos e de balanços gerais.

Em 1831, foi criado o Tribunal do Tesouro Público Nacional. Este agrupava as atividades fiscalizadoras do Tesouro Nacional e do Conselho da Fazenda, competia-lhe a administração da despesa e da receita públicas, da contabilidade e dos bens nacionais, o recebimento das prestações de contas anuais de todas as repartições e a análise dos empréstimos e da legislação fazendária.

Em 1850, com a reforma administrativa daquele ano, confirmou-se a competência do Tribunal do Tesouro Público Nacional sobre a suprema administração da Fazenda.

Em 1858, o Tribunal do Tesouro teve ampliada sua competência com a criação de uma Diretoria de Tomada de Contas.

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

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

A Lei 4.536, de janeiro de 1922, organizou o Código de Contabilidade da União, regulamentado pelo Decreto 15.783 também de 1922, que aprovou o regulamento da Contabilidade Pública.

Em 1930, devido ao fechamento do Congresso Nacional, decorrente da Revolução de 1930, não ocorreu a prestação de contas pelo Executivo por um período de três anos.

Tribunal de Contas somente foi revitalizado com a Constituição Federal de 1934, onde aparece como órgão de cooperação nas atividades governamentais.

A partir de 1935, o Tribunal passou a responder consultas de Ministros de Estado, acerca da legislação orçamentária, contábil e financeira e a expedir instruções dentro de sua área de atuação (levantamento e tomada de contas).

Em 1936, com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP, o interesse público e o controle a priori passam a determinar uma fase denominada como administração burocrática.

Com a Constituição de 1937, na vigência do Estado Novo, alguns contratos passaram a prescindir de registro junto ao Tribunal, juntamente com despesas de tipo: representação, excursão, hospedagem etc.

Até 1945, o Estado começa ampliar suas funções econômicas, introduzindo uma administração mais gerencial, utilizando-se princípios e técnicas da iniciativa privada, mas com ênfase no interesse público.

Em 1946, com a redemocratização do país, restabelece-se a autonomia do Tribunal de Contas. Houve progressos no controle orçamentário.

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

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

Em 1949, a Lei Orgânica N.º 830/49 inclui entre as atribuições do Tribunal de Contas a fiscalização da receita.

Na década de 1960, foram realizadas reformas na Administração Pública brasileira que buscavam a adoção de um modelo de gestão mais eficiente e tinha como objeto implantar um modelo de gestão voltado para resultados. Pode-se afirmar que, nesse período, foram adotadas as primeiras medidas para agregar ao controle contábil um controle administrativo, buscando promover uma mudança de enfoque das atividades dos órgãos de controle interno no Brasil. Essas reformas tiveram impacto na área do controle interno, em especial devido à publicação da Lei nº 4.320 em 17 de março de 1964, que mencionou, pela primeira vez, os termos “controle externo” e “controle interno” no ordenamento jurídico brasileiro. Esse diploma legal criou o controle interno no Poder Executivo e extinguiu o controle prévio dos atos do Poder Executivo pelo Tribunal de Contas da União que se encontrava sobrecarregado com o excesso de atividades.

A Lei 4.320/64 trouxe uma importante inovação que pode ser considerado um primeiro passo para atrelar o controle interno ao planejamento. A lei tornou obrigatória a verificação da execução do programa de trabalho, fazendo com que toda execução orçamentária passasse a corresponder à previsão de bens e serviços prestados à sociedade, conforme relata Garcia (2011):

Essa mudança legal direcionou alterações posteriores dos mecanismos de controle da execução orçamentária e financeira para privilegiarem a verificação da execução do objeto nas despesas públicas e não apenas os aspectos formais/legais (GARCIA, 2011, p. 104).

Pode-se afirmar que, com a Lei 4.320/64, inicia-se uma tentativa de agregar ao controle interno a função de controle administrativo, passando a preocupar-se com a eficiência e os resultados dos programas governamentais. Contudo, Garcia (2011) relata uma falta de interesse por parte dos gestores federais em utilizar as informações do sistema de auditoria como apoio à gestão. Assim, por não ter os gestores federais como

clientes principais, o sistema de auditoria acabou tornando o apoio ao controle externo sua função principal.

Outro importante instrumento legal publicado na época foi o Decreto-Lei nº 200/67, que estabeleceu o controle como um dos princípios que deveriam ser observados pela Administração Pública.

Em seu artigo 14, o Decreto-Lei 200/67 estabeleceu que o trabalho administrativo deveria ser racionalizado mediante simplificação de processos e suspensão de controles que se evidenciassem como puramente formais, ou cujo custo fosse superior ao risco. Esse dispositivo trazia uma visão de que os controles não devem ser puramente formais e que se deve analisar uma relação custo-benefício para a implantação de controles.

A reforma administrativa de 1967 teve como diretriz a implantação de um modelo de administração sistêmica. Dentre as medidas implementadas, destaca-se a implantação do Sistema de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria que tinha como unidades setoriais as Inspetorias Gerais de Finanças em cada Ministério e como órgão central a Inspetoria Geral de Finanças do Ministério da Fazenda.

Sendo assim, o Ministério da Fazenda tornou-se o órgão responsável pela fixação de normas gerais de contabilidade e auditoria, e responsável por exercer a supervisão técnica e fiscalização sobre as unidades de administração financeira, contabilidade e auditoria dos demais ministérios.

Apesar de a reforma da década de 1960 propagar um modelo de gestão voltado para o controle de resultados e para a eficiência da gestão, não foram estabelecidas medidas concretas para se criar um sistema de controle interno voltado para o controle dos resultados da administração pública. Ainda que a lei 4.320/64 tenha atribuído ao controle interno a função de exercer controle sobre o cumprimento do programa de trabalho, a preocupação central do sistema de controle interno continuou a ser o controle contábil sobre os recursos públicos, fundado na verificação da legalidade e conformidade dos atos administrativos.

A Constituição de 1967 aprimorou a norma geral sobre controle, encontrando-se, nos artigos 16 e 70, estas determinações:

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

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

Assim, existiram dois momentos marcantes até 1967 em termos de controle na Administração Pública: o primeiro, com o Regulamento de Contabilidade Pública, de 1922; o segundo, com a edição da Lei Federal nº 4.320 de 1964.

Em 1969, com o advento da Reforma Administrativa de 1969, a importância do controle foi destacada e deixou clara sua função de proteção ao Patrimônio Público, por meio de normas voltadas para a fiscalização e o acompanhamento dos controles, registros, e aplicação dos recursos públicos, zelando e protegendo dessa forma, o Gestor Público, de penalidades e ações futuras, dos órgãos de fiscalização do Poder Público.

Na década de 1980 havia a intenção de se criar um sistema integrado de administração financeira e, para isso, era necessário centralizar a coordenação da área financeira em um mesmo órgão (CASTRO, 2009). Assim, foi criada em 1986, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) com a fusão entre a Secretaria Central de Controle Interno e a Secretaria de Programação Financeira.

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.

Em especial no que tange à Constituição Federal em seus artigos 70 e 74:

## **CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

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

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores



públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

(...)

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

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

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

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

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

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

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

## **O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO ESTADO DO ESPIRITO SANTO**

A constituição capixaba primou pelo princípio da simetria e trouxe em seu artigo 70 dispositivo parelho com a carta Magna:

### **CONSTITUIÇÃO ESTADUAL**

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, dos Municípios e das entidades da administração direta e indireta dos seus Poderes constituídos, quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas será exercida pela Assembleia Legislativa e Câmaras Municipais, nas suas respectivas jurisdições, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada um dos Poderes.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física, jurídica ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado ou os Municípios respondam, ou que, em nome destes, assumam obrigações de natureza pecuniária.

(...)

Art. 76. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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

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 estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de créditos, avais e garantias, bem como dos direitos, obrigações e haveres do Estado;

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

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno darão ciência ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária, de qualquer irregularidade ou ilegalidade de que tiverem conhecimento.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidade ou ilegalidade ao Tribunal de Contas do Estado.

O marco na legislação do Estado ocorreu em 2012 ocasião da aprovação da N° 9.938/201 que previu que as atividades finalísticas do órgão central de controle interno do Poder Executivo serão exercidas por servidores efetivos organizados em carreira específica, típica de Estado, criada na forma da lei, cujo ingresso dependerá de prévia aprovação em concurso público.

A referida legislação exigiu escolaridade de nível superior, com conhecimento em matéria orçamentária, financeira, contábil, jurídica ou de administração pública, além de dominar os conceitos relacionados ao controle interno e à atividade de auditoria.

Além disso, também dispôs sobre as obrigações dos auditores internos das instituições capixabas:

manter, no desempenho de suas funções, atitude de independência, serenidade e imparcialidade;  
guardar sigilo sobre dados e informações obtidos em decorrência do exercício de suas funções e pertinentes aos assuntos sob sua fiscalização, utilizando-os, exclusivamente, para a elaboração de pareceres, instruções e relatórios, sob pena de responsabilidade administrativa, civil e penal;  
observar e cumprir, relativamente às informações, documentos, registros e sistemas a que tiveram acesso, no exercício de suas funções, as mesmas normas de conduta exigíveis àqueles agentes públicos originalmente responsáveis por essas informações, documentos, registros e sistemas.

Além disso, criou importante órgão de deliberação entre as controladorias dos órgãos estaduais chamado Conselho Estadual de Controle Interno, composto pelos titulares do órgão central do sistema de controle interno dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo, do Tribunal de Contas, do Ministério Público e da Defensoria Pública, com a função de promover a integração do sistema de controle interno por meio do fomento ao diálogo interinstitucional e da recomendação de padronização de procedimentos, métodos e técnicas de atuação do controle interno.

## O CONTROLE INTERNO NO MUNDO

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

No Canadá a obrigação de instituir, manter e avaliar controles internos no setor público não é objeto de lei ou norma específica.

No entanto, o tema é encontrado em relatórios de auditorias e em estudos sobre métodos e técnicas do *Office of the Auditor General of Canada* (OAG), que tem como jurisdicionados órgãos públicos federais (incluindo as províncias). Auditorias desse órgão envolvem a avaliação de controles internos, o que pressupõe a necessidade de existência e eficácia desses.

Com efeito, a Lei de Administração Financeira do Canadá (*Financial Administration Act*) atribui responsabilidades a ministros e chefes departamentais, perante o Parlamento e as comissões do Senado e da Câmara dos Comuns, pela organização de recursos conforme as políticas e procedimentos governamentais e pela manutenção de eficazes controles internos (BRASIL, 2009, p. 23) As estratégias de controle do governo do Canadá, segundo o Estudo do TCU foram definidas na publicação *Federal Government Spending: a priori and a posteriori Control Mechanism*, de 2007: (BRASIL, 2009, p. 24).

- a) A priori internal control – controle existente em cada fase do ciclo orçamentário. Visa garantir a sua efetividade;
- b) A posteriori internal control – controle realizado pela Controladoria-Geral, que é a auditoria interna do governo federal (equivalente à nossa CGU);
- c) A posteriori external control – controle externo realizado pelo OAG;
- d) A priori *parliamentary control* – aprovação do orçamento pelo parlamento (*Senate, House of Commons and theirs committees*), e
- e) e) A posteriori *parliamentary control* – acompanhamento da execução orçamentária pelas comissões do parlamento.

O Congresso dos Estados Unidos, em 1982, em seção conjunta do Senado e da Câmara dos Representantes, alterou a Lei de Contabilidade e Auditoria de 1950 (*Accounting and Auditing Act of 1950*) com o objetivo de incluir a obrigatoriedade de avaliações contínuas e relatórios sobre a adequação dos sistemas de controle interno contábil e administrativo de cada órgão/entidade, e para outros fins. A lei alterada passou a denominar-se Lei Federal de Integridade na Gestão Financeira, e suas novas disposições obrigam os órgãos públicos federais a estabelecerem controles internos, seguindo padrões prescritos pelo órgão de controle externo daquele país, o GAO (BRASIL, 2009, p. 24). O Estado de Nova York editou, em 1987, o *New York State Governmental Accountability, Audit and Internal Control Act*, que evidenciou a importância da implantação de bons controles internos. Esse ato foi atualizado em 1999 e estabeleceu a responsabilidade dos controles internos nos vários setores/poderes do governo:

- a) capítulo 18 (*Executive Law*), artigo 45: responsabilidades dos controles internos das agências estatais;
- b) capítulo 32 (*Legislative Law*), artigo 6: responsabilidades dos controles internos do poder legislativo;
- c) capítulo 30 (*Judiciary Law*), artigo 7: responsabilidades dos controles internos do poder judiciário, e
- d) capítulo 43 (*Public Authorities Law*), artigo 9: responsabilidades dos controles internos das autoridades públicas. (BRASIL, 2009, p.).

As normas chilenas prescrevem a obrigatoriedade de implantação e avaliação de controles internos nos órgãos e entidades da administração pública. O cumprimento dessa obrigatoriedade é garantido por meio da responsabilização de gestores envolvidos

nos processos, em todas as instâncias, além da avaliação realizada pela própria controladoria em auditorias específicas. Não há, no entanto, ato normativo ou legal específico que institua metodologia ou modelo de controles internos como referência. Os dispositivos estão dispersos em leis, decretos e resoluções. O Estado Chileno é um estado unitário, desse modo, as leis que não tratam de órgãos ou entidades específicos possuem abrangência nacional (BRASIL, 2009, p. 35).

No Paraguai e na Colômbia a obrigatoriedade de controle interno foi estabelecida em leis, sendo que na Colômbia a obrigatoriedade deriva da própria Constituição.

Em ambos os casos, as normas relativas à implantação, manutenção e avaliação de sistemas de controle interno ficaram a cargo das Controladorias-Gerais.

Ambos desenvolveram modelos próprios de implantação e manutenção de controles internos em suas administrações públicas, tendo como base o modelo COSO.

O estabelecimento de controles internos na administração pública, no Paraguai, é prescrito nas leis 1535/99 (de Administração Financeira do Estado) e 76/94 (Orgânica e Funcional da Controladoria-Geral da República). Como no caso do Chile, o Paraguai também é um estado unitário, portanto essas leis obrigam todos os órgãos e entidades públicos paraguaios instituírem controles internos. (BRASIL, 2009, p.36). A Colômbia, assim como o Paraguai, elaborou seu modelo de controle com auxílio da USAID. O modelo foi introduzido por meio de decreto presidencial, regulamentando a Lei 87 de 1993, que fixou normas gerais para o exercício do controle interno nos órgãos e entidades do Estado, uma vez que a Assembleia Nacional Constituinte decidiu eliminar o controle prévio por parte da Controladoria-Geral e, em seu lugar, determinou o estabelecimento de controle interno exercido pelos próprios órgãos e entidades (BRASIL, 2009, p. 38).

No Peru, em 1998, a Controladoria-Geral emitiu a resolução 72 (*Normas Técnicas de Control Interno para El Sector Público*), para ser marco de referência em matéria de controle interno. Em decorrência dessa resolução, a implementação dos controles nos órgãos e entidades públicas foi crescente e motivou a expedição de uma lei específica para regular o estabelecimento, funcionamento, manutenção, aperfeiçoamento e avaliação dos sistemas de controle interno das entidades do Estado, o que resultou na lei 28716/2006 (*Ley de Control Interno de las Entidades Del Estado*).

Como o Peru é um estado unitário, essa lei tem aplicabilidade nacional (BRASIL, 2009, p. 41).

A previsão de implantação e manutenção de controles internos nos órgãos e entidades da administração pública da África do Sul tem origem constitucional e é repercutida em legislações esparsas, que estabelecem critérios e responsabilidades para tal. Os princípios básicos da *accountability* sul-africana são: conformidade, economicidade, desempenho (eficiência e efetividade), publicidade, análise de risco, controles internos, responsabilização e monitoramento. Apesar de não consolidados em um único documento, a Auditoria-Geral da África do Sul imprime grande importância a esses princípios, o que pode ser observado pela presença constante nas normas que disciplinam a atuação desse órgão de controle (BRASIL, 2009, p. 42).

No Brasil, a regulamentação do controle interno estatuído pela Constituição de 1988 se limitou a tipificar as finalidades e as características orgânicas do sistema de controle interno, e não apresentou o conceito dessa importante atividade administrativa para a consecução dos resultados de gestão (Estudo TCU, 2009)

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

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

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

## CONCLUSÃO

Viu-se então que em todo o histórico de nascimento do controle interno no seio da administração pública, se deu em um contexto de *accountability*, ou mesmo de *compliance*. No âmbito institucional e corporativo, *compliance* é o conjunto de disciplinas a fim de cumprir e se fazer cumprir as normas legais e regulamentares, as políticas e as diretrizes estabelecidas para o negócio e para as atividades da instituição ou empresa, bem como evitar, detectar e tratar quaisquer desvios ou inconformidades que possam ocorrer.

Porém, a partir do momento em que tais controles adquirem caráter de avaliação prévia de riscos e resultados, passamos a executar fielmente a tão chamada governança administrativa, que tem como pilar fundamental o planejamento, tão esquecido e negligenciado na formatação e implementação de políticas públicas, o que se demonstra de forma inclemente nos resultados (ou a falta deles) das Políticas e notadamente dos recursos públicos utilizados.

Assim, a eficiência do mundo corporativo passa a ter horizonte na esfera pública e na estruturação de políticas públicas e a consecução de resultados úteis e eficientes à população.

E desta feita, o papel do controle interno passa de vez a uma concepção ativa no gerenciamento e na gestão pública, dantes apenas timbrada pelo apenas rigor dos apontamentos de ilegalidades e nulidades da gestão pública.

A gestão de processos por sua vez, pode ser definida como a organização e estruturação de todas as etapas e tarefas que contribuem para o alcance dos objetivos estratégicos da organização de forma a garantir a correta execução destas.

Conforme Melo (2000), para que a gestão de processos gere os resultados esperados, é necessário que o ambiente corporativo seja favorável e a sua estrutura global esteja orientada para interligar outros instrumentos administrativos, tais como: planejamento estratégico, estrutura organizacional, qualidade total, logística, relatórios gerenciais, sistema de participação e comprometimento de servidores. É uma responsabilidade central dos gestores buscarem a otimização e fazerem mais com menos recursos e engloba desde o mais alto nível decisório até o mais simples nível executivo o (DAVENPORT; 1994).



Acreditamos que dessa forma será possível expandir a gestão e o mapeamento de processos em instituições ou setores, bem como avaliar e acompanhar seu desenvolvimento e o alcance dos resultados desejados, como a eficiência e eficácia na prestação de serviço ao usuário.

O estudo ora apresentado tem o condão de auxiliar futuros projetos de intervenção que enfoquem o mapeamento de processos, a avaliação de processos e a criação de indicadores que possam mensurar os resultados e compará-los com os objetivos institucionais por parte do controle interno, havendo grande lacuna na área específica de processos institucionais.

Importante adendo às considerações acima é a precaução em relação à formação de tais procedimentos apenas por mero formalismo, que pode gerar além de aumento da burocracia, um sem número de resoluções e normas internas sem sentido.

O desenvolvimento de macroprocessos e de procedimentos de avaliação e redução de riscos é apenas um primeiro passo da gestão interna da instituição, que deverá ser integrada à sistemas de tecnologia (softwares de gestão) que deem a tais processos o dinamismo necessário, sob pena de se retornar aos resultados maléficos da administração burocrática.

## **REFERÊNCIAS**

ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de filosofia. 2. éd. São Paulo: Mestre Jou, 1982.

ABERBACH, J. D.; PUTNAM, R. D.; ROCKMAN, B. Bureaucrats and politicians in western democracies. Boston: Harvard University Press, 1981.

ARANTES, R. The Federal Police and the Ministério Público in the fight against corruption. In: POWER, T.; TAYLOR, M. (Orgs.). Corruption and democracy in Brazil. Notre Dame: University of Notre Dame Press, 2010. p. 184-217.

BARROSO, J. Os novos modos de regulação das políticas educativas na Europa: da regulação do sistema a um sistema de regulações. n. 39, p. 19-28. Belo Horizonte: Educação em Revista, 2004.

BÄCHTOLD, Ciro. Noções de Administração Pública. Curitiba: 2012.

BEETHAM, D. Bureaucracy. Buckingham: Open University Press, 1996.

BENDIX, R. Max Weber: um perfil intelectual. Brasília: Editora da Universidade de Brasília. 1986.

BOBBIO, N.; MATTEUCCI, N.; PASQUINO, G. Dicionário de Política. São Paulo: Editora UNB - Imprensa Oficial, 2004.

BRESSER PEREIRA, L. C. Reforma do Estado para a cidadania. São Paulo: Editora 34, 1998.

BRESSER-PEREIRA, Luis Carlos & SPINK, Peter Kevin (Orgs.). Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial. 7. Ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

BREZIS, Elise S.; TEMIN, Peter: Elites and Economic Outcomes. New Palgrave Dictionary of Economics and the Law, Forthcoming; MIT Department of Economics Working Paper. 2007

BREWER, Garry D. The policy sciences emerge: to nurture and structure a discipline. Policy Sciences. v. 5, n. 3, p. 239-244, 1974.

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

CARTILHA CONTROLE INTERNO, Secretaria de Controle e Transparência – SECONT.

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: O Controle Público na Administração como um Instrumento de Accountability / Liliane Chaves Murta de Lima 2012.

DAVENPORT, T. Reengenharia de processos. São Paulo: Campus, 1994.

EASTON, David. The political system: na inquiry into the state of Political Science. Nova York: Alfred A. Knof, 1953.

GUERRA, Evandro Martins. Os controles internos e externos da Administração Pública. Belo Horizonte: 2007.

HOBBSAWM, E. J. A era das revoluções. 9.ed. São Paulo: Paz e Terra, 1996.

HOWLETT, Michael; RAMESH, Michael; PERL, Anthony. Studying public policy: Policy cycles and policy subsystems. Oxford: Oxford University Press, 2003.

JANN, Werner; WEGRICH, Kai. Theories of the policy cycle. Handbook of public policy analysis: Theory, politics and methods, p. 43-62, 2007.

JENKINS, William Ieuan. Policy analysis: A political and organisational perspective. London: M. Robertson, 1978.

JONES, C.O. Na introduction to the study of public policy. Belmont. California, USA Duxbury Press. 1970.

LASSWELL, Harold D. The policy orientation. *Communication Researchers and Policy-Making*, 1951.

LASSWELL, Harold Dwight. The decision process: Seven categories of functional analysis. Bureau of Governmental Research, College of Business and Public Administration, University of Maryland, 1956.

LINGARD, Bob; MARTINO, Wayne; REZAI-RASHTI, Goli. Testing regimes, accountabilities and education policy: Commensurate global and national developments. *Journal of Education Policy*, v. 28, n. 1, p; 539-556, 2013.

LINGARD, Bob; RAWOLLE, Shaun; TAYLOR 1, Sandra. Globalizing policy sociology in education: working with Bourdieu. *Journal of education policy*, v. 20, n. 6, p. 759-777, 2005.  
LOUREIRO, M. R. et al. Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, v. 17, 2012.

MAINARDES, J. A abordagem do ciclo de políticas e suas contribuições para a análise da trajetória de políticas educacionais. *Educação e Sociedade*, v. 27, n. 2, p. 47-69, 2006.

MANDEL, Ernest. A crise do capital: os fatos e sua interpretação marxista. São Paulo: Ensaio; Campinas: Ed. UNICAMP, 1990.

MELO, Marcio Helder. A Gestão da Qualidade Total e as perspectivas dessa tendência nos serviços públicos. 2000. f.125 Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Pós-Graduação em Contabilidade, Departamento de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, PB, 2000.

OLIVIERI, Cecília. Monitoramento das políticas públicas e controle da burocracia: o sistema de controle interno do Executivo Federal Brasileiro. In: LOUREIRO, Maria Rita; ABRÚCIO, Fernando Luiz; PACHECO, Regina Silva. Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

OLIVIERI, Cecília. Política e Burocracia no Brasil: o controle sobre a execução das políticas públicas. 2008. 229 f. Tese (Doutorado) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, 2008.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública. – 11. ed. rev., ampliada e atualizada até novembro de 2009 – São Paulo: Atlas, 2010

POWER, Michael. The Theory of the Audit explosion. *The Oxford handbook of public Management*. (2009).

REGONINI, G. Capire Le politiche pubbliche. Bologna: Il Mulino, 2001. Paradossi della democrazia deliberativa. *Stato e Mercato*. n° 73, 2005, p. 3-31.

ROCHA, T. et al. Normas da ABNT. São Paulo: Editora, 2016.

RUA, M. DAS G. Políticas Públicas. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 2009.

RUA, MARIA DAS GRAÇAS; ROMANINI, R. Para aprender políticas públicas VI. 2014.

SECCHI, L. Políticas públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

SECCHI, Leonardo. Políticas públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos - 2014

WILDAVSKY, A. B. Speaking truth to Power: the art and craft of policy analysis. Boston: Little, Brown, 1979.

TCU , 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.