

MARCOS REGULATÓRIOS DO CONTROLE INTERNO: UM ESTUDO NA AMBIENTAÇÃO COM O CONTROLE EXTERNO E O CONTROLE SOCIAL NO BRASIL

**REGULATORY FRAMEWORKS INTERNAL CONTROL: A STUDY UPON
THE ATMOSPHERE WITH EXTERNAL CONTROL AND SOCIAL IN BRAZIL**

**MARCLEIDE MARIA MACEDO
PEDERNEIRAS¹**

Universidade Federal da Paraíba
marcleide@gmail.com

**JORGE EXPEDITO DE
GUSMÃO LOPES²**

Universidade Federal de Pernambuco
professorjorgelopes@gmail.com

**JOAQUIM OSÓRIO
LIBERALQUINO FERREIRA²**

Universidade Federal de Pernambuco
jliberalquino@globo.com

VITOR MACIEL DOS SANTOS³

Universidade Federal da Bahia
prof_vitormaciel@hotmail.com

**JOSÉ FRANCISCO
RIBEIRO FILHO²**

Universidade Federal de Pernambuco
In memoriam

RESUMO

Este estudo teve por finalidade abordar, de forma crítica-analítica, a interação entre o controle interno e os controles externo e social no contexto das entidades da administração pública federal, estadual e municipal, sob a ótica de um balanceamento e da integração dos níveis de controle. A metodologia utilizada foi a indutiva exploratória, recebendo o auxílio do SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*) com utilização da prova não paramétrica de Kruskal-Wallis para os testes das hipóteses. Pelos resultados obtidos, a partir das respostas recebidas dos questionários, pode-se concluir que os respondentes, embora de atividades funcionais assemelhadas de controle interno, apresentaram visões destacadas com relação ao ambiente de atuação do controle externo e do controle social, sugerindo possibilidades de convergência e atuação mais efetiva para esses três níveis de controle, especialmente porque os agentes do controle interno demonstraram motivação significativa para apoiar a atuação do controle externo.

Palavras-chave: controle interno, controle externo, controle social.

ABSTRACT

This study aimed to critically-analytically address the interaction between internal and external control and social controls in the context of the entities of the federal, state and local government, from the viewpoint of a balance and integration of control levels. The methodology used was the exploratory inductive, receiving the help of SPSS (Statistical Package for Social Sciences), using the nonparametric Kruskal-Wallis test for the hypothesis tests. The results obtained from the received questionnaire responses can lead to the conclusion that the respondents, although their functional activities resembled internal control, showed highlighted visions regarding the operation environment of the external and social control, suggesting convergence possibilities and more effective action for these three levels of control, especially because the agents of the internal control showed significant motivation to support the work of the external control.

Keywords: internal control, external control, social control.

¹ Universidade Federal da Paraíba. Cidade Universitária, s/n, Castelo Branco III, 58051-085, João Pessoa, PB, Brasil.

² Universidade Federal de Pernambuco. Av. Prof. Moraes Rego, 1235, Cidade Universitária, 50670-901, Recife, PE, Brasil.

³ Universidade Federal da Bahia. Rua Augusto Viana, s/n, Palácio da Reitoria, Canela, 40110-909, Salvador, BA, Brasil.

APRESENTAÇÃO

O elemento motivador deste estudo nasce com a observação, em torno do noticiário recente, que dá conta de ações de prisão de administradores públicos, motivadas por descumprimento dos requisitos legais de licitações e execução de contratos, cumprimento de metas fiscais, impropriedades na elaboração e execução nas peças orçamentárias que, sugere-se, teria imposto perdas ou desvios de recursos públicos em montantes vultosos e imputação de crimes de responsabilidade.

A recuperação dos recursos financeiros aplicados, normalmente, acontece por frações irrisórias por já terem sido aplicados em ações concretas ou pela inexistência de elementos patrimoniais tangíveis que suporte liquidação efetiva. Ao controle resta mostrar a posteriori o equívoco, exposto frequentemente muito tempo depois, ação esta de pouca efetividade por não conseguir o ressarcimento aos cofres públicos dos montantes utilizados indevidamente.

Sofismos e falácias são produzidos na cultura popular tentando resumir questões ou ações de grande complexidade. No Brasil foi criado um aforismo que tenta explicar ocorrências produzidas pela inobservância de coisas claramente nocivas e posteriormente a urgência de remediar seus efeitos: "brasileiro só fecha a porta depois de roubado".

O ditado trás implicitamente a ideia de que a prudência não faz parte do nosso cotidiano, nos faltando a vigilância, orientação e correção de erros. Para a Contabilidade aplicada ao setor público (Brasil, 2014) estes são os predicados que determinam sua existência e a Lei 4.320 de 1964 (Brasil, 1964) representa o diploma regulador das normas gerais do direito financeiro brasileiro, esta estabelece normas para elaboração e controle dos orçamentos e balanços em todas as esferas de governo, entretanto com a publicação da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) (Brasil, 2000), aumentou pelos gestores públicos a preocupação quanto aos controles na Gestão do Patrimônio Público como corolário da obrigação constitucional de prestar contas.

A busca ideal típica de uma gestão pública pautada nas melhores práticas de governança e a identificação, sinalização, análise e correção de erros por meio de uma confluência de controles devem acontecer antes, durante e depois da alocação dos recursos públicos, caracterizado pela Lei 4.320/64 (Brasil, 1964), como controle prévio, concomitante e subsequente.

A precaução acontece dentro da própria casa, o controle inicial não vem de fora para dentro, os processos devem ser sistematizados e monitorados antes da ocorrência de desperdícios. Na gestão pública acontece através dos órgãos e entidades que integram, suportam, estabelecem e implantam ações gerenciais que garantam legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência a todos os atos dos gestores públicos. Assim acontecendo os poderes que tem por finalidade a fiscalização da gestão e a própria sociedade, controle externo e social, terão

suas percepções e avaliações refletidas e um ambiente ético, eficiente, eficaz e efetivo.

Tais ações, realmente estrepitosas do ponto de vista jornalístico, parecem pouco efetivas, desde que o interesse fundamental seja o ressarcimento aos cofres públicos em razão de alocações ilegais, ineficientes e sem efetividade.

A cultura popular brasileira sugere um aforismo para explicitar tal situação: "só fechamos a porta depois de roubados?!".

Do ponto de vista da contabilidade aplicada ao setor público (Brasil, 2014), pelo menos numa concepção de modelo ideal, este cenário não encontraria espaço para se concretizar. A idéia é de uma confluência de controles que devem ocorrer *antes, durante e após* os atos de alocação dos recursos públicos. Em outras palavras, se o controle interno, orgânico que é aos órgãos e entidades que integram e suportam, estabelece e implanta ações gerenciais que garantam legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência a todos os atos dos gestores públicos; então os resultados de atuação do controle externo e do controle social refletirão, adequadamente, um ambiente de gestão pública ético, eficiente, eficaz e efetivo.

Analisar e discutir, como proposto neste estudo, a confluência do controle interno com os controles externo e social, no ambiente da administração pública federal, estadual e municipal, parece ser atrativo na medida em que propicia elementos sugestivos para uma abordagem crítica voltada à compreensão desse fenômeno.

DEFINIÇÃO DO PROBLEMA E OBJETIVOS

A Constituição Federal de 1988 (Brasil, 2003), em seu Artigo 74, afirma: "Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno [...]". Cabe, para os propósitos deste estudo, uma discussão sobre um possível alcance conceitual, operacionalizável, para a idéia de "controle interno integrado".

Controle, quando fundado em perspectiva contábil, traz um mecanismo sistêmico composto por quatro elementos que atuam cooperativamente: o elemento *detector* que é capaz de identificar e reagir ao aparecimento de situações e ocorrências no âmbito do processo que está sob controle; o elemento *avaliador* que é capaz de determinar a importância das ocorrências, às vezes por comparação com padrões; o elemento *executante*, que é capaz de alterar o comportamento do processo quando o *avaliador* identifica ocorrências relevantes; e o elemento de *comunicação* que é capaz de interligar, com informações, os elementos *detector* e *avaliador* e *avaliador* e *executante* (Anthony e Govindarajan, 2002).

Os mecanismos de controle na Administração Pública, no decorrer do tempo, ganharam "musculatura" com a ampliação das formas de exercício. A regularidade e legalidade administrativa são fatores a serem alcançados sempre na dinâmica e construção do estado e a estrutura de controle corrobora para diminuição de distorções e equívocos, construindo e orientando

procedimentos para eliminar as falhas ou responsabilizando o agente público causador dos deslizamentos legais que acarretam em prejuízo coletivo.

Na administração pública, consoante expressa determinação constitucional o controle assume duas dimensões distintas: o controle interno e o externo (Di Pietro, 1999).

O *controle interno* é inerente ao funcionamento da entidade. Sem controle interno, ou com controle interno fragilizado, a entidade fica sujeita aos descaminhos, aos desvios de recursos, a gestão fraudulenta.

Na verdade o controle interno, conceitualmente integrado, no sentido definido no texto Constitucional, cumpre um papel gerador de confiança para os controles externo e social. O controle externo trabalha sob a perspectiva dos chamados "riscos de auditoria", com destaque para o chamado "risco de controle", que é o risco de que os sistemas contábeis e de controle interno deixem de prevenir ou detectar, e corrigir em tempo hábil, alguma distorção com potencial para causar dano aos ativos da entidade (IFAC/IBRACON, 1997). Um controle externo que seja efetivo em seu papel, portanto, deve buscar o desenvolvimento e o aperfeiçoamento, em bases contínuas, do controle interno. O *controle social*, de igual modo, ancorado em um *controle interno* atuante e prospectivo, atestaria a efetividade de todos os atos de gestão praticados.

Ressalta-se que as dúvidas provindas de três conceitos próximos que por vezes, equivocadamente, são considerados similares, a saber: Auditoria Interna, Controle Interno e Sistema de Controle Interno promovem ações de controle desvinculadas às efetivas necessidades institucionais. De forma simplificada pode-se considerar a Auditoria Interna como ferramenta instrumental utilizada para mensurar a eficiência do Controle Interno, desenvolvendo processos avaliativos para assegurar a proteção e preservação dos ativos tutelados pelo Controle Interno. Este por sua vez, o Controle Interno, é amparado pelo arcabouço de procedimentos e normas que limitam as ações governamentais a acetividade, com vistas a coibição de erros ou fraudes. Por fim o Sistema de Controle Interno, como o nome nos remete, estrutura um organismo coeso e articulado, tendo um órgão central de coordenação orquestrador de um conjunto de órgãos técnicos articulados. Este pulsar concomitante determina fiscalização mútua imbuídos na finalidade de otimizar e garantir o desempenho do Controle Externo.

A questão deste estudo emerge, nessa perspectiva, a partir de um provável "*desbalanceamento*" entre as três atuações do controle e quando o controle interno não é integrado, por "*desbalanceamento*" conceitual com os controles externo e social, a consequência imediata é o relato, em quantidades crescentes, de eventos sobre desvios de recursos públicos; processos licitatórios fraudulentos e ineficiência de gestão.

O controle externo cumpre seu papel quando aponta fraudes e desvios de recursos públicos? O controle social cumpre seu papel quando relata e publica sobre administradores públicos corruptos? A resposta clara é sim para as

duas perguntas. No entanto apenas responder com um *sim*, não permite avançar nas causas do esgarçamento do controle interno. Os controles externo e social necessitam considerar o *risco de controle* nas suas atuações.

A questão do estudo, portanto, se configura através da seguinte pergunta: *de que maneira os controles externo e social, no ambiente de entidades da administração federal, estadual e municipal, têm propiciado a integração do controle interno a partir de seu aperfeiçoamento conceitual; motivação de seus agentes; capacitação para as tarefas de controle; disposição para cooperação com as outras instâncias do controle; desenvolvimento de sistemas de avaliação de desempenho; gestão baseada em resultados ou salvaguarda dos ativos da entidade?*

Para se concretizar uma perquirição em torno da questão proposta, o estudo visa analisar o ambiente de interação entre o controle interno e os controles externo e social, no contexto de entidades da administração pública federal, estadual e municipal, considerando uma perspectiva de balanceamento e integração conceitual dos três níveis de controle, tendo como objetivos específicos, identificar, na literatura e na legislação pertinente, marcos regulatórios para o controle interno, que traduziam informações sugestivas que apontavam para integração e balanceamento conceitual com os controle externo e social; descrever visões de agentes do controle interno de entidades da administração pública federal, estadual e municipal, em torno de questões que traduziam balanceamento de atuação e integração conceitual com os outros níveis de controle; inferir sobre categorias de visões expressas por três grupos de agentes do controle interno, de acordo com suas atuações na administração federal, estadual e municipal.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo adotou um recorte teórico-empírico. A partir de elementos colhidos pela observação de situações que dizem respeito à gestão pública brasileira, com destaque para a gestão municipal, estabeleceu-se uma abordagem exploratória em torno da confluência entre os controles interno, externo e social.

A partir de conceitos e perspectivas de atuação para o controle na administração pública, tratados no tópico seguinte de revisão da literatura, propõe-se um sistema de hipóteses que são testadas, de acordo com as visões coletadas no questionário definido no apêndice.

Os testes consideraram visões de três grupos distintos de agentes de controle interno, totalizando 36 servidores: o grupo 1 formado por 15 servidores que atuam no controle interno de entidade da administração pública federal; o grupo 2 formado por 14 servidores que atuam no controle interno de entidade da administração pública estadual; e o grupo 3 formado por 7 servidores que atuam no controle interno de entidade da administração pública municipal.

As visões dos três grupos traduziram uma perspectiva de *integração* entre o controle interno e os controle externo

e social. Tal perspectiva de *integração* explicita o risco de auditoria, particularmente o risco de controle, assumidos pelos controles externo e social.

Os dados foram analisados como o auxílio do SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*). Inicialmente fez-se uma análise gráfica em torno das respostas dos três grupos. Em seguida são testadas hipóteses considerando-se cada grupo de respondentes. Para a realização dos testes de hipóteses utilizou-se testes não-paramétricos, porque se trabalha com amostragem não probabilística, tratando-se de quantitativo de respondentes formado a partir da disponibilidade de acesso dos pesquisadores.

Os testes de hipótese são conduzidos com base na prova não-paramétrica de *Kruskal-Wallis*, uma alternativa ao teste ANOVA (análise de variância), que busca comprovar a hipótese de nulidade, de que k amostras provenham da mesma população ou de populações idênticas com relação às médias (Siegel, 1979; Martins, 2002; Pereira, 2003; Maroco, 2003).

As análises foram conduzidas, também, a partir do seguinte sistema de hipóteses, considerando-se cada uma das perguntas do questionário:

H0: As visões dos três grupos não divergem com relação à perspectiva de integração entre o controle interno e os controles externo e social, no âmbito de suas respectivas entidades.

H1: As visões dos três grupos divergem com relação à perspectiva de integração entre o controle interno e os controles externo e social, no âmbito de suas respectivas entidades.

Os confrontos entre os grupos de respondentes foram referenciados a partir das palavras associadas à pergunta 1, indicadas pelos respondentes dos três grupos.

REVISÃO DA LITERATURA

O CONTROLE SOCIAL

Na estrutura conceitual dos principais elementos que fundamentam este estudo, o controle interno, externo e social, representam nesta descrição os elos de confluência e conflitos que podem eliminar ou favorecer o desbalanceamento dos controles na administração pública.

Em primeiro lugar para que exista um controle, é mister a existência, do que ou quem deve ser controlado. Quando a Administração Pública, se faz entendida como sujeito que provém, entende-se esta como o conjunto de órgãos instituídos para a consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

(Meirelles, p. 65, 2009). Logo a Administração Pública não se confunde com Governo, é através desta função que o Estado promove a gestão de todos os seus interesses, bem como os da população, portanto, a harmonia dos controles seja endógenos ou exógenos, a administração podem determinar seu sucesso.

As pessoas que contribuem na implementação e normas técnicas e de fiscalização possuem papéis críticos neste processo, não à toa a escolha do universo amostral acima citado, constituído de servidores federais, estaduais e municipais. Como os legisladores, gestores e a sociedade no processo de amadurecimento produziu normas azeitadas e claras como guia para boa Administração Pública, não podemos deixar de levar em conta que a eficácia desta estrutura dependerá do comprometimento do servidor e a consciência cidadã dos participantes do estado.

A idéia subjacente ao que se chama de *controle social* pressupõe o exercício, pelos cidadãos, de formas de democracia direta. A Emenda Constitucional nº 19/98, que alterou o Artigo 37 da Constituição Federal (Brasil, 2009), estabelece uma perspectiva de controle direto dos recursos públicos nos seguintes termos:

§ 3º – A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

I – as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas à manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;

II – o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

III – a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública.

Na verdade o exercício efetivo do *controle social* depende muito mais de variáveis culturais ou comportamentais, que é um amálgama de condicionantes econômicos, sociais e, especialmente, educacionais. A questão posta remete para um cotidiano esforço de ocupação do espaço público.

No contexto da administração pública brasileira, Cruz Silva (2002) argumenta que se busca um deslocamento da ênfase do controle formal, de processos, para uma ênfase de controle de resultados (a posteriori), onde a sociedade tem uma participação maior na fiscalização da atuação dos gestores públicos, funcionando como *controle social*.

A reunião para reflexão sobre a condução de uma política pública, as Conferências, produzem debates acalorados, trazendo à tona ricos elementos camuflados no cotidiano. Definidas e exigidas por leis, outra forma de convite para a sociedade confabular sobre determinado assunto são as Audiências Públicas onde são traçadas metas e ou fiscalização

de atividades na esfera pública. Por fim, espalhados por todo território nacional temos os Conselhos Municipais que tratam de assuntos específicos, como: mulher, idoso, saúde, etc. Os Conselhos contêm, significativamente, a sociedade civil, com o intuito de participar no planejamento, orientar as ações e fiscalizar os esforços nas áreas que atuam.

A atuação do cidadão, através de vários mecanismos de participação, a exemplo da organização de entidades do terceiro setor para fiscalizar os gestores públicos e também com o uso da internet, que confere velocidade e atualidade no trânsito de informações, assume contornos característicos de um exercício inibidor para ações evitadas de irregularidades. Valle (2002, p. 85) comenta:

[...] é de se reconhecer uma nova área que a rigor, interpenetre os antigos conceitos de participação popular e controle social, e que permite uma atuação de cunho preventivo no processo de formação da decisão do Estado em relação a temas de natureza administrativa, com repercussão no interesse público.

Santos e Cardoso (2002, p. 220) quando afirmam: "O controle do aparelho de Estado pelos cidadãos, dessa forma, seria viabilizado por meio da mensuração de resultados dos serviços e/ou produtos ofertados pelas instituições públicas em relação à qualidade esperada pela sociedade".

Tais contribuições remetem para um primeiro desafio: quais os mecanismos, a serem utilizados pelos cidadãos, de forma a tornar efetivo o exercício do *controle social*? Esta pergunta poderá receber um conjunto razoável de diferentes respostas corretas. Pensa-se, neste estudo, no entanto, que o exercício efetivo do *controle social* pode ocorrer pela instrumentalidade da imprensa, dos meios de comunicação.

Na direção dessa abertura de espaço da mídia para o exercício do *controle social*, cita-se, por exemplo, a série de reportagens, conduzida pelo Jornal do Commercio, denominadas de *Os Caminhos da Corrupção*. O foco destacado foi os procedimentos de desvios de verbas públicas por municípios pernambucanos. Uma questão que chama à atenção, evidenciado nas matérias, foi o fato de que os municípios "terceirizam" sua contabilidade para escritórios que detêm a responsabilidade de atuar em mais de um município participando, também, de procedimentos licitatórios, para fornecer bens e serviços às mesmas prefeituras que prestam serviços como contabilistas (Jornal do Commercio, 2005, p. 10). Sem dúvida, uma demonstração do enfraquecimento do *controle interno* nesses municípios, desde o ano de 2005, como pode ser constatado.

O *controle social* também tem sido exercitado através de organizações da sociedade civil, que demandam, para alcançarem efetividade, espaços de mídia. É o caso das experiências da AMARRIBO – Amigos Associados de Ribeirão Bonito/SP, com a publicação de *O Combate à Corrupção nas Prefeituras do Brasil* (Trevisan et al., 2003).

O exercício do *controle social*, sendo preventivo, traduzido por cidadãos melhor informados, sendo conhecedores profundos de seus direitos e deveres, estimularia a ocorrência de *controles externo e interno* realmente efetivos, funcionando com a plenitude das ferramentas disponíveis, além da disposição de desenvolver outras ferramentas que redundem em gestão pública eficiente, eficaz, efetiva e ética.

O CONTROLE EXTERNO

O preceito constitucional estabelece que qualquer pessoa física ou jurídica, sejam estas de direito público ou privado que utilize, arrecade, guarde, gere ou administre dinheiros, bens e valores públicos, possui a obrigação de prestar contas, compromisso este sob a égide fiscalizatória do poder legislativo respectivo, assessorado pelo Tribunal de Contas, órgão independente e autônomo que dentre suas diversas funções possui a indelével atividade de vigilante da correta aplicação dos recursos públicos.

As Normas de Auditoria Governamental (2010), estabelece que Controle Externo nos termos da Constituição Federal, é aquele exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio técnico dos Tribunais de Contas (TC), sobre as atividades orçamentária, contábil, financeira, econômica, operacional e patrimonial dos Poderes Executivo, Judiciário, do próprio Poder Legislativo e do Ministério Público, e de suas entidades da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade dos atos praticados pelos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos.

Com o papel de acompanhar o cumprimento das obrigações legais, da execução dos programas de governo, e prevenção de danos ou prejuízos ao patrimônio das entidades, os Tribunais de Contas alçados na máxima premissa da legalidade, também exercem a fiscalização da fidelidade dos registros contábeis, integridade das demonstrações e controle dos ingressos e desembolsos.

O exercício do controle externo está definido na Seção IX – Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária da Constituição Federal (CF) de 1988 (Brasil, 2003). O artigo 70 afirma:

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.

O agente do *controle externo*, por assim dizer, é o Tribunal de Contas da União e os respectivos Tribunais de Contas dos

Estados e Municípios, quando for o caso, em suas respectivas esferas de atuação.

A vocação do *controle externo*, sendo organização localizada, com corpo funcional próprio e vislumbrando todo o conjunto de entidades, funções e programas financiados com recursos públicos, se concretiza sob uma perspectiva de auditoria externa. As técnicas contábeis para auditoria, a exemplo dos testes, programas de auditoria e papéis de trabalho, estão para o *controle externo*, cumprido pelos Tribunais de Contas; assim como as métricas contábeis de desempenho, sistemas de informações gerenciais e a controladoria estão para o controle interno.

No caso, para a consecução do disposto no Artigo 70 da CF acima citado, de viabilizar uma gestão pública legal, legítima e econômica, é imperioso um *controle externo* equipado para fiscalizar com base nos instrumentos da auditoria externa; e um *controle interno* voltado para a manutenção do sistema de controle contábil-gerencial.

O preceito constitucional estabelece que qualquer pessoa física ou jurídica, sejam estas de direito público ou privado que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos, possui a obrigação de prestar contas, compromisso este sob a égide fiscalizatória do poder legislativo respectivo, assessorado pelo Tribunal de Contas, órgão independente e autônomo que dentre suas diversas funções possui a indelével atividade de vigilante da correta aplicação dos recursos públicos. Ressalta-se que a relação entre os tribunais de contas e jurisdicionados não apenas reside na verificação técnica da aplicação dos programas de governo, suas atividades abrangem o controle e acompanhamento de operações nas diversas naturezas para gestão plena e apoio a eficiência na aplicação dos recursos públicos. Nesse sentido, os controles contábeis são determinantes para o exercício das funções dos tribunais de contas, pois abrange desde as atividades de controles administrativos a execução na aplicação dos recursos públicos, razão pela qual, as ações de auditoria das contas públicas, aliado ao exercício da sua missão pedagógica, apresentam-se de suma importância para o amadurecimento institucional dos tribunais, em apoio ao processo nacional de convergência.

O objeto de fiscalização e auditoria, a cargo do *controle externo*, está materializado no Artigo 37 da CF quando determina que "a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]".

Toda a ação de auditoria ocorre no sentido de verificar a aderência, dos atos praticados pelos gestores públicos, aos princípios elencados no dispositivo constitucional anteriormente citado. Os procedimentos de auditoria e fiscalização devem se orientar por um conjunto de técnicas consagradas pela ciência contábil. A Norma Internacional de Auditoria 500 (IFAC/IBRACON, 1997, p.103-104), especifica o que denomina de Evidência de Auditoria Suficiente e Adequada, nos seguintes termos:

O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para poder tirar conclusões razoáveis sobre as quais basear a opinião de auditoria. Suficiência é a medida da quantidade de evidência de auditoria; propriedade é a medida da qualidade da evidência de auditoria.

Os fatores que influenciam o julgamento do auditor sobre suficiência e propriedade de evidência de auditoria são (IFAC/IBRACON, 1997, p. 103):

- (i) **avaliação feita pelo auditor da natureza do risco envolvendo o nível das demonstrações contábeis;**
- (ii) **natureza dos sistemas contábeis e de controle interno e avaliação do risco de controle;**
- (iii) *relevância do item sob exame;*
- (iv) *experiência ganha durante auditorias anteriores;*
- (v) *resultados de procedimentos de auditoria;*
- (vi) *fonte e confiabilidade das informações disponíveis.*

Os itens que estão destacados em negrito, no texto, dizem respeito ao *controle interno* da entidade auditada. A efetividade do *controle externo*, no sentido do cumprimento exitoso de sua missão constitucional, depende da efetividade do *controle interno*, no sentido de sua capacidade de manter um controle gerencial que seja coadjuvante do processo decisório dos gestores públicos.

Discute-se por outro lado, que além dos Tribunais de Contas como agentes do *controle externo*, foi constituída a Controladoria sejam elas da União, Estados ou Municipais. A ideia das controladorias remete para a disposição dos gestores em desenvolver sistemas de controle gerencial, que sejam orgânicos ou internos com relação à entidade. Qualquer órgão de controladoria ou de controle gerencial deve ser responsável pelo desenvolvimento e manutenção de sistemas de informações contábeis-gerenciais, voltados para a redução do risco de controle. Pode-se questionar, a título exemplificativo, se a CGU desempenha mais um papel de *controle interno* ou de *controle externo*, já que os agentes constitucionais do *controle externo* são, em essência, os Tribunais de Contas.

Utilizando-se uma abordagem baseada na percepção do impacto causado pelo conjunto de informações disponíveis no sítio da CGU (www.planalto.gov.br/cgu). A primeira impressão remete para um ícone que domina o centro da página: "SAIBA COMO FAZER A SUA DENÚNCIA – Siga os requisitos básicos e preencha o formulário". O sentido expresso, nesta frase, é muito mais de correção do que de controle gerencial. Na verdade, o *controle gerencial* ou a *controladoria*, que são internos por definição, volta-se para o estabelecimento das condições necessárias para minimizar o risco de controle e, em consequência, as ações de correção.

Como exemplo, nota-se a ausência de ofertas e menções sobre programas ou projetos, com aporte de recursos

e competências da CGU, para o fortalecimento do *controle interno* nos Municípios e Estados brasileiros, alvos das fiscalizações e correições da CGU, quando recebem e aplicam recursos oriundos de convênios com o governo federal. Nada, também, sobre modelos e propostas de planos de carreiras e competências técnicas para a incorporação de servidores do *controle interno* municipal: o Agente de Controle Interno (ACI), que deveriam fazer parte do quadro permanente das prefeituras municipais brasileiras, exercitando habilidades e conhecimentos sobre controles internos, auditoria, contabilidade, orçamento e políticas públicas, economia, administração e direito do setor público. Da mesma forma que as prefeituras fazem concurso para suprir seus quadros de professores e profissionais de saúde, deveriam com o estímulo e orientação da CGU, no real cumprimento de sua missão de controle interno e controladoria, criar e/ou consolidar a carreira de ACI, permitindo integração e equilíbrio entre os diversos níveis do controle.

O Artigo 17 da Lei 10.683 de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências, define:

A Controladoria-Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, às atividades de ouvidoria-geral e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Federal.

De fato, o escopo é de reforço ao exercício do controle interno. No entanto, com base nas reflexões até aqui conduzidas, é pertinente questionar se a CGU não exercita muito mais um papel de *controle externo*, juntamente com o papel histórico dos Tribunais de Contas, do que propriamente um papel de *controle interno*, com relação aos outros órgãos e esferas que não fazem parte da estrutura da Presidência da República.

O CONTROLE INTERNO

O Controle Interno constitui precípua atividade regular das Administrações, e sendo subordinada ao titular do órgão ou da entidade, deve acompanhar a execução dos atos administrativos indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com o intuito de atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil, patrimonial e promover monitoramento permanente para identificação prévia dos eminentes riscos do processo.

Segundo descrição no Sumário Executivo do *Committee of Sponsoring Organizations – COSO* (2013), o controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, adminis-

tração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

Neste sentido a complexidade das organizações do setor público urge o delegar a segregação de funções para confluência informacional e solidez dos controles implantados e monitorados, para qualificar a a gestão patrimonial e dos recursos confiados com proficiência, sem desperdícios e desvios.

Os profissionais de contabilidade, através do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), estabelecem um conceito de controle interno ambientado no contexto de atuação da auditoria independente (externa). O foco é a redução do *risco de controle*, de forma que o resultado do trabalho da auditoria independente alcance parâmetros de qualidade desejáveis (Resolução CFC nº 820/97) (Conselho Federal de Contabilidade, 1997).

Importante ressaltar que o COSO propõe um padrão como modelo integrado de interpretação, avaliação e aperfeiçoamento controle como método através de cinco indissociáveis componentes: o Ambiente de Controle, a Avaliação de Riscos, a Atividades de Controle, a Informações e Comunicações e o monitoramento.

A qualidade e procedimentos para formação de opinião do *controle externo*, quanto à adequação e conformidade dos atos de gestores de patrimônios aos parâmetros de legalidade, economicidade e efetividade, são função da estrutura, funcionalidade, competência técnica e grau de integração do *controle interno* da entidade.

O ambiente de controle interno é assim definido (Resolução CFC 820/97, Item 11.2.5.1) (Conselho Federal de Contabilidade, 1997):

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

Assim o conjunto de atividades, planos, métodos que caracterizam o legítimo sistema de controle deverá promover a efetivação de procedimentos interligados com o intuito de assegurar que os objetivos dos entes governamentais sejam alcançados, de forma confiável e plena.

Com o objetivo de normatizar os procedimentos a serem utilizados pelas entidades do setor público para registro, processamento e evidenciação das informações geradas pela contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), editou a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) (Brasil, 2014) que trata da Estrutura Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, inaugurando um novo marco no processo de convergência. Como norma convergida, a Estrutura Conceitual aborda aspectos

importantes para consolidação da ciência contábil como instrumento de transparência e controle (Interno, Externo de Contas e Externo Social), reforçando também necessidade da fidelidade das informações contábeis para elaboração e divulgação formal dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público.

O processo de convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade possui como importante pilar a evidenciação plena da composição do patrimônio das entidades governamentais e suas respectivas movimentações. Assim, o reconhecimento tempestivo das variações ocorridas no patrimônio é condição primordial para sua avaliação, acompanhamento e controle, notadamente no que tange a sua evolução e composição.

A importância dos controles internos no âmbito das entidades do setor público neste processo encontra-se clarificada na edição de norma específica que dentre outros aspectos exalta a ferramenta como suporte ao sistema de informação contábil, editada ainda no ano de 2008, e determinante para minimizar riscos e dar efetividade aos processos para cumprimento da missão da entidade. Conforme a NBCT SP 16.8 o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo: (i) a preservação do patrimônio público; (ii) o controle da execução das ações que integram os programas; (iii) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

Destaca-se, para alguma inferência sobre estrutura desejável de *controle interno*, os seguintes elementos: proteção do patrimônio; confiabilidade e tempestividade de informações contábeis; e eficácia operacional. De fato, um ambiente de *controle interno* que seja efetivo no cumprimento de sua missão, deve considerar as seguintes áreas de eventos prováveis na vida de uma entidade:

- (i) Planejamento, no sentido do estabelecimento prévio dos caminhos que podem ser trilhados;
- (ii) Execução orçamentária, no sentido da definição de sistema de informações que auxilie procedimentos de recolhimento de receitas; procedimentos licitatórios; empenho e liquidação da despesa e pagamento;
- (iii) Gestão de pessoal, no sentido da adoção de procedimentos para admissão de pessoal, capacitação e educação continuada; folha de pagamento e sistema previdenciário;
- (iv) Sistema de informações contábeis-gerenciais, no sentido do desenvolvimento e implantação de sistemas que garantam confiabilidade e evidenciação das informações produzidas; adoção de tecnologias de informação adequadas à realidade organizacional.

As entidades, responsáveis que são pela efetividade de seu controle interno, necessitam atrair e manter uma equipe de Agentes de Controle Interno (ACI), ensejando possibilidades reais de equilíbrio e integração entre os vários níveis de controle.

Pensa-se, por outro lado, que os *controles externo e social* poderiam estimular a adoção de um ambiente de *controle interno* efetivo.

Pode-se pensar, por exemplo, em uma lei complementar para regulamentar o *caput* do Artigo 31 da CF no que diz respeito ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal, que defina uma estrutura operacional de *controle interno municipal*, instituindo: uma carreira típica para o agente de controle interno (ACI); bases operacionais para integração com o *controle externo*, a partir de um sistema de informações contábeis-gerenciais que permita o funcionamento de um sistema de custos e avaliação por resultados, bem como demonstrações de balanço social; e a definição de um fundo de financiamento orientado para projetos e ações que visem ao aperfeiçoamento contínuo do sistema de controle interno dos municípios.

Na formatação legal a unidade central de Controle interno no setor público deve assentar-se na estrutura administrativa como unidade de assessoramento ao chefe do poder e como parte integrante do sistema de controle interno da própria entidade, possuindo o irrefutável papel de auxiliar a gestão na definição de estratégias para identificação e gerenciamento de riscos e principalmente na definição das diretrizes de monitoramento no ambiente ao qual se encontra para adequá-los e mitigá-los.

As bases conceituais necessárias para o estabelecimento de um ambiente de controle interno balanceado, no sentido de um equilíbrio de sua capacidade de atuação face às respectivas capacidades de atuação dos controles externo e social, estão devidamente assentadas. Trata-se das definições expostas nos Artigos 83 e 85 da Lei 4.320/64 (Brasil, 1964):

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Destaca-se dois termos, na legislação mencionada, que portam recursos conceituais suficientes para a concretização de um controle interno integrado com os controles externo e social: evidenciará e organizados para permitir o acompanhamento. O ponto fundamental, a mover uma concepção de *controle interno* efetivo, está centrado nas perspectivas de evidenciação, no sentido do reporte sistemático de informações sobre os atos da gestão; e acompanhamento, que incorpora um caráter necessariamente gerencial para o sistema de informações da entidade, tornando o *controle interno* orgânico, "de dentro", como aqui problematizado.

MODELO PARA INTEGRAÇÃO E BALANCEAMENTO ENTRE OS CONTROLES: INTERNO, EXTERNO E SOCIAL

Genericamente concebe-se a integração do *controle interno*, agora orgânico, eliminando-se qualquer perspectiva de "terceirização" de serviços contábeis. O desafio é estruturar, no âmbito de cada entidade, um sistema de controle interno próprio.

O esforço principal, tanto do ponto de vista da disponibilização de recursos, quanto da adoção de conceitos, sistemas, ferramentas e legislação específica, deve ser para a modernização do controle interno.

A ideia é estabelecer uma integração virtual do controle interno, onde cada entidade da administração pública contaria com, pelo menos, um computador ligado na Internet. Seriam ofertados sistemas de bancos de preços para orientar compras; sistemas de apoio à execução orçamentária; sistemas de informações gerenciais com indicadores comparativos, e outros.

ANÁLISE DOS DADOS

O quadro 2 descreve em termos o "pensamento repentino" dos respondentes quando da chegada dos órgãos do controle externo para fiscalização ou auditoria no setor. Aqui, para o caso da entidade Federal, evidenciou-se que dos 15 respondentes apenas 1 não demonstrou medo ou inquietude, entretanto, os demais se mostraram com atitudes de preocupação. No caso da entidade Estadual há a prevalência de "termos" de tranquilidade, normalidade, podendo aqui, enfatizar que auditoria ou fiscalização são procedimentos normais e necessários aos órgãos públicos, assim como é perceptível nos 7 respondentes da entidade Municipal.

Destaque-se a expressão "seja bem vindo", com duas ocorrências entre os respondentes da entidade Estadual e uma ocorrência entre respondentes da entidade Municipal, não integrar o conjunto das expressões assinaladas pelos respondentes

da entidade Federal, que concentram suas percepções em torno de idéias como "bronca", "stress", "cobrança" e "repressão".

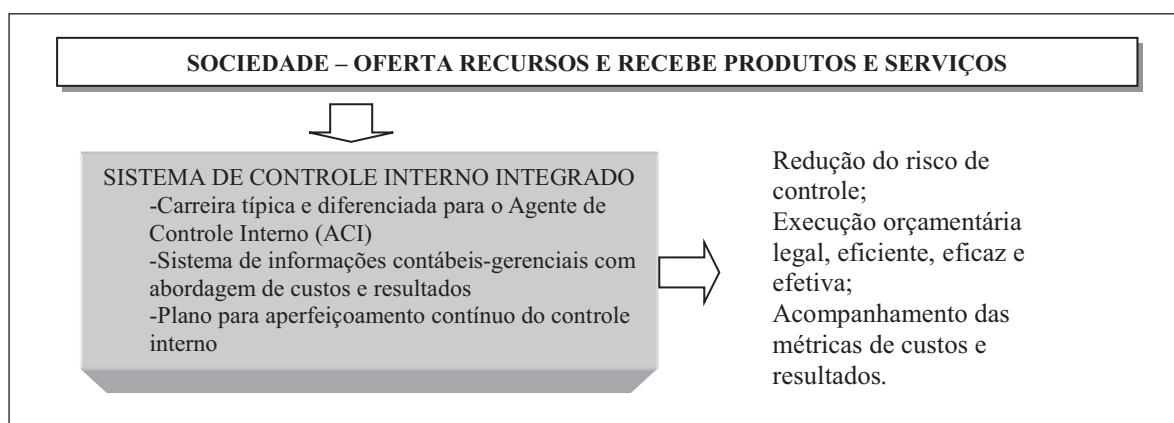
O gráfico 1, que evidencia as respostas dos três grupos de respondentes à pergunta 2, sobre semelhanças entre procedimentos da CGU e o TCs, destaca os respondentes da entidade Federal como percebendo que os procedimentos de auditoria e fiscalização dos dois órgãos de controle externo, são 75% semelhantes; sendo esta a percepção também dos respondentes da entidade municipal; sendo que os respondentes da entidade Estadual se dividem entre procedimentos totalmente semelhantes e 75% semelhantes. O teste de hipótese, exposto no Quadro 3, sugere pela aceitação da hipótese de nulidade (Asymp. Sig. 0,928), portanto maior do que o nível de significância de 5%, indicando que não existem diferenças entre os três grupos sobre esta questão.

O Gráfico 2, que identifica o reflexo do controle social (CS) no controle interno (CI), demonstra que a percepção dos respondentes da entidade Federal, aponta no sentido de uma concordância destacada de que a publicação de fatos envolvendo desvios de conduta de gestores públicos, faz com que haja melhoria no controle de interno da entidade. No caso dos respondentes da entidade Estadual, percebe-se um deslocamento de uma visão de concordância, para outra de discordar mais do que discordar, de que haja influência do controle social no controle interno; visão também compartilhada pelos respondentes da entidade Municipal. O teste de hipótese, demonstrado no Quadro 3, evidencia, que para a questão "reflexo do CS no CI" não existe diferença relevante nas visões dos três grupos de respondentes, de forma que a hipótese nula não pode ser rejeitada.

O Gráfico 3 traduz as visões dos respondentes sobre se percebem melhoria operacional no sistema de controle interno de suas entidades. No caso da entidade Federal, mesmo com a presença de respostas mais concordo do que discordo, visualiza-se um grupo de respondentes que mais discordam do que concordam de que tem havido melhoria no controle

Quadro 1. Modelo conceitual para integração entre os controles interno, externo e social.

Chart 1. Conceptual model for integration between internal, external and social controls.



Quadro 2. Termos associados à atuação do controle externo.
Chart 2. Terms associated with the performance of external control.

Quando você recebe a informação de que a Controladoria Geral da União (CGU) ou o Tribunal de Contas realizarão fiscalização ou auditoria no seu setor, qual a primeira palavra que vem à sua mente que traduza seu sentimento sobre esse fato?					
Entidade Federal		Entidade Estadual		Entidade Municipal	
Termos associados	Freq.	Termos associados	Freq.	Termos associados	Freq.
Cobrança	2	Ótimo	3	Controle	1
Controle	2	Seja bem vindo	2	Organização	1
Roubo	2	Controle	2	Que bom	1
Bronca	2	Melhoria de controle	1	Assistência	1
Tranqüilidade	2	Regularidade	1	Seja bem vindo	1
Vamos ao trabalho	1	Bom	1	Regularização	1
Fiscalização	1	Cidadania	1	Melhoria	1
Repressão	1	Assistência	1		
Stress	1	Satisfação	1		
Transparência	1	Transparência	1		
Total	15	Total	14		7

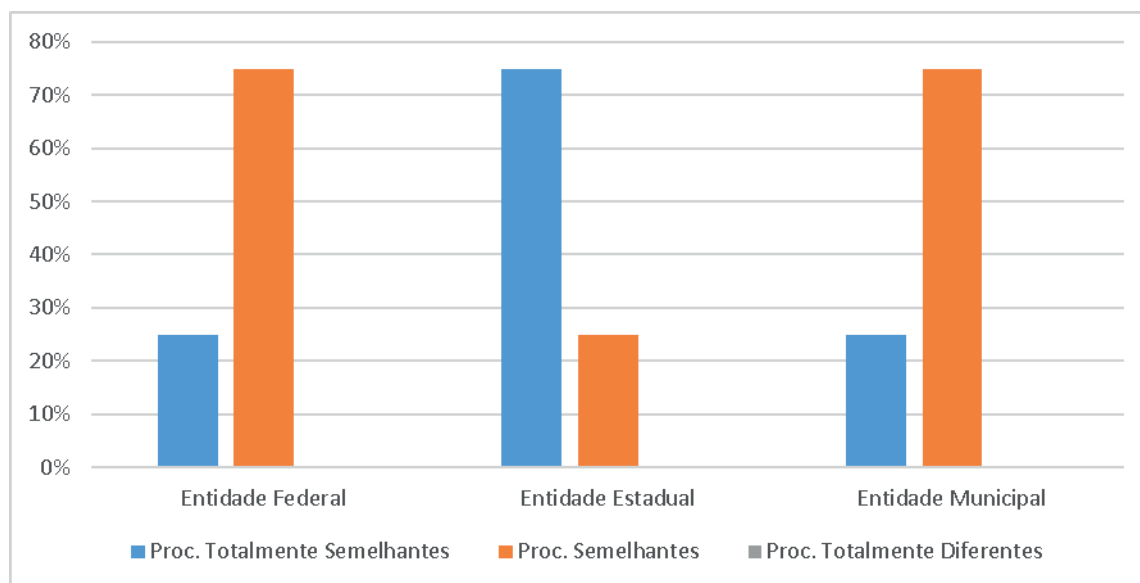


Gráfico 1. Procedimentos da GCU e TCs.
Graph 1. CGU and TC Procedures.

interno (CI) da entidade. Os respondentes da entidade Estadual, em sua maioria, concordam totalmente e mais concordam do que discordam, com relação à melhoria do controle interno. Na entidade Municipal predomina o mais discordo do que concordo sobre esta questão. O teste estatístico para a questão "melhoria no CI", traduzido no Quadro 3, indica um valor de Asymp. Sig. de 0,0564, sugerindo que a hipótese de nulidade poderia ser rejeitada para este nível de significância, indicando

que existe diferença relevante entre pelo menos um dos grupos de respondentes sobre esta questão. Considerando a análise do Gráfico 3 percebe-se que os respondentes da entidade Federal indicaram uma percepção de discordo totalmente sobre a questão, o que não ocorreu para os outros dois grupos na mesma intensidade.

O Gráfico 4, percepção da própria capacidade, traduz as visões dos três grupos de respondentes, sobre suas pró-

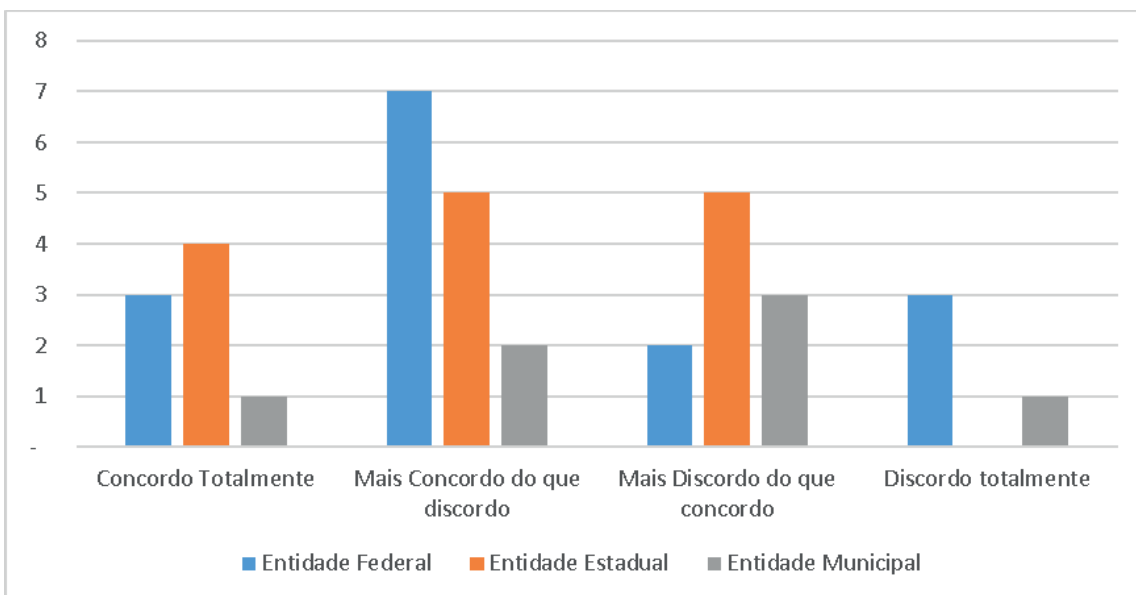


Gráfico 2. Reflexo do Controle Social no Controle Social.
Graph 2. Reflection of Social Control in Social.

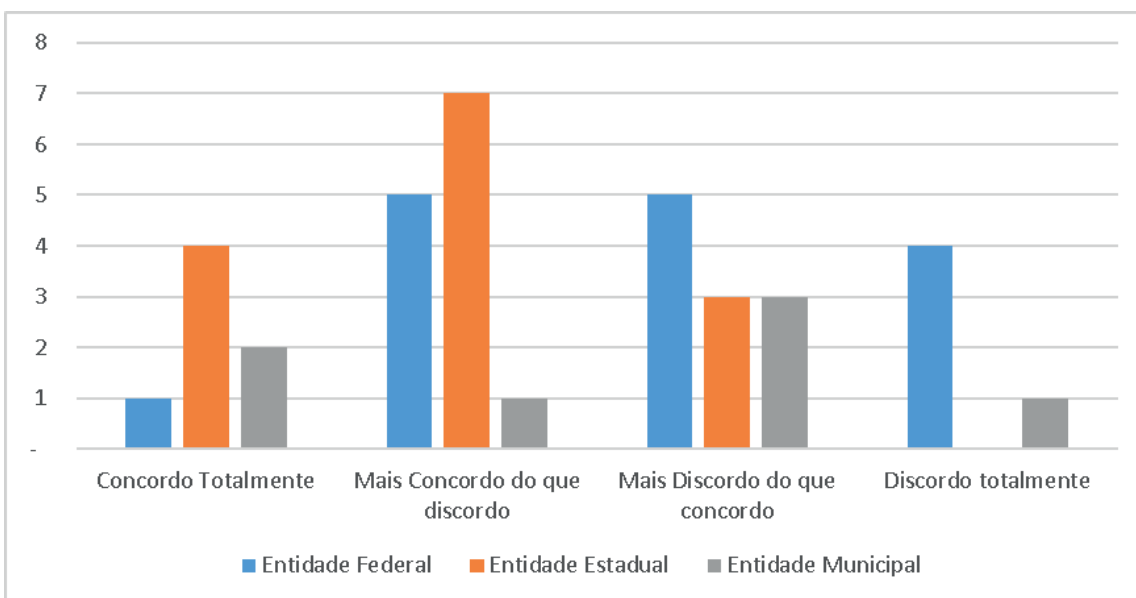


Gráfico 3. Melhoria do Controle Interno.
Graph 3. Improvement of Internal Control.

prias capacidades para desempenharem suas atribuições de controle interno nas entidades. Os três grupos de respondentes adotam uma visão de que concordam totalmente e mais concordam do que discordam, afirmando se sentirem capacitados para uma atuação no controle interno. O teste de hipótese, Quadro 3, em torno da questão "percepção da própria capacidade", sugere que a hipótese de nulidade não poderá ser rejeitada, traduzindo que as percepções dos respondentes não diferem.

O Gráfico 5, apoio do CE ao CI, traduz as visões dos respondentes sobre a disposição do controle externo (CE) em apoiar e até ajudar o controle interno (CI) em suas atividades, sugerindo uma perspectiva de cooperação. A presença de visões mais discordo do que concordo e discordo totalmente, é mais intensa entre os respondentes das entidades Federal e Estadual. No caso da entidade Municipal, os respondentes apontam para algum tipo de apoio ou cooperação, com destacada presença de concordo totalmente e mais concordo do que discordo.

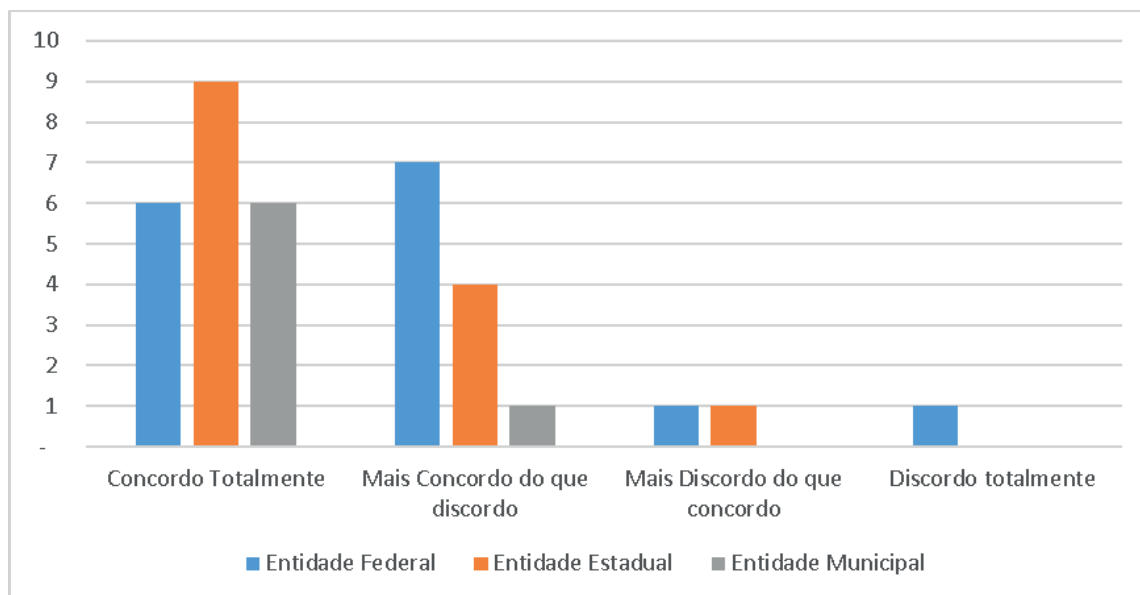


Gráfico 4. *Percepção da Própria Capacidade.*
Graph 4. *Perception of Own Capacity.*

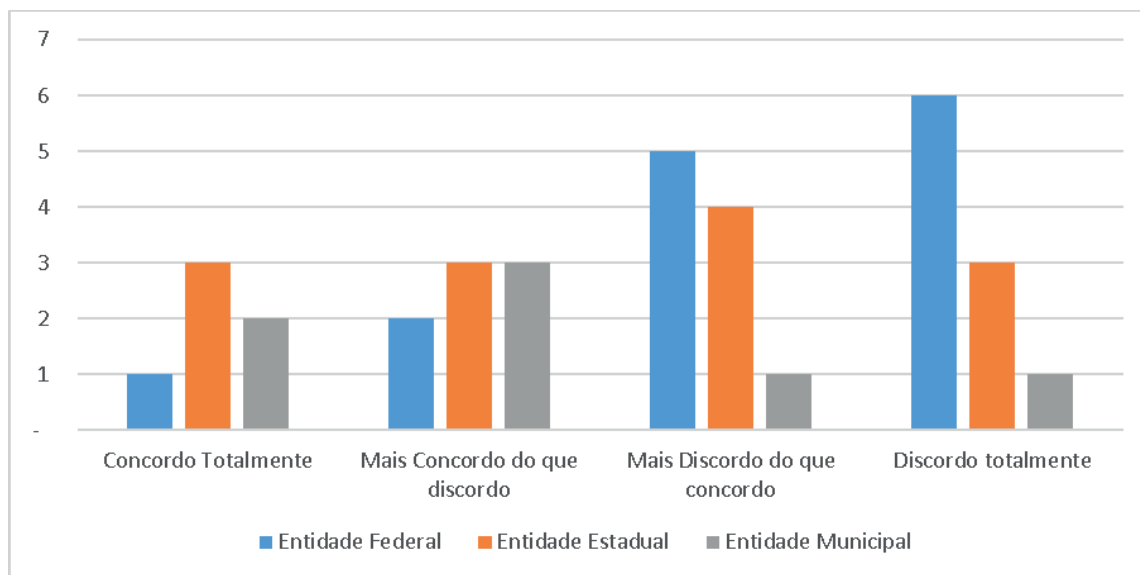


Gráfico 5. *Apoio do Controle Interno ao Controle Externo.*
Graph 5. *Internal Control Support to External Control.*

De fato, a cooperação ocorre mais para as entidades Estadual e Municipal do que para a entidade Federal. O teste de hipótese para a questão "apoio do CE ao CI", traduzido no Quadro 3, sugere que a hipótese de nulidade não poderá ser rejeitada, indicando não haver diferenças significativas entre os três grupos.

O Gráfico 6, motivação para apoiar o CE, indica que os três grupos de respondentes se mostram muito motivados para apoiar a atuação do controle externo. No entanto nas entidades Federal e Estadual existem respondentes pouco

motivados para apoiar a atuação do CE, evento que não corre nenhuma vez entre os respondentes da entidade Municipal. O teste de hipótese para a questão "motivação para apoiar o CE", Quadro 3, indica que a hipótese nula não poderá ser rejeitada, sugerindo que os três grupos não divergem significativamente sobre esta questão.

O Gráfico 7, relatórios do CE são úteis para o CI, indica que a maioria dos respondentes das três entidades concordam totalmente e mais concordam do que discordam, que os

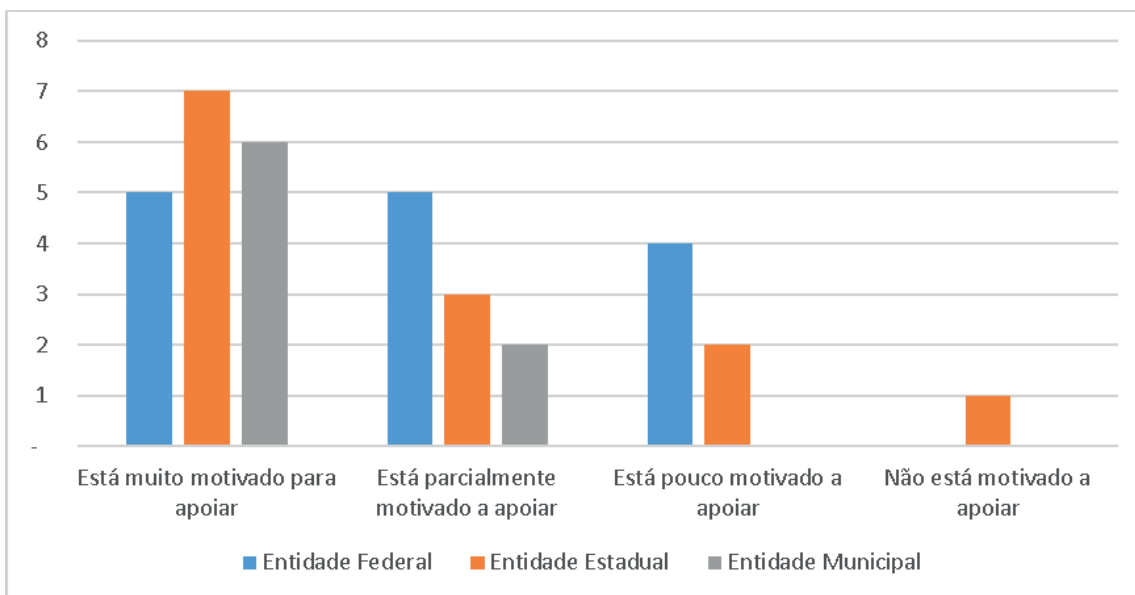


Gráfico 6. *Motivação para apoiar o Controle Externo.*
Graph 6. *Motivation to Support External Control.*

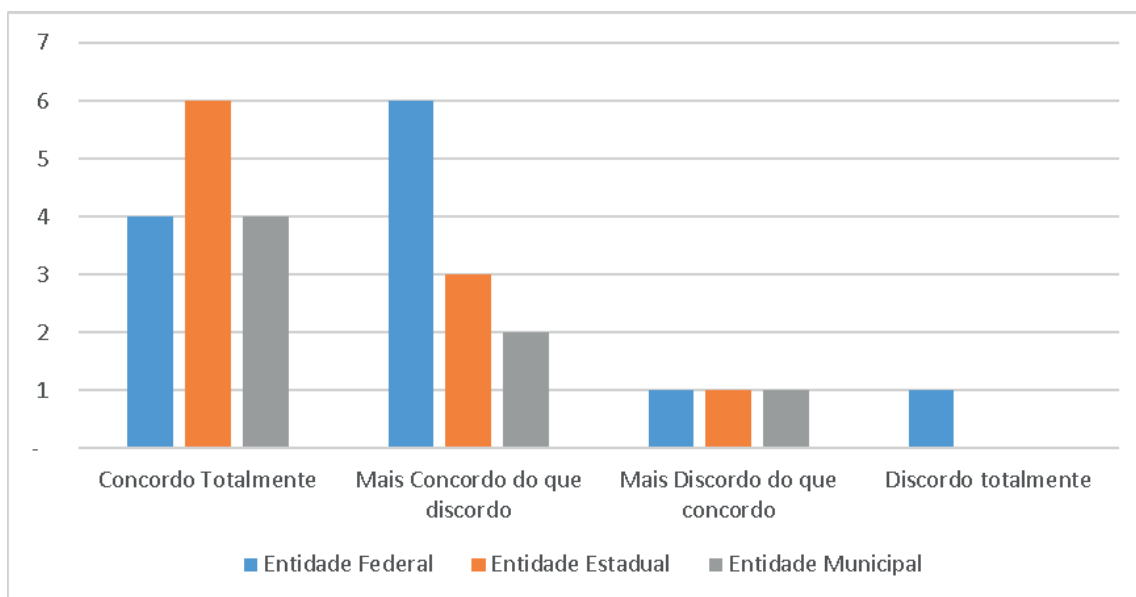


Gráfico 7. *Esfera de Atuação.*
Graph 7. *CE Reports are useful for CI.*

relatórios do controle externo auxiliam o aperfeiçoamento do controle interno. No entanto os respondentes das entidades Federal e Estadual, são mais enfáticos em mais discordarem do que concordarem com relação à utilidade dos relatórios do CE. O teste de hipótese, Quadro 3, para a questão "Relatórios do CE são úteis para a melhoria do CI", sugere que a hipótese de nulidade não poderá ser rejeitada, indicando não haver discordância entre os respondentes sobre esta questão.

O Gráfico 8, trabalho convergente entre CI, CE e CS, sugere uma presença maior de visões discordantes de que haja realmente convergência entre as atuações do controle interno (CI), controle externo (CE) e controle social (CS). O teste de hipótese, indicado no Quadro 3, para a questão "Convergência do trabalho entre CI, CE e CS", sugere que a hipótese de nulidade não poderá ser rejeitada, traduzindo não haver divergência relevante entre os três grupos sobre esta questão.

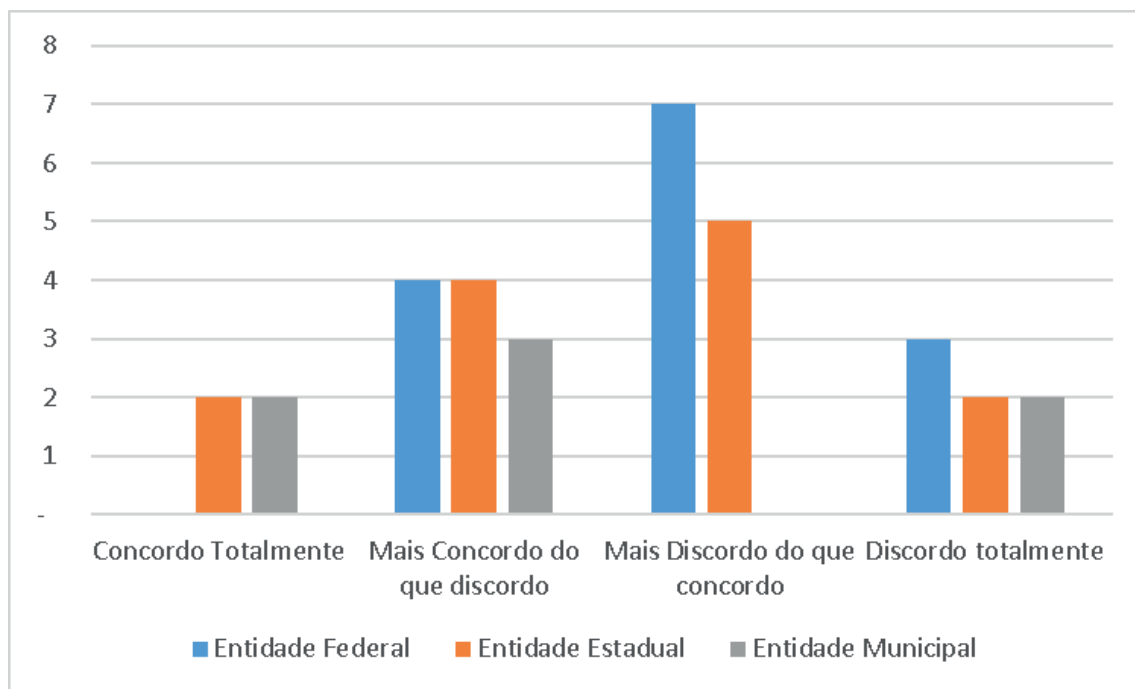


Gráfico 8. Trabalho convergente entre CI, CE e CS.
Graph 8. Convergent work between CI, CE and CS.

Quadro 3. Testes estatísticos sobre percepção dos grupos.
Chart 3. Statistical tests on group perception.

	Procedimento CGU x TCs	Reflexo do CS no CI
Asymp. Sig.	0,928170011	0,53937353
	Apoio do CE ao CI	Motivação para apoiar o CE
Asymp. Sig.	0,108045917	0,105040014
	Melhoria no CI	Percepção da Própria Capacidade
Asymp. Sig.	0,056439279	0,116337215
	Relatórios do CE são úteis para melhoria do CI	Convergência do trabalho entre CI, CE e CS
Asymp. Sig.	0,473318623	0,310370617

CONCLUSÃO

Esta investigação concluiu que a presença de diferenças e similitudes entre os respondentes das entidades públicas pesquisadas, com base nas análises gráficas, apresentou resultados de percepções indicativas de um espaço para aperfeiçoamento nas atuações entre os controles interno externo e social. Destacou-se, por outro lado, uma percepção mais negativa por parte dos respondentes da entidade Federal, com relação ao trabalho do controle externo.

Vislumbrou-se, também, um papel importante para o controle social, especialmente o papel da imprensa em divulgar desvios de conduta de gestores públicos, como sendo relevan-

te para a adoção de aperfeiçoamentos no controle interno. Ao mesmo tempo a publicização de atos repreensíveis da gestão pública, aos olhos dos preceitos constitucionais de forma midiática, não alcança efetividade além dos limites federais. A fragilidade de uma consciência coletiva que enalteça o papel do cidadão na fiscalização e rumos do estado, pauperiza ações sociais de fiscalização, quer seja por entidades sociais ou pelo cidadão em sua compleitude institucional de direito e deveres. Além disso, processos dados e fadados com inconclusos julgamentos ou claras sentenças que indicam impunidade pela leveza na dosemetria da pena, desmotiva o controle social, retirando expectativas de mudança ou produz alto grau de banalização e sentimento de inocuidade.

A missão de limitar o poder do Estado, através da fiscalização exercida pelo Controle Externo Social, não é nova. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 previu a "separação de poderes", coadunado ao Sistema de Freios e Contrapesos consagrada pelo pensador francês Montesquieu, anos depois consolidado na Carta Magna de 1988, ao legitimar a limitação na atuação de uma poder e sobre o outro como premissa para independência e harmonia entre os poderes. Embora um robusto ordenamento normativo que discipline a operacionalização dos controles no âmbito das entidades da administração pública federal, estadual e municipal uma série de aspectos ainda carecem de avanços para que os órgãos de controle efetivamente cumpram seu papel. O cenário de Improriedades encontradas nas licitações, na execução dos contratos, no cumprimento das metas fiscais, nos registros contábeis, demonstrações e afins, descortinam um panorama que releva insuficiência e às vezes falência do dever de guarda do patrimônio público. A pesquisa apresenta que a falta de confluência entre os Controles Internos/Externo e Social no âmbito dos três poderes contribui, sobremaneira para efetivação desta realidade.

A perspectiva de atuação do controle externo, em apoiar o controle interno nas suas dificuldades, deixou a desejar nas visões dos respondentes das entidades Federal e Estadual e menos para aqueles da entidade Municipal, indicando-se um provável caminho para programas de auditoria operacional, desde que ocorra transferência de tecnologias e conhecimento do controle externo para o controle interno. Os relatórios do controle externo, na visão dos respondentes, são úteis para o aperfeiçoamento do controle o que reforça a idéia em torno de possibilidades de convergência de atuação. A efetiva atuação dos Tribunais de Contas de jurisdição Estadual e Municipal junto aos municípios e efetividade na atuação junto à entidades municipais. Outrossim, o fato das entidades municipais carecerem do suporte dos tribunais de contas no exercício de suas atividades, seja pelo apontamento das evidências de auditoria na fiscalização exercida, ou por intermédio de sua atividade pedagógica, revelam os efeitos de uma estrutura organizacional deficitária em recursos humanos e materiais, sobretudo nos menores municípios. Nos resultados ficou demonstrado a predominância entre os respondentes da atuação do Controle Externo, nessa esfera de governo em relação as demais.

Diante do exposto, pode-se concluir que o controle no setor público enquanto instituto de zelo e preservação da "coisa pública" prescinde de elementos sistêmicos indistintamente a esfera de governo para que suas funções sejam efetivamente realizadas. No âmbito interno, remete a criação de rotinas, procedimentos e funções que atuando de forma coesa e articulada, tende a coibir ou minimizar as ocorrências de falhas e riscos operacionais, tudo isso sob a tutela orquestral do órgão central de controle interno, que integrado às demais unidades administrativas revela a essência do Sistema de Controle. No espectro externo, sob moldura e amparo constitucional, a

fiscalização será realizada pelo poder legislativo auxiliado pelo tribunal de contas, que no nobre exercício técnico de controle externo deverá auxiliar o parlamento neste assunto. Ressalta-se que nesta temática, a concepção clássica da tripartição dos Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), não limita a ideia do controle, como um instituto que deva ser exercitado solitariamente no âmbito de cada Poder. É justo afirmar, que estes são interseccionados, sejam parceiros, coligados entre si, assim como organismo vivo em pleno funcionamento de suas atividades, mesmo porque o preceito constitucional estabelece que o controle seja exercido em cada poder, integrado e ainda apoiador do controle externo no exercício de sua missão institucional.

Orientar uma melhor ambientação entre os controles interno, externo e social, que se constituem e se organizam em bases comuns para defesa da transparência, eficiência e eficácia da gestão pública, traduz, também, indicação sugestiva advinda dos elementos analisados neste estudo.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R.N.; GOVINDARAJAN, V. 2002. *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo, Editora Atlas, 769 p.
- BRASIL. 2003. *Constituição Federal de 1988*. 3ª ed., São Paulo, Editora Rideel, 432 p.
- BRASIL. 2009. *Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. 42ª ed., São Paulo, Saraiva, 116 p.
- BRASIL. 2000. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 mai. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 10/02/2016.
- BRASIL. 1964. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 23 mar. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 10/02/2016.
- BRASIL. 2014. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 6ª ed., Brasília, Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação.
- COSO. 2013. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Controle Interno, Estrutura Integrada, Sumário Executivo.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. 1997. Resolução CFC nº 820 de 17 de dezembro.
- CRUZ SILVA, F.C. da. 2002. Controle Social: Reformando a Administração para a Sociedade. In: *Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública*, Brasília, DF, Tribunal de Contas da União, Prêmio Serzedello Corrêa.

- DI PIETRO, M.S.Z. 1999. *Direito Administrativo*. São Paulo, Atlas, 774 p.
- IFAC/IBRACON. 1997. *International Federation of Accountants/ Instituto Brasileiro de Contadores*. São Paulo, Normas Internacionais de Auditoria e Código de Ética Profissional, 113 p.
- JORNAL DO COMMERCIO. 2005. Os Caminhos da Corrupção. *Jornal Diário*. Caderno de Economia. Recife, PE, 7 ago.
- MAROCO, J. 2003. *Análise Estatística com Utilização do SPSS*. Lisboa, Edições Silabo, 822 p.
- MARTINS, G. de A. 2002. *Estatística Geral e Aplicada*. 2ª ed., São Paulo, Editora Atlas, 103 p.
- MEIRELLES, H.L. 2009. *Direito Administrativo Brasileiro*. 35ª ed., São Paulo, Malheiros, 968 p.
- NORMAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL. 2010. Aplicáveis ao Controle Externo. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/comunidades/fiscalizacao-e-controle/normas-de-auditoria-do-tcu/>. Acesso em: 01/03/2016.
- PEREIRA, A. 2003. *SPSS, Guia Prático de Utilização, Análise de Dados para Ciências Sociais e Psicologia*. 4ª ed., Lisboa, Edições Silabo, 256 p.
- SANTOS, L.A. dos; CARDOSO, R.L.S. 2002. Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública. In: *Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública*. Brasília, Tribunal de Contas da União, Prêmio Serzedello Corrêa, p. 211-310.
- SIEGEL, S. 1979. *Estatística não-paramétrica – para ciências do comportamento*. Rio de Janeiro, Editora McGraw-Hill do Brasil Ltda, 448 p.
- TREVISAN, A.M.; CHIZZOTTI, A.; IANHEZ, J.A.; CHIZZOTTI, J.; VERILLO, J. 2003. *O Combate à Corrupção nas Prefeituras do Brasil*. 3ª ed., São Paulo, Ateliê Editorial, 94 p.
- VALLE, V.R.L. do. 2002. Controle Social: promovendo a aproximação entre Administração Pública e a Cidadania. In: *Prêmio Serzedello Corrêa 2001 – Monografias vencedoras: Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública*. Brasília, Tribunal de Contas da União, p. 75-139.

Submetido: 31/07/2016

Aceito: 08/01/2018